

**TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN  
YENİDEN YAPILANDIRILMASININ  
VERGİ KÜLTÜRÜ AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Aylin CESUR**

**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir, 2013**

**TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN  
YAPILANDIRILMASININ VERGİ KÜLTÜRÜ  
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Aylin CESUR**

**T.C.**

**Eskişehir Osmangazi Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Mali Hukuk Bilim Dalı**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ESKİŞEHİR**

**2013**

**T.C.**  
**ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Aylin CESUR tarafından hazırlanan Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi başlıklı bu çalışma ..... tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

**Başkan.....**

**Üye.....**

**Üye.....**

**ONAY**

.../.../20..

**(İmza)**

**Enstitü Müdürü**

## ÖZET

### TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASININ VERGİ KÜLTÜRÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**CESUR, Aylın**

**Yüksek Lisans-2013**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman:** Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA

İlk kez Schumpeter tarafından kullanılan vergi kültürü kavramı; ekonomik, sosyal, kültürel, coğrafik faktörlerin etkisiyle toplumdan topluma farklılık arz etmekle birlikte, içinde birçok etmeni barındıran, zaman içerisinde şekillenen ve örflere benzeyen bir olgu olarak nitelendirilebilir.

Ülkenin kültürel tarihi içine gömülmüş diğer etkenler ile bağları ve etkileşimleri olan vergi kültürü kavramının şekillenmesinde; dini inançlar, eğitim durumu, gelir düzeyi, yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki düşünceleri, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin mükellef tercihlerine uyumluluğu etkili olduğu kadar uygulanan vergi afları ve vergi denetimlerinin sıklığı da etki yaratabilir. Tüm bu faktörler kadar vergi kültürünün oluşmasında etkili olan bir diğer faktör de vatandaşın devlete duyduğu güvendir. Çünkü bir toplumda vergi kültürünün yerleşebilmesi devlete duyulan güven ve bunun sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine bağlıdır.

Bir vergi sisteminin etkinliğini sağlamada yalnızca yasal mevzuat değil gelir idaresinin modernizasyonu ve vergilendirme hizmetinin verimli hale getirilmesi ülkelerin üzerinde durması gereken konuların başında gelmektedir. Türkiye de bu konuya hassasiyet göstererek vergi kültürünün istenilen düzeye çıkarılması amacıyla gelir idaresinin yeniden yapılandırılması uygulamasına gitmiştir.

Çağdaş ÷lke uygulamalarını da dikkate alan Gelir İdaresi, toplumda vergi kültürünün yerleşebilmesi amacıyla yazılı ve sesli rehberler hazırlanması, web tabanlı bilgilendirme sistemi, vergi konusunun ilköğretim müfredatına dahil edilmesi, vergi konulu etkinlikler düzenlenmesi gibi yenilikçi çalışmalara yer vermiştir.

Gelir İdaresinin 2005 yılından bu yana yaptığı çalışmalar idarenin vergi kültürünün gelişimine atfettiği önemi ortaya koymaktadır.

## **ABSTRACT**

### **THE EVALUATION OF THE RESTRUCTURING OF THE ADMINISTRATION OF INCOME TAX CULTURE IN TURKEY**

**CESUR, Aylin**

**Master Degree-2013**

**Department of Finance**

**Field of Financial Law**

**Adviser:** Assoc. Prof. Ali ÇELİKKAYA

The concept of tax culture, for the first time used by Schumpeter, can be defined as a fact including many factors, developing in time and acting like manners. The concept can differ from society to society with the effect of economic, social, cultural and geographical factors.

In the development of the concept of tax culture having relation and interaction with the other factors hidden in the cultural history of country, these have an important effect; religious beliefs, educational status, level of income, reflection of the taxpayers on the other taxpayers, compatibility of public service by the government to the taxpayer's choice and also the tax amnesty and the sequence of tax audit.

Along with all these factors, there is one more factor effecting the development of tax culture; the trust of citizen in government. Because the development of the tax culture in a society depends on the trust in government and consequently the citizenship consciousness.

For the efficiency of a tax system ,the most important issue all the governments should emphasize is not only the legal regulations but also the improvement of taxation service and modernization of revenue administration.

Turkey pays attention to the issue and put the restructuring of the revenue administration into practice with the aim of developing the tax culture.

To develop tax culture in the society, in consideration of the applications of modern countries, Revenue Administration has managed some innovative movements such as preparing written and audible guides, web based information system, including the tax subject in the curriculum of primary education, organizing tax topical activities.

The movements since 2005 assert the Revenue Administration's attention to the development of the tax culture.

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	viii
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

1.1. KÜLTÜR KAVRAMI.....	3
1.2. VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMI.....	4
1.3. VERGİ KÜLTÜRÜYLE BENZER KAVRAMLAR.....	5
1.3.1. Vergi Bilinci .....	5
1.3.2. Vergi Psikolojisi .....	6
1.3.3. Vergi Uyumu .....	8
1.3.4. Vergi Ahlakı .....	10
1.4. VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER.....	12
1.4.1. İçsel Faktörler .....	12
1.4.1.1. Devlete Bağlılık ve Vatandaşlık Bilinci.....	12
1.4.1.2. Dini İnançlar ve Gelenekler .....	14
1.4.1.3. Eğitim ve Öğretim Durumu .....	15
1.4.1.4. Ailenin Gelir Düzeyi.....	16
1.4.1.5. Yükümlülerin Diğer Yükümlülerle İlgili Düşünceleri.....	16
1.4.1.6. Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Uyumluluğu ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı .....	17
1.4.2. Dışsal Faktörler.....	19
1.4.2.1. Vergi Afları .....	19
1.4.2.2. Vergi Denetimi.....	20
1.4.2.3. Kayıtdışı Ekonomi .....	22
1.4.3. Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler.....	23

1.4.3.1. Vergi Sisteminin Karmaşık ve Maliyetli Olması.....	23
---	----

## İKİNCİ BÖLÜM

### GELİŞMİŞ ÜLKELERDE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR VE VERGİ KÜLTÜRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

2.1. Amerika Birleşik Devletleri .....	26
2.1.1. Gelir İdaresinin Misyonu, Amacı ve İlkeleri .....	26
2.1.1.1. Gelir İdaresinde Yapılan Değişiklikler .....	27
2.1.1.2. Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi.....	27
2.1.1.3. Gelir İdaresinde Teknoloji Kullanımının Artması .....	28
2.1.1.4. Mükellef Hakları Beyannamesinin Yayınlanması .....	29
2.1.1.5. Mükellefin Avukatı İdaresinin Geliştirilmesi .....	30
2.1.1.6. Amerika Birleşik Devletlerinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi .....	31
2.2. İngiltere .....	32
2.2.1. İngiliz Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması .....	32
2.2.2. Gelir İdaresinde Mükellef Hizmet Programı Uygulaması.....	33
2.2.3. İngiliz Gelir İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması	33
2.2.4. Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi .....	34
2.2.5. Vergi Ombudsmanı'nın Kurulması .....	34
2.2.6. Yeni Teknoloji Kullanımının Özendirilmesi .....	35
2.2.7. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması .....	35
2.2.8. İngiltere Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi .....	38
2.3. Avustralya .....	38
2.3.1. Yeni Vergi Sistemine Hayata Geçirilmesi.....	38
2.3.2. Vergi İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartları.....	39
2.3.3. Mükelleflerin Yasal Hak ve Ödevlerinin Belirlenmesi .....	40
2.3.4. Avustralya Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi .....	41
2.4. Fransa .....	41
2.4.1. Gelir İdaresinin Modernizasyon Çalışmaları.....	41
2.4.2. Modernizasyon Çalışmalarının Temel Dayanakları .....	42

2.4.3. Fransa Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi.....	43
2.5. Yeni Zelanda .....	44
2.5.1. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması .....	44
2.5.2. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi .....	45

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMA ÇALIŞMALARI VE YENİDEN YAPILANDIRMA NETİCESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN FAALİYETLERİN VERGİ KÜLTÜRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi .....	46
3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gelir İdaresi.....	46
3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Gelir İdaresi.....	47
3.1.3. 5345 Sayılı Kanunla Birlikte Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci .....	50
3.1.4. Türkiye'de Gelir İdaresi'nin 5345 Sayılı Kanun Öncesinde Yaşadığı Sorunlar.....	52
3.1.5. Gelir İdaresi Başkanlığının Yeniden Yapılanması Gerekliliği .....	57
3.1.6. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci .....	58
3.2. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi ..	60
3.2.1. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın Kurulması .....	62
3.2.2. Bilgilendirmeye Yönelik Rehberler Hazırlanması .....	63
3.2.3. Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi .....	63
3.2.4. Mükellef Hakları Bildirgesi .....	64
3.2.5. Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfasının Oluşturulması .....	64
3.2.6. Genç Nesillere Yönelik Yapılan Çalışmalar.....	65
3.2.7. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Yapılan Çalışmalar .....	66
3.2.8. Çalışanların Bilinçlendirilmesi Amacıyla İdare Tarafından Düzenlenen Eğitimler .....	67
3.2.8.1. Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi .....	68
3.2.8.2. Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı.....	68
3.2.8.3. Temel Mesleki Eğitime Destek Verilmesi .....	68

3.2.8.4. Vergi İletişim Merkezi Personeli Eğitimi .....	68
3.2.9. Gelir İdaresi Tarafından Düzenlenen Vergi Haftası Etkinlikleri.....	69
<b>SONUÇ.....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>77</b>

## **ÖNSÖZ**

5345 Sayılı Gelir İdaresi Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun'un 16.05.2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle, Gelir İdaresinde yapılan Mükellef Hizmetleri Faaliyetlerinin değerlendirildiği bu çalışmada ele alınacak temel konu, 2006 yılından itibaren Gelir İdaresinin vergi kültürünü yaygınlaştırabilmek adına yaptığı faaliyetlerdir. Bu kapsamda çağdaş ülkelerdeki uygulamalarda dikkate alınacak ve bu hususlar da göz önünde bulundurularak Türkiye'de Gelir İdaresinin faaliyetleri değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen sayın danışman hocam Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA'ya, üzerimdeki emeğini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim saygıdeğer hocam Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA'ya, gelir idaresi konusunda yaptığı çalışmalarını benimle paylaşan ve yol gösterici tavsiyelerde bulunan sayın hocam Doç. Dr. Adnan GERÇEK'e en içten teşekkürlerimi sunuyorum. Çalışmam süresince maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme ve dostlarıma da minnetimi ifade etmek isterim.

**Aylin CESUR**

**Eskişehir, 2013**

## GİRİŞ

Kültür; bilgileri, inançları, fikirleri, değerleri, hukuku, öğrenilmiş ve aktarılmış reaksiyonları, alışkanlıkları, toplum olarak paylaşılan anlamları, töreleri, insan hayatına anlam kazandıran değerleri bir araya getiren bir bütündür.

Her toplumda aynı şekilde algılanmayan verginin aslında insan hayatını düzenlemede önemli rolü olan kültür kavramıyla yakın ilişki içerisinde olduğu görülmektedir. Çeşitli çalışmalarda yapılan incelemeler sonucunda toplumlarda oluşan vergi algısında din, dil, coğrafi özellikler, toplumların gelişmişlik düzeyi gibi pek çok faktörün etkili olduğu görülmüştür. Bu sayılan faktörlerin her toplumda aynı olması beklenemeyeceğinden, toplumlarda oluşan vergi kültürü açısından da farklılıklar olabilmektedir. Vergi bilinci, vergi psikolojisi, vergi uyumu, vergi ahlakı gibi kavramlarla benzer anlamlara gelmekte olan vergi kültürü kavramı; içinde birçok etmeni barındıran, zaman içerisinde şekillenen ve örflere benzeyen bir olgu olarak nitelendirilebilir. Oluşumunda birçok faktörden etkilenen vergi kültürü temelde, bireylerin sahip oldukları vatandaşlık bilinci, toplumun dini inanç ve gelenekleri, bireylerin eğitim ve öğretim durumu, ailelerin gelir düzeyi, yükümlülerin diğer yükümlülerle ilgili düşünceleri, kamu hizmetlerinin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve kamu gelirlerinin etkin kullanımı, vergi afları, vergi denetimi, kayıtdışı ekonomi, siyasal yapı, vergi sisteminin karmaşıklığı ve maliyetli oluşu gibi değişkenler tarafından etkilenmektedir.

Vergi kültürünün gelişebilmesi için yalnızca yasal mevzuat yeterli olmamakta aynı zamanda gelir idaresi çalışanlarının mevzuatı doğru şekilde uygulayabilecek bilgi birikimine sahip olabilmeleri için gerekli eğitimlere tabi tutulmaları ve toplumda sağlam bir vergi kültürünün oluşturulabilmesi amacıyla gerekli çalışmalar yapılmalıdır.

Bu çerçevede yapılan çalışmanın birinci bölümde, vergi kültürü kavramına, vergi kültürüyle benzer kavramlar olan vergi bilinci, vergi psikolojisi, vergi uyumu, vergi ahlakı kavramlarına, vergi kültürünü belirleyen faktörlerden devlete bağlılık ve

vatandaşlık bilinci, dini inançlar ve gelenekler, eğitim ve öğretim durumu, ailenin gelir düzeyi, yükümlülerin diğer yükümlülerle ilgili düşünceleri, Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Uyumluluğu ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı, Vergi Afları, Vergi Denetimi, Kayıtdışı Ekonomi, Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler, Vergi Sisteminin Karmaşık ve Maliyetli Olması ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde gelişmiş ülkelerde gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili çalışmalar ve vergi kültürü üzerindeki etkisi ele alınırken; gelir idaresinin modernizasyonu ve vergilendirme hizmetinin etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi amacıyla, son yıllarda tüm çağdaş gelir idarelerinin üzerinde durdukları ve çeşitli projeler geliştirdikleri konuların başında gelmektedir. Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak çeşitli çağdaş ülke uygulamalarına bu bölüm kapsamında ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılma çalışmaları ve yeniden yapılandırma neticesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin vergi kültürü üzerindeki etkisi; gelir idaresinin tarihi gelişimi, Türkiye’de Gelir İdaresi’nin 5345 Sayılı Kanun Öncesinde Yaşadığı Sorunlar, Gelir İdaresi Başkanlığının Yeniden Yapılanması Gerekliliği, Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci, Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’nın Kurulması, Bilgilendirmeye Yönelik Rehberler Hazırlanması, Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi, Mükellef Hakları Bildirgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfasının Oluşturulması, Genç Nesillere Yönelik Yapılan Çalışmalar, Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Yapılan Çalışmalar, Çalışanların Bilinçlendirilmesi Amacıyla İdare Tarafından Düzenlenen Eğitimler, Gelir İdaresi Tarafından Düzenlenen Vergi Haftası Etkinlikleri bu bölüm kapsamında incelenerek değerlendirilerek genel bir değerlendirmede bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KÜLTÜRÜ VE VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

#### 1.1. KÜLTÜR KAVRAMI

Kültür, belirli bir toplumda yaşayan insanların dilini, dinini, yiyip içmesini, sosyal yaşantısını, bilgi görgü kurallarını, manevi değerlerini içine alır. Kültür, bir milletin kendine ait dil, ahlak, hukuk, din, estetik, ekonomi, bilim ve düşünce hayatının uyumlu bütünüdür. Toplumun yaşamını düzenleyen değer, inanç, yasa, örf ve adetler ile ahlak kuralları kültürü oluşturur. Kültür, toplumun temel taşıdır. Kültürsüz bir insan topluluğu olamayacağı için, en ilkelinden en modernine kadar her toplumun kendine özgü bir kültürü vardır. Dini inançlar, değerler, düşünce ve davranışlar kültürün önemli öğelerini oluşturur. Kültür öğeleri zamana ve şartlara göre gelişir ve değişir<sup>1</sup>.

Toplumları oluşturan ortak noktalara kültür denir. Kültür geçmişten günümüze gelen ihtiyaçlara göre şekillenen ayırt edici özellik taşıyan bir sistemdir. Bir toplumu diğerinden ayıran yaşam biçimidir ve ihtiyaçlardan doğmuştur. İhtiyaçlara getirilen çözüm yollarına kültür diyoruz<sup>2</sup>.

Çeşitli yazarlar tarafından verilmiş olan kültür kavramının tanımlarını ele alacak olursak:

Krober'e göre kültür, öğrenilmiş ve aktarılmış hareki reaksiyonlar ve alışkanlıklar, teknikler, fikirler, değerler ve teşvik edilen davranışların tümüdür.

Tomlin'e göre kültür, insan hayatına mâna veren, insanı yükselten kısacası, "hayatı yaşanmaya değer kılan" bir şeydir<sup>3</sup>.

Panther'e göre ise "toplum aktörlerinin paylaştıkları anlam ve yorum sisteminin öğretilmesi" kültür demektir<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Melek Coşgun, "Popüler Kültür ve Tüketim Toplumu", *Yaşam Bilimler Dergisi* (2012) , C. 1, No. 1, s. 839.

<sup>2</sup> Coşgun, a.g.e., s. 839.

<sup>3</sup> E.W.F. Tomlin, "Kültür nedir?", *Türk Yurdu Mecmuası* (1959), C. 7, No. 10, s. 31.

Heinrich kültürü şöyle tanımlamaktadır; İnsanların beyinlerinde depoladıkları bilgilerdir ve bu bilgiler bireyler arasında nesiller boyu aktarılmaktadır<sup>5</sup>.

## 1.2. VERGİ KÜLTÜRÜ KAVRAMI

Verginin her toplumda aynı şekilde algılandığını iddia etmek oldukça güçtür. Yapılan araştırmalar, toplumların vergi algılamalarının önemli derecede farklılıklar içerdiğini ve her toplumun kendine has bir vergi kültürünün olduğunu ortaya koymaktadır. Irk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir. Sayılan bu özelliklerin her toplumda aynı olması beklenemeyeceği gibi, bu özelliklerin şekillendirdiği vergi kültürünün de her toplumda aynı olmasını beklemek mümkün değildir<sup>6</sup>.

Vergi kültürü kavramı ilk kez Schumpeter tarafından kullanılmış ve “herhangi bir sosyal kurum gibi alınan her vergi, kendisinin ekonomik ve psikolojik açıdan uygunluğunu ve geçerliliğini yansıtmaktadır ancak diğer sosyal kurumların aksine vergi ve vergi sistemi sonsuz yaşamaz” şeklinde tanımlanmıştır<sup>7</sup>.

Schumpeter ve takipçilerinin vergi kültürü anlayışı, ulusal vergi sistemini bir sanat olarak ele alıp bu sanatı icra eden vergi ekonomistleri, vergi bürokratları ve oyunun diğer aktörleri üzerine odaklaşmaktadır<sup>8</sup>.

Spitaler’e göre ise vergi kültürü; ekonomik, sosyal, kültürel, tarihsel, coğrafi, psikolojik bireysel ilkeler ve toplumların birbirinden farklılık arz eden öteki kültür unsurları tarafından etkilenmektedir<sup>9</sup>.

Nerre ise vergi kültürünü, bir ülkedeki vergi sistemi ve uygulamaları ile resmi ve gayri resmi kurumların tamamını kapsayan ve bütün olarak ele alan, ülkenin

<sup>4</sup> Abdülkadir Işık, “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C. 9, No. 2, s. 854.

<sup>5</sup> Işık, a.g.e., s. 854.

<sup>6</sup> Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi* (2009), C. 14, No. 1, s. 10.

<sup>7</sup> Ufuk Gencil, Elif Kuru, Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi, *Yönetim Bilimleri Dergisi* (2012), C. 10, No. 20, s. 31.

<sup>8</sup> Gencil ve Kuru, a.g.e., s. 31.

<sup>9</sup> Gencil ve Kuru, a.g.e., s. 31.

kültürel tarihi içine gömülmüş diğer etkenler ile bağları ve etkileşimleri olan bir kavram olarak nitelendirmektedir<sup>10</sup>.

Vergi kültürü hakkında genel bir tanım vermemiz gerekirse: içinde birçok etmeni barındıran, zaman içerisinde şekillenen ve örflere benzeyen bir olgu olarak nitelendirebiliriz.

### 1.3. VERGİ KÜLTÜRÜYLE BENZER KAVRAMLAR

#### 1.3.1. Vergi Bilinci

Çağdaş vergilemede en etkin yol, beyan usulüdür. Bu usul mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Beyan usulünün dayanak noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceğidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır<sup>11</sup>.

Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir<sup>12</sup>.

Mükelleflerin gerekli yükümlülüklerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü olarak yerine getirmeleri gelir toplama amacının ve diğer amaçların gerçekleştirilmesi yani sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşımaktadır<sup>13</sup>.

Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden

<sup>10</sup> Gencil ve Kuru, a.g.e., s. 31.

<sup>11</sup> Ümit Güner, *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008, s. 4.

<sup>12</sup> Güner, a.g.e., s. 4-5.

<sup>13</sup> H. B. Aktan, “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, *Yaklaşım Dergisi* (1997), Yıl 5, No. 52, s. 11.

kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir<sup>14</sup>.

Miriam Dornstein, vergi bilincini (tax consciousness), “bir verginin farkında olmak” şeklinde tanımlamıştır<sup>15</sup>.

Mehmet Emin Narta’ya göre vergi bilinci, “devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır”<sup>16</sup>.

Abdurrahman Akdoğan’a göre ise, “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir”<sup>17</sup>.

### 1.3.2. Vergi Psikolojisi

Vergi psikolojisi; mali araçlardan vergilerin birey davranışları üzerindeki etkilerini araştırmakla birlikte vergi ile ilgili olarak hem bireysel hem de toplumsal psikolojik olayları da araştırmaktadır.

Vergi psikolojisinin kullandığı yöntemler sosyal psikolojik, araştırdığı kavramlar ise hem mali hem de psikolojik nitelikte olduğundan vergi psikolojisi alanında her iki bilim dalının birlikte çalışması gerekmektedir<sup>18</sup>.

Vergi psikolojisi kavramı değerlendirilirken hem idarenin hem vergiye tabi tutulan kişi ve kurumların davranışlarının irdelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, yeni bir verginin ihdası veya mevcut vergilerde yapılacak olan her hangi bir değişiklik (vergi oranının, istisna ve muaflıkların yeniden düzenlenmesi ve vergi

<sup>14</sup> Nuri Ömürbek vd., “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, *Maliye Dergisi* (2007), No. 153, s. 104.

