

39635

## İ Ç İ N D E K İ L E R

GİRİŞ

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ YÖNETİMİ KONUSUNDA GENEL BİLGİLER

I- VERGİ YÖNETİMİNİN NİTELİĞİ .....	2
A. <u>Vergi Yönetiminin Tanımı ve Öğeleri</u> .....	2
1. Tanımı .....	2
2. Öğeleri .....	4
B. <u>Vergi Yönetiminin Amaçları</u> .....	6
1. Vergi Gelirlerini En Çok Kılma .....	6
2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Olarak Saptanması ..	7
3. Optimum Eşitlik Sağlama .....	8
C. <u>Vergi Yönetiminin İşlevleri</u> .....	8
1. Tarhiyat İşlevi .....	9
2. Tahsilât İşlevi .....	14
3. İnceleme İşlevi .....	18
II- VERGİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ .....	22
A. <u>Kamu Ekonomisinde Vergi Yönetiminin Önemi</u> .....	22
1. Kaynak Dağılımı Yönünden .....	22
2. Gelir Dağılımı Yönünden .....	26
3. Büyüme ve İstikrar Yönünden .....	29
B. <u>Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yönetiminin</u> <u>Önemi</u> .....	33

III- VERGİ YÖNETİMİNİN VERGİ YAPISI VE VERGİ POLİTİKASI İLE İLİŞKİSİ .....	37
A. <u>Vergi Yönetimi ve Vergi Yapısı</u> .....	37
B. <u>Vergi Yönetimi ve Vergi Politikası</u> .....	40
1. Genel Olarak .....	40
2. Vergi Politikasının Vergi Yönetimi Yönünden Önemi .....	41

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİNDE ETKİNLİK VE ÖRGÜTLENME İLKELERİ

I- VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİNDE ETKİNLİK .....	48
A. <u>Vergi Yönetiminde Etkinlik Kavramı</u> .....	48
B. <u>Vergi Yönetiminde Etkinlik Ölçütleri</u> .....	50
1. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Etkinlik .....	50
2. Vergi Yönetiminde Verimlilik .....	51
C. <u>Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Başlıca Kosullar</u> .....	53
1. Personel Yönetimi .....	53
2. Mevzuatın Kodifikasyonu ve Derlenmesi .....	56
3. Bilgisayar Desteği .....	58
4. Araştırma ve Plânlama .....	60
5. Yükümlüler ile İlişkiler .....	61
II- VERGİ YÖNETİMİNDE ÖRGÜTLENME İLKELERİ .....	64
A. <u>Vergilerin Yönetiminde Sorumluluğun Dağılımı</u> .....	64
1. Vergi Türlerine Göre Örgütlenme .....	64
2. Vergilerin Yönetiminde Birlik .....	66
B. <u>Vergilerin Yönetiminin Vergi Politikasının Yönetiminden Ayrılması</u> .....	68

C. <u>Vergi Yönetiminin Ayrı Bir Örgüt Olarak Örgütlenmesi</u> .....	71
1. Vergi Yönetiminin Mali Yönetim İçindeki Yeri .....	71
2. Vergi Yönetiminin Bağımsızlığı .....	75
D. <u>Vergi Yönetiminin Örgütlenmesinde Merkezden ve Yerinden Yönetim</u> .....	78

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### YABANCI ÜLKELERDE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ

I- KARA AVRUPASI ÜLKELERİNDE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ .....	84
A. <u>Almanya'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> .....	84
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	84
2. Dış Örgütlenme .....	85
a. <u>Yüksek Maliye Başkanlıkları</u> .....	85
b. <u>Vergi Daireleri</u> .....	86
3. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	87
B. <u>Fransa'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> .....	89
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	89
2. Dış Örgütlenme .....	90
a. <u>Bölge Müdürlükleri</u> .....	90
b. <u>Vergi Daireleri</u> .....	92
3. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	94
C. <u>İtalya'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> .....	95
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	95
2. Dış Örgütlenme .....	96

3. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	97
D. <u>Belçika'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> .....	98
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	98
2. Dış Örgütlenme .....	99
a. <u>Bölge Müdürlükleri</u> .....	99
b. <u>Vergi Daireleri</u> .....	100
3. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	100
E. <u>Hollanda'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> ...	101
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	101
2. Dış Örgütlenme .....	101
a. <u>Bölge Müdürlükleri</u> .....	101
b. <u>Vergi Daireleri</u> .....	102

## II- ANGLO-SAKSON ÜLKELERİNDE VERGİ YÖNETİMİNİN

ÖRGÜTLENMESİ .....	103
A. <u>Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Yönetimi-</u> <u>Nin Örgütlenmesi</u> .....	103
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	103
2. Dış Örgütlenme .....	105
a. <u>Bölge Müdürlükleri</u> .....	105
b. <u>Çevre Vergi Daireleri</u> .....	105
3. Eyalet ve Yerel Yönetimlerde Örgütlenme ....	106
a. <u>Eyalet Yönetiminde</u> .....	106
b. <u>Yerel Yönetimlerde</u> .....	108
4. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	108
B. <u>İngiltere'de Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi</u> ...	109
1. Genel Olarak Merkezde Örgütlenme .....	109
a. <u>İç Gelirler Kurulu</u> .....	110
b. <u>Gümrük ve Gider Vergileri Kurulu</u> .....	111
2. Dış Örgütlenme .....	112
3. Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar .....	113

1. Vergi Denetimindeki Sayısal Yetersizlik ...	145
2. Vergi Denetim Örgütleri Arasındaki Eğitüm ve Planlama Yetersizliği .....	148
3. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliği .....	151
4. Dış Denetim Eksikliği .....	153
5. Özel Araştırma Biriminin Yokluğu .....	154
6. İstihbarat Arşivlerinin İşlenmesi .....	155
C. <u>Vergi Dairelerinin Yetersizliği</u> .....	156
1. Vergi Sisteminin Boyutlarının Vergi Dairelerinin Boyutlarını Aşması .....	156
2. Vergi Dairelerindeki Personelin Yetersizliği	159
3. Vergi Dairelerinin Örgütlenme Yetersizliği	161
a. <u>Yetkisizlik</u> .....	161
b. <u>Çalışma Düzenlerinde Yetersizlik</u> .....	162
aa. Yetki ve Sorumluluk dağılımındaki bozukluk .....	162
bb. Eğitim eksikliği .....	163
cc. Kumanda birliğinin olmaması .....	164
dd. Yerleşme ve çalışma koşullarının bozukluğu .....	164
SONUÇ .....	166
KAYNAKÇA .....	172

S U N U Ş

Genel olarak vergi yönetimi ve özel olarak da vergi yönetiminin örgütlenmesi son derece ihmal edilmiş bir konudur. Yabancı ülkelerde bu konuda bazı çalışmalara rastlanmakla birlikte, özellikle bizde bu alanda bilimsel çalışmalar yok denecek kadar azdır. Gerçekte vergi yönetimi de en az vergi politikası kadar üzerinde durulması gereken bir konudur. Gelişmekte olan ülkelerde ne yapılması gerektiği üzerinde oldukça durulmakla birlikte, nasıl yapılacağı üzerinde fazla durulmamaktadır. Oysa ki, kötü bir vergi sistemi, iyi bir vergi yönetimi ile daha iyi olabilir. Buna karşılık, iyi bir vergi sisteminin kötü bir yönetimle bozulduğu uygulamada sık sık görülmektedir.

Bu duruma Türkiye uygulaması bir örnek olarak gösterilebilir. Türk Vergi Sisteminde Cumhuriyetle birlikte sürekli reformlar yapılmakla birlikte, vergi yönetiminde aynı düzeyde reformlar gerçekleştirilememiştir. Gerek gelir ve gerekse servet vergilerinde çağdaş bir sistem kurulmasına karşın, vergi yönetimi çağın gerisinde kalmıştır. Bir başka deyişle vergi yönetimi, vergi sistemine ayak uyduramamıştır. Bunun sonucu, son derece ileri sayılabilecek gelir ve servet vergileri sistemi, uygulamada adil olmayan, verimsiz ve kaynak dağılımını saptırıcı bir sisteme dönüşmektedir.

Yukarıdaki açıklamaların çerçevesinde bu çalışmanın esas amacı, bilimsel literatürde bir boşluğu doldurmaya çalışmak ve ihmal edilen bir konuyu gündeme getirmektir. Bu amacın gerçekleştirilmesi sırasında, vergi yönetimine ilişkin Türkçe ve yabancı literatürü de toplayıcı nitelikte bir çalışma yapılması yoluna gidilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak vergi yönetiminin kuramsal çerçevesinin kurulmasına çalışılmıştır. Buna karşılık ikinci bölümde vergi yönetiminin örgütlenmesinde kuramsal olarak etkinlik ve örgütlenme ilkeleri üzerinde durulmuştur. Bu bölümde vergi yönetimi dar anlamda ele alınarak, örgütlenmenin etkinlik yönünden kuramsal esaslarına bir yaklaşım yapılmıştır.

Çalışmanın, üçüncü ve dördüncü bölümleri uygulamaya dönük olmaktadır. Üçüncü bölümde, vergi yönetiminde örgütlenmenin uygulamadaki biçimleri, yabancı ülkeler yönünden gösterilmeye çalışılmıştır. Yabancı ülkeler uygulamasının, Türk Vergi Yönetiminin örgütlenmesiyle birlikte karşılaştırmalı bir biçimde verilmesi de düşünülebilirdi. Ancak bu durumda yabancı ülkelerdeki vergi yönetimlerinin örgütlenmesinde bütünlük gözden kaçabilecekti. Bir başka deyişle bazı yabancı ülkelerin devlet ve yönetim sistemlerinin son derece özgün olması, böyle bir karşılaştırmalı inceleme yöntemine olanak vermemiştir. Bunun yerine statik bir karşılaştırma yapma olanağı veren ayrı bir bölüm açma yöntemi seçilmiştir.

Son bölüm, çalışmanın genel amacının yanında, özel amacını da gerçekleştirmektedir.



B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

VERGİ YÖNETİMİ KONUSUNDA  
GENEL BİLGİLER

## I-VERGİ YÖNETİMİNİN NİTELİĞİ

### A. Vergi Yönetiminin Tanımı ve Öğeleri

#### 1. Tanımı

Vergi yönetimi, kamu maliyesinin üzerinde en az durulan dallarından birisi olmuştur. Bu nedenle de vergi yönetiminin literatürde somut, elle tutulur bir tanımına pek rastlanmamaktadır. Vergi yönetimine ilişkin sorunların da genellikle vergi kuramı içinde, verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve incelenmesine ilişkin genel kuram çerçevesinde incelendiği görülmektedir.

En geniş anlamıyla vergi yönetimi, "vergilemenin uygulamasıdır," biçiminde tanımlanmaktadır(1). Dikkat edilirse bu tanım içinde vergi yönetimi bir süreç olarak yer almaktadır. Buna karşılık bu süreci yürütecek vergi örgütünün, tanımın kapsamına alınmadığı görülmektedir.

Gaston Jeze, maliye biliminin sorunlarını tartışırken, dolaylı olarak vergi yönetiminin de tanımını vermektedir(2). Jeze göre vergi yönetimi, yükümlülerin yasalara göre vergilerinin belirlenmesini ve vergi alacağının zorla alınmasına ilişkin kuralları içermektedir. Görüldüğü gibi Jeze, vergi yönetimini bir kurallar bütünü olarak tanımlamaktadır.

---

(1) Harley L. Lutz, "Tax Administration", Encyclopedia of the Social Sciences, eds., Edwin R.A.Seligman and Alvin Johnson, 12 Ed., Vol.XIV, s.526.

(2) Gaston Jeze, Maliye İlimi, (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu), Ankara, 1956, s.27.

Son yıllarda, ülkemizde vergi yönetimine ilişkin konular üzerinde oldukça duran İlhan Özer'e göre vergi yönetimi, "mevcut vergi mevzuatına göre vergileme ile ilgili bütün hizmetleri yürüten idaredir"(3). Buradaki tanımlama doğrudan vergi örgütünün tanımı olmaktadır. Özer, vergi örgütünün görevlerini sıralayarak daha geniş bir tanım da vermektedir. Buna göre vergi örgütü, "vergi kanunlarının belittiği mükellef gruplarından muayyen zamanlarda vergi beyannamesi alan, bu vergiyi belli ölçülerle tarh, tahakkuk ettiren, tahsil eden, itirazlı ihtilâf hizmetlerini gören, muhasebe kayıtlarını tutan, yoklama, istihbarat ve inceleme işlerini yürüten, memurlarını ve mükelleflerini eğiten, çalışma yer ve ihtiyaçlarını sağlayan ve bunlara benzer hizmetleri gören bir idaredir."

Türk Vergi Mevzuatında ise, vergi yönetiminin tanımı yerine, vergi dairesinin tanımı yapılmaktadır. V.U.K.'na göre, "Vergi Dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir"(Md.4). Vergi dairesi, vergi örgütünün bir birimi olduğuna göre, bu tanımlara eksik kalmaktadır.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşıldığına göre, vergi yönetimi kavramı, süreç ve örgüt kavramlarının her ikisi için de kullanılmaktadır. Bu durumda, dar anlamda vergi yönetimi, vergi hizmetlerini yürüten örgüt anlamına gelmektedir. Geniş anlamda vergi yönetimi de biçimsel vergi hukuku uygulamasını ifade etmektedir. Tanımı daha başka bir biçimde ifade edersek, en geniş anlamı ile vergi yönetimi, "bir vergi sisteminin

---

(3) İlhan Özer, "Vergi İdaresi, Vergi Politikası", Maliye Bülteni, Sayı: 651-652, 1968, s.3.

yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyetlerdir." Böylece geniş anlamda vergi yönetimi; vergi örgütünü, vergi yargısını, yönetsel süreci ve biçimsel vergi hukukunu kapsamaktadır. Bu çalışma boyunca, yukarıdaki ayırım gözönünde tutulmakla birlikte, çoğu kez vergi yönetimi kavramı her iki anlamda kullanılacaktır.

## 2. Ögeleri

Vergi yönetiminin ögeleri, vergi yönetiminin yukarıda geniş anlamda yapılan tanımına uygun olarak açıklanabilir. Buna göre vergi yönetiminin dört ögesi vardır:

i. Vergi örgütü: Esas olarak vergi örgütü, dar anlamda vergi yönetimidir. Vergi örgütünün temel görevi, vergi yasalarının uygulanmasını sağlamaktır. Bu yönden vergi yönetiminin yürütme organı durumundadır. Vergi yönetiminin esas işlevleri olan; tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yönetime ilişkin kısımlarını vergi örgütü yüklenmiş durumdadır. Özetle vergi örgütü, devlet gelirlerini devlet adına toplayan kuruluştur. Ancak, vergi örgütü tek bir birim demek değildir. Aynı alanda birden fazla birim olabilir.

Türkiye'de vergi yönetiminde bir birlik olmadığından, bir tek vergi örgütünden söz etmekte olanaksızdır. Halen iç gelirlerin esas itibarıyla Maliye Bakanlığı eliyle toplanmasına karşın, tekel ve gümrük gelirleri, Gümrük ve Tekel Bakanlığınca toplanmaktadır.

ii. Yönetsel süreç: Verginin uygulanması evresinde yer alan işlemler yönetsel süreci oluşturur. Bu işlemler tarhiyat evresinde, yükümlünün saptanmasına ve matrahın belirlenmesi-

ne, eğer beyana dayalı vergi sistemi geçerli ise yükümlünün kendi tarhiyatının doğruluğunun saptanmasına ilişkindir. Tahsilat evresinde ise, tahakkuk eden vergi alacakları toplanmaktadır. Bakayaların toplanması ve vergi cezalarının uygulanması ise son işlemler olmaktadır. Buna göre idari süreci üç evrede toplayabiliriz: i) Tarh ve tahakkuka ilişkin işlemler; ii) Tahsilata ilişkin işlemler; iii) Cezaların uygulanmasına ilişkin işlemler.

iii.Vergi güvenlik önlemleri: Vergi güvenliği kavramı, "vergilerin kuruluşlarındaki amaca uygun olarak, eşitlikle ve optimal hasılayı verecek tarzda uygulanmalarını sağlayacak tedbirlerin tümünü ifade eder" biçiminde tanımlanmaktadır(4). Genel olarak kontrollü beyan esasına uygun olarak düzenlenen çağdaş vergi sisteminde, vergi güvenliği önlemlerinin önemi son derece büyüktür. Hatta sistemin işlemesi bir dereceye kadar bu önlemlere bağlıdır.

Bu tanıma göre vergi güvenlik önlemlerini, genel güvenlik önlemleri ve özel güvenlik önlemleri olarak iki kısımda belirtmek olasıdır(5). Buna göre genel güvenlik önlemleri şunlardır: Vergi cezaları, bilgi alma, fatura düzeni, çek kullanma, vergilerin açıklanması ve yeminli denetçiler. Özel güvenlik önlemleri ise, şunlardan oluşur: Servet beyanı, gider bildirim, ortalama kâr haddi esası, en az tarım kazancı esası, özel bilgi alma yöntemi ve özel kıyaslama yöntemi.

---

(4) Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.IV, İstanbul, 1970, s.303.

(5) A.g.e., s.307; Ayrıca bu konuda bkz., Orhan Güreli, "Türkiye'de Dolaysız Vergilerde Vergi Kaybının Azaltılması İçin Alınacak Tedbirler", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul, 1978 içinde, s.66-83.

iv. Vergi ceza sistemi: Vergi ceza sistemi, vergi güvenlik önlemleri içinde de incelenmekle birlikte, gerçekte vergi yönetimi sistemi içinde bir alt sistem niteliğindedir. Vergi cezaları vergi yönetiminin yaptırım gücünü oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi ceza sistemi vergi yönetiminin esas öğelerindedir. Genel ceza kuramına uygun olarak vergi cezalarının esas amacı (6). Ancak vergi cezaları, genel ceza hukukundan, cezaların bir zararı tazmin amacı taşıması bakımından ayrılmaktadır. Vergi Ceza sistemi içinde yer alan cezalar: i) Para ödentisi, ii) Müsadere, iii) İşyerinin kapatılması ve işten men, iv) Özgürlüğü kısıtlayıcı olarak dört türde toplanabilir.

Yukarıda sayılan cezalardan para ödentisi kural olmakta, özgürlüğü kısıtlayıcı cezalar ise ayrı nitelikte olmaktadır. V.U.K.'na göre vergi kaçakçılığının cezası, parasal ödentidir(md.345). Kusur'un ve usulsüzlüğün cezaları da parasal ödenti biçimindedir(VUK md.348,49; 353-356). Hileli vergi suçunda ise hem parasal ödenti, hem hapis cezası, hem de işyerinin kapatılması vardır(VUK. md.359). Gümrük kaçakçılığında ise müsadere cezası verilebilmektedir(TCK. 36;1918/47,55).

#### B- Vergi Yönetiminin Amaçları

##### 1. Vergi Gelirlerini En Çok Kılma

Vergi yönetimi, vergi sisteminin işlevi ile uyum halinde olma zorundadır. Bir vergi sisteminin temel işlevi, kamu ekonomisinin finansmanını sağlamaktır. Bir başka deyişle "kamusal malların fiyatlarını toplamaktır".

(6) Bkz., Akif Erginay, Vergi Hukuku, A.Ü.H.F., Ankara, 1974, s.13-15.

Yukarıdaki işlev açısından vergi yönetiminin en yakın amacı, "vergi gelirlerinin korunması ve bu gelirlerin en üst düzeye ulaştırılmasını sağlamaktır". Geleneksel yaklaşım olarak adlandırılan bu yol, çağdaş anlayışa oldukça ters düşmektedir. Çünkü bu amacı gerçekleştirmek için vergi yönetimi sadece gelir sağlayıcı düzenlemelere ve incelemelere yer vermektedir. Yükümlü aleyhine haksız olarak tahakkuk eden yanlışlıklar düzeltilmemekte, buna karşın, yükümlünün lehindeki yanlışlıkları düzelterek hazine lehine ek matrah farkları çıkarmaktadır(7). Bu yaklaşımın başka bir sonucu ise yönetimin esas olarak mevzuat düzenlemelerine ve uygulamasına ağırlık vermesi biçiminde olmaktadır. Bunun sonucunda bir dizi yasa, tüzük, yönetmelik ve tebliğden oluşan bir vergi mevzuatının yorumlanması ve uygulanması sırasında ortaya çıkan uyumsuzlukları çözecek bir mekanizmaya öncelik verilmektedir. Bu amaç, yükümlülüğün ilk saptanma aşamasına yeterince önem verilmemesine ve hassas davranılmamasına yol açmaktadır.

## 2. Yükümlülüğün Tam ve Doğru Saptanması

Son zamanlarda, yükümlülüğün saptanmasında hata payını en aza indirme ve doğruluk oranını en yüksek kılma amacı üzerinde de durulma yönüne gidilmektedir(8). Böylece yükümlüye sonradan ek bir yükümlülük çıkarma yerine, ilk aşamada yükümlülüğün tam ve doğru olarak saptanması esas amaç olmaktadır.

(7) James W. Martin, "Tax Administration In The United States", Public Finance, Sec. Reprint Ed., Vol. 6, 1951, s.10.

(8) A.g.m., s.11.

### 3. Optimum Eşitlik Sağlama

Vergide adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi amaç alınırsa, vergi yönetiminin de eksiksiz olması gerekmektedir. Bunun için de vergi yükümlülüğünün koşullarına uyan herkese, vergi yasaları tam olarak uygulanmalıdır. Yükümlüler arasında eşitliğin sağlanması, özgün yükümlülüğün doğru olarak saptanması ile gerçekleşecektir. Ne var ki, çoğu kez başlangıçta yükümlülüğün tam ve doğru olarak saptanması gerçekleşmeyebilir.

Bunun için, yükümlülerin vergi ödemelerinde doğruluk oranını maksimize etmek gerekir. Başka bir deyişle bunun anlamı, yükümlülüklerin saptanmasında yapılan hataları eşitlemek yoluyla toplam hata payını en aza indirmektir. Bunun somut anlamı kaçakçılıkta eşitliğin sağlanmasıdır. Bu amaca optimum adaleti sağlama amacı da diyebiliriz.

### C. Vergi Yönetiminin İşlevleri

Herhangi bir örgütsel yapı, temel amacı çerçevesinde biçimlenir ve işlevlerde örgütün amaçlarına koşul olarak ortaya çıkar. Vergi yönetimi sisteminin her iki tarafında insan elemanı vardır. Bu sürecin bir tarafında organik vergi yönetimi, diğer tarafında ise vergi yükümlüsü bulunur. Bu iki elemanın birbirleriyle ilişkileri özel olarak biçimsel vergi hukuku ile belirlenmiştir. Bu süreçte taraflardan biri üzerine düşen görevlerini yerine getirmediği takdirde, vergi sistemi bütünüyle aksar. Bütün vergi yükümlülerinin, yükümlülüklerini sadece zorla yerine getirmelerini sağlamak hem çok pahalı hem de olanak dışıdır. Buna, dünyanın hiçbir vergi yönetiminin gücü yetmez. Bu bakımdan vergi yönetiminin temel görevinin, yükümlülerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayan bir ortam sağlamak olduğu ileri sürülebilir. Bu



ortamın gelişmesi için yükümlülerde "yükümlü olma bilinci"ni geliştirmek gerekir. Ancak bu alanda vergi yönetimi dışındaki etkenlerde rol oynamaktadır(9). Bu nedenle vergi yönetimi, kendi kontrolündeki etkenlerle, vergi ahlakını ve vergi ödeme ortamını olumlu yönde etkilemekle yükümlüdür. Vergi yönetiminin yukarıda belirtilen temel görevinin ve daha önce açıklanan amaçlarının doğrultusunda yürüttüğü işlevlerini; tarhiyat, tahsilat ve inceleme işlevi olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz.

Yönetimin yürüttüğü diğer bütün hizmetler; bu üç işlevi destekleme niteliğindedir.

#### 1. Tarhiyat İşlevi

Tarhiyat işlevi, yükümlülüğün saptanmasından, verginin tahakkukuna kadar olan bir dizi işlemi kapsar. Vergilemede karşılaşılan güçlüklerin çoğu, bu işlemlerin şu veya bu bölümündeki karmaşık ve uyumsuzluklu sorunlardan doğmaktadır. Normal olarak bireysel yargıların payını en aza indirmek için her türlü çabanın gösterilmesi gerekir. Kuşkusuz tarh işlemleri, baş vergisinde veya birtakım dış belirtilere dayanan vergilerde ya da advaloren vergilerde oldukça kolay ve yalındır. Buna karşılık beyana dayalı çağdaş vergilerde tarhiyat işlemleri önemli bir sorundur.

Tarhiyat işlevine ilişkin görev ve işlemleri iki alt işlevde toplamak olasıdır.

i. Yükümlünün saptanması: Yükümlünün saptanması, vergi yönetiminin başlangıç evresi olduğu gibi bugün de başarı-

---

(9) Norman D.Nowak, Tax Administration In Theory and Practice, Praeger Publishers, Newyork, 1970, s.15-16.

lı vergiciliğin temel taşı durumundadır. Vergi yönetimi kimin yükümlü olduğunu kesinkes saptayamadıkça yönetsel süreci başlatamayacaktır.

Bu nedenle bir vergi yönetimi, öncelikle yükümlü sicillerine önem vermelidir. Bu sicile vergi örgütünün sadece kendi olanakları ile sağladığı bilgiler değil, diğer kaynaklardan sağladığı bilgiler de işlenir. Yükümlü sicili, yönetime yükümlüleri saptama kolaylığı yanında, yükümlülerin yapısı ve diğer özellikleri yönünden de yararlı istatistikî bilgiler sağlayacaktır(10).

Yükümlünün saptanmasından sonra gelen evre, yükümlünün yükümlülüğü yerine getirmeye katılmasıdır. Beyana dayalı vergilerde bu yönden yapılacak ilk işlem, yükümlünün beyanda bulunmasıdır. Beyanname sistemi vergi yükümlüsünü birincil bir vergi kaynağı yapmaktadır(11). Beyana dayalı tarh sisteminde başarı, yükümlünün eğitim derecesine ve onun işbirliği yapma isteğine dayanır. Yükümlü ne kadar doğru ve kapsamlı bilgi verirse, diğer bilgi kaynaklarına o kadar az başvurulur. Bunun içinde yaratılacak ortam önemlidir. Öncelikle bir tanıtma ve kamuoyu baskısı ile birlikte formların iyi hazırlanıp dikkatle dağıtılması ve kapsamlı bilgilerin istenerek yönetimin bu formların doldurulmasına yardım etmesi gerekir. Yükümlü, beyanname formlarıyla gerektiği kadar bilgi verme durumunda olmalıdır. Doğal olarak bilgi akımının hacmindeki gelişme ve beyanname sayısındaki artış kesin olarak

(10) Patrick L.Kelley and Oliver Oldman, Eds., Readings on Income Tax Administration, The Foundation Press, Mineola, Newyork, 1973, s.197.

(11) Clara Penniman and Walter W.Heller, "State Income Tax Administration", a.g.e., ss.205.

bilgisayarlara gereksinme duyulmasına yol açacaktır.

Beyanda bulunmayan yükümlüleri saptamak için yönetim, yoklama yapar. Yoklama, yükümlü ve yükümlülükle ilgili maddi olayları kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamaktır (VUK., md.128). Etkin bir yönetim ve uygulama, araştırma gücüne dayanır. Araştırma işlevine zorunlu olarak yardım ve katılma esastır. Yükümlülerin kişisel durumu, gelir kaynakları, yaşayış durumları, giriştikleri işlerin gelişmesinin izlenmesi ve saptanması, yoklama ve gizli araştırma faaliyetleri ile olasıdır(12). Yükümlülerin, sürekli olarak izlenmesiyle yönetim ı, maddi olayları ve yükümlülük konusu durumları yerinde ve anında saptayacaktır. Hizmetin, anında ve doğru olması esastır. Yoklama yükümlü ile vergi memurunun işyerinde ilişkisini gerektirdiğinden, yoklama elemanlarının nitelik ve moral durumu önemli bir etken olmaktadır.

Türk Vergi Örgütünün yoklama hizmetlerini gerek nitelik ve gerekse nicelik yönünden son derece yetersiz yürüttüğü görülmektedir. İş hacmi yüksek bölgelerde vergi dairelerinin çevrelerinin geniş tutulmuş olması bir yana, yoklama hizmetlerine genellikle yönetimin nitelik bakımından en düşük ve formasyonu zayıf, düşük maaşlı, memurların sayıda ayrılmış olması, hizmetin işlevini yitirmesine neden olmuştur. Bir başka deyişle, yoklama hizmetlerinin işlememesi, vergi yönetiminin , yükümlüye gözünü kapaması demektir (13).

---

(12) Fehamettin Ervardar, "Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları Vergi Murakabesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbirinci seri, İ.Ü.İ.F. Y . . . , İstanbul, 1965, s.42.

(13) A.g.m., s.43.

ii. Matrahın Belirlenmesi: Vergi matrahının saptanması, tarhiyatın en zor bölümünü oluşturmaktadır. Özellikle envanterde gözüken mallarla ve piyasada değişime konu olmayan malların değerlerini saptamada büyük güçlükler doğmakta ve matrahın saptanması ister istemez öznel ögeleri gerektirmektedir. Adil bir vergi yönetimi, kişisel yargıları en aza indirmelidir. Yönetim, bireysel vergi borcunun doğmasında ilk öge olan yükümlünün ödeme gücünü ve vergisini hesaplamak için gerekli yöntemleri araştırmakla yükümlüdür(14). Bunu yaparken de bir yandan hazinenin yararını kollamak, diğer yandan da yükümlüye kolaylık sağlamak durumundadır.

Bireysel olarak vergi borcunun saptanmasında, belli-başlı dört yöntem vardır: Bunlar, yönetimin değer biçmesi, dış görünüş, beyan ve kaynakta kesme yöntemleridir.

Bir diğer görüşe göre ise, vergi tarhiyatı yönünden vergi sistemleri altı grupta toplanmaktadır(15):

Birinci grupta yükümlü tamamen pasiftir. Verginin tarh ve tahakkuku yönetimce yapılır. Bu sistemde kaçakçılık, yönetimin görevi kötüye kullanmasıyla olur. Baş vergileri bu sisteme bir örnektir.

İkinci grupta yükümlü yine pasif durumdadır. Buna karşılık yükümlünün tarhiyata itiraz hakkı vardır. Buna da, genel yazım ile yapılan bina vergileri tarhiyatı örnek gösterilebilir(16).

---

(14) Jeze, s.437.

(15) Carl S.Shoup, Public Finance, Aldine Publish. Com., Chicago, 1969, s.428.

(16) A.g.e., s.429.

Üçüncü grupta ise, belirli bilgiler üçüncü kişilerce sağlanır. Yönetim, bu bilgilere dayanarak vergiyi tarh eder. Menkul sermaye iratlarındaki gelir vergisi stopajında olduğu gibi. Burada vergi kaçakçılığı için, ya vergi sorumlusu ya da vergi memuru görevi kötüye kullanılabilir(17).

Dördüncü grupta, yükümlü kendisi beyanda bulunur. Yönetim vergi tarhını beyannamedeki bilgilere dayanarak yapar. Yükümlü eksik veya yanlış bilgiler vererek yönetimi yanıltabilir. Çağdaş gelir vergileri bu sisteme bir örnektir.

Beşinci grupta, hem verginin hesaplanması hem de ödemesi vergi sorumlularınca yapılır. Bunun en açık örneği, stopaj yoluyla yapılan tarhiyattır. Vergi kaçakçılığı, vergi sorumlusunun görevini kötüye kullanmasıyla olasıdır.

Altıncı grupta ise, kendi kendine tahakkuk eden vergiler bulunur(18). Yükümlüye en çok bu sistemde görev düşmektedir. Yükümlü beyanda bulunduğu anda, gerekli bütün bilgileri de yönetime bildirir. Buna göre kendisi matraha hesaplar, vergi tutarını bu matraha göre bulur ve vergisini öder. Burada hem tek yanlı hem de karşılıklı görevi kötüye kullanmayla kaçakçılık olasıdır. Türk Gelir Vergisi Yasası'na göre yükümlü verginin tarhını da kendisi yapar.

