

İ. Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
29. Seri — Yıl 1983 — 1984

TÜRK VERGİ YÖNETİMİ

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL

TÜRK VERGİ YÖNETİMİ

Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL (*)

I. GİRİŞ

Bu tebliğde Türk Vergi yönetimini; başlıca idari maliyetler ve vergi tahsilatında etkinlik açısından inceleyeceğiz. Amacımız, Türk vergi yönetiminin, iktisadi analiz açısından etkin sayılıp sayılmıyacağını ortaya koymak olacaktır. Birinci bölümde vergi yönetiminin maliyetleri hakkında açıklama yapıldıktan sonra, Türk vergi yönetiminin idari ve sosyal maliyetleri hakkında hesaplar hesaplamak yapılmak istenmiştir. İkinci bölümde, vergi yönetiminizin, vergi gelirlerinin tahsilatında gösterdiği başarı ve bu konudaki araçların etkinliği üzerinde durulacaktır.

II. VERGİ YÖNETİMİNİN MALİYETİ

Vergi yönetiminin amacı, başlıca belirli idari kaynaklarla, vergi gelirini maksimize etmek olarak tanımlanabilir. Bunun yanında adaletli uygulama¹ ve belirlilik (certainty) ile gayrişahsilik (impersonality) arasında denge kurmak ta vergi yönetiminin amaçları arasında sayılabilir². Sonuncu amaç, vergi yargı organlarına intikal eden

(*) Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı.

(1) Herber, Bernard Modern Public Finance, Richard D. Irwin Inc, 1983.

(2) Shoup, Carl Public Finance, Aldine Publishing Co. 1969 s. 427.

açık hale getirilirse belirli hale gelir. Ancak bu takdirde şahsileşir.

Vergi yasalarının uygulanması, devletin vergileri yönetmek, mükelleflerin de bu yasalara uyum sağlamak (compliance) için belirli iktisadi kaynakların kullanılmasını gerektirir. Bu konuda idarenin harcamalarını ölçmek kolay olmakla birlikte, vergi mükellefinin özellikle uyum için harcadığı zamanın değerini de içeren maliyetlerini hesaplamak güçtür.

Vergi yönetimi konusundaki optimum harcama düzeyi, bu konuda yapılan son harcama birimin, elde edilen ek vergi gelirine eşit olduğu noktaya göre belirlenmektedir. Vergi yönetimini bir işletmeye benzeten bu görüşe, vergi yönetiminin kâr amacı güden bir firma olmadığı ve marjinal maliyet gelir eşitliğini hesaplamanın güç olduğu noktalarından itibaren edilmektedir. Üstelik vergi yönetiminin daha önce de belirttiğiniz gibi vergi gelirini maksimize etmenin dışında amaçları vardır. Yönetimin başarısı (çıktısı) marjinal gelir olmayıp, mükelleflerin uyumu ile gelir amacının çatışması da zorunlu değildir³.

Gönüllü uyum sonucu sağlanan dolaylı faydalarla gelecekte sağlanacak gelirler de dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin az ödemeleri kadar fazla ödemeler de önemlidir. Türkiye'de vergi yönetimi konusundaki idarenin maliyetleri aşağıya çıkarılmıştır.

(3) Goode, Richard; Economic Aspects of Tax Administration, IMF Staff Papers, June 1981, Vol. 28 No: 2 ss. 249-275.

TÜRK VERGİ İDARESİNİN MALİYETLERİ (1975-1984)

	<i>Vergi Yönetimi Giderleri</i>	<i>Vergi İnceleme Giderleri</i>	<i>Gümrük Yönetimi Dış Ticaret</i>	<i>Toplam Vergi Giderleri</i>
	<i>(Gümrük Dışı) Vergi Gelirleri</i>	<i>Vergi Gelirleri</i>	<i>Vergi Gelirleri</i>	<i>Toplam Vergi Gelirleri</i>
1975	0.008.2	0.0004.2	0.011.6	0.011.0
1976	0.007.8	0.0004.0	0.011.6	0.010.6
1977	0.006.5	0.0003.6	0.011.6	0.008.9
1978	0.005.2	0.0002.9	0.008.7	0.007.2
1979	0.010.7	0.0003.3	0.019.2	0.013.7
1980	0.010.4	0.0004.1	0.012.2	0.012.6
1981	0.007.8	0.0004.1	0.015.6	0.009.9
1982	0.008.9	0.0004.1	0.018.3	0.011.4
1983	0.008.7	0.0004.8	0.028.3	0.012.3
1984	0.008.1	0.0004.6	0.032.5	0.012.5
Ortalama	0.007.4	0.0004.0	0.015.4	0.011.3

Tablodan 1975-1984 döneminde toplam vergi yönetimi-ne toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak yüzde 1.1'inin ayrıldığı görülmektedir. Gümrük vergi yönetimine ayrılan pay, yüzde 1.5 kadardır. Buna mukabil vergi inceleme ve araştırma konusunda vergi gelirlerinin ortalama onbinde 4'ü ayrılmaktadır⁴.

