

TÜRK VERGİ İDARESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE BU SÜREÇTE GEÇİRDİĞİ AŞAMALARIN ETKİNLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Keramettin TEZCAN

Çukurova Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Mali Hukuk Öğretim Görevlisi

ÖZET

Vergi kaçakçılığının önlenmesi gerektiği açıktır. Ancak vergi kaçakçılığının önlenmesi için, öncelikle vergi kaçakçılığına neden olan etmenlerin bilinmesi gerekmektedir. Teoride vergi kaçakçılığına, daha çok mikro düzeyde vergisel nedenler üzerinde odaklanmakta ve matematiksel modellerle vergisel parametrelerin vergi kaçırma kararı üzerindeki etkilerini belirlemeye çalışılmaktadır. Vergi oranı, vergi cezası, vergi denetimi ve vergi idaresinin etkinleştirilmesi gibi unsurları öne çıkmamaktadır. Oysa bu çalışmalar etkin bir vergi idaresi ile desteklenmediği takdirde ne kadar verimsiz kaldığı tarihsel süreçte görülmüştür. Vergi idaresinin etkinleştirilmesi sürecinin takip edilebilmesi için, tarihsel gelişimindeki geçirdiği aşamaların çok iyi irdelenmesi ve değişimin gerçekleştirilemediği dönemlerde vergi gelirlerindeki azalış ve ekonomiye olumsuz etkilerinin tespit edilerek, vergi idaresindeki yeniden yapılanma için gereken zamanlarda vakit geçirmeden değişimlerin yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmada, Osmanlı İmparatorluğu Dönemi'nden günümüze kadar Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi İdaresi, Osmanlı Vergi Politikaları

ABSTRACT

There is no doubt that tax evasion needs to be stopped. However, the first task is to determine the reasons behind large scale tax evasion. In theory, much of the research has focussed on the micro level causes of the issue. Some other studies attempted to develop mathematical models and tried to explain tax evasion through tax related parameters. Tax rates, tax control, effectiveness of tax administration and other variables have been used in theoretic models in order to understand tax evasion. In reality, it is quite obvious that tax evasion can not be dealt with without the support of effective tax administration system. In order to build an effective system of tax Administration, it is necessary that the issue be examined from the historical perspective so that it can be seen why change could not proceed and why tax revenues have declined. Then it would be understood that the entire tax administration has to be restructured as soon as possible.

This study analyzes historical evolution of the Turkish Tax Administration from Ottoman Empire era to the current times.

Key Words: Tax Administration, Ottoman Tax Policies

GİRİŞ

Bir ülkede, mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini oluşturabilmenin en önemli koşullarından birisi, mükelleflerin vergi idaresinin etkin olduğuna inanmalarının sağlanmasıdır. Bu nedenle, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması, gelişmekte olan ülkelerde olduğu kadar gelişmiş ülkelerde de sürekli gündemde tutulan önemli bir konudur.

Yapısal açıdan vergi idaresi, vergileme olayının uygulandığı bir organizasyon ve bir kadrodur. Geniş anlamıyla, vergi yasalarının hazırlandığı, görüşülüp karara bağlandığı, yasalastıktan sonra bunların uygulandığı, uygulama sonuçlarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme bağlandığı bütün kuruluşlar, personel ve araçlar vergi idaresinin yapısal yönünü oluşturur. Ülkemizde vergileme gayretlerinin azlığı, vergi uygulamalarında başarısızlık ve vergi kaybının önlenememiş olması, vergi idaresinde yeniden yapılandırma çabalarının yoğunlaştırılmasının gereğine dikkatleri çekmektedir.

Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi, bu süreç içerisinde geçirdiği aşamalar vergi idaresinin yeniden yapılandırılması tartışmalarında önemlidir. Bu çalışmada da Osmanlı Dönemi'nden günümüze kadar vergi idaresinin tarihsel gelişim süreci genel bir yaklaşımla ele alınmıştır.

I-OSMANLI DÖNEMİ MALİYE TEŞKİLATI

Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi açısından Osmanlı İmparatorluğu'nun özellikle Tanzimat ve Meşrutiyet sonrası döneminin günümüze bazı yansımaları olması nedeniyle incelenmesi son derece önemlidir.

Osmanlı Dönemi vergilerinin ve maliye teşkilatının temelini Selçuklu Devleti'nde yer alan vergi sisteminin oluşturduğu, uzun müddet bu şekilde devam ettiği bilinmektedir. Ancak çok uzun süre ayakta kalan imparatorluk özelliği taşıyan ve çok geniş topraklarda kurulmuş bir devlet yapısı içerisinde maliye teşkilatını yeknesak bir görünüm içerisinde görmek mümkün değildir. Altıyüz yıllık süreç içerisinde sürekli değişime ve yeniliğe uğrayan Osmanlı İmparatorluğu'nun nihai şekli tanzimat sonrası döneme rastlamaktadır. Özellikle İkinci Meşrutiyet sonrası oluşan yapının uzantıları Cumhuriyet döneminde 1970'li yılların sonuna kadar ağırlığını hissettirmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda, fethedilen bazı yerlerdeki maliye teşkilatı değiştirilmemiş, zamanla Rumeli ve Anadolu illerinde ortak bir mali teşkilat kurulmuştur (Giray, 2001:139).

Olaya tarihi perspektif içinde bakıldığında Osmanlı Devleti'nde ilk maliye teşkilatın Çandarlı Kara Halil ve Kara Rüstem Paşaların önerileri ve çabaları ile I. Murat Gazi (1359-1389) zamanında kurulduğu¹, maliye teşkilatının Fatih Sultan Mehmet (1451-1481) ve bilhassa Kanuni Sultan Süleyman (1520-1566) zamanında geliştirildiği görülmektedir (Maliye Bakanlığı, 2004).

¹ I. Murat'a (1359-1389) kadar uygulanan mali mevzuat, öteki bütün kanunlar gibi kaynağını Kuran'dan almaktadır. Ayrıca hadis ve fıkıhlar da mali mevzuatta önemli bir yer tutmaktadır. I. Murat zamanında mali yapıda ilk kez din dışı kanun getirilmiş ve ilk mali teşkilat da yine O'nun zamanında kurulmuştur.

Osman Gazi'den Fatih Sultan Mehmet'e kadar geçen sürede kanunlar yazılı olmamakla birlikte kaynağı diğer kanunlar gibi Kuran, hadis ve fıkıhlardan oluşmaktadır. Gelenek şeklinde nesilden nesile intikal eder, mevcutlarına her padişah döneminde yenileri ilave olurdu. Fatih² döneminde "Ecdat Kanunları" toplattırılarak Kanunname-i Al-i Osman adıyla yazılı metin şeklinde yayınlanmıştır (Uzunçarşılı, 1948:323). Defterdarın yılda bir kez devletin gelir ve giderlerini divanda padişah huzurunda okuyacağı bu kanunda hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca bu kararnameye göre defterdar padişahın malının vekili ve sadrazamda o malın nazırı idi. Para hazinesi ve defter hazinesinin açılması gerektiğinde defterdar hazır bulunurdu. Bayram tebriklerinde padişahlar vezirlere yaptıkları gibi defterdarlara da ayağa kalkarlardı (Uzunçarşılı, 1948:331).

XV. yüzyılın son yarısına doğru Osmanlı Devleti'nde maliye teşkilatının başına geçen defterdarlıktan sonra, II. Beyazıt'ın hükümdarlığı döneminde Anadolu için iki Defterdar daha atanmış, bunlardan ilkinde Rumeli Defterdarı (Şikk-ı Evvel), ikincisine Anadolu Defterdarı (Şikk-ı Sani) ve üçüncüsüne de Arabistan Defterdarı (Şikk-ı Salis) denilmektedir. Rumeli Defterdarı Baş Defterdardır. Daha sonraları ise imparatorluğun her iline bağlı Defterdarlıklar kurulmuştur. Ancak Başdefterdar³ divana katılabilmekteydi (Sayın, 1999:154-155).

Baş defterdar Mehmet Çelebi (1566) zamanında "Reaya ve Tımarlar Kanunları" yürürlüğe girmiştir. Bu suretle Arazi-i Öşriyye (Aşar Vergisi), Arazi-i Haracciye (Baş vergisi=cizye), Arazi-i Emiriyyeriye (Toprak işleticiliği) adlı vergi kanunları uygulamaya başlanmıştır.

Fatih seferden sonra iki yıl İstanbul'da bulunarak idari, mali olaylarda çeşitli kanun ve yönetmelik değişiklikleri ile ıslahatlar yapmıştır. İdari teşkilata önce var olmayan defterdar ve nişancılar eklenmiştir. Böylece idari teşkilat, vezirler, kazaskerler, defterdar ve nişancıardan oluşmuştur. Bab-ı Ali (Bakanlar kurulu) Fatih zamanında kurulmuştur (Sayın, 1999:72).