<sup>15</sup> Miriam Dornstein, “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, *Journal of Economic Psychology* (1987), No. 8, s. 59.

<sup>16</sup> Mehmet Emin Narta, “Vergi Bilinci”, Düzce Defterdarlığı 17. Vergi Haftası Etkinlikleri, (Çevrimiçi) [www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi\\_haftasi/vergi%20bilinci.htm](http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm), 10 Şubat 2013.

<sup>17</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2006, s. 180.

<sup>18</sup> Handan Kaynar, *Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Adana 2010, s. 27-28.

teknikğine ait diğer her hangi dzenlemeler) durumunda, vergiye karşı reaksiyon ve davranışların doğru bir şekilde değerlendirilmesi vergiden istenen verimin alınabilmesi açısından son derece önem arz etmektedir<sup>19</sup>.

Vergi karsısında yükümlünün takınacağı davranışları iki türlü ele almak mümkündür. Birincisi; vergi yükümlüsünü “*homo economicus*” olarak ele almak, yani yükümlünün olabildiğince dikkatli ve rasyonel bir biçimde davranarak, tüm ekonomik koşulları hesaba katabilecek bilgi ve beceriye sahip ve başlıca amacının kendi kazanımlarını maksimize etmek olduğunu varsayarak, bu Şekilde ele almaktır.

İkinci yaklaşım biçimi ise, insan davranışları hakkındaki sabit varsayımlardan uzak kalıp, insan davranışlarının altında yatan psikolojik etkenleri araştırmaktır. Dolayısıyla söz konusu psikolojik etkenler araştırılırken psikolojik yöntemler kullanılır. Burada asıl amaç, yükümlüler tarafından verginin nasıl algılandığı ve bu algı sonucunda davranışın oluşmasında hangi tutumların rol oynadığını anlayabilmektir. Bu amaç belirlendiğinde vergi psikolojisinin çalışma alanına girilmiş olur<sup>20</sup>.

Maliye teorisinde vergilemeyi haklı çıkarmaya çalışan pek çok görüş bulunmakta ancak vergi ödemenin vergi ykmllerinde olumlu bir heyecan meydana getirdiğine dair en ufak bir belirtinin görülmediği ileri sürülmektedir. Kamu otoriteleri ısrarla kamu gelirlerinin niçin arttırılması gerektiğine ve bireyin devlete olan bağlılığına dikkat çekmektedirler. Bu konuda ileri sürülen görüşler mantıklı ancak soyut tespitlerdir. Bireylerin vergi ödemekle elde ettikleri kazançlar pek açık değildir ve genellikle parasal olarak ifade edilemez. Ayrıca vergileme konusunda yapılan araştırmalar, vergi yükümlülerinin duygu ve düşünceleri hakkında bir ipucu vermemektedir. Vergi gelirleri ile ilgili rakamlar, vergi yükümlülerinin vergi ödemeyi adaletsiz ve baskıcı bulup bulmadıklarını ve vergiden kurtulmaya çalışıp çalışmadıklarını göstermemektedir<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Halit iek, *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul 2006, s. 31.

<sup>20</sup> İnci User, *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul 1992, s. 24-25.

<sup>21</sup> Kaynar, a.g.e., s. 28.

### 1.3.3. Vergi Uyumu

Batı literatüründe, vergi mükelleflerinin vergi idaresine çok fazla is düşmeden, kendi rızaları ile doğru beyanda bulunmalarını sağlayan faktörler ve bunların mükelleflerin beyanlarına etkileri konusunda yapılan çalışmalar genel olarak “Tax Compliance” adı altında yürütülmektedir. “Tax Compliance” İngilizce sözlüklerde vergi ödeme istekliliği şeklinde ifade edilmektedir. Bu ifadenin yerleşmiş Türkçe bir karşılığı bulunmamakla birlikte Türkçe literatürde yapılan çalışmalarda genellikle, “Tax Compliance” ve “Tax Non-compliance” terimleri sırasıyla "vergi uyumu" ve “vergi uyumsuzluğu” şeklinde ifade edilmektedir<sup>22</sup>.

Vergi uyumu genel olarak, vergisel yükümlülüklerin doğru olarak yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Bu durumda vergi uyumunun; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, yapılan harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi vergiden düşülmesi gereken unsurların doğru olması, vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanması şeklinde çeşitli unsurlarının olduğu söylenebilir<sup>23</sup>.

Vergi uyumsuzluğu ise, yukarıda yapılan tanımın aksine, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da bilmeyerek yüksek getirilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden veya yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanabilir. Bazı yazarlar istenmeyen hataları (eksik veya fazla bildirim) vergi uyumsuzluğu kavramı içinde tanımlamışken, diğerleri bu tanıma karşı çıkmıştır<sup>24</sup>.

Vergi uyumuna ve vergi uyumsuzluğuna ilişkin bu tanımları daha geniş anlamda yorumladığımızda kayıt dışı ekonominin de vergi uyumsuzluğu kapsamına girdiğini söyleyebiliriz. Çünkü kayıt dışı ekonomi, vergi işlemleri anlamında mükellefiyetin gizlenmesi veya vergiye tabi gelirin gizlenmesi anlamına gelip,

<sup>22</sup> Ümit Güner, *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresi’nin Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir 2008, s. 11.

<sup>23</sup> Selçuk İpek, İlknur Kaynar, “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi* (2009), No. 157, s. 117.

<sup>24</sup> İpek ve Kaynar, a.g.e., s. 22.

vergiye tabi gelirin hiçbir şekilde beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>25</sup>.

Vergi uyumu sorunu vergiler kadar eski bir konudur. Gözlemlenen vergi uyumsuzluğu örneklerinin tanımlanması, açıklanması ve nihayet azaltılması için yöntemlerin bulunması dünyadaki bütün ülkeler için en önemli uğraşılardan biridir<sup>26</sup>.

Vergi uyumunu açıklayan iki yaklaşım söz konusudur. Bunlardan ilki rasyonel tercih yaklaşımı, diğeri ise ahlaki duygular yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır<sup>27</sup>. Allingham ve Sandmo (1972) tarafından ortaya konulan rasyonel tercih yaklaşımına göre mükelleflerin vergi kaçırma şeklinde vergi uyumsuzluğu sergilemelerine neden olan faktörler; gelir düzeyi, denetim oranı, cezaların boyutu ve etkinliği gibi ekonomik faktörlerdir. Ancak bu yaklaşım, vergi kaçırmaı sadece ekonomik fayda maliyet analiziyle ele alarak diğeri faktörleri dışarıda tuttuğundan eleştirilmektedir<sup>28</sup>.

Vergi uyumu açısından ekonomik yaklaşım geçerli olmakla birlikte tek başına yeterli değildir. Çünkü kişisel çıkarlar dışında diğeri bazı faktörler de vergi uyumunu etkilemektedir. Ahlaki duygular yaklaşımı da denilen bu yaklaşıma göre vergi uyumu ekonomik faktörlerin yanında psikolojik, idari, siyasi, hukuki, sosyolojik, demografik vb. birçok faktörden etkilenmektedir<sup>29</sup>.

Vergilemeye ilişkin süreçlerin karmaşıklığını dikkate aldığımızda vergi uyumsuzluğunun, yalnızca mükelleflerin karar ve davranışlarını etkileyen faktörler üzerinde durularak anlaşılamayacağını söyleyebiliriz. Bu açıdan vergi ile ilgili olan (veya olmayan) bütün kurallara yönelik uyumsuzlukları anlayabilmek için, bu ihlalleri yapan bireylerin sosyal şartlarının ve motivasyonlarının yanında, onları aykırı davranmaya iten kurallar sisteminin ve uygulama sürecinin de incelenmesi gerekmektedir<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Mehmet Tunçer, "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 57, No. 3, s. 109.

<sup>26</sup> Mehmet Tunçer, "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* (2005), No. 7/I, s. 219.

<sup>27</sup> C. C. Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", Derleyen: C. C. Aktan, D. Dileyici İ. Vural, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 126.

<sup>28</sup> J. Edlung, A. Rune, "Social norms and tax compliance", *Swedish Economic Policy Review* (2002), No. 9, pp. 201-228.

<sup>29</sup> İpek ve Kaynar, a.g.e., s. 118.

<sup>30</sup> Tunçer, a.g.e., s. 109.

### 1.3.4. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı konusunda ilk çalışmalar 1960-1970' li yıllarda "Köln Vergi Psikolojisi Okulu" olarak bilinen Grünter Schölders ve çevresindeki Alman bilim adamları tarafından yapılmıştır. Bu okul ekonomik olayların sadece geleneksel bir bakış açısıyla analiz edilmemesi gerekliliğini vurgulayarak, vergi ahlakını vergi itaatsizliğine ait bir tutum olarak görmüşlerdir. Yaptıkları çalışmalarda ve anketlerinde kişisel vergi sorumluluklarını vergi ahlakının göstergesi olarak kullanmışlardır<sup>31</sup>.

'İnsanlar niçin vergi öder?' sorusunu, Allingham ve Sandmo (1972) klasik bir ekonomik modeli geliştirerek cevaplandırmaya çalışmışlardır. Caydırıcı yaklaşım olarak ifade edilen bu yaklaşıma göre: vergi yükümlüsünün vergi kaçığından sağladığı kazanç ya da fayda, yakalandığında uğrayacağı zarardan fazla olduğu sürece vergi kaçırmaya devam edecektir. Bu yaklaşımda vergi yükümlülerinin ahlak kurallarına önem vermeyen, riske karşı nötr ya da riski seven çıkarını düşünen kimseler olduğu varsayılmıştır. Bu çerçevede içerisinde vergi ödemede: vergi oranları, yakalanma ihtimali, gelir seviyesi ve ceza oranlarını etkileyen faktörler vergi yükümlüsünün davranışını etkilemektedir<sup>32</sup>.

Caydırıcı yaklaşımda her kişisel vergi ödeyicisinin doğuştan vergi kaçakçısı olduğu varsayılmaktadır. Bu yaklaşımda vergi kaçırın kişinin, gelecekteki tüketimi için vergi kaçırarak ve saklayarak faydasını maksimize ettiği kabul edilmektedir. Son yıllarda ise araştırmacılar bu yaklaşımın varsayımlarının gerçekliğinin ve kontrol olasılıklarının düşük olması ve cezaların vergi kaçakçılığını caydıracak kadar ağır olmamasına rağmen niçin bu kadar vergi ödeyicisinin vergi ödediğini anlamaya yönelmişlerdir. Diğer bazı çalışmalar ise geleneksel modelin tahminlerini genişleterek vergi mükelleflerinin ahlaki değerlerini ve onların sosyal çevredeki rollerini içeren daha sosyal yaklaşımı uyarlamışlardır. Çalışmaları sonucunda parasal maliyetlere ek olarak, vergi kaçakçılığı suç ve utanma gibi ahlaki hislerle karşı karşıya kalabileceklerini vurgulamışlardır<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Ali Rıza Gökbnar, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya, "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, C. 18, No. 63, s. 73.

<sup>32</sup> Gökbnar vd., a.g.e., s. 73.

<sup>33</sup> Gökbnar vd., a.g.e., s. 73.

Literatürde, çoğu araştırmacı tarafından vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır<sup>34</sup>.

Günter Schmölders dar anlamda vergi ahlakını, “vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet” olarak tanımlamıştır<sup>35</sup>.

Werner Gueth ve Rupert Sausgruber çalışmalarında vergi ahlakını, “bedavacı bireysel bir dürtüye karşı kamu hizmetlerini finanse etmeye yönelik vergi ödeme eğilimi” olarak ifade etmiştir<sup>36</sup>.

Young-Dahl Song ve Tinsley E. Yarborough, vergi ahlakını “vatandaşların mükellef olarak devletle ilişkilerini yürüttüğü, davranış normları” olarak tanımlamış ve vergi ahlakının uyum davranışı üzerinde kayda değer bir etkisi olduğunu belirtmiştir<sup>37</sup>.

Akdoğan’a göre, “mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir. Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır<sup>38</sup>.

Halil Seyidoğlu ise vergi ahlakını, “gelir kazananların vergilerini yasaya uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusundaki tutum, davranış, inanç ve değer yargıları” şeklinde tanımlamıştır<sup>39</sup>.

---

<sup>34</sup> Aktan, a.g.e., s. 126.

<sup>35</sup> Günter Schmölders, Genel Vergi Teorisi, Çeviren Salih Turan, *Fakülteler Matbaası*, İstanbul 1976, s. 107.

<sup>36</sup> Werner Gueth, Rupert Sausgruber, “Tax Morale And Optimal Taxation”, CESIFO Working Paper, No. 1284, 2004, s. 16, www.CESifo.de, Erişim: 05.01.2013.

<sup>37</sup> Young-Dahl Song, Tinsley E. Yarborough, “Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*, Vol. 38, No. 5 (Sep.- Oct., 1978), s. 444.

<sup>38</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 181.

<sup>39</sup> Halil Seyidoğlu, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Gizem Can Yayıncılık, İstanbul 2002, s. 696.

## 1.4. VERGİ KÜLTÜRÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

### 1.4.1. İçsel Faktörler

#### 1.4.1.1. Devlete Bağlılık ve Vatandaşlık Bilinci

Vergileme devlet ile vatandaşlar arasındaki ekonomik ilişkiye dayalı olduğuna göre, vergilerin meşruiyeti de büyük ölçüde devlete bağlılık, güven ve bunların sonucunda oluşacak vatandaşlık bilincine bağlı olacaktır. Mükelleflerin vergi ödeme açısından gösterecekleri gönüllü davranışları, çatısı altında yaşadıkları devlete içten bağlılıkları ile doğru orantılıdır. Devlete bağlılık, güven ve vatandaşlık bilinci gibi normlar, aynı zamanda ülkedeki sosyal sermayenin de önemli enstrümanları arasında sayılmaktadır<sup>40</sup>.

Devlet soyut bir kavram olup, vatandaşlar tarafından da soyut olarak algılanmaktadır. Ancak devletle ilgili değerlendirmeler somut olaylara istinaden yapılmaktadır<sup>41</sup>.

Yükümlülerin devlet ile ilgili görüşleri de vergiye karşı davranışlarını belirlemektedir. Yükümlülerin devlete yükledikleri görev veya yaratmış olduğu devlet imajı beklentisinin sonucu, devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirerek, devlete vergi vermenin gerekli veya gereksiz olduğu inancına kapılabilir<sup>42</sup>.

Eğer devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği, verimli olarak değerlendirilip harcanmadığı şeklinde bir kanaat oluşursa, yükümlü vergi vermekten kaçınacaktır. Yine vergi konusunda devletin adil bir şekilde davranmadığı yükümlünün haksız olarak çok vergi verdiği genel görüşü kabul edilirse, bu durum vergi vermemenin haklılık kazanmasına götürerek verginin reddine varacak ölçüde devlet karşıtlığına veya düşmanlığına kadar sevk eder. Dolayısı ile vatandaşların devlete olan bağlılık düzeyleri, devletin devlet olma özelliklerini taşıması ve yerine getirmek zorunda olduğu görevleri yerine getirme düzeyine göre şekillenmektedir<sup>43</sup>.

<sup>40</sup> Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (2009), C. 14, No. 1, s. 2.

<sup>41</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., s. 2.

<sup>42</sup> Cuma Çataloluk, "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No. 20, 2008, s. 219.

<sup>43</sup> Çataloluk, a.g.e., s. 219.

Mükellefler vergi ödedikleri otoritenin her zaman ve her şartta kendilerini koruyan, kollayan, refah içinde yaşamaları için çabalayan ve varlığını vatandaşlarının varlığına borçlu sayan bir varlık olarak görmek isterler. Bu isteğin karşılanma derecesi, vergi karşısındaki içsel motivasyonun da belirleyicisi olacaktır<sup>44</sup>.

Devletin etkin olarak var olduğu her konumda vergi konusunda yükümlüler, devlete büyük bir sadakatle bağlı olarak vergi vermede daha istekli bulunmaktadır. Vergi verme konusunda yükümlüler; devletin siyasi, demokratik, ekonomik ve hukuki yapısına duydukları güven derecesi oranında istekli olacaklardır. Bunun gerçekleşmediği yani devletin demokratik yapısına olan güven duygusunun yitirilmesi, onun askeri ve polisiye bir görüntüye büründüğü hissini edinen bir yükümlü vergiden kaçınmanın yollarını araştıracaktır. Devleti kabul etmeyen, bir yükümlünün devletin koyacağı bir vergiyi isteyerek ve tam ödemesi beklenemez<sup>45</sup>.

Vatandaşların devletin hukuk sistemi ve adaletine olan güvenleri, vergi ödemelerindeki içsel motivasyonu artıracaktır<sup>46</sup>.

Feld ve Frey'in yapmış olduğu bir çalışmaya göre; literatürde devlet ve mükellefler arasındaki ilişki bir psikolojik sözleşme (psychological contract) olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda her iki tarafın da üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi beklenmektedir. Aksi takdirde sözleşme bozulacak ve sistem gerektiği şekilde işlemeyecektir. Bu psikolojik sözleşmede en önemli etmen tarafların birbirlerinin dürüstlüğüne olan inancıdır. Eğer sözleşmenin başında, taraflardan biri diğerinin dürüstlüğünden şüphe duyuyorsa anlaşma baştan bozulmuş demektir. Devlet-vatandaş ilişkilerinin sağlıklı olabilmesi ve vergi gibi yükümlülüklerin gönüllü olarak ve yeterli düzeyde yerine getirilebilmesi için, öncelikle toplumun çeşitli kurumlarına ve özellikle devlete ait kurum ve kuruluşlarına yeterli bir düzeyde güvene gereksinim vardır<sup>47</sup>.

Vergi ahlakının “mükellef ahlakı” ile yakın ilişkisi vardır. Song ve Yarbrough'a göre “vatandaşların davranışlarını düzenleyen normlar onların hükümet ile olan ilişkileridir”. Vergi ahlakı ayrıca mükellef ile devlet arasındaki mali değişimden doğal olarak etkilenir ve hükümet davranışları, mükellef ahlakını (“adil

<sup>44</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., s. 2-3.

<sup>45</sup> Çataloluk, a.g.e., s. 219.

<sup>46</sup> Gencel ve Kuru, a.g.e., s. 34.

<sup>47</sup> Gencel ve Kuru, a.g.e., s. 34.

ve haksız” bakış açısına göre) etkiler. Mükellefin de devlete olan güveni yüksek bir vergi ödeme ile gerçekleşir bu da hükümet ile devlet arasındaki iyi ilişkilerin kanıtıdır ve vergi ahlakını geliştirir. Vergi kuralları; yasama organı, hükümet, yargı kararları ve vergi memurlarının yorumları ile sürekli olarak tanımlanır ve yeniden şekillendirilir. Vergi ödeme davranışı da sürekli olarak yeniden biçimlenen bu kurallar kümesi içinde meydana gelir. Belirli bir zamandaki vergi uyumu ve uyumsuzluğu vergi mükelleflerinin faaliyetleri olduğu kadar, kuralları yapan ve uygulayanların kararlarının da bir ürünüdür. Vergi uyumsuzluğunun anlaşılabilmesi için hükümet ile mükellef arasındaki karmaşık ilişkilerin araştırılması gerekmektedir. Devlet birey ilişkileri vergi ahlakının dolayısıyla vergi kültürünün oluşmasında önemli yer tutmaktadır<sup>48</sup>.

#### 1.4.1.2. Dini İnançlar ve Gelenekler

Dinler ve inançlar şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme açısından önem taşımaktadır. Birey sadece kendi çıkarını düşünen bir “homo economicus” değil, aynı zamanda başkalarına yardım etmeyi arzulayan, dinin emir ve talimatlarını yerine getirmeyi kendine görev edinen bir “homo religious”dur<sup>49</sup>.

Din ile kültür arasında çok yakın bir ilişki olduğu genel olarak kabul edilen bir gerçektir. Kültürel değerlerin pek çoğunun kaynağı dindir. Gerek semavi dinler gerekse diğer dinler, toplumların kültürel değerlerinin oluşumunda önemli birer kaynak olmuşlardır. Bu nedenle, kültür gibi soyut ve sonradan öğrenilen bir olguyu incelerken, dini inançların üzerinde özenle durmak gerekmektedir<sup>50</sup>.

Bilindiği gibi, toplumlarda nesilden nesile aktarılan standart davranış tarzlarına gelenek denmektedir. Gelenekler örf ve adet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Adetler günlük yaşantıda sıkça rastlanılan ve örflere göre daha zayıf normlardır. Burada gelenek terimi ile kastedilen, toplumda dini inançlar gibi birer

<sup>48</sup> Gencil ve Kuru, a.g.e., s. 34.

<sup>49</sup> C. C. Aktan, İ. Y. Vural, Vergileme Ekonomisi ve Psikolojisi içinde *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, C.C.Aktan, D.Dileyici, İ.Y. Vural (Der.), Seçkin Yayınları, Ankara 2006, s. 132.

<sup>50</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., s. 7-8.

sosyal kontrol aracı niteliği taşıyan örflerdir. Çünkü örfler, kişiler arası iliksilerden ziyade, toplumun müesseseleri ile ilgilidirler<sup>51</sup>.

Vergiler açısından bakıldığında toplumsal geleneklerin vergiye bakışı değiştirebildiğini ve farklı algılamalara neden olduğunu görmek mümkündür<sup>52</sup>.

#### 1.4.1.3. Eğitim ve Öğretim Durumu

Eğitim çok yönlü bir yapıya sahip olup bireylerin dünya görüşü biçiminde ifade edilebilecek, her türlü inanç ve davranışları etkilemeyi amaçlayan çabaların ürünüdür. Eğitim aynı zamanda toplumdaki olgunluk ve medeniyetin de bir göstergesi olarak kabul edilebilir<sup>53</sup>.

Eğitim sayesinde vergileme ile ilgili tutumlar yönlendirilebilir. Dolayısıyla eğitim düzeyinin, verginin onaylanmasını kolaylaştırması ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesi açısından vergiler üzerindeki etkisi büyüktür. Eğitim sayesinde sorumluluk duygusu taşıyan bilinçli bir toplum yaratılabilmektedir<sup>54</sup>.