Vergi matrahının saptanmasında, yükümlünün beyanı çağdaş bir yöntemdir. Burada önemli olan yükümlünün doğru beyanda bulunmasıdır. Bu nedenle yönetimin, beyanın sağlıklı olmasını sağlaması gereklidir. Başka bir deyişle, beyanların güvenilirliğini arttırmak önem kazanmaktadır. Beyan formlarının

---

(17) A.g.e.

(18) A.g.e.,s.430.

iyi hazırlanması, matrahın saptanmasında en önemli aşamadır.

Yükümlünün beyanının güvenilirliği ya isteyerek sınırlıdır, ya da istemeyerek sınırlıdır(19). Yükümlülerden bazıları eğitimsizlik veya bilgisizlikten dolayı yanlış bilgiler verir. Bazıları da isteyerek yanlış bilgiler verir. Yükümlü bildirimlerinin güvenilirliğini arttırmak için bir yaklaşım; yeterli ve sağlıklı kayıt ve defter tutma bilgilerini geliştirmektedir. İkinci bir yaklaşım ise, beyannamede sadece gelire ilişkin bilgilerin değil, tüketim harcamalarına ve net servet değişikliklerine ilişkin bilgilerin de istenmesidir(20).

Vergi sisteminin gittikçe karmaşık bir yapıya bürünmesi gerek vergi yönetiminin, gerekse yükümlülerin yükünü, tarhiyat işlevinin yerine getirilmesi yönünden arttırmaktadır. Özellikle beyana dayalı vergilerde, yükümlünün yükü daha da artmaktadır. Ancak son inceleme ve sorumluluk vergi yönetimine ait olduğuna göre, sonuç olarak vergi yönetimi gittikçe ağırlaşan bir yükümlülük altına girmektedir.

## 2. Tahsilat İşlevi

Vergilerin toplanması vergi yönetiminin temel görevidir. Verginin tahsili, verginin tahakkuku anında veya daha sonra gerçekleştirilebilir. Gerçekte ilke olarak tarhiyat ve tahsilat işlevleri birbirlerini tamamlayıcı özelliktedirler. Yükümlü yönünden de farklı birimlerle karşılaşmaktansa, tek bir birimle ilişkilerini sürdürmek daha yararlı olmaktadır. Bu nedenle, genel olarak tarhiyat işlevi ile tahsilat işlevi, vergi örgütünde tek bir birimin sorumluluğu altındadır-

---

(19) Kelley and Oldman, s.204.

(20) Nicholas Kaldor, Indian Tax Reform, Government of India, Ministry of Finance, Department of Economic Affairs, New Delhi, 1956, s.1-3.

lar. İstisnai olmakla birlikte, bazı ülkelerde her iki işlev ayrı birimlerce yürütülmektedir(21).

Bununla birlikte, tarhiyat ve tahsilat işlevinin aynı örgütte yer alması demek, aynı personelce görülmesi demek değildir. Tahsilat işlemleri ile uğraşan personel hem kamu alacaklarının tahsili hem de yükümlülerle etkin bir biçimde uğraşma durumundadır. Bu işlev özel bir beceri, bilgi ve deney istemektedir. Bununla birlikte, genellikle bu iki işlev aynı örgüt içinde, fakat ayrı birimlerce yürütülmektedir. Örneğin Türk Vergi Örgütünde en küçük vergi dairelerinde bile, tahakkuk ve tahsilat servisleri ayrıdır(22). Birleşik Amerika' da ise, yerel düzeyde her iki işlev birbirinden bağımsız olmakla beraber, merkezde tek bir yönetimde birleşirler(23).

Tahsilat işlevi, genel vergi ilkeleri çerçevesinde yapılması gereken bir faaliyettir. Çağdaş tahsil ilkeleri iki noktada toplanabilir(24):

- i. Yükümlüye kolaylık göstermek,
- ii. Hazine alacağını güvence altına almak

Birincisi; klasik vergileme ilkelerinden uygunluk ilkesinin anlatımıdır. Her vergi, yükümlüye en uygun gelen süre ve biçimde alınmalıdır. Ancak bu ilkedan, yönetimin yükümlünün arkasından koşması gerektiği anlamını çıkarmamak gerekir. Ana kural, yükümlülerin tahakkuk eden vergilerini kendiliklerinden ödemeleridir. Bunu sağlamak için vergi yönetimi süre ve yer kolaylığı göstermelidir.

(21) Kelley and Oldman, s.327.

(22) Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, Md.14.

(23) Kelley and Oldman, s.327.

(24) Bu konuda bkz. İ.Fazıl Pelin, Finans İlmi, Birinci Kitap, Üçüncü bası, İstanbul, 1945, s.252 ve Jeze, s.437.

Buna karşılık vergi yönetimi hazinenin zarara uğramaması ve yükümlünün yasalara uygun olarak vergisini kendiliğinden vermesini sağlayacak biçimde etkin olmalıdır. Tahakkuk etmiş bir verginin süresinde ödenmemesi durumunda, yükümlüye ek parasal yükümlülükler yüklenmelidir. Bu nedenle tahsilat işlevi, icrai yetkileri de gerektirir.

Vergi tahsili yöntemleri ise tarihsel bir kategoridir. Zaman ve yer olarak değişebilir. Başlıca vergi tahsili yöntemlerini; iltizam, ihale, halk temsilcileri eliyle toplama, emanet, verginin yükümlüce ödenmesi, pul veya bandrol yapıştırma ya da değerli kağıt kullanma ve tescil yöntemleri olarak sıralayabiliriz(25).

Çağdaş bir tahsilat işlevinin başlıca ögeleri ise şunlardır: i. Cari hesapların tutulması; bu arada her yükümlünün hesabının tutulması ve diğer bilgilerin kaydedilmesi; ii. Ödemelerin kabulü ve bankaya yatırılması, banka hesaplarının takip edilmesi; iii. Vergi iadelerinin, yükümlüye iadesi; iv. Bakayaların takip ve tahsili(26).

Yukarıdaki ögelerden ilk üçü, daha çok muhasebe ve kayıt işlevidir. Bu işlev çok büyük ölçüde iş gerektirmektedir. İşlemlerin niteliği, muhasebe ve bilgi işlem makinelerinin kullanılmasını gerekli kılar.

Etkin olmayan bir vergi yönetiminin ilk belirtisi, vergi ödemelerindeki gecikmeler ve bakayalardır. Bu durum, yükümlünün vergi yönetimine karşı saygısının eksikliğini gösterir. Vergi yönetiminin tahsilat işlevine ilişkin en önemli

---

(25) Bkz., Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 2. Baskı, İstanbul, 1976, s.271.

(26) Nowak, s.99.



çabası, yükümlülerde ödeme tarihi alışkanlığı doğurmak olmalıdır. Vergi yönetimini etkin duruma getirmek için, zamanında ödeme yapmayanlara etkili yöntemlerle baskı yapmak gerekir. Bu yönden tahsilat işlevinin gelişimine ilişkin önlemler, iki yönden ele alınmalıdır:

i. Tahsilat sürecine ilişkin önlemler: Tahsilat işlemlerinden en önemlisi, öncelikle süresi içinde ödemede bulunmayanları anında saptamaktır. Bunun için de yükümlü hesaplarının günü gününe izlenip denetlenmesi gerekir.

ii. Yaptırım gücüne ilişkin önlemler: Vergi alacağı'nın sıkı bir biçimde izlenmesi demek, gerekli yaptırımlara ve güce sahip olmak demektir. Vergi yönetiminin yükümlüyü ödemede bulunmaya zorlamasında iki yaklaşım vardır:

Birincisi, hukuki, cezai yaptırımlardır. Burada parasal cezalar sözkonusudur. Bu nedenle vergi yükümlüleri, vergi ödemelerini geciktirme kararlarında basit bir çıkar araştırması yaparlar. Eğer ceza oranları piyasa faiz oranlarından daha düşük ise, yükümlü aradaki fark kadar kazanç elde edecektir. Bu yönden cezai faiz oranlarının kesinlikle piyasa faiz oranlarının üzerinde olması zorunludur. Ancak, parasal cezaların da aynı yükümlülük konusu olan vergi gibi yerine getirilmemesi olasılığı her zaman vardır.

Ayrıca cezai süreçler ve işlemler kesin kanıt sistemi ve kanıtlama yükünü gerektirir. Bu ise, yasaların uygulanma maliyetini daha da arttırır(27).

---

(27) Kelley and Oldman, s.389.

İkinci yaklaşım, devletin doğrudan alacağını tahsil edici girişimde bulunmasıdır. Başka bir deyişle, vergisini ödemeyen yükümlünün mal varlığının haczi ve satışı gerekir. Bu yöntemler genellikle cezai yaptırımlardan daha ucuz ve basittir.

Türkiye'de kamu alacaklarının tahsili süreci 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtilmiştir. AATUHK hükümlerinin uygulanmasında kamu borçlusu, vergi yükümlüsünü de kapsamaktadır. Adli icrânın, İcra ve İflas Yasasını uygularken kendi alanında yaptığı işi, vergi dairesi kamu alacaklarının tahsili sürecinde yapmaktadır (28). Başka bir deyişle, vergi dairesi aynı zamanda bir icra dairesi olarak da görev yapmaktadır.

### 3. İnceleme İşlevi

İnceleme işlevi, yükümlüde vergi ödeme bilincine katkıda bulunan, gönüllü ödemeyi arttırıcı bir işlevdir. Başka bir anlatımla, yükümlünün defter ve kayıtlarını inceleyerek, kaçakçılık veya usulsüzlüğü saptamak ve dolayısıyla cezalandırmak yoluyla vergi yönetimine saygı ve güveni arttırmak olanağını sağlayan bir araçtır. Bir vergi sisteminin başarısı, vergilemeyi doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilen vergi denetiminin başarısına bağlıdır. Vergi matrahlarının tam olarak kavranmasıyla, oranlarda bir artış olmadan da vergiler artabilir(29).

(28) Mehmet Akmansu, "Vergi Daireleri", İktisat ve Maliye Dergisi, C.X, s.2, 1963, s.79.

(29) G.Schmölders, Genel Vergi Teorisi, (Çev.Salih Turhan), İ.Ü.İ.F.Yayını, İstanbul, 1976, s.98.

İnceleme işlevi iki alt işlevde açıklanabilir(30).

i. Araştırma işlevi: Vergi incelemesinin arayıcı ve bulucu özelliğini, araştırma işlevi olarak niteleyebiliriz. Bu işlev esas olarak yükümlülerin defter ve kayıt düzeninde yaptıkları hata ve hilelerin, kısaca kaçakçılığa ilişkin her türlü davranışlarının saptanmasını amaçlar.

ii. Önleme İşlevi: Adı geçen bu işlev ise, yükümlülerin hata yapmasını önlemeyi amaçlar. Vergi yönetiminin çağdaş amaçlarına uygun bir yaklaşımla, önleme işlevi gittikçe önem kazanmaktadır.

Gerçekte vergi incelemelerinin esas işlevi gelir sağlama olmaktan çok vergi ödeme alışkanlığını geliştirmek ve yükümlülerin vergilerini daha doğru ve daha az hata ile vermelerini sağlamaktır. Yoksa, vergi incelemesi cezai nitelikte olup yükümlüyü haksız çıkarmaya yönelik olursa, bu durum vergi ahlakı ve mali psikoloji üzerinde olumsuz etkide bulunur(31).

Yönetim inceleme işlevini genellikle üç alanda gerçekleştirir(32):

i. Alan İncelemesi: İşyerinde defter ve kayıtların stoklar ve diğer öğelerle birlikte tam ve kapsamlı bir incelemeye alınmasıdır. Bu inceleme zaman ve kaynak ayırmasının yeterli olmasını gerektirir.

ii. Büro ve posta incelemesi: Burada defter ve kayıtlar büroda veya posta ile getirilerek incelenir. Bu tür inceleme kısa sürede inceleme olanağı verdiği için, çok sayı-

---

(30) Bkz. Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, (Basılmamış Doktora Tezi, A.İ.T.İ.A., Ankara, 1977) s.14-15.

(31) Schmolders, s.100.

(32) Bu konuda bkz., Nowak, s.69-70.

da yükümlünün incelenmesine olanak sağlar. Esas olan nitelik yerine niceliktir.

iii. Yükümlüye yardım: İncelemenin önleme işlevi çerçevesinde, yükümlüyle işbirliği yapmaktır. Yükümlüye teknik anlamda danışmanlık işlevidir. Bu yardım, yükümlünün yükümlülüğünü yasalara uygun bir biçimde yerine getirmesiyle sınırlıdır. Başka bir anlatıma, yükümlünün hata yapmasını önlemek amacıyla yardım yapılır.

İnceleme programının hazırlanmasında etkinlik esas amaçtır. Ancak etkin bir uygulama, hangi alanların araştırılıp inceleneceğini gösteren ekonomik araştırma ve istatistikleri gerektirir(33). Yıllık inceleme programlarının hazırlanmasında ilk basamak, incelemenin kapasitesini belirlemektir. Başka bir deyişle, eldeki inceleme elemanları ile ne kadar beyannamenin incelemeye alınabileceğinin saptanması gereklidir. Daha sonra üçüncü aşama ise beyanname seçimidir. Elektronik bilgi işlem makinaları ile yapılacak ayıklamalar, bu alanda çok değerli yardımlar sağlayabilir.

İncelemelerde nesnel standartlar ve dürüstlük gerektiği kadar, en az giderle optimum sonuçlar almak gerekir. Gerçekte, bütün beyannamelerin incelenmesi olanaksızdır. Bu açıdan, kaçakçılığın yoğun olmadığı ülkelerde toplam beyanname tutarının %2-3 kadarının, kaçakçılığın yaygın olduğu ülkelerde ise, %7-8 kadarının incelenmesinin yeterli olduğu ileri sürülmektedir(34). Gene aynı görüşün sahibine göre, %8 lik bir incelemeyi gerektiren ülkelerin vergi örgütleri bu görevi görececek yeterli elemanlardan yoksundur.

(33) Public Administration Service, Modernizing Government Administration, Chicago, 1961, s.76.

(34) Nowak, s.68.

En uygun inceleme programının boyutlarını ölçmek için, optimum inceleme programının tanımını yapmak gerekir. Buna göre optimum inceleme programı, toplam vergi tahakkuku ve vergi iadelerinde inceleme sonucu ortaya çıkan farkları, toplam inceleme giderlerinin üzerinde bir noktada en çok kılan bir programdır(35).

Ancak vergi yönetimlerinin, optimum bir program yapmaları bütçe olanakları ile sınırlıdır. Bu nedenle vergi inceleme elemanları, önceliklerin saptanması yoluna gitmelidir. İnceleme programlanırken öncelik, inceleme maliyeti üzerinde en çok vergi hatası görünen incelemeye verilecektir. Böylece, birim inceleme saati başına ortaya çıkabilecek en çok hatalı vergi tutarının sıralanmasına göre bir program saptanmalıdır(36). Bu programın sınırları ve genişliği, marjinal bir değerlendirme ile saptanmalıdır. Başka bir deyişle inceleme programı, marjinal gider ve marjinal ek gelirin denge noktasına kadar yürütülmelidir(37).

Vergi incelemesinde önemli aşamalara ulaşmış gelişmiş bazı ülkelerde, incelemenin etkinliğini arttıracak yöntemler uygulanmaktadır(38). Gerek inceleme programlarının hazırlanmasında, gerekse beyanname seçimlerinde elektronik bilgi işlem makinelerinden ve çağdaş yöntemlerden yararlanılmaktadır(39).

---

(35) Ronald B. Welch, "Measuring The Optimum Size of a Field Audit Staff", National Tax Journal, Vol.7, No.3, s.210.

(36) A.g.m., s,214.

(37) İhan Üzer, Vergi İdaresi, Maliye Enstitüsü Konferansları, 22.Seri 1972'den ayrı basım, İstanbul, 1975, s.63.

(38) A.g.e., s.59-63; Ayrıca bu konuda bkz., Kemal Siber, Amerika Vergi Tatbikatında Beyanname Seçimi Esasları, Maliye Bk. Tetkik Kurulu, Ankara, 1962 ve Akdoğan, s.55-93.

(39) Akdoğan, s.123-129.

## II- VERGİ YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

### A. Kamu Ekonomisinde Vergi Yönetiminin Önemi

#### 1. Kaynak Dağılımı Yönünden

Kaynakların etkin bir biçimde dağılımı; herhangi bir değişiklik veya yeniden bir düzenlemeyle, toplam refah düzeyinde göze görünen bir artışın sağlanamayacağı bir durumun gerçekleşmesi demektir. Bir vergi sistemi veya vergi, toplumsal davranış kalıplarını etkiliyerek toplumu optimal sektörler arası kaynak dağılımı noktasına getirebilir veya uzaklaştırabilir(40). Dolayısıyla toplumsal refahta artar veya azalır.

Kamusal malların ortak tüketim ve bölünmezlik özelliklerini taşımaları bunlara piyasa malları gibi gönüllü ödemelerde bulunulmasını ortadan kaldırır. Bu nedenle kamusal malların fiyatları demek olan vergiler, zorunlu olarak toplanır. Vergilerin devlet adına toplanması vergi yönetimi aracılığıyla yürütülür.

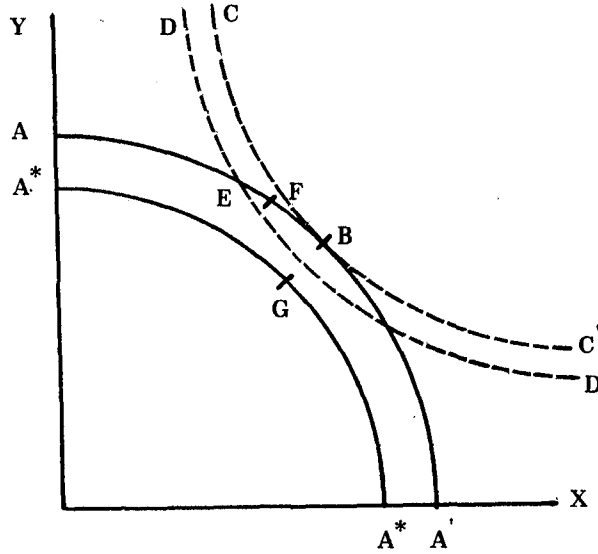
Vergi yönetiminin etkin işlememesi durumunda, vergi yükünlüleri çeşitli yollarla vergi ödememe yolunu seçeceklerdir. Çünkü kamusal malların maliyetlerine katılmama, bu malların tüketiminden vazgeçme gibi bir durumu ortaya çıkaracaktır. Buna karşılık vergi yönetimindeki aksama, aynen ussal olmayan bir vergi sisteminin veya verginin kaynak dağılımı üzerindeki etkilerine benzer etkiler yapacaktır.

Bir vergi sistemi, optimal dağılım koşullarını değiştirmedeği veya bu optimalitenin gerçekleşmesine katkıda bulunduğu an etkin bir vergi veya vergi sistemi demektir. An-

(40) Bernad P. Herber, Modern Public Finance, The Study of Public Sector Economics, Rev. Ed., Richard S. Irwin, Homewood, Illinois, 1971, s.104.

ii. Vergi sisteminin olanakları belirli bir kaynak dağılımını amaçlamıştır. Vergi yönetimindeki aksamalar, optimum kaynak dağılımından sapmalara yol açar.

Bir vergi sistemi, kaynak dağılımı yönünden ne kadar etkin olursa olsun, etkin bir biçimde yönetilemiyorsa, toplumun yükleneceği sözkonusu maliyetler oldukça yüksek olacaktır. Bunun sonucunda kaynak dağılımı yönünden daha az etkin, fakat yönetimi daha kolay vergiler seçilecektir. Bu durumu (Şekil 1)'de görebilmekteyiz(41).



Şekil 1. Vergi Yönetimi ve Etkinlik

(41) Gary Forman, Paul Taubman, Public Economic Theory and Policy, The Mac Millan Co., New York, 1973, s. 125.

Yukarıdaki şekle uygun olarak iki vergiyi inceleyebiliriz. Bu vergilerden biri, vergi yönetimi için sorunları olan gelir vergisi, diğeri de tek bir X malı üzerinden alınan gider vergisidir. Hiçbir verginin bulunmadığı bir ekonomide bütün kaynaklar X veya Y mallarının üretimi için kullanılmaktadır.

X ve Y malları için üretim olanakları eğrisi AA ile, toplam fayda eğrisi ise CC ile gösterilmektedir. Bu durumda toplam denge Bde oluşmaktadır. Eğer, X üzerine bir gider vergisi konursa, denge başka bir noktada, örneğin E' de olacaktır. Bu denge noktası ise CC'den daha düşük bir farksızlık eğrisini gerektirmektedir.

Bu kez aynı hasılatı sağlayan, fakat Y malına bazı istisnalar tanıyan bir gelir vergisi konduğunu düşünelim. Bu seçmenin tüketici fiyatları oranını değiştirdiğini varsayarak, dengenin E' den daha yüksek bir refah düzeyi demek olan AA' üzerinde F noktasında oluştuğunu görürüz. Buna dayanarak gelir vergisinin gider vergisine göre daha etkin bir vergi olduğunu ileri sürebiliriz.

Ancak uygulamada kaynak dağılımı yönünden aynı sonuçlar ortaya çıkmamakta ve yukarıdaki sonuç doğrulanmamaktadır. Kaynakların, vergiden kaçırma veya vergi kaçakçılığına ayrılması üretim olanakları eğrisini AA' ya kaydıracaktır. Dolayısıyla denge de yeni bir noktada, G noktasında ortaya çıkacaktır. G ise DD farksızlık eğrisinden daha aşağıdadır. Bu durum gelir vergisinin iyi uygulanamadığı koşullarda, dolaylı vergilerin daha az bir refah kaybına neden olacağını göstermektedir.



Kaynak dağılımına ilişkin koşulların, vergi yönetimin-den etkilenmesine somut örnekler bulmak da olasıdır. Serma-ye piyasasının etkin olmadığı veya kurumsallaşmadığı ülkeler-de, taşınmaz mallar piyasası oldukça canlıdır. Bu piyasada sürekli talep vardır. Bu talebin, sadece hızlı şehirleşme veya enflasyon gibi değişkenlere bağlı olduğu da ileri sürü-lemez. Çünkü bu alanda önemli bir etken de vergi yönetiminin taşınmaz mallar piyasasını yeterince kavrayamamasıdır. Örne-ğin Türkiye'de 1972-75 yılları arasında GSYİH %121.9 ve top-lam vergi gelirleri %141.1 artarken; aynı dönemde emlak ver-gisi gelirleri %64.7 oranında artmıştır(42). Kuşkusuz bu du-rum vergi yönetiminin yetersizliğinin bir sonucudur. Bu alan-daki spekülatif kazançların büyük ölçüde vergi dışı kalması sonucu, kaynaklar reel yatırımlardan taşınmaz mallar piyasa-sına kaymaktadır.

## 2. Gelir Dağılımı Yönünden

Çağımızda gerek gelişmekte olan ülkelerde, gerekse piyasa ekonomilerinde gelir dengesizliklerinin varlığı yaygın bir olgudur. Devletin bu dengesizlikleri en azindirici bir politika uygulaması, hiç değilse herkese belirle bir yaşama düzeyi sağlaması gerekeceği noktasında birleşilmektedir(43). Kamu maliyesi kanalı ile gelirlerin yeniden dağıtımı, kapi-talist ekonomilerin kullandığı çeşitli yöntemlerren biridir (44). Devletin her türlü gelir ve harcama faaliyetlerinin, toplumun üyeleri arasında gelir ve servetin yeniden dağılı-

(42) Maliye Bakanlığı, Gelirler Gn.Md. Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976

(43) Bkz. John Due, Maliye, (Çev. Sevim Görgün ve İzzettin Önder), Üçüncü Baskı, İ.Ü.İ.F.İ., İstanbul, 1963, s.27-28.

(44) Bkz. Selahattin Tuncer, Gelirin Yeniden Dağılımı, İkti-sadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1970, s.19-20 içinde, Tibor Barna, Redistribution Of Income Through Public Fi-nance In 1937, Oxford, 1945, s.6.

mina yol açtığı bir gerçektir.

Bugün devletin gelir politikasının esasını vergiler oluşturduğuna göre, vergilerin ve vergilemenin de gelir dağılımına ve vergi adaletine etkileri büyük önem kazanmaktadır. Gerçekte vergilerin klasik mali işlevlerinin yanında, bugün önem kazanan çağdaş işlevleri içinde en önemlilerinden biri de gelir dağılımını sağlama işlevidir(45). Maliye politikasının geliri yeniden dağıtıcı işlevi için kullandığı temel araç, vergi politikasıdır. Başka bir anlatımla herkesin yararlanmasına açık olan kamusal malların artanoranlı vergilerle finansmanı, bu amacı gerçekleştirebilir. Bunun yanında, yatay adaleti sağlamada kullanılan ayırma ilkesi de bu işlevi gerçekleştirmeye yardım edicidir. Vergi politikasının bu iki aracı dışında vergi sisteminin yapısı da gelirin yeniden dağılımında etkin olmaktadır.

Genel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler gelir dağılımını farklı yönlerden etkilemektedir. Dolaysız vergilerin artanoranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi gibi teknik olanakları bünyesinde taşıma olanağı vardır. Buna karşılık dolaylı vergiler, bu olanağı vermemektedir. Bu vergiler küçük gelir gruplarının bütçelerinde büyük yer tutmasına karşılık, üst gelir gruplarının bütçelerinde görece olarak önemi azalan, gerileyici etkilere sahip vergilerdir. Bu nedenle bir vergi yapısında, dolaylı ve dolaysız vergilerin oranı, gelirin yeniden dağılımı yönünden önemli olmaktadır.

---

(45) Bu konuda bkz. A. Musgrave, Peggy Musgrave, Public Finance In Theory and Practice, McGraw Hill, New York, 1973, s.10.

dir(46). Dolaysız vergilerin en önemlisi olan gelir vergisi, ancak etkin bir biçimde uygulandığı zaman geliri yeniden dağıtıcı işlev görebilir(47). Eğer gelir vergisi yükümlülerinin denetimi gerek nitelik gerekse nicelik yönünden yetersiz ise, yükümlüler ödemeleri gereken vergi yerine ödeneyi düşündükleri vergiyi vereceklerdir. Bu durumda kaynakta kesintiye tabi olan maaş ve ücret gibi gelirler aleyhine bir vergi yükü dağılımı olacaktır. Kuşkusuz bu durum, gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleme işlevini aksatacaktır. Uygulamada da İsveç dışında, hiçbir ülkede gelir vergisinin geliri yeniden dağıtıcı işlevini gerçekleştiremediği görülmektedir (48). Bu duruma neden olarak ta vergi yönetimindeki aksama gösterilmektedir.

Dolaysız vergilerin yönetiminde başarılı olamayan ülkeler, bu durumun sonucu dolaylı vergilere başvurmuşlardır. Ancak vergi yönetimleri yetersiz olan ülkeler, dolaylı vergilerde de çağdaş uygulamaların gerisinde kalmaktadırlar. Özellikle, geniş tabana yayılı muamele vergileri yerine, sınırlı sayıda yükümlünün bulunduğu gider vergileri uygulanmaktadır(49). Geniş kitlelerin kullandığı mallar üzerinden alınan bu vergilerin, gelir dağılımı üzerindeki etkisi olumsuz olmaktadır.

---

(46) Macit İnce, Maliye Politikası (Ders Notları), A.İ.T.İ.A. ve Bağlı Yüksek Okulları Neşriyat ve Yardımlaşma Derneği Yayını, Ankara, 1978, s.137.

(47) A.g.e., s.141.

(48) Kaldor, s.8.

(49) Tuncer, s.54.

Vergi politikasının en önemli işlevlerinden biri olan gelir dağılımı, Türkiye'de uzun zamandır istenildiği gibi işlenememektedir. Başka bir deyişle yüksek gelir grupları, düşük gelir gruplarına göre daha az vergi ödemektedirler. Bu durumun somut göstergesi olarak, gelir vergisi istatistikleri gösterilebilir. 1975 yılında beyannameli ve götürü vergiye bağlı toplam 1.434.798 yükümlü, o yıl içinde tahsil edilen gelir vergisinin %33.8 ini vermişlerdir. Buna karşılık 2.821.694 ücretli, kaynakta kesinti yöntemi ile aynı yıl gelir vergisinin %66.2 sini ödemişlerdir(50). Gelir vergisinin esas yükünün ücretliler üzerinde olması, gelir vergisini tamamen bir ücretliler vergisi biçimine dönüştürmektedir. Diğer yandan kaynakta kesinti veya bir diğer deyişle peşin ödeme sisteminin diğer yükümlülere de uygulanamaması, başka bir eşitsizlik kaynağı olmaktadır. Örneğin, 1975 yılında fiyat artışlarının %11 gibi ılımlı olduğu bir dönemde bile, yükümlüler bir yıl gecikme ile ödenen her 100 lirada 15 lira avantaj elde etmektedir(51). Bu durumda aynı gelir dilimindeki yükümlülere vergisini kaynakta kesinti yöntemine uygun olarak ödeyenler ile diğerleri arasında %15'lik bir ayırım doğmaktadır. Görüldüğü gibi vergi yönetiminin doğrudan etkisi ile eşitsiz bir uygulama ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak ülkemizin ücretliler için bir "vergi cehennemi" diğerleri için ise bir "vergi cenneti" olduğu görüşü ileri sürülebilir (52).

### 3. Büyüme ve İstikrar Yönünden

Bir vergi sistemi toplumun üretim olanakları eğrisini büyüme yönünde de etkilemelidir. Büyüme gayrisafi mil-

(50) Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1976, TABLO 35-A, s.73.

(51) Bkz., Fazıl Tekin, Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A.Yayını, Eskişehir, 1978, Tablo 45, s.154.

(52) Bkz., Salih Sanver, "Vergi Düzeninde Neler Yapılabilir?" Milliyet Gazetesi, 19 Şubat 1978.

li hasıladaki artış olarak ele alırsak, sermaye birikimi büyümede ana etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği gibi sermaye birikiminin ana kaynağını ise yurtiçi özel ve zorunlu tasarruflar oluşturmaktadır. Bu nedenle zorunlu tasarrufları oluşturan vergilerin önemi büyüktür.

Diğer yandan vergilerin özel harcamaları kısıtıcı etkisi ve fiyatların yapısını belirlemesi, toplam harcamaların düzeyini ve yapısını yönlendirmede önemli bir etken olmaktadır.

Burada daha öncede belirtildiği gibi çağdaş vergi politikasının da ana amacı, maliye politikasının amaçlarını gerçekleştirmek olmaktadır. Vergi yönünden maliye politikasının amaçlarına ulaşmada iki öge özellik kazanmaktadır(53).

i. Herşeyden önce bir vergi sistemi, potansiyel olarak, gerekli toplanan vergi gelirlerini sağlayabilmelidir. Ancak burada, vergi yönetiminin ve yükümlülerin vergi sisteminin gereklerine uyarak, sistemi yürütebilecekleri varsayılmaktadır. Başka bir deyişle, mali politikanın yapıcıları, "toplam vergi yükümlülüğüne katılma" daki gerçekleşmeyi bir önceki dönemin uzantısı olarak görmektedirler. Buna karşılık bir önceki dönemin deneyi de somutolarak ölçülmüş değildir. Genel olarak, halen toplanan vergilerden daha çok vergi yasası çıkarıldığı görülmektedir. Örneğin Türkiye'de Devlet Bütçesine dahil 29 çeşit vergi vardır.

ii. Bir vergi konmadan önce devlet, öngörülen gelirleri toplayabilecek ve yükümlülerin yükümlülüklerini yerine ge-

(53) Marius Farioletti, "Tax Administration Funding and Fiscal Policy," National Tax Journal, Vol.XXVI, No.1, s.1-2.

tirmelerini sağlayabilecek bir vergi yönetimi sistemini gerçekleştirmelidir. Böylece varsayılan "toplam vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi"ni sağlayıp, mali politikanın yürütülmesi için gerekli olan toplam vergi gelirlerini toplayacaktır.