Fatih döneminde kurulmuş olan Devlet Muhasebe Teşkilatı, I. Selim döneminde daha da geliştirilmiştir. Hazineye giren ve çıkan para ve malların hesapları düzenli bir şekilde tutulmuş, denetimi sağlamak üzere mali teşkilatta "Baki Kullar" adıyla bir murakabe kurulu oluşturulmuştur.⁴

² Fatih Sultan Mehmet seferden sonra iki yıl İstanbul'da bulunarak idari, mali alanlarda çeşitli kanun ve yönetmelik değişiklikleri ile ıslahatlar yapmıştır. İdari teşkilatta daha önce var olmayan defterdar ve nişancılar eklenmiş, böylece idari teşkilat vezirler, kazaskerler, defterdar ve nişancıardan oluşmuştur. "Bab-ı Ali (Bakanlar Kurulu) Fatih zamanında kurulmuştur (Giray, 2001:153).

³Başdefterdar bugünkü maliye bakanına benzer konumda olup mali yargının da başıdır. Mali işler tamamen başdefterdarlığın elinde toplandığında ikinci ve üçüncü defterdarlıklar görev ve yetkilileri olmayan sadece unvan olarak kalmış olup, yeniçeri ocağının dağıtılmasından sonrada bunlar kaldırılmıştır (Giray, 2001:140).

⁴ Devlet mal ve parasını çalanlar hakkında bu kurulun verdiği kararlar gecikmesiz yerine getirilmiş, bu suçlar için idam cezasına kadar varan ağır cezalar uygulanmıştır. Böylece mali alanda ciddi bir denetim sağlanmıştır (Giray, 2001:154).

Osmanlı Devleti'nin malî teşkilatı; merkez maliyesi, tımar sistemi ve vakıflar olarak üç kısımdan oluşmuştur. Bir başka açıdan ülkenin gayr-i safi millî hasılasının önemli bir kısmı bu üç kesim tarafından sağlanmıştır. Sistem içerisinde merkez maliyesinin payı bütçeler tarafından tahsis edilirken tımar kesiminin teşkilat ve yapısının oluşmasında sayımlar kullanılmış, Vakıflar ise, sayımlarla ilgili olmalarına rağmen, özerk kuruluşlar olarak kurulmuşlardır.

Tanzimat'tan önce 1253 (1837)'ten önce maliye bakanlığı görevleri "Hazine-i Amire" adı ile anılan bir yönetime verilmiş, bu yönetimin başındaki kişiye "defterdar" adı verilmiştir. Hazine-i Amire'den başka bağımsız bir örgüt olarak yönetilen "Darphane Nezareti" ve askeri gelir ve giderleri yöneten "Mansure Hazinesi" bulunmaktadır. Maliye işlerinin başka başka ellerde kalması birliği sağlayamıyor, aralarında her zaman anlaşmazlıklar doğmasına neden oluyordu. Söz konusu tarihte çıkarılan bir padişah buyruğu ile bu üç yönetim birleştirilerek Maliye Nazırlığı kurulmuş, Hazine-i Mukataat" defterdarına "Maliye Nazırı", ötekine "Hazine-i Amire Defterdarı" adı verilmiştir (İMKB, 1990:63). Maliye Bakanlığı "Hazine-i Mukataat" ve "Hazine-i Amire" ⁵adları ile iki yönetime ayrılmış (İMKB, 1990:38), ilk maliye nazırı olarak Abdurrahman Nafiz Paşa atanmıştır. Darphane Nazırı değiştirilmemiştir.

Osmanlı Devleti'nde tanzimata kadar olan dönemde bütün malî işleri yürüten birim olarak defterdarlığın üstlendiği görevleri yerine getirmek üzere kurulan bir çok kalem⁶ bulunmaktadır.

Osmanlı Devleti'nde çöküşle birlikte (1792) Maliye Teşkilatının merkezileşmeye başladığı görülmektedir. Merkezi idarenin askeri gücünün zayıflaması, eyaletlerin bir kısmının yitirilmesi, vergi gelirinin büyük oranda düşmesine sebep olmuştur. Asakir-Mansüre'nin kurulması ile (1826) askeri kurumlardan başlayarak malî, idari ve mülki yapıda merkezileşmeye geçilmiştir.

⁵ Hazine-i Mukataat Defterdarına Maliye Nazırı, ötekine Hazine-i Amire Defterdarı denirdi.

⁶ Maliye kalemleri merkez ve illerde gelir ve giderleri yöneten bir birimdir. XV. yüzyılın son yarısına kadar Osmanlı Maliye Teşkilatı'nın yapısı ayrımları ve ana hatları ile merkez maliye teşkilatı ve eyalet maliye teşkilatı şeklinde organize olmuştur. Merkez maliye teşkilatı defterdarlık ve maliye mahkemesi kaleminden oluşmaktadır. Eyalet maliye teşkilatı ise Eyaletleri, Has ve Salyane ile idare edilenler olmak üzere ikiye ayrılırdı. Her eyalette Merkez Maliye Teşkilatı'na bir defterdar ile gelirleri denetleyen tımar defterdarı vardı. Bu eyaletler sancaklara, sancaklar kazalara, kazalarda dirliklere ayrılırdı.

Eyaletlerin başında beylerbeyi (vezir kadrosunda ise vali), sancakların başında sancakbeyi, kazalarda kadı bulunurdu. XVII. yüzyılın başlarından itibaren vezir kadrolarında bir genişleme görüldüğünden ve beylerbeylerinin mansıbı olan eyaletler vezirlere tevcih olunageldiğinden beylerbeyiler ikinci dereceye düşmüşler, hatta uhdelere sancaklar verilmeye başlanmıştır. Mevcut eyaletler vezirlere de yetmez hale gelince eyaletler dahilindeki sancakların bazıları birleştirilerek vezirlere verilmeye başlanmış, XVIII. yüzyıldaki bu kadro genişlemesi adeta şimdiki merkez valilerine benzer bir merkez beylerbeyleri zümresi yaratmıştır.

1838 yılında Defterdarlık kaldırılarak Maliye Nezareti kurulmuştur. Bu, Tanzimat ile mal teşkilatın merkezileştirilmesi yolunda atılan ilk adımdır. Gelir ve giderlerin doğrudan merkezî Hazîne kanalıyla yürütülmesi kararlaştırılmıştır. Bu nedenle iltizam usulü kaldırılarak emanet ile gelir hacmi tesbit edilmeye çalışılmış, bu uygulama başarısızlıkla sonuçlanınca iltizam usulüne tekrar dönülmüştür. Yine taşrada, tevzi defterleri ile vergilerin tarh ve tahakkukları istenerek merkeze gönderilmeleri sağlanarak, maliye memurlarına, harç yerine, maaş verilmeye başlanmıştır.

Osmanlı maliye tarihi ve vergi idaresinin tarihsel gelişimi bakımından Tanzimat Dönemi, önceki dönemlerden farklı özellikler taşıyan bir yenileşme ve yeniden düzenleme dönemi olarak görülmektedir. Mali ıslahat Tanzimat'ın temeli olarak görülmüş, idari ıslahatın da daha çok mali merkezîyetçiliği uygulamak için bir araç olduğu belirtilmiştir. 3 Kasım 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu ve onun teyidi niteliğinde olan 18 Şubat 1856 tarihli Islahat Fermanı incelendiğinde Osmanlı Maliyesi'nin önemli bir şekilde yenileşme düşüncesine yer verildiği anlaşılmaktadır. Tanzimat dönemi boyunca mali idarede, bütçe ve mali hukuk alanında devlet gelir ve giderlerinin tür ve niteliklerinde batı ekseninde düzenlemeler yapıldığı görülmektedir (Şener, 1990:49). Tanzimat reformları ile geliştirilen mali reformlar tüm ülkede uygulanmıştır.⁷ 1838'de kurulan Maliye Bakanlığı'nda defterdar kelimesinin kullanılması yasaklanacak derecede reformist düzen, 1839 yılı Gülhane Hattı Hümayunu ile pekiştirilmiş, ancak, 1838'de Maliye Bakanı olan Abdurrahman Nafiz Paşa döneminde, "Abdülmecit Padişah olunca azledildi", Maliye nezaretindeki darphane ile hazine birbirinden ayrılarak Hazine-i Amire Defterdarlığı ve Mukataat Hazinesi Defterdarlığı yeniden kurulmuştur. Gülhane Hattı Hümayunu ile kamu maliyesinin vergi ve bütçe ile ilgili konularına ait önemli yenilikler getirilmiştir (Sayar, 1978:184).

Devlet memuru olmayan, ihale ile ilgili vergi toplayan mültezimler kaldırılarak, yerlerine resmi devlet memurları atanmıştır. Hattı Hümayundaki "Ahal-i memleketten her ferdin emlak ve kudretine bir vergiyi münasip tayin olunarak kimseden ziyade (fazla) bir şey alınmaması" şeklindeki ifade ile vergide "iktidar, itidal" ve "kesinlik" prensipleri konulmuştur (Sayar, 1978:184).

