

DOSYA/DERLEME**NEO MALİYE****Özet***Süleyman ÜÇKUYU*

Bu çalışmanın konusu, 646 sayılı Kararnameyle yapılan vergi denetimindeki örgütsel değişimdir. Söz konusu değişim, devletin kamu yönetimi paradigmasındaki değişimle birlikte ve tarihsel bütünlüğü içerisinde kavranmaya çalışılmıştır. Çalışma, vergi denetiminin; paradigma değişimi boyunca ve zamanla önemsizleştirildiğini, ardından da 'piyasa temelli kamu yönetimine' uygun bir anlayışla yeniden örgütlendiği iddiasındadır. Çalışmanın ilk bölümünde değişim öncesi vergi denetiminin yapısı özetlenmiştir. İkinci bölümdeyse nasıl önemsizleştirildiği anlatılmıştır. Son bölümde de değişim sonrası denetimin yeni yapısı ve anlayışı tartışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: 646 sayılı Kararname, Vergi Denetimi, Piyasa Temelli Kamu Yönetimi

The New Structure of Ministry of Finance**Abstract**

This article concerns the changes in the organization of tax auditing restructured by decree-law no. 646. The purpose of these organizational changes is explained with the changes in public management paradigm and historical integrity. The article claims that tax audits have been trivialized in the long run as long as the changes in public management paradigm and then reorganized according to market-based public service management. In the first part of the article, the structure of tax audits is summarized before the changes. The second part describes how the tax audit has been trivialized. And the final section of the article discusses changes and understanding of the new structure of audit organization after the changes.

Key Words: The Decree-Law No. 646, Tax Audit, Market- Based Public Service Management

I. Giriş

12 Haziran 2011 genel seçimlerinin hemen öncesinde, seçim sürecinin neden olacağı 'yasama etkinliğindeki zaman kaybı' gerekçe gösterilerek; 6223 sayılı Kanunla, 'Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkilerine İlişkin Konularda' ivedilikle (!) yapılması gereken düzenlemelerin, Kanun Hükmünde Kararnamelerle yapılması kararlaştırılmıştır.

Kamu yönetimindeki yapıyı, işleyişi ve personel sistemini köklü bir biçimde değiştirecek düzenlemelerin, TBMM yerine Bakanlar Kurulu tarafından yapılması yanında, yetki yasaının temel ilkelerinin bulanık olması dolayısıyla da eleştirilmiş; iptali için anayasa mahkemesine dava açılmıştır (Güler, 2011). Bu yazının konusu, belirtilen hukuksal tartışmaların dışında, söz konusu yetki yasaı kapsamında yayımlanan 646 sayılı Kararnameyle yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin anlamıdır.

646 sayılı Kararnameyle, vergi denetimi ve yönetimiyle ilgili esaslı yapısal değişiklikler yapılmıştır. Ki bu Kararnameyle, Maliye Bakanlığı'nın merkezi teftiş ve soruşturma ya da inceleme birimleri olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı kapatılmış; yerine, bünyesine denetimin taşra unsurlarını (vergi denetmenleri) da dahil eden 'Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı' kurulmuştur. Elbette bu değişim sadece, denetimin merkez ve taşra şeklindeki kademeli yapısının ve çok başlılığının (!) ya da unvan ayrımlarının sonlandırılmasına ilişkin değildir.

Değişikliklerin anlaşılması ve yeni yapının kavranması, son otuz yıl içindeki denetimi ilgilendiren diğer değişikliklerin de göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir. Çünkü söz konusu değişiklikler, 1980'li yılların başında başlayan ve özellikle ANAP hükümetleri ile 2002'den bu yana da AKP hükümetlerince yürütülen 'yeni sağ politikaların' belirlediği, örgütsel ve yönetsel yapı değişimleriyle ilgilidir.

Bu yazı örgütsel yapısıyla birlikte; vergi denetimi anlayışının ve kapsamının, iş yapanlara ayak bağı

olmayacak şekilde (!) yeniden belirlendiği iddiasındadır. Bir başka ifadeyle vergi denetimi, gelenekselci yanlarından arındırılarak; 'piyasa temelli kamu yönetimine' uygun bir anlayışla ve kapsamı sınırlandırılmak suretiyle yeniden örgütlenmiştir. Yazının bu iddiayla bağlantılı bir diğer iddiası da, anlayış değişiminin sonrasında ilgilidir: Anlayış değişiminin kurumsallaştırılmasıyla birlikte, denetimin meslek hastalığı sayılan 'kamu yararı gözetme' güdüsü en aza indirgenmiş; böylelikle denetim mesleğinden gelenler üzerinden bürokrasiye bulaşması engellenmiş olacaktır.

Örgütsel yapı ve anlayış değişimi; özellikle vergi denetimiyle ilgili olarak belirtilen dönemde yaşananlar üzerinden kavranmaya çalışılacaktır. Bunun için; öncelikle 646 sayılı Kararnameyle değiştirilmeden önceki vergi denetiminin yapısı özetlenecek; ardından 1980'den başlayarak vergi denetimini (dolayısıyla da yönetimini) etkileyen değişimlere ve olgulara değinilecektir.

II. Değişim Öncesi Vergi Denetiminin Yapısı

Elbette daha öncesine dair söz edilmesi gerekenler olsa da, vergi denetiminin 646 sayılı Kararnameyle değiştirilmeden önceki kurumsal yapısından bahsetmeye başlamak için Cumhuriyetin ilk yıllarına gidilmesi yeterli olacaktır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı'dan kalma eski vergilerin uygulanmasına devam edildi. Osmanlıdan devralınan vergi mevzuatına göre, tarım ürünlerinden aşar, hayvan sahiplerinden ağnam resmi ve tarım dışı kazançlardan temettü vergisi ile bu vergiye zam niteliğinde olan harp vergisi alınmakta idi. Cumhuriyet döneminde ilk ve en önemli vergi reformu 1925 yılında yapıldı. Adil bir vergi sistemi kurmak için, İzmir İktisat Kongresinde de kararlaştırıldığı üzere, 1925 yılında tarım ürünlerinden aynı olarak alınan aşar ve iltizam usulü kaldırıldı (Öner, 2005).

Aşarın kaldırılmasından doğan gelir kaybını telafi için, ikinci olarak, 1863'den beri ticari ve sınai kazançlarla serbest meslek erbabının gelirlerini daha sonra ücretleri vergiye tabi tutmayı amaçlayan Temettü

Vergisi ile Harp Vergisi kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi kabul edildi (Öner, 2005).

Alıntıdan da anlaşılacağı üzere; bir müessese olarak vergi incelemesine, 1926 yılında, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunuyla birlikte başlanmıştır denilebilir. Çünkü söz konusu Kanun, bu kapsamda beyan edilen kazançların incelenmesini de öngörmüş; tahakkuk memurları ile maliye müfettişlerini beyanları incelemeye yetkili kılmıştır. Maliye müfettişlerinden bahsetmişken, bir parantez açarak; 646 sayılı Kararnameyle bir vergi inceleme birimi sayılarak kapatılan, Maliye Teftiş Kurulundan ve kuruluşundan bahsedelim.