Mükellef maliyetlerinin idarenin maliyetlerinin iki ka-tı olduğu sanılmaktadır⁵.

Türkiye'de idari maliyetlerin nisbi yüksekliğinin temel nedeni, vergi gelirlerindeki düşüklüktür. Genellikle bütçe

(4) ABD'de idari maliyetlerin toplam vergi gelirlerinin % 0.5'i olduğu belirtilmektedir. Bkz. *Browning, Edgar, Browning, Jacqueline, Public Finance and the Price System*, Macmillan, Collier, 1979. S. 345. Bu tutarlar 82 milyon beyannameye ilişkindir.

(5) Bu hesaplama yaklaşık 1,5 milyon beyannameli mükellefe göre yapılmıştır. Mükellef maliyetleri olarak alınan muhasebeci ücretleri (büro) cirosu 150-200 milyon TL. olan bilânço esasına tabi işletmelerde aylık 17500-25000 TL, cirosu 50-100 milyon arasında değişenler de 10000-12500 TL. olarak alınmıştır. İşletmelerin imalat yapmaları halinde bu tutarlara 20 bin TL eklenmektedir. Büyük işletmelerin *audit* ücretleri

ödenekleri dağılımında Maliye Bakanlığı ile diğer bakanlıklara farklı ölçek kullanmak hem politik olarak mümkün değildir, hem de personel rejimi buna müsait bulunmamaktadır.

Türk vergi yönetiminde idari maliyetleri belirleyen faktörlerden biri de vergi yönetiminin kadrosudur⁶. 1980 verilerine göre 30133 kişi olan vergi yönetimi 371 vergi dairesiyle toplam 25 milyon ödevliye hizmet vermektedir.

Bu kadronun hem yıllık değişim yüzdesi (turnover) yüksektir, hem de özellikle gelir müdürü, takdir komisyonu başkanı, vergi dairesi Md. yrd. gibi kadrolarda boş nispeti yüksektir. Bu kadrolar doldurulamamaktadır. Personelin yaklaşık yarısının hizmet süresinin 4-9 yıl arasında olduğu tesbit edilmiştir.

Türkiye'de vergi yönetimi örgütünün yeniden örgütlenmesinin, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün müsteşarlık seviyesine çıkarılmasının, defterdarlık yerine bölge müdürlüklerinin kurulmasının, kısacası gelir idaresi reformu yapılmasının, Türk vergi yönetimini kendi hiyerarşik yapısı içinde dinamik ve çağdaş bir hale getireceği savunulmuştur⁷.

saat başına, senior auditor'lar için 67500, junior auditor'lar için 40 bin TL'dir. Son olarak işleme defteri muhasebe ücreti aylık 5-10 TL arasında değişmektedir. Ne varki Türkiye'de muhasebeci, mali müşavir sayısı, dağılımı ve ücretleri konusundaki bilgiler oldukça eksik olduğu belirtilmelidir.

İngiltere ve Galler için yapılan araştırma mükelleflerin uyum maliyetinin, idarenin maliyetlerinin 6 katına kadar çıktığını ortaya koymuştur.

Bkz. Sandford, C. Hidden Costs of Taxation, IFS, London, 1973'e atfen, Goode, R. Op. cit. S. 252.

-
- (6) Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Kılıçdaroğlu-Kemal, Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Dünyası, Eylül 1981, ss 37-46 ve Genç, Süleyman Yargıcı Akman Vergi Kaybı ve Denetimi Cumhuriyet, 21-22-23 Eylül 1981.
- (7) Tezman, O. Gelir İdaresinin Yeniden Düzenlenmesi, Vergi Dünyası, Ekim 1983, ss. 3-7.

Ne var ki personel konusu ile ilgili olarak, reorganizasyonda insan unsurunun esas olduğu unutulmamalı⁸ ve yeniden örgütlenme bir ücret ve ödüllendirme sistemi ile desteklenmelidir.