Belirli bir dönemde, GSMH'nın belli bir oranını vergi olarak kavrayan bir veya iki "en az vergi sistemi" vardır. Bu "en az vergi sistemi" maliye politikasının amaçları ile en fazla uyuşan bir vergi sistemidir(54). En az vergi sisteminin üç temel özelliği vardır(55):

- i. En az vergi, vergi konusu ve en düşük vergi oranı ile istenilen vergi hasılatını sağlayıcı özellikte olmalıdır.
- ii. Vergi yükünü dağıtıcı işlevi üstlenmelidir.
- iii. Otomatik istikrar gücü bulunmalıdır.

Bu durumda fiilen uygulanmakta olan vergi sistemi, "en az vergi sisteminin" özelliklerinden saptığı oranda, maliye politikası amaçlarından da uzaklaşmış olacaktır. Ancak "en az vergi sistemi" yürürlükte olan "toplam vergi yükümlülüğünü yerine getirme" gerçeği ile uyuşmayabilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi, gerek yükümlüler ve gerekse yönetim yönünden, vergi yönetiminin yetersizliği nedeniyle çok düşük olabilir. Bu durumda bir ülkenin vergi yönetimi sistemi de aynı vergi sistemi gibi maliye politikasının esas bir ögesi olarak düşünülmelidir. Bu yönden vergi yönetimi, maliye politikasının uzun dönem aracı olmaktadır. Çünkü vergi yönetimi, "toplam vergi yükümlülüğünü yerine getirme"yi ve vergi

---

(54) A.g.m.

(55) A.g.m

sisteminin öngördüğü vergi gelirini toplamakla yükümlüdür. Başka bir deyişle, maliye politikasının gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.

Buna karşılık maliye politikasının uygulanmasında, özellikle "telafi edici politika" yönünden kısa dönemde vergi yönetiminin kısıtlamaları vardır. Vergi yönetiminde harcamaları arttırarak, kısa dönemde etkinliği geliştirmek çok zordur. Çünkü, çok kısa dönemde, yetenekli eğitilmiş elemanların arzı esnek değildir. Bu nedenle bürokrasinin ve işlemlerin niteliklerinde bir artış sağlamak, hatta yük çoğaldığı an niteliği bile korumak zordur. "Toplam vergi yükümlülüğünü yerine getirme" de bir artışı, vergi yönetiminin etkinliğinin bir işlevi olarak ele aldığımızda bunu uzun dönem içinde düşünmek doğru olur.

Maliye politikasının amaçlarına uygun "en az vergi sistemi" kuramsal olarak gerçekleştirilebilirse de, kaynakları en etkin bir biçimde kullanan bir vergi yönetiminin katkısı olmaksızın bu sistem gerçekleşmez. Bir yandan yüksek maliyetlerle işleyen bir vergi yönetimi ve diğer yandan da "en az vergi sisteminden" uzaklaşmış bir vergi sistemi, sonunda vergileri çoğalmaya, oranları yükseltmeye zorlar. Bu sistemi yürütmekle yükümlü vergi yönetiminin içsel ekonomisi, ussal bir maliye politikasının amaçlarının gerçekleşmesini önler(56).

Özetle etkin olmayan bir vergi yönetimi, istikrar ve bütüme üzerinde şu sonuçlara yol açar:

---

(56) A.g.m., s.6.

i. Yürürlükteki toplam vergi yasaları ile toplanan vergiler arasında gereksiz ve oldukça çok olan bir boşluk vardır. Buna "vergi yönetimi boşluğu" demek de olasıdır(57).

Özellikle, kalkınması için zorunlu tasarruflarla finansmana gerek gösteren ülkelerde bu boşluğun boyutları önemlidir.

ii. Toplanamayan vergilere karşılık, ek olarak ve büyük bir olasılıkla mali yönden daha az istenen vergiler yürürlüğe konulur. Örneğin, Türk Vergi Sisteminde mali denge vergisi bu nedenle konan bir vergidir denilebilir. Bu tür vergilerin yatırımı destekleyici yönleri olduğu açık bir gerçektir.

iii. Başarısız bir vergi yönetimi enflasyonist baskıları şiddetlendirir.

Türk gelir Vergisi Sisteminin artanoranlı yapısına karşın, ücret dışı kesimlerde vergi esnekliği 1.1 in altında kalmaktadır(58). Bu nedenle, sık sık bazı vergilerin oranlarının değiştirilmesine ve hazine kaynaklarına başvurulmasına neden olmaktadır(59). Diğer yandan konjoktürel dalgalanmalara karşı da otomatik istikrar gücü yoktur.

## B. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yönetimi

Hızlı ekonomik kalkınma, gelişmekte olan ülkelerin hemen tümünün ortak bir özlemidir. Bu nedenle kamu gelirlerinin, böyle ülkeler yönünden önemi çok büyüktür. Buna karşın gelişmiş ülkelerde GSMH'nin %25-30'u vergi olarak alınırken,

(57) Ekz., Marius Farioletti, "Statistical Records For The Management And Control Of Tax Administration" Joint Tax Program, (OAS/IDB/ECLA), Problems Of Tax Administration In Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1965, s.143.

(58) Hüsnü Kızılyallı, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, S.B.F.Yayıncılık, Ankara, 1969, s.406.

(59) D.P.T., Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı, 1973-1977, s.872.



gelişmekte olan ülkelerde bu oran %8-15 dolaylarında kalmaktadır(60).

Bu ayrılığın nedeni olarak, gelişmiş ülkelerde daha yüksek bir vergi gücü olduğu ileri sürülebilir. Buna karşılık bu vergi gücünü etkileyen etkenler sadece milli gelir düzeyinden ibaret değildir. Buna ek olarak ekonomik gelişme düzeyini, sosyo politik etkenleri ve yönetimin örgüt yapısını da düşünmek gerekir(61). Gerçekte artanoranlı vergiler, gelişmekte olan ülkelerde sadece kağıt üzerinde etkindir. Uygulamada ise etkin değildir. Genellikle gelişmekte olan ülkenin topladığı dolaysız vergilerin, toplanması gerekenin 1/5 inden çok olmadığı ve büyük bir olasılıkla 1/10 dolaylarında bulunduğu ileri sürülmektedir(62).

Dolaysız vergilerin en verimli bölümünü oluşturan gelir vergileri, bu ülkelerde gereği gibi uygulanamazlar. Başarılı bir gelir vergisinin genel olarak kabul gören uygulama-

(60) Nicholas Kaldor, "Will Under Developed Countries Learn To Tax?" Foreign Affairs, Vol.41, No.2, 1962, s.410. Ayrıca V/GSYH oranı yönünden aşağıdaki tablo da bu konuda bir bilgi verebilir:

V/GSYH'ya göre ülkeler : Yıl-1969

<u>Ülkeler</u>	<u>V/GSYH %</u>
İngiltere	37.75
Almanya	36.17
Fransa	27.70
İspanya	12.46
Tayland	12.28
Filipinler	8.77
Arjantin	6.86

Kaynak: H.Üren Arsan, Kamu Maliyesi Üzerinde Uluslararası İstatiksel Bir Araştırma, S.B.F.Yayını, Ankara, 1973, s.95 de Tablo 24'den düzenlenmiştir.

(61) Bu nokta hakkında bkz. Jorgen R.Lotz and Elliot R.Morris, "Measuring 'Tax Effort' In Developing Countries", IMF Staff Papers, Vol.IV, No.3, 1967, s.481; Antonio Berrera De Trimo, "Administrative and Political Problems In Raising Tax Yields", Alan T.Peacock and Gerald Hauser, Eds., Government Finance and Economic Development, Paris,1965,s.213.

(62) Nicholas Kaldor, "Will Underdeveloped...", s.412.

ma koşulları oluşabilir(63):

- Paralı değişim ekonomisi,
- Okur-yazarlık,
- Güvenilir muhasebe kayıtları,
- Yükümlülerin gönüllü işbirliği,
- Demokrasi,
- Dürüst ve etkin bir yönetim,

Yukarıdaki koşulların bir bütün olarak bulunmadığı ülkelerde, gelir vergisi sistemi de tam bir işlerliğe sahip değildir. Bunun yanında yine dolaysız vergilerin bir bölümünü oluşturan arazi üzerinden alınan vergilerde, gerek eski arazi vergilerinin aşınması, gerekse politik baskı güçleri nedeniyle yeterince gelir sağlamamaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi politikası, vergilenebilir kapasitenin tam olarak kavranılamaması sonucu ortaya çıkan kaybı, yeni vergiler veya yüksek oranlarla karşılama yolunda olmaktadır. Oysaki, yürürlükteki vergi sisteminin daha iyi uygulanması ile ek gelir sağlanabilir(64). Böylece vergi sistemini pek çok vergi ile doldurmaya gerek kalmayabilir. Vergi sayısının çoğalması, vergi yönetiminin kıt kaynaklarının kullanım alanlarını genişlettiği gibi, bütün bir vergi sisteminin yapısında işlerliğini kaybetmesine yol açmaktadır. Ayrıca uygulamadaki başarısızlığı karşılamak için konan yeni vergiler, sistemdeki eşitliği de bozmaktadır. Bir

---

(63) Richard Goode, "Reconstruction of Foreign Tax Systems", Richard Bird and Oliver Oldman, eds., Readings On Taxation In Developing Countries, Sec.ed., The John Hopkins Univ. Press, Baltimore, 1964, ss. 171-172.

(64) Prof. Arthur Lewis'in Nijeryaya ilişkin gözlemlerine göre "Daha iyi bir yönetimle vergi kaçakçılığı azaltılarak, oranlarda bir yükseltme yapılmadan, gelir vergisi hasılatı iki katına çıkartılabilir", Bkz. Milton C. Taylor, "Income Tax Administration and Policy In Nigeria", Bird and Oldman, a.g.c. Third ed., 1975, s.528.

vergi sisteminin uygulamadaki eksiklikleri gidermek için konan vergiler, sistemin ussallığını daha da bozar(65). Diğer yandan, gelir sağlamak amacıyla var olan vergilerin oranları öyle yükseltilmektedir ki gerçekte bu vergilerin uygulanması olanaksız olmaktadır. Bu ise bazı istenmeyen ekonomik sonuçlara yol açabilmektedir.

Uygulama sorunları bu ölçüde olunca, en yetenekli, doğru ve eğitilmiş personel bile işin üstesinden zor gelir. Kaldı ki bütün kaynaklar bu alana bağlanmış olsa bile, iyi yetişmiş bir ekip oldukça uzun zamanda yetişir.

Gelişmekte olan ülkelerde, çağdaş artaroranlı vergilere doğru bir eğilim vardır. Ancak gelir vergisi gibi çağdaş vergi sistemleri, çağın vergi yönetimi düzeyini de gerektirmektedir.

Buna karşılık geliştirmekte olan ülkelerin vergi yönetimlerinin düzeyi çok düşüktür(66). Bu ülkelerde vergi toplamakla görevli personel iyi yetişmemiş; personelin ilerlemesi, yararlılık yerine kıdeme bağlı kılınmıştır. Düşük maaş ve ücretler, rüşvet ve suistimale yol açmaktadır(67). Üstelik vergi örgütündeki personel kadroları da oldukça yetersizdir(68).

Yukarıda genel çizgileri kabaca verilen bir yönetim ile karmaşık vergi sistemleri nasıl yürütülecektir? Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformu tartışmaları, vergi yöne-

---

(65) Stanley S.Surrey, "Tax Administration In Underdeveloped Countries", a.g.e. s.480.

(66) David E.Shirley, "Income Taxes For Lesser Developed Nations", National Tax Journal, Vol.XII, No.3 1959, s.268.

(67) Bu konuda Türkiye için Bkz., Zeki Kuruca, "Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 18.

( ) Şeri-1969; İ.U.İ.F., İstanbul, 1969, s. 170-171.

(68) Kaldor, "Will Underdeveloped Countries...", s.414.

Buna karşılık geliştirmekte olan ülkelerin ekonomik ve toplumsal yapısı ile yönetsel olanakları, böyle bir verginin bu ülkelerde başarı ile uygulanabilmesini olası kılmaktadır(73). Gelir vergisinin geniş tabanlı olma özelliği bu koşullar içinde ödeme gücü ilkesini gerçekleştirilmekte ve dar tabana uygulanan bir vergi görünümü göstermektedir. Bu nedenle son yıllarda geliştirmekte olan ülkeler için, gelir vergisinin toplumsal ve ekonomik bir lüks olduğu ileri sürülmektedir(74). Üstelik gelişmiş ülkelerde, gelir vergisinin temel özelliklerini yitirdiği, harcama vergilerinin işlenliği konusu tartışılmaktadır(75). Dolayısıyla harcama vergileri diğer özelliklerinin yanı sıra, özellikle yönetsel kolaylığı nedeniyle geliştirmekte olan ülkelerde önem kazanmaktadır.

Yönetim yönünden önemli olan, vergilerin az ve vergi oranlarının düşük olmasıdır. Düşük oran, yükümlülerin direncini azaltır. Yükümlü sayısının az olması ise, yönetimin yükünü kolaylaştırır ve denetleme kolaylığı sağlar.

Sadece üretim aşamasında alınan bir vergi, yükümlü sayısının az olması nedeniyle kolaylık sağlar. Ancak vergi oranının yüksek olması durumunda kaçakçılık eğilimini artırır(76).

Toptancı aşama ise her iki sistemin iyi ve kötü yanlarını birlikte taşımaktadır(77). Bu tür vergilemede perakendecilerin doğrudan üreticiden alımda bulunması sakıncası ortaya çıkabilir.

---

(73) A.g.e., s.82.

(74) Shirley, s.269.

(75) Schmolders, s.291.

(76) John F.Due, "Administrative Criteria In the Establishment of Sale and Excise Tax Structure", Joint Tax Program s.419.

(77) A.g.e., s.420.

Ayrıca bazı küçük toptancı işletmelerinde vergi kaçakçılığı yapma olasılığı çoktur(78).

Çok aşamalı satış vergisinin oranı düşük olmakla birlikte yükümlü sayısı çok fazladır. Bunun için perakende aşamasında alınan vergi gibi, yönetsel yönden avantajlı değildir (79).

Çok aşamalı vergilerle tek aşamalı vergilerin başarılı yönlerini birleştiren Katma Değer Vergisi, düşük oranlı bir vergi olmakla birlikte oldukça çok sayıda yükümlüyü vergilendirmektedir. Yükün geniş bir yükümlü grubuna yayılması, vergiye karşı direnci azalttığı gibi, her yükümlünün kendinden bir öncekinin vergisini denetlemesiyle de sistem bir iç denetim özelliği ortaya koymaktadır(80). Böylece hiç kuşkusuz yönetim için son derece avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Sistemin en güçsüz yanı, yükümlü sayısının fazlalığı ve ekonominin bütün kesimlerine uygulama zorluğudur(81).

Vergi sisteminin, vergi yönetimine bilgi akışını sağlayan bir sistem olması gerekir. Çeşitli vergi oranlarının ve boşluklarının bulunduğu bir vergi sisteminde ekonomik faaliyet tam olarak kavranılmaz. Dolaylı vergiler alanında bütünleştirilmiş bir vergi sistemi için yapılacak iş, bütün dolaylı vergilerin bir tek katma değer vergisinde birleştirilmesidir(82).

(78) John F. Due, Sales Taxation, Routledge and Kegan Paul, London, 1957, s.365.

(79) Due, "Administrative Criteria...", s.418.

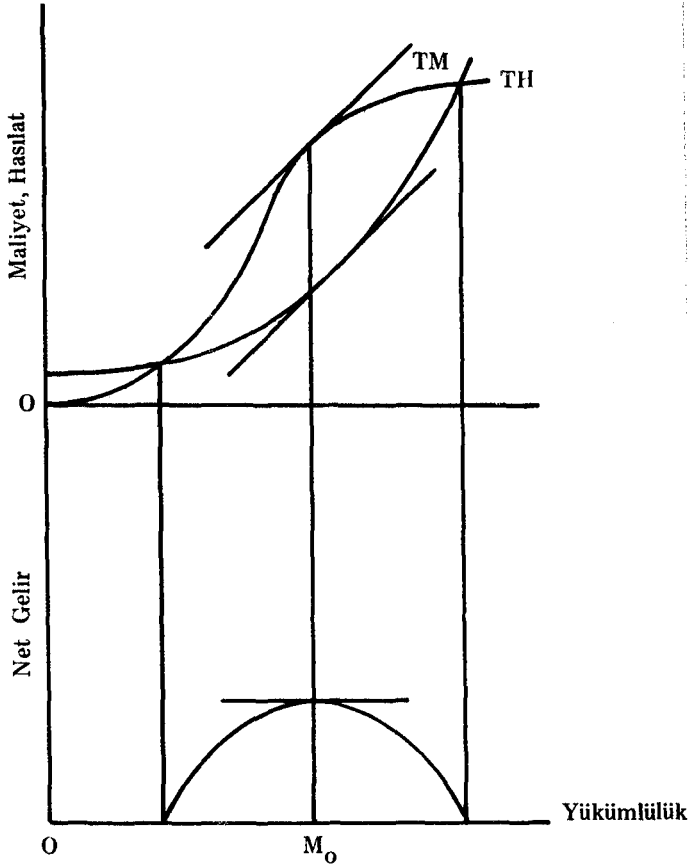
(80) Due, Sales Taxation, s.366; Ayrıca Katma Değer Vergisi için bkz., Aykut Herakmen, Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A., Ankara, 1976, s.135.

(81) Due, "Administrative Criteria...", s.422.

(82) Albert G. Hart, "Fiscal Policy In Latin America", Journal of Political Economy, Vol.78, No.4, 1970, p.884.

sınırlarına bağlıdır(90). Ancak vergi gelirinin azalması, vergi sınırlarını saptamada en önemli belirtidir(91).

Vergilemede belirli bir düzeyi aştıktan sonra, subjektif veya objektif vergi yükümlülüğünün genişletilmesi sonucu verginin net geliri, yönetim giderlerine oranla daha yavaş yükselir(Şekil 2-a). Diğer yandan yükümlülükteki genişlemeye karşılık, vergi geliri de daha az artar(Şekil 2-b). Alman Maliyecisi Gerloff birinci duruma, "Vergi Giderleri Yasası"; ikinci duruma ise "Vergi Geliri Yasası" demektedir (92).



Şekil 2-a. Vergi Masrafları Eğrisi  
(Kaynak. Dulutoğlu, a.g.e., s.16; Şekil 2--2)

Şekil 2-b. Vergi Gelirleri Eğrisi  
(Kaynak. a.g.e.)

(90) Bu konuda Bkz., Schmolders, s.101-120.

(91) F.Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, Dördüncü Bası, İ.Ü. İ.F., İstanbul, 1951, s.151.

(92) A.g.e., s.152.

Vergi oranlarının saptanması yanında, ceza oranlarının değişik yükümlü gruplarına göre farklılaştırılması üzerinde de durulmaktadır. Yüksek gelir gruplarının matrahlarnın daha büyük kısmını gizleyebilme olasılığı, bu gelir gruplarına artanoranlı ceza oranlarının uygulanması görüşüne neden olmaktadır(101).

iii. Vergi Yönetimine ayrılan kaynaklar: Vergi politikasının başarı derecesi, vergi yasalarının uygulanabilmesine bağlıdır. Başka bir deyişle vergi yükümlülerinin, yükümlülüklerini yerine getirmeleriyle ilişkilidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi ise, diğer değişkenlerle birlikte, vergi suçlarının yakalanma olasılığının da bir işlevidir.

Vergi yönetimine ayrılan kaynaklar, yönetimin etkinliğine ve dolayısıyla vergi kaçakçılığını saptamada dolaylı bir etkiye bulunmaktadır(102). Özellikle cezaların yetersiz kaldığı durumlarda, yönetimin etkinliği yönünden en önemli etken, vergi yönetimine ayrılan kaynaklar olmaktadır. Çünkü, yakalanma olasılığının yüksek olduğu yükümlülerce bilindiği sürece vergi kaçakçılığı daha az olasıdır(103).

Burada önemli olan, vergi yönetimine ayrılacak kaynakların ne kadar olacağıdır. Vergi yönetiminin amacı siyasal ve hukuksal düzenin belirlediği koşullar çerçevesinde, vergi yasalarına yükümlülerin uymasını sağlamaktır. Eğer vergi yasalarına tam olarak uyulması isteniyorsa, vergi yönetimine kaynak ayırımı herhangi bir kısıtlamaya bağlı olmadan yapıl-

(101) Knut A. Mark, "Income Tax Evasion: Some Empirical Evidence", Public Finance, Vol. XXX, No.1/1975, s.74.

(102) Serge-Christophe Kolm, "A Note On Optimum Tax Evasion", Journal of Political Economics, Vol.2, No.3, 1973, s.266.

(103) Spicer, s.297.

## I- VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİNDE ETKİNLİK

### A. Vergi Yönetiminde Etkinlik Kavramı

Örgütsel başarı, genellikle "etkinlik" ve "verimlilik" yönünden değerlendirilir(1). Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, yani başarı ve başarma derecesini belirtir. Örgütsel etkinlik, salt bir kavram olmayıp, karşılaştırmalı bir kavramdır. Örgütsel etkinliğin ölçümü de bir değerlendirme işlemi niteliğindedir. Verimlilik ise, örgütsel faaliyetin ussallık derecesini belirler. Bir başka deyişle, en az harcama ile en çok hasıla elde etmeyi açıklar. Böyle olunca etkinlik, verimliliği de içine alan daha geniş bir başarı ölçüsüdür. Genellikle etkinlik ve verimlilik aynı ölçüde değişmektedir. Kısa dönemde etkinlik ve verimliliğin aynı anlamda kullanılması da olanaklıdır(2). Bu nedenle etkinlik; en iyi çözüm ve başarı derecesi ile verimlilik anlamlarını içermektedir.

Vergi sistemi yönünden etkinlik ise, daha somut ve daha belirgindir. Bir vergide veya vergi sisteminde etkinlik, uygunluk, belirlilik ve ucuzluk ilkelerine uyma yanında, kaynakların optimal dağılımına olabildiği kadar az etkilemek demektir.

(1) Atilla Baransel, "Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü", İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, 1974, s.63-64.

(2) A.g.m., s.67.



Vergi yönetiminde etkinlik kavramının tanımı da genellikle verimlilik yönünden yapılmaktadır. Prest vergi yönetiminin etkinliğini, "herhangi bir vergi türünün yönetiminde gerekli reel kaynakların en azda tutulması" biçiminde tanımlamaktadır(3). Burada söz konusu reel kaynaklardan anlaşılan, hem kamu kesiminin hem de özel kesimin bu alanda harcadıkları kaynaklardır. Due'ya göre vergi yönetiminin etkinliği, "hem yükümlünün, hem de devletin, vergilerin toplanmasına ilişkin olarak yüklenecekleri maliyetin en aza indirilmesini kapsamaktadır(4). Başka bir anlatımla, toplam vergi tahsili giderlerinin, toplam vergi gelirlerine oranı, etkinliği belirler(5).

Yukarıdaki tanımlar, gerçekte bir vergi sisteminin maliyeti ile yakından ilgilidir. Tanımın kapsamına, geniş anlamda vergi yönetiminin öğeleri girmektedir. Konumuz için önemli olan dar anlamda vergi yönetiminin, yani vergi sistemini yöneten örgütün etkinliğidir. Bu yönden, vergi örgütünün etkinliği, vergi sisteminin etkinliğinden ve geniş anlamda vergi yönetiminin etkinliğinden ayrılmaktadır. Dar anlamda vergi yönetiminin etkinliği temelde bir örgütsel etkinlik sorunudur(6). Buna göre örgütsel başarının iki

(3) A.R.Prest, Public Finance, Third Edition, Weidenfeld, Nicolson, London, 1960, s.136.

(4) Due, Maliye, s.127.

(5) Charles M.Allan, The Theory of Taxation, Penguin Books, Manchester, 1971, s.41.

(6) Bu konuda bkz., Martin, a.g.m., s.11-18; Farioletti, "Statistical Records For the...", s.112-113; \_\_\_\_, "Tax Administration...", s.2; Due, "Evaluation of the Effectiveness of State Sales Tax Administration", National Tax Journal, Vol.XXVII, No.2, s.211.

larından çıkarılabilir. Ancak vergi kaçakçılığının boyutlarına ilişkin tam bir saptama oldukça güçtür. Özellikle milli gelirin faktörlere göre tam hesaplanmasının olmadığı ülkelerde, bu iş daha da güçtür. Bununla birlikte çeşitli yöntemlerle, vergi kaçakçılığı konusunda yaklaşık bir bilgi edinmek olasıdır(7).

## 2- Vergi Yönetiminde Verimlilik

Etkinlik sorununa verimlilik ölçütü yönünden yaklaştığımızda, en az maliyetle en çok gelir toplamak amaç olmaktadır. Başka bir deyişle kamu kesimine kaynak aktarımının, en az maliyetle gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bir bakıma verimliliğin ölçümü, etkinliğin ölçümünden daha kolay olmaktadır. Burada daha somut değerlendirmeler yapılabilir. Buna göre Maliyet/hasıla oranı, en geçerli ölçütdür.. Bu oran en çok kullanılan bir ölçüt olmakla birlikte, yetersiz kalmaktadır. Genellikle vergi yönetiminin değerlendirilmesinde, siyasal önderlerce kabul gören bir oran olmaktadır. Bu oran, en iyi yönetim, en az harcamayla çalışma yönetimidir, ilkesini yansıtmaktadır. Böylece vergi yükümlüsüne, en az yüke malolan yönetim üstün tutulmaktadır. Ancak gerçek

(7) Bu konuda Türkiye için yapılan bazı çalışmalar için bkz., Oğuz Aydemir, Devlet Gelirlerindeki Gelişmeler ve Gelir Vergisi Kaybı (1970-1976), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara, 1978; Kenan Bulutoğlu, "Türk Ekonomisindeki Vergi Kaybı ve Önleme Çareleri", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, a.g.e.; Zeki Kuruca, "Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme", Maliye Enst.Konf.Onbeşinci Seri - Sene 1968; Mehmet Memik, "Vergi Kaçakçılığının Boyutları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, 15.Ocak.1978.

Buna karşılık bu oranın kullanılması hatalı sonuçlara ve değerlendirmelere yol açabilir. Vergi yönetiminin amaçlarının saptırılmasına ve karıştırılmasına olanak verebilir.

C- Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Başlıca Koşullar

1- Personel Yönetimi

Bir vergi sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin etkinliği sorunu ile yakından ilgilidir. Vergi yönetiminin etkinliği ise, vergi yönetimine dayanır. Etkin bir vergi yönetimi de, temelde personel sorununa, personel yönetimine bağlıdır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimi sorununun gerçekte bir personel sorunu olduğu ileri sürülmektedir(9).

Genel olarak kamu yönetiminin ve özel olarak vergi yönetiminin başarı derecesi, çalıştırdıkları personelin niteliğine bağlı olduğu gibi, yönetsel süreçlerde bu personelin davranışlarından etkilenir(10). Başka bir deyişle, vergi yönetiminin beşeri yönünü personel yönetimi oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi personelinin yetenek ve bilgisine bağlıdır.

Vergi yönetiminin etkinliğini belirleyen personel yönetiminin öğeleri, genel personel yönetiminin öğelerinden ayrı değildir(11). Bununla birlikte vergi yönetiminin

(9) Surrey, s.495.

(10) Catheryn Seckler-Hudson, Nazari ve Tatbiki Teşkilat ve İdare (Çev.Gülgün Gönenç), T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1960, s.181.

(11) Bu konu için bkz., a.g.e., s.182.

personel yönetiminin özellik ve önem taşıyan öğeleri vardır.

Vergi yönetiminin tüm basamaklarına ve özellikle üst yönetime, yararlılık ilkesi gözönünde tutularak yarışmayla yetenekli, bilgili elemanların alınmasının büyük önemi vardır. Vergi personelinin işe alımında uygulanacak sıkı süreç, genel düzeyi etkileyecektir. İşe alınan personelin sürekli eğitilip, yetiştirilmesi de gereklidir. Çünkü vergi konuları son derece teknik ve dinamik konulardır. Sürekli değişen yasalara ve vergi sistemlerine ayak uydurmak esastır. Bununla birlikte hizmet içi eğitimin kurumlaştırılması bu alanda bir etkinlik belirtisi olacaktır.

Çalışanların ücret ve statü kadar önem verdikleri bir konu da çalışma koşullarıdır. İş yeri, personelin günlük yaşamının önemli bir bölümünün geçtiği yerdir. Bu nedenle rahat ve konforlu bürolar ve kullanışlı araçlar, personelin verimini arttıracak gibi diğer tatminsizlikleri ve özellikle ücretten doğan tatminsizliğin biraz olsun karşılayabilir.

Yukarıdaki koşullar personel yönetiminin etkinliğini belirleyen koşullar olmakla birlikte, etkin bir personel yönetiminin iki göstergesi vardır:

Birincisi, vergi personeline ödenen ücrettir. Başka bir deyişle vergi yönetiminde yürürlükte olan ücret rejimi, personel yönetiminin etkinliği ve dolayısıyla yönetimin etkinliğine doğrudan katkıda bulunur.

Tatminkar olmayan ücret rejiminin bütün kamu yönetimine zararları açıktır. Fakat bu durum, özellikle vergi yönetimi için önemlidir. Kuşkusuz, doğruluk ilkesi bir vergi yönetiminin etkinliği yönünden temel koşuldur. Ancak düşük ve yetersiz ücretlerin, bu yönden üç sonucu olacaktır: Birincisi, ücretleriyle geçinemeyen personel, yarı zamanlı çalışacak, çalışmalarının bir bölümünü yükümlülerin işlerini izlemekle geçireceklerdir. Bu ise, vergi memuru ile yükümlü arasında çıkar birliğine yol açacaktır. İkincisi, rüşvet ve suistimal olayları çoğalacaktır. Üçüncüsü, yetenekli ve dürüst vergi personeli diğer sektörlere, özellikle özel sektöre kayacaklardır. Başka bir deyişle vergi yönetiminde erozyona yol açacaktır(12).

Bu yönden vergi yönetiminin personel sorununda, ücret kısır döngüsünden söz edilmektedir(13). Bu görüşe göre, düşük ücretler yeteneksiz ve bilgisiz personelin varlığına yol açmaktadır. Genel düzeyi düşük olan bu personele yüksek ücret verilmesi, onların ödüllendirilmesi anlamına gelir. Bu nedenle niteliksiz personele yüksek ücret vermek istenmemektedir. Düşük ücret düzeyi ise, daha bilgili ve yetenekli personelin celbedilememesine neden olmaktadır.

---

(12) 1973-1976 döneminde İstanbul Defterdarlığına alınan 3034 yeni memurdan 1321'i aynı dönemde ayrılmıştır. Yapılan gözleme göre mevcut memurların yüzde 50 si sürekli işten ayrılmaktadır. Bu konuda bkz., Mübin Başar, "Türkiye'de Vergi Bürokrasisi ve Çağdaşlaşması Sorunu," Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, s.245; Genel olarak Türk vergi yönetiminde yıllık memur değişme hızı % 15 in üzerindedir. Bkz., 1978 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s.253

(13) Surrey, s.495.

Ancak, bu kısır döngünün kırılması gerekir. Bu nedenle vergi personeline ortalamanın üzerinde ücret verilmesi tavsiye edilmektedir(14). Böylece, vergi yönetiminde artan etkinliğin, maliyetteki yükselmeyi karşılayacağı ileri sürülmektedir.