Yükümlülerin eğitim düzeyleri ile bilgiye ulaşma kapasiteleri arasında doğru orantı bulunmaktadır. Dolayısıyla eğitim düzeyi yüksek olan yükümlülerin, vergileme ile ilgili bilgi seviyeleri artmakta ve bilgisizlik sebebiyle oluşabilecek işlem maliyetleri azalmaktadır. Öğrenim düzeyi yüksek olan yükümlüler yasaları daha kolay anlamakta ve yasal değişikliklere daha hızlı uyum sağlamaktadırlar. Ayrıca vergilendirme ile ilgili şekli ödevler hususunda da daha bilinçli oldukları görülmektedir<sup>55</sup>.

Daha eğitilmiş mükelleflerin, vergi kanunlarını ve mali bağlantıları daha iyi bildikleri, devletin vatandaşlar için sağladığı fayda ve hizmetlerin farkında oldukları ve yüksek uyum gösterecekleri ve dolayısıyla vergi ahlaklarının yüksek olması beklenir. Daha eğitilmiş mükelleflerin aynı zamanda topluma göre daha eğitilmiş olmalarının getirdiği statü ve örnek olma misyonu da vergi kaçırma düşüncesinden

<sup>51</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., s. 9.

<sup>52</sup> Tosuner ve Demir, a.g.e., s. 9.

<sup>53</sup> Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa 1998, s. 41.

<sup>54</sup> Kaynar, a.g.e., s. 54.

<sup>55</sup> Kaynar, a.g.e., s. 54.

vazgeçirici bir unsur olabileceğinden eğitim düzeyinin artması vergi kültürünü arttırıcı bir rol oynayabilir<sup>56</sup>.

#### 1.4.1.4. Ailenin Gelir Düzeyi

Yükümlülerin vergiye karşı sergileyeceği davranışlarda, ailede kişi başına düşen gelir düzeyinin de önemi vardır<sup>57</sup>. Yükümlünün evli/bekâr olması, çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunup bulunmaması ölçütlerine göre ödenen vergiler nedeniyle aile bireylerine düşen harcanabilir gelirden azalma olacağı, dolayısı ile de vergiyi algılaması farklı olacağı söylenebilir<sup>58</sup>.

Bekar bir yükümlü için yeterli gelir olması sebebiyle fedakarlık olarak görülmeyen vergi, yükümlünün evlenmesi, çocuk sahibi olması ile bir fedakarlık olarak görülmeye başlar ve bu durum vergiye tepki gösterilmesine neden olur. Bu nedenle vergiye karşı gösterilen tepkiler ele alınırken, toplam gelir değil ailede kişi başına düşen ağırlıklı gelirin kişilerin normal ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı göz önünde bulundurulmalıdır<sup>59</sup>.

Bu nedenle vergilemede yükümlülerin aile ölçekleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

#### 1.4.1.5. Yükümlülerin Diğer Yükümlülerle İlgili Düşünceleri

Yükümlülerin vergiye karşı tutumlarını belirleyen bir diğer faktör yükümlülerin diğer yükümlülerle ilgili düşünceleridir.

Yükümlünün diğer yükümlülerin vergi ile ilgili durumlarını bilmesine göre, vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar da farklılık gösterebilmektedir. Yükümlü, gerek kendi ödeme gücünün seviyesine bakarak, gerekse diğer vergi

<sup>56</sup> Adnan Şahin, *Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Ahlakı Etkileşimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale 2009, s. 95.

<sup>57</sup> Çiçek, a.g.e., s. 64.

<sup>58</sup> Çiçek, a.g.e., s. 64.

<sup>59</sup> Kaynar, a.g.e., s. 53.

yükümlülerinin yükleriyle orantılı/orantısız ödedikleri vergilerin seviyesine göre belirli bir görüşe sahip olmuş olur<sup>60</sup>.

Vergileri beyan esasına göre tarh edilen mükellefler, vergileri kaynaktan kesilenlere göre daha esnek davranabilme olanağına sahiptirler. Vergileri kaynaktan kesilen yükümlülerin ödemesi gereken vergilerle ödedikleri vergiler arasında hiçbir fark olmazken, diğer yükümlülerin ödenen vergileri, ödenmesi gerekenden düşük olabilir. Mali yükümlülüklerini yasalara uygun olarak yerine getiren yükümlüler, kanunlara aykırı hareket eden ve cezalarla karşılaşmayan mükellefleri gördükçe ödedikleri vergiler nedeniyle daha fazla yük hissedeceklerdir<sup>61</sup>.

Yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki olumsuz düşünceleri, vergilere karşı gösterilen tepkilerin artmasına neden olacaktır. Toplumda bu tür olumsuz düşüncelerin yaygın bir kanı haline gelmesi ile yükümlülerin vergilerini eksik ödeme davranışı bir alışkanlık haline gelecektir. Neticede bu davranışlar dürüst yükümlülerini de etkileyecek ve onların bu türden davranışları sergilemelerine neden olacaktır<sup>62</sup>.

#### **1.4.1.6. Kamu Hizmetlerinin Mükellef Tercihleriyle Uyumluluğu ve Kamu Gelirlerinin Etkin Kullanımı**

İnsan ihtiyaçları özel ve kamusal ihtiyaçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel ihtiyaçlar fiyat mekanizmasına uygun olarak piyasada üretilmektedir. Kamusal ihtiyaçlar ise bütçe mekanizması vasıtasıyla siyasi yapı içinde üretilmektedir.

Bütçe ile uygulamaya konulan harcama planlarının yükümlülerce onaylanma durumu, vergilere karşı gösterilecek tepkiler üzerinde etkili olacaktır. Kamu hizmetlerinin yükümlünün tercihlerine uyumluluğundan söz edildiğinde, yükümlünün istediği hizmetlerin yeterli miktarda üretilmesi ifade edilir. Kamu hizmetlerinin yükümlülerin tercihleriyle olan uyumluluk derecesi arttıkça vergiye karşı gösterilen olumlu davranışlarda da artış gözlemlenecektir<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa 1995, s. 40.

<sup>61</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 40.

<sup>62</sup> Kaynar, a.g.e., s. 57.

<sup>63</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 41.

Vatandaşlar ödedikleri vergilerin etkin bir biçimde hizmete dönüştürülmesini arzu ederler. Bir başka deyişle minimum kamusal fon harcamasıyla maksimum kamusal hizmet elde edilmesini isterler. Bunu istemelerinin sebebi kamu gelirlerinin etkin kullanıldıkları takdirde yükümlülerin üzerine düşen vergi yüklerinin de azalacak olmasıdır. Yükümlülerin kamu gelirlerinin etkin kullanımını istemelerinin sebebi sadece ekonomik nedenlerden değil aynı zamanda idari nedenlerden de kaynaklanmaktadır. Kamuda yapılan usulsüzlükler, kamu gelirlerinin etkin kullanımı inancını zayıflatacaktır<sup>64</sup>.

Toplumda alınan vergilerin kötü harcandığına dair bir kanı oluştuğu takdirde vergiye karşı bir direncin oluşması kaçınılmazdır. İşte bu nedenle, devlet harcamalarının algılanma biçimi ile mükelleflerin vergiye yaklaşımı arasında ciddi bir ilişki söz konusudur<sup>65</sup>.

*Ekonomik ve sosyal gelişim için acil olan yatırımların yeterli düzeyde yapılmaması, eğitim, sağlık, adalet ve savunma gibi konularda ortaya çıkan sorunların çözülmemesi karşısında, gereksiz ve toplumun gözünde lüks olan harcamaların artma eğiliminde olması vergi ödeyenleri vergi ödemekten caydırmaktadır<sup>66</sup>.*

*Yükümlüler, ödedikleri vergilerin savurganca kullanıldığına inanırlarsa, vergi nedeniyle duydukları subjektif yük daha da artar. Çok önemli olan bu psikolojik faktör, birçok yükümlüde devlete vergi ödemek yerine, şahsen verimli gördüğü sahaya harcamanın daha uygun olacağı fikrini doğurmaktadır<sup>67</sup>.*

Bu sebeple kamu harcamaları yapılırken gerekli hesaplamalar yapılarak harcama yoluna gidilmelidir.

---

<sup>64</sup> N. Gemmel, O. Morrissey, ve A. Pinar, *Tax Perceptions and the Demand for Public Expenditure: Evidence from UK Micro-Data*, European Journal of Political Economy, 2003, Vol. 19, Iss. 4, pp. 793-794.

<sup>65</sup> Gerçek ve Yüce, a.g.e., s. 37.

<sup>66</sup> Gerçek ve Yüce, a.g.e., s.37.

<sup>67</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 42.

## 1.4.2. Dışsal Faktörler

### 1.4.2.1. Vergi Afları

Batı dillerinde af karşılığı olarak kullanılan Yunanca kökenli amnestie kelimesi, unutmak ve bağışlamak anlamına gelir. Kelime anlamı bir haktan vazgeçmek olan af, kesinleşmiş veya kesinleşecek cezaların yetkili devlet organınca azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır; diğer bir deyişle af, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran, verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen, hukuki tasarruflar demektir<sup>68</sup>.

Genel olarak kaynağını anayasalarda bulan ancak teknik yönleri bakımından ise ceza kanunlarında düzenlenen af, bazen kamu davasını düşüren veya kesinleşmiş bir ceza mahkûmiyetini bütün kanuni sonuçlarıyla ortadan kaldıran bazen de kesinleşmiş bir cezanın kısmen ya da tamamen infazını önleyen veya başka bir cezaya dönüştüren yasama ya da yürütme organlarının yaptığı bir kamu hukuku tasarrufudur<sup>69</sup>.

Genellikle affin içinde yer alan mali af kavramının net bir tanımını yapmak ve kapsamını belirlemek kolay olmamıştır. Ceza kanunlarına ilişkin hemen hemen tüm kaynaklarda bir kamu hukuku tasarrufu olan af yeterince yer aldığı halde, mali affa gerek ceza hukukunda gerekse vergi hukukunda tam bir açıklık getirilememiştir. Genel ceza hukukunda genel affın nedenleri sıralanırken genel affın ilke olarak sosyal patlamaların önüne geçmek için siyasal suçlar için çıkarıldığı ve bu arada adi mali suçlar içinde af çıkarılabileceği belirtilmiştir<sup>70</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna gidilmeden, idare ve mükellef arasında çözüme kavuşturulması çağdaş vergi sisteminin özelliklerinden birisidir. Vergi affı denildiğinde genel olarak vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idari ve hukuki yaptırımların ortadan kaldırılması anlaşılmaktadır. Vergi afları farklı niteliklere sahip olabilir, birçoğu sadece vergi cezalarını kapsarken kimisi sadece

<sup>68</sup> Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 618.

<sup>69</sup> Çetin Özek, *Umumi Af, İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 1958, C. 24, s. 119.

<sup>70</sup> Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2007, C. 14, S. 2, s. 171-187.

belirli türde vergiler için geçerli olabilir; kimisi gecikme zamlarını ve hatta verginin aslını kapsayabilmektedir<sup>71</sup>.

Tipik bir vergi affı, mükelleflere, daha önce ödemedikleri vergileri, inceleme yapılmadan ve ceza uygulanmadan ödemeleri için tanınan bir fırsattır.

Vergi affını savunanlar, kaçakçılara karşı daha ağır cezalar ve uygulamaya yönelik daha büyük harcamalar ile birlikte bir kerelik bir vergi affının gelecekteki uyumu artıracağını ileri sürerler.

Vergi affını eleştirenler ise, uzun vadede bir affın, gönüllü uyum üzerinde kayda değer negatif bir etkiye yol açmasının daha olası olduğunu iddia etmektedir. Vergi affını eleştirenler bu iddialarını destekleyen görüşler de sunmaktadır. Bu görüşlerden ilki, dürüst mükelleflerin affı, vergi kaçakçıları için özel bir muamele olarak algılanması ile ilgilidir. Eğer dürüst mükellefler, kaçakçıların vergi yüklerinin azalmasına kızar ve onlar için af haksızlıkla sonuçlanırsa o zaman uyumları azalabilir. İkincisi, mükellefler affın bir kerelik bir fırsat olduğuna inanmayabilir. Eğer mükellefler gelecekteki afların beklentisi içine girerse, mükelleflerin uyumu yine azalabilir<sup>72</sup>.

Afların, vergi mükelleflerinin vergiye bakışını etkilemesi muhtemeldir. Dürüst vergi mükellefleri açısından vergi afları vergi kaçırarlara sistemin tanıdığı bir ayrıcalık olarak görülebilir. Öte yandan vergi aflarının bir defaya mahsus olmadığı ve yeni afların kaçınılmaz olduğu düşüncesinin mükellefler nezdinde yaygınlaşması vergi aflarının uzun dönemde oluşturacağı olumsuz etkinin bir diğer nedenidir<sup>73</sup>.

#### 1.4.2.2. Vergi Denetimi

Denetim Latince kökenli bir kelime olup, “işitmek”, “dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> Çetin, a.g.e., s. 171-187.

<sup>72</sup> Güner, a.g.e., s. 35-36.

<sup>73</sup> Fatih Savaşan, “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 8, S. 1, 2006, s. 41-65.

<sup>74</sup> Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, 3.b, Ankara 2009, s. 25.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim için “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır<sup>75</sup>.

Denetim için genel bir tanım vermek gerekirse, denetim; yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti olarak kabul edilebilir<sup>76</sup>.

Denetim hakkında vermiş olduğumuz tanımın ardından, modern devletin varlık nedeni olan fonksiyonlarını ifade edebilmesi için gerekli olan gelirlerin teminine yönelik araçlarından en önemlisi olan vergilerin denetimi konusu açıklanmaya çalışılacaktır.

Modern vergiciliğin temel esası, vergilemenin, mükellefin kendiliğinden vereceği bilgilere göre yani beyan usulüne göre yapılmasıdır. Bu nedenle vergi toplama faaliyetlerini yerine getiren kuruluşun ağırlıklı olarak denetim faaliyetlerine önem vermesi gerekmektedir.

Vergi denetimi “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü” olarak tanımlanabilir<sup>77</sup>.

Vergi denetimini, “vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi” şeklinde tanımlayabiliriz<sup>78</sup>.

Dolayısıyla vergi denetimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergileneren en yüksek düzeyde

<sup>75</sup> Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s. 25.

<sup>76</sup> Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s. 26.

<sup>77</sup> *Denetim İlke ve Esasları I, Vergi Mevzuatı Açısından Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1996, C. 1, s. 98.

<sup>78</sup> Abdülkadir Ünal, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 13, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, Ankara 2007, s. 13.

vergi toplanması, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevine sahiptir<sup>79</sup>.

### 1.4.2.3. Kayıtdışı Ekonomi

Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, vergi dışı ekonomi vb adlarla<sup>80</sup> benzer anlamlara gelen kayıtdışı ekonomi kavramının kapsamlı bir tanımının yapılabilmesi, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kapsamının oldukça geniş olması sebebiyle büyük güçlükler arz etmektedir. Bu sebeple kayıtdışı ekonomiyle ilgili gerek yerli gerek yabancı literatürde çeşitli tanımlarla karşılaşmak mümkündür. Aşağıda yerli ve yabancı literatürden derlenmiş bazı tanımlara yer verilmiştir.

Kayıtdışı ekonomi, “kamu otoritelerinin denetimi dışında meydana gelen her türlü ekonomik işlem veya faaliyet olarak tanımlanabilir”<sup>81</sup>.

Kayıtdışı ekonomi, “kayıtlarda gözükmeyen, ölçülemeyen, vergilendiril(e)meyen yasal ya da yasadışı gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlanabilir”<sup>82</sup>.

Kayıtdışı ekonomi, “GSMH hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümüdür”<sup>83</sup>.

Tüm bu tanımlarda ortaya çıkan bazı ortak noktalar ise, faaliyetin belgeye bağlanmaması, kamu otoritesinden veya ilgili kişilerden bazı bilgilerin gizlenmesi, bilinen yöntemlerle faaliyetin boyutunun tahmin edilememesi şeklinde sıralanabilir.

<sup>79</sup> Nuh Irmak ve Yasin Bilen, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 88, Ocak 2007, s. 12.

<sup>80</sup> Şinasi Aydemir, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1995, s. 8.

<sup>81</sup> S. Şeker, “Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 25, s. 76-100.

<sup>82</sup> Y. Akbulak ve A. K. Tahtakılıç, “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, *Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C. 40 No. 468, s. 17-41.

<sup>83</sup> T. Derdiyok, *Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini*, TOBB Yayını, 1993, Mayıs, S. 13, s. 54-63.

Özü itibariyle olay, gerçekte var olan, fiilen gerçekleşen, değer yaratan bir kısım iktisadi faaliyetlerin belgelerde gözükmemesi ve dolayısıyla milli gelir hesaplarına yansımamasıdır<sup>84</sup>.

### 1.4.3. Siyasal Yapıdan Kaynaklanan Faktörler

Yükümlülerin vergiye karşı gösterdikleri tepkileri belirleyen faktörlerden bir diğeri siyasal yapıdır. Yükümlülerin vergiye karşı olan bakış açıları büyük ölçüde ülkelerinde uygulanan yönetim şekillerine göre değişmektedir. Vergileme ile ilgili kararlar, otoriter ve demokratik olmak üzere iki yönetim biçimine uygun olarak alınır<sup>85</sup>.

*Otoriter yönetimlerde kolektif kararlara bir tek kişi ya da onun temsilcileri egemen durumdadır. Bu yönetim biçiminde seçim mekanizması olmadığı için, toplumu oluşturan bireylerin kolektif kararlara ilişkin tercihlerin dikkate alınması belirgin ve kesin değildir. Toplum üyeleri, kolektif kararlar hakkındaki değerlendirmelerini açık bir biçimde ifade edememektedirler<sup>86</sup>.*

Demokratik yönetimlerde ise halk vergi politikalarını seçim mekanizması aracılığıyla etkileyebilmektedir. Seçmenler, kendilerine uygun olan partiyi ilgili partinin vergisel açıdan politikalarını inceleyerek belirleme yoluna gitmektedirler. Seçmenlerin vergisel açıdan kendilerine uygun olan partiyi seçmeleri sebebiyle vergi gönüllü uyumun artacağı düşünülmektedir.

#### 1.4.3.1. Vergi Sisteminin Karmaşık ve Maliyetli Olması

Vergi sistemi temelde mali mevzuat ve vergi kanunlarından oluşmaktadır. Ancak uygulamaya geçildiğinde vergi mevzuatı vergi sistemine yön vermektedir. Eğer vergi sistemi anlaşılabilir ise yükümlülerin vergiye karşı davranışlarının olumlu olması beklenmektedir. Ancak vergi miktarının saptanmasına yönelik unsurların

<sup>84</sup> Nihat Işık ve Mustafa Acar, “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S. 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 117-136.

<sup>85</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 80.

<sup>86</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 80-81.

karmaşık olması durumunda mükelleflerin bilerek yahut bilmeyerek vergi kaçırma olasılıkları artabileceği gibi vergi idaresinin maliyetleri de artacaktır<sup>87</sup>.

Vergi kanunlarının karmaşık oluşu, mükellefleri vergisel muamelelerini doğru beyan etmelerinden alıkoyan bir neden olabilmektedir. Ayrıca kanunların karmaşıklığı nedeniyle denetmenler ve yargı organları da düşük beyan edilmiş matrahları ortaya çıkarmakta zorluk çekebilmektedirler<sup>88</sup>.

*Mevzuatın basitliği ve mükellefler tarafından anlaşılabilir olması, mükelleflerin vergiye yaklaşımını olumlu etkilemektedir. Çünkü mükellefler, yükümlülüklerin önemini ve genişliğini anladıkları nispette kamu makamlarının ve benzerlerinin taleplerine riayet etmektedirler<sup>89</sup>.*

Çelikkaya ve Gürbüz'ün (2006) çalışmasında<sup>90</sup>, değerlendirmeye alınan mükelleflerin %66'sı vergi kanunlarının “karmaşık” ve “anlaşılmaz” olmasının, %64'ü “sık” değişmesinin, %74,8'i ise formalitelerin çok olmasının doğru beyanda bulunma eğilimini olumsuz yönde etkileyeceğini belirtmişlerdir.

---

<sup>87</sup> Gerçek ve Yüce, a.g.e., s. 14.

<sup>88</sup> Elif Tuay ve İnci Güvenç, *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı Çalışması, Ankara 2007, s. 29.

<sup>89</sup> Gerçek ve Yüce, a.g.e., s. 14.

<sup>90</sup> Ali Çelikkaya ve Hüseyin Gürbüz, “ Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme Finans Dergisi*, Ekim 2006, S. 247, s. 131.

## İKİNCİ BÖLÜM

### GELİŞMİŞ ÜLKELERDE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR VE VERGİ KÜLTÜRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bir vergi sisteminin etkinliğini belirlemede sadece uygun yasal mevzuat yeterli olmayacak, aynı zamanda vergi idaresinin verimliliği ve bütünselliğinin de incelenmesi gerekecektir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamu gelirlerinin tam anlamıyla toplanamamasının temel sebeplerinden biri vergi idaresinde görev bilincinin tam anlamıyla istenen düzeye çıkartılamaması neticesinde vergi idaresinin yozlaşmasıdır<sup>1</sup>.

Son yıllarda Türkiye’de Gelir İdaresinin sorunları ve sorunların çözümüne ilişkin yapılması gereken düzenlemeler hususunda; akademisyenler, uluslararası kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, dernekler ile Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından değişik öneriler ileri sürülmektedir<sup>2</sup>. Bu önerilerden biri gelir idaresinin modernizasyonu ve vergilendirme hizmetinin etkin ve verimli bir şekilde sunulması olup, son yıllarda tüm çağdaş gelir idarelerinin üzerinde durdukları ve çeşitli projeler geliştirdikleri konuların başında gelmektedir<sup>3</sup>.

Sadece vergi yasalarında yapılan düzenlemeler verginin etkin ve rasyonel bir şekilde toplanması için yeterli olmamaktadır. Yasa hükümlerini uygulayacak teşkilatın ve bu teşkilat içinde yer alan uygulamacıların göz ardı edilmek suretiyle o yasaların başarılı bir şekilde uygulanmasını beklemek mümkün değildir<sup>4</sup>.

Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak çeşitli çağdaş ülke uygulamalarına aşağıda yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> Ali Rıza Gökbunar, “Ahmet Utkuseven, Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, *Finans Politik& Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 2007, C. 44, S. 508, s. 64.

<sup>2</sup> Abbas Coşar, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2003, S. 179, s. 62.

<sup>3</sup> Mehmet Emin Şevik, *Yeniden Yapılandırma Sürecinde Gelir İdaresinin Analizi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006, s. 37.