İlk bütçe uygulaması "Tanzimatın ilanından 16 yıl sonra 1855'de Muvazene Defteri Nizamnamesi" Sultan Abdülmecit döneminde başlamış, bu nizamname ile hazırlık, tasdik, uygulama ve denetim usulleri açık ve kesin ifadelerle hükümlere bağlanmıştır. 1873 yılında ikinci bütçe tüzüğü olan Devlet-i Aliyye Bütçe Nizamnamesi yürürlüğe girmiştir. Bu nizamnamenin ilkinden farkı, bütçe gelir ve giderlerinin "Divan-ı Muhasebat"ta nasıl kontrol edileceği hakkında yeni hükümler getirmesidir (Sayar, 1978:183).

⁷Ülkede üç farklı uygulama yapılmıştır: Birincisi tanzimat reformlarının uygulandığı Anadolu ve Rumeli'de bazı eyaletlerde, Konya, Aydın, Sivas, Ankara, Selanik gibi bölgelerde iltizam usulü ve örfî vergiler kaldırılmıştır. İkincisi tanzimat reformlarının uygulanmadığı eski düzenin devam ettiği bölgelerdir. Üçüncüsü ise içişlerinde özerk bir yapıya sahip, Osmanlı Devleti'ne imtiyaz olarak bağlı bulunan yıllık maktu vergi ödeyen İstanbul, Hicaz, Trablusgarp, Bağdat, Musul gibi bölgeler, tanzimat vergi reformlarına direnip ayrıcalıklı durumlarını korumuşlardır (Şener, 1990:50-52).

1862'de kurulup, 1865'te nizamnamesi çıkarılan ve bugünkü Sayıştay'ın nüvesini oluşturan Divan-ı Muhasebatın iki dairesinden biri olan Maliye Dairesinin nizamnamede belirtilen görevleri arasında mali işlemlerin ve maliye memurlarının denetimi ve teftişi, mali konulardaki şikayetlerin incelenmesi gibi konular yer almıştır (Sayar, 1978:50).

İkinci Abdülhamit'in tahta çıktığı 1876 yılında devletin mali, siyasi ve idari işleri bozulmuş, borçların idaresi, yabancılar tarafından kurulan Duyun-u Umumiye idaresine devredilmiştir. Bu idare bakanlık içerisinde 1881 yılında göreve başlamıştır. Duyun-u Umumiye ikinci bir Maliye Bakanlığı gibi dış borçlara karşılık vergileri toplamakla kalmamış, çeşitli işletmelerin yönetimini de yürütmüştür.

Tanzimat'ın ilanından yirmi beş sene sonra klasik eyalet sistemi yerini yeni vilayet sistemine bırakmış, klasik vali tipinin yetkileri sınırlandırılmıştır. İlk anda malî yetkileri elinde toplayan ve valiye eşit rütbede muhassıllar tayin edilmiş, klasik devirdeki sancakbeyi, defterdar, kadı üçlüsünün yerine vali, muhassıl, komutan üçlüsü konmuştur. Muhassıllık uygulaması başarısızlıkla sonuçlanınca, 1841'de bu kurum lağvedilerek, malî işler için valinin maiyetinde çalışan defterdarlar tayin edilmiştir.

Muhassıllık sonrası eyalet valilerinin yetkileri genişletilmiş, maktuan ihale adı altında ihale usulüne geri dönülerek, eyalet merkezinde defterdarlar, sancaklarda malmüdürleri sorumlu maliye memurları olarak yeniden yapılandırılmışlardır.

1858 Eyaletler Nizamnamesi ise mevcut eyalet düzenini korumakla birlikte valilerin yetkilerini daha da artırmış, mali işlerin idare ve sorumluluğu mülki amirlere bırakılarak defterdarlık ve malmüdürlükleri lağvedilip hesap işlerinin yürütülmesi için gereği kadar katip ve her eyalette bir muhasebeci tayin edilmiştir. Böylece eyalet valileri ve eyaletten bağımsız olarak kurulan sancak mutasarrıfları maiyetine birer muhasebeci, kaymakamların maiyetlerine birer mal katibi verilmiş, gelirlerin tahsili ve giderlerin yapılması mülki amirlere, hesap ve kayıt işlerinin idaresi muhasebeci ve mali katiplerine bırakılmıştır.

1864 yılından sonra eyalet düzeninde yeni reformlar yazılı çıkarılan nizamname ve talimatlarla, vilayetlerin sancaklara, sancakların kazalara, kazaların nahiyelere, nahiyelerin köylere ayrıldığı görülmektedir. Bu birimlerin başlarında sırasıyla vali, mutasarrıf, kaymakam, müdür ve muhtar bulunmaktadır (Sayar, 1978:184). Yeni düzenleme mali idareyi de etkilemiş, muhasebeciler kaldırılarak yerine tekrar defterdarlar getirilmiştir. Artık defterdarlar valinin nezaretinde olmakla birlikte doğrudan doğruya Maliye Nezaretine bağlanmıştır.⁸ Bu yeni düzenleme ile köylerde muhtarlar, kazalarda mal müdürleri, sancaklarda muhasebeciler, vilayet merkezlerinde defterdarların mali görev ve yetkileri ayrıca belirlenmiş, özellikle vergi tahsil işlemleri sonucu paraların mal sandıklarına ve oradan da merkezi devlet hazinesine intikalleriyle ilgili esaslar hükme bağlanmıştır.

1856 Islahat Fermanı ile vergi yargısı alanında da değişiklikler yapılmış, 1867 yılında kurulan Şura-yı Devlet'in (Danıştay) Muhakemat dairesinin idare ve şahıslar arasında meydana gelip özel meclislerde hüküm verilen davaları üst derece mahkeme olarak ve önemi nedeniyle kendisine havale edilen davalarında ilk derece mahkemesi

⁸ Defterdarlık o dönemde Fransa ve Prusya uygulamalarına benzetilmekteydi.

olarak karara bağladığını dikkate alırsak vergi yargısının Tanzimatla batı etkisinde değişime uğradığı görülmektedir.

Tanzimatla mali idare yoğun bir reform alanı haline gelmiş, günümüze kadar ulaşan bu alandaki pek çok kurumun temeli oluşturulmuştur. Ancak batı mali düşüncesi ve uygulamalarının teorik bir kaynak oluşturduğu Osmanlı mali reformlarının önemli bir yapısal değişime uğramayan imparatorlukta pratik amaçlarla benimsendiğinden, toplumsal ve kurumsal yapıdaki direnmelerle karşılaştıkça başarısızlıkla sonuçlanmıştır (Pakalın, 1978:26).

Tanzimat mali reformlarında beklenen başarı sağlanamamıştır. Bu sonuçta Tanzimatın uygulanmasında görülen düzensizliğinde etkisi olmuştur. Örneğin iltizam usulü kaldırılırken illerdeki teşkilatlarda gerekli düzenleme yapılmadan yeni tahsil yöntemi uygulamaya konmuştur. Bu da bir takım düzensizlik ve karmaşa yaratıp şikayetlere neden olmuş, 1841 yılından sonra tekrar iltizam usulüne geri dönmüştür (Sayar, 1978:167).

Osmanlı yönetiminde mali idare ile genel idare birbirinden ayrılmadığından, Defterdar hem valiye bağlı, hem de maliye nezaretine bağlı hale gelmiştir. Valilerin görevleri arasında, ildeki vergi ve diğer gelirlerin usulüne uygun toplanmasını sağlamakta yer almakta,⁹ valilerin mahiyetindeki memurların başında defterdar da bulunmakta idi.¹⁰ Hem vali hemde defterdar maliyeye ilişkin işlemlerden dolayı doğrudan doğruya Maliye Nezaretine karşı sorumlu tutulmuşlardır.

Her vilayet, bizzat tatbik ve idare ettiği hususi bütçesini (vilayet bütçesi) kendisi tanzim ederdi. Maliye nazırı her yıl yeni hesap devresi başında bu bütçelere ait hesap hülasaları almak suretiyle ve bu suretle her vilayetin varidatı ile ihtiyaçlarının ve bir netice Maliye nezaretinin eline geçecek olan varidat fazlası miktarının ilgili makamlarca hesaplanmasına imkan vererek, Osmanlı mali teşkilatı klasik yapısıyla o dönemde Batı'ya örnek teşkil etmekteydi (Morawitz, 1978:54).

Altıyüz yıllık Osmanlı İmparatorluğu'nun mali teşkilatında Adem-i Merkeziyetçi idari yönteminin devletin çöküş dönemi dışında başarı ile uygulandığını söylememiz gerçekçi olacaktır. Çünkü bu yöntem batılı devletlerce halen uygulanmaktadır. O dönemlerde de özellikle dirlik düzeni batı devletleri tarafından da oldukça etkili ve çarpıcı bulunmuştur.