XIX. yüzyılın sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini denetim altına almak amacıyla bir denetim örgütü kurulması ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, dönemin Maliye Nazırı tarafından 'Umur-u Maliyenin Tanzim ve Islahı' için hazırlanan ve II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 15 Temmuz 1879 tarihli 'İrade-i Seniye'ye dayanılarak çıkarılan 'Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi' ile 'Heyet-i Teftiş-i Maliye' kurulmuştur. Heyet-i Teftiş-i Maliye'nin kurulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal niteliktedir ve Tanzimat'tan, özellikle de Meşrutiyet sonrası devlet idaresinde beliren merkezîyetçi sistem karşılığıdır. Diğeri ise, bu doğrultuda Umur-u Maliyenin tanzim ve ıslahı ile maliye örgütünün iyileştirilmesine yönelik olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, nazır adına nazır vekili olarak çözüme kavuşturmak, bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır (Organ, 2008).

Fark edileceği üzere Maliye Teftiş Kurulu, kuruluş amacı ve öncelikli görevi vergi incelemesi olmuş bir yapı değildir. Ancak idari açıdan alışılmış bir teftiş kurulu gibi görünse de, sahip olduğu yetkileri dolayısıyla hiçbir zaman sıradan bir kurul olmamıştır. Yetkilerinden sadece birisi üzerinden 646 sayılı Kararnameye konu olmasıysa, denetim anlayışının dönüşümü açısından oldukça açıklayıcıdır. Uzun parantezimizi şimdilik kapatıp, vergi incelemesiyle ilgili 30'lu yıllarda yapılanlara geri dönelim.

Beyana dayanan, gelir değişimlerine duyarlı ve artan oranlı bir vergileme düzeni kurmaya yönelik çabalar bu yıllarda hız kazanmış; 1934 yılında Kazanç Vergisi Kanunu, Muamele Vergisi Kanunu da ihdas edilmek suretiyle değiştirilmiştir. Anılan kanunlar beyannameli mükellef sayısını artırdığından, vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da, kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, *Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı ile Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı adı altında ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Sözü edilen mütahassıslar, vergi denetimiyle görevli yeni ve düzenli bir kuruluşun elemanları niteliğini kazanmışlardır (Organ, 2008).*

Yeni bir vergi sistemi kurmaya yönelik çabanın kurumsal bir yapıyla desteklenmesi gereği ve bazı varidat kanunlarının bahsettiği salahiyyete müsteniden takriben on seneden beri istihdam edilen hesap mütahassısı ve muavinlerinin esaslı bir teşkilata raptedilerek her bakımdan daha mazbut ve mümtaz bir hale getirilmelerindeki aşikar fayda ve zaruret nedeniyle 1945 yılında Maliye Vekaletine bağlı Hesap Mütahassısları Heyeti kurulmuştur (4709 sayılı Kanun Gerekçesi, 1945).

Maliye Bakanına bağlı Hesap Uzmanları Kuruluyla birlikte, vergileme rejimini sistematik bir bütünlük içerisinde değiştirecek yeni yasal düzenlemeler yapma konusundaki irade de iyice güçlenmiştir. Ve nihayet 1950 yılında kazanç vergisi yerine, Alman vergi sistemi model alınarak hazırlanan; gelir değişimlerine daha duyarlı, artan oranlı vergilemeyi daha etkili hale getiren ve bütünüyle beyana dayanan gelir, kurumlar ve esnaf vergileri uygulanmaya başlanmıştır. Cumhuriyet döneminin en önemli vergi reformlarından sayılan bahis konusu değişiklikler; hem vergileme rejimi hem de vergi denetimi açısından, bugünkü yapıyı önemli ölçüde belirleyen temel değişikliklerdendir.

Söz konusu değişikliklerle birlikte yasalaişip uygulanmaya başlayan, vergilemenin ve denetimin usullerinin belirlendiği Kanunda (Vergi Usul Kanunu); denetim mekanizmasının unsurları itibarıyla nasıl kurgulandığına bu bölümün ilerleyen

satırlarında yer vermek üzere, kaldığımız yere geri dönüp, diğer denetim unsurlarından bahsetmeye devam edelim.

646 sayılı Kararnameyle kapatılan bir diğer (merkezi) vergi inceleme birimi de, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığıdır. 1946 yılında, Vasıtalı ve Vasıtasız Umum Müdürlüklerinin Gelirler Umum Müdürlüğü olarak birleştirilmesiyle birlikte; bu müdürlüğün teftiş ve soruşturma ihtiyacı amacıyla oluşturulmuş ve nitekim 1970 yılına kadar sadece 19 kontrolörle görev yapmıştır. Bağlı oldukları icracı organ olan Gelirler Genel Müdürlüğü¹, bu yıldan itibaren sayılarını giderek artırmış ve görev ağırlıklarını da zaman içerisinde vergi incelemesi olarak değiştirmiştir.

646 sayılı Kararname öncesi vergi denetimiyle ilgili yapının taşradaki en önemli unsuruya vergi denetmenleridir. Maliye teşkilatının vilayetlerdeki ve defterdar emrindeki teftiş ve kontrol uzvu olarak teşkil edilmiştir. 1936 yılında Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanununda varidat kontrol memuru olan meslek unvanı; 1950 yılında vergi kontrol memuruna, 1994 yılında da yine bir kanun hükmünde kararnameyle vergi denetmenine dönüştürülmüştür.

Ayrıca ilin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanı ya da defterdar) veya vergi dairesi müdürleri de, vergi denetimiyle ilgili yapının taşradaki diğer yetkilileridir.

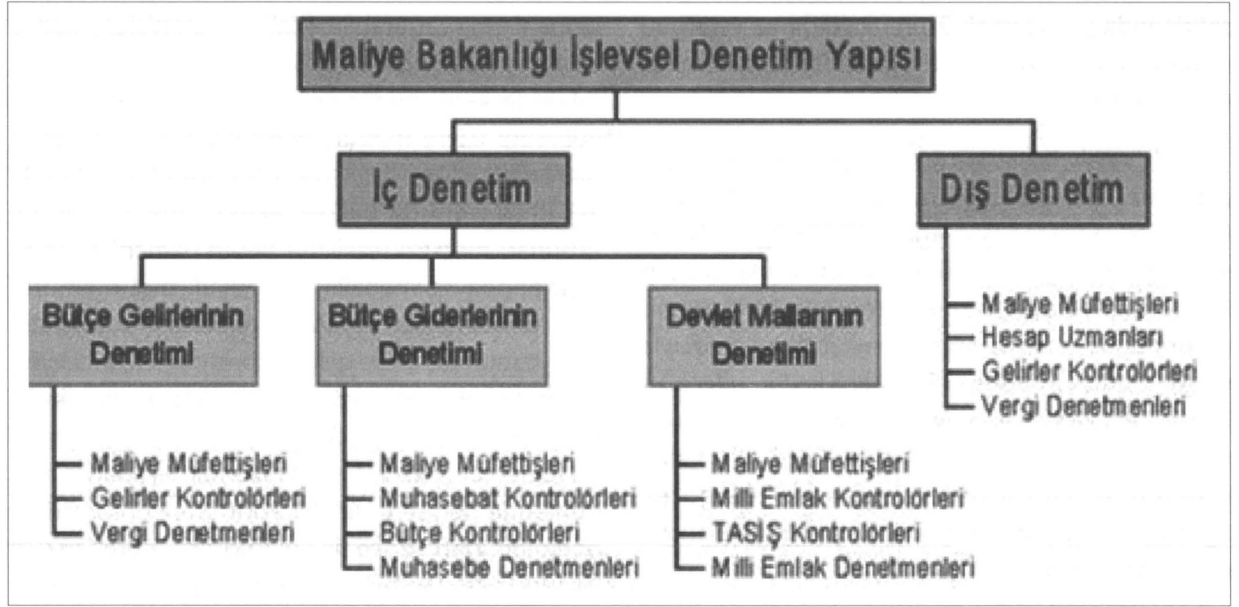
Şimdi hem vergileme rejimi hem de vergi denetimi açısından, 646 sayılı Kararname öncesi yapıyı belirleyen temel değişikliklerin yapıldığı yılda, unsurları itibarıyla vergi denetiminin nasıl kurgulandığını özetleyebiliriz.