Personel yönetiminin etkinliğini belirleyen ikinci ölçüt, vergi personelinin sayısıdır(15). Vergi memurlarının, vergi yönetiminin iş yükü ile orantılı sayıda olması örgütün etkinliği için gereklidir. Çağdaş vergi yönetiminde, iş yükünün boyutları sürekli artmaktadır. Vergi personelinin nitelikleri yönünden gereksemenin kısa dönemde karşılanması olanaklı değildir. Bu nedenle, personel başına düşen yükümlü sayısı, örgütteki iş akışı ve örgütün vergi olaylarını izlemedeki etkinliği için bir ölçüt olacaktır.

## 2- Mevzuatın Kodifikasyonu ve Derlenmesi

Bir vergi yönetiminin vergi sistemini düzenli ve etkin bir biçimde uygulamasındaki başarısı, sistemin bütünü ve boyutları konusunda bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Vergi örgütü için bu bilgi, hem üst yönetim hem de uygulama girişimleri yönünden gereklidir. Yönetim için hizmetin boyutları, uygulama için ise vergiler konusunda bilgi sahibi olmak önemli olmaktadır. Aynı biçimde vergi yükümlülükleri ve danışmanları da karşılaşacakları kurallar ve

(14) Mortimer M.Caplin, "Tax Administration In Developing Nations Its Economic And Social Implications", Cento Symposium On Tax Administration, Tehran, 1965.

(15) Martin, s.12.

Yönetimin etkinliğini belirleyen temel koşullardan biri olan kodifikasyon ve derlemenin, ana ve yan ürünleri de vardır. Kodifikasyon ve derleme, vergi memuruna ve vergi yükümlüsüne bir dereceye kadar belirlilik ve kesinlik olanağı sağladığı gibi, mevzuatın inceleme ve araştırılmasında zaman kaybını ve yanlışlıkları önleyerek, emek ve zaman tasarrufunu sağlayacaktır. Ayrıca vergi mevzuatındaki katlanma, tekrar ve yasa tekniğindeki eksiklikleri belli ederek bunlar üzerine dikkati çekme olanağı verecektir.

### 3- Bilgisayar Desteği

Çağımız kamu yönetimi sürekli veri akışı ile karşı karşıya bulunmaktadır. Kamu yönetiminin belkemiği olan vergi yönetiminde de her an örgüt içi ve dışı yerlerden sürekli bir veri akışı vardır. Bu verilerin değerlendirilmesi, başka bir deyişle bilgi sağlaması için, süreçten geçirilmesi gerekmektedir. Bu yönden dört tür bilgi işlem süreci, vergi yönetiminde kullanılabilir(18). Bunlar şunlardır:

- i. El ile bilgi işlem
- ii. Makineli bilgi işlem
- iii. Delikli kart makineleri ile bilgi işlem ve
- iv. Bilgi sayarlı bilgi işlem

Nüfus artışı ve uygarlığın gelişmesine koşturarak bürokrasi, bilgi işlem süreçlerinde sürekli gelişmeler sağlamıştır. Son zamanlarda gelişmiş ülkeler vergi yöneti-

---

(18) Bilgi işlem sistemleri konusunda bkz., John G.Burch and Felix R.Strater, Information Systems: Theory and Practice, Hamilton Pub.Co., Santa Barbara California, 1974, s.27.

lerinde süratle bilgi işlem süreçlerinin en gelişmiş olan bilgisayarlı bilgi işlem süreçleri uygulanmaya başlanmıştır(19). Gelişmekte olan ülkelerde de bilgisayar destekli bilgi işlem süreçlerinin uygulandığı görülmektedir(20). Ayrıca bu gibi ülkeler içinde bilgisayar desteği uzmanlarca özellikle salık verilmektedir(21).

Gerçekte, bilgi sayar desteğinin diğer sistemlere üstünlüğü açıktır. Vergi yönetiminin olağan işlemlerinin büyük zaman aldığı kabul edilirse, bu sistemin örgüte sağlayacağı yarar da büyüktür. Diğer yandan, kuruluş giderleri yüksek olmakla birlikte, gerek ortalama gerekse toplam maliyetler yönünden de bilgisayara dayalı sistemler, diğer sistemlere üstünlük sağlamaktadır(22). Bilgi sayar desteğinin bir vergi yönetimine büyük yararı olacağı kesindir. Ancak bu çok iyi nitelikli bir vergi yönetimi için esas öge değildir(23). Bununla birlikte bir destek birimi olarak kesinlikle düşünülmalıdır.

---

(19) Örneğin Federal Almanya'da ve Amerika'da her iki ülke için bkz., Michael Jeager, "Vergi Yoklamalarında ve İncelemelerinde Bilgisayar Teknolojisinin Kullanımı", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Nursel Özaktaş, A.B.D. de Federal Gelir Vergisi ve Vergi Teşkilatı, s.65, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1976, s.65.

(20) Örneğin Şili'de bkz., Nowak, s.107-117.

(21) Bu konudaki öneriler için bkz., Surrey, "Automatic Data Processing and Tax Administration: The ~~o~~ Potentialities of ADP and Factors Involved in Its Adoption, Joint Tax Program.

(22) Burch and Strater, s.33.

(23) Due, "Evaluation of The ...", s.212.



#### 4- Araştırma ve Planlama

Vergi yönetiminin esas görevi, bir vergi sisteminin uygulanmasıdır. Bunu, kısa dönemde en yüksek vergi gelirini elde ederek, uzun dönemde de bu vergi gelirini en az maliyetle sağlayarak gerçekleştirmelidir. Etkin bir vergi yönetimi, bu amacı en yüksek düzeyde sağlama durumundadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi, sürekli olarak yeni tekniklerin ve yaklaşımların geliştirilmesi demektir. Bu durum, sürekli değişen çevre koşullarında toplumsal ve ekonomik koşulların araştırılmasını ve varolan teknik ve süreçlerin değişen bu koşullara uydurulmasını gerektirmektedir.

Dolayısıyla, vergi yönetimi süreçlerinin sürekli olarak incelenmesi ve değişen koşullara uydurulması gereği, araştırma faaliyetlerini vergi yönetiminin önemli bir parçası durumuna getirmektedir(24). Bu faaliyet birimi örgütün etkinliğini geliştirmek için vazgeçilmez olmaktadır.

Ancak, sadece araştırma yapmak da yetmez. Araştırma sonuçlarının uygulanması gerekmektedir. Bu durum, örgütün yapısında ve işlevlerinde değişikliğe yol açar. Bunun sonucu, araştırma işlevi ile birlikte planlama işlevinin de düşünülmesi demektir. Örgüt, uzun döneme ilişkin stratejileri içeren planlar ve kısa döneme ilişkin faaliyet programları hazırlamak durumundadır. Böylece araştırma ve planlama faaliyetleri sonucu, örgüt sürekli bir evrim içinde olacaktır.

---

(24) Kelley and Oldman s.94.

## 5- Yüklü ile İlişkiler

Vergi yönetimi, bir fanuş içinde çalışan bir kuruluş değildir(25). Yönetimin her alanda halkla ilişkileri vardır. Personelin büyük bölümü, yükümlülerle doğrudan ilişkide bulunurlar. Bu nedenle, yönetimin faaliyetleri ve etkinliği, halkın davranışlarından etkilenmektedir. Bir vergi yönetimi ne kadar güçlü olursa olsun, yükümlülerin gönüllü işbirliğini sağlamadıkça başarılı ve etkin olamaz. Vergi sistemine ve vergi yönetimine karşı ulusal davranışlar ve değer yargıları, her ülkede ayrı olmaktadır. Pek çok ülkede halkın vergi kaçakçılığına hoşgörü ile baktığı, kaçakçılık suçunu normal bir adli suç olarak görmediği bilinmektedir. Hatta bazı ülkelerde verginin ulusal adetler içine girmediğinden de söz edilmektedir(26). Buna karşılık, vergi yönetimi de halkın değer yargılarını ve davranışlarını etkilemek durumundadır. Yüksek nitelikte ve doğruluğu üzerinde tartışılmayan vergi yönetimleri halkla ilişkiler alanında sağlayacakları etkinlikle, ulusal değer yargılarını etkileyebilir ve etkinliklerini arttırabilirler.

Vergi yükümlülerinde yönetime karşı olumlu yargılar uyandırmayı ve onların işbirliğini sağlamayı amaçlayan bir vergi örgütü, bu alanda önce yükümlüyü aydınlatmak ve ona karşı samimi davranmakla işe başlar. Bu işlev önce, vergi personelinin ve yükümlülerin eğitimi demektir. Her vergi personeli, az çok halkla ilişkiler konusunda bilgi

(25) Surrey, "Tax Administration ..." s.498.

(26) MarCel-Francis Capet, Vergi Kaçakçılığı, (Çev.Celal Erçoklu), Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1954, s.27.

Gerek vergi personeli ve gerekse vergi yükümlüleri için çeşitli konularda aydınlatma görevini, vergi yönetiminin zaman zaman yayınladığı genel bildirimler ve açıklamalar yapar(29). Bu bildirimler ve açıklamalar, vergi yasalarının personel ve yükümlüler için belirli işlemlere ilişkin yönlerinin yorumlanıp, açıklanmasıdır. Bu bildiri ve açıklamaların ilk amacı, yönetime ve yükümlüye kılavuzluktur(.

Sonuç olarak, vergi yönetimi felsefesi halkla başlar ilkesinden hareket edildiğinde, vergi yönetimi vergi yükümlülerinin işbirliğini sağlamak zorundadır. Vergi yönetiminde etkinliğin gerçekleştirilmesi için yükümlülerin vergilerini kendiliğinden gönüllü olarak ödemeye razı olmaları gerekir. Bu ise etkin bir halkla ilişkiler sürecinin sonucudur. Söz konusu sürecin etkin bir biçimde yürütülmesi, bir uzmanlık işidir. Küçük kuruluşlarda bu işlev bir kişi tarafından görülebilmekle birlikte, bir vergi yönetiminde, başlıbaşına ayrı bir birim olarak örgütlenmeyi gerektirmektedir. Bir halkla ilişkiler birimi şu görevleri üstlenebilir(30: i. Vergi yönetiminin izlediği politikayı yükümlülere açıklamak; ii. Yasalardaki değişikliklerden, yükümlüleri haberdar etmek; iii. Yükümlülerde vergi ödeme bilincini geliştirmek. Bu görevlerin yanında halkla ilişkiler birimi, vergi personelinin de eğitilerek yükümlülere karşı tutumlarının düzeltilmesine katkıda bulunur.

(29) Erginay, s.33-34.

(30) Ayhan Şağocak; "Maliye Bakanlığının Halkla İlişkiler Çalışmaları", Kamu Kuruluşlarında Halkla İlişkiler Sorunları Semineri, M.P.M., Ankara, 1976.

Gelişmiş ülkelerde genellikle merkezi hükümetin vergi gelirleri iki birimli bir örgüt tarafından yönetilmektedir. Birimlerden biri dış ticaret vergilerinden, diğeri ise iç gelirlerin yönetiminden sorumludur(34). Buna karşılık, gelişmekte olan ülkelerde özellikle iç gelirlere ilişkin vergiler birden fazla örgüt tarafından yönetilmektedir. Hatta bazı Latin Amerika ülkelerinde görüldüğü gibi özerk kuruluşlar kendi bütçelerine ilişkin vergileri toplamaktadırlar(35).

Vergi yönetiminin bu denli parçalanması, vergi yönetiminde tek elden bir denetimi engellediği gibi yeknesak bir uygulamayı da olanak dışı bırakmaktadır. Esasında, her vergi türüne göre kurulmuş bir vergi biriminin de varlığı belki de etkinlik yönünden yararlı olabilir. Ancak, vergi yönetimin<sup>de</sup> balkanlaşma denilen bu uygulamada, her vergi örgütü tek bir merkeze sorumlu olma yerine, başlı başına bağımsız birer örgüt biçiminde örgütlenmektedir.

Bu örgütleme benzer işlevlerde tekrarlara ve görev girişimlerine yol açtığı gibi, sınırlı olan bütçe fonlarının ve kaynaklarının israfına ve örgütlerarası rekabete de neden olmaktadır(36). Bunun sonucu olarak vergi yönetiminden sorumlu esas örgüt etkinliğinden kaybettiği gibi, ikinci derecedeki örgütler daha da zayıf ve yetersiz olacaklardır.

Diğer yandan bu sistemde gelirlerin yönetiminde-eg-güdüm, gözetim ve örgütiçi denetimin de son derece güçleşeceği

---

(34) Caplin, s.42.

(35) Crockett, s.23.

(36) Caplin, s.42.

Vergilerin yönetiminin bir tek örgüte bırakılmasının, çağdaş yönetim ve örgüt ilkeleri yönünden dayanakları vardır. Vergi yönetimi hizmetlerinin ve politikasının tek elde toplanması ve yürütülmesi, örgütsel etkinlik açısından ve vergi yükümlüleri ile ilişkilerde daha iyi sonuçlar verecektir. Bu örgütlenmenin yapısal eşgüdümü sağlama özelliği olduğu gibi, çeşitli vergilerin de bütünleştirilmiş bir vergi sisteminin yönetimine uygun biçimde tek elden yönetimini sağlama kolaylığı olacaktır. Vergi kaçakçılığına karşı alınacak önlemlerde, bütünleştirilmiş bilgi sisteminin işleminde bütünleştirilmiş vergi yönetimi yararlı ve gereklidir. Başka bir deyişle, işlevlerin birbirini tamamlaması ve bir demet olarak gruplandırılması, bilgi alışverişinde kolaylık, yatay ve dikey haberleşme olanağı, daha etkin bir işbölümü ve uzmanlaşma, vergi yönetimi politikasının kapsamının gelişmesi, ödeneklerin ve personelin kullanımında daha çok tasarruf ve etkinlik olasılığı gibi yararları ortaya çıkaracaktır. Özellikle nüfusun ve gelirin düşük olduğu ülkelerde, vergilerin yönetiminde ölçek ekonomisi koşullarının gerçekleşmesiyle, yönetsel maliyetlerde bir azalma olacaktır(40).

Vergilerin yönetimindeki birliğin bu somut yararları yanında, daha az elle tutulan yan yararların da ortaya çıkması olasıdır. Özellikle vergi yönetimini yükümlüye karşı tek bir örgütün temsili, vergi yönetiminde yükümlünün gönüllü işbirliğini sağlamada yararlı olacaktır. Gelirler yönetiminden tek bir örgütün sorumlu olması, daha dengeli

(40) Penniman and HELLER; s.3; Birleşmiş Milletler Yayını, Amme İdaresi El Kitabı, T.O.D.A.İ.E., s.123.

ve sorumlu bir gelir yönetimi politikasında yol açacaktır.

Ancak vergilerin yönetiminin birleştirildiği ana örgüt verimsiz, yetersiz ve siyasi baskılara açık bir örgüt ise, birleştirme vergilerin yönetimini daha da kötüye götürecektir. Fakat bu sakıncayı abartmamak gerekir. Vergi yönetiminde etkinlik için, bir tek merkeze bağlı ve bir tek yerde bulunan bütünleştirilmiş bir gelir yönetiminin gerçekleştirilmesi bir ön koşul olmaktadır (41).

#### B- Vergilerin Yönetiminin Vergi Politikasının Yönetiminden Ayrılması

Mali yönetiminin vergi hizmetlerine ilişkin iki temel işlevi, vergi politikasının hazırlanması ve yürütülmesi işlevi ile vergilerin yönetimi işlevidir.

Genel olarak vergi politikası, vergilerin mali ve ekonomik ve sosyal amaçlarla kullanılması sorunlarıyla ilgilidir. Bir başka yaklaşımla vergi politikası, vergi yasalarının hazırlanması anlamına da gelir(42). Kuvvetlerin ayrımı ilkesine göre parlamenter sistemlerde yasama yetkisi, yasama organına ait olmakla birlikte, uygulamada yasaların hazırlanmasında esas işlev yürütme organına ait olmaktadır.

Bir vergi yasasının hazırlanmasında vergi politikasını yürüten organlar, vergi yönetiminin teknik bilgilerinden ve bu arada hukuksal ve istatistiksel alandaki bilgilerinden yararlanırlar.

(41) United Nations Technical Assistance Programme, s.21.

(42) İlhan Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Bk.Tetkik Kurulu, Ankara, 1974, s.156.

Gerçekte vergi yönetimi işlevi ; vergi yasalarının uygulanmasından sorumludur. Bu iki işlevden politikanın düzenlenmesi niteliği yönünden siyasal bir işlevidir. Vergilerin yönetimi ise, genel yönetime ilişkin bir kamu yönetimi işlevidir. Bu nedenle kuramsal olarak bu iki işlevin birbirlerinden ayrı yönetimi ve yürütülmesi gerekmektedir. Gerçekte bazı ülkelerde bu yolda bir uygulama vardır. Bununla birlikte, diğer bazı ülkelerde de her iki işlev bir tek örgütün sorumluluğunda bulunmaktadır(43). Vergilerin yönetiminden bir tek örgütün sorumlu olması halinde de, bazan aynı birimler her iki işlevi yürüttüğü gibi, her iki işlevi aynı örgüt içinde farklı birimler yürütmektedir.

Vergi politikasının düzenlenmesi işlevi ile vergi yönetimi işlevinin birbirinden ayrılmasının bazı yararları ve sakıncaları vardır. Yararları şöyle sıralanabilir:

i. Vergi yönetimi teknik bir işlev olarak sürekli bir süreçtir. Bu niteliğiyle başlıbaşına bir örgütün sürekli ve uzmanlaşmış uğraşısını gerektirmektedir. Böylece yükümlülerle olan ilişkilerde daha geniş bir alan ve zaman olacaktır.

ii. Vergi politikasının hazırlanmasında politik etken, temel ögedir. Buna karşılık yönetsel işlevlerin yürütülmesinde bu etkene gerek yoktur. Bu durumda vergi politikasının vergi yönetiminden ayrılması demek, politika-

---

(43) Bu konuda bkz., bu çalışma içinde "Yabancı Ülkelerde Vergi Yönetimi".

dan soyutlanmış bir yönetim demektir. Politikadan soyutlanmış bir yönetim ise gerek örgüte bağlı olanların morali, gerekse vergi yükümlülerinin tutumu üzerinde olumlu etkide bulunur(44).

iii. Vergi politikasının vergi yönetiminin günlük işlevlerinden soyutlanması, vergi politikasının düzenlenmesine daha geniş bir alan bırakacaktır. Özellikle örgütün üst yönetim kademelerinde, politika üzerinde düşünmek ve çalışmak için daha büyük zaman kalacaktır. Bunun yanında uygulamanın içinde olmanın bir tür renk körlüğü yaratması olasılığı vardır. Başka bir deyimle uzmanlaşma, politika düzenleyicilerini yasa hazırlayıcılarını dar görüşlü yapabilir. İşlevlerin ayrımı bu sakıncayı ortadan kaldıracak, sorunlara daha geniş bir görüş açısından bakma olanağı sağlayacaktır.

iv. Tamamen vergi politikası işlevinin yürütülmesine ilişkin faaliyetleri yükleyen bir örgüt, bu işlev için daha iyi donatılacaktır. Ülkenin ekonomik, sosyal ve mali göstergelerini daha iyi ölçebilecek, vergi politikasının etkilerini daha iyi belirleyebilecektir.

Sakıncaları ise şunlardır:

i. Vergi politikasının vergi yönetiminden ayrılması, birbirini tamamlayan bu iki işlev arasında boşluklar ortaya çıkarabilecektir(45). Bu iki işlev birbirine paralel iki örgüte yol açabilecek ve her iki örgütte benzer işlevler yer alacaktır. Böylece gecikmeler ve kırtasiyecilik daha fazla-

(44) Report Of The Royal Commission on Taxation, Vol.5, The queen's Printer Ottawa, 1966, s.132.

(45) A.g.e., s.131.



nı oluşturur. Bu nedenle vergi yönetimini mali yönetimin bütünlüğü içinde kabul etmek gerekir. Bu yönüyle mali yönetim, genel olarak bir tek bakanlık biçiminde örgütlenebileceği gibi, birden fazla bakanlık biçiminde de örgütlenebilir. Bu durumu vergilerin birleştirilmesi kavramı ile karıştırmamak gerekir. Örneğin, Türkiye'de mali yönetim esas olarak bu yönden Maliye Bakanlığının içinde toplanmakla birlikte, gümrükler ve tekel ayrı bir bakanlıkça yönetilmektedir. Buradaki ikili veya çift örgüt sistemi gelirler yönetimi ve diğer mali görevlerin ikili biçimde örgütlenerek yürütülmesi anlamına gelmektedir.

Gelirler yönetiminin(48) ayrı bir örgüt olarak örgütlenmesinin temelinde, vergi yönetiminin görev ve sorumluluğunun son derece büyük ve önemli olması bulunmaktadır. Vergi yönetiminin son derece dikkat ve ilgi isteyen yüksek bir uzmanlık konusu olması, gelir konularının ayrı ele alınmasını ve diğer mali görevlerle karıştırılmamasını gerektirmektedir. Bu yönüyle ayrı bir örgütün sadece vergi hizmetleriyle uğraşması gerektiği ileri sürülmektedir(49). Diğer yandan, kamu yönetiminin genel ilkeleri çerçevesinde de devletin üzerine aldığı görevlerin olanak elverdiği kadar türdeş birimler biçiminde gruplandırılarak bakanlıklara bölünmesi ve eşgüdümün sağlanması için de örgütün basite indirgenmesi savunulmaktadır(50). Böylece işlevsel uzmanlaşma sonucu özellikle üst yönetimde etkinlik artacak, denetim ve gözetim kolaylaşacak, daha geniş ve spesifik olarak örgüt-

(48) Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.III, İstanbul, 1970, s.414.

(49) B.Frank White, Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu, Ankara, 1963, s.3.

(50) Birleşmiş Milletler Yayını, s.34 ve William H.Newman, Sevk ve İdare, (Çev.Kenan Sürgit), T.O.D.A.I.E., Ankara, 1970, s.

iii. Vergi yönetiminin ayrı bir örgüt olarak örgütlenmesinin en önemli nedenlerinden biri de, vergilemede denetimin öneminin son derece büyük olmasıdır. Harcama denetiminin biçimsel olmasına karşılık, vergi denetimi çok daha değişik bir olaydır. Vergi denetimi, işletme denetimi ile hesap incelemesini kapsayan, çeşitli yorumlara açık sürekli değişen bir vergi mevzuatının uygulanmasına yönelik bir faaliyettir.

Sayısı pek çok olan vergi yükümlüsünün denetlenmesi ve onların işbirliğini sağlamak, klasik harcama denetiminin boyutlarını aşmaktadır. Vergi denetiminin esası, yükümlülerde işbirliği bilincini geliştirmek, vergi ödeme alışkanlığını uyandırmak ve vergi ahlakını yüksek tutmaktır.

iv. Çift örgüt sisteminde işlerin niteliğine ve tekniğine göre ussal örgütlenme ve çalışma yöntemlerinin uygulanması, ilgili örgütlerin bütün dikkatlerini kendi alanlarına vermesine ve görevin önem kazanmasına neden olur.

## 2- Vergi Yönetiminin Bağımsızlığı

Buraya kadar vergi yönetiminin örgütlenme biçimine ilişkin olarak bazı sonuçlara ulaşılmış oluyoruz. Buna göre vergi yönetiminin örgütlenmesinde:

i. Vergilerin yönetiminin tek bir örgütün sorumluluğuna bırakılması gerekli olmaktadır.

ii. Vergi politikasını düzenleme işlevi ile vergi yönetimi işlevinin ayrı örgütler tarafından yürütülmesi

gereği ortaya çıkmaktadır.

iii. Vergi yönetiminin mali yönetim içinde ayrı bir örgüt olarak ele alınması daha uygun olmaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenler, aynı zamanda vergi yönetiminin bağımsız bir örgüt olarak örgütlenmesi için de oldukça yeterli birer gerekçe oluşturmaktadır. Bu gerekçelere ek olarak, vergi yönetiminin bağımsızlığına ilişkin iki noktayı daha ileri sürmek olasıdır(55).:

Birincisi, bütün vergilerin bir tek çatı altında toplandığı bağımsız bir vergi yönetiminde, işlevlerin daha iyi bir biçimde birbirini tamamlamasına olanak sağlanacaktır.

İkincisi, bağımsız bir vergi yönetimi her türlü politik etki ve baskılardan soyutlanmış olacaktır.

Daha önce de belirtildiği gibi vergi politikasının düzenlenmesi, politik etkenin esas öge olduğu bir görev olmaktadır. Buna karşılık vergilerin yönetiminde böyle bir öge yoktur. Başka bir deyimle vergilerin yönetimi teknik bir işlev olmaktadır. Tamamen politik bir kişi olan bakana bağlı bir vergi yönetiminin politik etkilere kapalı olduğu düşünülemez. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi sorununun özünde politik etken yattığı kabul edilmektedir(56).

(55) Report of the Royal Commission On Taxation, s.132.

(56) Bu konuda çeşitli kaynak yanında bkz., Michael H. Best, "Political Power and Tax Revenues In Central America", Journal of Development Economics, (1976); Sommerfeld, s.65.

vergi yönetimine verebilmelidir. Yasama organında vergi yönetiminin temsili, bakanın yetkili sorumluluğunda olmalıdır. (Vergi yönetimi yıllık çalışma ve faaliyet raporlarını bakana sunmalıdır.

Özetle, vergi yönetimi üst düzeyde vergi yönetimi politikasının yönlendirilmesinde maliye bakanına bağlı olmalıdır. Buna karşılık, örgüt içi düzenleme, çalışma biçimi ve hizmetin günlük işleyişinde tam olarak bağımsız kalmalıdır.

#### D- Vergi Yönetiminin Örgütlenmesinde Merkezden ve Yerinden Yönetim(x)

Bir örgütün esas olarak iki tür işlevi vardır. Bunlar, yönetim işlevi ile yürütme işlevi veya faaliyetleridir.

Gelişmiş ülkelerde genellikle kabul gören ilke, yönetim işlevinin merkez düzeyde, faaliyetlerin ise yerinden yönetim ilkesine göre yürütülmesidir(57). Ancak merkezden ve yerinden yönetim ilkesinin uygulaması bu kadar basitte indirgenemez. Gerçekte her iki ilkenin, yararları ve sakıncaları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ayrı olduğu gibi bunlarla ilgili belirli uygulama koşulları da vardır.

Merkezden ve yerinden yönetim ilkesinin, başka bir deyişle sorumluluğunun ve yetki dağılımının, dikey, yatay ve coğrafi konum yönünden ele alınması gerekir(58).

---

(x) Bu çalışmada merkezden ve yerinden yönetim kavramlarını geniş anlamda, yetki merkezçiliği ve yetki genişliği kavramlarını kapsayacak biçimde kullanmaktayız.

(57) Caplin, s.42.

(58) Bertram M.Gross, "The Managing of Organizations", Kelley and Oldman, s.21.

uygulanmaktadır.

Görüldüğü gibi yukarıdaki koşullar daha ziyade gelişmiş ülkelerde geçerli olmaktadır. Buna karşılık geliştirmekte olan ülkeler vergi yönetimleri için yerinden yönetim de tavsiye edilmektedir(61). Buna göre yükümlüyle doğrudan doğruya ilişkide bulunan vergi daireleri il veya bölge düzeyinde kurularak, vergi tarhiyatı ve tahsilatında tam yetki olmalıdır. Coğrafi planda vergi dairelerinin yayılması, hem yükümlüye kolaylık ve hem de taşra olanaklarından daha iyi yararlanma olanağı sağlar. Buna karşılık merkez bütünleştirilmiş bilgi sistemi esasları içinde, taşraya gerekli bilgi ve teknik destek ile yardım edecektir.

Gelişmekte olan ülkelerin yapısal koşulları veri olarak ele alındığında, yerinden yönetimin bazı gerekleri vardır. Bu ilkenin uygulama başarısı, öncelikle taşradaki yöneticilerin başarısına bağlanacaktır. Bu yöneticilerin başarısı ise, personeli üzerindeki etkinliklerine bağlıdır. Bunun yanında örgütün gerekseyeceği araç ve gereç alımında, fonların kullanımında yöneticiler daha fazla yetkili kılınmalıdır. Bu koşullarla üst yönetici; alt yöneticilere daha fazla yetki delege etmelidir. Yönetimin günlük sorunları daha alt düzeydeki yöneticilere bırakılmalı, buna karşılık üst yöneticiye yönetsel politika, yönetim ve denetim için daha çok zaman kalmalıdır. Bunun yanında, alt düzeydeki ve taşradaki yöneticilerle daha sık görüşmeler yapma olanağı bulunmalıdır.

(61) Birleşmiş Milletler Yayını, s.124.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

YABANCI ÜLKELERDE VERGİ YÖNETİMİNİN  
ÖRGÜTLENMESİ

en alt düzeye kadar bütün görevliler, kendi kapasiteleri çerçevesinde tam yetki ile karar verirler.

Eyalet vergi yönetimleri de aynen Federal Maliye Bakanlığına benzer biçimde örgütlenmişlerdir. Eyalet Maliye Bakanlıklarının her birinde de, genel müdürlük düzeyinde vergi kısmı vardır(4). Eyalet vergi yönetiminin esas görevi alt birimlerin gözetim ve denetimi başka bir deyişle alt vergi otoritelerinin yönetimidir.

## 2- Dış Örgütlenme

### a. Yüksek Maliye Başkanlıkları

Alman Mali Yönetiminin vergi yönetimi yönünden örgütlenmesinde yerinden yönetim ilkesi özellik taşır. Bu durum, özellikle eyaletlere göre örgütlenmiş olan ve esas yönden bağımsız bir nitelikte olan Yüksek Maliye Başkanlıkları ile bunlara bağlı olan vergi dairelerinin faaliyetlerinde göze çarpmaktadır.

Federal Vergi Yönetimi 15 bölgeye ayrılmıştır. Her bölge bir yüksek maliye başkanlığı (Oberfinanzdirektionen) tarafından yönetilir(5). Bölge müdürü olarak kabul edebileceğimiz bu görevliler, hem federal hem de eyalet vergi memurlarının başıdır. Bu bölge müdürlerinin maaşının yarısı federal, yarısı da eyalet devletleri tarafından ödenir. Dolayısıyla yüksek maliye başkanlığı hem fe-

(4) Debatin, s.295.

(5) Taxation In Germany, s.118.

Genel olarak vergi daireleri, iç gelirlerin tamamından sorumlu olmakla beraber, yerine göre vergi mesasına göre uzmanlaşmış dairelerde olabilirler. Vergi daireleri de kendi içlerinde birer şubeye bölünmüştür. Şubelerin ve dairelerde çalışanların sayıları iş hacmine göre değişmektedir(7). Küçük vergi dairelerinde bağımsız inceleme birimleri olmadığından, tarh işlemlerine bakan şubeler dokuya üzerinden inceleme yapmaktadırlar. Bu gibi vergi dairelerinin yükümlülere ilişkin kapsamlı incelemeleri "komşu vergi dairelerince yürütülür(8).

Son zamanlarda bütünleşik otomatik vergilendirme sisteminin gittikçe yaygınlaşmaya başlaması, Alman Vergi Dairesinin dış örgütlenmesini etkilemeye başlamıştır. Yerel vergi dairelerine koştur olarak elektronik bilgi işlem merkezleri, bölge yönetimine bağlı olarak çalışmaktadırlar. Vergi tarh işlemlerinde otomatikleştirmenin henüz tam olarak gerçekleştirilememesine karşın, birçok eyaletler tahsil işlemlerinde otomatikleştirmeyi gerçekleştirmiştir. Vergi toplamının daha süratli yapılabilmesi amacıyla merkezci vergi daireleri kurulmaktadır(9). Böylece tahsilatın yalnızca bu dairelerce yapılması sağlanacaktır.

### 3- Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar

Almanya'da vergi yükümlülerinin, yükümlülükten doğan sorunlarının takip ve danışmanlığı işleri belirli

(7) Örneğin, Rheinland-Pfalz Eyaletinde en küçük vergi dairelerinde 50, en büyük vergi dairesinde 500'den fazla görevli vardır. Bu konuda bkz., Jaeger, s.204.

(8) Ali Alaybek, Almanya'da Vergi Murakabesi ve Mali Kaza, Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu, 1959, s.11.