Batının ekonomik, siyasi, sosyal, idare ve hukuki alanlarda elde ettiği gelişmeye ayak uyduramayan Osmanlı Devleti emperyalist amaçlı baskılara dayanamamış, tüm devlet kurumları ile teslim olmuştu. Topraklarını korumak için

⁹Bu usulün nazarı bakımından mükemmel olduğunu ancak tatbikatta valilerin saraya hoş görünmek için Maliye Nezareti'nden habersiz doğrudan doğruya devletten alacaklılara ödemeler yaptıkları ve vergi mükelleflerini tazyik etmekten veya memur aylıkları gibi en acil masrafları geriye bırakmaktan çekinmedikleri ileri sürülmektedir (Morawitz, 1978:53).

¹⁰Günümüzde de maliyenin taşra teşkilatı müstakil bütçe dışında valilere ve kaymakamlara bağlıdır. Her ne kadar valiler ve kaymakamların mali ödeme ve tahsil açısından yetkileri yoksa da maliye memurlarının atanması, sicil verilmesi, soruşturma açılması ve memuriyete son verilmesinde yetkileri devam etmektedir.

yapılan uzun süreli harpler, işlenemeyen topraklar, alınamayan vergiler dış borçların üstesinden gelemeyen maliye teşkilatının ana yapısında yapılmak istenen tüm reformlar, yine geçmişin sade çerçevesinin dışına çıkamamıştır. Örneğin, bir şey düşünüyor, ona göre bir örgüt oluşturuluyor, fakat ne yazık ki, devlet tam bağımsızlığa sahip olmadığı için dışarıdan yapılan sert bir ihtar üzerine, devlet o örgütü değiştirmek zorunda kalıyordu (İMKB, 1990:42),.

1296 (1880) nizamnamesi ile yapılan örgütlenme de çok sürmedi. Örgüt yapısı 1301 (1885), 1304 (1888) ve 1324 (1908) yıllarında değiştirildi. 1317 (1901) yılında devlet gelirlerinin toplanması için "Mürettebat ve Takip ve Tahsilat Komisyonu" adı ile bir komisyon kuruldu. Ancak, kendisinden beklenen fayda sağlanamadığından bu komisyonun ömrü de çok az olmuş, sonunda kaldırılarak yerine "Tahsilat İdare-i Umumiyesi" adı ile bir örgüt oluşturulmuştur. O dönemlerde, Mahye Nezareti ikiye ayrılmış, birine genel vezne, eski muhasebeler, merkez muhasebesi, para işlemleri vs. bağlanarak "Masraf muhasebeciliği" ötekine de, yazım ile birlikte genel vergi yönetimi, vergi tahsilat genel müdürlüğü, aşar ağnam ve emlak muhasebeleri bölümleri eklenerek "Varidat muhasebesi" denilmiştir.

Bu dönemde verginin iki tarafı olan, vergi alacaklısı devlet ve vergi borçlusu mükellefin yanında bir üçüncü taraf olan sarraflar ve mütezimler bulunmaktadır. Bu üç kesimin birbirlerine karşı hak ve ödevlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklar öncelikle idari yoldan çözüme kavuşturulmaya çalışılır, mükellefler uyuşmazlıklarını taşrada mülki ve mali idare ile meclislere götürebilecekleri gibi İstanbul'a , dilekçe ile veya bizzat götürebilme hakkına da sahip idiler.¹¹ Sarraflar ve mütezimlerle hazine arasındaki uyuşmazlıkla sürekli meydana gelmiş, söz konusu uyuşmazlıkları çözmek için 1851'de bab-ı alide memurlar ve sarraflardan oluşan bir komisyon kurulmuştur.¹²

Meşrutiyetin ilanı sonrasında, daireleri, bazı kalem, meclis ve komisyonları kaldırmak ve fazla memurları çıkarmak şeklinde düzenlemelere gidilmiştir. 1325'(1909) te yapılan genel düzenleme ile (devlet memurluklarının yeniden düzenlenmesi) maliye örgüt yapısında da değişiklikler meydana getirilmiştir. Maliye Nezareti'nde ilk istatistik çalışması 1909 bütçesine paralel olarak Osmanlı devleti gelir ve giderleri hakkında bilgi vermek üzere düzenlenip yayınlanmıştır. 1885-1909 yılları arasındaki 25 yıllık dönemi kapsayan geliri, tahakkuk ve tahsilatlarını vilayetler itibarıyla gösteren 95 adet ayrıntılı tabloya yer verilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2000:3). II. Meşrutiyetin ilanı ile birlikte diğer alanlarda olduğu gibi mali alanda da önemli değişiklikler yapılmış, 1908-1911 yılları arasında görev yapan Maliye Nazırlarından özellikle Mehmet Ziya Paşa ve Mehmet Cavit Bey dönemlerinde, etkisini Cumhuriyet döneminde de sürdürecektir olan yapısal düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

II- CUMHURİYET DÖNEMİ MALİYE TEŞKİLATI

¹¹ Bu tür şikayetlerin Meclis-i Vala ve Meclis-i Umumide görüşüldüğü pek çok belgeden anlaşılmaktadır.

¹²Zimemat Komisyonu olarak anılan ve sonra Meclis-i Maliye adını alan bu komisyon sonradan lağvedilerek Meclis-i Muhasebe'nin bir kalemine devredilmiştir.

Meşrutiyetten sonra örgütleri biraz genişletilen, Maliye Bakanlığı'nın, 1928 yılına kadar memurlarının sayısında az çok değişimler yapılarak çalışmasını sürdürmesi sağlanmıştır. Önceden adı "Defteri Hakani" olan ve sonradan "Umumu Tasarrufiye idaresi" denilen müdürlüğün adı "Tapu Müdüriyeti Umumiyesi" olarak değiştirilmiştir. 1340 (1924) yılında vergi idaresi, maliye bütçesinden ayrı bir bütçe ile yönetilmeye başlanmış, bu yıldan itibaren Genel Müdürlük olarak örgütlenerek görevini sürdürmüştür. Yeni genel Muhasebe Yasası uyarınca, hesap kayıtları üzerinde yapılan değişiklikler ve iyileştirmeler dolayısı ile merkez genel muhasebesi örgütleri ile merkez dışı muhasebe örgütlerinde bazı düzeltmeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Temmuz 1336 (1920) tarihinde bakanlar kurulu seçilmiş ve o tarihten beri Türkiye Maliyesi, Maliye Bakanı tarafından yönetilmeye başlanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın ilk kuruluşunda yönetim örgütleri, Meşrutiyet döneminin Maliye Nezaret'i'nin örgütlerinden fazla farklı olmamış (İMKB, 1990:4), maliye teşkilatında bir kısım değişiklikler hariç 1983 yılına gelinceye kadarki dönemde çok önemli değişiklikler yapılamamış, etkinliğe ve verimliliğe ilişkin düşünceden hareket eden bir değişime gidilmemiştir.

23 Nisan 1920'de açılan birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. Kurtuluş savaşını başlatmış olan Mustafa Kemal, Osmanlı Devleti'nin borçlarını kabul etmekle birlikte, muharrem kararnamesini ve Sevr anlaşmasını reddetmiştir. 1921 Yılında hazırlanan Anayasa bütün yetkileri TBMM'ye vermesine rağmen vergilendirme ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Aynı yıl Başkomutanlık kanunu çıkartılarak TBMM bütün yetkilerini üç ay süre ile başkomutan seçilen Mustafa Kemal'e devretmiş, bu kanuna göre başkomutana yasa gücünde emir verme yetkisi tanınmıştır.

1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun" 29.5.1936 tarihinde kabul edilmiştir. 2996 sayılı kanunla kurulan Varidat Umum Müdürlüğü, 10.8.1942 tarih ve 4286 sayılı kanunla yapılan değişiklikle kaldırılmış yerine Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Bu birim de daha sonra 29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla kaldırılarak bugünkü ismi ile aynen devam eden Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2004).

Mustafa Kemal bu yetkisini kullanarak on tane Ulusal Yükümlülükler (Tekalifi Milliye) emri yayımlayarak mali yükümlülükler koymuştur. Türkiye Kurtuluş Savaşı'ndan çıktıktan sonra mali bağımsızlığını kazanmış, 1924 Anayasası'nda vergi ile ilgili hükümler yer almıştır.¹³ Bununla beraber 1924 Anayasası'nda vergi yasalarının Anayasaya uygunluklarının denetimi gerçekleştirilememiş, 1961 Anayasası 1924 Anayasasından farklı olarak yasaların Anayasaya uygunluklarının Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulması kabul edilmiştir (Kumru vd., 2000:8-10). 1983 yılına gelindiğinde Türkiye'nin ekonomik görüşlerindeki önemli değişiklikler maliyeye de yansımış, mali teşkilatta, OECD ülkeleri, AB, IMF ve Dünya Bankasının önerileri ve direktifleri çerçevesinde, etkin ve verimli bir teşkilat yapısı organizasyonu

¹³ Vergi, Devletin genel harcamalarına halkın katılması olarak tanımlanmış, vergilerin yasa ile tarh ve tahsil edilebileceği hüküm altına alınmıştır (md.84,85).