7.6.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesi 'incelemeye yetkililer' başlıklı olup; unsurları itibarıyla vergi incelemesinin kurgusunu özetler niteliktedir: Vergi incelemesi hesap uzmanları, mahallin en büyük mal memuru, kontrol memurları veya vergi dairelerinin amirleri tarafından yapılır. Maliye Bakanı lüzum gördüğü yerlerde vergi incelemelerini münhasıran hesap

uzmanlarına yaptırabilir. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri ve gelir kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler. Fark edileceği üzere madde, vergi incelemesine yetkili olanlarla birlikte inceleme görevinin bir anlamda asli unsurlarını da belirlemektedir. Buna göre asli unsurlar; merkezi teşkilatta hesap uzmanları, taşra teşkilatındaysa mahallin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri veya vergi daireleri müdürleridir. Maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörleri, inceleme yetkisine haiz kılınmış olmakla birlikte; bu iş (sürekli bir) görev olarak kendilerine verilmemiştir. Ancak bu temel kurguda 646 sayılı Kararnameye kadar olan dönemde değişen, gelirler kontrolörlerinin yeri ve önemidir. Daha önce de belirttiğimiz üzere, 1970'li yılların başından itibaren sayıları giderek artırılmış ve zaman içerisindeki görev ağırlıkları da vergi incelemesi olarak değiştirilmiştir. Nedeni de; diğer merkezi denetim birimleri gibi doğrudan Maliye Bakanına değil, vergi yönetiminin icracı organı Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olmaları ve vergi denetiminin de yönetsel açıdan bu yapıyla doğrudan ilişkili olması gerektiğine yönelik anlayışın zaman içerisinde kazandığı ağırlıktır.

Bu bölüme ilişkin olarak belirtmek istediğimiz son ayrıntı, 646 sayılı Kararname öncesi vergi dışındaki diğer denetim unsurları da dahil olmak üzere, Maliye Bakanlığı denetim unsurlarının işlevsel yapısıdır (Şekil 1):

Şekil 1'de özetlenen işlevsel yapının kavranması açısından eklenmesi gereken notları şu şekilde sıralayabiliriz: İç denetim, inceleme, soruşturma ve teftiş faaliyetlerini; dış denetimse, vergi incelemelerini kapsamaktadır. Müfettişler ve hesap uzmanları, doğrudan Maliye Bakanına; kontrolörlerse bir genel müdürlüğe bağlı olarak çalışırlar. Denetmenlerse genel müdürlüklerin taşradaki denetim elemanlarıdır. Ana hizmet birimleriyle bağlı kuruluşların (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı vd.) çokluğu ve büyüklüğü ile taşra teşkilatının yaygınlığı, böylesi bir örgütlenmenin en belirleyici nedenleridir.



Şekil 1. Maliye Bakanlığı işlevsel denetim yapısı

III. Denetimin Önemsizleştirilmesi (1980-2010)

Elbette denetimin gücünü ve etkinliğini belirleyen tek değişken örgütsel yapısı değildir. En az örgütsel yapı kadar belirleyici diğer değişkenlerse, (denetçinin) yetkileri ve vergileme rejimidir. Denetime olan ihtiyacı, bu kapsamda da onun önemini belirleyen temel değişkense, vergileme rejimidir. Bir vergileme rejiminde, harcama üzerinden alınan dolaylı vergilerle (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi gibi), servet üzerinden alınan dolaylı vergilerin (motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi) payı arttıkça; ona olan ihtiyaç dolayısıyla denetimin önemi ve giderek gücü ve etkinliği azalmaktadır. Ki bu tür vergiler, konuları ve vergileme süreçleri itibarıyla daha basit ve nesnel dirler. Bu nedenle de kapsamlı, nitelikli ve yoğun bir denetim gerektirmezler. Gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerse (gelir ve kurumlar vergisi) tam tersine, konuları ve vergileme süreçleri itibarıyla oldukça kapsamlı ve öznel dirler. Bu özellikleri nedeniyle de, nitelikli ve etkili bir denetimi zorunlu kılmaktadırlar.

Dolaylı vergiler, özellikle de harcama üzerinden alınan dolaylı vergiler, konu ve vergileme süreçleri itibarıyla daha basit ve nesnel olmalarına rağmen; adil değildirler ve toplam vergi gelirlerindeki paylarının artışıyla birlikte, vergi yükünün dağılımını

sermaye gelirleri lehine olmak üzere dengesizleştirirler.

İdeolojik temellerini yeni sağ anlayıştan alan küreselleşme paradigmasının kamu maliyesine olan etkisi; kamusal hizmetlerle birlikte vergileme gereğinin sistematik bir biçimde azalması ve finansmanında da dolaylı vergilerin payının önemli ölçüde artmasıdır. Böylelikle daha fazla kamusal hizmet piyasalaştırılmış; vergi yükü dağılımı da, birikimine katkı sağlamak amacıyla, kalkınmanın motor gücü sayılan sermaye lehine değiştirilmiş olmaktadır.

Bu kısa girişten sonra, yeni sağ anlayışla birlikte 1980'den başlayarak günümüze kadar vergi denetimiyle ilgili yapılanlara geri dönebiliriz. Bahis konusu dönemin vergi denetimi açısından belirleyici özelliği, bütçe gelirlerinin bileşimi yoluyla -hem vergilerin hem de vergi türlerinin toplam içindeki payı itibarıyla- denetimin sistematik bir biçimde önemsizleştirilmesidir. Ayrıca denetim dışı fon uygulamaları, çıkarılan af kanunları yoluyla da bu süreç desteklenmiş ve en nihayetinde de yetkilerinde ve örgütsel yapısında değişiklik yapılarak denetim bir ayak bağı (!) olmaktan çıkarılmıştır. Bu yargıyı desteklemek üzere, süreç içerisinde yaşananlarla ilgili olarak belirtmesi gerekenlere geçmeden önce;

1980'le başlayan kurumsal ağırlık merkezi değişiminden kısaca bahsetmek istiyoruz.