(9) Jaeger, s.210,211,212.



mesleki formasyona sahip kişi ve kurumlara bırakılmıştır. 1961 tarihli bir yasa ile dzenlenen bu alanda esas olarak üç tür danışman vardır(10):

i. Vergi danışmanlığı (Steuerberater): Mesleğe ilişkin yksek öğrenim ve belirli bir süre vergicilik konusunda çalışma koşulu ile sınav sonucunda Maliye Bakanlığınca çalışma izni verilen kişiler bu işte çalışabilmektedir. Vergi danışmanları son derece nitelikli olmaları nedeniyle daha çok büyük şirketlerin işlerini, önemli vergicilik sorunlarını izlerler.

ii. Vergi aracıları (Steuerbevollmachtigte): Bu kınıfa girmek daha kolay ve daha az nitelik ister. Mesleğe kabul bölge yönetimince yapılır. Daha basit sorunların çözümünde ve danışmanlığında başvurulur.

iii. Vergi danışmanlık kurumu (Steuerberatungsgesellschaft): Bu kurumlar tıpkı bir şirket gibi örgütlenirler. Ortaklarının kural olarak vergi danışmanları olması ve vergi danışmanları tarafından yönetilmesi gerekir.

1961 tarihli yasaya göre vergi danışmanlıkları kamusal bir hizmet olarak dzenlendiğinden, bu meslekte çalışanların tıpkı kamu hizmetlileri gibi özel kesimde kendi adlarına başka işler yapmaları yasaktır. Ancak, özel kesimde maaşlı veya ücretli olarak danışmanlık yapmak serbesttir. Vergi danışmanları kendi aralarında mesleki birlikler etrafından örgütlenirler. Kamu meslek kuruluşları

(10) Taxation In Germany, s.120.

niteliğindeki bu birlikler hem üyelerin yararlarını kollar hem de mesleğin uygulanmasında üyelerin faaliyetleri üzerinde gözetim ve denetimi sağlarlar.

## B- Fransa'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi

### 1- Genel Olarak Merkezde Örgütlenme

Fransa'da vergi politikasından, vergi sisteminin yönetilmesinden ve vergi gelirlerinin toplanmasından Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı sorumludur. Bakan, bütçe ve vergi konularında bilgi sahibi olan bir devlet bakanı, zaman zaman yardım eder.

Maliye bakanlığında, vergilerden Vergiler Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Genel Müdürlüğü sorumludur. Vergilerin yönetimi bakanın çeşitli görevlerinden biridir. Vergilerin yönetiminde bakanlık çerçevesinde bir birliğe gidilmekle birlikte, bakanlık içinde ayrı genel müdürlüklerce yönetilmesi dikkat çekicidir(11).

Fransız vergi sisteminin yönetiminden aynı düzeyde iki genel müdürlük sorumludur. Bunlardan biri Vergiler Genel Müdürlüğü diğeri ise Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğüdür. Bu iki genel müdürlük, vergilerin ulusal ve yerel düzeyde yönetimi yanında vergi politikasından da sorumludur.

(11) Pierre Kerlan, "France", Wright, s.227.

Fransa'da vergilerin yönetiminden sorumlu örgütler söz konusu genel müdürlükler olmakla birlikte, dolaysız vergilerin toplanmasından Vergiler Genel Müdürlüğü sorumlu değildir. Bu görev, Muhasebat Genel Müdürlüğüne verilmiştir(12). Bu yetki ayrımının kökeni geçmişe dayalıdır. Buna göre, verginin yönetiminden sorumlu örgüt aynı zamanda vergiyi toplamamalıdır. Buna karşılık dolaylı vergilerde ve harçların yönetiminde bu ilke geçerli değildir. Verginin yönetiminden sorumlu örgüt aynı zamanda vergiyi toplamaktadır. Vergiler genel müdürlüğü, bu temel işlevin yanında tam anlamıyla mali karakterde olmayan işlerle de uğraşmaktadır. Sözgelimi, kamu mallarını denetlemek gibi.

## 2- Dış Örgütlenme

### a. Bölge Müdürlükleri

Yönetimsel amaçlarla Fransa 90 bölgeye ayrılmıştır. Her bölgeye "department" denilmektedir. Dış vergi servisleri bu bölgelere göre örgütlenmektedirler. Genel olarak her bölgede bir bölge vergi örgütü vardır. Paris gibi kalabalık yerlerde birden çok bölge örgütü bulunur. Bölge örgütlerinin iş durumuna göre önemleri değişmektedir.

İlke olarak her bölgede bir dolaysız vergi müdürlüğü, bir harçlar, damga resmi ve veraset ve intikal vergisi müdürlüğü ve bir de dolaylı vergiler müdürlüğü bulunmaktadır. Bazı önemli bölgelerde bu bölge müdürlüklerinin her

(12) Taxation In France, World Tax Series, Harvard Law School, Commence Clearing House, Inc., Chicago, 1966, s.62.

birinden ikişer tane bulunur.

Son zamanlarda, dolaysız vergiler bölge müdürlerinin işlevleri ile harçlar bölge müdürlerinin işlevlerini birleştirme yönünde bir eğilim vardır(13). Başka bir deyişle her iki vergilere bakan bölge örgütlerinin bir tek bölge müdürü tarafından yönetilmesi yönüne gidilmektedir. Büyük bir olasılıkla ileride tek bir müdür bölgenin tüm vergilerinin (ulusal ve yerel) yönetilmesinden sorumlu kılınacaktır. Bugün tek bir müdürün sorumluluğunda bir birleştirme-ye gidilmemiş olsa bile, en kıdemli müdürün başkanlığında bir komite kurularak inceleme ve denetimin eşgüdümü sağlanmaktadır.

Geniş bölgelerdeki bölge vergi müdürlerinin çalışmalarının eşgüdümü ile gözetim ve denetimi için, yetki alanı birden çok müdürlüğü kapsayan bölge komiserleri vardır. Bölge komiseri ya bölge vergi dairelerinden birinin müdürlüğüyle birlikte bu görevi yürütmekte, ya da sadece bölgedeki vergi müdürlüklerinden her üçünün de başkanlığını yapmaktadır.

Bölge müdürlükleri başlıca yerel vergi dairelerinin çalışmalarının gözetimi ve denetimi ile yerel düzeyde ortaya çıkan sorunların çözümü olmak üzere iki işlevi görürler(14). Bölge müdürleri bu işlevlerini yerine getirmek için, yerel vergi daireleri üzerinde geniş çapta gözetim ve denetim çalışmalarında bulunurlar. Bölge müdürlükle-

(13) Taxation In France, s.58.

(14) Kerlan, s.229.

rinde bulunan başmüfettişler, bölge içindeki iki veya daha çok yerel vergi dairesini denetleyerek, bölgeye öneri ve işlerin gidişi konusunda bilgi verirler.

Fransız bölge tipi vergi yönetiminin ilginç bir yanı, yerel vergi dairelerinin vergi tarhiyatı yapmayıp tarhiyatın bölge düzeyinde yapılmasıdır(15). Yerel vergi dairelerince çözümlenemeyen sorunlar, bölge düzeyinde çözümlenir. Yerel vergi dairelerinin yükümlüler katındaki en önemli faaliyeti olan inceleme programları da bölgece hazırlanır.

#### b. Vergi Daireleri

Bölge örgütlerinin altında tüm ülke çapında hizmet gören yerel vergi daireleri vardır. Bu vergi daireleri tarh sicillerinden sorumlu olduğu gibi, bölgenin vergi tarhı yapması için yükümlü beyannamelerini ve gerekli verileri bölge müdürlüğüne göndermekle de görevlidirler.

Bölge düzeyindeki her uç bölge vergi müdürlüğüne bağlı olarak yerel vergi daireleri vardır. Vergi yönetiminin esasını oluşturan bu birimler müfettiş düzeyinde bir yetkili tarafından yönetilir. Vergi dairelerinin sorumluluk alanı daha alt kesimlere bölünmüştür. Bu kesimler ise birer kontrolör tarafından yönetilir(16). Bu kontrolörlerin sorumlu oldukları kesimde ortalama 4000-5000 yükümlü vardır. Her kesimdeki kontrolörün elinde yükümlü kütüğü ile birlik-

---

(15) A.g.m.,

(16) Taxation In France, s.58.

te, nüfus sayımı cetvelleri bulunur. Dolaysız vergi kontrolörü kendi kesiminde kapı kapı dolaşarak her yıl yoklama yapar ve yeni yükümlüleri saptar. Bu vergi kontrolörlerinin esas görevi yükümlüyü ve vergi matrahını belirlemektir. Tarihata yardımcı olmak için her yükümlü için bir sicil dosyası açılmıştır. Gerekli bütün bilgiler bu dosyada toplanır. Vergi tekniği yönünden yeterli nitelikte vergi memuru ile desteklenen bu kontrolörlüklerde ayrıca yardımcı hizmetleri de yürüten bürolar vardır. Bu yerel vergi dairelerinin çalışmaları, bölge müdürlüklerinin denetim şubesi aracılığıyla denetlenir.

Fransız vergi yönetiminin temelini oluşturan küçük vergi bürolarının, başka bir deyişle kontrolörlüklerinin varlığı geçmişe dayanır. Bunlar Fransız ekonomisinin bugünkü gelişim düzeyine uymamaktadır. Bu nedenle son zamanlarda özellikle metropoliten bölgelerde ana işlev ve örgütlerde bir değişiklik yapılmaksızın, yerel vergi daireleri için yeniden gruplandırma çalışmaları yapılmaktadır. Deneme niteliğinde olmak üzere her üç vergi türü için ayrı yerel vergi daireleri yerine bir tek "vergi merkezi" kurulmaktadır. Bu vergi merkezleri kendi yetki alanları içinde bütün vergilerden sorumlu olmaktadırlar. Giderek her bölgede bu tür 5-6 vergi merkezi oluşacaktır(17). Diğer yandan bugün bu üç bölge müdürlüğüne bağlı yerel vergi dairelerinin "posta hizmetleri" gibi yatay işlevleri şimdiden birleştirilmiş durumdadır. Bu vergi merkezlerinin çalışmalarını bir başmüfettiş denetleyip bunun sonuçlarını bölge müdürlüklerine bildirmek-

---

(17) Bkz., Kerlan, s.231.

leriyle uğraşırlar(20). Bu mesleğe girenlerde sadece vergi-  
cilik bilgileri değil, esas olarak muhasebe teknikleri bil-  
gisi aranır. Muhasebe uzmanları, uzman ve yetkili muhasebe-  
ci olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Uzman muhasebe-  
cilik belirli koşullarla elde edilen bir üvandır. Uzman  
muhasebeciler birliğine üye ölmeyenler, bu görevi uygulaya-  
mazlar. Yetkili muhasebeciler ise, uzman muhasebeci sınıfı-  
na girmeyen ikinci derecede uzmanlardır.

### C- İtalya'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi

#### L- Genel Olarak Merkezde Örgütlenme

Mali ve ekonomik işlevlerin yürütülmesinden, ma-  
liye bakanı ile birlikte hazine bakanı sorumlu bulunmakta-  
dır(21). Genel olarak vergi politikasından ve vergilerin  
yönetiminden maliye bakanının sorumlu olması, maliye bakan-  
lığını kendiliğinden bir gelirler bakanlığı durumuna sok-  
maktadır. Kamu harcamaları, para politikası, milletlerara-  
sı iktisadi ilişkiler gibi işlevler hazine bakanlığının gö-  
rev sahasına girmektedir. Bütçe işlevi genellikle hazine  
bakanının görev sahasında olmakla birlikte, zaman zaman ö-  
zel olarak bakanlık bütçenin hazırlanması ile görevli kılın-  
maktadır.

Maliye Bakanlığı bir gelirler bakanlığı durumun-  
da olduğundan, örgütlenmesi de bu temel işlevin yürütülme-  
sine yöneliktir. Bakanlığın merkez örgütünde yatay işlevler  
bir yana bırakıldığında, dolaysız ve dolaylı vergilerin yö-  
netiminden bir dizi genel müdürlük sorumludur(22). Vergi-

(20) V.R.K.R., C.II, İstanbul, 1969, 402.

(21) Taxation In France, s.30.

(22) A.g.e., s.38.

lerin yönetiminde bakanlık planında sağlanan birlik, bakanlık içinde sağlanamamıştır. Maliye Bakanlığı içinde doğrudan veya dolaylı olarak vergi yönetimine yönelik işlevler gören bazı birimler de, genel müdürlük düzeyinde örgütlenmişlerdir. Bunlar, Mali Tekeller yönetimi, Mali Muhafız Birlikleri ve Merkez Vergi Okuludur.

## 2- Dış Örgütlenme

Gerek dolaysız ve gerekse dolaylı vergilerin taşrada örgütlenmesinde büyük ayrılıklar yoktur. Son zamanlarda İtalyan vergi yönetiminde otomasyonun geniş çapta kullanılması, örgüt düzeninde gittikçe tek düzelik getirmektedir(23).

İl merkezlerinde en az bir tane olmak üzere, dolaysız ve dolaylı vergilere ilişkin vergi daireleri vardır. Genel olarak bu vergi dairelerinin müdürlerine Eski Roma'dan esinlenerek Procuratore denilmektedir. Vergi dairesi müdürleri vergi tarhından ve yönetimi yargı organlarında üçüncü şahıslara karşı temsil etmekle yükümlüdürler. Yerel vergi daireleri, verginin tarh ve denetiminden sorumlu olmakla birlikte tahsilatından sorumlu değildir. Vergi tahsilatı, vergi toplama yetkisine sahip Ulusal Vergi Toplayıcıları Birliği (CNE) tarafından yapılmaktadır(24).

Bu yerel vergi daireleri grup olarak (Compartmental Inspectorates) toplanmıştır. Her grup bir grup müfettişi ta-

(23) Bkz., Maliye Bak.Gelirler Genel Müdürlüğü, İtalyan ve Alman Vergi İdarelerinde Elektronik Bilgi İşlem Çalışmaları.

(24) A.g.e.,



rafından yönetilmektedir. Müfettişlik merkezleri genellikle büyük yerlerde bulunur. Grup başkanı olan müfettişler, görev alanları içindeki yerel vergi dairelerini sürekli denetlerler. Grup başkanlığı veya başka bir deyişle grup müfettişliğinin bir diğer işlevi de, yetki alanlarında vergi dairelerini vergi tarhiyatına ilişkin çeşitli yönergelerle yönlendirmek ve bu daireler arasındaki eşgüdümü ve vergi tarhındaki ortak uygulamaları belirlemektir(25).

### 3- Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar

İtalya'da vergi danışmanlığı ve hesap uzmanlığı, İngiltere ve Almanya'da olduğu gibi örgütlenmiş değildir. Daha çok gelişigüzel bir düzenleme ve örgütlenmeye konudur. Dolaysız vergi sorunlarıyla ilgili olarak vergi dairelerinde yükümlülerin temsili, yazılı yetki verilme koşulu ile şu niteliklere sahip kişilere bırakılmıştır(26).

- i. Dördüncü dereceye kadar akraba ve hısımlara,
- ii. Baroya kayıtlı olanlar, işletme dalında doktora derecesi olanlar, muhasebeciler, mühendis ve mimar odalarına kayıtlı olanlar ve diğer teknik branşlara bağlı olanlara
- iii. Daha önce vergi örgütünde çalışmış olanlara

Yukarıdaki koşullara uygun olarak yükümlülerin temsili, vergi danışmanlığı ve muhasebe uzmanlığı konularında İtalya'da aranan nitelikler çok sıkı olmadığını ortaya koymaktadır. Öyle ki, mali danışmanlık koşulları, hu-

(25) Taxation In Italy, Harvard Law School, World Tax Series, Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1964, s.39.

(26) A.g.e., s.54, dipnot 60.

örgütlerden gelen açıklama talepleri ile doğrudan ilişkileri yoktur. Şubeler, müdürler tarafından yönetilir.

ii. Genel müfettişler ise, iki işlev görür: Bunlar bölge müdürleri ile merkez arasındaki ilişkileri sağlamak ve genel müdürlüğün; bölge müdürlerinin vergi mevzuatına ilişkin sorularını karşılamak ve mevzuatı yorumlamak için özel dairenin çalışmalarını yürütmektir. Bu görevleri ile doğrudan genel müdüre bağlıdırlar.

## 2- Dış Örgütlenme

### a. Bölge Müdürlükleri

Dolaysız vergilerin dış örgütlenmesinde ara kade- me olarak bölge müdürlükleri vardır. Bu müdürlükler kendi bölgelerindeki bütün gelir çalışmalarından sorumludurlar. Bu arada yükümlülerin itirazlarını cevaplamakla da görevlidirler(30).

Bu bölge müdürleri, kendi görev alanlarındaki yerel vergi daireleri ile ilişkilerini kontrolörler aracılığıyla yürütürler(31). Gelirler kontrolörü (inspecteurs de contributions) niteliğindeki bu kontrolörler de üç grupta toplanır:

Bunlar, tahsil işlevinin denetiminden sorumlu muhasebe kontrolörleri; tarhiyat ve araştırma işlevini

(30) A.g.m., s.170.

(31) A.g.m., s.176.

nında eğitim yapmaşlardır. Bu vergi uzmanlarının çalışma koşullarını ve alanlarını düzenleyen kurallar yoktur. Ancak bazı önemli meslekî kuruluşlar en nitelikli uzmanları üyeliklerine kabul ederek, mesleğin uygulanmasında bir standart getirmektedirler(34).

#### E- Hollanda'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi

##### 1- Genel Olarak Merkezde Örgütlenme

Hollanda'da Maliye Bakanlığı; iç ve dış gelirlerin yönetiminden vergi politikasından, hazine ve bütçe işlevlerinden sorumludur. Bu yönü ile tekli sistem vardır(35).

Hollanda'da vergilerin yönetimi işlevi ile vergi politikası işlevi genel müdürlükler düzeyinde ayrılmıştır (36): Bu genel müdürlüklerden Vergi Sorunları Genel Müdürlüğü, vergi politikasından, Vergiler Genel Müdürlüğü ise vergilerin yönetiminden sorumludur. Her iki genel müdürlüğün üst düzeydeki yetkilileri taşrada yetişmiş vergi müfettişlerinden oluşmaktadır. Vergiler Genel Müdürlüğü, belli başlı vergi gruplarından sorumlu şubelere işlev temeline uygun olarak bölünmüştür.

##### 2- Dış Örgütlenme

###### a. Bölge Müdürlükleri

Bölge müdürlükleri esas olarak yönetime ilişkin

(34) A.g.m., s.180.

(35) Baklacioğlu, s.218, tablo 1.

(36) H.Schuttevaer, "The Netherlands, " Wrights, s.432.

## II- ANGLO-SAKSON ÜLKELERİNDE VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ

### A- Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi

#### 1- Genel Olarak Merkezde Örgütlenme

Federal bir devlet sisteminin bulunduğu Amerika-da, federal vergilerin yönetiminden sorumlu bakanlık Hazine Bakanlığıdır(40). Hazine Bakanlığı, bütçe yönetimi dışında bütün mali yönetimden sorumludur. Hazinesinin bu konudaki esas sorumluluğu vergi yönetimi işlevinin yürütülmesiyle sınırlıdır. Vergi politikasının hazırlanma ve saptanması işlevi kongre denilen yasama organına aittir(41). Hazine Bakanlığının bu konudaki katkısı daha çok teknik düzeydedir. Sistemin işleminde Başkanın önerilerinin de bir rolü olmakla birlikte, yürütmenin vergi politikasını etkilemesi Kıta Avrupası sistemlerinden daha zayıftır. Kongrenin vergi yasalarını hazırlayan ve görüşen ilgili komisyonu, genellikle başkanın önerilerinden farklı olan kendi düşüncelerini benimseme eğilimindedir(42). Hazine Bakanlığının vergi politikasına katkısı, tasarının "Ways and Means Committee" denilen temsilciler meclisinin ilgili komisyonunda görüşülüp, tartışılması sırasında teknikyenlerinin yardım ve çalışmalarından oluşmaktadır.

- (40) Taxation In The United States World Tax Series, Harvard Law Scho  
Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1963, s.90.  
(41) Joseph A.Pechman, Federal Tax Policy, The Brookings  
Institution, Washington, D.C., 1966, s.35.  
(42) Taxation In The United States, s.88.

Görülüyor ki, Amerikan sisteminde vergi politikası işlevi ile vergilerin yönetimi işlevi birbirinden ayrılmış bulunmaktadır. Ayrıca bütçe yönetimi de bakanlık düzeyinde ayrı bir örgütün işlevi olmaktadır.

Hazine Bakanlığının vergi yönetimini yürütmekle görevli örgütleri iç gelirler yönetimi (Internal Revenue Service) ile Gümrükler yönetimi (Bureau of Customs) dir(43).

Gümrükler yönetimi gelir toplamaktan çok gümrük yönetiminin diğer yönleri ve dış ticarete ilişkin işlerle uğraşır. Son zamanlarda gümrük yönetimi toplam federal gelirlerin ancak yüzde 1'i ile yüzde 2'sini topladığından örgüt önemini yitirmiştir(44).

Federal Vergi Yönetiminden söz edildiğinde, gerçekte İç Gelirler Yönetiminin incelenmesi gerekmektedir. Bu örgütün başında Commissioner denilen bir genel müdür vardır. Başkan tarafından atanan genel müdür doğrudan Hazine Bakanına bağlıdır. Genel müdür vekili (Deputy Commissioner) ise, kariyerden yetişmiş teknik bir memurdur(45). İşlevsel temelle göre örgütlenmiş olan merkez dairelerinin başında birer genel müdür yardımcısı bulunur.

İç Gelirler Yönetiminin merkez örgütünün görevi; örgütün ülke çapındaki yönetim politikasını saptamak ve yürütmek, yönetim için program hazırlamak, faaliyetleri yönetmek, kılavuzluk ve eşgüdumdür. Genel olarak alt birimlerin

(43) A.g.e., s.90.

(44) A.g.e., dipnot 198.

(45) Joseph P.Crockett, The Federal Tax System of The United States Greenwood Press, Publishers, Westport, Connecticut, 1970, s.141.

gözetim ve denetimi merkez örgütünün işlevi olmakla birlikte, vergicilik hizmetlerinin görülmesinde son karar, yerel birimlere aittir.

## 2- Dış Örgütlenme

### a. Bölge Müdürlükleri

Bir bölge müdürü (Regional Commissioner) tarafından yönetilen bölge müdürlüğü, merkez ile çevre vergi daireleri arasındaki ilişkiyi sağlar. Bölge müdürlüğü, genel olarak bölgesindeki bütün iç gelirlerin yönetiminden sorumludur. Birleşik devletlerin coğrafi yayılımı sonrderece geniş alanlarda olduğundan, bölge müdürlerine oldukça geniş yetkiler delege edilmiştir. Söz konusu bölge yöneticilerinin, görevleri genel olarak gözetime ilişkin olmakla birlikte gerektiğinde yürütmeye de ilişkin olabilir(46).

İç gelirler yönetimine bağlı yedi bölge müdürlüğünün merkez örgütlenmeleri de, genel merkeze benzer biçimde işlevsel esasa göredir(47). Bölge yönetiminin şubelerinden bölge müfettişliği, yerel vergi dairelerinin denetlenmesinde önemli bir işlev görmektedir. Yine bölge düzeyinde en önemli şubelerden biri de, vergi itirazlarının yönetimce incelenip son olarak karara bağlanmasını sağlayan itirazlar şubesi (Appellate Division) dir.

### b. Çevre Vergi Daireleri

Amerika'da bölge müdürlüğünün altındaki kademe,

---

(46) A.g.e, s.195.

(47) Özaktaş, s.63.

her eyalette bulunan çevre Vergi Dairesi Müdürlükleri (Office of The District Directors) dir(48). Çevre vergi dairesi müdürü, kendi yetki alanındaki tüm vergilerin yönetiminden sorumludur. Yükümlüyle doğrudan ilişkide bulunarak vergi yasalarının uygulanmasını genel vergi yönetimi politikası çerçevesinde sağlayan kimsedir.

Çevre vergi dairesi müdürlüğü faaliyet gösterdiği çevrenin (District) merkezinde kuruludur. Bu müdürlüklere bağlı olarak çeşitli şehir ve yerlerde vergi daireleri şubeleri vardır. Müdürlüklerde esas olarak işlevsel esasa göre örgütlenmiştir. Buna göre, idari işler servisi, tarh ve tahsilat servisi inceleme servisi istihbarat servislerinden oluşan dört bölümü vardır(49).

Bu bölümlerden esas faaliyeti tarh-tahsilat servisi görmekle beraber, inceleme servisi de örgütün etkinliğini sağlamaktadır. Diğer yandan bölge müdürlüğüne bağlı olarak Bölge İtirazlar Dairesi de, Çevre Vergi Dairesi Müdürlüğü içinde çalışır.

### 3- Eyalet ve Yerel Yönetimlerde Örgütlenme

#### a. Eyalet Yönetiminde

Eyaletlerin vergi yönetimlerinin örgütlenmesinde tek tür bir örgütlenmeden söz etmek olasılı değildir. Her eyalet kendine özgü bir biçimde örgütlenmiştir. Bu yönü ile kesin bir sınıflandırmaya gitmek zordur. Bununla birlikte,

(48) Taxation In The United States, s.94.

(49) Crockett, s.143, bu bölümlerin çalışmaları için bkz., s.146-187.

sürekli bir gelişme gösteren eyalet vergi yönetimleri örgütlenme yönünden üç grupta toplanabilir:

Birinci grupta, her verginin ayrı ayrı örgütlerce yönetildiği eyaletler vardır(50). Bazı eyaletlerde tarh ve tahsilat işlemlerinin, asli işlevi vergi yönetimi olmayan örgütlerce yürütüldüğü görülmektedir. Ancak, son zamanlarda bu örgütlenme biçimi yavaş yavaş kaybolmaktadır(51).

İkinci grupta, bütün vergilerin yönetilmesinde bir veya birkaç örgüte yetki verilmiştir. Vergilerin yönetiminde bu birliğe karşın yönetim işlevinde bir bütünleştirme yoktur. Yönetimsel işlevlerin bir merkezden yönetilmesi yerine, her daire tarafından ayrı ayrı yönetildiği görülmektedir(52).

Üçüncü grupta ise, hem vergilerin yönetiminde birliğe hem de yönetimsel işlevlerde bütünleşmeye, tek merkezden yönetilmeye gidilmiştir. Yöneticinin bütün yönetimsel işlevler üzerinde hiyerarşik bir denetimi vardır. Vergi yönetimi kamu yönetimi içinde, ayrı ve tek bir birim biçiminde örgütlenmiştir.

Uygulamada çoğu eyaletler belirli bazı vergilerin yönetiminde birliğe gidip, işlevsel açıdan tek bir yönetim merkezine bağlı olmaktadır. Bununla birlikte, diğer vergilerin yönetimi de yine eskisi gibi çeşitli örgütlerin sorumluluğunda kalmaktadır.

(50) William J. Shultz, C. Lowell Harris, American Public Finance, Eighth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1965, s.202-203.

(51) Martin, s.8.

(52) A.g.m.,



b. Yerel Yönetimlerde Örgütlenme

Amerika'da yerel yönetimler, esas olarak emlak vergisini tahsil etmektedir. Bu nedenle yerel yönetimler için, emlak vergisinin yönetimi önemli olmaktadır. Bu vergilerin yönetiminde genellikle iki vergi dairesi vardır. Bu dairelerden bir tanesi verginin tarhına, bir diğeri de tahsiline ilişkin olarak görev görürler(53).

4- Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar

Amerika'da vergi yönetimi alanında gerek yükümlüye danışmanlık, gerekse vergi yönetimi ve vergi yargı kuruluşları önünde yükümlüyü temsil görevi görenler üç grupta toplanabilir:

i. Avukatlık mesleğine mensup kişiler barolara kayıtlı olmaları dolayısıyla yükümlüyü gerek yönetim, gerekse yargı organlarında temsil edebilirler(54).

ii. Ruhsatlı muhasebe ve hesap uzmanları da yükümlüyü yönetim önünde temsil olanağına sahiptirler(55).

iii. Üçüncü grupta olan kişilerin yükümlüyü temsil etmeleri için, özel bir formasyona sahip olmaları gerekmektedir. Bu kişilerin yükümlüyle olan özel ilişkileri dolayısıyla bu olanak vardır(56).

---

(53) A.g.m.,

(54) Özaktaş, s.85.

(55) V.R.K.R., C.II, s.397; Özaktaş, s.85.

(56) Özaktaş, s.86.

genel vergi politikasına ilişkin yasaların hazırlanmasında geçici olarak görev alırlar. Buna karşılık Bakanlık tarafından atanan vergi yönetimine ilişkin komiteler ise, daha teknik ve ayrıntıya ilişkin konularda görev görürler(60).

a. İç Gelirler Kurulu

Dolaysız vergilerin yönetimi, İç Gelirler Kurulu tarafından yönetilmektedir. Kurul bir başka, iki başkan yardımcısı ve dört üyeden oluşmaktadır(61). Üyelere "İç Gelirler Komiserleri" (Commissioners of Inland Revenue) denilmekle beraber, kollektif olarak "İç Gelirler Kurulu" (The Board Of Inland Revenue) denilmektedir(62). Kurulun yönettiği dolaysız vergilerin esası, gelir ve sermaye üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır.

İç Gelirler Kurulu genel olarak vergi yönetimi politikasının saptanmasından ve yürütülmesinden sorumludur. Merkez örgütünde esas olarak üç bölüm vardır:

i. Sekreterler Ofisi (Secretaries Office), Kurulun genel yönetim işlevini yürütür(63).

ii. Kurulun hukuksal konulardaki danışmanlığını yapan dairesi ise, Hukuk Danışmanları Ofisi (Solicitors Offices) dir. Bu ofis görevlileri aynı zamanda kurulu idari davalarda temsil eder.

---

(60) A.g.e., s.13.

(61) James Arthur Johnstone, "Great Britain", Wright, s.365.

(62) Taxation In the United Kingdom, s.16.

(63) Abge., s.17.

iii. Vergiler Başmüfettişliği (Office of The Chief Inspector of Taxes) taşra vergi dairelerinin üst yönetimini üstlenmiştir. Başmüfettiş taşra vergi dairelerinin müdürleri durumunda olan müfettişlerin ve yardımcılarının resmi başkanıdır(64). Gerek başmüfettiş, gerekse yardımcıları ve diğer memurlar taşra vergi dairelerinden yetişmiş uzmanlardır. Başmüfettişlik, taşra vergi dairelerine, vergi mevzuatının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin sorunlarda kılavuzluk, yol göstericilik yapar. Mevzuata ilişkin uzmanlık şubelerinin dışında. Başmüfettişliğin örgütlenme ve özel itirazlar şubeleri özellikle önemlidir(65).

Başmüfettiş, taşradaki vergi dairelerinin çalışmalarını özel denetim birimleri aracılığıyla denetlemektedir. Bu denetleyiciler, denetim sahalarındaki bir grup vergi dairesinin çalışmaları hakkında Başmüfettişerapor verirler. Ancak bu denetim tamamen yönetime ilişkin bir denetimdir(66).

#### b. Gümrük ve Gider Vergileri Kurulu

Maliye bakanlığı tarafından atanan beş üyeden oluşan bu kurulun görevi, dolaylı vergilerin yönetimi ve gelirlere ilişkin olmayan diğer işlerdir. Bu nedenle örgütün yapısı iç gelirler yönetiminden biraz daha karışıktır. Buna karşılık dolaylı vergilerin yönetimi aşağı yukarı iç gelirler yönetiminin işlevine benzer. Kurulun sorumluluğuna bırakılmayan vergiler esas olarak katma değer vergisi ve gümrük

(64) Johnstone, s.366.