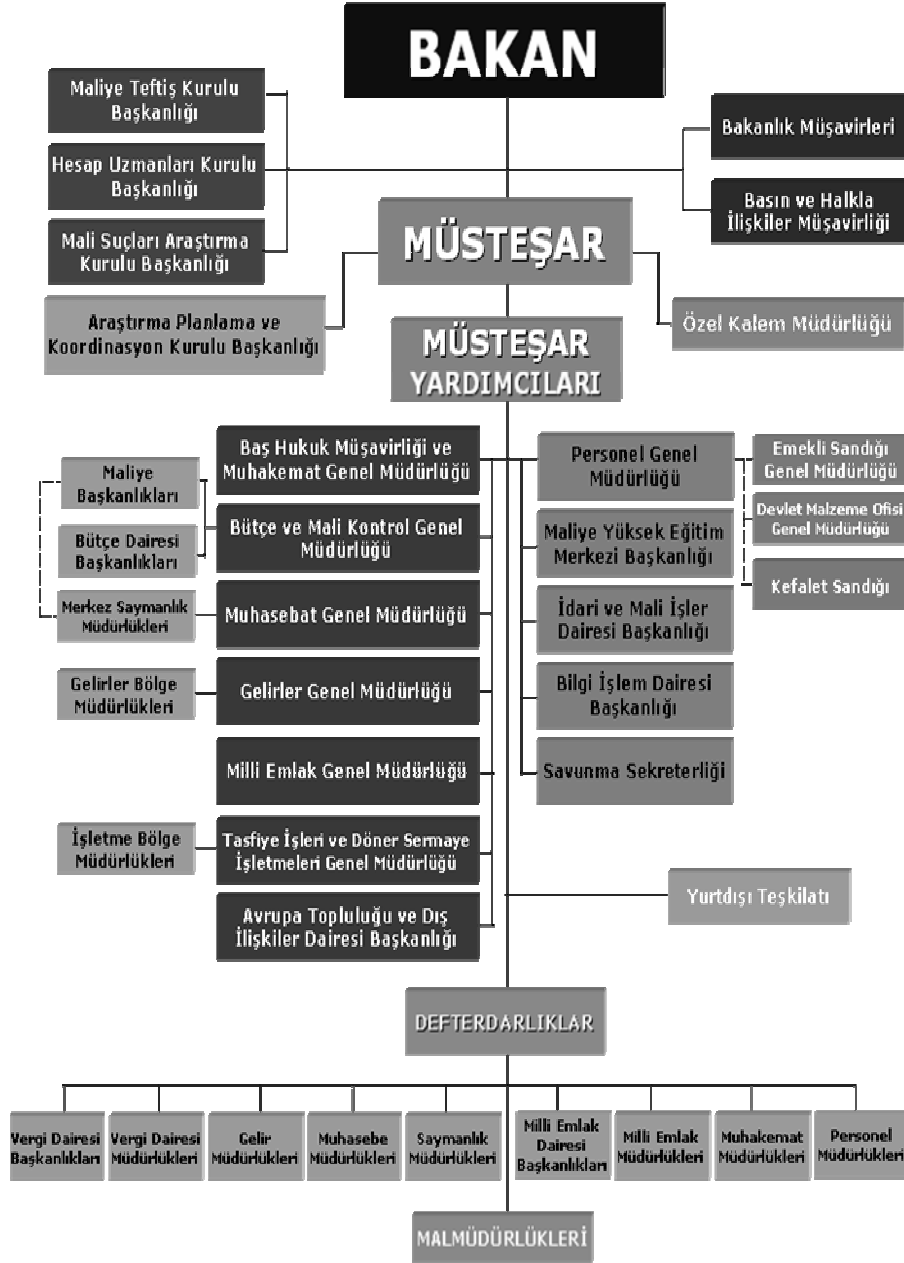
oluşturulmaya çalışılmış, günümüze kadar bir kısım kanun hükmünde kararname, yönetmelikler ve Bakanlığının kanundan aldığı yetki ile çıkardığı bir kısım tebliğlerle Maliye Bakanlığının bugünkü teşkilat yapısı son şeklini almıştır.

Vergi idaresinde ilk köklü değişiklik, 14.2.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı kanun hükmünde kararname ile yapılmış, teşkilat yapısı, görev ve yetkileri yeniden düzenlenmiş, Gümrük ve Tekel Bakanlığı birleştirilmiş, böylece bugünkü Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Bu kararnameden hemen sonra, 18.6.1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 207 ve 14.1.1988 tarihli 307 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gibi kararnameler ile Maliye Bakanlığının Teşkilatı görevleri hakkındaki 178 sayılı KHK ile bazı değişiklikler yapılmıştır (Bknz. Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü, 1993). Yaklaşık on yıl bu şekilde devam eden teşkilat yapısında önemli değişikliklere gidilmek üzere, 2.7.1993 tarih ve 484/2 sayılı KHK çıkarılmış ve teşkilatın amacı, görevi ve teşkilat yapısı yeniden düzenlenmiş, 27 Aralık 1994 tarih ve 22151, 22154 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Vergi Daireleri Kuruluş Yönetmeliği” ile 27.8.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa ile bir kısım eklemeler yapılarak vergi dairelerinin kuruluş esasları belirlenerek, Şekil-1’de görüldüğü gibi, batı devletleri mali teşkilat yapısına benzer, etkin bir vergi idaresi örgütü oluşturulmaya çalışılmıştır.¹⁴ Ancak, söz konusu kararname ile yasa çok iyi bir şekilde düzenlenmesine rağmen bir kısım maddelerin “merkez teşkilâtına ait hükümleri” diğer kanunlara ve bu Kanun Hükmünde Kararnameye aykırı olanları Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş, ek çıkarılan KHK’¹⁵ lerle aykırılıklar giderilmiştir.¹⁶

¹⁴Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin amacı, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığı’nın kurulmasına, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir.

¹⁵Anayasa Mahkemesi kararı üzerine, 19.6.1994-543 Nolu KHK çıkarılarak önemli değişiklikler yapılmıştır.

¹⁶ 20.8.1993-KHK 516/1 md.; İptal: Ana. Mah.’nin 25.11.1993 tarih ve E.1993/47, K.1993/49 sayılı Kararı ile Yeniden Düzenleme: 19.6.1994-KHK 543/1 md.)



Şekil 1: Maliye Bakanlığının Örgüt Yapısı

III- TÜRK VERGİ İDARESİNİN YAPISI VE İŞLEYİŞİ

Vergi idaresinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi açısından vergi idaresi örgütünün bugünkü yapısı, insan kaynakları, fiziki şartları ve kullandığı otomasyon sistemleri inceleme konusu yapılmıştır. Bu konu etkinliğin değerlendirilmesi açısından yararlı olacağı gerekçesi ile merkez teşkilatı ve taşra teşkilatı olmak üzere iki bölümde incelenecektir.

A-Gelirler İdaresinin Merkezi Örgütü

Merkez örgütünde, müsteşara bağlı gelirler genel müdürü, gelirler genel müdürüne bağlı olarak çalışan ve gelir idaresinin örgüt yapısı ve vergilerin türlerine göre idari yapılanmadan ve vergi hukuki işlemlerinden sorumlu olan merkezi denetim elemanlığı görevinde bulunmuş yurtdışı eğitimi ve bir kısmı yüksek lisan düzeyinde eğitim görmüş yetişmiş yeterli sayıda genel müdür yardımcısı ve daire başkanı, bakanlık içerisinde memuriyetten yetişmiş tamamı lisans mezunu, her bir vergi türüne ayrı ayrı bakan şube müdürleri, memur ve diğer personelden oluşmaktadır.

Merkez örgütü personelinin unvanlara göre dağılımı Tablo-1’de yer almakta olup, bu personelin 1374’ü yüksekokul, 324’ ü lise ve 8’i ilköğretim mezunu olup, 938’i kadın, 768’i erkektir. Hizmet süreleri; 199 tanesi 0-5 yıl, 518 tanesi 6-10 yıl, 644 tanesi 11-15 yıl, 143 tanesi 16-20 yıl, 102 tanesi 21-25 yıl 100 tanesi 26 yıl ve yukarısi hizmet yılına sahip bulunmaktadır.

Toplam merkez personelinin 84’ü yönetim, 1297’si destek personeli olarak görev yapmakta olup, halen toplam kadronun % 39’u dolu, % 61’i boş bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı Organizasyon Metod Şubesi, 2002).