24 Ocak 1980'de alınan kararlarla ilgili gelişmelere paralel olarak, *gelişmelere sahip çıkacak mali-iktisadi kurumlaşmayı da sağlamak gerekiyordu. Geçmiş dönemlerde olduğu gibi, sanki gelişmeleri bazı kurumlar engelliyormuşçasına, bu dönemde ekonomi politikasında meydana gelen anlayış değişikliği ile birlikte, ilk olarak politikaları hazırlayan ve uygulayan mali ve ekonomik kurumlarda esaslı bazı idari değişikliklere gidilmiştir. Nasıl 1960'ların ilgi merkezi DPT ise, 1980 sonrasında ilgi merkezleri önce Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, ardından da üst kurullar olmuştur. 14 Aralık 1983'te çıkarılan 188 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle² Maliye Bakanlığında ayrılan Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği; Ticaret Bakanlığında ayrılan ithalat ve ihracatla ilgili birimlerle birleştirilerek, Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı kurulmuştur. Mali idarede yapılan bu değişikliklerle, ithalat ve ihracatın yönetimi, dış ekonomik ilişkiler ile borçlanma ve nakit yönetiminin sorumluluğu bu müsteşarlığa verilmiştir (Öner, 2005).*

Hazine ve Maliyenin birbirinden ayrılması, Devletin varlık ve mal yönetiminde iki ayrı otorite oluşturulması anlamındadır. Bu durum, hafife alınacak bir yapılanma değişiminden ziyade, Maliyenin ekonomiyle olan bağının da kesilmesine neden olan, mali işlevinin parçalanmasıdır. Hazine birliğinin bozulmasının da ilk adımıdır (Altınok, 2008).

Mali alandaki kurumsal ağırlık merkezi değişimiyle birlikte, denetimin nasıl önemsizleştirildiğiyle ilgili yaşananlardan altını çizmek istediklerimizi özetlemeye başlayabiliriz:

Bu kapsama ilişkin olarak altını çizmek istediğimiz ilk değişiklik, 18.4.1984 tarihli ve 2995 sayılı Kanunla uygulaması sonlandırılan servet ve gider beyanı esasıdır. 1961 yılında hukukumuzda dahil edilen söz konusu uygulama; gelir, harcama ve tasarruf arasındaki ilişkiyi kullanmak suretiyle, gelirin gerçek tutarının kavranmasını olanaklı kılan, etkili bir vergi güvenlik aracıdır. Yürürlükten kaldırılan hükmüne göre;

"... bildirilen veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen servetin toplam değeri, bir önceki yıl beyannamesinde gösterilen veya maddi delillere dayanılarak tespit edilen servet değerinden fazla olduğu ve bu fazlalık iki beyanname arasındaki süre içinde beyan edilen gelir toplamını aştığı takdirde, aşan miktar gelir beyannamesinin taalluk ettiği devre içinde elde edilmiş ve gelir vergisi ödenmemiş gelir sayılır."

Fark edileceği üzere uygulama aslında, dolaysız vergilemeye konu gelirlerin gerçek tutarlarıyla beyan edilmesini zorlamaya yönelik bir güvenlik mekanizmasıdır. Ancak bu mekanizmaya hayatiyet kazandıran unsur, elbette bizatihi denetimdir. Bu yönüyle de, vergi incelemelerinin ve denetimin gücü ve etkinliği üzerinde doğrudan etkili bir uygulamadır.

Uygulamanın ilgası, birinci ANAP hükümetinin ilk icraatlarından. 1998 yılında vergi kanunlarında yapılan ve kamuoyuna sunulduğu şekliyle gerçekten bir milat sayılabilecek değişiklikler arasındaki benzer bir hüküm de³, tarihin garip bir cilvesi, birinci AKP hükümeti tarafından ve öncelikli olarak ilga edilmiştir.

1998 yılında 4369 sayılı Kanunla yapılan ve 'mali milat' olarak adlandırılan düzenlemeler, vergiye tabi geliri, servetteki artışları da kapsayacak şekilde yeniden tanımlamıştır. Harcama ve tasarruftaki artışın, vergilendirilmiş ya da vergiye tabi olmayan gelir unsurlarından sağlandığının kanıtlanamaması durumunda da, vergisi ödenmemiş kazanç sayılıp vergilendirileceği de yeniden hüküm altına alınmıştır. Gerçekten bir vergi reformu sayılabilecek ve denetimin önemini artıracak nitelikteki düzenlemeler; yasalastığı 1998 yılından başlayarak acımasızca eleştirilmiş ve yaşanan ekonomik çalkantıların nedenleri arasında sayılmıştır. Bu nedenle de düzenlemeleri yasalastıran hükümetçe, yürürlüğü bir süreliğine ertelenmiştir. Yürürlüğe girememiş olmasına rağmen, 2001 yılındaki krizin müsebbiplerinden olduğu değerlendirilerek, birinci AKP hükümetince bütünüyle ilga edilmiştir.

Denetimin nasıl önemsizleştirildiğiyle ilgili olarak bahsetmek istediğimiz diğer bir konu, vergilemenin

bir anlamda olağanüstü hal rejimi sayılan ve en dikkatli olunması gereken uygulamalardan olan vergi aflarıdır. Bahis konusu dönem için, vergileme rejiminin dolaylı vergiler lehine dönüşümünün bir göstergesi de sayılabilecek aflar; kapsamlarına ve uygulanma sıklıklarına bağlı olarak denetimi gereksizleştirecek, hatta anlamsızlaştırabilecek özellikler barındırmaktadır. Çünkü affın kapsamına bağlı olarak, ya yapılan ya da yapılacak bir inceleme hukuksal olarak önlenmekte yahut da vergilemeye konu olacak şey (gelir ya da işlem) tümüyle incelemiden başışık tutulmaktadır.

Şimdi bir kıyaslama olanağı da sağlamak amacıyla, 1980 yılı öncesinde çıkarılmış mali af yasalarıyla ilgili özet bilgiler paylaşalım: Cumhuriyetin ilanı sonrasında çıkarılan ilk (mali) af 17.05.1924 tarihli'dir. Bu tarihten başlayarak 1980 yılına kadar çıkarılmış (mali) af yasası sayısı ise, 16'dır. 1960 öncesinde çok kapsamlı af uygulamalarına rastlanmamaktadır. *Bahsi geçen dönemdeki vergi affı uygulamaları genellikle yürürlükten kaldırılan vergilerin artıklarını tasfiyeye yöneliktir. 1960 ve 1970'li yıllarda çıkartılan mali af kanunları, temelde adli af kanunlarına konulan bir kaç maddeden oluşmaktadır (Şenyurt, 2008).* Af yasalarının hem sayıca arttığı hem de kapsamının genişlediği dönem ise 1980 sonrası'dır.