Maliyetler konusunda son olarak vergi yönetiminin dışsallıklarından da söz etmek gerekmektedir. Bu konuda vergi yönetim ve denetim elemanlarının bir anlamda hizmet içi eğitimden geçirilerek özel sektöre intikallerini, devletin üretiminin, özel sektöre sağladığı bir dış fayda olarak nitelenecek mümkündür. Türkiye’de bu dış fayda oldukça belirgindir. İkinci bir dış fayda olarak, özel işletmelerin vergilere uyum sağlamak amacıyla sistematik bir muhasebe tutmaya ve güvenilir belgeler düzenlemeye zorlanmalarından söz edilebilir. Türkiye’de bu konuda başarı sağlandığı ise oldukça kuşkuludur. Hatta standart olmayan serbest muhasebe sisteminin yönetimi ve denetimi güçleştirdiğini belirtmek uygundur.

II. VERGİ DENETİMİ VE TAHSİLATI

Vergilemede tarhiyat genellikle muhasebe üzerine dayanmaktadır. Ne var ki denetim kriterleri ve beyanların doğruluğunun araştırılması konusunda iktisadi analiz ve istatistik’ten yararlanılması da uygun görülmektedir. Bu konuda, başlıca denetim yapılacak beyanname ve işletmelerin seçilmesi konusunda ölçekler geliştirilmiştir. İkinci olarak mükelleflerin beyanının doğru olmadığı yada eksik olduğu düşünülürse, vergi yöneticilerine takdir kararlarında yardımcı olmak için iktisadi araştırmalar ve standartlar kullanılmaktadır⁹.

Çapraz denetimli bir vergi sisteminin ya da sisteme birbirini denetleyen vergileri koymanın, bu vergileri bir-

(8) *Kalyoncu, Rüşti Vergi İdaresi Reorganizasyon Taslağı Üzerine Düşünceler*, Vergi Dünyası Mart 1983. Türk vergi yönetiminde personel kadrosunun % 6.8’i yüksek, % 47.46’sı orta, % 35.3’ü lise ve % 10.5’i ilk öğretim mezunudur. Bkz. *Genç, S. Yargıcı, Op. cit.*

birinden bağımsız yönetmekten daha etkin olacağı savunulmuştur¹⁰.

Kendi kendini denetleyen vergi sisteminde, gelir harcamaya ve servet vergilerinin matrahları birbirini denetleyecek ve kaçakçılık önlenecektir¹¹. Ne varki özellikle az gelişmiş ülkelerde vergi yönetiminin bu vergilere ilişkin dataaları çapraz denetime tabi tutması ve taraflar arasında çıkar uyumu olması halinde matrahların birbirini denetlemesinin zorlaşması bu sistemin uygulanmasını güçleştirmektedir.

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkarılması ve önlenmesi, vergi denetiminin temel amacıdır. Fazla vergi yüklemenin (extortion) istisna olduğu düşünülürse, kaçakçılığın idarenin etkinliğini belirleyen temel unsurlardan biri olduğu belirtilebilir. Kaçakçılık genel olarak vergide idare ile mükellef uyumunun olmadığı bir göstergesidir. Bir tür vergi dışı kesimin (subterranean) ortaya çıkmasını önlemek için etkin bir vergi denetimi ile kaçakçılıkla mücadele şarttır¹².

(9) Bu konuda denetime alınacak beyannameler konusunda ABD gelir idaresince (IRS) uygulanan standart, örnek olarak verilebilir. İdarenin takdir kararları konusunda en gelişmiş sistem İsrailin *tachshivism* yöntemidir. Bu yöntemde yaklaşık 100 kadar ekonomik sektörde, vergi yönetimi tarafından standart matrah hesaplamaları yapılmış ve bu takdirlere sürekli olarak güncel hale getirilmektedir. *Goode, R.*; op. cit. ss. 257-258.

(10) *Shoup, C.* op. cit. S. 436.

(11) Bu sistem fikrini ilk defa *Benjamin Higgins* Economic Development, New York 1959-524-544 ortaya atmış, sonra *Kaldor* bunu Indian Tax Reform, New Delhi 1956 S. 2 geliştirmiştir.

(12) *Herber, B.* op. cit. ss. 128-130. Ancak, yalnızca kaçakçılığın ortaya çıkardığı vergi kaybının hesaplanmasına yönelik araştırmalarda, kaçakçılık sonucu elde edilen gelirin harcanarak yeni gelir oluşturduğu ve bunun da dolaylı olarak vergi gelirlerini artırdığı, sonuçta kaçak gelirlerin marjinal tüketim eğilimlerinin bir olduğu varsayımı ile vergi gelirlerinin artacağı belirtilmiştir.

Peacock, Alan, Shaw G.K. Tax Evasion and Tax Revenue Loss, Public Finance, Vol 37, 1982 ss. 269.

Kaçakçılığın idarece tabkik kayıt denetimi ve hatta özel yaşama müdahale sonucu bir yönetim maliyeti ortaya çıkardığı belirtilmelidir¹³.