<sup>4</sup> Müjdat Bozkır, “Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, 2003, S. 184, s. 52.

## 2.1. Amerika Birleşik Devletleri

### 2.1.1. Gelir İdaresinin Misyonu, Amacı ve İlkeleri

1998 yılında ABD Kongresi tarafından kabul edilen Amerikan Gelir İdaresi (IRS)'nin Yeniden Yapılanması ve Reform Kanunu ile IRS'nin yeniden yapılandırılabilmesi için şu talimat verilmiştir: mükellef ihtiyaçlarını göz önüne alarak en iyi hizmeti sunmak. Kendisine verilen bu talimat doğrultusunda IRS yeni misyonunu: “Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak” şeklinde tanımlamıştır. Yeni misyonunu gerçekleştirebilmek için IRS kendisine üç stratejik amaç belirlemiştir. Bu amaçlar: i. Her mükellefe en iyi hizmeti sunmak, ii. Tüm mükelleflere en iyi hizmeti sunmak, iii. Verimli ve nitelikli hizmet sunmaktır<sup>5</sup>. Bu stratejik amaçların belirlenmesiyle birlikte IRS'de “en az maliyetle en fazla geliri toplamak” yaklaşımından “verimli ve nitelikli çalışma” yaklaşımına geçilmiştir<sup>6</sup>.

IRS'nin bu stratejik amaçlarını gerçekleştirebilmesi için belirlenen 5 temel ilke ise şunlardır<sup>7</sup>:

- Mükellef bakış açısını anlama ve sorunları kavrama ve çözüme olaya mükellef açısından bakabilme
- Yöneticilerin mükelleflere bilgi verme, sorunları çözmek için idari işlem yapma ve IRS amaçlarını gerçekleştirme ile ilgili hesap verebilme
- Performans değerlendirmede daha dengeli kriterler kullanma
- Açık ve dürüst iletişime sahip olma
- Tam dürüstlük sağlamada ısrarcı olarak mükelleflerin idareye olan güvenini sürdürmek.

<sup>5</sup> IRS, IRS Progress Report, December, 2001, pp. 5-8, <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/bsmprog.pdf> (20.03.2013).

<sup>6</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Bursa, 2002, s. 52.

<sup>7</sup> IRS, Modernizing America's Tax Agency 2000, IRS Publication No. 3349,2000, pp. 13-15.

### 2.1.1.1. Gelir İdaresinde Yapılan Değişiklikler

Yeniden yapılanmada “Her mükellefe ve tüm mükelleflere, adil olarak en iyi hizmeti vermek” olarak belirlenmiş bulunan hedefe ulaşabilmek amacıyla “en az maliyetle en fazla geliri toplamak” yaklaşımından, “verimlilik” yani “nitelikli çalışmak ve üretkenlik” kavramına geçilmesi hedeflenmiştir. Bu hedefe ulaşabilmek için belirlenen beş temel ilke ise aşağıda belirtilmiştir<sup>8</sup>:

- i. *Sorunları Anlama Ve Çözmede Olaylara Mükellef Açısından Bakabilmek*
- ii. *Yöneticilerden Mükelleflere Hesap Vermesini Beklemek*
- iii. *Performans Değerlendirmede Daha Dengeli Ölçüler Kullanmak*
- iv. *Açık ve Dürüst Besleme Kanallarına Sahip Olmak*
- v. *Mükellefe Daha Adil Hizmet Verirken, Bütünlüğü Sağlamaya ve Mükellefin İdareye Olan Güvenini Sürdürmek.*

### 2.1.1.2. Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi

IRS’de 1990’lı yıllarda başlamış olan toplam kalite yönetimi ile ilgili çalışmalar doğrultusunda IRS’nin belirlemiş olduğu üç temel hedef şunlardır: işlem sürecinde kalite ve verimliliğin güçlendirilmesi, mükellef yüklerinin azaltılması ve mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumlarının geliştirilmesidir. Bu hedeflere ulaşabilmek amacıyla IRS tarafından gerçekleştirilmesi planlanan kalite geliştirme uygulamaları ve modernizasyon çalışmaları şunlardır<sup>9</sup>:

- i. *Mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin, çalışanların yetkilendirilmesi ve doğru becerilerle donatılması vasıtasıyla artırılması,*
- ii. *Aktif liderlik vasıtasıyla ahlaki davranış ve profesyonel standartlara bağlılığın sağlanması,*
- iii. *Çeşitli tecrübe, değer, bakış açısı ve işgücü ihtiyaçlarının üstlenilmesi ve yönetilmesi,*
- iv. *Vergi Sistemlerinin Modernizasyon Projesinin uygulanması,*

<sup>8</sup> ABD İç Gelir İdaresi (IRS) İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2001, Ankara, s. 14.

<sup>9</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 58-59.

v. *Uyum 2000 projesinin uygulanması.*

Vergi Sistemlerinin Modernizasyon Projesi'nin yöneldiği spesifik amaçlar şu hususları kapsamaktadır<sup>10</sup>:

- i. *Vergisel dokümanların toplanması sürecinin modern bir hale getirilmesi,*
- ii. *Evraklara ilişkin işlem sayısının en aza indirilmesi,*
- iii. *IRS çalışanları açısından mükellef bilgilerine ulaşmanın mümkün kılınması,*
- iv. *İdari ve kayıt maliyetlerinin azaltılması,*
- v. *Mükellef bilgilerinin gizlilik ve güvenliğinin artırılması,*
- vi. *Gelecekteki ihtiyaçların karşılanması ile ilgili yeterli kapasite ve esnekliğin sağlanması.*

Günümüzde mükelleflerin yükümlülüklerinin azaltılması ve vergi kanunlarına gönüllü uyumunun geliştirilmesi amacıyla müşteri odaklı bir anlayışla “Uyum 2000” projesi geliştirilmiştir. Bu proje sayesinde mükelleflerin genel ihtiyaç ve beklentileri belirlendiğinden, IRS tarafından sunulan hizmetlerin kalitesi artırılabilecektir. Mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması, sadece mükelleflerin IRS ile olan ilişkilerinde stresi azaltmakla kalmamakta, aynı zamanda ödeme sürecini ve beyanname verme yükünü de azaltmaktadır. Böylece, toplam kalite yönetimi sisteminin ayrılmaz parçası olan müşteri odaklı anlayış da sağlanmış olmaktadır<sup>11</sup>.

### **2.1.1.3. Gelir İdaresinde Teknoloji Kullanımının Artması**

IRS 1960 ve 1970'li yıllardan bu yana bilgisayar teknolojisinden yoğun ve etkin bir şekilde yararlanmaktadır. Yeni teknolojilerin kullanımı sayesinde, bir taraftan IRS'nin vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi elde etme imkanları oldukça gelişmiş, diğer taraftan da bilgiye ulaşma maliyetleri azalmıştır. Ayrıca, bilgisayar teknolojisi vergi idaresinin uygulamalarını güçlendirmiş ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde büyük rol oynamıştır. Beyannamelerin seçilmesi ve kayıtların gerçek ölçek ve hadlere uyup uymadığı kontrolünün bilgisayarlar aracılığıyla

<sup>10</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 59.

<sup>11</sup> Roby B. Sawyers, Al Y.S. Chen, “Amerikan Gelir İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimi” (Çev: Özgür Saraç), *Vergi Sorunları*, Yıl 24, S. 157, Ekim 2001, s. 97.

yapılması, vergi inceleme ve denetimlerinin objektif şekilde yapıldığı ve denetçilerin sübjektif değerlendirmelerine dayanmadığı konusunda mükelleflere bir güvence sağlamış ve vergi kanunlarına uyumunu artırmıştır<sup>12</sup>.

Günümüzde mükelleflerin yükümlülüklerinin azaltılması ve vergi kanunlarına gönüllü uyumunun geliştirilmesi amacıyla müşteri odaklı bir anlayışla “Uyum 2000” projesi geliştirilmiştir. Bu proje sayesinde mükelleflerin genel ihtiyaç ve beklentileri belirlendiğinden, IRS tarafından sunulan hizmetlerin kalitesi artırılabacaktır. Mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanması, sadece mükelleflerin IRS ile olan ilişkilerinde stresi azaltmakla kalmamakta, aynı zamanda ödeme sürecini ve beyanname verme yükünü de azaltmaktadır. Böylece, toplam kalite yönetimi sisteminin ayrılmaz parçası olan müşteri odaklı anlayış da sağlanmış olmaktadır<sup>13</sup>.

#### **2.1.1.4. Mükellef Hakları Beyannamesinin Yayınlanması**

2000’li yılların global eğilimleri çerçevesinde gelir idaresinin modernizasyonunun temelinde etkin bir vergi sisteminin kurulmasının yanı sıra, mükellef haklarının tutarlı ve adil bir hizmet anlayışı ile birlikte ele alınması gerektiği ilkesi bulunmaktadır<sup>14</sup>.

ABD Kongresi, 1996 yılında kabul ettiği yasa ile Mükellef Hakları Beyannamesini ilan etmiştir. Bu yasaya göre mükelleflerin IRS ile olan ilişkileri sırasında sahip oldukları haklar şunlardır<sup>15</sup>:

- i. Mükellef haklarının güvence altına alınması,
- ii. Gizlilik ve güvenirlilik sağlanması,
- iii. Profesyonel, doğru ve nazik muamele edilmesi,
- iv. Temsilci kullanılabilmesi,
- v. Sadece doğru hesaplanmış vergileri ödeme,

<sup>12</sup> William Vickrey, “Geniş Kapsamlı Vergilerde Kaçakçılığın Kontrolü”, *Türkiye’de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları*, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferansı Heyeti, İstanbul 1978, s. 160.

<sup>13</sup> Roby B. Sawyers, Al Y.S. Chen, “Amerikan Gelir İdaresi’nde Toplam Kalite Yönetimi” (Çev: Özgür Saraç), *Vergi Sorunları*, Yıl 24, S. 157, Ekim 2001, s. 97.

<sup>14</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 60.

<sup>15</sup> IRS, *Declaration of Taxpayer Rights*, August 2000, <http://www.irs.gov/pub/irspdf/p1.pdf> (20.04.2013).

- vi. Çözümlememiş vergi sorunlarıyla ilgili yardım alma,
- vii. Uzlaşma ve yargı yoluna başvurma,
- viii. Kesilen ceza ve gecikme zammının azaltılması.

### 2.1.1.5. Mükellefin Avukatı İdaresinin Geliştirilmesi

ABD’de 1998 reform Kanunu ile, vergi idaresinin dışında bağımsız idari bir birim olan Mükellefin Avukatı İdaresinin yetkileri genişletilmiş ve sorumluluklarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni yetki ve sorumluluklarına uygun olarak Mükellefin Avukatı İdaresinin yeni misyonu şu şekilde belirlenmiştir: Mükelleflerin IRS ile olan sorunlarını çözmek ve yeni sorunları önleyecek değişiklik önerilerinde bulunmak<sup>16</sup>.

Mükellefin Avukatı İdaresinin amacı iyi yetişmiş personelden oluşan bir idare oluşturarak, IRS’nin mükelleflere müşteri odaklı davranmalarını sağlamak, mükelleflere daha aktif savunma hizmeti sunmak ve mükellef yararına politikaların geliştirilmesinde ve kararların alınmasında önemli rol oynamaktır<sup>17</sup>.

Mükellefin Avukatı İdaresi iki temel fonksiyon çerçevesinde organize olmuştur. Bunlardan ilki; Koruma fonksiyonu; Mükellefin Avukatı İdaresinin kriterleri çerçevesinde mükelleflerin sorunlarını çözmeden sorumludur. İkincisi; sistem analizi ve savunma fonksiyonu; sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamaların potansiyel sorunlarını saptayarak bunlara yönelik çözüm geliştirmekten sorumludur<sup>18</sup>.

Mükellefleri zor duruma düşürebilecek bir vergi uygulaması ortaya çıktığında, 30 gün içinde Mükellefin Avukatı İdaresine başvurulabilir. Mükellefin Avukatı İdaresi IRS ile mükellefler arasında devreye girer. Delilleri ve mükelleflerin durumunu değerlendirerek zor durumdaki mükelleflere yardımcı olur. Vermiş olduğu

<sup>16</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 62.

<sup>17</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, Bursa 2004, s. 47.

<sup>18</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 63.

kararlar bağlayıcı olmamakla beraber, uygulamada doğrudan dikkate alınmaktadır. Böylece, mükellefin ailesinin geçimi veya işletmesindeki çalışanların gelirleri tehlikeye girmeden, çoğu kez vergi ihtilafı doğmadan sorun çözümlenmiş olmaktadır<sup>19</sup>.

#### **2.1.1.6. Amerika Birleşik Devletlerinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi**

Amerika Birleşik Devletleri yeni yapılanmayla birlikte mükellef ihtiyaçlarını da göz önüne alarak en iyi hizmeti sunmak felsefesiyle hareket ederek gelir idaresi uygulamalarını mükelleflerin sorunlarını anlama, çözme ve önlemeye yöneltmiştir.

Gelir İdaresinin 1970’li yıllardan bu yana bilgisayar teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanması dolayısıyla yeni teknolojileri kullanması, gelir idaresinin vergi mükellefleri ve işlemleri ile ilgili bilgi edinme imkânlarını oldukça geliştirmiş ve bilgiye ulaşma maliyetlerini azaltmıştır. Aynı zamanda yoğun olarak kullanılan bilgisayar teknolojisini vergi idaresinin uygulamalarını güçlendirmiş ve vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olmuştur. Beyannamelerin seçilmesi ve kayıtların gerçek ölçek ve hadlere uyup uymadığının kontrolünün bilgisayar aracılığıyla yapılması, vergi inceleme ve denetimlerinin objektif şekilde yapıldığı ve denetçilerin subjektif değerlendirmelerine dayanmadığı konusunda mükelleflere bir güvence sağlamış ve vergi kanunlarına uyumu artırmıştır.

Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetlerin vergi kültürünün artmasına olumlu yönde katkı sağlayacağını düşünmekteyiz.

---

<sup>19</sup> Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, a.g.e., s. 63-64.

## 2.2. İngiltere

### 2.2.1. İngiliz Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması

İngiliz Gelir İdaresinin geniş bir şekilde yeniden yapılandırılması ile ilgili çalışmalar Ocak 1993’de başlamıştır. Bu yeniden yapılandırma sürecinde Gelir İdaresi bir kurul olarak örgütlenmiş ve bu kurulun üyelerine de “Vergi Komisyon Üyesi” ismi verilerek İngiliz Gelir İdaresinin mükellef odaklı bir yönetim anlayışına geçileceği vurgulanmıştır. Kurulun altında İngiliz Gelir İdaresi iki temel birim halinde örgütlenmeye gitmiştir: Vergi Müfettişleri ve Vergi Tahsildarları. Vergi Müfettişleri bölgesel bazda kurulmuş büroları aracılığıyla faaliyetlerini sürdürmektedirler. Vergi Tahsildarları ise yerel bazda örgütlenmiş olmalarına rağmen, tahsilatla ilgili hesaplar iki şehirde kurulmuş olan bilgisayar merkezlerinde tutulmaktadır. Yerel bazda kurulmuş olan “Vergi Mükelleflerine Hizmet Büroları” adındaki birimler ise verginin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile vergi mükelleflerinin kişisel problemlerinin çözümüyle uğraşırlar. Bu birimlerin bölge büroları ise vergi mükelleflerinin kanunlara uyumunu sağlama, denetim ve vergi incelemesi işlemlerinden sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca “Vergi Mükelleflerine Yardım Büroları” da mükelleflere vergileme ile ilgili yardımcı hizmet de destek sağlamaktadırlar<sup>20</sup>.

İngiliz Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasına paralel olarak gelir idaresinin çalışma anlayışında da önemli değişiklikler yapılmıştır. Mükellef odaklı yönetim anlayışının başarılı bir şekilde yerleştirilebilmesi için gelir idaresinin çalışma prensipleri yeniden belirlenmiştir. Bu prensipler mükellefleri anlama, onların sorunlarını çözme, gelir idaresi - mükellef ilişkilerini hızlı ve etkin bir şekilde kurma ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmaya yöneliktir<sup>21</sup>.

Gelir idaresinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, uyum sağlamayan mükelleflerle başarılı bir şekilde mücadele etmek ve etkin vergileme politikaları

<sup>20</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 65

<sup>21</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, 2004, s. 48.

geliştirmek amacıyla İngiliz Gelir İdaresi ile Gümrük İdaresi ve diğer ilgili kurumlar arasında yakın çalışma ilişkilerinin kurulmasına büyük önem verilmiştir<sup>22</sup>.

### **2.2.2. Gelir İdaresinde Mükellef Hizmet Programı Uygulaması**

İngiliz Gelir İdaresi'nin modernizasyonu sağlamaya yönelik olarak 2002 yılında Beş Yıllık Kaliteli Hizmet programı uygulamaya konulmuştur. Bu program sayesinde vergilendirme hizmetinin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Söz konusu kalitenin artırılmasının önemli bir unsuru olarak ileri teknolojilerden daha da yaygın bir biçimde yararlanılması düşünülmektedir. Ayrıca, çalışanların bilgi, beceri ve yeterliliğinin artırılması ve her düzeyde etkin bir liderlik ve yönetim anlayışının yerleşmesi için gelir idaresi personelinin eğitimine önemli yatırım yapılmaktadır<sup>23</sup>.

### **2.2.3. İngiliz Gelir İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartlarının Açıklanması**

İngiliz Gelir İdaresi mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini dikkate alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde Mükellef Hakları Bildirgesi (Charter for Taxpayers) metni olarak ilan etmiştir. Bu metinde vergi mükellefleri müşteri olarak isimlendirilmiş olup, İngiliz Gelir İdaresi'nin amacı, onlara etkin verimli ve adil hizmet sunmak olduğu açıklanarak mükelleflere sunulacak hizmetin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri tespit edilmiştir<sup>24</sup>.

İngiliz Gelir İdaresi tarafından sunulan hizmetlerin geliştirilmesi amacıyla mükelleflerden gelen önerilere büyük önem verilmektedir. Bu amaçla ulusal, bölgesel ve yerel anketler düzenlenmekte ve mükelleflerden gelen şikayetler dikkatlice incelenmektedir. Gelir idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamaları ile ilgili bir uyuşmazlık olduğunda, mükelleflerin bu uyuşmazlığın giderilmesi için

<sup>22</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, a.g.e., s. 48

<sup>23</sup> Inland Revenue, Inland Revenue Plan 2000/01, pp.16-19, <http://www.inlandrevenue.gov.uk/about/irplanjune2000.pdf> (22.04.2013).

<sup>24</sup> Inland Revenue, "IR 167 Charter for Inland Revenue Taxpayers", 2001, pp. 3-4, <http://www.inlandrevenue.gov.uk/pafs/ir167.htm> (22.04.2013).

itiraz hakkını nasıl kullanabileceği ve bundan sonuç alabilmesi için nelerin yapılması gerektiği konularında yardımcı olunmaktadır. Eğer Gelir İdaresi Bürosunun sorumlu yöneticisi ile görüşülerek uyuşmalık çözümlenemezse, mükelleflerin bunu Gelir İdaresi Müdürüne, bir üst birimdeki hakeme ve nihai aşamada Ombudsman'a götürme hakları vardır<sup>25</sup>.

#### **2.2.4. Gelir İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi**

Mükelleflere daha etkin, verimli ve adil hizmet sunulabilmesi amacıyla, 1995 yılından itibaren İngiliz Gelir İdaresi'nin bazı bürolarında Toplam Kalite Yönetimine geçilmiş ve bu sayede hem vergileme hizmetlerinin müşteri odaklı olarak daha etkin sunulması sağlanmış, hem de çalışanların motivasyonu ve iş memnuniyeti artırılmıştır<sup>26</sup>.

#### **2.2.5. Vergi Ombudsmanı'nın Kurulması**

İngiltere'de vergi ombudsmanı müessesesi aşağıda açıklanmaktadır<sup>27</sup>:

Vergi ombudsmanı gelir idaresinin haksız işlemlerine karşı mükelleflerin düzeltme talepleri veya şikayetlerinin önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenmemesi halinde, bu uyuşmazlıkları çözümlenmektedir. Ombudsman aynı zamanda gelir idaresinden bilgi sağlama ile ilgili problemleri de çözmektedir. Ombudsmanın yetki ve sorumlulukları 1967 yılında Parlamento Komisyonu Üyeleri Kanunu ile belirlenmiş olup, 1994 yılında yetki ve sorumlulukları, kamu idarelerinden bilgi elde etmeyle ilgili şikayetleri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Ombudsman hükümetten bağımsız olarak atanmakta ve Parlamento'ya rapor sunmaktadır. Yaptığı araştırmalar neticesinde Ombudsman

<sup>25</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 68.

<sup>26</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 68.

<sup>27</sup> Inland Revenue, "About the Ombudsman", <http://www.ombudsman.org.uk/pca/about.htm> (23.04.2013).

mükellefin şikayetinin haklı olduğuna karar kılmışsa, ilgili idareye ilgili işlemlerin düzeltilmesini tavsiye eder. Ombudsman verdiği kararlara uyulması konusunda idareyi zorlayamaz ancak uygulamada idareler bu kararlara çoğunlukla uymaktadırlar. Ombudsmana başvurulmadan önce, mükelleflerin gelir idaresiyle olan uyuşmazlıklarını çözmek amacıyla ilgili gelir idaresine başvurmaları ve sorunun çözüme kavuşturulamaması durumunda başvurulabilir.

### 2.2.6. Yeni Teknoloji Kullanımının Özendirilmesi

İngiltere Gelir İdaresi teknolojik gelişmelerden etkin bir şekilde yararlanmak amacıyla internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye iletme sistemi başlatmıştır. Aynı zamanda, internet, telefon ve iletişim merkezleri aracılığıyla mükelleflere her türlü bilgi ve yardım ulaştırılarak, mükelleflerin eğitilmesine önem verilirken, yeni teknoloji kullanımına önem verilerek İngiltere Gelir İdaresi ile mükellefler arasında hızlı ve kolay iletişim sağlanmasına neden olmuştur. Yeni teknolojilerin sağlamış olduğu imkânlardan yararlanılarak ithalat, ihracat, gümrük işlemleri, Katma Değer Vergisi iadeleri ve benzeri işlemler hakkında etkin bilgi elde edilmesi, İngiltere Gelir İdaresi'nin uygulamalarındaki etkinliği artırmıştır<sup>28</sup>.