1980-2010 döneminde çıkarılmış afların sayısı ise on beştir⁴. Bu sayıya kısmi af niteliğindeki diğer düzenlemeleri de (ödeme kolaylıkları vb.) dahil ettiğimizde sayı otuza yaklaşmaktadır. Belirtilen dönemde afların politik bir alışkanlık haline getirilmesinin kanaatimizce en belirleyici nedenleri; bütçedeki vergi gelirlerinin önemli ölçüde dolaylı vergilere dayanması ve borçlanmadır. Böylelikle bütçe olanakları, bazı gerekli ya da zorunlu hallerde, dolaylı vergilerin sürdürülebilir sınırlarını daha fazla zorlamadan artırılabilir.

Dolaylı vergilerin mali aflarla ilişkisine dair böylesi bir değerlendirmenin ardından, bütçe gelirlerinin bileşimi yoluyla, denetimin sistematik bir biçimde nasıl önemsizleştirildiğini gösteren vergi gelirleri verilerini ve bu verilerin grafiksel gösterimini paylaşabiliriz. Ancak hemen öncesinde, verilerin

denetimle ilişkisi açısından kısa bir hatırlatma yapalım: Bu bölümün girişinde özetlediğimiz üzere dolaylı vergilerin bütçe gelirlerindeki oransal payları arttıkça, bu tür vergilerin yapısal özellikleri gereği; kapsamlı ve nitelikli vergi denetimine olan ihtiyaç da azalmaktadır.

Önce 1980-2010 dönemindeki vergi gelirlerinin konularının, yani vergilerin alındıkları kaynağın ve bunların toplam vergiler içindeki oransal büyüklüklerinin gösterildiği tabloyu (Tablo 1) paylaşalım (Küsmenoğlu, 2010):

Şimdi Tablo 1'deki rakamları okumayı kolaylaştırmak adına; gelir üzerinden alınanlarla servet üzerinden alınan vergileri, ardından da mal ve hizmet üzerinden alınanlarla dış ticaret üzerinden alınan vergileri kendi içlerinde toplayıp grafikleştirilim (Şekil 2) Üstteki eğri, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin, alttaki eğriyse mal ve hizmetler ile dış ticarettten alınan dolaylı vergilerin belirtilen dönemdeki değişimini göstermektedir.

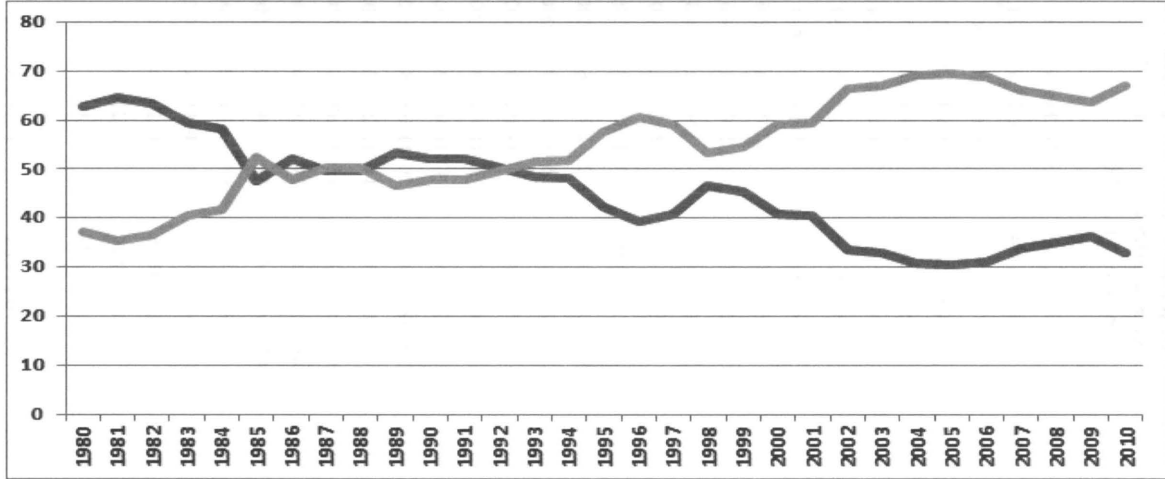
Grafikteki eğriler fazla söze gerek bırakmayacak açıklıktadır: Dönem başında, yani 1980'de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %63'ünün kaynağı gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, yaklaşık %37'sinin kaynağı da harcamalar ve dış ticarettir. 2010'da ise, bu oranlar sırasıyla %33 ve % 67'dir. Yani belirtilen dönem içerisinde, vergi yükünün daha adil dağılımına katkı sağlayabilecek bir vergileme yöntemi olan 'gelir ve servet' üzerinden alınan vergiler sistematik bir şekilde azaltılmış, 'harcama ve dış ticarettten' alınan vergilerse sistematik bir şekilde artırılmıştır. Daha önce nedenlerini belirttiğimiz üzere, böylesi bir yapısal dönüşümle birlikte, denetimin rolü de yine sistematik bir şekilde azaltılmış ve önemsizleştirilmiştir.

IV. Denetimde Dönüşüm ve 'Yeni Maliye'

Maliye Bakanlığı'ndaki örgütsel ve yönetsel dönüşüm ile anlayış değişimi; belirtilen dönemdeki vergi denetimiyle ilgili değişimler üzerinden kavranmaya çalışılmıştır. Ancak birazdan sıralamaya başlayacağımız değerlendirmeler açısından, tüm

Tablo 1. Kaynağına göre vergi gelirleri ve toplam içindeki oransal payları (1980-2010)