Bununla beraber kaçakçılığı araştırmayan, topladığı gelirle yetinen bir vergi yönetiminin düşük maliyetle çalışarak etkin gibi görüldüğü söylenebilir¹⁴.

Türkiye'de hesap uzmanlarının 1950-1980 dönemi itibarıyla incelemeleri sonucu tesbit ettikleri matrah farkın 0.80 dolayında olduğu ifade edilmiştir¹⁵. Kamu kuruluşlarında muhasebe standardının bulunmasına rağmen, özel sektör de muhasebe sistemi serbestliğinin karmaşaya yol açması, özel sektörün kaynak-ödeme açığının kapatılmasında vergi yükünü azaltmayı bir kaynak olarak değerlendirmesi, enflasyonda, mükelleflerin vergi yükleri konusunda kendi yargılarına göre hareket etmeleri, vergi sistemimize yeni giren serbest delil ve ekonomik yorum sisteminin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan olayları tesbit etmedeki güçlüğü kaçakçılığı ortaya çıkaran başlıca nedenlerdir¹⁶.

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde kullanılan başlıca

- (13) *Fromm, G. Taubman. P.*; Public Economic Theory and Policy, Macmillan, 1973 ss. 127-127.
- (14) *Schultz, G. Harriss. J.*; American Public Finance, Prentice, Hall, 1965, s. 217.
- (15) Gelirler kontrolörlerinin bulduğu yüzde ise 76.9'dur. Bkz. *Genç S. Yargıcı, A.*; op. cit. Fransa'da vergi kaçakçılığı konusunda yapılan incelemede bu oran 0.50 olarak bulunmuştur. Bkz. *Kılıçdaroğlu, Kemal*; Fransa'da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı, Vergi Dünyası Sayı 12. Bu oranlar İngiltere'de GSYH'nin % 7.5 unu, İtalya'da % 15 ini oluşturmaktadır.
Peacock, Alan, Shaw. G.K. op. cit. S. 269.
- (16) İktisadi ticari ve teknik icapların belirli ilke ve standartlara göre belirlenmesi gerekir. Özellikle ülkemizde çok çeşitli ad, kalite ve kalitede standart dışı üretim yapılması denetimi güçleştirmektedir. Bu konuda Bkz. *Kalyoncu Rüştü* Vergi inceleme elemanlarına takdir yetkisi verilmiş olmasının düşündürdükleri, Vergi Dünyası, Aralık 1983. ss. 49-53.

yöntem-fertleri kaçakçılıkla ilgili bilgileri idareye bildirmeye teşvik etme metotları hariç-ceza uygulaması olmaktadır. Ceza uygulamalarındaki başarı esas itibarıyla iki faktöre bağlıdır. Bunlardan birincisi, ceza tutarı ya da miktarı, ikincisi kaçakçılık yapan mükelleflere cezanın uygulanma ihtimali yükseldikçe ceza miktarının düşmesi gerekir. Buna karşılık, ceza uygulama ihtimali düştükçe, uygulanacak ceza tutarının yüksek olması gerekmektedir. Türkiye'de mükelleflerin ayrıca, kaçakçılık riskine girmeye eğilimli olduğu ve çok sayıda kasden vergi ziyanına neden olan bir yükümlü kitlesi olduğu dikkate alınırca, tesbit edilecek ceza tutarlarının yüksek tutulması gerekmektedir.

Türkiye'de vergi denetim elemanlarının konusu olan denetim, vergi incelemesi ve yüzeysel denetim (maddi kontrol ve kayıt kontrolü) olarak ikiye ayrılmaktadır. Derinlemesine denetimin başarısı belge düzeyinin yerleşmesine, bu da yüzeysel denetime bağlı olmaktadır. Ne varki özellikle denetim elemanları kadrolarının tam kapasiteyle kullanılmaması bu denetlemeyi engelleyen faktörlerden biri olmaktadır¹⁷.

(17) Kadro boşluğu oranı, hesap uzmanlarında % 67 maliye müfettişlerinde % 47, gelirler kontrolörlerinde % 45 ve vergi kontrol memurlarında % 43'dür. Bkz. *Kılıçdaroğlu, K; Yaygın vergi denetimi* s. 46.