(65) A.g.m.,

(66) A.g.m., s.367-368.

vergilerdir(67),

## 2- Dış Örgütlenme

İngiliz gelirler yönetiminin esas özelliği merkezci karakterde olmasıdır. Merkezle, taşra arasında bölge yönetimleri yoktur(68). Bu sistemde bakanlık vergi yönetimine çok az karışır. Yerel vergi yönetimlerine olabildiği kadar yetki genişliği verilmiştir(69). Yerel vergi dairelerinin müdürleri (District Inspectors) diğer bir deyişle çevre müfettişleri, merkezi yönetime karşı dairelerinin etkin ve verimli olarak işlemesinden sorumludurlar.

Yukarıda belirttiğimiz gibi bir vergi dairesi, bir çevre müfettişi (District Inspector) tarafından yönetilmektedir. Kurulun yönetsel işlevlerini yürütmekte olan bu müfettişler, yönetsel görevlerine ek olarak teknik görevler de görürler. Müfettişler yardımcıları ile birlikte, beyannamelerin dağıtımını, tarhiyat, araştırma, denetleme, yükümlülere yardım gibi işlevlerden sorumludurlar(70). Bu yönleri ile müfettişler aynı zamanda bir inceleme elemanı durumundadırlar. Yükümlülere ilişkin sorunlarda genel merkeze bazan fikir sormakla birlikte, gerçekte yetki sahalarında vergi tekniğindeki ilişkin sorunlarda tam yetkilidirlen(71).

(67) Ayçal Ulugeçit ve Taner Başbüyük, İngiltere'de Katma Değer Vergisine Geçiş ve Uygulaması, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu, Ankara, 1977, s.14.

(68) Johnstone, s.367.

(69) Taxation In The United Kingdom, s.19; Bkz., Ertan Cüreli, İngiliz Gelirler İdaresi, Maliye Bak.Tetkik Kurulu Ankara, 1977, s.83.

(70) A.g.e., s.17.

(71) Cilveli, s.87.

### 3- Vergi Yönetimine Yardımcı Kuruluşlar

Genel olarak İngiltere'de vergi danışmanlığı ve vergi uyuşmazlıklarında yükümlünün yönetim ve yargı organlarında temsili durumlarında, çeşitli kaynaklardan yararlanılabilir. Bununla birlikte hukukçular ve muhasebeciler önemli kaynak olmaktadır(72).

Vergi uyuşmazlıklarında, yükümlünün temsili ancak avukatlar ve ruhsatlı muhasebeciler birliklerinin üyelerininin bir hak olmaktadır. Muhasebe uzmanları veya başka bir deyişle hesap uzmanları esas olarak, fermanlı muhasip ve murakıplar enstitüsü ile ruhsatlı muhasip ve murakıplar ortaklığı olmak üzere iki büyük kurum halinde örgütlenmişlerdir(73). Bu kurumların üyelerine özel olarak bazı yetkiler verilmemekle birlikte, bu meslekten olanların iş hayatında ve kamuoyunda kazandıkları prestij, bunlara fiili bir olanak sağlamıştır. Bu muhasebe uzmanları genel olarak her türlü inceleme ve denetleme işlevlerini mektedirler.

### C- Kanada'da Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi

#### 1- Genel Olarak Merkezde Örgütlenme

Federal bir devlet olarak eyaletlerden oluşan Kanada'da federal vergilerin yönetimi ile vergilerin yönetimi ayrı örgütlerce yürütülür. Vergi politikası işlerine aktif

(72) Johstone, s.372.

(73) V.R.K.R., C.II, s.394.

olarak katılan ve vergi yasalarının hazırlanmasında söz sahibi bakanlık, Maliye Bakanlığıdır(74). Bakanlığın bu işlevi yürütmekteki rolü İngiliz Sistemindeki gibidir. Buna karşılık, vergilerin yönetimi işlevinin yürütülmesinden sorumlu bakanlık, Milli Gelir Bakanlığı (The Department of National Revenue)dır(75). Bu bakanlık esas olarak vergi yasalarının uygulanmasından ve tahsilatın yapılmasından sorumludur.

Milli Gelir Bakanlığı, Vergiler Bölümü ve Gümrük ve Gider Vergileri bölümü olarak ikiye ayrılmıştır(76). Her iki bölümün başında birer müsteşar vardır. Bu bölümlerden vergiler müsteşarlığı, dolaysız vergilerden; gümrük ve gider vergileri müsteşarlığı ise, dolaylı vergilerden sorumludur. Her iki müsteşarlık merkezde işlevsel esasa göre örgütlenmiştir. Ayrıca yine merkezde bulunan Bilgi İşlem Merkezi, merkez örgütü ile farklı işlev görmekle birlikte taşra ile ilişkilerinde merkeze koşut çalışır.

Gümrük ve Gider Vergileri Müsteşarlığı merkez örgütü de tıpkı vergiler müsteşarlığına benzer şekilde işlev görür. Bu müsteşarlık her biri bir müsteşar yardımcısı tarafından yönetilen iki kısma ayrılır. Bunlar gümrük ve gider vergileri kısımlarıdır. Bu kısımlardan gider vergileri kısmı da, vergi esasına göre bölünmüştür(77).

(74) Report of Royal Commission, s.92.

(75) A.g.e., s.103.

(76) A.g.e., s.107.

(77) A.g.e.,

## 2• Dış Örgütlenme

Dolaysız vergilere ilişkin olarak taşrada, çevre vergi daireleri (District Offices) vardır(78). Bu dairelerde, tıpkı merkez örgütü gibi örgütlenmiştir. Ancak birkaç yerdeki istisna dışında, bu dairelerde, denetim ve planlama servisleri yoktur. Çevre vergi daireleri doğrudan müsteşara bağlı bulunmaktadır.

Aynı biçimde gümrük ve gider vergilerinin yönetiminde de taşra örgütleri merkeze koştur örgütlenmiştir.

---

(78) A.g.e., s.104.

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENMESİ VE  
DEĞERLENDİRİLMESİ

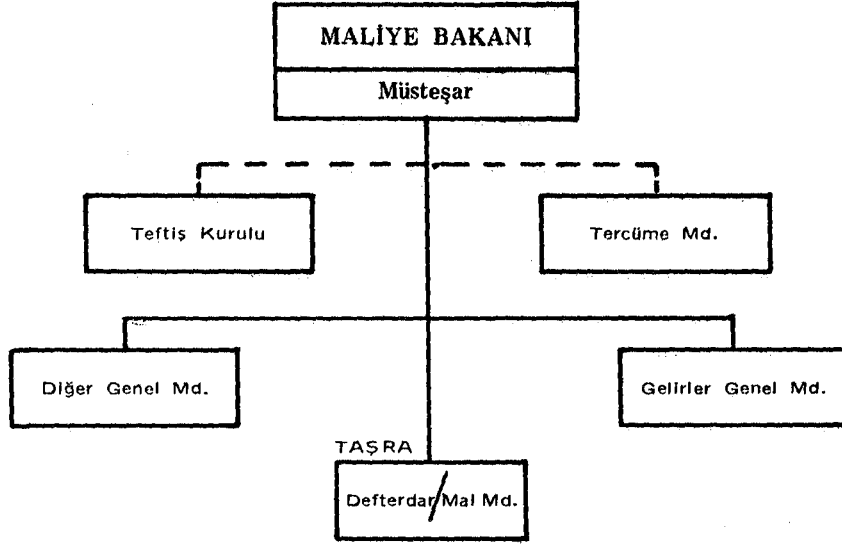


## I- TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN ÖRGÜTLENME YÖNÜNDE GELİŞİMİ

### A. 1923-1950 Dönemi

#### 1. 1923-1936 Dönemi

Osmanlı devletinden devir alınan örgüt sistemi ana hatlarıyla cumhuriyetin ilk yıllarında da varlığını sürdürmüştür(1). 1881 tarihli "Maliye Nezareti Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname", Türk mali örgütünün temelini oluşturmuştur(2). Bu örgüt düzeninin vergi yönetimine ilişkin kısmı kabaca şu şekilde gösterilebilir:



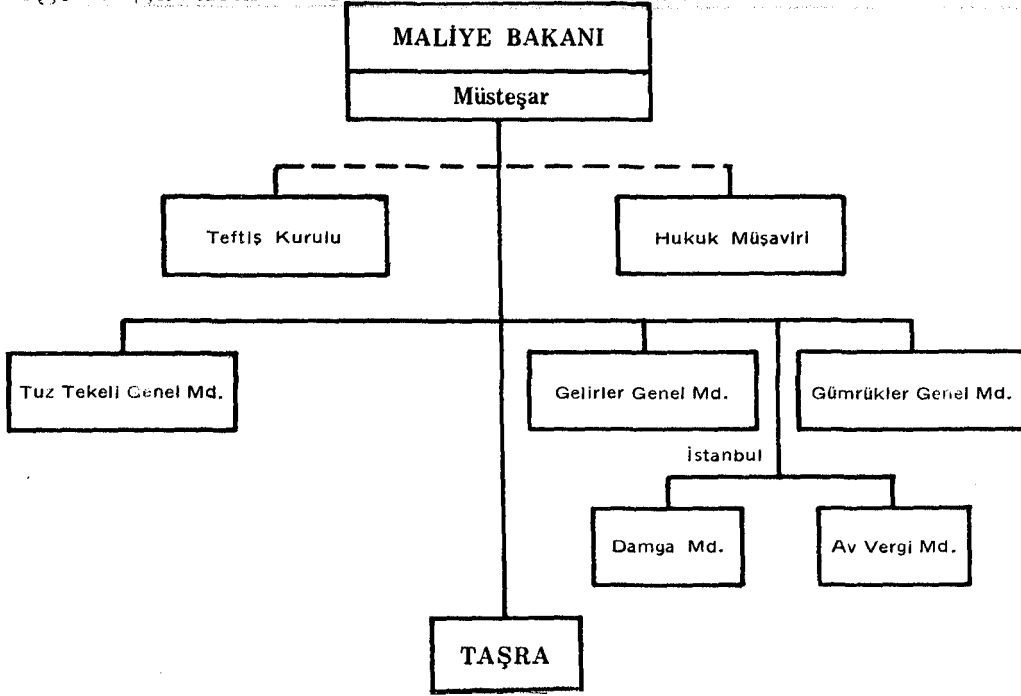
Şekil:3- Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türk Vergi Yönetimi

Bu örgütlenme sisteminde Maliye Bakanı, gerek vergi politikasından ve gerekse vergilerin yönetiminden sorumludur. Gümrük resimleri ve aşarın 1925'de kaldırılması-

(1) Nihat Sayar, Amme Maliyesi, Devlet Bütçesi, II.Baskı, İstanbul, 1962, s.211.

(2) "Maliye Tarihinden Belgeler", Maliye Bülteni, Sayı 656, 1969, s.154.

Müdürlüğü (Varidat Umum Müdürlüğü), Gümrükler Genel Müdürlüğü (Rüsumat Umum Müdürlüğü) ve Tuz Tekeli Genel Müdürlüğü (Tuz İnhisarı Umum Müdürlüğü). Ayrıca İstanbul'da da Damga ve Av Vergileri Müdürlükleri bulunmaktaydı. Aşağıdaki şekilde vergi örgütünün kuruluşu gösterilmektedir:



Şekil:4- 1929 Yılında Türk Vergi Yönetimi

Taşrada Gelirler Genel Müdürlüğünün yönettiği vergilerden sorumlu amir, ilde Defterdar ve ilçede Mal müdürüdür(7). Vergilerin yönetiminde genel olarak tahsil kurulu ve gelir memurları(varidat memurları) işlevsel olarak görev yapmaktadırlar. İl ve ilçede tahsilattan tahsil memurları, tarh ve tahakkuktan gelir memurları sorumlu olmuştur. İllerde esas olarak gelir müdürlüğü yoktu. Ancak İstanbul gibi büyük merkezlerde gelir müdürlüğü bulunmaktaydı. Vergi dairelerine benzer işlevler gören tahakkuk şubeleri de yine

(7) 1452 Sayılı Yasa, 2 Numaralı Cetvel

İstanbul gibi büyük merkezlerdeydi. Gerçekte bu işlev tahakkuk memurları tarafından yürütülmekteydi.

Tuz tekeli taşrada il çapında çalışma gösteren tekel müdürleri tarafından yönetilmekteydi . Gümrükler ise, sekiz başmüdürlük ve bunlara bağlı olarak çeşitli illerde bulunan müdürlükler halinde örgütlenmiştir. Ayrıca bazı illerde de Av vergisi memurlukları vardı.

1452 sayılı yasadan sonra getirilen en önemli değişiklik, 29.12.1931 tarihli ve 1909 sayılı "Gümrük ve İnhisar Vekaleti Teşkiline Dair Kanun" dur(8). Bu yasa ile Gümrük vergilerine ve Tekel gelirlerine ilişkin görevler, yeni kurulan Gümrük ve Tekel Bakanlığına bırakılmıştır. Bu yasanın gerekçesinde gümrük işlerinin kazandığı önem ve kaçakçılık belirtilerek, gerek ekonomik ve gerekse "inzibati" yönlerden ayrı bir bakanlığın kurulması gereği üzerinde durulmuştur(9). Ancak gelirlerin yönetimindeki bu bölünme, işlevsel bir bölünme olmaktan daha çok Maliye Bakanlığının görevlerinden bir kısmının başka bir bakanlığa bırakılması biçiminde olmuştur(10).

1936 yılına kadar gerek merkezde gerekse taşrada örgüt biçimi esas olarak yukarıda belirtildiği gibidir. Söz konusu yıla kadar vergi yönetimine ilişkin bir örgüt yasası yoktur. Dolayısıyla mevcut örgüt hem yasal, hem de nicelik

(8) R.G.Tarih:30.12.1931, Sayı:1989.

(9) 1909 sayılı "Gümrük ve İnhisarlar Vekaleti Teşkiline Dair Kanun" gerekçesi, TBMM Zabıt Ceridesi, c.5 sıra sayısı, 42, Ankara 1932.

(10) V.R.K.R., C.III, s.418.

ve nitelik yönünden yetersiz kalmıştır(11). Özellikle taşrada kadro durumu çok zayıf kalmıştır. Bu durumda geniş bir alanda, değişik işlerde dar bir kadro ile görev yapmak durumunda kalan örgütte, iş bölümü ve uzmanlıkta gelişmemiştir(12). Ayrıca vergi politikasını da özel olarak yürütecek bir birim yoktur. Bu alanda bir tetkik kurulu dahi oluşturulmamıştır.

## 2. 1936 1950 Dönemi

Türk Vergi yönetiminde ilk defa köklü bir düzenleme 1936 yılında yapılmıştır. Bu, Maliye Bakanlığının bugünkü örgüt yapısını belirleyen 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı "Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun"dur(13).

Bu yasanın getirdiği örgüt sistemine göre, Gelirler Genel Müdürlüğü (Varidat Umum Müdürlüğü), Tahsilat Müdürlüğü ve Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları olarak üç örgüt bulunmaktaydı.

(11) 1452 sayılı yasaya ekli 2 nolu cetvele göre gelirler yönetiminin kadro toplamı:

<u>Örgüt adı</u>	<u>Merkez</u>	<u>Taşra</u>	<u>Toplam</u>
Gelirler Gn.Md.	68	8628	8696
Tuz Tekeli Gn.Md.	40	353	393
Gümrükler Gn.Md.	283	4942	5225
Damga Md.	21	-	21
<u>Av Md.ve Memurlukları</u>	<u>96</u>	<u>37</u>	<u>133</u>
TOPLAM	498	13960	14408

(12) Bkz., 2996 Sayılı "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun Gereğesi", T.B.M.M. Zabıt Ceriesi, C.11, Sıra Sayısı 175, Ankara, 1936.

(13) R.G. Tarih: 5.6.1936, Sayı: 3322.

Vergi yargısı alanına ilişkin kuruluşlar olarak kabul ettiğimiz İtiraz ve Temyiz Komisyonları bir yana bırakıldığında, Vergi Yönetimi iki örgüt çerçevesinde oluşmaktadır. Buna göre, Gelirler Genel Müdürlüğü, devletin gelir bütçesini hazırlamak, gelir yasalarını yönetmek, vergi yasalarını hazırlamak ve vergi örgütünü yönetmekle görevlidir(14). Bu durumda gelirler genel müdürlüğü yine hem vergilerin yönetiminden ve hem de vergi politikasından sorumlu olmaktadır.

Tahsilat müdürlükleri ise, tahsilata ilişkin yasaların uygulanmasından sorumlu olmakla birlikte, illerden ve kurumlardan gelen tahakkuklar ile tahsilat hesaplarını toplamak, bunları incelemek ve gerekli istatistikleri denetlemekle görevlendirilmiştir(15).

Yine 2996 sayılı yasanın getirdiği önemli bir yenilikte, merkezde bakana bağlı bir Tetkik Kurulunun (Tetkik Heyeti) kurulmasıdır(16). Bu tetkik kurulunun başlıca görevi, genel ve karşılaştırılmalı incelemelerle birlikte mali ve ekonomik alanlarda araştırmalar yapmak, yeni vergi yasalarına ve mevzuatına ilişkin çalışmalarda bulunmaktır(17). Başka bir deyişle tetkik kuruluna vergi politikasına ilişkin olarak önemli işlevler verilmektedir.

Taşra örgütü de yeniden düzenlenmiştir. Bu yönden önemli bir yenilik, eskisine göre daha çok uzmanlaşmayı özen-

(14) 2996 sayılı yasa, Md.10.

(15) 2996 sayılı yasa, Md.15.

(16) 2996 sayılı yasa, Md.1.

(17) 2996 sayılı yasa, Md.4.

dirici görev ve sorumlulukların ayrı ayrı belirtildiği bir örgütlemeye doğru bir gelişme olmuştur(18). Böylece illerde defterdarın yönetiminde kurulan gelir ve tahsilat servislerinin görev ve sorumlulukları belirtilerek, bu servislere kişilik verilmiştir.

Gelir müdürlerinin yönetimindeki gelir servisleri tarh ve tahakkuktan, tahsilat müdürlerinin yönetimindeki tahsil servisleri de tahakkuk eden vergilerin toplanmasından sorumlu kılınmıştır(19). İlçelerdeki vergi örgütü de gelir ve tahsil servislerinden oluşmakla birlikte, mal müdürünün yönetimine verilmiştir(20).

Taşra örgütünde en önemli yenilik, iki dereceli denetim sistemine gidilmiş olmasıdır. Buna göre örgüt merkez denetiminin dışında ayrıca yerel memurlar aracılığıyla da denetime tabi tutulmaktadır. Defterdara bağlı kontrol memurları, il ve ilçelerde servislerin işlemlerini de inceleyip, denetleyeceklerdir. (21). Taşradaki bu düzenlemeye eş olarak İstanbul iline de özel olarak önem verilmiş, burada gelir ve tahsil servisleri genişletilmiştir(22). Bu arada il yönetimi kurumlarından olan "Umumi Müfettişlikler" yanında da, gereğine göre maliye müşavirlikleri kurulması öngörülmüştür(23). Bu müşavirliklerin temel görevi ise "Umumi müfettişlik" bölgesindeki mali yönetimin gözetim ve çalışmalarının incelenmesi olacaktır.

(18) 1996 sayılı yasa gerekçesi.

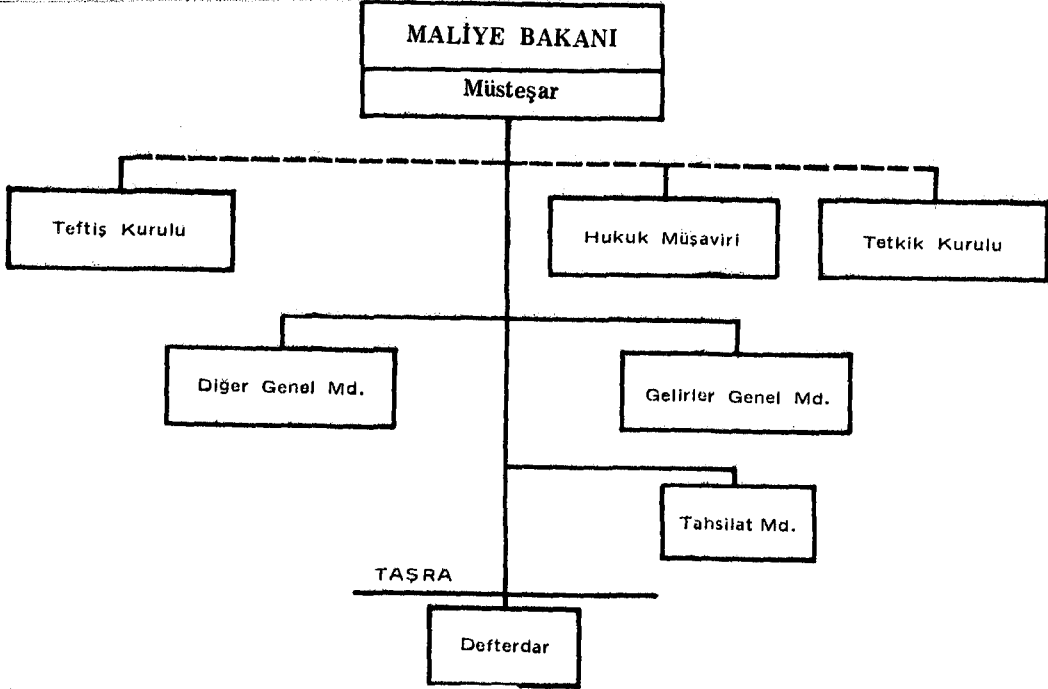
(19) 1996 Sayılı yasa, Md.22-23.

(21) 1996 sayılı yasa, Md.21.

(22) 1996 sayılı yasa, Md.33-40.

(23) 1996 sayılı yasa, Md.41.

2996 sayılı yasanın getirdiği örgüt biçimini, aşağıdaki şekilde saptayabiliriz:



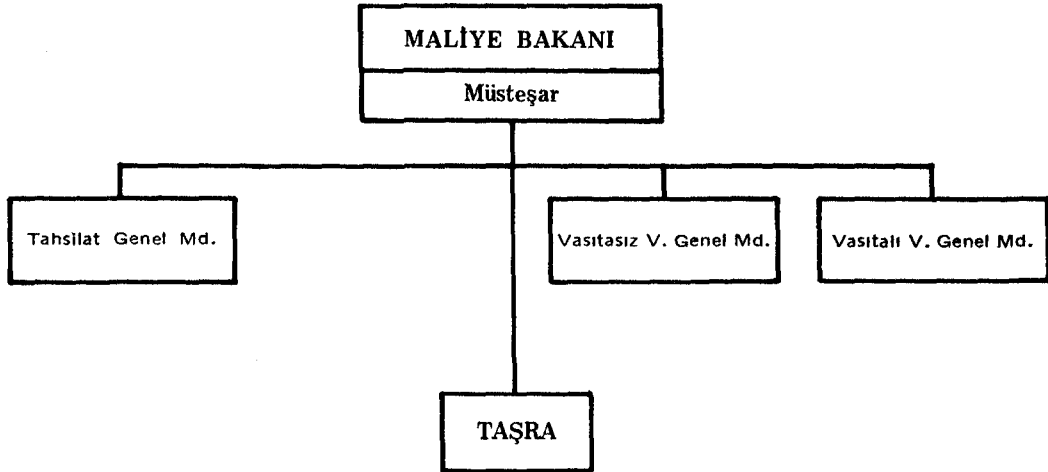
Şekil:5- 1936 Tarihli Örgüt Yasasına Göre Türk Vergi Yönetimi

Gerçekte, 2996 sayılı yasa tasarısında önerilen örgüt yapısı, merkez kuruluşu bakımından biraz ayrı yapıdaydı. Buna göre Maliye Bakanlığının işlevleri iki ayrılmaktadır. Hazine servisleri ile bütçe yönetimi Hazine Müsteşarlığına, gelirler, tahsilat, milli emlak, tapu-kadastro ile itiraz ve temyiz komisyonları da Maliye Müsteşarlığına bağlanmaktaydı(24). Ancak yasa önerilen çift müsteşarlık yerine iki müsteşar muavinliği getirmiştir(25). Kanımızca yasa tasarısında önerilen örgüt sistemi şimdiki yapıdan daha ileri bir sistemi belirlemekteydi.

(24) "Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun Lâyihası", Md.1, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, C.11, Sıra sayısı 175, 1936.

(25) 2996 sayılı yasa Md.2.

2996 sayılı yasanın getirdiği sistem ancak altı yıl sürmüştür. 3.8.1942 tarih ve 4286 sayılı bir yasa ile Maliye Bakanlığında vergilerin yönetimine ilişkin olarak yeni bir düzenlemeye gidilmiştir(26). Bu düzenleme sonucu Gelirler Genel Müdürlüğü ikiye ayrılmış, dolaysız vergilerin yönetimi için Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü ve dolaylı vergilerin yönetimi için de Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Ayrıca Tahsilat Müdürlüğü de Genel Müdürlük biçimine getirilmiştir(27).



Şekil:6- 4286 Sayılı Yasaya Göre Türk Vergi Yönetiminin Merkez Örgütü

Bakanlık örgüt yasasının çıkışından sonra en önemli düzenleme, vergi denetiminin örgütlenmesidir. 1943 yılında başlayan vergi reformu çalışmaları sırasında temel işlevi vergi incelemesi olacak bir örgüt gereği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu da 28.3.1945 tarih ve 4709 sayılı yasa

(26) R.G.Tarih: 14.8.1942, Sayı:5184.

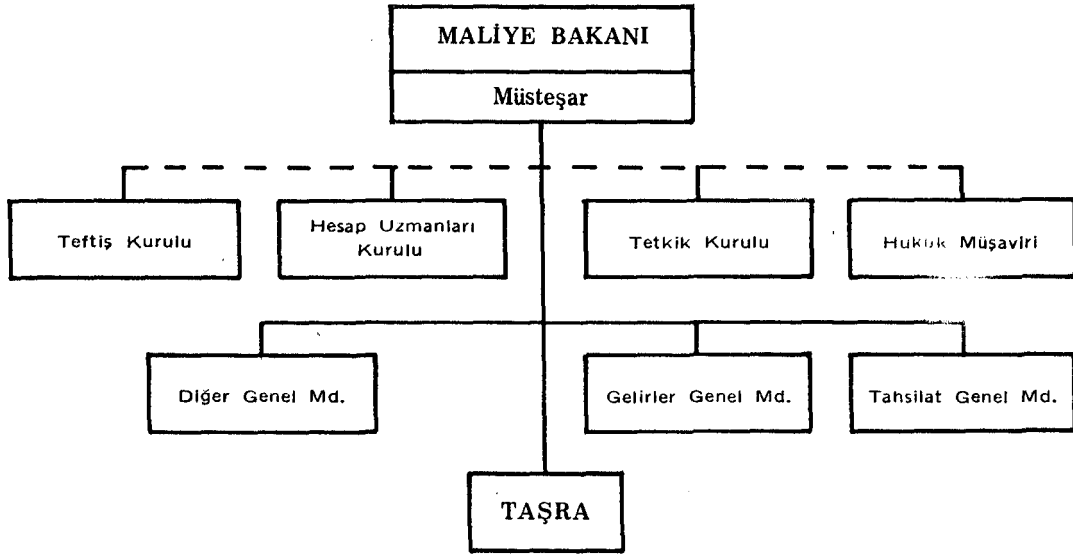
(27) "4286 Sayılı Yasa Gerekçesi", T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, c.26, Sıra Sayısı 218, Ankara, 1942.



ile "Hesap Uzmanları Kurulu" kurulmuştur(28). Kurul sadece vergi incelemesi değil, vergi tasarıları hazırlamak ve ekonomik, mali konularda bilimsel ve teknik incelemelerde de bulunmakla görevlidir(29).

Gelirler yönetiminde dolaylı ve dolaysız vergiler alanında iki ayrı örgüt bulunması çeşitli görev girişimlerine yol açmıştır. Diğer yandan taşra örgütünün merkeze eş olarak düzenlenmemesi sonucu, merkez ve taşra ilişkilerinde uyumsuzluklar ortaya çıkarmıştır(30). Bu nedenle 4286 sayılı yasanın getirdiği düzen dört yıl kadar sürmüştür.

29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı yasa ile her iki genel müdürlük tekrar bir genel müdürlük biçiminde birleştirilmiştir(31). Bu son düzenleme 1950'ye kadar sürmüştür(Şekil:5).



Şekil:7- 1946-1950 Arasında Türk Vergi Yönetiminin Merkez Örgütü.

(28) R.G.Tarih: 5.4.1945, Sayı:5974.

(29) Bkz., 4709 Sayılı Yasa, Md.1 ve Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu'nun 15.Yılı, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Ankara, 1961, s.11.

(30) 26.1.1972 tarihli "Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı kanuna ek kanun tasarısı gerçeği.

(31) R.G.Tarih: 7.6.1946, Sayı:6327.

B. 1950'den Sonraki Dönem (Bugünkü Örgütlenme)

1. Genel Olarak

1950'den sonra vergi sistem ve tekniğinde yeni ve temel düzenlemelerin gerçekleştirildiği bir dönem başlamıştır(32). Bu dönem vergi örgütünün gelişmesi yönünden de yeni bir dönemdir. 1950'den önceki dönemde, örgüt özellikle büyük şehirlerde dağınık ve yetersiz kalmıştır. Yükümlüler vergi ödemelerinde hem tahakkuk hem de tahsil vergi daireleriyle ilişkide bulunma durumunda olmuştur. Vergi örgütünün iç düzeninde de çağdaş anlamda bir işbölümü ve çalışma yöntemi gerçekleştirilememiş, memurların yetki ve sorumlulukları iyi belirlenememiştir(33). Başka bir deyişle beyana dayanan vergileme sistemleri, vergi yönetiminin geleneksel çalışma yöntemlerini, örgütlenme biçimini, görev ve yetki dağılımı ilkelerini yetersiz hale getirmiştir. Bütün bu nedenlerle 24.3.1950 tarih ve 5665 sayılı yasa ile yeni bir düzenlemeye gidilmiştir(34).

5665 sayılı yasanın gerekçesinde belirtildiği üzere yeni düzenlemenin amacı: i) Vergi dairelerinin yeterli kuruluşlar biçiminde örgütlenmesi, ii) Tahakkuk ve tahsil işlerinin bir elden yönetilmesi, iii) Ussal bir işbölümünün sağlanması, yetki ve sorumlulukların iyi belirlenmesi ve dağılımı olmuştur (35).

(32) Bu konuda bkz., Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, s.29-30.

(33) 5665 sayılı Yasa Gerekçesi, T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, C.25-D, Sıra Sayısı 281, Ankara, 1950.

(34) R.G.Tarih:3.4.1950, Sayı:7473.

(35) 5665 sayılı yasa gerekçesi,

Yasanın getirdiği yenilikler ise şöyle özetlenebilir(36): i) Gelirler Genel Müdürlüğü ile Tahsilat Genel Müdürlüğü birleştirilmektedir; ii) Verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini taşrada yürütmek üzere vergi daireleri kurulmaktadır; iii) Yetki ve sorumlulukların servis şeflerine kadar indirilmesi için gerekli önlemlerin alınması öngörülmektedir.

5665 sayılı yasanın getirdiği düzenleme dışında 1950'den beri Türk Vergi Yönetiminde köklü ve büyük çapta bir değişiklik olmamıştır.

## 2. Merkezde Örgütlenme

Türk Vergi Yönetimi genel olarak iki bakanlık çerçevesinde örgütlenmiştir. İç gelirlerin yönetiminden sorumlu bakanlık Maliye Bakanlığıdır. Gümrük vergilerinin yönetimi ise Gümrük ve Tekel Bakanlığı tarafından yürütölmektedir. Tekel gelirleri gider vergileri kapsamında olduğundan bu alanda gerçekte Maliye Bakanlığı görevlidir(37). Gümrük ve Tekel Bakanlığının örgütlenmesi daha sınırlı bir konu için sınırlı bir alanda olduğundan, bu bakanlığın iç örgütlenmesini çalışma konumuz dışında bırakmaktayız.