Yıllar	Gelir üzerinden Alınan Vergiler (TL/YTL)	%	Servet Üzerinden Alınan Vergiler (TL/YTL)	%	Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler (TL/YTL)	%	Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler (TL/YTL)	%	Diğer Vergiler ve Kaldırılan Vergiler (TL/YTL)	Toplam (TL/YTL)
1980	463.808.844.176	61,9	6.962.112.799	0,9	211.064.056.512	28,1	68.002.594.165	9,1	11.823.196	749.849.430.848
1981	745.763.228.376	62,7	21.909.835.196	1,8	315.074.402.661	26,5	107.436.369.661	9,0	19.966.484	1.190.203.802.378
1982	804.887.318.410	61,7	21.627.444.165	1,7	342.438.136.510	26,2	135.908.734.017	10,4	322.963	1.304.861.956.065
1983	1.109.865.075.723	57,4	39.325.574.307	2,0	536.107.846.434	27,7	238.542.393.995	12,3	10.650.981.257	1.934.491.871.716
1984	1.340.992.890.914	56,5	41.377.762.316	1,7	609.505.126.028	25,7	369.949.294.840	15,6	10.385.877.641	2.372.210.951.739
1985	1.831.262.229.035	46,2	53.850.436.941	1,4	1.099.336.507.934	27,7	746.055.696.970	18,8	237.203.871.124	3.967.708.742.004
1986	3.052.873.233.576	51,1	53.373.197.537	0,9	1.852.790.822.581	31,0	993.207.570.958	16,6	19.789.105.200	5.972.033.929.852
1987	4.424.357.449.307	48,9	67.812.524.292	0,7	2.768.198.706.288	30,6	1.777.701.663.446	19,6	12.932.781.489	9.051.003.124.822
1988	6.918.518.726.187	48,6	147.367.134.673	1,0	4.486.979.659.844	31,5	2.672.094.576.506	18,8	6.801.125.596	14.231.761.222.806
1989	13.468.509.292.709	52,7	176.451.543.304	0,7	7.640.845.034.612	29,9	4.246.098.919.114	16,6	18.415.067.127	25.550.319.856.866
1990	23.245.942.491.657	51,2	410.847.822.162	0,9	13.667.097.437.452	30,1	8.057.358.221.037	17,7	18.288.325.055	45.399.534.297.363
1991	40.418.517.223.500	51,4	675.160.148.000	0,9	24.677.991.493.400	31,4	12.864.256.364.000	16,4	6.845.024.600	78.642.770.253.500
1992	70.133.687.536.000	49,5	1.258.451.520.000	0,9	47.341.546.845.000	33,4	22.848.564.322.000	16,1	19.843.627.000	141.602.093.850.000
1993	125.792.849.513.000	47,6	2.531.330.284.000	1,0	89.446.811.395.000	33,8	46.213.187.415.000	17,5	288.757.775.000	264.272.936.382.000
1994	246.579.493.483.000	42,0	37.153.780.526.000	6,3	214.353.126.510.000	36,5	89.649.679.626.000	15,3	24.167.570.000	587.760.247.715.000
1995	435.999.882.624.000	40,2	24.438.333.944.000	2,3	429.232.085.357.000	39,6	194.647.558.756.000	18,0	32.643.358.000	1.084.350.504.039.000
1996	865.909.139.183.000	38,6	20.141.921.927.000	0,9	970.862.046.118.000	43,3	387.147.016.217.000	17,3	33.706.475.000	2.244.093.829.920.000
1997	1.897.692.861.565.000	40,0	36.301.666.485.000	0,8	1.985.245.214.246.000	41,8	826.211.265.852.000	17,4	33.012.802.000	4.745.484.020.950.000
1998	4.231.794.712.878.000	45,9	73.628.984.470.000	0,8	3.605.771.532.932.000	39,1	1.317.350.799.615.000	14,3	50.157.375.000	9.228.596.187.270.000
1999	6.537.502.030.317.000	44,2	178.403.211.755.000	1,2	6.109.378.157.448.000	41,3	1.976.954.325.830.000	13,4	42.190.924.000	14.802.279.916.274.000
2000	10.503.414.731.950.000	39,6	347.589.418.650.000	1,3	11.363.199.146.890.000	42,9	4.289.400.540.270.000	16,2	94.575.500.000	26.503.698.413.260.000
2001	15.647.885.149.650.000	39,4	435.351.560.080.000	1,1	18.101.392.250.830.000	45,6	5.551.053.113.920.000	14,0	246.075.220.000	39.735.928.149.700.000
2002	19.343.401.456.690.000	32,4	736.305.343.060.000	1,2	30.062.176.567.450.000	50,4	9.487.175.066.140.000	15,9	2.809.418.720.000	59.631.867.852.060.000
2003	25.716.174.404.700.000	30,5	2.094.974.419.600.000	2,5	43.925.335.168.500.000	52,1	12.578.666.404.850.000	14,9	1.018.358.050.000	84.316.168.755.700.000
2004	29.309.596.765.350.000	29,0	1.840.760.560.900.000	1,8	52.649.225.107.150.000	52,1	16.946.484.681.350.000	16,8	292.836.524.700.000	101.038.903.639.450.000
2005	34.220.097.039,37	28,7	2.373.494.398,40	2,0	63.330.870.941,93	53,1	19.307.143.453,91	16,2	19.200.707,05	119.250.806.541
2006	44.179.019.693,43	29,2	3.166.106.444,38	2,1	76.307.932.821,92	50,4	27.579.814.052,06	18,2	38.825.099,96	151.271.698.112
2007	48.198.186.580,10	31,5	3.654.176.824,35	2,4	71.966.620.368,52	47,1	28.970.326.905,76	19,0	45.800.572,79	152.835.111.252
2008	54.935.029.738,09	32,7	4.098.242.639,68	2,4	76.243.512.744,79	45,4	32.781.442.957,49	19,5	50.732.231,16	168.108.960.311
2009	66.720.165.887,75	34,0	4.758.939.964,93	2,4	86.456.397.998,68	44,0	28.674.227.343,37	14,6	9.703.576.294,86	196.313.307.490
2010	72.240.132.922,97	30,6	5.357.758.477,83	2,3	105.616.474.850,38	44,8	39.562.865.874,94	16,8	12.937.407.870,92	235.714.639.997



Şekil 2. Dolaylı/Dolaysız vergi değişimi (1980-2010)

bürokratik unsurlarına ve diğer denetim türlerine de teşmil edilebilir niteliktedir.

Belirtilen dönemde özetle; vergi denetiminin etkinliğiyle birlikte risklerini de (!) artıran güvenlik müesseseleri kaldırılmış, denetim dışı fonlar ve aflar yoluyla kapsamı daraltılmış ve dolaylı vergiler ağırlıklı bir kamu maliyesi politikası yoluyla da denetim yapısal olarak önemsizleştirilmiştir.

646 sayılı Kararname ise, 'piyasa temelli kamu yönetimi' paradigmasıyla uyumlu bir denetim yapılanması için atılmış daha ileri bir adımdır.

24.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu yönetimiyle birlikte denetimin yeni yapısının anlaşılması bakımından önemli ve temel metinlerdendir. Bir diğer önemli metinse, 15.07.2004 tarihinde TBMM'de kabul edildiği halde, Cumhurbaşkanı tarafından veto edildiği için yasalasamayan Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısıdır.

5018 sayılı Kanun, devlet örgütlenmesinin sacayaklarından olan mali yönetim ve bütçe sistemiyle birlikte, denetim sistemini dönüştürecek ilk adımı atmış; geleneksel teftiş yerine iç kontrol sistemini ve iç denetimi yönetimin bir unsuru olarak mevzuatımıza dahil etmiştir. Ayrıca kanunda genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap

verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak tanımlanan dış denetim, bütünüyle Sayıştay'ın sorumluluğuna bırakılmıştır.

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma süreçlerine rehberlik etmek üzere hazırlanan Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun Tasarısıya; kamu yönetimi zihniyetinde, yaklaşımında ve yöntemleri ile organizasyon yapısında yapılacak değişiklikleri aşağıda alıntılanıldığı şekilde gerekçelendirmiştir.