### 2.2.7. Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması

Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi'nin yürütülmesi, kapsamı ve organizasyonu ile ilgili temel özellikleri şu şekilde belirlenmiştir<sup>29</sup>:

- Proje takımı 40 kişiden oluşmakta olup, 6 vergi uzmanı özel sektörle olan ilişkilerden sorumludur. 4 adet disiplinler arası yeniden yazım takımı oluşturulmuş olup, bunlar vergi kanunlarının özel alanlarını ele almaktadırlar.

<sup>28</sup> Inland Revenue, "Harnessing the Tecnology: Modernising Tax Administration", <http://www.inlandrevenue.gov.uk/taxagenda/econ4.htm> (23.04.2013). (Akt: Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, a.g.e., s. 49.)

<sup>29</sup> Inland Revenue, "Tax Law Rewrite: Introduction", [http://www.inlandrevenue.gov.uk/rewrite/plans0001/0001\\_pt1.htm](http://www.inlandrevenue.gov.uk/rewrite/plans0001/0001_pt1.htm) (23.04.2013). (Akt: Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 72-74.)

Ayrıca, Parlamento Komisyonu başkanı başkanlığında bir taslak takımı ile bir politika ve proje destek takımı vardır.

- Yönetim Komitesi projeye stratejik rehberlik sağlamaktadır. Bu komite projenin açık ve kolay kullanılabilir olmasını ve özel sektör önerilerinin dikkate alınmasını garanti etmektedir.
- Ayrıca, Yönetim Komitesi Parlamento Üyelerinin, yargının, hukuk ve muhasebe uzmanlarının, firma ve tüketici temsilcilerinin deneyim ve yeteneklerinden geniş bir şekilde yararlanılmasını sağlamaktadır.
- Proje ile ilgili bir de Danışma Komitesi kurulmuştur. Bu komite yeniden yazılan kanunların özel sektör temsilcileriyle sürekli görüşmeler yaparak ve görüşlerini alarak değerlendirilmesini sağlamaktadır.
- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi çalışmalarının her aşamasında tam bilgi alış-verişine büyük önem verilmektedir. Bunun için taslaklar, üzerinde yorum yapılması için yayınlanmakta ve yapılan yorum ve öneriler doğrultusunda bazı rötuş ve düzeltmeler yapılabilmektedir. Dolayısıyla danışmanlık ve bilgi alış-verişi projenin ilerlemesi açısından büyük önem taşımaktadır.
- Yeniden yazılan vergi kanunlarının, aynen yeni vergi kanunlarının tabi oldukları yasallaşma prosedürüne tabi tutulması pratik olmadığı gibi, gerekli de değildir. Çünkü bu kanunlar ilk defa ihdas edilen kanunlar olmayıp, mevcut kanunlarla aynı özellikleri taşıdığından Parlamentoda mali yasalarla ilgili takip edilmesi gereken prosedürün izlenmemesi doğaldır. Bu nedenle, Parlamento proje çerçevesinde yazılan vergi kanunlarını tam incelemeye tabi tutmadan sadece uygunluk açısından gözden geçirerek hızlı bir yasallaşma süreci sağlayacak bir kanun kabul etmiştir.
- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi kapsamında şu temel vergi kanunlarının yeniden yazımının gerçekleştirilmesi planlanmıştır: Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Sermaye Kazançları Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Veraset Vergisi Kanunu ve Vergi İdaresi Kanunu. 2001 yılı sonuna kadar Sermaye Kazançları Vergisi Kanununun bazı bölümlerinin yeniden yazımı tamamlanmıştır.

- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesinde vergi kanunlarının teknik doğruluğunu koruyarak okuyucuların daha kolay anlayabilmesini sağlamak amacıyla bazı teknikler kullanılmıştır:
  - i. Yeni ve daha mantıklı bir yapı oluşturulması,
  - ii. Mümkün olduğu kadar kolay anlaşılır dil kullanılması,
  - iii. Uygun tanımların kullanılmasına yer verilmesi,
  - iv. Eski ve gereksiz kavram ve açıklamaların kaldırılması
  - v. Daha iyi işaretleme ve düzen kullanılması.
- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesinde kanunlar mümkün olduğu kadar konuşma dilinde, kısa ve aktif yapıdaki cümlelerle yeniden yazılmaktadır. Ayrıca, hukuki anlamları ve içerikleri değiştirilmeden daha kolay anlaşılabilmesi için eski ifadeler yerine çağdaş ifadeler kullanılmaktadır. Okuyucuların tanımlarla ilgili bulmalarını kolaylaştırmak için kanunlardaki tanımlar uyumlaştırılmaktadır. Benzer kurallar aynı yerde gruplandırılmakta ve bunlara ilişkin olarak çok kullanılan maddelerde atıf yapılmaktadır. Vergi kanunlarının daha anlaşılır olması için sistemli ifadelere, formüllere ve uygun olan yerlerde tablolara yer verilmektedir.
- Vergi kanunlarının daha kolay anlaşılabilmesi açısından, kanun metninin sunuş biçimi önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi ile birlikte vergi kanunlarının yazımında yeni bir format ve düzen de kullanılmaktadır. Vergi kanunları daha büyük puntolarla yazılmakta, tanımların altı çizilmekte ve kanun sistematüğinde üç rakamlı numaralandırma sistemi kullanılmaktadır. Bu numaralandırma sisteminde birinci rakam “kısım”ı, ikinci rakam “bölüm”ü ve üçüncü rakam “madde”yi ifade etmektedir.
- Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesinin amacı sadece vergi kanunlarını basit hale getirmek olmayıp, aynı zamanda kanunların teknik açıdan hatasız ve doğru olmasıdır. Bu nedenle, yeniden yazılan kanunların doğruluğundan proje üyeleri sorumludur. Doğruluk, yeniden yazılan kanun taslaklarının iç ve dış uzmanların gözden geçirilmesine olanak sunarak ve onlara danışılarak sağlanmaktadır.

### **2.2.8. İngiltere Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi**

İngiltere Gelir İdaresi “Vergi Mükelleflerine Hizmet Büroları” adındaki birimlerin bölge büroları vergi mükelleflerinin kanunlara uyumunu sağlama, denetim ve vergi incelemesi işlemleri ile ilgilenmektedirler. Ayrıca “Vergi Mükelleflerine Yardım Büroları” da mükelleflere yardımcı hizmet sunarak destek sağlamaktadır.

İngiliz Gelir İdaresi yeniden yapılanmayla birlikte Mükellef Odaklı Yönetim Anlayışı’nı benimsediğinden temel prensiplerini gelir idaresi-mükellef ilişkilerini hızlandırma ve mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yöneltmiştir.

Aynı zamanda gelir idaresi tarafından “Beş Yıllık Kaliteli Hizmet Programı” uygulamaya konmuştur. Kalitenin artırılabilmesi amacıyla da teknoloji kullanımına önem verilmiştir.

İngiliz Gelir İdaresinin gerçekleştirmiş olduğu bu faaliyetler gelir idaresinin vergi kültürünün yaygınlaşmasına verdiği önemi göstermektedir.

## **2.3. Avustralya**

### **2.3.1. Yeni Vergi Sisteminin Hayata Geçirilmesi**

Mevcut vergi sistemiyle 21. Yüzyılın ihtiyaçlarını karşılamamanın güç olduğunu gören Avustralya hükümeti “Vergi reformu: yeni vergi değil, yeni vergi sistemi” sloganıyla başlatmış olduğu çalışmalar sonucunda 1 Temmuz 2000 yılında yeni vergi sistemini uygulamaya geçmiştir. Yeni vergi sisteminde bir taraftan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi’nde değişiklikler yapılırken diğer taraftan da Mal ve Hizmet Vergisi ile ücretlilerin vergilendirilmesinde Kazandıkça Ödeme Yöntemi yürürlüğe girmiştir. Aynı zamanda yeni vergi sisteminde tüm mükelleflere vergi numarası verilmiş ve tüm vergileme işlemlerinde bu numaranın kullanılması zorunlu kılınmıştır<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> ATO, “A Better Tax System”, [http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome.asp?placement=TR/IN&from=TR/IN\(24.04.2013\)](http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome.asp?placement=TR/IN&from=TR/IN(24.04.2013)).

Sadece vergi sisteminde değişiklikler yapılmamış aynı zamanda vergi idaresinde de yeni anlayışın hâkim kılınmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar<sup>31</sup>:

- i. Vergi idaresi öncelikleri ve değerlerinin yeniden belirlenmesi: Vergi idaresinin öncelikleri; bütçe gelirlerini tahsil etmek, vergi reformunu gerçekleştirmek, saldırgan vergi planlaması tarafından sergilenen vergi itiraz sorunlarını çözmek ve toplumsal güven aşıl原因ıcı davranışları yönetmektir.
- ii. Vergi idaresi stratejilerinin açıklanması: Bu stratejiler; uyum sağlama, toplumla olan işbirliğini geliştirme, vergi reformu ve politikalarını destekle yeni teknolojileri kullanmadır.
- iii. Vergi idaresi temel çalışma prensiplerinin kabul edilmesi: Avustralya Vergi İdaresinin kabul ettiği temel prensipler;
  - Yapılan değişiklikler hakkında mükelleflere mümkün olduğu kadar hızlı ve açık bilgi vermek, karşılaşılabilecek vergi sorunlarında aktif destek almak,
  - Kaliteli hizmet ihtiyacı doğrultusunda vergi idaresi personelinin bilgi ve becerisini arttırmak, rotasyona tabi tutmak, terfilerde objektif değerlendire yöntemleri kullanmak,
  - Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde yöneticilerin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak.

### 2.3.2. Vergi İdaresinin Misyonu ve Hizmet Standartları

Avustralya Gelir İdaresi'nin misyonu; “Hükümetle olan kaliteli işbirliği çerçevesinde vergileri toplarken gösterilen profesyonellik ve mükelleflere karşı adil tutumla basit, verimli ve eşit bir vergi sistemine ulaşmak” şeklinde belirlenmiştir<sup>32</sup>.

<sup>31</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, a.g.e., s. 76-77-78-79.

<sup>32</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, a.g.e., s. 51.

Bu çerçevede, Avustralya Gelir İdaresi tarafından yayınlanmış olan Mükellef Hakları Bildirgesinde, faaliyetlerini müşteri odaklı ve birlikte çalışma esasına dayalı olarak sürdüreceğini, mükelleflere karşı dürüst, profesyonel, objektif ve adil bir anlayışla davranacağını taahhüt etmiştir. Ayrıca, gelir idaresi tarafından mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları belirlenmiş, vergileme süreciyle ilgili mükelleflere sağlanacak yardımlar ve mükelleflerin sorumlulukları açıklanmış, vergi idaresinin işlemlerine karşı mükelleflerin itiraz ve şikayetleriyle ilgili hakları tespit edilmiştir<sup>33</sup>.

### 2.3.3. Mükelleflerin Yasal Hak ve Ödevlerinin Belirlenmesi

Avustralya'da Kasım-2003 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren Mükellef Hakları Bildirgesi detaylı bir şekilde mükellef hak ve yükümlülüklerine yer vermesi ve sistematigi açısından birçok ülkeye örnek olması bağlamında önem taşımaktadır<sup>34</sup>.

Mükelleflerin gelir idaresinden talep edebilecekleri hususlar şu 12 başlık altında toplanmıştır<sup>35</sup>:

- i. Gelir idaresinin mükelleflere adil ve makûl davranması,
- ii. Mükelleflerin vergileme işleminde dürüst olmaları,
- iii. Gelir idaresinin yapmış olduğu işlemler dolayısıyla hesap verebilmesi,
- iv. Mükelleflere profesyonel hizmet ve yardım sunulması,
- v. Vergi mahremiyeti ve özel hayata saygı gösterilmesi,
- vi. Vergi mükellefleri ile ilgili bilgilerin güvenli bir şekilde korunması,
- vii. Gelir idaresinde tutulan mükellef bilgilerinin kendisine verilmesi,
- viii. Gelir idaresinin mükelleflerin haklarındaki kararlarını açıklaması,
- ix. Mükellefin temsil edilmesi,
- x. Gelir idaresinin tavsiye ve bilgilerine güvenin sağlanması,
- xi. Gelir kanunlarına uyum maliyetinin azaltılması,
- xii. Gelir idaresinin eylem ve kararlarının denetlenmesi.

<sup>33</sup> Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli, a.g.e., s. 51.

<sup>34</sup> Selda Aydın, "Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2006, S. 214, s. 27.

<sup>35</sup> ATO, "Explanation Of Your Legal Rights And The Standards You Can Expect From The Tax Office", <http://www.ato.gov.au/content.asp?doc=/content/Corporate/charter.htm&jumpto=explanation>, (24.04.2013).

### 2.3.4. Avustralya Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi

Gelir İdaresi yeniden yapılanmasıyla birlikte toplumla olan işbirliğini geliştirebilmek amacıyla toplumsal güven aşılایıcı davranışları yönetmektedir.

Gelir İdaresi mükelleflere mümkün olduğunca hızlı ve açık bilgi vermek ve karşılaşacakları vergi sorunlarında aktif destek vermektedir.

Gelir İdaresi personelinin bilgi ve becerisini artırabilmek amacıyla sürekli olarak eğitimlere tabi tutmaktadır. Bu eğitimlerle de personelinin liderlik vasıflarını ön plana çıkararak mükelleflerin vergi bilincini arttırmaya yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır.

## 2.4. Fransa

### 2.4.1. Gelir İdaresinin Modernizasyon Çalışmaları

Fransa'da Gelir İdaresi'nde reform-modernizasyon çalışmaları çerçevesinde Gelir İdaresi'nin misyonu şu şekilde belirlenmiştir: *“Ekonomiyi Fransız halkına sürekli gelişmeyi garanti edecek şekilde yönetmek, Fransız şirketlerinin gelişme potansiyellerini desteklemek ve ekonomik güvenliği sağlamak”*<sup>36</sup>.

Bu misyonun yerine getirilebilmesi için Maliye Bakanlığı'nın yönetiminde, birimlerinde ve hizmetlerinde önemli reform çalışmalarının yapılması gerekli görülmüştür. Yapılacak reformun hemen uygulamaya konulabilecek somut adımları arasında; gerçek kişilerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için vergi dairelerinde “mükellef temsilcisi” birimi ve “mükellefin tek vergi hesabı” sisteminin kurulması, şirketlerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için “büyük işletmeler yönetim birimi”nin oluşturulması, uyuşmazlıkların hızla çözümlenebilmesi için “danışma ve itiraz merkezi”nin kurulması, mükelleflere yardım sağlamak

<sup>36</sup> Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, a.g.e., s. 53.

amacıyla “eğitim ve araştırma merkezi”nin açılması, kamu idarelerinin daha Şeffaf ve etkin çalışması için “kamu hizmetleri evi”nin kurulması v.b. yer almaktadır<sup>37</sup>.

#### 2.4.2. Modernizasyon alışmalarının Temel Dayanakları

Vergi İdaresi’nde modernizasyon sürecinde izlenecek politikaların temel dayanaklarını oluşturan unsurlar Şunlardır<sup>38</sup>:

- i. *Basitleştirme*: Basitleştirme kapsamına Şu nlemler girmektedir:
  - Basılı beyanname formlarının açık ve net olarak hazırlanması,
  - Dosyaların işlem görme hızının artırılması,
  - Bazı sorunların telefon ve internet aracılığıyla çözümlenmesi,
  - Mükellef bazında takip ve mükellef temsilcisi sisteminin geliştirilmesi,
  - Vergi idaresinde mükelleflere daha iyi hizmet sunulmasını sağlayacak diğer destek unsurlarının kurulması.
- ii. *Őeffaflık*: Kamunun eylemlerin güvenirliğin, ancak açık ve adil kurallar konulması, hile ve sahtekarlık ile mücadele edilmesi ve kamu yönetiminin yeniden yapılanması sayesinde temin edilebileceğinden, kamu hesaplarında Őeffaflıđın sağlanması büyük önem taşımaktadır. Kamu yönetiminin yeniden yapılanması ve Őeffaflařması merkezi ve yerel idarelere finansman akışını daha iyi yönetmelerini, kamu harcamalarının daha iyi denetlenmesini, kamuoyuna daha iyi bilgi ve tavsiyeler sunulmasını sağlayacaktır. Ticaret birlikleri ve benzeri kurumlarla sıkı bir işbirliği kurulması, bu projenin başarısı için son derece gereklidir.
- iii. *Yeni teknolojilerin kullanımı*: Vergi idaresinde reform-modernizasyon çalışmalarının önemli bir unsuru da yeni teknolojilerin kullanımudur. İnternetin alışma aracı olarak kullanılması, çalışma düzeni ve yapısının teknolojik gelişmelere adaptasyonu, vergi idaresinin yeni enformasyon çağına

<sup>37</sup> Adnan Gerçek, *ağdaş Eğilimler erevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma nerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, a.g.e., s .53.

<sup>38</sup> Adnan Gerçek, *ağdaş Eğilimler erevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, a.g.e., s. 98-100.

ayak uydurabilmesi için gereklidir. Vergi idaresinin yeniden örgütlenmesi sırasında, hem mükelleflere hem de vergi dairelerine fayda sağlayacak bilgi işlem ve yeni iletişim sistemlerinin kurulması gerekmektedir. Vergi idaresinin yeni teknolojileri kullanması, onun daha dinamik ve etkin çalışmasını sağlayacaktır.

*iv. Diyalog:* Bu unsur, vergi idaresi ve mükellefler gibi ilgili tarafların birbirinin yetki ve sorumluluklarına saygı ve uyum göstermelerini gerektirmektedir. Diyalog, sürdürülen çalışmaları dışarıdan bir bakış açısıyla analiz etme imkanı sağlayacak veya öneriler getirerek bu çalışmaların daha yararlı bir şekilde yönlendirilmesini sağlayacaktır.

*v. Deneyim:* Deneyimin açık, mümkün ve şeffaf bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Deneyimin vergi idaresinde işlerin yeniden organize edilmesi ve çalışma sürelerinin kısaltılmasında da kullanılması düşünülmektedir. Bu unsur, vergi idaresinde çalışan personelin iş deneyimlerinin, analizlerinin ve önerilerinin dikkate alınmasını sağlamaktadır. Reform onları daha güçlü, daha uyumlu, daha paylaşımcı ve daha etkin yapacaktır. Ayrıca, bu projenin başarılı olması için işletme yöneticilerinin organizasyon becerisi, yol göstericiliği ve motivasyonundan da yararlanılacaktır.

### **2.4.3. Fransa Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasıyla birlikte gerçek kişilerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için vergi dairelerinde “mükellef temsilcisi” birimi ve “mükellefin tek vergi hesabı” sisteminin kurulması, şirketlerin vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmak için “büyük işletmeler yönetim birimi”nin oluşturulması, uyuşmazlıkların hızlı çözülebilmesi için “danışma ve itiraz merkezi”nin kurulması, mükelleflere yardım sağlamak amacıyla “eğitim ve araştırma merkezi”nin açılması, kamu idarelerinin şeffaf ve etkin çalışması için “kamu

hizmetleri evi”nin kurulması mükelleflerdeki vergi bilincini artırarak vergi kültürünü yaygınlaştırmaya verilen önemin göstergeleridir.

## 2.5. Yeni Zelanda

### 2.5.1. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması

Yeni Zelanda Gelir İdaresi'nin misyonu şu şekilde belirlenmiştir: “Hükümete ve topluma yüksek kaliteli vergi ve sosyal politika hizmeti sunmak”. Bu misyonun yerine getirilebilmesi amacıyla Gelir İdaresi'nin amacı; eğitim, kaliteli hizmet ve adil, fakat ödünsüz uygulama ile mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu maksimize etmektir. Yeni Zelanda Gelir İdaresi, mükellefleri “değerli müşteriler” olarak gören bir anlayışla net vergi gelirlerini artırabilmek için, bir taraftan kendi personeline değer vermekte ve bilgi becerisini geliştirmekte, diğer taraftan da vergi kanunlarında yapılacak düzenlemelerle ilgili yüksek kaliteli politika önerileri sunmaktadır<sup>39</sup>.

Yeni Zelanda Gelir İdaresi belirlediği misyonu yerine getirebilmek için şu stratejileri geliştirmiştir<sup>40</sup>:

- Mükelleflerin yasalara uyumunu özendirmek,
- Mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem oluşturmak,
- Müşteri anlayışına uygun olarak mükellefleri ve işletmeleri bilgilendirmek,
- Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gelir idaresi personeline mesleki bilgi ve beceri, iyiniyet ve uyum konularında geliştirmek,

<sup>39</sup> Inland Revenue., *Mission Statement*, <http://www.ird.govt.nz/overview/index.htm>; Inland Revenue, *Inland Revenue Business Plan: The Way Forward*, 2001, s.17, <http://www.ird.govt.nz/aboutir/reports/bplan2001.pdf>. (Akt: Adnan Gerçek, Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, a.g.e., s. 87-88.)

<sup>40</sup> Inland Revenue, *Departmental Forecast Report (1 July 1999-30 June 2000)*, 1999, s.15-16. (Akt: Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, a.g.e., s .88.)

- Organizasyon altyapısını ve enformasyon sistemini, müşteri odaklı bir anlayışla, mükelleflerin uyumunu gerçekleştirecek şekilde güçlendirmek.

Yeni Zelanda Gelir İdaresi misyonunu gerçekleştirmek için şu taahhütlerde bulunmaktadır<sup>41</sup>:

- Mükellef ihtiyaçlarını tanımak ve kabul etmek,
- Yüksek ahlaki davranış göstermek,
- Pozitif çalışma ortamı sağlamak,
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu özendirmek,
- İşbirliğinin önemini kavramak,
- Adil bir yargılama uygulamak.

### **2.5.2. Yeni Zelanda Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasıyla birlikte, gelir idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu maksimize etmek amacıyla, mükelleflerin yasalara uyumunu özendirmek, mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve maliyetlerini minimize eden bir sistem oluşturmak, gelir idaresi personelinin gerekli bilgiye sahip olabilmesi adına personeli sürekli eğitimlere tabi tutan bir sistem geliştirmiştir.

Bu sistemle birlikte vergi bilincinin artarak vergi kültürünün yerleşmesi beklenmektedir.