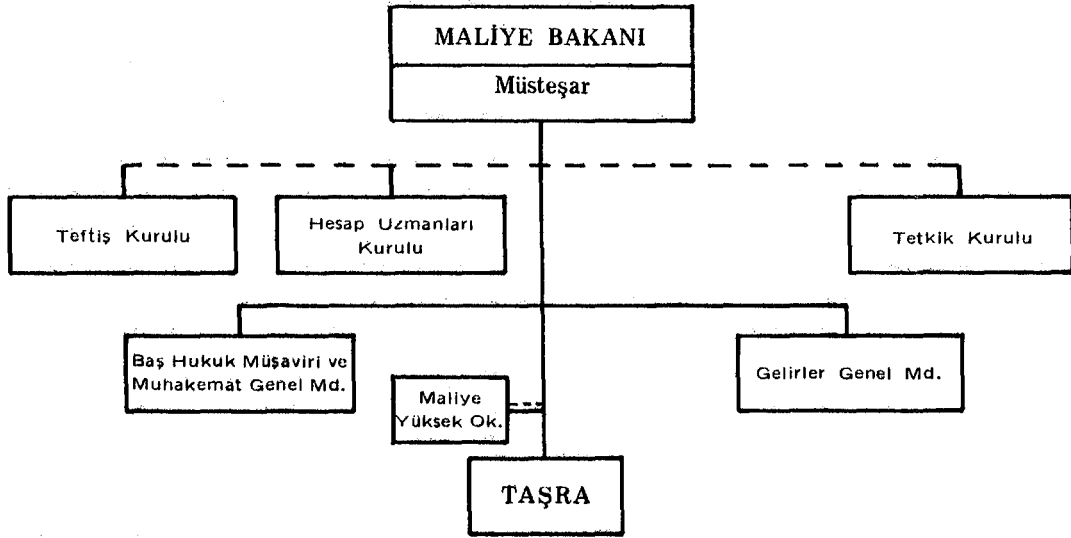
Maliye Bakanlığında ise doğrudan vergi yönetimiyle görevli iki kuruluş vardır. Bunlar Gelirler Genel Müdürlüğü ve Hesap Uzmanları Kuruludur. Gelirler Genel Müdürlüğü,

(36) 5665 sayılı yasa, Md.1,4,9,11.

(37) V.U.K., Md.65-66.

2996 sayılı yasanın 5665 sayılı yasa ile değişik 1. ve 10. maddelerine göre kurulmuş ve görevlendirilmiştir. Hesap uzmanları kurulu da, yine 2996 sayılı yasanın 4910 sayılı yasa ile değişik 1.Md. ve 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kuruluş Yasasına göre Maliye Bakanlığı içinde yer alarak vergi incelemesiyle görevlendirilmiştir. Her iki kuruluşun da esas işlevleri vergi yönetimidir.

Vergi yönetimiyle doğrudan görevli bu kuruluşların yanında, vergi politikası ve vergi yönetimine ilişkin görevler gören Tetkik Kurulu, Teftiş Kurulu, Maliye Meslek Okulu, Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü gibi kuruluşlar vardır. Bütün bu kuruluşların Maliye Bakanlığı içindeki örgütlenmesini aşağıdaki şekilde gösterebiliriz:



Şekil:8- Vergi Yönetimine İlişkin Kuruluşların Maliye Bakanlığı İçinde Örgütlenmesi

Tetkik kurulu, gelirlere ilişkin olarak hazırlanan yasa ve tüzüklerle ilgili düşüncelerini belirtmek ve vergi vasıfalarının uygulanmasını izleyerek istatistikler ve

incelemeler yapmakla yükümlüdür(38).

Teftiş Kurulu ise vergi örgütünün yönetsel denetimi ile birlikte(39), vergi incelemesi yapma yetkisine de sahiptir(40).

Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü mali konularda hazineyi temsil yetkisine sahiptir.

Türk vergi yönetiminin esası olan Gelirler Genel Müdürlüğünün(41);

- i. Devletin gelir bütçesini gerekçesiyle birlikte hazırlamak;
- ii. Devlet gelirlerine ait yasaların uygulanmasını yürütmek;
- iii. Devlet alacaklarının zamanında ve yasalara uygun bir biçimde tahsili için gerekli önlemleri almak;
- iv. İller gelir örgütünün eşgüdümünü düzenlemek;
- v. Gelirlere ilişkin yasa ve tüzükleri ve bunlara ilişkin her türlü değişiklikleri hazırlamak;
- vi. Mevzuatın uygulanmasında, anlaşmazlıklarda ve duraksamalarda ortaya çıkacak sorunları cevaplamak ve bu işlere ilişkin yasa kurallarının zamanında yapılmaları için gerekli önlemleri almak;

(38) 2996 sayılı yasa, Md.4.

(39) 2996 sayılı yasa, Md.5.

(40) V.U.K., Madde.135.

(41) 2996 sayılı yasa, Md.10.

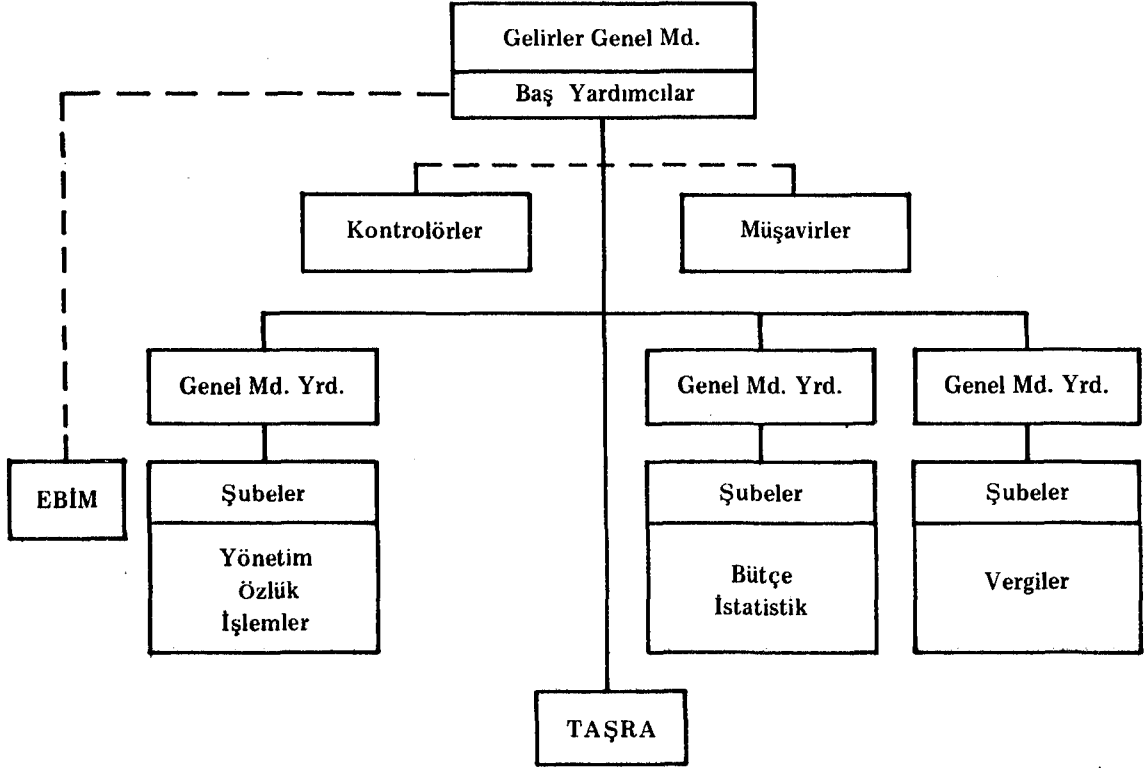
- vii. Gelirlere etkisi olan her türlü yasa önerisi ve tasarılarını inceleyip bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirmek;
- viii. Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilmeyecek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının yasalar gereğince silinmesine ilişkin işlemler yapmak;
- ix. Tahakkuk ve tahsilat hesaplarına ve istatistikleri toplamak;
- x. Özel idareler ve belediyeler vergi sisteminin Devlet vergi sistemiyle uyum ve uygunluğunu sağlayıcı önlemleri almak görevleriyle yükümlüdür.

Görüldüğü gibi Gelirler Genel Müdürlüğü bütün devlet gelirlerine ilişkin politik ve yönetsel işlevleri yürütmekle yükümlüdür. Genel Müdürlüğü merkez kuruluşu, eksikliklerine karşın işlevsel göre kurulmuştur. Kuruluş ve görevleri yönünden esas işlevi devlet gelirleridir.

48 şubeden oluşan merkez kuruluşunda, genel müdürün dışında 5 başyardımcı , 4 başmüşavir, 11 yardımcı ve 48 danışman bulunmaktadır. Genel müdürlük merkez kuruluşunda 1977 yılı olarak personel toplamı ise 1302 dir. İşlevlere ve vergilere göre örgütlenen merkez kuruluşunu kabaca bir şekilde gösterebiliriz(42).

---

(42) Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez kuruluşuna ilişkin bir örgüt şekli mevcut değildir. Ancak yukarıdaki şekil, gerek kadro cetveline gerekse genel müdürlük yetkililerinden edindiğimiz bilgilere dayanılarak düzenlenmiştir.



Şekil:9- Gelirler Genel Müdürlüğü Merkez Örgütü

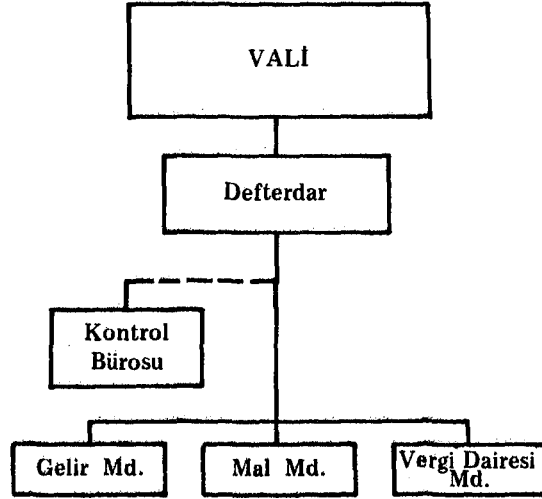
### 3. Vergi Yönetiminin Dış Örgütlenmesi

#### a. İllerde Örgütlenme

Türk vergi yönetiminin taşra kuruluşu, esas olarak genel yönetimin bir bölümü biçimindedir. Buna göre bölge düzeyinde bir örgütlenme olmayıp il çapında bir örgütlenme vardır. 5442 sayılı il idaresi yasasına göre il yönetiminin başı olan vali, bütün bakanlıkların ildeki temsilcisi ve yönetsel kurumların hiyerarşik üstüdür(43). Vali bu özelliği ve yetkisiyle aynı zamanda vergi yönetiminin de ildeki en yüksek hiyerarşik üstü olmaktadır.

(43) Bkz., Şeref Gözübüyük, Türkiye'nin İdari Yapısı, T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1969, s.94-95.

İlde Maliye Bakanlığının en yüksek memuru olan defterdar, vergi örgütünün sorumlu üstü olmaktadır(44). Defterdar vergi yasalarının uygulanmasından ve kendisine bağlı dairelerin yönetimi, eşgüdümü ve denetiminden sorumludur. Aynı zamanda vergi incelemesine de yetkili olan defterdar, (V.U.K. Madd.135) bu yetkisini kendisine bağlı olan defterdarlık kontrol memurları aracılığıyla kullanır(45). Defterdara bağlı bulunan gelir servisleri, gelir müdürlüğü ve vergi dairelerinden oluşmaktadır(46).



Şekil:10- İl Vergi Yönetimi

Gelir Müdürlüğü, defterdar adına gelirlerin yönetimine ilişkin görevler görür. Yasaların uygulanmasını izler. Vergi borçlarının silinmesi, gelir istatistiklerinin toplanması; merkezden, diğer dairelerden ve vükümlülere gelen sorularını cevaplandırılmasıyla görevlidir.

(44) 2996 sayılı yasa, Md.20.

(45) 5665 sayılı yasa ile değişik 2996 sayılı yasa Md.21.

(46) 5665 sayılı yasa ile değişik 2996 sayılı yasa Md.22.



ilçe örgütü de il örgütüne koşut olarak mal müdürünün idaresinde örgütlenmiştir(47).

b. Vergi Daireleri

Vergilerin tarh ve toplanması işi vergi dairelerine bırakılmıştır(V.U.K. Md.4). Buna göre vergi daireleri hem yönetim, hem de yaptırım işlevini görmektedir. Başka bir deyişle bir icra dairesi gibi işlev görüp kamu alacaklarının tahsilini sağlamaktadır(48).

Bugünkü vergi daireleri 5665 sayılı yasa ile 1950 de yeniden örgütlenmiştir. Bu yasa hükümlerine göre, illerde ve Maliye Bakanlığının gerek görmesi halinde ilçelerde vergi dairesi kurulur(49). Son olarak 1.3.1977 den başlayarak uygulanmaya başlanan "Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliği" ile, vergi dairelerinin iç örgütlenme ve çalışma yöntemlerinde rasyonel bir sistem getirilmeye çalışılmıştır(50).

Bu yeni örgütlenme ve çalışma düzeni içinde vergi daireleri "A" ve "B" tipi olarak iki örgüt türüne göre örgütlenmektedir. Buna göre "A" tipi denilen bağımsız vergi daireleri bir müdürün yönetiminde, müdür yardımcıları tarafından yönetilen bölümler ve servis şeflerince yönetilen servislerden oluşmaktadır(51). Buna karşılık "B" tipi vergi daireleri ise, mal müdürünün yönetimindeki servislerden oluşmaktadır.

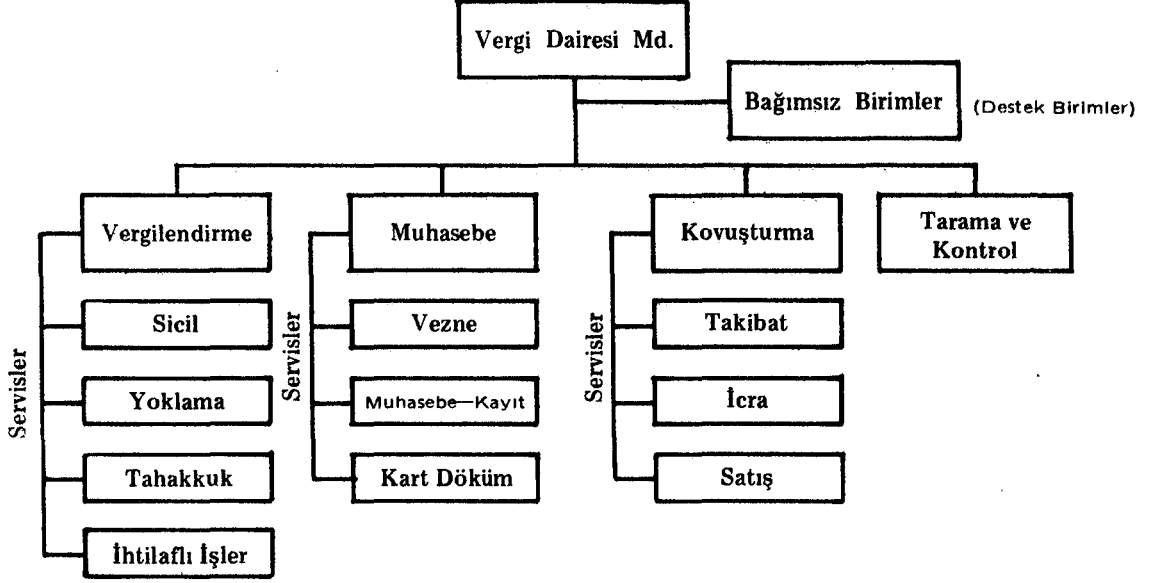
(47) 2996 sayılı yasa, Md.27-28.

(48) Mehmet Akmansu, "Vergi Daireleri", s.79.

(49) 2996 sayılı yasanın 5665 sayılı yasa ile değişik 23. md. ve 5665 sayılı yasa, Md. 13.

(50) R.G. Tarih: 3.2.1977, Sayı:15839.

(51) A.g.yönetmelik Md.3.1.



Şekil:11- Bağımsız Vergi Dairesinin Örgütlenmesi

Vergi dairesi müdürleri, genel yönetime ilişkin sorumluluklarının yanında, ilgili bölüm şefleriyle birlikte, tahsilat işlerinden Sayıştay'a karşı hesap vermekle de sorumludurlar(52). Ayrıca yönetsel yargı organlarında da hazineyi temsille görevlidirler. Vergi dairesi müdürlерinin bizzat kullanmaları gereken bir yetki de, vergi incelemesi yapma yetkisidir(V.U.K.Md.135).

#### 4. Vergi Yönetiminin Yardımcı Kuruluşlar

Vergi yönetimi dışında vergi denetimi ve vergi danışmanlığı kurum olarak Türkiye'de örgütlenmiş değildir.

(52) 2996 sayılı yasanın 5665 sayılı yasa ile değişik Md.23.

Bununla birlikte bazı denetim örgütleri, belirli bazı kuruluşları denetmekle görevlidirler. Bu örgütlerin denetiminin, vergi denetimi yönünden yararlı sonuçları vardır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, kamu iktisadi teşebbüslerini(53); Bankalar Yeminli Murakıpları, bankaları(54); Ticaret Bakanlığı müfettişleri, sigortalıları(55) ve Ticaret yasasına göre de, anonim şirketlerin seçilmiş denetçileri, anonim şirketleri denetlerler(56). Bu kuruluşlar dışında kalan vergi yükümlülerinin hesap işleri, resmi nitelikleri bulunmayan hesap ve muhasebe uzmanlarınca yürütülür. Genel olarak Türkiye'de hesap uzmanlığı ve mali danışmanlık kurumlaşmış bir meslek değildir. Bu durumun, sermaye piyasası üzerindeki olumsuz etkileri açıktır(57).

(53) 3460 sayılı yasa, Md.7, (R.G.Tarih:4.7.1938, Sayı:3950)

(54) 7129 sayılı yasa, Md.61, (R.G.Tarih:2.7.1958, Sayı:9944)

(55) 7397 sayılı yasa, Md.30, (R.G.Tarih:30.12.1959, Sayı:10394)

(56) 6762 sayılı yasa, Md.353, (R.G.Tarih:9.7.1959, Sayı:9353)

(57) Güreli, s.68.

## II- TÜRK VERGİ YÖNETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### A. Vergi Yönetiminde Bütünlük Olmayışı

#### 1. Gelirlerin Yönetimindeki Bölünme

Bilindiği gibi gerek iç gelirler gerekse dış gelirler arasında sıkı ilişkiler vardır. Her iki gelir türünün ayrı bakanlıklar tarafından yürütülmesi türlü aksaklıklara yol açmaktadır.

Gerçekte Türkiye'deki biçimiyle iki bakanlık sisteminin bilimsel ve pratik herhangi bir temeli yoktur(58). Esasında vergi sistemimizin ve yönetsel yapımızın örnek alındığı batı ülkelerinde, Türkiye'dekine benzer çift gelir örgütüne rastlanmamaktadır. Vergi yönetiminin bütünlüğü karşısında, bu ayırımın işlevsel bir ayırım olduğunu ileri sürmekte güçtür.

Tablo:1- Genel Bütçe Gelirlerinin Tahsil Edildiği Yönetimlere Göre Dağılımı

Yıllar	Toplam (Milyon L)	Vergi Daireleri (Milyon L)	%	Gümrük Yönetimleri (Milyon L)	%
1973	57.854	41.671	72	11.090	19.2
1974	69.462	49.753	71.6	14.575	21.0
1975	104.036	72.725	69.9	19.704	18.9

(Kaynak: Bütçe Yıllığı 1976, s.61, Tablo 28 den)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere toplam vergi gelirlerinin % 70 kadarını Malive Bakanlığı toplama-

(58) V.R.K.R., C.III, s.418.

maktadır. Gümrük ve Tekel Bakanlığının topladığı vergilerin toplam içindeki yeri ise % 20 dolaylarındadır. Gümrük ve Tekel Bakanlığının topladığı vergiler sadece gümrük vergileri ile sınırlı olmaktadır. Tekel maddelerinin 1137 sayılı yasayla Gider Vergisi kapsamına alınması sonucu, Tekel yönetiminin vergi yönetimi yönünden bir özelliği kalmamıştır(59).

Diğer yandan Gümrük ve Tekel Bakanlığı görev alanlarına giren vergilere ilişkin olarak sadece tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemleri ile görevlidir. Buna karşılık Maliye Bakanlığı, vergilerin yönetimi ile birlikte vergi politikasına ilişkin çalışmaları da yürütür(60). Gerek gümrük politikasının hazırlanmasında, gerekse tekel gelir bütçesinin tahmininde ve fiyat saptamasında Maliye Bakanlığı esas rolü oynamaktadır(61).

Görüldüğü gibi vergi yönetimi iki bakanlık planında örgütlenmekle birlikte, gerçekte ağırlık Maliye Bakanlığında'dır. Bu nedenle vergi yönetimi örgütünü Maliye Bakanlığı yönünden değerlendirmek gerekmektedir. Maliye Bakanlığı vergilerin yönetimi işlevini vergi politikası işlevi ile birlikte yürütmektedir. 2996 sayılı örgüt yasasının 10. maddesine göre, vergi yasalarının hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin bütün görevler Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından görülmektedir.

(59) V.U.K. Md.65-66.

(60) 2996 sayılı yasa, Md.10.

(61) Gümrük politikasında Maliye Bakanlığının rolü için Bkz., Vamık Toprak, Gümrük Politikası, Ankara, 1965, s.55-58; Tekel İdaresi için Bkz., Fazıl Tekin, Mali Tekeller ve Türkiye'de Tütün Tekeli, E.İ.T.İ.A., Eskişehir, 1974, s.57-58.

Gelirlerin yönetimindeki bu bölünme, kaynakların esasen yeterince kıt olduğu bir ülkede, özellikle Gümrük ve Tekel Bakanlığının aleyhine olmuştur(62). Bakanlık, uluslararası kuruluşlarda etkin bir biçimde temsil yeteneğini gösterebilecek yetişmiş personel yönünden yoksun kalmıştır. Diğer yandan gümrük vergilerine ilişkin olarak düzenli ve bilinçli bir tarife politikası da izlenemediğinden, bu alandaki görev ve yetkilere de Maliye Bakanlığı el atmıştır(63).

Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Tekel Bakanlığının sorumluluk alanına giren diğer işlere de etki ederek gittikçe gümrük politikasında söz sahibi olmuştur. Bunun sonucu, bu alanda bir tür görev girişimi ortaya çıkmaktadır. Başka bir deyişle hangi işlevin hangi bakanlıkça yürütüldüğü konusunda bir bulanıklık vardır.

Gerçekte gelirlerin yönetimindeki bölünme, vergi yönetimi hizmetlerinde bir gelişme sağlayamamıştır. Tersine, iki bakanlık arasında bir dengesizlik ve uyumsuzluk ortaya çıkmıştır. Gümrük ve Tekel Bakanlığı vergi yönetimi konusunda bir gölge bakanlık biçimine dönüşmüştür. Söz konusu bakanlığın hemen her konuda Maliye Bakanlığından görüş alması, bu kuruluşu yükümlüler yönünden gereksiz bir örgüt biçimine çevirmiştir. Bakanlığın ayrı bir kuruluş biçiminde örgütlenmesinde en önemli gerekçelerden biri, gümrük işlevinin önemi ve gümrük kaçakçılığının yoğunluğuydu. İleri sürülen bu gerekçeler, Gümrük ve Tekel Bakanlığının varlığına karşın,

---

(62) Vamık Toprak, s.56.

(63) A.g.e., s.57.

bugünde ortadan kalkmamıştır. Buna karşılık, vergi yönetimindeki bu parçalanma, mali politikanın bütünlüğü, çağdaş örgütlenme ve yönetim ilkeleri ile vergi yönetimi ilkeleri yönünden sakıncalı olmuştur.

Bu alanda yapılacak bir yeniden düzenleme, bütün iç ve dış gelirlerin bir tek örgüt içinde birleştirilmesi olacaktır. Gümrük ve Tekel Bakanlığının Gümrük vergilerini ayrı olarak yönetilmesi yerinde değildir. Gümrük ve Tekel Bakanlığı kaldırılarak, gümrük gelirlerinin yönetim ve tahsili, iç gelirlerin yönetiminden sorumlu örgüte bırakılmalıdır(64). Bu durumda iç ve dış gelirler iki ayrı birim olarak gelirler yönetiminin yapısı içinde birleşebilir.

## 2. Vergi Yönetimi İşlevinin Vergi Politikası İşleviyle Birlikte Yürütülmesi

Daha önce belirttiğimiz gibi Türk vergi yönetimi vergilerin yönetimiyle birlikte vergi politikasına ilişkin çalışmaları da yürütmektedir (2996 sayılı yasa, Md.10), Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce yürütülen bu işlev için, ilgili örgütte özel bir birim yoktur. Esas olarak Gelirler Genel Müdürlüğünün örgütlenmesi gelirlerin yönetimine yöneliktir. Bu nedenle vergi politikasının sürekli bir süreç olma özelliğine karşın, bu alanda sürekli çalışma yapan bir birime yer verilmemesi, bu işlevin yürütülme biçiminin etkinliği üzerinde kuşku uyandırmaktadır.

(64) Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi, Yönetim Kurulu Raporu, Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri, Ankara, 1966, s.223.

Bu işlevin yürütülmesinde destek hizmeti görecektir istatistik , araştırma ve planlama birimleri de, ya yetersiz, ya da hiç bulunmamaktadır(65). Esasen Gelirler Genel Müdürlüğü kadro cetvelinde de, uzman istatistikçi, araştırmacı ekonomist gibi kadrolarla karşılaşılmamaktadır(66).

Maliye Bakanlığı merkez kuruluşunda yer alan tetkik kurullarının esas işlevlerinden birinin, vergi politikasına ilişkin konularda araştırmalar yapmak olmasına karşın, bu kurullar da gerekli uzman personel ile donatılmamıştır(67). Zaman zaman vergi yasalarının hazırlanmasında ve vergi politikasına ilişkin araştırmalarda, hesap uzmanlarından ve maliye müfettişlerinden yararlanılmaktadır. Ancak bu durum denetim kurullarının esas işlevini etkilediği gibi, bu alanda yeterli bir sonuç da elde edilememektedir(68).

Gelirler örgütünün vergi politikası işlevini yürütmedeki yetersizliği dışında, bu iki işlevin bir tek örgüt tarafından yürütülmesinin başka sonuçları da bulunmaktadır. Üst yönetime zaten kıt olan yetenekli personelin vergi politikasına daha fazla zaman ayırması, vergi yönetim hizmetlerinin de aksamasına yol açacaktır. Varolan merkezci sistem içinde taşradan gelen binlerce soruya, yeterli, tutarlı ve süratli cevaplar gerekmektedir(69). El-

(65) Bkz., Özer, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, s.158.

(66) Gelirler Genel Md. yetkililerinden sağlanan merkez örgütü kadro cetveli.

(67) Mehtap, s.124.

(68) Örneğin, Gelirler Genel Müdürlüğü yetkililerinin ileri sürdüğüne göre, hesap uzmanlarının uygulamada 1/3 ü vergi incelemesi yapmaktadır.

(69) Yetkililerce, Gelirler Genel Müdürlüğünde yılda, 100.000 yazışma yapıldığı ve bu yazışmaların tamamının üst yönetimden geçtiği belirtilmektedir.



deki olanakların önemli bir kısmı vergi politikasına ayrıldığı zaman, vergi yönetimi hizmetleri de aksayabilmektedir. Özellikle yeni tasarıların hazırlanma ve görüşülme dönemleri, merkezin bu işe zamanının önemli bir kısmını ayırması demektir(70).

Diğer yandan, her iki işlevin birlikte yürütülmesinin nitelik yönünden de vergi yönetiminin aleyhine olduğu görülmektedir. Vergi yönetiminin teknik ve tekdüzen bir işlev olması karşılık, vergi politikası daha ilginç ve canlı bir işlevdir. Bu nedenle, çoğunlukla örgütün üst düzeydeki yöneticileri politika işleviyle uğraşmak eğilimindedirler(71). Gerçekte de Maliye Bakanlığı şimdiye dek daha çok vergi politikasıyla ilgilenmiştir. Buna karşılık vergi yönetiminin düzenlenmesi üzerinde yeterince durulmamıştır(72).

Yukarıda kısaca belirtildiği gibi, her iki işlevin birlikte yürütülmesi, her birisi için ayrı ayrı sakıncalı olmuştur. Bu nedenle gelirler yönetiminin yeniden düzenlenmesinde, politika ve yönetim işlevlerinin birbirinden ayrılması yoluna gidilmelidir. Buna göre, sadece gelirlerin yönetimiyle görevli bir örgüt kurulmalıdır. Gelirler Yönetimi Başkanlığı adı altında kurulacak bu yeni örgüt, Maliye Bakanlığı dışında örgütlenmelidir. Vergi politikası işlevi Maliye Bakanlığının görev ve sorumluluk alanında kalmalıdır. Maliye Bakanlığının vergi yönetimine ilişkin yetkileri, ver-

---

(70) Örneğin, KDV yasa tasarısı ve son vergi yasalarında değişiklik yasası tasarısı ile ilgili olarak, Gelirler Genel Md. üst düzey yöneticileri çeşitli il ve kuruluşlardaki pek çok seminer, konferans, açık oturum ve TV programlarına katılmışlardır. Kuşkusuz bu faaliyetler yöneticilerin önemli bir zamanını almaktadır.

(71) Akmansu, "Bir Vergi Reorganizasyonunda Gözönünde Bulundurulması Gereken Bazı Önemli Hususlar", Maliye Bülteni, Sayı 660, 1970, s.12.

(72) James W.Martin, Frank C.E.Cush, Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor(Çev.Haluk Demirtaş), Ankara, 1952, s.51.

gi yönetimi politikasının saptanmasıyla sınırlı kalmalıdır. Gelirler yönetiminin ayrı bir örgüt olarak örgütlenmesiyle birlikte, şimdiye dek savsaklanan bir alan olan vergi yönetimi de daha çok ilgi ve önem kazanacaktır. Bir diğer sonuç da, vergi yasalarının eşit ve adil bir biçimde uygulanmasına biraz daha yaklaşılmış olacaktır. Buna karşılık Maliye Bakanlığı da vergi politikasını etkin bir biçimde yürütme olanağını kazanacaktır. Doğal olarak, gelirler yönetimi, Maliye Bakanlığıyla bu alanda sürekli işbirliği yapma durumunda olmalıdır.

### 3. Vergi Yönetiminin Genel Yönetim İçinde Yer Alması

Türk vergi örgütünün, genel yönetim içinde yer alması da vergi yönetiminin etkinliğini etkilemektedir. Vergi yönetiminin işleminde en büyük engellerden birisi de, yukarıdan aşağıya dikkatini sadece gelir konularına çevirmiş bir örgütün bulunmamasıdır(73). Her ne kadar Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez kuruluşu için bu sonuca ulaşmak olasılı değilse de, taşra düzeyinde bu sonuca ulaşmak olasıdır. Vali, defterdar ve mal müdürünün esas görevleri vergi yönetimi değildir. Vergi yönetimi çeşitli görevlerden birisi olmaktadır.

Vergi yönetiminin mülki bölümlendirmeye göre örgütlenmesinin türlü sonuçları bulunmaktadır. İl, ilçe ve bucak ayırımına dayanan mülki bölümlendirme sisteminde, her bölümün başında genel yönetime ilişkin kuruluşları yöneten,

---

(73) White, s.2.

denetleyen ve bunlar arasında işbirliğini sağlayan bir yönetim başı vardır(74). Vergi dairelerinin il veya ilçelerde kurulabilmesinin sonucu, bu daireleri: defterdar ve mal müdürü kanalıyla vali veya kaymakama bağlı olmaktadır. Bu örgütlenme biçimi hiyerarşik zinciri uzattığından, yerel vergi dairesi, gelirler genel müdürlüğüyle, defterdar ve vali kanalıyla haberleşebilmektedir. Bu ise zaman kaybına neden olmakta ve kırtasiyeciliği arttırmaktadır. Diğer yandan valinin hiyerarşik üst olması, vergi örgütü personelinin her konuda çalıştırabilmesine de olanak vermektedir(75).