'1980'li yıllarda diğer birçok gelişmekte olan ülkeden önce başlatılan yenilikler, ülkemizin uzun yıllara dayalı ithal ikameci ve içe dönük gelişme stratejisini değiştirmiştir. Yeni dönemde serbest piyasa mekanizması ve rekabete dayalı bir strateji içinde dışa açılma hedefi benimsenmiş, 1990'lı yıllara kadar başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Ne var ki ülkemiz 1990'lı yıllarda hızlanan değişim sürecini 1980'li yıllarda olduğu kadar zamanında ve doğru algılamakta zorlanmış, gerekli uyumu gösterememiştir. 1980'li yıllarda uygulanan ve daha çok engelleri kaldırma üzerine kurulu "birinci dalga" yapısal uyum politikaları, yeniden yapılanmayı gerektiren ve daha zorlu olan "ikinci dalga" yapısal uyum politikaları ile tamamlanamamıştır. Diğer bir

ifadeyle, daha çok "engellerin kaldırılması ve serbestleşme" üzerine kurulu reformlar yapılmış, ancak devletin rolünü yeniden tanımlayıcı ve genel olarak "yeniden yapılanma" gerektiren ikinci dalga reformlarda tam olarak başarıya ulaşamamıştır.'

İkinci dalga reformlar kapsamında performans esaslı ve iç denetim boyutu güçlendirilmiş bir denetim öngören tasarı, geleneksel denetimle ilişkili eleştirilerini ise şu şekilde sıralamıştır.

'Mevcut denetim sistemine bakıldığında ilk akla gelenler; fazla sayıda ama etkisiz, kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetimdir. Çok sayıda, birbiriyle zaman zaman örtüşen, kurallara göre çalışma üzerinde yoğunlaşan ve hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir. Aksi takdirde, ülkemizde bu ölçüde israf ve yolsuzlukların yaşanması ve halkın ihtiyaçlarının karşılıksız kalması gerçeği ile karşı karşıya kalınmazdı.'

Kamunun iç mali kontrol sistemiyle ya da aynı anlama gelmek üzere geleneksel denetim yapısıyla ilgili benzer eleştiriler, 'mali kontrol' faslının açılmasıyla birlikte Avrupa Birliği Komisyonunca da yapılmıştır. *İç denetim, iç mali kontrol ve dış denetimle ilgili belirli bir mevzuatı olmamasına rağmen Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslar arası denetim ilke ve standartlarının kabul edilip uygulanmasını, rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir (Gönülaçar, 2008)*. Üyelik müzakeresi yapan ülkeler açısından, bu sınırlar içerisinde olması kaydıyla; yönetim yapılarına uygun farklı iç kontrol sistemlerinin olmasını kabul edilebilir bir durum saymaktadır.

Özetle, ister yapısal uyum programları gereği, isterse de Avrupa Birliği müktesebatına uyum gereği olsun; yapılan düzenlemelerin amacı, geleneksel

denetimin 'piyasa temelli kamu yönetimi' anlayışıyla uyumlaştırmak üzere dönüştürülmesidir.

İdeolojik desteğini yeni sağdan alan 'piyasa temelli kamu yönetiminin' şekillendirdiği iç kontrol sistemi ve iç denetim, özel sektörün işletme tekniklerine dayanan bir kontrol ve denetim anlayışı içermektedir. Bu haliyle de geleneksel denetim anlayışından farklı olarak, kamu yararı yerine kar maksimizasyonu temeli üzerinde şekillenmektedir.

Denetimin dönüşüm gerekçelerine ilişkin değerlendirmenin ardından, 646 sayılı Kararnameyle oluşturulan 'denetim örgütü' özelinde eleştirilerimizi sıralayabiliriz.

Dayanağının bir kanun hükmünde kararname olması nedeniyle, kararnamenin dayanağı yetki kanununda belirtilenler dışında, yasama organının Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kuruluşuyla ilgili amacının ve hedeflerinin belirtildiği bir gerekçe bulunmamaktadır. Ancak kamuoyunda çokça dillendirildiği üzere, yeni yapının bilinen temel gerekçesi; vergi denetimindeki çok başlılık ve bunun neden olduğu yeterince etkin olamama ve verimsizliktir.

İlk olarak; her biri aynı bakanlık bünyesinde olan birimler açısından yaşanan çok başlılık sorunu, anlaşılması ve anlatılması zor bir sorundur. Aynı bakana bağlı olunması nedeniyle, en azından teorik olarak çok başlılıktan söz edilemez. Bu durumda sorun, daha ziyade eşgüdüm sorunu olarak algılanmalıdır. Nitekim yapısal uyum programları kapsamında, vergi idaresinin örgütsel yapısı 16.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunla yeniden düzenlenirken; Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi idaresinin özerkleştirilmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüş ve bünyesinde de denetimin planlanması ve koordinasyonu ile ilgili Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı oluşturulmuştur. Ancak bakanlık hiyerarşik düzeni dikkate alınmadan oluşturulduğundan, ölü doğmuştur.

İkinci olarak; yeterince (!) etkin olamama ve verimsizlik sorunu nispeten anlaşılması kolay bir sorundur. 646 sayılı Kararnameyle kapatılan denetim

birimlerinin yeterince etkin ol(a)madıkları ve verimli çalışmadıkları iddiası da büyük ölçüde doğrudur ve herkesin malumudur. Bunun da en önemli göstergesinin ekonomideki kayıt dışılık olduğu ileri sürülmektedir. Bu sorunu vergileme rejiminden ve bir bütün olarak ekonomi ve maliye politikalarından bağımsız olarak, önemli ölçüde denetim üzerinden çözmeye ve açıklamaya çalışmak gerçekten hem akıl dışıdır hem de haksızlıktır. Ayrıca herkesin ve her işlemin kontrol edildiği bir denetim de, savunulan ve uygulanabilir bir denetim modeli değildir. Nereden buldun sorusunun, bir ekonomik kriz nedeni sayıldığı bir anlayışta, denetimin etkin olamamasından ve verimsizliğinden kastedilenin farklı bir şey olması gerekir. Dolayısıyla bu eleştirilerle birlikte yeni yapıyla amaçlanan, kamu yönetimdeki değişime paralel olarak denetimde de yeni bir anlayışa geçilmesi ve bu anlayışın belirlediği denetimin etkin kılınmasıdır. Bütün unsurlarıyla birlikte gelirin değil; işlemlerin yaygın olarak inceleneceği bir denetim düzenine geçileceğini, kıyasen sığ ve dar kapsamlı bir denetim anlayışının egemen olacağını söylemekse, yeniye yapılmış bir haksızlık olmayacaktır.

Üçüncü olarak; vergi denetimindeki çok başlılık gerekçe gösterilerek, asli görevi teftiş ve soruşturma olan Teftiş Kurulunun, bir vergi inceleme birimi sayılarak kapatılması da, böylesi bir anlayış açısından anlaşılması görece kolay diğer bir konudur. Niyetin vergi incelemesinin yeniden yapılandırılmasından ibaret olmadığını, topyekün geleneksel denetim anlayışı olduğunun da bir göstergesidir. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, idari açıdan alışılmış bir teftiş kurulu gibi görünse de, sahip olduğu yetkileri dolayısıyla hiçbir zaman sıradan olmamıştır. Genel, katma ve özel bütçeli daireler ve fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşların teftişi ile bu kuruluşların iştirakleri, imtiyazlı şirketler, dernekler, vakıflar ve sendikalarınsa mali yönden teftişi; bu kurulun vergi incelemesi dışındaki yetkileri ve bir anlamda görevleridir. Ayrıca kuruluş tarihi ve geçmişi nedeniyle, teftişin kurallarını ve ilkelerini yani geleneğini belirleyen kuruldur. Yetkileri bu denli geniş olan bir kurulun, üstelik temeli 1870'li yıllara

dayanan ve bu nedenle de gelenekçi bir anlayışın egemen olduğu yapısıyla, denetim anlayışının yeniden belirlendiği ve örgütlendiği bir dönemde varlığını sürdürmesi elbette beklenmemesi gereken bir durumdur.