---

<sup>41</sup> Inland Revenue., *Inland Revenue's Charter*, <http://www.ird.govt.nz/aboutir/charter/charteren.html>. (Akt: Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, a.g.e., s. 88-89.)

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMA ÇALIŞMALARI VE YENİDEN YAPILANDIRMA NETİCESİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN FAALİYETLERİN VERGİ KÜLTÜRÜ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

#### 3.1. Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi

Gelir İdaresinin tarihi gelişimi; Cumhuriyet öncesi dönemde gelir idaresi, Cumhuriyet döneminde gelir idaresi ve 5345 Sayılı Kanunla Birlikte Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci başlıklarıyla ele alınmış olup bu başlıklarda yer alan bilgilere Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinden erişilmiştir.

##### 3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Gelir İdaresi

*Aşıkpaşazade tarihine göre Osman Gazi; “Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı’da onun dinini ve dünyasını bozsun.” Fermanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır. Ancak, Osmanlılarda ilk mali teşkilat I Murat zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde, hem giderlerindeki önemli artış nedeniyle bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Bu tarihe kadar mali işlerle uğraşan teşkilatın başında “Nazır” yerine ancak “birinci sınıf muhasip” veya “Defterdar” olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır.*

*1838 yılında yayınlanan bir “Hattı-Hümayun”la devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur. Mevcut verilerden bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevlerinin bu idare tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır. 1881 yılında Maliye Nezareti “Heyet-i Merkeziye” ve “Heyet-i Mülhaka” olarak iki ayrı*

*kuruluş haline getirilmiştir. Bunun önemi Heyet-i Merkeziye’de ilk kez Gelirler Genel Müdürlüğü nüvesinin yer almasıdır<sup>1</sup>.*

### **3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Gelir İdaresi**

*23.04.1920’de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, “Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.5.1936 tarihinde kabul edilmiş ve 5.6.1936 tarih ve 3322 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 2996 sayılı Kanun’da belirtilen Varidat Umum Müdürlüğü’nün görevleri 10’uncu maddede şu şekilde belirtilmiştir: Varidat Umum Müdürlüğü; devletin varidat bütçesini ve esbabı mucibesini hazırlamak, varidat kanunlarının tatbikatını idare ve vilayetler varidat teşkilatının faaliyetini tanzim eylemek, vilayetlere mevdu Bina ve Arazi Vergileri’nin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve nizamnameleri ve bunlara müteallik tadilleri ihzar etmek ve tatbikattaki ihtilaf ve tereddütler üzerine vaki olacak suallere cevap vermek ve bu işlere ait kanuni icapların zamanında yapılmaları için lazım gelen tedbirleri almak, varidata tesiri olan bütün kanun projelerini tetkik ve mütalaa beyan etmek, kanunlarına göre Maliye Vekaleti’nin mezuniyetiyle terkinleri icap ed en vergilerin terkinlerine ait muameleleri yapmak, Mali Tetkik Heyeti’nce gösterilecek lüzum dairesinde varidat istatistikleri için lüzumlu malumatı toplamak, mahalli idarelerin varidat işlerinin devlet varidat ile alaka ve ahengini temin etmek, bu Umum Müdürlüğü’nün vazifesidir.”*

*2996 sayılı Kanun’da 14.8.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete’de yayımlana 10.8.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasitasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 4286 sayılı Kanun’un 7’nci maddesiyle değiştirilen 2996 sayılı Kanun’un 10’uncu maddesine göre Vasitasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri’nin görevleri şu şekilde belirlenmiştir: “Vasitasız vergi kanunlarının*

<sup>1</sup> <http://www.gib.gov.tr/inex.php?id=103> (Erişim: 20.05.2013)

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

*7.6.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu en önemli değişiklik Vasitasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin kaldırılmış olması ve Gelirler Genel Müdürlüğü adına ilk kez rastlanmış olmasıdır.*

*4910 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile de 2996 sayılı Kanun'un 4286 sayılı Kanun'la 10'uncu maddesi değiştirilerek Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri şu şekilde belirtilmektedir: “Gelirler Genel Müdürlüğü; devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, gelir kanunlarının uygulanmasını yönetmek, iller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek, gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulara cevap vermek, bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun, teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek, Maliye Bakanlığı'nın izni ile silinmesi gereken vergilere ilişkin işlemleri*

yapmak, Maliye Tetkik Kurulu'nun isteğine göre gelirler istatistiği için gerekli bilgileri toplamak, özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergileriyle olan ilgi ve uyumunu sağlamak ve bu idarelere bırakılmış olan bina ve arazi vergilerinin tarh, tahakkuk, tahrir ve tadil işlerine ait kanun ve tüzüklerle bunlarda yapılacak değişiklikleri hazırlamak görevleriyle ödevlidir.”

3.4.1950 tarih ve 7473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 24.3.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle 2996 sayılı Kanun'un değiştirilen 10'uncu maddesine göre Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevleri aşağıdaki gibi değişmiştir: “Gelirler Genel Müdürlüğü; devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak, devlet gelirine ait kanunların tatbikatını idare etmek, devlet alacaklarının vaktinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri almak, iller gelir teşkilatının iş güdümünü düzenlemek, gelirlere ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak, uygulamalardaki anlaşmazlıklar ve duraksamalar üzerine sorulan sorulara cevap vermek ve bu işlere ilişkin kanun hükümlerinin vaktinde yapılmaları için gerekli tedbirleri almak, gelirlere tesiri olan her türlü kanun teklif ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek, silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının istatistiklerini toplamak, özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin devlet vergi sistemiyle ahenk ve tenazurunu temin edecek tedbirlerini almak görevleriyle ödevlidir.”

14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 24.6.1994 tarih ve 21970 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde değişiklik yapan 543 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamelere göre; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevlerine ilişkin 12'nci madde aşağıdaki gibidir:

1. Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular,
2. Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar,
3. Devletin gelir bütçesini gerekçesi ile birlikte düzenler,
4. Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır,

5. Gelirlere tesiri olan her türlü kanun, teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirir ve tasarıların devlet gelirleri politikasını ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlar,
6. Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapar,
7. Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar,
8. Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır,
9. Vergi denetimini gerçekleştirir,
10. Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,
11. Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,
12. Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,
13. Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistiklerini toplar, değerlendirir, yayımlar,
14. Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantılara katılır ve görüş bildirir,
15. Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür,
16. Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar,
17. Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir.”<sup>2</sup>

### 3.1.3. 5345 Sayılı Kanunla Birlikte Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci

5.5.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 545 sayılı Kanun ile Gelirle Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 5345 sayılı Kanun’un 1’inci maddesinde bu kanunun amaç; “gelir

<sup>2</sup> <http://www.gib.gov.tr/inex.php?id=103> (Erişim: 20.05.2013)

*politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektedir.” şeklinde açıklanmıştır.*

*5345 sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri ise aynı kanunun 4'üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre Başkanlığın görevleri şunlardır:*

- 1. Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak,*
- 2. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,*
- 3. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,*
- 4. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,*
- 5. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,*
- 6. Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,*
- 7. Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak,*
- 8. Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,*
- 9. Vergi kanunlarında veya diğer mali konularda yer alan her türlü istisna, muaflik ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,*
- 10. Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*
- 11. Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,*
- 12. Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,*

13. Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek,
14. Görev alanına giren konularda, uluslar arası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslar arası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,
15. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,
16. Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planların yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,
17. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,
18. Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,
19. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.<sup>3</sup>

### **3.1.4. Türkiye’de Gelir İdaresi’nin 5345 Sayılı Kanun Öncesinde Yaşadığı Sorunlar**

Gelişmiş ülkelerde gelir idaresi en iyi örgütlenmiş idarelerin başında yer alırken, gelişmekte olan ülkelerde gelir idarelerinin gelişmesine fazla önem verilmemiştir<sup>4</sup>. Türk vergi sisteminin vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal işlevlerini gereği gibi yerine getirebilmesi için vergi idaresinin yeniden yapılanması konusunda yapılacak reformların desteklemesi gerekmektedir. Bugünkü yapısıyla vergi idaresi yasalarla yüklenen çok önemli ve dev boyutlu görevleri gereği gibi yürütebilecek durumda değildir<sup>5</sup>.

Türkiye’de Gelir İdaresinin yaşadığı sorunlar ve yeniden yapılandırılması konusunda çalışmalara şu raporlarda değinilmiştir: Türkiye’nin İktisadi Bakımdan Umumi Bir Tetkiki Raporu, Maliye Teşkilatı ve Bu Teşkilatın Vazifeleri Hakkında Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığına Rapor, Devlet Daire ve Müesseselerinde

<sup>3</sup> <http://www.gib.gov.tr/inex.php?id=103> (Erişim: 20.05.2013)

<sup>4</sup> Adnan Gerçek, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2009, s. 24.

<sup>5</sup> Sadık Kırbaş, “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan, *Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını*, No. 10, İstanbul 1998, s. 298.

Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor, James Martin ve Frank Chus Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor, White Heyeti Türkiye Vergi İdaresi Raporu, Türkiye Vergi İdaresi Hakkında Rapor, Vergi Reform Komisyonu Raporları, Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir? İslahat Tedbirleri ve Gerekli Değişiklikler Neler Olabilir?, Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi (MEHTAP), Daniel Tucker Raporu, Leif Muten Raporu, Adnan Baser Kafaoglu'nun Hazırladığı Rapor, Kamu Yonetimi Arastırma (KAYA) Projesi, Kamu Mali Yonetim Projesi, Velazquez Heyeti Raporu, Hook Raporu, Kalkınma Planları<sup>6</sup>.

Türk Gelir İdaresi'nde yeniden yapılanmayı gerektiren başlıca sorunlar şu şekilde belirtilebilir<sup>7</sup>:

- *Vergi ve Gelir İdaresine Gereken Önem Verilmemektedir:* Türk Gelir İdaresinin ekonomi içindeki yerinin yeterince kavranamamış olması sebebiyle Türk Gelir İdaresine gereken önem verilmemektedir<sup>8</sup>
- *Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatı, İhtiyaçlara Cevap Verecek Fonksiyonel Bir Örgütlenme Yapısına Sahip Değildir:* Gelir İdaresinin bugünkü örgütlenme yapısı gerek merkez gerekse taşra teşkilatı olarak çağdaş ihtiyaçlar doğrultusunda üstleneceği görevleri yerine getirecek durumda değildir. Gelir idaresinin merkez teşkilatı olarak Gelirler Genel Müdürlüğü; ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmelerin izlenmesinden, bu alanlarda meydana gelen gelişmelere uygun vergi politikalarının oluşturulmasından, oluşturulan vergi politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp uygulanmasından, uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesinden, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılmasından, kısmen vergi denetiminin yapılmasından, gümrük vergilerine ilişkin politikaların belirlenmesinden, vergi uygulamaları için gerekli alt yapının oluşturulup iyileştirilmesinden, vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından azami ölçüde yararlanılarak etkinliğin arttırılmasından, personelin atama, nakil ve yükselmesinden v.b. pek çok önemli görevin yerine getirilmesinden

<sup>6</sup> Çelik, a.g.e., s. 15-28.

<sup>7</sup> Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Hakkında Rapor, *Vergi Denetmenleri Derneği*, Ankara, 2002, s. 27-32.

<sup>8</sup> Coşar, a.g.e., s. 63.

sorumludur. Bu kadar değişik fonksiyonun bir genel müdürlük çatısı altında verimli bir şekilde yerine getirilmesi mümkün değildir<sup>9</sup>.

- *Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatı Hiyerarşik Bir Bütünlük İçinde Örgütlenmiş Değildir:* Sistemde, İl İdaresi Kanunu gereğince Gelirler Genel Müdürünün defterdarlar üzerinde doğrudan hiyerarşik yetkisi bulunmaması sebebiyle, “defterdarlık” müessesesinin gelir idaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için Gelirler Genel Müdürlüğü- Vergi Dairesi zincirinde kopukluk söz konusudur. Gelir idaresinin taşra teşkilatı içinde görünen “Defterdarlar” üzerinde, İl İdaresi Kanunu gereğince gelir idaresi merkez teşkilatının doğrudan bir otorite kurması mümkün değildir. Vergiye ilişkin önemli yetkileri muhafaza edilmiş olmasına rağmen, defterdarlar, kendilerine verilmiş bulunan diğer birçok görev nedeniyle vergilendirmeye ilişkin işlerle gereği gibi ilgilenememektedirler. Gelirler Bölge Müdürlükleri ise, kendilerine yeterli yetki ve sorumluluklar verilmemesi ve bölgesindeki vergi dairelerine yönelik fonksiyonları bulunması sebebiyle gereği gibi görev yapamaz durumdadırlar<sup>10</sup>.
- *Gelir İdaresinin Merkez ve Taşra Teşkilatının Görev, Yetki ve Sorumlulukları Net Olarak Belirlenmemiştir:* Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları net bir şekilde belirlenmiş değildir. Bu nedenle, Gelirler Genel Müdürlüğü birçok yetkinin taşra teşkilatına devredilmemesi sonucunda asli fonksiyonlarını ifa etmekte güçlük çekerek daha çok lüzumsuz iş yükü ile uğraşmak durumunda kalmaktadır<sup>11</sup>.
- *Gelir İdaresi, İnisiyatif Kullanmaya İmkan Veren, Yapıcı, Eğitici ve Yol Gösterici İç Denetim Anlayışından Yoksundur:* Gelir idaresinde yapıcı, yol gösterici ve eğitici iç denetim anlayışı yerine inisiyatif kullanmayı önleyici, iç denetim anlayışının hakim olması, personelin sorumluluk almasını engelleyen en önemli nedenlerinden biridir. Bu durum sorunların yerinde ve kısa sürede

<sup>9</sup> DPT, Sekizinci BYKR Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını No:2597- ÖİK: 608, 2001, s. 28.

<sup>10</sup> DPT Raporu, a.g.e., s. 28. ; Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 28.

<sup>11</sup> Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli, a.g.e., s. 62.

çözümlemesini önlemektedir. Sonuçta aynı işle hem taşrada hem merkezde uğraşılmakta ve merkez teşkilatının iş yükünün gereksiz yere arttırılmasına neden olmaktadır<sup>12</sup>.

- *Gelir İdaresinde Performans Değerlemesi ve Denetimi Yapılmamaktadır:* Gelir İdaresinde performans değerlemesi ve denetimi yapılmaması idarenin ve özellikle çalışanlarının performanslarına göre değerlendirilememesi ve dolayısıyla merkez teşkilatının iş yükünün gereksiz yere artmasına neden olmaktadır<sup>13</sup>.
- *Vergi Daireleri, Yetki Bölgesi Dahilindeki Mükelleflerin Faaliyetlerini Yakından Takip Edemez Durumdadır:* Mükelleflerin, mükellefiyetlerinin tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar her aşamada vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi Gelir İdaresinin etkinliğinin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Ne yazık ki uygulamada bunun iyi işlediğini söylemek son derece güçtür. Bunun nedeni vergi dairesinin yetki bölgesi üstesinden gelemeyeceği büyüklükte tutulmuştur. Ayrıca vergi dairesi yöneticileri yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel görevlerini gereği gibi yerine getirememektedir<sup>14</sup>.
- *Vergi Uygulamalarında Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Yeterince Yararlanılmamaktadır:* Türkiye’de Gelir İdaresi, gelişmiş dünya ülkelerinde olduğu gibi, gelişmeleri yakından inceleyip buna ayak uyduracak ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun değişiklikleri kısa sürede gerçekleştirebilecek son teknolojik gelişmelere uygun bir donanıma sahip değildir<sup>15</sup>.
- *Gelir İdaresinin Faaliyetleri Hakkında Kamuoyuna Yeterli ve Düzenli Bilgi Sunulmamaktadır*
- *Gelir İdaresi Kaliteli Personel İstihdam Edememektedir:* İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu

<sup>12</sup> DPT Raporu, a.g.e., s. 28.

<sup>13</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 29.

<sup>14</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 29.

<sup>15</sup> Fatih Acar, Zeynel Murat Gül ve Selahattin Gökmen, Vergi İdaresi ve Sistemine İlişkin Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2003, S. 173, s. 8.

gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. Ancak, uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle gelir idaresi, amaca uygun yükseköğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerinde en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir. Böylece nitelikli personel giderek azalmaya ve istenilen ölçüde hizmet üretilmemeye başlanmıştır<sup>16</sup>.

- *Personelin Atanma, Yer Değiştirme ve Yükselmesi ile Ek Ücret Ödemelerinde Objektif Kriterler Kullanılmamaktadır:* Gelir İdaresinin merkez ve taşra personelinin atanma, yükselme ve yer değiştirmeleri ile ek ücret ödemelerinde objektif kriterler kullanılmamış olması etkinlik ve verimliliği büyük ölçüde olumsuz yönde etkilemektedir<sup>17</sup>. Gelir İdaresinin değerlendirilmesi ve sicil sisteminde aksaklıklar söz konusudur. Göreve alınırken personelde aranacak nitelikler, personelin gerek sicille gerekse diğer yöntemlerle değerlendirilmesi ve motivasyonu, hizmet içi eğitim, hizmette yükselme koşulları ve benzeri sorunlar, aslında personel sistemini oluşturan unsurların başında yer alması gerekirken, ülkemizde bunların yetersiz, bazen ters yönde işleyen, bazen de hiç dikkate alınmayan konular olduğu görülmektedir<sup>18</sup>.
- *Gelir İdaresi Sık Sık Maruz Kaldığı Dış Etkiler Nedeniyle Kanunları Objektif ve Tarafsız Olarak Uygulamada Zorluklarla Karşılaşmaktadır:* Vergi kanunlarının objektif ve tarafsız uygulanmasının vergilemede başarılı olmanın en önemli şartlarından biridir. Ancak, Gelir İdaresinin yeterli güvenceye kavuşturulmaması nedeniyle karşılaşılan dış müdahaleler tarafsız uygulamayı zedelemektedir<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> DPT Raporu, a.g.e., s. 29.

<sup>17</sup> DPT Raporu, a.g.e., s. 29.

<sup>18</sup> Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, a.g.e., s. 120.

<sup>19</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 32.

### 3.1.5. Gelir İdaresi Başkanlığının Yeniden Yapılanması Gerekliliği

Türkiye’de Gelir İdaresi, gelişmiş dünya ülkelerinde olduğu gibi, gelişmeleri yakından izleyip buna ayak uyduracak ekonomik ve sosyal hayatın gereklerine uygun değişiklikleri kısa sürede gerçekleştirebilecek, vergi kanunlarını tarafsız bir şekilde uygulayabilecek, bilgisayarla ilgili son gelişmeler dikkate alınarak gerekli teknik donanımın oluşturulduğu bir yapıya kavuşturulmalıydı<sup>20</sup>.

Yapılan düzenlemelerin nedenleri olarak “5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”un gerekçesinde belirtilen unsurlara değinilebilir<sup>21</sup>:

*“Milli gelirin yaklaşık % 25’ini vergi olarak toplayan gelir idaresinin, farklı mükellef gruplarının sorunlarının çözümlenmesi, vergi sisteminin ekonomi ve sosyal politikalara uyumunun gözetilmesi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi, etkin vergi politikası uygulamalarıyla mükelleflerin vergiye uyumunun en üst seviyeye yükseltilmesi açısından önemli sorumlulukları vardır. Bu çok yönlü ve karmaşık görev ve fonksiyonlar ile ağır sorumluluklar gelir idarelerini bütün ülkelerde çok önemli kılmaktadır.*

*Diğer önemli bir konu ise dünyada vergi rekabetinin her geçen gün artıyor olmasıdır. Küreselleşme ve teknolojideki hızlı gelişmelere bağlı olarak, basta sermaye olmak üzere üretim faktörlerinin ülkeler arasındaki akışkanlığı artmakta ve vergileme tabanı daha kaygan ve değişken hale gelmektedir. Gerek doğrudan yabancı sermaye gerekse portföy yatırımları daha düşük vergi ortamlarına kaymaktadır. Zaman içerisinde elektronik ticaretin yaygınlaşması katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin tabanını da zayıflatmaktadır. Bunun yanında basta Avrupa Birliği olmak üzere uluslar arası anlaşmalar vergilemede yeni normlar ve vergi istisnalarında sınırlamaları beraberinde getirmektedir. Bütün bu gelişmeler vergi sistemimizin dünya trendlerine uyumlaştırılmasını, vergi oranlarının düşürülerek vergi tabanının yaygınlaştırılmasını zorunlu ve gerekli kılmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi sürdürülebilir büyümenin sağlanması, yatırım ve istihdamın artırılması bakımından da stratejik önem taşımaktadır. Şüphesiz vergi*

<sup>20</sup> Müjdat Bozkır, Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 2003, S. 184, s. 54-55.

<sup>21</sup> 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un Gerekçesi.

*politikalarının bu amacı gerçekleştirecek şekilde yapılandırılabilmesi ancak gelir idaresinin performansı ve etkililiği ile mümkündür. Bu hedefe ise ancak idarenin köklü şekilde yeniden yapılanması ile ulaşılabilir.*

*Türk gelir idaresinin mevcut yapısı bu çerçevede incelendiğinde; içe dönük bir organizasyon yapısının bulunduğu, merkez ve taşra teşkilatının yönetsel bir bütünlük arz etmediği, is ve işlem süreçlerinin birbirinden kopuk olduğu, vergi politikası oluşturma sürecinin yetersiz bulunduğu, kaynakların etkin ve verimli kullanılmadığı, çalışanların motivasyonunun yetersiz olduğu, nitelikli insan gücünün elde tutulamadığı, ulusal ve uluslararası düzeyde ilişkili kuruluşlardan standart ve düzenli veri akısının sağlanamadığı, teknolojik altyapının daha da geliştirilmesi ihtiyacının bulunduğu, mükelleflere etkin ve kaliteli hizmet sunulamadığı, katılımcı ve şeffaf yönetim anlayışının yerleştirilemediği gözlenmektedir.*

*Gelir idaresinin önemi ve söz konusu sorunların çözümünün gerekliliği de dikkate alındığında mevcut yönetim kapasitesinin güçlendirilmesine ve yeni bir anlayışla yapılandırılmasına ihtiyaç vardır.”*

### **3.1.6. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Süreci**

*Gelir İdaresinin yeniden yapılandırma çalışmaları 1950’li yıllara kadar gitmektedir. 1951 yılında Bakanlığa sunulmuş olan Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor söz konusu çalışmaların ilkidir. 1960’larda Türkiye’nin kaynak sorunuyla birlikte Gelir İdaresinin yeniden yapılandırması tekrar gündeme gelmiş ve 2 Aralık 1963 tarihinde Türkiye’ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından Gelir İdaresinin yeniden yapılandırmasını ele alan Türkiye’de Vergi İdaresi isimli rapor hazırlanmıştır. White Raporu neticesinde dönemin Maliye Bakan’ı Ferit Melen’in onayı ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur<sup>22</sup>.*

Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasıyla ilgili olarak uzmanlar tarafından hazırlanan ilk çalışma W. Martin ve Frank C.E. Cush tarafından hazırlanan rapordur.