Tablo-1

Gelirler Genel Müdürlüğü Merkez Teşkilatı İnsan Kaynakları	
Genel Müdür	1
Genel Müdür Yardımcısı	6
Daire Başkanı	23
Şube Müdürü (Toplam Şube Sayısı 76 Adet) Şube Müdür Vekili (3’ü Vergi Denetmeni)	64
BİM Müdürü	1
Memur ve Diğer Personel	1631
Toplam	1720

Kaynak: Maliye Bakanlığı Organizasyon Metod Şubesi; **Gelirler Genel Müdürlüğü
2000 Yılı Faaliyet Raporu**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2002

B- Gelirler İdaresinin Taşra Örgütü

Gelirler idaresinin taşra örgütü illerde defterdarlık ve defterdarlığa bağlı ilçelerde mal müdürlüğü şeklinde örgütlenmiştir. İçerisinde bulundurduğu birimler

itibariyle küçük bir maliye bakanlığı şeklinde olan taşra örgütü, illerde müdürlük, ilçelerde şeflik şeklinde kurulmuşlardır. Ayrıca etkinliğin sağlanması bakımından 12 adet gelirler bölge müdürlüğünün kurulması kararlaştırılmış, ancak 6 adedi uygulamaya geçirilebilmiş, bu bölge müdürlüklerine asaleten bölge müdürü ataması yapılamamış olup, vekaleten yürütülmektedir. Ayrıca büyük illerde bulunan bir kısım vergi daireleri ihtisas vergi dairesi haline getirilmiş, ihtisas vergi dairesine çevrilen bir kısım vergi daireleri ile yüksek tahsilata sahip bir kısım vergi daireleri başkanlığa çevrilmiş, vergi dairesi başkanlığı olarak ihdas edilmiştir. Vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi başkanı ve vergi müdürleri tarafından yönetilmektedir.

Taşra teşkilatı Tablo-2’de görüleceği üzere, vergi idaresinin etkinliğini sağlamak üzere yönetici konumunda ve idarelerin başında 6 gelirler bölge müdürü, 12 vergi dairesi başkanı, 14 vergi müdürü, 74 gelir müdürü, 84 gelir müdür yardımcısı, 315 vergi dairesi müdürü, 806 vergi dairesi müdür yardımcısı, 44 taktir komisyonu başkanı, denetimden sorumlu 1630 vergi denetmeni, 175 vergi denetmen yardımcısı denetime ve vergi idaresine destek olmak üzere 45 gelir uzman yardımcısı ve 7 vergi istihbarat uzman yardımcısı bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı Organizasyon Metod Şubesi, 2002).

Tablo-2

Gelirler Genel Müdürlüğü Taşra Teşkilatı	
6 Gelirler Bölge Müdürü (Vekaleten)	12 Vergi Dairesi Başkanı (Vekaleten)
315 Vergi Dairesi Müdürü	806 Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı,
14 Vergi Müdürü	0 Vergi Müdür yardımcısı
44 Taktir Komisyonu Başkanı,	1630 Vergi Denetmeni
74 Gelir Müdürü,	175 Vergi Denetmen Yardımcısı,
315 Vergi Dairesi Müdürü,	45 Gelir Uzman Yardımcısı,
84 Gelir Müdür Yardımcısı,	7 Vergi İstihbarat Uzman Yardımcısı

Kaynak: Maliye Bakanlığı Organizasyon Metod Şubesi, **Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2002

Taşra yönetici konumunda olanlar dışında 15 adet çözüm ve program yardımcısı ile ataması valilik emrine ait olan 37.537 adet memur ve şef kadrosunda olan vergi personeli bulunmaktadır. Toplam 1674 gelirler genel müdürlüğü merkez teşkilatında 40746 taşra teşkilatında olmak üzere, toplam 42.420 kişi görev yapmaktadır.

1- Gelirler Bölge Müdürlüğü

Vergi denetiminde çağdaş tekniklerden yararlanılması, denetimin dış etkilerden kurtarılarak bağımsız ve etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla 516 Sayılı KHK’ ye

göre 12 bölgede kurulması öngörülen Gelirler Bölge Müdürlükleri 01.06.1998 tarihinden itibaren 6 bölgede faaliyete geçirilmiş olup, yıllık denetim planlarının ilk defa bölge düzeyinde uygulanması çalışmalarına başlanılmıştır.¹⁷ Türkiye genelinde görev yapan toplam 1809 Vergi Denetmeni'nden, Adana'da 202, Ankara'da 363, Antalya'da 101, Erzurum'da 29, İzmir'de 229, Samsun'da 104 olmak üzere toplam 1028 Vergi Denetmeni 6 Bölge Müdürlüğünde görev yapmaktadır.

2- Vergi Daireleri

Vergi idaresi denildiği zaman Maliye Bakanlığı'nın bütün teşkilatının bütün birimleri anlaşılmalıdır. Ancak bu teşkilatın mükellefe bakan yüzü, mükellefle devamlı ve ilk etapta birebir ilişki içerisinde olan vergi dairesidir. Bu nedenle mükellefe bakan ve mükellefle her süreçte karşı karşıya gelen, vergi dairelerinin bu teşkilattaki yeri ve önemi oldukça büyüktür (Karyagdı, 2001:47). Mükellefin vergi dairesi hakkındaki düşünce ve kanaati, teşkilatın genelini kapsamaktadır. Mevcut vergi dairesi yapılanması Tablo-3' te olduğu gibidir.

Vergi dairesi modelleri 1929 yılından itibaren çeşitli yönetmeliklerle değişikliğe uğramış, en son 1994 tarihinde yürürlüğe giren vergi daireleri kuruluş ve görev yönetmeliği ile en son halini almıştır (Bknz. 24.12.1994 Tarih ve 22151 Nolu Resmi Gazete). Söz konusu yönetmelik çerçevesinde vergi daireleri 3 tip olarak örgütlenmiştir:

- Vergi Dairesi Başkanlığı
- Vergi Dairesi Müdürlüğü
- Bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğü

¹⁷01.06.1998 tarihinden itibaren Adana, Ankara, Antalya, Erzurum, İzmir ve Samsun olmak üzere 6 merkezde Gelirler Bölge Müdürlükleri faaliyete geçirilmiştir.

Tablo-3
Mevcut vergi Daireleri Yapılanması

VERGİ DAİRESİ	SAYI	VEDOP PROJESİ KAPSAMINDA OLAN VERGİ DAİRELERİ
Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü)	584	
Bağımsız Vergi Dairesi	418	(141)'i VEDOP ile çalışan)
(Süreksiz Yükümlülükler Bakan VD.)	5	
Vergi Dairesi Başkanlığı	16	
Toplam	1023	
Bağlı Vergi Dairesi Kurulmayan İlçe Mal Müdürlüğü		11
Onay Alındığı Halde Faaliyete Geçmeyen VD.		10
Gelir Müdürlüğü		106
Takdir Komisyonu Başkanlığı		69

Kaynak: Maliye Bakanlığı Organizasyon Metod Şubesi; **Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2002

3- Vergi Dairesi Başkanlığı

Yapılan en önemli değişikliklerden birisi de vergi dairelerinin örgütlenme tipleri arasına vergi dairesi başkanlıklarını ilave edilmesidir. Bu değişikliğin temel esası Alman GTZ (Denetim Hizmetlerine Danışmanlık) örgütü ile birlikte yapılan ZOPP (Hedefe Yönelik Proje Planlaması) toplantılarında ortaya çıkan hedefler çerçevesinde belirlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde, vergi dairesi içi yapılanmada banko sisteminden masa sistemine geçilmiş, servis ve bölümlerdeki işlemler belirli masa etrafında toplanmış, daha açık bir ifade ile daha önce 1 kişi ile yapılan işlerin tamamı 5 kişi ile yapılır hale gelmiştir (Karyagdı, 2001:73).

Yeni düzenlemede tahakkuk servisi kaldırılarak “Sürekli Yükümlülükler Vergilendirme Servisi” ve bu servise bağlı olarak masalar oluşturulmuştur. Kovuşturma bölümünde yer alan takibat servisi, vergilendirme bölümüne alınarak “Hesap ve Takip Masası” şeklinde adlandırılmıştır.

Ayrıca bu yönetmelikle şube şeklinde örgütlenme modeli getirilmiş, gerek duyulması halinde vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışmak üzere, beyanname kabul ve tahsilat şubeleri kurulması için Maliye Bakanlığına yetki verilmiş, ancak bu güne kadar bu şekilde bir uygulamaya rastlanılmamıştır.

Başkanlık şeklinde örgütlenen vergi dairelerinde, vergi denetmenleri servisi, takdir servisi ve uzlaşma servisi gibi birimler oluşturulmuştur. Daha sonra çıkan bir yönetmelikle (Bknz. 24.12.1994 Tarih ve 22151 Nolu Resmi Gazete) vergi dairesi başkanlıkları içerisine hazine avukatları koyulmuş, başkan yardımcılıkları kaldırılmış, vergi dairesi başkanlıkları ve müdürlüklerin de personel ihtiyacı ve buna bağlı kadro ve dereceler itibariyle dağıtım yetkisi Maliye Bakanlığı'nda iken gelirler genel müdürlüğüne devredilmiş, vergi dairesi başkanı ile vergi dairesi müdürünün görevleri arasında vergi dairesi ile mükellef ilişkilerinin geliştirilmesini sağlamak da dahil edilmiştir.