Yeni bir denetim anlayışının örgütlenip egemen kılınmasıyla birlikte, kısa süre içerisinde yeni bir bürokratik anlayışa ve düzene geçileceğini söylemek kehanet sayılmamalıdır. Çünkü pek çok bakanlıkta olduğu gibi, Maliye Bakanlığı'nın kurmay kadrolarının membası da, önemli ölçüde denetim organları olmuştur ve muhtemelen olmaya devam da edecektir. Bu nedenle geleneksel denetim anlayışının bir meslek hastalığı sayılabilecek 'kamu yararı gözetme' güdüsü, anlayış değişiminin egemen kılınmasıyla birlikte en aza indirgenmiş olacak ve böylelikle denetim mesleğinden gelenler üzerinden bürokrasiye bulaşması önemli ölçüde engellenmiş olacaktır. Yeni sağın hedeflediği de, piyasa değerlerine bağlı ve büyük oranda özel sektörleşmiş bürokrat tipidir.

V. SONUÇ

1970'lerde yaşanan küresel ekonomik ve mali krizler, II. Dünya Savaşı sonrası önemli gelişme gösteren sosyal devlet anlayışının siyasal, ekonomik ve yönetsel paradigmasını, önce gelişmiş merkez ülkelerde ardından da uluslar arası mali kuruluşlar aracılığıyla çevre ülkelerde, adına yeni sağ da denilen bir anlayışla değiştirmeye zorlamıştır. Türkiye'de yeni sağın belirlediği paradigma değişimi 24 Ocak 1980 kararlarıyla başlatılmış, ardından da ANAP hükümetlerince sistematik bir biçimde hızlandırılmıştır.

Yeni sağ anlayışın, tartışma konumuzun üst başlığı olan kamu maliyesine olan etkisini; daha çok piyasa şiarıyla kamusal hizmetlerin ve bağlantılı olarak vergileme gereğinin azalması ve finansmanında da dolaylı vergilerin payının önemli ölçüde artması şeklinde özetlemek mümkündür. Böylelikle sermaye faaliyet alanını genişletmiş; gelirlerinin vergilenmesini de, birikimini en az etkileyecek bir yöntemle sınırlamış olmaktadır.

646 sayılı Kararnameyle denetimin örgütsel yapısında yapılan değişim, belirtilen paradigma

değişimiyle birlikte ve tarihsel bütünlüğü içerisinde yorumlanmalıdır: 1980'li yıllarla birlikte başlayan ve özellikle ANAP hükümetlerince yürütülen, dolaylı vergiler ağırlıklı bir kamu maliyesi politikası; bu vergilerin yapısal özellikleri gereği, kapsamlı ve nitelikli bir (vergi) denetime olan ihtiyacı da sistematik bir şekilde azaltmıştır. Buna rağmen, denetimin etkinliğiyle birlikte (denetlenen açısından) risklerini de artıran vergi güvenlik müesseseleri kaldırılmış, denetim dışı fonlar yoluyla da (geleneksel) denetimin kapsamı önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Sıklıkla ilan edilen aflarla da süreç pekiştirilmiştir.

Ne var ki ülkemiz 1990'lı yıllarda hızlanan değişim sürecini 1980'li yıllarda olduğu kadar zamanında ve doğru algılamakta zorlanmış; daha çok engelleri kaldırma üzerine kurulu 'birinci dalga' yapısal uyum politikaları, yeniden yapılanmayı gerektiren ve daha zorlu olan -'ikinci dalga' yapısal uyum politikaları ile tamamlanamamıştır. 2000'li yıllarla birlikte bu misyonu AKP hükümetleri üstlenmiş ve yapısal uyumlaştırma sürecinin ikinci dalgasını başlatmıştır.

646 sayılı Kararname ise, bu kapsamda atılmış ve hala geleneksel yanları olan denetim yapısını ve anlayışını, 'piyasa temelli kamu yönetimi' paradigmasıyla uyumlu hale getirecek değişimi gerçekleştirecek, hatta kurumsallaştıracak çok önemli bir adımdır. Yeni anlayışın egemen kılınmasıyla birlikte denetim, yeni kamu yönetimi ve iş yapanlar açısından engelleyici ol(a)mayacak; geleneksel denetim anlayışının piyasa değerleriyle bağdaşmayan meslek hastalıkları da, denetim mesleğinden gelenler üzerinden bürokrasiye bulaştırılmayacaktır.

DİPNOTLAR

1. 5345 sayılı Kanunla, 16. 05. 2005 tarihinden itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı.

2. Fark edileceği üzere, belirtilen dönem içerisinde yapılan önemli örgütsel ve yönetsel değişimler, dikkat çekici bir sıklıkla kanun hükmünde kararname yoluyla yapılmıştır.

3. Kamuoyunda 'nereden buldun sorgusu' olarak adlandırılmış hükme göre, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükelleflerin, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlanması istenmiştir.

4. Bu kapsamda sayılmış söz konusu kanunların tarih ve numaraları şunlardır: 1981-2431, 1982-2571, 1983-2801, 1984-3239, 1988-3512, 1989-3571, 1990-3689, 1992-3787, 1998-4369, 2002-4571, 2003-4811, 2003-4961, 2006-5535, 2008-5811, 2011-6111.

KAYNAKLAR

Altınok, T. (2008). Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetimi, Maliye Finans Yazıları, Ulaşım Tarihi 19 Ocak 2012, <http://www.mmd.org.tr/sidebar/makaleler/kurumsal>

Gönülaçar, Ş.(2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı, Mali Hukuk Dergisi, Ulaşım Tarihi 17 Ocak 2012, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf

Güler, B. A. (2011). Yetki Kanunu-6223, Bağlı Kararnamelerin Genel Özellikleri ve Yeni Kurulan Beş Bakanlık Üzerine Değerlendirme, Ulaşım Tarihi 1 Ocak 2012, www.birgulyaymanguler.net/files/pdf/kararnameler.pdf

Küsmenoğlu, İ. (2010). Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, Oluş Yayıncılık.

Organ, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi.

Öner, E. (2005). Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı.

Şenyut, İ. (2008). Türkiye'de Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları, Vergi Dünyası Dergisi, 319 (3): 92-95

4709 Sayılı Kanun Gerekçesi (1945) 28 Mart 1945 Tarih ve 4709 Sayılı Kanun Gerekçesi