<sup>22</sup> Ersan Öz, “Bırol Karakurt, Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi* (2007), C. 44, S. 510, s. 83.

Amerikalı Uzmanlar James W. Martin ve Frank C.E. Cush tarafından hazırlanan 13 Ağustos 1951 tarihli "Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor" Maliye Bakanlığının üst düzey yöneticisi ve denetçileri ile Üniversiteler ve ABD kuruluşları temsilcilerinin destek ve yardımlarıyla düzenlenmiştir. İlgili raporda, Bakanlık idarecilerinin Gelir İdaresinin etkinliğinin sağlanabilmesi için vergi kanunları da ihmal edilmemek şartıyla dikkatin idare üzerine çevrilmesi gerektiği önerilmiştir. Yine ilgili raporda, gelir idaresinin planlama, yeniden teşkilatlandırma ve Genel Müdürlüğün Müsteşarlık Makamı şeklinde temsil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır<sup>23</sup>.

B. Frank White tarafından 1963 yılında "Türkiye'de Gelir İdaresi" konusunda hazırlanan "White Raporu"nda, Türkiye'de Gelir İdaresinin ıslahı mevzuunda en bariz engeli, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde, dikkatini gelir konularına bağlamış bir teşkilat biriminin olmayışının teşkil ettiği belirtilmiştir. Raporda, sadece vergi daireleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, münhasıran gelir konularıyla meşgul olduğu, mal müdürlerinin ve defterdarların gelir konularının dışında diğer mali işlere ait görev ve sorumluluklar da taşıdığı, buna göre yeniden teşkilatlanmanın gerektiği çünkü gelir idaresinin görev ve sorumluluğun kısmi bir esas içinde yerine getirilmesine müsait olmayacak kadar önemli bir konu olduğu, gelir idaresinin yüksek ihtisas isteyen bir fonksiyonu bulunduğu ve özel bir dikkati gerektirdiği, bu nedenle ayrı bir teşkilata sahip olmanın zaruri olduğu; valilerin, defterdarların ve malmüdürlerinin Gelir İdaresiyle irtibatlarının tamamen kesilerek bunun yerine gelirler bölge müdürlüklerinin oluşturulması gerektiği, vergi dairelerinin de direkt bu müdürlüklere bağlanmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir<sup>24</sup>.

Maliye Eski Bakanlarından Adnan Başer Kafaoğlu tarafından 1982 yılında hazırlanan raporda da vergi değişiklikleriyle birlikte sistemin karışık bir hal aldığı, Gelir İdaresinin yetersiz bir duruma geldiği, Gelirler Genel Müdürünün taşra idaresinin başı olan defterdarlar üzerinde doğrudan otoritesinin mevcut olmadığı, defterdarların vergi daireleri dışındaki diğer maliye servislerinin de denetiminden, gözetiminden sorumlu olması ve hem de il idaresinin valiye karşı sorumlu en önemli

<sup>23</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 36-37.

<sup>24</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 37.

bir hükmü olmasının vergi dairelerinin gözetim görevini ikinci plana ittiği, bu karışık durumun pek çok işi mükerrerliğe soktuğu tespit edilmiştir<sup>25</sup>.

Ayrıca birinci beş yıllık kalkınma planından başlayarak yedinci beş yıllık kalkınma planına kadar hazırlanan kalkınma planlarında gelir idaresinin yeniden yapılanmasının gerekliliği konusu önemle vurgulanmıştır.

Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasının gerekliliği birçok platformda tartışılmış olup yeniden yapılanmanın gerekliliği konusunda uzlaşmaya varılmıştır.

### 3.2. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanmasının Vergi Kültürü Üzerindeki Etkisi

5345 Sayılı Gelir İdaresi Teşkilatı ve Görevleri Hakkında Kanun'un 16.05.2006 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte Gelir İdaresi tarafından yeniden yapılanmaya yönelik olarak gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki yerine oransal olarak bakacak olursak Tablo 1'de de görüldüğü üzere; yeniden yapılanma faaliyetlerinin henüz başlangıç aşamasında olan 2005 yılında vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı oransal olarak %80,4 iken 2006 yılında %82,9, 2007 yılında %84,1, 2008 yılında %84,1, 2009 yılında %84,3, 2010 yılında %86,6, 2011 yılında %89,0, 2012 yılında %87,5 oranlarıyla artışa geçtiği gözlemlenmektedir.

**Tablo 1:** Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (TL)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Oran (%)	Vergi Gelirleri	Oran (%)
2005	148.237.974.000	100,0	119.250.807.000	80,4
2006	182.577.918.000	100,0	151.271.701.000	82,9
2007	203.349.268.000	100,0	171.098.466.000	84,1
2008	225.496.339.000	100,0	189.980.827.000	84,3
2009	232.930.317.000	100,0	196.313.308.000	84,3
2010	272.047.638.000	100,0	235.686.590.000	86,6

<sup>25</sup> Vergi Denetmenleri Derneği Raporu, a.g.e., s. 38.

<b>2011</b>	319.512.928.000	100,0	284.490.017.000	89,0
<b>2012</b>	362.396.372.000	100,0	317.188.767.000	87,5

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı ilgili yıllara ait faaliyet raporları derlenerek oluşturulmuştur.

Yine yıllar itibariyle tahakkuk eden ve tahsilatı gerçekleştirilen Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin parasal olarak tutarlarına Tablo 2 yardımıyla değinecek olursak hem tahakkuk eden vergi gelirlerinin tutarı hem de tahsilatı gerçekleştirilen vergi gelirlerinin tutarlarında artış gözlemlenmektedir.

**Tablo 2:** Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri (TL)

<b>Yıllar</b>	<b>Tahakkuk</b>	<b>Tahsilat</b>
<b>2005</b>	129.563.114.655	119.253.669.052
<b>2006</b>	164.096.235.134	151.265.720.576
<b>2007</b>	187.765.905.090	171.094.564.507
<b>2008</b>	211.873.920.349	189.966.082.862
<b>2009</b>	224.481.775.816	196.289.913.313
<b>2010</b>	273.451.331.653	235.686.589.944
<b>2011</b>	332.423.277.875	284.446.206.334
<b>2012</b>	366.934.082.792	317.188.767.789

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı ilgili yıllara ait faaliyet raporları derlenerek oluşturulmuştur.

Çalışmamızın bu kısmında gerek vergi gelirlerinin tahsilat oranlarının giderek artması gerek genel bütçe vergi gelirlerinin tahsilatının artmasında Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen yeniden yapılanmaya yönelik faaliyetlerin önemini de göz önünde bulundurarak, 2005 yılından bu yana yapılan mükellef hizmetleri faaliyetleri aşağıdaki başlıklar altında incelenmeye çalışılmıştır. İnceleme, Gelir İdaresinin faaliyet raporları esas alınarak yürütülmüş olup, inceleme neticesinde yazılı ve sesli rehberler hazırlanması, Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi, vergi konusuna ilköğretim müfredatında dâhil edilmesi, vergi konulu etkinlikler düzenlenmesi, GİB internet sayfasının oluşturulması gibi yenilikçi çalışmalara yer verildiği belirlenmiştir.

### 3.2.1. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın Kurulması

Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef odaklı bir anlayışa geçilmesine paralel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı da yeniden yapılanma sürecinde mükellef odaklı bir yapıya kavuşturulmuştur. Geçmiş dönemlerde etkin ve kaliteli hizmet sunulamayan dağınık ve koordinasyonsuz bir şekilde faaliyet gösteren mükellef hizmetleri yeni yapıda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerinden biri olan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir<sup>26</sup>.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesi, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülükleri ve hakları konularında bilgilendirilmeleri, vergi mevzuatı ve uygulamalarına ilişkin doğru bilginin en hızlı şekilde mükelleflere ulaştırılması, vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinin kolaylaştırılması ve mükelleflere yüksek kalitede hizmet sunarak vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması yönündeki çalışmalarına devam etmektedir<sup>27</sup>.

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte uyguladığı faaliyetler olan mükelleflerin vergi mevzuatı hakkında bilgilendirilmeleri, vergi ile ilgili yükümlülükleri ve hakları konusunda aydınlatılmaları, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken işlem sürecinin kolaylaştırılması çalışmaları mükelleflerde verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesini sağlayarak toplumda vergi kültürünün oluşmasında etkili olabilecektir..

<sup>26</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, *2005 yılı Faaliyet Raporu*, 2006, s. 169. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

<sup>27</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2006 yılı Faaliyet Raporu*, 2007, s. 122. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

### 3.2.2. Bilgilendirmeye Yönelik Rehberler Hazırlanması

Mükelleflerin bilgiye en kısa yoldan ulaşmalarını sağlamak amacıyla yazılı ve sesli rehberler hazırlanması çalışmaları yapılmıştır<sup>28</sup>. Bu çalışmalara örnek olarak Beyanname Düzenleme Rehberleri, Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi, Vergi Rehberleri, Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama, İş Bırakma, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler Broşürü, Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde, İşe Başlama, İş Bırakma, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler Broşürü, Özürlüler İçin Vergi Rehberi, Vergisel İşlemlerle İlgili Çeşitli Konularda Bilgilendirme Yayınları yayınlanmıştır.

Hazırlanan bu rehberler sayesinde mükelleflerin doğru bilgiye kısa sürede ulaşmalarının mükelleflerin gönüllü uyumlarının artmasına katkı sağlamaktadır..

### 3.2.3. Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi

Yeni Gelir İdaresi hizmet anlayışında mükellef memnuniyeti esas alındığından hizmetlerin görülmesinde teknolojik altyapının oluşturulması yönünde çalışmalar yapılmıştır<sup>29</sup>.

Teknolojik gelişmeler doğrultusunda, mükelleflere vergi mevzuatı ve uygulamalarına yönelik doğru bilgiyi en hızlı şekilde sunabilmek ve kamuya karşı saydamlığın bir göstergesi olma fonksiyonu dolayısıyla vergi sistemimizle ilgili tüm gelişmelere yer verilmektedir<sup>30</sup>.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef odaklı hizmetlerinin bir parçası olarak ücretsiz e-posta sistemi Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemi uygulanmaya başlanmıştır<sup>31</sup>. Web Tabanlı Bilgilendirme Sistemiyle vergi uygulamalarına yönelik

<sup>28</sup> Maliye Bakanlığı 2005 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 170.

<sup>29</sup> Maliye Bakanlığı 2005 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 170.

<sup>30</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2010 yılı faaliyet raporu, 2011*, s. 63. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

<sup>31</sup> Maliye Bakanlığı 2005 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 170.

her türlü güncel bilgi abonelere ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir<sup>32</sup>. Kendilerine ulaştırılan güncel bilgiler sayesinde mükelleflerin hata yapma olasılıkları azalacağından vergiye karşı tutum ve davranışlarında olumlu gelişmelerin gözlemlenmesine katkısı olabilecektir.

### 3.2.4. Mükellef Hakları Bildirgesi

Gelir İdaresi Başkanlığı yeni yapılanmasında mükellef haklarını gözeterek hızlı, tam, doğru ve tutarlı bilgi ve yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmayı ilke edinmiştir. Gelir İdaresi ve mükellef arasında etkin bir işbirliği sağlanması gerçeğinden hareketle, mükellef hakları ve Gelir İdaresinin sorumluluklarının açıkça belirlenmesi amacıyla yayımlanmak üzere Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır<sup>33</sup>.

Mükellef Hakları Bildirgesiyle mükelleflerin de kendilerine tanınan hakların farkında olmaları sağlanarak gönüllü olarak verginin ödenmesine katkı sağlamaktadır.

### 3.2.5. Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sayfasının Oluşturulması

Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirirken işlemlerin en kısa sürede yapılmasını hedefleyen ve bilgiye süratle ulaşmalarını sağlayan teknolojik altyapının kullanılması amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfası hizmet vermektedir<sup>34</sup>. Sitede gerçekleştirilen çalışmalar<sup>35</sup>:

- Periyodik olarak güncellenen tüm vergi mevzuatı ve uygulamaları, vergi konusundaki gelişmeler, güncel değişiklikler ve yenilikler, internet vergi dairesi hizmetleri, bilgilendirme rehberleri, sıkça sorulan sorular ve cevapları,

<sup>32</sup> Maliye Bakanlığı 2005 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 170.

<sup>33</sup> Maliye Bakanlığı 2005 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 123.

<sup>34</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2007 yılı Faaliyet Raporu*, 2008, s. 116. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

<sup>35</sup> Maliye Bakanlığı 2007 Yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 117.

henüz hazırlık aşamasında olan genel tebliğ taslakları ve daha pek çok bilgi internet sitesinde bulunmaktadır.

- Ülkemizin mali yapısının ve vergi sisteminin, uluslararası yatırımcılar ile vergi konusuyla ilgili taraflarca da izlenebilmesi amacıyla internet sitesi İngilizce, Almanca, İspanyolca da hizmet vermektedir.
- Mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin olarak en çok sordukları sorular ve cevapları sınıflandırılarak “Sıkça Sorulan Sorular” başlığı altında yayınlanmaktadır.
- İnternet sitesinde Mevzuat başlığı altında yer alan kanunların konularına göre tasnifleri yapılmaktadır.
- Kamuya karşı saydamlığın bir göstergesi olarak çeşitli Bakanlıklardan alınan bilgiler doğrultusunda toplanan vergilerin, hangi yatırımlara ve nerelere harcandığını gösteren bir çalışma yapılmaktadır.
- E-Posta Bilgilendirme Hizmeti uygulamasıyla vergi uygulamalarına yönelik her türlü güncel bilgi ve internet sitesindeki her yenilik, Bakanlar Kurulu Kararları, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Genelgeler, Sirkülerler abone olan herkese ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir.

Yapılan tüm bu çalışmaların mükelleflerin bilgiye ulaşma sürelerini kısaltarak vergilerini ödemede sergileyecekleri olumlu davranışlarını arttırarak toplumda oluşacak vergi kültürüne olumlu etkisinin olmaktadır.

### **3.2.6. Genç Nesillere Yönelik Yapılan Çalışmalar**

Genç nesillerde vergi kavramını yerleştirmek ve vergi bilincini daha küçük yaşlarda oluşturmak amacıyla Milli Eğitim Bakanlığı eğitim uzmanlarınca yapılan çalışmalar sonucunda vergi konusunun ilköğretim ders kitaplarında yer alması sağlanmıştır<sup>36</sup>.

Gelir İdaresi hem mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamak hem de geleceğin mükelleflerinde vergi bilincini oluşturmaya yönelik olarak ilköğretim okullarındaki

<sup>36</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2006 Yılı Faaliyet Raporu*, 2007, s. 127. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

öğrencilere yönelik olarak “vergi” konulu resim, şiir, slogan yarışması gibi etkinlikler düzenlemektedir<sup>37</sup>.

Bu düzenlenen etkinliklerin vergi kültürünün oluşumuna büyük katkı sağlamaktadır.

### **3.2.7. Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Sürecinde Yapılan Çalışmalar**

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapılandırılmasının amaçlarından biri olan mükellef odaklı hizmet anlayışına yönelik olarak başlatılan Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi, geleceğe yönelik hem personelin daha rahat koşullarda çalışmasını hem de mükelleflere hızlı bir şekilde hizmet sunmayı hedeflemektedir<sup>38</sup>. Proje kapsamında; mükellef profilini yansıtacak bir vergi dairesi, varsa ihtisas vergi dairesi, motorlu taşıtlar vergi dairesi ile veraset ve intikal vergi dairesi olmak üzere, her ilde pilot vergi dairesi olarak seçilen dört vergi dairesinde anket çalışmaları yapılarak vergi dairelerine kimlerin geldiği, en çok hangi işlemlerin talep edildiği ve işlemler üzerinde ne kadar süre harcandığı konuları üzerinde durulmuştur<sup>39</sup>.

Orta Doğu Teknik Üniversitesi Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı ile birlikte Merkez teşkilatında “İş Analizi” çalışması yapılmıştır. Bu çalışma ile Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve Gelir Yönetimi Daire Başkanlığında görevli personelin, görev tanımları ve çalışanların bu görevleri etkin bir biçimde yerine getirebilmeleri için sahip olmaları gereken temel bilgi, beceri, yetenek ve diğer özelliklerin belirlenmesi amaçlanmıştır<sup>40</sup>.

Orta Doğu Teknik Üniversitesi Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Ana Bilim Dalı yüksek lisans programı ile birlikte mükelleflerin vergi verme konusunda davranış ve tutumlarını tespit etmek, Gelir İdaresi hakkında görüş ve önerilerini belirlemek

<sup>37</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 117.

<sup>38</sup> Maliye Bakanlığı 2006 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 131.

<sup>39</sup> Maliye Bakanlığı 2006 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 131.

<sup>40</sup> Maliye Bakanlığı 2006 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 131.

amacıyla Vergi Verme Davranışı ve Mükellef Tutumları üzerine çalışmalar yapılmıştır<sup>41</sup>.

Mükelleflerin soru ve sorunlarına hızlı bir şekilde yanıt alabilmeleri amacıyla, teknik ve organizasyonel açıdan profesyonel bir yönetim anlayışı ile bir çağrı merkezi kurulmuştur. Vergi İletişim Merkezi(VİMER), mükelleflerin ihtiyaç duydukları bilgiye kısa zamanda ve doğru bir şekilde telefon yardımıyla ulaşabilmeleri amacıyla faaliyete geçirilmiştir<sup>42</sup>.

Gerek Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından başlatılan Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi, gerek Orta Doğu Teknik Üniversitesi ile birlikte yürütülen İş Analizi Çalışması, Vergi Verme Davranışı ve Mükellef Tutumları üzerine yürütülen çalışmalar, Vergi İletişim Merkezi çalışmalarının ortak amaçları olarak personelin daha rahat koşullarda çalışmasını sağlamak, görev tanımları ve bu görevlerin yerine getirilebilmesi için sahip olmaları gereken temel bilginin belirlenmesini sağlamak olduğu kadar aynı zamanda mükelleflere hızlı bir şekilde hizmet sunmak ve vergi verme konusundaki tutumlarını tespit etmek ilkelerini amaç edinmiştir. Bu amaçlar kapsamında yürütülen çalışmaların mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumlarını sağlamaktadır.

### **3.2.8. Çalışanların Bilinçlendirilmesi Amacıyla İdare Tarafından Düzenlenen Eğitimler**

Mükellef odaklı idareye dönüşüm sürecinin önemli basamaklarından biri olarak çalışanların bilinçlendirilmesi amacıyla idare tarafından düzenlenen çeşitli eğitimler<sup>43</sup>:

<sup>41</sup> Maliye Bakanlığı 2006 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 131.

<sup>42</sup> Maliye Bakanlığı 2006 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 130.

<sup>43</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 113.

### **3.2.8.1. Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi**

Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitiminin tüm Türkiye genelinde verilmesini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde seçilen 20 adet eğiticiye Ankara Üniversitesi tarafından eğitim verilmiştir. “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitim Rehberi” ve “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı” hazırlanarak eğitim programlarında kullanıma sunulmuştur<sup>44</sup>.

### **3.2.8.2. Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı**

OECD Eğitim Merkezinde Ankara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi Müdürlüğü tarafından sekreterlik görevini yürüten personele yönelik olarak “Büro Yönetimi ve Yönetici Asistanlığı” eğitimi verilmesi sağlanmıştır<sup>45</sup>.

### **3.2.8.3. Temel Mesleki Eğitime Destek Verilmesi**

İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı Eğitim Merkezi Müdürlüğünce düzenlenen Vergi Denetmenleri Temel Mesleki Eğitim Kurslarında Mükellef Hizmeti ve Toplam Kalite konularında eğitim verilmiştir<sup>46</sup>.

### **3.2.8.4. Vergi İletişim Merkezi Personeli Eğitimi**

Vergi İletişim Merkezi Çalışmaları kapsamında personel temini ve görev alacak personel için eğitim programı çalışması yapılmıştır<sup>47</sup>.

Düzenlenen tüm bu eğitimlerle Gelir İdaresi personelinin de bilinçlendirilmeleri sağlanmaktadır.

<sup>44</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 113.

<sup>45</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 113.

<sup>46</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 113.

<sup>47</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 113.

### 3.2.9. Gelir İdaresi Tarafından Düzenlenen Vergi Haftası Etkinlikleri

Kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması ve toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesi için 1990-2005 yılları arasında her yıl mart ayının son haftası olarak kutlanan ‘vergi haftası’ katılımı arttırmak ve beyan dönemi öncesi vergi konusunu gündeme getirmek amacıyla 2006 yılından itibaren şubat ayının son haftası olarak belirlenmiştir<sup>48</sup>.

Bu kapsamda 17. Vergi haftası 20-26 Şubat 2006 tarihleri arasında tüm yurttan kutlanmıştır. Çeşitli kurum ve kuruluşlarla irtibata geçilerek yurt genelinde yapacakları her türlü faaliyetlerinde vergi haftasının önemini vurgulayacak hususlara yer vermeleri ve ‘Kalkınmaksa Hedefimiz, Ödenmeli Vergilerimiz’, ‘Mutlu Mükellef, Çağdaş İdare, Güçlü Türkiye’ ve ‘Düzenli Ödenen Her Vergi Özenle Kurulan Bir Gelecektir’ sloganlarını yazılı ve görsel olarak kullanmaları sağlanmıştır<sup>49</sup>.

19-23 Şubat 2007’de kutlanan 18. Vergi haftası etkinlikleri çerçevesinde, çeşitli kurum ve kuruluşlarla irtibata geçilerek yurt genelinde yapacakları her türlü faaliyetlerinde vergi haftasının önemini vurgulayacak hususlara yer vermeleri sağlanmış ve ‘Almadığınız Her Fiş Ülkenizi Değil Başkalarını Kalındırır’, ‘Fişini Al Vergini Öde. Kayıt Dışı Ekonomiye Hayır De’, ‘Vergi, Beklenen Umutların Aydınlik Yoludur.’, ‘Vergiler Cebinizden Çıkacak Para Değil, Yaşamınıza Gelecek Hizmetlerdir.’ gibi sloganlarla etkinlik zenginleştirilmiştir<sup>50</sup>.