4- Bağımsız Vergi Dairesi Müdürlüğü

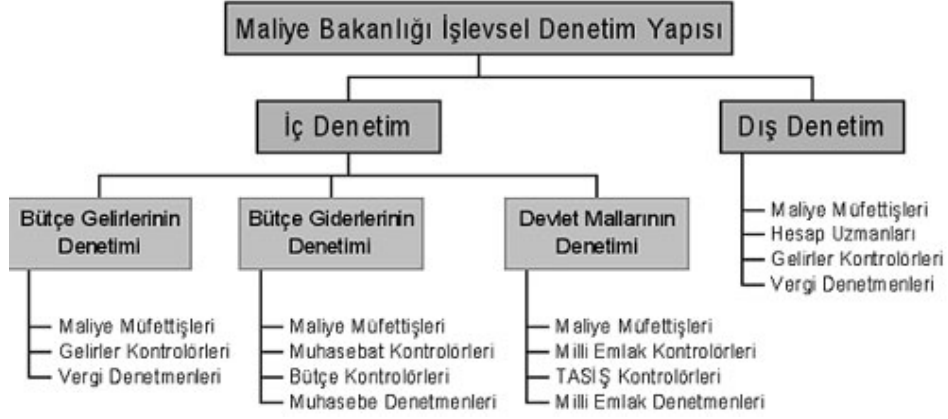
Bağımsız vergi dairesi olarak tanımlanan vergi dairesi müdürlükleri, vergi daireleri içerisinde en yaygın olanı olup, başkanlıklardan farkı, vergi denetmenleri servisi, takdir servisi ve uzlaşma servis ve hazine avukatlarının bulunmamasıdır. Bağımsız vergi dairesi müdürlüğü de kendi içerisinde ana hizmet birimleri ve diğer hizmet birimleri şeklinde örgütlenmiştir.

5- Bağlı Vergi Dairesi Müdürlüğü

Bu tip müdürlükler mal müdürlükleri bünyesinde şeflik olarak kurulmuşlardır. Çok küçük, mükellef sayısı az olan bir kısım ilçelerde kurulmuştur. Ayrıca bir vergi dairesi müdürü atanmadan, mal müdürü bu vergi dairesinin aynı zamanda müdürü olup, gelir şefi aracılığı ile vergilendirme işlemlerini yürütmektedir.

C-Gelirler İdaresinin Denetim Örgütü

Vergi denetim örgütü, işlevleri itibariyle farklı gruplar halinde oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetim yapısı, iç denetim ve dış denetimi kapsamaktadır. Maliye müfettişleri, gelirler kontrolleri ve vergi denetmenleri bütçe gelirlerinin denetimlerini yaparken aynı zamanda, hesap uzmanları ile birlikte dış denetimlerini de yapmaktadır. Maliye müfettişleri, bütçe gelirlerinin denetimleri yanında bütçe giderlerinin ve devlet mallarının denetimini de yaparlar. Şekil-6'de görüleceği üzere Maliye Bakanlığı bünyesinde gelirlerin dışında bütçe giderlerinin ve devlet mallarının denetimini yapan gelir birimi dışında da vergi inceleme elemanları bulunmaktadır.



Kaynak: Maliye Bakanlığı

Şekil-2:Maliye Bakanlığı İşlevsel Denetim Yapısı

1- Doğrudan Bakan'a Bağlı Olan Denetim Birimleri

Doğrudan bakana bağlı olarak faaliyet gösteren ve bakan adına denetim ve inceleme yapan denetim birimlerinden birisi teftiş kuruludur. Merkezi denetim birimi olup, Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur. Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında sürekli, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapılmaktadır.

Diğer bir bakana bağlı olan denetim ve inceleme grubu ise Hesap Uzmanları Kuruludur. Merkezi denetim birimi olup, Baş Hesap Uzmanlarından, Hesap Uzmanlarından ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşur. Ankara, İstanbul ve İzmir gruplarında sürekli, diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapılmaktadır.

a-Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı'nın en eski denetim birimini oluşturan Maliye Teftiş Kurulu¹⁸ 1879 yılında kurulmuştur. 178 sayılı KHK' nin 20'nci maddesine göre Bakanlığın denetim ve danışma birimleri arasında yer almakta olup diğer görev ve yetkilerinin yanında Vergi Usul Kanunu'nun 135/2'nci maddesine göre her hal ve takdirde vergi

¹⁸Maliye Teftiş Kurulu yapısı gereği öncelikle Devlete üst düzey yönetici veren rakipsiz bir okul niteliğindedir. 1908 den buyana toplam 557 kişi bu okula girmeye hak kazanmış olup halen fiilen görev yapmakta olan 109 kişi bu rakama dahildir. Tarihine bakıldığında bu kurul üyeleri arasından 1 Başbakan, 3 Başbakan Yardımcısı, 51 Bakan, 44 Milletvekili, 44 Müsteşar, 7 Büyükelçi ile çok sayıda Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcısının yetiştirdiği görülmektedir.

inceleme yetkisine haizdirler.¹⁹Maliye Teftiş Kurulu, Başkan, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır. Bir kariyer mesleği olan "Maliye Müfettişliği"ne, her yıl yapılan sınavlarla ortalama 10 ila 15 arasında yeni Maliye Müfettiş Yardımcısı unvanı ile eleman alınmaktadır. Her yıl kurula 10-15 yeni elemanın katılmasına rağmen, Maliye Müfettişlerine gerek kamunun idari kademelerinde, gerekse özel sektörde olan rağbet ve ihtiyaç Kurulun sayısının ortalama 100 civarında sabitlenmesi sonucunu doğurmuştur. Tablo-4' de görüldüğü üzere müfettiş sayısı 1996 yılından itibaren azalış trendine girmiş ve beş yıllık zaman zarfında müfettiş sayısındaki azalış % 26 olarak gerçekleşmiştir. Müfettiş sayısındaki azalmaya paralel olarak fiilen görevde olan müfettiş sayısının da azaldığı; 1995'te 74 olan bu sayının 2000 yılında (Haziran ayı itibarıyla) 55'e kadar düştüğü görülmektedir.

Tablo-4: Son 4 yıl itibarıyla maliye müfettişlerinin sayısı

	1997	1998	1999	2000
Müfettişler	85	82	76	74
Müfettiş Yardımcıları	18	28	32	31
Yurtdışı Görevliler	15	12	9	9
Kuruldan Ayrılanlar	18	9	5	7
Kurula Dönenler	6	2	3	1
Yeni Alınanlar	6	14	10	-
Fiilen Görevde Olan	63	59	58	55

Kaynak: Maliye Bakanlığı

Kamu yönetimi alanında meydana gelen değişmelere sürekli olarak uyum sağlayan Maliye Teftiş Kurulu, yürüttüğü denetim görevinde şeffaflığın sağlanması ve etik ilkelere dayalı bir denetim anlayışının kurumsallaştırılmasını esas amaç olarak kabul etmiş bir Maliye Teftiş Kurulu, kuruluşundan bugüne kadar kendisine kanunlarla verilmiş her görevi, doğru ve tarafsız bir biçimde yerine getirmek için büyük bir gayret ve feragatla çalışmıştır. Gerek toplum gerek kamu yönetimi nezdinde Maliye Teftiş Kurulu'na büyük güven ve saygı ortamı oluşmuştur. Bu oluşumu sağlayan en önemli dayanak; mensuplarının ortak bir bilinçle içselleştirdikleri ve kuşaktan kuşağa aktardıkları doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ve topluma karşı sorumluluk duyma geleneğidir.

b.Hesap Uzmanları Kurulu

Türk vergi sisteminin geliştirilmesinde ve modern hale getirilmesi için yapılan reform çalışmalarında, HUK' nun rolü her aşamada ağırlıklı olarak varolmuştur. HUK'

¹⁹ İrade-i Saniye'de sözü edilen "Teftiş Muâmelâtı Maliye Nizamnamesi" ile birlikte ilk Maliye Müfettişleri tayin edilmiş bulunduğu HEYET-İ TEFTİŞİYE-İ MALİYE'nin kuruluş tarihinin Nizamname tarihi olan 9 Eylül 1879 (28 Ağustos 1295) olarak kabulü uygun olacaktır.

nun doğuşu ile birlikte Türk vergiciliğinde reform niteliği taşıyan 1949-1950 yenilikleri, 1961 vergi reform çalışmaları HUK' nun büyük katkılarıyla gerçekleştirilebilmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir Kurul Başkanı'nın yönetiminde, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları'ndan oluşur. Hesap uzmanlarının kadro durumu Tablo-5'de yer almaktadır. Özellikle son yıllarda özel sektöre geçmeleri nedeniyle sayıları oldukça azalmıştır. Hesap Uzmanları Kurulunun merkezi Ankara'dır. Hesap Uzmanları'nın ülke çapındaki mesleki faaliyetleri, devamlı ve geçici inceleme yerleri esasına göre düzenlenmiştir. Hesap Uzmanları gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar. Devamlı inceleme yerleri Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarıdır. Grup, bir Grup Başkanına bağlı olarak devamlı inceleme yerlerinde teşkil edilen çalışma ünitesidir. Grup Başkanı ve gruba dahil Hesap Uzmanları, HUK Başkanlığı'nca belirlenir. Geçici inceleme yerlerindeki faaliyetler ise turne esasına göre düzenlenir. Turne yapılacak geçici inceleme yerleri ve buralarda görevlendirilecek Hesap Uzmanları yıllık "Genel Çalışma Planları" ile belirlenir.