İç gelirler idaresi yasa tasarısının gerekçesinde yer alan vergi kaçağının başlıca küçük ve orta işletmelerde olduğu konusundaki görüşün eleştirisi için Bkz. *Türkoğlu, Cemal; İç Gelirler İdaresi Yasa Tasarısı Vergi İncelemelerine Ne Getiriyor? Vergi Dünyası, Ocak 1983, ss. 3-8.*

Ayrıca, gelir tahsilatının 1982 verilerine göre 0.80'inin vergi dairelerince yapıldığı, genel bütçe gelirlerini tahsil eden diğer idarelerin (Gümrük İdaresi, hazine saymanlıkları, Askeri ve mülki saymanlıklar) tahsilat oranının % 100'e yakın, buna mukabil vergi daireleri tahsilat/tahakkuk oranının 0.81.53 (1982 rakamı, 1983'ün daha düşük olacağı tahmin edilmektedir) olması karşısında, vergi idaresinin etkin olmayacağı belirtilmekte ve bunun çözümünün *mekanizasyon* olduğu savunulmaktadır.

Bkz. *Uysal, Mustafa Saim; Vergi Tahsilatında Modern Yöntemler, Vergi Dünyası, Sayı: 32. Nisan 1984, ss. 65-69.*

Vergi tahsilatı konusunda vergi yönetimi bakımından Türkiye açısından büyük önem taşıyan vergi tecillerinden söz etmek istiyoruz. Türkiye'de vergi ödemelerinin geciktirilmesinde vergi tecillerinden büyük ölçüde yararlanılmaktadır. Ödenecek vergi tutarının geciktirilmesi bir kredi aracı olarak değerlendirilmektedir. Bu husus, enflasyonist dönemlerde, vergi yükümlüsü gerçek kişi ve kurumların finansman sıkıntısı içinde bulunduğu dönemlerde çok daha belirgin bir hal almaktadır. Tecil için gerekli «çok zor durum hali»nin tesbitindeki keyfilik ve indiliğini gidermek amacıyla bu durumun işletmecilik prensiplerine uygun olarak yapılan likidite analizi ile ortaya konulması¹⁸ ve ayrıca borç ödemede hüsnüniyet ilkesinin dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir¹⁹.

IV. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi yönetimine ilişkin bu tebliğde ulaştığımız sonuçlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1. Vergi yönetimimizin idari maliyetleri, nisbi olarak yüksek bulunmuştur. Bu yükseklik büyük ölçüde vergi kapasitesinin yeterince değerlendirilmemesinden ve vergi yönetimi kadrosu konusundaki personel politikasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan vergi yönetimimizin özellikle denetim elemanları yönünden özel kesime büyük dış fayda sağladığı tesbit edilmiştir.

2. Vergi kaçakçılığının başlıca nedenlerinin, muhasebe sistemi kargaşası, özel sektörün kaynak ödeme açığının kapatılmasında vergi yükü azaltılmasını bir kaynak olarak değerlendirmeleri, enflasyonda mükelleflerin vergi yükleri konusunda kendi vargılarına göre hareket etmele-

(18) Çakır, *Veysel*; Vergi Tecilleri ve Günümüz Finansman Güçlükleri Vergi Dünyası, Eylül 1981, s. 16.

(19) *Yinanç*, *Tacettin* Tecil Taleplerinin Kanunî Dayanağı ve İncelemede Dikkate Alınması Gereken Hususlar, vergi dünyası, Ocak 1984 ss. 56-62.

ri ve etkin bir denetim sistemin kurulmamış olduğu sonucuna varılmıştır. Öte yandan vergi yönetimimizin iyileştirilmesi açısından yapılabilecek öneriler aşağıdaki şekilde toplamak mümkündür²⁰.

1.a) Gönüllü bir vergi uyumu, her mükellefin adil olan payını ödediği bir vergi yönetimi ile desteklenmelidir.

2.b) Mükellefle idare arasındaki ihtilaflar alt kademelerde (idarenin) halledilmelidir. Bunu sağlamak amacıyla, hiyerasşik kademelerde bir güven ortamının tesisi ve personelin bu güvene lâyık ehliyetinde olması şarttır. Ayrıca bu işlemin gerçekleşmesi için yetki devrine büyük ölçüde imkân verilmelidir.

3.c) Vergi yönetimi, mükelleflerin vergiye uyumunu denetim, araştırma ve diğer araçlarla kontrol etmelidir. Bunun yanında mükelleflerin vergi yasalarına ilişkin hakları, ayrıcalıkları ve yükümlülükleri konusunda uyarı görevini yapılmalıdır.

4.d) Vergi yasalarının kesinkes uygulamasının kaçakçılığı önleyebileceği unutulmamalıdır. Ne varki, mükelleflerin vergi ödemeye zorlanma, vergilemeye uygun olanlardan çok, ödeme gücü olanlar açısından yapılmalıdır.

(20) *Report On Tax Administration in Turkey* USAID-1964 Attachment IV.