2008 yılında 25 Şubat- 2 mart tarihleri arasında kutlanan vergi haftası etkinliklerinde; 81 il için billboardlar ve afişler hazırlanmıştır, afişler belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro tren şehir hatları vapurlarına asılması sağlanmıştır. İllerimizde mükelleflerin yoğunlukla gitmiş oldukları büyük alışveriş merkezlerinde stantlar açılmıştır. Sivil toplum örgütlerine ve meslek

<sup>48</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 116.

<sup>49</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 116.

<sup>50</sup> Maliye Bakanlığı 2007 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 117.

kuruluşlarına verginin önemi ve kayıt dışı hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulmuştur. Sivil toplum örgütlerinin vergi konusunda idealimizi desteklemeleri ve bu örgütlerle olumlu diyalog sağlanması için toplantılar düzenlenmiştir. Yerel gazetelerde, yerel radyo ve televizyonlarda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılması sağlanmıştır. PTT ile yapılan işbirliği ile hafta boyunca yurtiçi posta gönderilerinde ‘Vergi Veren Umudu, Umudu Olanın Yarını Vardır’ sloganının yer alması sağlanmıştır<sup>51</sup>.

Vergi Haftası, 2009 yılında 23 Şubat- 1 Mart tarihleri arasında kutlanmıştır. Hafta boyunca aşağıda belirtilen etkinlikler düzenlenmiştir. Hazırlanan afişler 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanmıştır. İllerimizde mükelleflerin yoğunlukla gitmiş oldukları büyük alışveriş merkezlerinde stantlar açılmıştır. Sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulmuştur. Sivil toplum örgütlerinin vergi konusunda İdaremizi desteklemeleri ve bu örgütlerle olumlu diyalog sağlanması için toplantılar düzenlenmiştir. Yerel gazetelerde, yerel radyo ve televizyonlarda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılması sağlanmıştır. Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek 28 Şubat 2009 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesi sağlanmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu’nun katkıları sonucu 23 Şubat- 01 Mart 2009 tarihleri arasında oynanan 2. lig ve 3. lig futbol müsabakalarında futbol takımlarının vergi temalı pankartlarla sahaya çıkmaları sağlanmıştır<sup>52</sup>.

2010 yılında 22-28 Şubat tarihleri arasında kutlanmıştır. Hafta boyunca aşağıda belirtilen etkinlikler düzenlenmiştir. Hazırlanan afişler 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup Vergi Haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret

<sup>51</sup> Maliye Bakanlığı 2008 yılı Faaliyet Raporu, a.g.e., s. 108.

<sup>52</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2009 Yılı Faaliyet Raporu*, 2010, s. 99-100. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanmıştır. İllerimizde vatandaşların yoğunlukla gitmiş oldukları büyük alışveriş merkezlerinde stantlar açılmıştır. Sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulmuş ve bunlarla olumlu diyalog sağlanması için toplantılar düzenlenmiştir. Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde 150 sinema salonunda 19 Şubat-05 Mart tarihleri arasında reklam yayımlanması sağlanmıştır. Ulusal televizyon kanallarına (TRT, NTV, CNN TÜRK, SKY TÜRK, HABER TÜRK ve ÜLKE TV ) 22 Şubat- 08 Mart 2010 tarihleri arasında TV alt bant reklamı yayımlanmıştır. Çeşitli internet sitelerinde vergi haftasına yönelik hareketli banner reklam yayınlanmıştır. Yerel gazete, radyo ve televizyonlarda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılması sağlanmıştır. 28 Şubat 2010 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesi sağlanmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu'nun katkıları sonucu 22 Şubat- 28 Şubat 2010 tarihleri arasında oynanan futbol müsabakalarında takımların vergi temalı pankartlarla sahaya çıkmaları sağlanmıştır<sup>53</sup>.

2011 yılında 21-27 Şubat tarihleri arasında kutlanmıştır. Hafta boyunca aşağıda belirtilen etkinlikler düzenlenmiştir: Vergi sloganlarının yer aldığı 35.00 adet kağıt afiş ve 884 adet branda tipi afiş 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanmıştır. Türkiye genelinde mülki idare amirlerine, belediye başkanlarına, sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi hakkında bilgilendirme ziyaretlerinde bulunulmuştur. Sivil toplum örgütlerinin vergi konusunda idaremizi desteklemeleri ve bu örgütlerle olumlu diyalog sağlanması için toplantılar düzenlenmiştir. Vergi ile ilgili konularda Türkiye genelinde 40 adet seminer ve panel düzenlenmiştir. 83 yerel televizyonda ve 86 internet sitesinde banner reklamı yayınlanmıştır 21-27 Şubat 2011 tarihleri arasında banner reklamı yayınlanmıştır. 77

<sup>53</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2010 Yılı Faaliyet Raporu*, 2011, s. 64. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

yerel gazetede, 51 yerel televizyonda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılması sağlanmıştır. Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek 28 Şubat 2011 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesi sağlanmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu'nun katkıları sonucu 21- 27 Şubat 2011 tarihleri arasında 68 ilde futbol müsabakalarında futbol takımlarının vergi temalı pankartlarla sahaya çıkmaları sağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı kurumsal tanıtım filmi çekilerek vergi haftası boyunca Türkiye genelinde ilgili yerlerde kullanılmıştır. 21 Şubat - 7 Mart 2011 tarihleri arasında 15 gün süre ile Ankara Esenboğa iç ve dış hatlar, İstanbul Atatürk Havalimanı iç ve dış hatlar ve İzmir Adnan Menderes dış hatlar terminallerinde toplam 83 adet plazma ekranlarda banner reklamları yayınlanmıştır. Vergi haftasına yönelik [www.vergihaftasi.gov.tr](http://www.vergihaftasi.gov.tr) sitesi açılmıştır. Türkiye genelinde 48.000 mükellefin katılımı ile mükellef memnuniyeti anketi yapılmıştır. Türkiye genelinde 207 alışveriş merkezinde danışma ve bilgilendirme standları açılmıştır. Maliye Bakanı Sayın Mehmet ŞİMŞEK'in de katılımları ile (SMMM ve YMM Odaları Birliği Başkanı ve yönetim kurulu üyeleri, büyükelçiliklerin, uluslararası kuruluşların temsilcileri, personel ve basın mensupları) vergi haftası kokteyli yapılmıştır. 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunun kamuoyuna tanıtımı amacıyla 22 ilde tanıtım kampanyası yürütülmüştür. Bu kapsamda billboard, raket pano, megalight, outdoortv'lerde reklam filminin yayınlanması sağlanmıştır. Ayrıca Ankara, İstanbul ve İzmir'de havaalanlarında yer alan ekranlarda da tanıtım yapılmıştır<sup>54</sup>.

2012 yılında 27 Şubat - 4 Mart tarihleri arasında kutlanmıştır. 23. Vergi Haftası boyunca aşağıda belirtilen etkinlikler düzenlenmiştir; Vergi sloganlarının yer aldığı 75.000 adet kağıt afiş ve 884 adet branda tipi afiş 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanmıştır. Sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin

<sup>54</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, 2012, s. 42-43. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

önemi hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulmuştur. Sivil toplum örgütlerinin vergi konusunda idaremizi desteklemeleri ve bu örgütlerle olumlu diyalog sağlanması için toplantılar düzenlenmiştir. Vergi ile ilgili konularda Türkiye genelinde 615 seminer, panel ve konferans düzenlenmiştir. 5.400 mükellef ziyaret edilerek özel hazırlanmış porselen tabak hediye edilmiş Türkiye genelinde toplam 632 resmi ziyaret yapılmıştır. (Mülki idare amirleri, belediye başkanları, meslek odaları vb.) 94 yerel televizyonda 27 Şubat - 4 Mart 2012 tarihleri arasında banner reklamı yayınlanmıştır. 85 adet internet sitesinde vergi haftasına yönelik hareketli banner reklamı yayınlanmıştır. 670 yerel gazetede haber, 123 yerel televizyonda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılması sağlanmıştır. 814 okul ziyareti yapılmış olup, 21.000 öğrenciye hediye verilmiştir. Vergi haftasına ilişkin yapılacak her türlü etkinlikte vergisel konularda danışmanlık hizmeti veren Vergi İletişim Merkezinin (VİMER- 444 0 189 ) tanıtımının yapılması sağlanmıştır. Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek 29 Şubat 2012 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesi sağlanmıştır. 810 vergi rekortmenine isme özel hazırlanan porselen tabak hediye edilmiştir. Türkiye Futbol Federasyonu'nun katkıları sonucu 27 Şubat - 4 Mart 2012 tarihleri arasında spor müsabakalarında futbol takımlarının vergi temalı pankartlarla sahaya çıkmaları sağlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan kurumsal tanıtım filmi Vergi Haftası boyunca Türkiye genelinde ilgili yerlerde kullanılmıştır. 27 Şubat - 4 Mart 2012 tarihleri arasında Ankara Şehirlerarası Terminal İşletmesi' de 16 adet LCD ve 5 adet billboardda afiş ve banner reklamı yayınlanmıştır. www.vergihaftasi.gov.tr sitesinde 81 illin Vergi Haftası kapsamında yapmış oldukları tüm etkinliklerin görselleri yer almıştır. Türkiye genelinde 191 alışveriş merkezinde danışma ve bilgilendirme stantları açılmıştır. Maliye Bakanı Sayın Mehmet ŞİMŞEK'in de katılımları ile (SMMM ve YMM Odaları Birliği Başkanı ve yönetim kurulu üyeleri, büyükelçiliklerin /uluslararası kuruluşların temsilcileri, personel ve basın mensupları) vergi haftası kokteyli yapılmıştır<sup>55</sup>.

<sup>55</sup> T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, *2012 Yılı Faaliyet Raporu*, 2012, s. 71-72-73-74. (Erişim: www.gib.gov.tr)

Yapılan tüm bu etkinlikleri değerlendirdiğimizde hazırlanan sloganlar, afişler, alışveriş merkezlerinde açılan stantlar, radyo ve televizyon kanallarıyla yapılan bilgilendirme yayınlarının yıllardır düzenli olarak yapılması, Sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi ve kayıt dışı hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulması, PTT ile yapılan işbirliği ile hafta boyunca yurtiçi posta gönderilerinde ‘Vergi Verenin Umudu, Umudu Olanın Yarını Vardır’ sloganının yer alması sağlanması, hazırlanan afişlerin 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanması, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek 28 Şubat 2011 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesinin sağlanması Gelir İdaresinin vergi kültürünü oluşturma konusundaki olumlu çabalarını göstermektedir.

## SONUÇ

İçinde birçok etmeni barındıran, zaman içerisinde şekillenen ve örfelere benzeyen bir olgu olarak nitelendirilebilecek bir kavram olan vergi kültürünün her toplumda aynı şekilde algılanmadığı, toplumların vergi algılamalarında önemli derecede farklılıklar olabildiği yapılan çeşitli araştırmalarda ortaya konulmuştur.

Yükümlülerin devlet ile ilgili görüşleri vergiye karşı davranışlarını belirleyebilmektedir. Yükümlülerin devletin giriştiği faaliyetleri değerlendirmeleri sonucu devletin kötü yönetildiği, alınan vergilerin israf edildiği sonucuna ulaşırlarsa vergi vermekten kaçınacaklardır.

Dinler ve inançlar, şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme açısından önem taşımaktadır. Din ile kültür arasında çok yakın bir ilişki olduğu genel olarak kabul edilen bir gerçektir. Kültürel değerlerin pek çoğunun kaynağı dindir.

Eğitim, vergileme ile ilgili tutumları yönlendirmede önemli bir araçtır. Eğitim düzeyinin, bilinçli bir toplum yaratarak vergi uygulamalarını kolaylaştırabilmektedir.

Vatandaşlar ödedikleri vergilerin etkin bir biçimde hizmete dönüştürülmesini arzu ederler. Çünkü kamu hizmetleri etkin kullanıldığı takdirde yükümlülerin üzerine düşen vergi yükü azalacaktır.

Vergi aflarının, vergi mükelleflerinin vergiye bakışını etkilemesi mümkündür. Dürüst vergi mükellefleri açısından vergi afları vergi kaçıranlara tanınan bir ayrıcalık olarak görülebilir. Bu durumda vergi kültürünü olumsuz etkileyecektir.

Yükümlülerin diğer yükümlüler hakkındaki görüşleri de vergi kültürünü etkileyebilmektedir. Yasalara uygun hareket eden yükümlüler, kanunlara aykırı davranan ve cezalarla karşılaşmayan mükellefleri gördükçe ödedikleri vergiler nedeniyle daha fazla yük hissedeceklerdir.

Vergi sisteminin karmaşık ve maliyetli olması da vergi kültürü üzerinde etkilidir. Vergi sisteminin karmaşık olması durumunda mükelleflerin bilerek yahut bilmeyerek vergi kaçırma olasılıkları artabilecektir.

Vergileme devlet ile vatandaşlar arasındaki ekonomik ilişkiye dayalı olduğundan oluşacak vatandaşlık bilinci devlete bağlılık ve devlete duyulan güven sonucunda ortaya çıkacaktır. Mükelleflerin vergi ödeme açısından gösterecekleri gönüllü davranışları, devlete bağlılıkları ile yakından ilişkilidir. Vatandaşların devlete duydukları güveni arttırabilmenin bir yolu da gelir idaresinin yükümlülere karşı tutumudur.

Türkiye’de Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması sürecinde uygulanan Mükellef Hizmetleri Faaliyetlerini değerlendirdiğimizde hazırlanan sloganlar, afişler, alışveriş merkezlerinde açılan stantlar, radyo ve televizyon kanallarıyla yapılan bilgilendirme yayınlarının yıllardır düzenli olarak yapılması, Sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi ve kayıt dışı hakkında bilgilendirmeye yönelik ziyaretlerde bulunulması, PTT ile yapılan işbirliği ile hafta boyunca yurtiçi posta gönderilerinde ‘Vergi Verenin Umudu, Umudu Olanın Yarını Vardır’ sloganının yer alması sağlanması, hazırlanan afişlerin 81 ilde belediyelere, meslek odalarına ve çeşitli kurumlara dağıtılmış olup vergi haftasının kutlandığı hafta içinde vergi dairelerine, ilan panolarına, mükelleflerin ve vatandaşların ziyaret ettiği binalara, belediye ve özel halk otobüslerine, metro, tren, şehir hatları vapurlarına asılması sağlanması, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü ile irtibata geçilerek 28 Şubat 2011 tarihli Milli Piyango çekilişine ait biletler üzerinde Vergi Haftasına ilişkin mesajlara yer verilmesinin sağlanması olduğunu görmekteyiz. Türkiye’deki Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin çağdaş ülkelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle benzerliğini görmekteyiz. Bu durumda Gelir İdaresinin vergi kültürünün oluşturulması konusundaki hassasiyetini göstermektedir.

Tüm bu çabalar neticesinde yıllar itibariyle genel bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin oranının artmakta olduğunu gözlemlemekte olduğumuz gibi aynı zamanda tahakkuk eden vergi gelirleri ve tahsil edilen vergi gelirlerinin de tutarlarının artış içerisinde olduğu sonucuna ilgili yıl faaliyet raporları verilerinden ulaşabilmekteyiz.

## KAYNAKÇA

*ABD İç Gelir İdaresi İncelemesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara 2001.

Acar, Fatih, Zeynel Murat Gül ve Selahattin Gökmen. Vergi İdaresi ve Sistemine İlişkin Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri, No: 173, 2003, s. 3-109.

Akdoğan, A., *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara 2006.

Akbulak, Y. ve Tahtakılıç A. K., “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, Banka-Maliye ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 40(468), s. 17-41.

Arpacı, Ömer Altar, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılanmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, No: 186, 2004, s. 94-105.

Aktan, C.C., *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*, Aktan C. C., Dileyici D. ve Vural İ. (der.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

Aktan, C. C., ve Vural, İ. Y., *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Aktan C. C., Dileyici D. ve Vural İ. (der.), *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005.

Aydemir, Ş., *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1995.

Aydın, S., “Mükellef Hakları Bildirgesi: Avustralya Örneği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No: 214, 2006, s. 27-33.

ATO, *A Better Tax System*, [http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome.asp?placement=TR/IN&from=TR/IN\(24.04.2013\)](http://www.taxreform.ato.gov.au/SiteHome.asp?placement=TR/IN&from=TR/IN(24.04.2013)).

ATO, *Explanation Of Your Legal Rights And The Standards You Can Expect From The Tax Office*, <http://www.ato.gov.au/content.asp?doc=/content/Corporate/charter.htm&jumpto=explanation>, (24.04.2013).

Bozkır, M., “Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, No: 184, 2003, s. 52-60.

Coşar, A., “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, No: 179, 2003, s. 62-71.

Coşgun, M., “Popüler Kültür ve Tüketim Toplumu”, *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimler Dergisi*, C. 1, No: 1, 2012, s. 837-850.

Çataloluk, C., “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, No: 20, 2008, s. 213-228.

Çiçek, H., Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2006.

Çelikkaya, A., “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *E-akademi Dergisi*, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erisim:01.02.2013) C.1, No: 1, 2012.

Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H., “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması”, *İktisat İşletme Finans Dergisi*, Ekim 2006, No: 247, s. 113-139.

Çetin, G., “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 14, No: 2, 2007, s. 171-187.

*Denetim İlke ve Esasları I, Vergi Mevzuatı Açısından Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1. Cilt, 1996.

Demirbaş, T., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2002.

Derdiyok, T., “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, *TOBB Yayını*, No: 13, 1993, s. 54-63.

Dornstein, M. “Taxes: Attitudes and Perceptions and Their Social Bases”, *Journal of Economic Psychology*, No: 8, 1987, s. 59.

DPT, Sekizinci BYKR Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayını No:2597- ÖİK: 608, 2001.

Edlung, E. ve A. Rune, “Social norms and tax compliance”, *Swedish Economic Policy Review*,(9), 2002, pp. 201-228.

Gencel, U. ve Kuru E., “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C. 10, No: 20, 2012, s. 29-60.

Gerçek, A., *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Bursa 2002.

Gerçek, A., *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi: Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Modeli*, Bursa 2004.

Gerçek, A. ve Yüce, M., *Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa 1998.

Gemmel, N., Morrissey O. ve A. Pinar, “Tax Perceptions and the Demand for Public Expenditure: Evidence from UK Micro-Data”, *European Journal of Political Economy*, Vol. 19, Iss. 4, 2003, pp. 793-794.

Gökbunar, A. R., Selim, S. ve Yanikkaya H., “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, C. 18, No: 63, s. 69-94.

Gökbunar, A. R. ve Utkuseven, A., “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 2007, C. 44 S. 508, s. 65-70.

Gueth, Werner. Rupert Sausgruber, “Tax Morale And Optimal Taxation”, *CESIFO Working Paper*, No. 1284, 2004, s. 16, www.CESifo.de (Erişim: 05.01.2013).

Güner, Ü., *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Kırbaş, S., “Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler”, *Prof. Dr. Salih Şanver’e Armağan*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul 1998.

Ömürbek, N., Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları” *Maliye Dergisi*, S. 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 102-122.

Irmak, N. ve Bilen, Y., “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, *Vergi Raporu*, No: 88, 2007.

Işık, A., “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C. 9, No: 2, 2009, s. 851-865.

Işık, N. ve Acar, M., “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S. 21, 2003, s. 117-136.

İpek, S. ve Kaynar İ., “Demografik Faktörlerin Vergi Uyumuna Etkisi: Bir Anket Çalışmasının Sonuçları”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2009, No: 157 s. 116-130.

Kaynar, H., *Vergi Ahlakı ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana 2010.

Narta, M.E., *Vergi Bilinci*, Düzce Defterdarlığı 17. Vergi Haftası Etkinlikleri, [www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi\\_haftasi/vergi%20bilinci.htm](http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/duzce/vergi_haftasi/vergi%20bilinci.htm) (Erişim:10.02.2013)

Öncel, Y., *Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1974.

Özek, Ç., “Umumi Af”, *İstanbul Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 24, 1958, s. 118-175.

Savaşan, F., “Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 8, S. 1, 2006, s. 41-65.

Sawyers, Roby B. Al Y.S. Chen, “Amerikan Gelir İdaresi'nde Toplam Kalite Yönetimi” (Çev: Özgür Saraç), *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl 24, Ekim, No: 157, 2001, s. 97.

Schmölders, Günter, *Genel Vergi Teorisi*, Çev.: Salih TURAN, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976.

Seyidoğlu, Halil, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Gizem Can Yayıncılık, 3. Baskı, İstanbul 2002.

Song, Y. D., ve Yarborough, T. E., “Tax Ethics and Taxpayers Attitudes: A Survey”, *Public Administration Review*, Vol. 38, No: 5, 1978, s. 442-452.

Şahin, A., *Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Ahlakı Etkileşimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale 2009.

Şeker, S., “Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 25, s. 76-100.

Şenyüz, D., *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa 1995.

Şevik, M. E., *Yeniden Yapılandırma Sürecinde Gelir İdaresinin Analizi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A., *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009.

Tosuner, M. ve Demir, İ. C., “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 14, No: 1, 2009, s. 1-15.

Tunçer, M., “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 57, No: 3, s. 108-128.

Tunçer, M., “Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, No: 7, 2005, s. 217-228.

User, İ., *Vergilemenin Sosyal Psikolojik Sınırı*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1992.

Ünal, A., *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 13, Ankara 2007.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2005 yılı Faaliyet Raporu, 2006. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2006 yılı Faaliyet Raporu, 2007. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2007 yılı Faaliyet Raporu, 2008. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2008 yılı Faaliyet Raporu, 2009. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2009 yılı Faaliyet Raporu, 2010. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2010 yılı Faaliyet Raporu, 2011. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2011 yılı Faaliyet Raporu, 2012. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2012 yılı Faaliyet Raporu, 2013. (Erişim: [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr))

*Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Hakkında Rapor*, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2002.

Vickrey, W., “Geniş Kapsamlı Vergilerde Kaçakçılığın Kontrolü”, *Türkiye’de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları*, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferansı Heyeti, İstanbul 1978.