Tablo-5: Hesap Uzmanlarının Kadro Durumları

YILLAR	EMEKLİ	İSTİFA	ATAMA	VEFAT	TOPLAM
1996	5	23	5	1	34
1997	4	22	10		36
1998	4	11	6	2	23
1999	2	11	3		16
2000	1	8	7		16
TOPLAM	6	75	31	3	125

Kaynak: Maliye Bakanlığı

c- Gelirler Kontrolörleri

Maliye Bakanlığı'nda 64 yıldır merkez denetim elemanı olarak görev yapan Gelirler Kontrolörleri; Türkiye genelinde vergi incelemesi yapma, gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatının bütün işlemlerini teftiş etme, maliye memurları hakkında soruşturma yapma, 4208 Sayılı Kanun kapsamında kara para aklama eylemlerini araştırma ve diğer bazı kanun ve kararlarla kendilerine verilen denetim işlerini gerçekleştirme görev ve yetkileri ile donatılmış merkezi denetim birimidir.

Gelirler Kontrolörleri, büyüyen Türkiye'nin artan kamu harcamalarının finansmanında en önemli ve sağlıklı kaynak olan verginin yükümlülere doğru ödenip ödenmediğinin tespiti ve bunun sağlanması sürecinde gerek gelir idaresinin etkin bir biçimde çalışması gerekse vergi ahlak ve bilincinin geliştirilmesi fonksiyonlarını en iyi şekilde yerine getirerek, ülkenin kalkınması yolunda modern denetimin gerektirdiği her türlü görevi üstlenmekte ve başarıyla yerine getirmektedirler. Gelirler Kontrollerinin bugünkü personel durumu Tablo-6'da olduğu gibidir.

Tablo-6
Gelirler Kontrolörleri

Yıl	Emekli İstifa	Atama	Vefat	Toplam	
1995	44	39	1	-	84
1996	22	31	1	-	54
1997	20	15	3	-	38
1998	11	13	4	1	29
1999	2	10	5	-	17
Toplam 222					

Kaynak: Maliye Bakanlığı

2- Vergi Denetmenleri

Halen Gelirler Bölge Müdürlükleri bulunan yerlerde bölge müdürüne, diğer illerde defterdara bağlı olarak, Vergi Denetmenleri bürosu başkanlıklarında görev yapan vergi Denetmenlerinin vergi inceleme yetkisi V.U.K.'nun 135'inci maddesinden kaynaklanmaktadır.

Bölge müdürlükleri veya illerde görev yapmalarına karşın Vergi Denetmenlerinin yetki kapsamında, buldukları il veya bölge ile sınırlandıran yasal bir düzenleme mevcut değildir. Başka bir deyişle Vergi Denetmenlerinin görevli oldukları il veya bölge dışında da vergi inceleme yapma yetkileri esas itibarıyla var sayılmaktadır. Ancak uygulamada bir vergi denetmeninin kendi görev yaptığı il veya bölge dışında incelemesi gereken bir durumla karşılaşması halinde, kendisinin incelemesi yerine o il veya bölgede görevli bir vergi denetmeni tarafından incelenmesini talep etmektedir (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2000).

Vergilere bir türlü yeterli uyumu sağlayamamış mükellefler/mükellef grupları ile sıkı bir ilişki ve gerekli diyalogu kuramamış vergi idaresinin varlığı, vergi sistemimizin verimliliğinin artırılmamasının en önemli nedenlerden birisidir. Vergi idaresinin yapısında “bölgesel kurumlaşma eksikliği”, “bölge düzeyinde denetim yetersizliği”, “planlama eksikliği” ve “yürütme eksikliği” dikkat çekmektedir. Vergi yasaları çok iyi hazırlanmış ve getirdiği sistemde toplumun yararları büyük ölçüde düşünülmüş olsa bile, bunları uygulayacak yönetim sisteminin uygun olarak örgütlenemediği sürece uygulama sonuçları tatmin edici olmamaktadır (Gökbunar, 1996:17). Dolayısıyla tarihsel gelişim süreci içinde vergi idaresinin kurumsallaşması önemlidir. Vergi idaresinin günün değişen yönetim, teknoloji koşullarına uygun olarak sürekli yeniden yapılandırılmaları gereklidir.

SONUÇ

Vergi idaresinin mevcut yapısı itibariyle çok sayıda niteliksiz ve yetişmemiş personelle hantal bir görüntü vermekte bunun yanında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en etkin görev yapan ve maliye bürokrasisine üst düzey eleman yetiştiren vergi denetim birimlerinde ise kadroların yarısına yakını doldurulamamış ve imkanların kısıtlı olması sebebiyle bu görevden ayrılmalar olmuştur. Türk vergi idaresinin bugünkü yapısının etkin olduğundan söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Türk vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için, günümüzde artık vergi idaresinin yeniden yapılanması zorunlu hale gelmiştir. Bu gerçekler göz önüne alınarak, “Kamu Mali Yönetim Projesi”, çerçevesinde; etkin ve verimli bir gelir idaresinin oluşturulmasının temel şartlarından birincisi, vergi kayıp ve kaçığını varlığının ve bunun ortadan kaldırılmasının siyasi otorite tarafından samimiyetle kabul edilmesi ve bu konuda kamu oyunun desteğinin alınması gerekmektedir. İkincisi vergi kayıp ve kaçığına yol açan nedenler bilimsel ve objektif olarak ortaya konulmalıdır. Üçüncüsü ise, alınması gereken tedbirler belirlenmeli ve bu tedbirler değişen ekonomik hayata uyum sağlamalı ve tedbirlerin adalet, eşitlik ve güvenilirlik gibi vergileme ilkelerinin yerine getirilmesini sağlayacak kararlılıkla ve tarafsızlıkla uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- ARI, İnan (1982). **Gazi Mustafa Kemal ATATÜRK’ün 1923 Eskişehir-İzmit Konuşmaları**, Ankara: T.T.K.
- Gelirler Kontrolörleri Derneği (2000). **Gelir İdaresinin Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- GIRAY, Filiz (2001). **Maliye Tarihi**, Bursa: Ezgi Yayınları.
- GÖKBUNAR, Alırıza –GÖKBUNAR, R. (1996). “Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri”, **Verimlilik Dergisi**, 1996/3.
- HERBERT A. Simon-DONALD W.Smithburg-VİCTOR A.Thompson (1973). **Kamu Yönetimi**, (Çev.Cemal Mihçioğlu), Ankara: SBF Yayını No.354.
- İMKB (1990). **Osmanlı Dönemi Borsa ve Mali Sistemi**, Borsa Tarihi Araştırmaları-2, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları.
- KARYAĞDI, Nazmi (2001). **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayını.
- KILIÇDARAOĞLU, Kemal (2000). “55. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu” **Yaklaşım Dergisi**, S.90, Haziran-2000.
- KUMRULU, Ahmet-ÖNCEL, Mualla-ÇAĞAN, Nami (2000). **Vergi Hukuku**, Ankara:Turhan Kitabevi, 8. Baskı.
- MALİYE BAKANLIĞI (2000). **İhsaiyat-ı Maliye (Maliye İstatistikleri, 1885-1909)**, Ankara: Maliye Bakanlığı, A.P.K.K.B., Yayın No: 2000/357.
- MALİYE BAKANLIĞI (2004). “Gelirler Genel Müdürlüğünün Tarihi”, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi: 10.03.2004).

- MALİYE BAKANLIĞI ORGANİZASYON METOD ŞUBESİ (2000). **Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara:Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- MALİYE BAKANLIĞI ORGANİZASYON METOD ŞUBESİ (2002). **Gelirler Genel Müdürlüğü 2000 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- MALİYE BAKANLIĞI PERSONEL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (1993). **Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**, Ankara-Ekim.
- MORAWITZ, Charles (1978). **Türkiye Maliyesi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Maliye Tetkik Kurulu Yayını.
- ÖZER, İlhan (1968). **Vergi İdaresi-Vergi Politikası**, Ankara: Maliye Bülteni, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Sayı:651-652, Kasım-Aralık.
- PAKALIN, M. Zeki (1978). **Maliye Teşkilatı Tarihi-(1440-1930)**, Ankara:M.B.T.K. Yayını.
- SAYAR, Nihad S. (1978). **Türkiye İmparatorluk Dönemi Siyasi, Askeri, İdari ve Mali Olayları**, İ.Ü.İ.T.İ.A. Nihad S. Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:288/513.
- SAYIN, Abdurrahman Vefik (1999). **Tekalif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, Ankara: Maliye Bakanlığı A.P.K.K.B. Yayın No: 1999/352.
- ŞENER, Abdüllatif (1990). “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi”, **H.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt-8, S.2.
- UZUNÇARŞILI, İsmail Hakkı (1948). **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Ankara