Vergi yönetiminin mülki bölümlendirmeye göre, örgütlenmesi, vergi dairelerinin daha etkin olabilecekleri yerlerde kurulma ve örgütlenme biçimlerini etkilemektedir. Ayrıca, vergi örgütünde çalışan personele de farklı ücret rejiminin uygulanması güçleşmektedir.

Vergi örgütünün genel yönetim içinde yer almasının, vergi yönetiminin bağımsızlığı üzerinde de etkileri vardır. Bu etkiler, politik veya politik olmayan baskı kuruluşlarının genel yönetim üzerindeki etki güçlerine göre değişmektedir. Vergi yönetiminin bakanlık kanalıyla yapılan yöneltmelere karşı yeterince direnememesi ve belirli kesimler veya coğrafi bölgelerde etkin denetime gidilememesi olan olmaktadır.

---

(74) Güzübüyük, s.95.

(75) Örneğin illerde defterdarlık kontrol memurları, vergi incelemeleri dışında, fiyat denetiminde çalıştırılmaktadırlar.

Vergi örgütünün genel yönetim içinde yer almasının sakıncaları, bölge esasına gidilmesiyle çözümlenebilir. Bir başka deyişle, vergilerin yönetiminin "Gelirler Yönetimi Başkanlığı" olarak yeniden örgütlenmesinde, bölge esasını gerçekleştirebilir. Böylece yukarıda belirtilen şimdiki sistemin sakıncalarının giderilmesi dışında, bölge esasını diğer birtakım yararları da sağlayacaktır. Buna göre, "yönetim ve denetim alanı" ilkesine uyum sağlanması, merkezin denetim alanının sınırlanması, yerinden yönetim ilkesinin gerçekleştirilmesi gibi çağdaş yönetim ve örgütlenme kurallarının uygulanma olanağı ortaya çıkacaktır. Diğer yandan bazı işlevlerin merkezleşmesi sonucu, maliyetin düşmesi ve verimliliğin artması gibi somut yararlar da elde edilebilecektir. Çevre koşulları nedeniyle, küçük yerlerde nitelikli personel bulundurma güçlüğü vardır. Bölge merkezlerinde bu tür nitelikli personelin sağlanması olanak içinde olacaktır. Böylece, taşra düzeyinde nitelikli personelin yaygın bir biçimde çalıştırılması olasıdır. Nihayet bölge sisteminin en önemli yararlarından biri de, ilerde bilgisayar sistemine geçildiğinde, bölge merkezlerinin bilgi işlem merkezleri olma olanağını taşıması olacaktır.

## B. Vergi Denetimindeki Örgütlenmenin Yetersizliği

### 1. Vergi Denetimindeki Sayısal Yetersizlik

Genel olarak vergi denetimi vergi incelemesiyle birlikte yoklama çalışmalarını da kapsar. Vergi incelemesinin matrahın belirlenmesine ilişkin bir işlev olmasına karşılık, vergi yoklaması yükümlünün saptanmasına ilişkindir.

Bu durumda inceleme elemanlarıyla birlikte, yoklama elemanlarının sayısı da vergi denetimi yönünden önem kazanmaktadır. Genel olarak yoklama memurları yerel memurlardır. Buna karşılık vergi kontrol memurları dışında, inceleme elemanları merkez memurlarıdır.

Vergi dairelerinde 1977 yılı olarak 1299 yoklama memuru vardır(76). 1975 yılı için ekonomik olarak faal nüfus toplamının 16 milyonu geçtiği gözönüne alındığında, potansiyel olarak vergi yükümlüsü olması olasılı bu nüfusun izlenmesi sayıca yetersiz bir gruba verilmiş bulunmaktadır denilebilir.

Türkiye'de Maliye Bakanlığına bağlı olarak üçü merkez, biri de yerel olmak üzere 4 grup inceleme elemanı vardır. 1976 yılı olarak bu inceleme elemanlarının sayısı ve toplamı aşağıda verilmektedir(77):

<u>İnceleme Grubu</u>	<u>Eleman Sayısı</u>
Maliye Müfettişi	84
Hesap uzmanı	295
Gelirler kontrolörü	409
Vergi kontrol memuru	<u>707</u>
Toplam	1495

Yukarıdaki inceleme elemanlarından maliye müfettişleri, gelirler kontrolörü ve vergi kontrol memurları, vergi incelemesiyle birlikte örgütü de denetlemektedirler.

(76) Gelirler Genel Müdürlüğünden sağlanan bilgi.

(77) Yukarıdaki rakamlar gerek denetim ve inceleme kurullarından gerekse Gelirler Genel Müdürlüğü yetkilerinden sağlanan bilgilere göre verilmektedir.

Bu durumda vergi denetiminde esas ağırlık hesap uzmanlarının-  
olmaktadır.

Vergi denetiminin başarılı ve etkin olmasında, denetim elemanlarının nitelikleriyle birlikte sayılarının da yeterli olması bir ön koşuldur. Yükümlü sayısı ile denetim elemanları arasında bir denge olması gerekmektedir. Son yıllarda yıllık beyanname veren yükümlü sayısında sürekli artış olmasına karşın, denetim elemanlarının sayılarında aynı oranda bir artış görülmemektedir. Ana inceleme grubu olan hesap uzmanlarının sayısı 1960 yılında 200 iken, 1976 da 295 olmuştur(78). Buna karşılık 1966 yılındaki yıllık beyannameli yükümlü sayısının 413.764 olmasına karşılık 1976 da 872.174 e ulaşmıştır(79). Görüldüğü gibi 16 yıl içinde hesap uzmanlarının sayısı yüzde 50 dolaylarında bir artış gösterirken, sadece gelir vergisinde yıllık beyanname verenler, yüzde 200 lük bir artış göstermiştir. Bunun sonucu inceleme sayısında ve matrah tutarlarında görece bir gerileme ve sonuç olarak etkinlik azalması olacaktır. 1975 yılı içinde yapılan bir çalışmaya göre toplam gelir vergisi yükümlülerini yüzde 4.6 sının inceleme kapsamına alınabildiği bir başka çalışmaya göre de toplam tahakkuklarının yüzde 2 sinin incelenebildiği görülmektedir(80). Bu oranın gelişmiş ülkelerde yüzde 7-8 dolaylarında olduğu düşünülürse, denetim etkinliğinin ne denli sınırlı olacağı ortaya çıkacaktır(81).

(78) 1960 yılı için bkz., Hesap Uzmanlar Kurulunun 15.yılı, s.13.

(79) Maliye Bak.Gelirler Gn.Md., Devlet Gelirleri Bülteni, Bütçe yılı 68, Sayı 23, s.89 ve --- Bütçe gelirleri Yıllığı 1976, s.73, Tablo 35-A.

(80) Akdoğan, s.157, S.P.Bedford, Vergi İdaresi İşlemlerini Bilgisayara geçirmeyi Amaçlayan, aşamalı bu programı hakkında Türk Maliye Bakanlığına sunulan danışmanlık raporu (teksir) Maliye Bak.Gelirler Gn.Md., 1975, s.9.

(81) Bkz., Nowak, s.68.

Denetim elemanlarının sayısal yetersizliği konusunda ilk akla gelen sayılarının arttırılmasıdır, Ancak, üst denetim elemanlarının sayılarında kısa dönemde bir artış sağlanması olanak dışıdır. Bu alanda yeterli bir ücret politikası görelî bir çözüm getirebilir. İkinci derecedeki inceleme işlerinde çalışan elemanların sayısı ise kısa dönemde arttırılabilir. Bunun için de yeni kadrolarla bu elemanların desteklenmesi gerekir.

## 2. Vergi Denetim Örgütleri Arasındaki Eşgüdüm ve Plânlama Yetersizliği

Mevcut vergi denetim kuruluşları, Maliye Bakanlığının merkez ve taşra kuruluşlarında yer almıştır. Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu Maliye Bakanına bağlı olmakla birlikte, gelirler kontrolörleri Gelirler Genel Müdürlüğüne, vergi kontrol memurları defterdara ve yoklama memurları da vergi dairesi müdürüne bağlıdır. V.U.K. madde 135 e göre, maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü, ilin en büyük mal memuru, vergi kontrol memuru ve vergi dairesi müdürü vergi incelemesine yetkilidirler. Yine aynı yasanın 124. maddesine göre de vergi incelemesine yetkili olan bu memurlarla birlikte yoklama memurları da yoklamaya yetkilidir.

Yukarıda belirtilen denetim elemanlarının tümünün Maliye Bakanlığı memuru olmasına karşın, bu memurların bağlı olduğu denetim kuruluşları arasında yeterli bir eşgüdüm ve işbirliği yoktur. Bu durumun doğal sonucu olarak etkin bir denetimden söz edilememektedir(82). Bu ise,

(82) White, s.19; Kuruca, "Vergi Denetimi ve Mali Kaza", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı 33, 1970, s.14.

gerek denetimin maliyeti, gerekse verimlilik açısından kendini göstermektedir. Vergi denetim birimlerinin çalışmalarındaki plansızlık ve kendi aralarındaki eşgüdümsüzlüğün uygulamadaki ilginç örneklerini sık sık görmek olasıdır. Örneğin, çoğu kez küçük bir ilçe merkezinde değişik denetim elemanlarının aynı zamanda denetimde bulunması olağan bir durum olduğu gibi, hesap uzmanı gibi kıt bir denetim kaynağının, büyük merkezlerde daha verimli olabilecek incelemeler yerine küçük şehirlerde işletme defterini incelemeye alması da sık rastlanan bir olaydır(83). Genel olarak incelemelerin planlılığı ve teknolojik olanaklardan yararlanma konusunda da inceleme gruplarında kişisel ve gelişigüzel bir yaklaşım vardır(84).

Vergi denetiminde eşgüdümsüzlüğün bir diğer yönü de Gelirler Genel Müdürlüğüyle, Hesap Uzmanları Kurulu arasındaki ilişkilere(85). Her iki örgütün de aynı alanda çalışmalarına karşın, çalışmalarında işbirliği ve eşgüdüm yoktur. Hesap Uzmanları Kurulu çalışma programını, Gelirler Genel Müdürlüğünün dışında hazırlamaktadır. Bunun sonucu, Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı denetim elemanlarıyla, hesap uzmanları arasında işbirliği sağlanamamaktadır. Diğer yandan Gelirler Genel Müdürlüğünün uygulamacı birim olarak gerekli gördüğü kesim ve alanlarda da hesap uzmanlarını çalıştırma olanağı yoktur.

(83) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir? Islahat Tedbirleri ve Gerekli Değişiklikler Neler Olabilir?, Maliye Bak. Teftiş Kurulu, (Teksir), Ankara, 1963,

(84) Bkz., Akdoğan, s.123-129.

(85) Martin ve Cush, s.65.



Gerek inceleme grupları, gerekse Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelirler Genel Müdürlüğü arasındaki eşgüdümsüzlüğün nedeni, kumanda birliğindeki aksamadır. Gelirler yönetimindeki bölünmenin bir başka yönünü yansıtan bu durumda aynı işlevi yatay olarak örgütlenmiş iki ayrı örgüt görmektedir. Gerçekte gelirler yönetiminde bir bütünlük sağlanması, doğal olarak denetimde de bütünlüğü ve birliği gerektirmektedir. Buna göre, bütün inceleme ve denetim elemanlarının Gelirler Yönetimi Başkanlığı adı altında kurulacak örgütte toplanması yoluna gidilmelidir. Sözü geçen örgüt içinde, denetim birimleri hiyerarşik bir biçimde, tek bir birim olarak örgütlenebilirler. Böylece, denetim de tam anlamıyla bir eşgüdüm sağlanabilecektir.

Diğer yandan incelemelerin daha etkin bir biçimde yapılması için denetim biriminin kendi içinde iki alt birim olarak örgütlenmesi olasıdır. Buna göre, ikinci derecedeki inceleme konuları ikinci sınıf inceleme elemanlarına bırakılabilir. Böylece yüksek düzeydeki inceleme elemanlarının kapasitelerinin daha etkin bir biçimde değerlendirilmesine olanak doğacaktır.

Denetimin sürekli bir süreç biçimine getirilmesi için, denetim elemanlarının bölgelerde toplanmasına gerek vardır. Bugün sadece İstanbul, Ankara ve İzmir'de denetleme ve inceleme kurullarının grupları bulunmaktadır. Bu grupları biraz daha çok sayıda yaygın bir alanda kurmak olasıdır. Böylece denetim daha yaygın ve sürekli olacaktır. Bölge sistemi, denetimin merkezci ve yerel yararlarını kendinde toplayacaktır.

### 3. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliği

V.U.K.'na göre vergi dairesi "mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir" (Md.4). Maddeye göre vergi dairesi, vergilemede önemli bir yetkiye sahip görünmektedir. Gerçekte ise durum biraz değişiktir. Vergi dairesi bu konuda en önemli yetki olan ödenmesi gereken vergi doğruluğunu araştırma, başka bir anlatımla bildirilen matrahın doğruluğunu belirleme yetkisine sahip değildir. Gerçekte vergi inceleme yetkisi vergi dairesi müdürlerine de verilmiş durumdadır(VUK.Md.135). Ancak müdürün genel yönetime ve diğer işlere ilişkin görevleri, bu yetkinin uygulamada tek başına kullanılma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Gerçekte vergi dairesinde müdüre bağlı olarak bir inceleme biriminin bulunması, ödenen vergilerin gerçeğe uygun olması yönünden son derece yararlı olabilir(86).

Beyana dayalı vergilemenin en önemli öğelerinden biri de, yükümlü ile yönetim arasındaki sıkı işbirliğidir. Bu işbirliği bir anlamda denetim işlerine bağlıdır. Yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesinin süratli ve sık denetim yapması, yükümlünün daha bilgili ve dürüst bildirimde bulunmasını sağlayacaktır.

Çağdaş vergi yönetimi uygulamasında, vergi daireleri uygulamada bir "denetim örgütü" biçimini almıştır(87).

(86) Akmansu, "Vergi Daireleri ...", s.79.

(87) Hesap Uzmanları Kurulunun 15. Yılı, s. 42.

Vergi daireleri denetim yönünden iki aşamalı bir işlev görmektedir:

Birinci aşamada beyannamelerdeki muhasebe hataları ve diğer biçimsel hatalar esas alınarak bunlar düzeltilmektedir. Buna beyanname revizörlüğü demektedir.

İkinci aşamada ise, yükümlüler ile vergiyi doğuran işlemlere dönük bir hizmeti gören vergi incelemeleri vardır(88).

Vergi daireleri kuramsal olarak vergilemede yetkili gözükmekle birlikte, uygulamada her iki aşamada da denetim gücüne sahip olduklarında son derece güçsüz bulunmaktadır. Vergi dairelerine en doğal olan bu yetkinin verilmesi, bu dairelerin yetkisiz kalmasına, moral yönünden zayıf düşmelerine neden olmaktadır. Bu durum yükümlünün isteğine bağlı bir vergileme sistemine yol açmaktadır. Yükümlüyü saptamada esas olan yoklama faaliyetleri, yoklama memurlarının nitelik ve sayıları yönünden yetersiz kalmaktadır. İki aşamalı denetim işlevi yönünden Türk vergi dairelerine bir göz atıldığında, herhangi bir vergi dairesinde ele alınacak herhangi bir dosyada çeşitli nitelikte hatalara rastlamamak olasılı değildir(89). Başka bir deyişle beyannameler, daire içi süzgeçten geçirilmektedir.

(88) A.Aykon Doğan, "Türk Vasıtalı Vergi Gelirlerini Arttırmak İçin Alınması Gerekli Tedbirler", Türkiye'de Vergi Kayıplarının Önlenmesi Sorunu, İ.Ü.İşletme Fakültesi, İstanbul, 1977, s.102.

(89) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?..., s.56.

Yabancı ülkelerde, örneğin İngiltere'de, Almanya'da ve Belçika'da ana denetim birimlerinin yerel vergi daireleri olduğunu daha önce belirtmiştik(90). Son vergi yasalarında değişiklik yasa tasarısı da bu gerçeği kabul ederek, vergi dairelerinde bir inceleme biriminin kurulmasını önermektedir(91).

#### 4. Dış Denetim Eksikliği

Vergi denetim örgütlerinin yükümlülerin çok küçük bir bölümünü denetleyebildiğini yukarıda belirttik. Ancak bu denetim örgütleri daha rasyonel bir örgütlenme düzenine ve olanaklarına ulaştırılsa da tüm yükümlüleri denetim kapsamına almak olanak dışıdır.

Diğer yandan denetim elemanlarının pahalıya mal olması, her zaman için sayılarının kamu yönetiminde sınırlı olmasına neden olacaktır. Özellikle denetimin yaygınlaştırılması istenen bir ortamda serbest hesap uzmanlığı vergi yönetiminde etkinliğe büyük katkıda bulunacaktır(92). Bu arada etkinlikteki bu artışın devlete sıfır maliyete mal olacağını da belirtmek gerekir.

Vergi Reform Komisyonunun hazırladığı tasarıya uygun biçimde serbest hesap uzmanlığının kurulması bu alanda yapılacak en köklü düzenleme olacaktır denilebilir(93).

(90) Bkz., Bu çalışmanın Yabancı Ülkelerde Vergi Yönetiminin Örgütlenmesi bölümü.

(91) Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı, T.C.Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tet. Dairesi Başkanlığı, Sayı:101-265/05205, 1978, md.127.

(92) Aydın Ahıska, "Türkiye'de Vasıtasız Vergi Gelirini Arttırmak İçin Alınması Gerekli Tedbirler", Türkiye'de Vergi Kayıplarının Öklenmesi Sorunu, s.29.

(93) V.B.K.R., C.II, s.409.

## 5. Özel Araştırma Biriminin Yokluğu

Gelişmiş batı ülkelerinde vergi kaçakçılarının izlenmesi özel bir uzmanlık biriminin işi olmaktadır(94). Hileli vergi suçlarının, kamuyu ilgilendiren suçlar niteliğinde olması, bunların özel yöntemlerle araştırılması ve yasal işlemlere tabi tutulmasını gerektirmektedir. Suçun izlenmesi, saptanması ve ortaya çıkarılması başlıbaşına bir uzmanlık dalıdır.

Türk vergi yönetiminde vergi denetim elemanları, hem vergi incelemesi hem de hileli vergi suçlarının izlenmesi ile görevli bulunmaktadır. Bu konuda özel olarak kurulmuş bir birimin yokluğu birkaç yönden sakıncalı olmaktadır. Birincisi, hileli vergi suçu vergi incelemesi bilgisi yanında bazı özel nitelikleri de gerektirmektedir. İkincisi, kıt kaynak niteliğindeki vergi inceleme elemanları bu alanda önemli bir emek ve zaman harcamaktadırlar. Sonuncusu ise, inceleme elemanlarının yükümlü üzerinde psikolojik olarak olumsuz bir izlenim bırakmalarına yol açılmaktadır.

Bütün bu nedenlerle Gelirler Yönetimine bağlı olarak, bir Mali Polis örgütünün kurulması yararlı olacaktır. Esasen 1972 tarihli <sup>Yasa</sup> tasarisında da bu görüşe uygun bir düzenleme getirilmek istenmektedir(95).

(94) Bkz., İsmail Hakkı Aydınoglu, "Akçalı Denetim (Bizde ve Dünyada)", S.B.F., Maliye Enstitüsü Konf., 1965, s.153-162.

(95) 2996 sayılı yasada değişiklik yasası tasarısı, 1972, Md.24.

## 6. İstihbarat Arşivlerinin İşlememesi

İstihbarat arşivleri, vergi denetiminde ve dolayısıyla beyana dayalı vergilemede son derece önemli bir role sahiptir. V.U.K.'nın 152. maddesine dayanılarak 1951 yılından beri çalışmaya başlayan arşivler, bugüne kadar başarılı olamamıştır(96). Türk vergi yönetimi içinde arşivlerin rolü gerektiği kadar anlaşılmiş değildir. Arşivlerin istenilen işlevi gösterememesinin çeşitli nedenleri vardır: i) Arşiv kuruluşlarında nitelik ve nicelik yönünden yetersizlik vardır; ii) Arşive gelen bilgiler 3-4 yıllık bir gecikmeyle yollanmakta ve toplanan bilgiler de gerekli biçimde sınıflandırılmamakta veya sınıflandırılmamakta(97); iii) İnceleme elemanları bilgi için arşive pek başvurmamaktadır(98).

İstihbarat arşivlerinin yukarıdaki temel nedenlere bağlı olarak bir yarar sağlamamasına karşın, yasama organında bulunan tasarıyla bilgi kaynaklarının genişletilmesine ilişkin değişiklikler getirilmektedir(99). Ancak, tasarıdaki değişiklik arşivi işletebilecek güçte değildir. Çünkü arşivin işlev görememesinin temel nedenleri örgütsel nedenlerdir.

Arşivlerin işlerliğinde yeterli sayıda nitelikli personelle desteklenmesi ön koşuldur. Diğer yandan arşiv

(96) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, s.45-46.

(97) Nurhan Erdoğan "İstihbarat Üzerine Ön İnceleme" Maliye Bülteni, Sayı 654, 1969, s.50.

(98) Örneğin Arşivin ilk kurulduğu yıllarda 1953-63 arasında İstanbul'da 719 dosya inceleme grupları tarafından talep edilmiştir.

(99) Bkz., Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, Bazı vergi kanunlarında değişiklik ..., md.129.

için özel yerler ve özel araç ve gereçlerin de sağlanması gerekir. Bu alanda bilgisayar desteğinin önemi tartışmasız kabul edilmelidir.

### C. Vergi Dairelerinin Yetersizliği

#### 1. Vergi Sisteminin Boyutlarının Vergi Dairelerinin Boyutlarını Aşması

Türk vergi sistemi içinde yer alan 29 verginin getirdiği toplam gelirin yüzde 70'ini vergi daireleri toplamaktadır(100). Genel olarak beyan sisteminin egemen olduğu vergi sisteminde geniş tabanlı vergiler olarak bilinen gelir, emlak ve gider vergilerinin yükümlü sayısında sürekli bir gelişme görülmektedir. Aşağıda bu gelişme kısaca gösterilmektedir.

Tablo 2: Çeşitli Vergilerde Yükümlü Sayısı ve Yıllar İçindeki Gelişmesi

Vergi Grupları	1957	1965	1974
Gelir Vergisi(Toplam)	1.569.067	2.115.574	4.022.006
Yıllık Beyanname	170.373	387.348	808.411
Götürü Yükümlüler	54.162	401.795	534.127
Muhtasar Beyanname	1.344.493	1.326.317	2.679.468
Kurumlar Vergisi	3.304	5.333	11.101
Gider Vergisi	3.694	6.135	10.364
Emlak Vergisi(x)	-	-	8.847.805

(x) Emlak Vergisi, 1319 sayılı yasa ile 29.7.1970 de çıkarılmakla birlikte uygulama 1972 den başlamaktadır. Daha önceleri Bina ve Arazi vergileri il özel idareleri tarafından toplanmaktaydı.

Kaynak: Devlet Gelirleri Bülteni, Bütçe Yılı, 1968 ve Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976.

Diğer yandan motorlu kara taşıtlarında da süratli bir gelişme görülmektedir:

Tablo:3- Yıllar Olarak Motorlu Kara Taşıtlarındaki Gelişme(x)

Yıllar	Taşıt sayısı
1969	294.599
1975	682.710
1976	800.541

(x) Resmi taşıtlar dışında

Kaynak: Türkiye İstatistik Yıllığı 1977, Tablo 286, s.264.

Görüldüğü gibi diğer vergiler gözönüne alınmasa dahi sadece beş vergi yükümlü sayısındaki gelişme, son on yıl içinde iki katı aşmıştır. Bütün bu vergilere ve yükümlülere ilişkin işlemler, sayısı 19.000 dolayında olan personel tarafından görülmektedir(101). Tahakkuk, muhasebe ve tahsilat işlemlerinin hemen tamamının elle işlem esasına dayandığı gözönünde tutulursa, işyükünün boyutları daha iyi anlaşılır.

Vergi yükümlülerinin artması ve buna bağlı olarak vergi örgütünün iş yükünün artmasına karşın, vergi dairelerinde bu artışa koşut bir gelişme gözlenmemektedir. Bu durum vergi yönetiminde bir ikilemi ortaya çıkarmaktadır. Buna

(101) Gelirler Genel Md.'den 1977 yılı için alınan personel durum formundan hesaplanmıştır.



göre, vergi dairelerini büyütmek veya bölmek sorunu çözmede tam olarak yararlı olmamaktadır,

Gerçekte, 1975 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün illerde yaklaşık 12.500 kadrosu varken(102), bu sayı yukarıda belirtildiği gibi, 1977 de 19.000 dolaylarında olmuştur. Daha önce belirtildiği gibi vergi yönetiminde yetişmiş eleman arzındaki kısıtlamalar ve yönetim becerisinin kısıtlı olması yükümlü sayısı ile aynı oranda bir artış olsa bile uygulamada vergi yönetimi hizmetleri kısa dönemde gelişmeyecektir. Başka bir deyişle nitelik sorunu, nicelik artışına etkisiz bırakılmaktadır. Nitekim, vergi dairelerindeki personelin 1977 yılında yaklaşık yüzde 4 ü yüksek öğrenimli iken yüzde 59 u ilk ve orta öğrenim görmüş durumdadır(103). Yine aynı yıl vergi dairelerindeki personelden hizmet süreleri 10 yılı aşanlar yüzde 25 dolaylarında bulunmaktadır. Bu durum personelin vergicilik gibi teknik bir konuda bilgi ve deney eksikliğine bir göstergedir.

Vergi dairelerini bölmek veya yeni vergi daireleri kurmak da soruna bir çözüm getirmeyecektir. Vergi dairelerinin yetki alanlarının daha da daralması, sonucu , vergi yükümlülerinin çalışmalarının tam olarak kavranılmasına olanak kalmayacaktır. Diğer yandan bu durum, yükümlülerin işlerini görmede de güçlük çıkaracaktır. Son olarak, yeni vergi dairelerinin marjinal maliyetlerinin yüksek olması da bir başka sakınca olarak gösterilebilir.

---

(102) Özer, 1975, s.76.

(103) A.g.personel durum formu.

Esasında yeni vergi dairelerinin kuruluşunda da bazı uyumsuzluklar ve sistemsizlikler vardır. Vergi dairelerinin sadece il ve ilçelerde kurulabilmesi, iş yoğunluğu büyük bucaklarda veya gereksinme duyulan diğer yerlerde kurulmasını önlemektedir. Ayrıca, aynı iş yoğunluğuna sahip yerlerde kurulan vergi dairelerinde de personel ve malzeme gibi konularda farklılık gözlenmektedir(104).

Görüldüğü gibi vergi sisteminin boyutlarındaki gelişmeye, vergi daireleri nicelik yönünden boyutlarını az büyütmekle uymaya çalışmaktadır. Buna karşılık nitelik yönünden bir gelişme görülmemektedir.

İş hacmi bu büyüklükteki bir vergi sisteminin elle yürütülmesi son derece güçtür. Bu nedenle bir an önce mekanizasyonun en ileri aşaması olan bilgisayara geçmek kaçınılmaz olmaktadır. Türk Vergi Yönetimi de bu gereksinmeyi duymaktadır. Bu amaçla Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olarak bir "Elektronik Bilgi İşlem Merkezi" kurulmuştur. Ancak çalışmalar deney aşamasından ileri gitmemiştir. Bu alanda yapılacak iş bir an önce uygulamaya geçmektedir. Vergi sisteminin ağırlığının bir kaç büyük şehirde yoğunlaşması bilgisayara aşamalı olarak geçmek için iyi bir olanak olabilir(105).

## 2. Vergi Dairelerindeki Personelin Yetersizliği

Yukarıda personelin nitelik yönünden durumuna kısaca değindik. Ancak burada personel yönünden üzerinde durul-

(104) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, s.12.

(105) Bedford, s.6.

ması gerekli bazı önemli konuları da ayrıca belirtmek gerekir. Bilindiği gibi vergi yönetiminin diğer kamu yönetimlerinden ayrı bir yönü vardır. Vergi örgütü halka hizmet götüren bir örgüt değildir. Tersine vatandaşa karşılıksız yükümlülük yükleme durumundadır. Bu durumda görevi kötüye kullanma olanağı son derece büyüktür. Bu gerçeğe karşın vergi dairelerinde çalışan ve büyük mali sorumluluklar yüklenen personelin niteliklerine gereken önem verilmediği gibi, yeterli bir ücret sistemiyle de doygunluk sağlanmamaktadır. Genel olarak devlet personelinin maaş durumlarının iyi olmadığı herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. Bu durumun düzeltilmesi, sosyal ve ekonomik yapının bir gerçeği olarak kısa dönemde olasılı değildir. Ancak devlet personeli içinde görevi kötüye kullanma olanaklarına en çok sahip memurların mali sorumluluklar yüklenmiş memurlar olduğu gözönünde tutulduğunda, bu durum özellikle düzeltilmesi gereken bir konu olmaktadır. Daha önce sözü edilen vergi yasalarında değişiklik yasası tasarısında bu durumun düzeltilmesi amacıyla vergi memurlarına belirli bir tazminat getirilmektedir(106). Vergi dairelerindeki personelin niteliğinin vergi yönetiminin belkemiği olduğunu ileri sürmek abartılmış bir yargı olmasa gerektir. Vergi işlerinde çalışan memurlar , diğer devlet memurları ile birlikte, 657 sayılı Devlet Memurları Yasasına göre genel yönetim sınıfı içinde sayılmaktadır(107). Bu durum vergi memurlarına özel bir statü sağlama olanağını kaldırmaktadır. Vergi dairesi personelinin özellikle büyük şehirlerde sürekli olarak

(106) 'Bazı Vergi Kanunlarında ... , Geçici md.9.

(107) Devlet Memurları Yasası, No.657, (R.G.23.7.1965, Sayı:12056), md.36.

diğer kesimlere kaydığı görölmektedir(108). Daha önce belirttiğimiz gibi bu durum deney ve bilgi sahibi memurların azalmasına yol açmaktadır.

Personelin yenilenme süresinin hızlı olduğu ve yüzde 59 unun ilk ve orta öğrenim gördüğu bir örgütün, hizmet içi eğitime önem vermesi gerekir. Orta düzeydeki kadrolar için memur yetiştiren Ankara ve İzmir Maliye Liselerinden başka, bu okullara bağlı hizmet içi eğitim amacıyla iki yıllık Maliye Meslek kursları vardır. Bu kurumlar vergi dairelerinin bugünkü gereksinmesini karşılamaktan uzaktır (109). Bu nedenle maliye meslek liselerinin ve hizmet içi eğitim kurslarının sayıları arttırılmalıdır.

Genel olarak vergi dairelerindeki personelin niteliğinin hizmetin etkinliğinde, vergi sisteminin uygulanmasında büyük yeri olduğu belirgindir. Bu personelin niteliği ise, ücret sistemine öğrenim düzeyine, hizmet içi eğitimin yaygınlığına ve daha sonra da çağdaş personel yönetimi ilkelerinin uygulanmasına bağlı olacaktır.

### 3. Vergi Dairelerinin Örgütlenme Yetersizliği

#### a. Yetkisizlik

Bir vergi dairesi, vergilemeyle ilgili tüm işlemlerin yürütüldüğu yer olmak durumundadır. Bu durumda gelirler örgütünün yükümlü ile en yakın ilişki de bulunan birimi

---

(108) Mübin Başar, "Türkiye'de Vergi Bürokrasisi ve Çağdaşlaşması Sorunu", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konf. Heyeti, s.245.

(109) Doğan, s.100.

vergi dairesi olmaktadır. Vergi dairelerinin araştırma, inceleme, tahsilat ve yükümlüye yardım etme gibi işlevlerinden en önemlisi, yükümlünün denetime tabi tutulması olmaktadır. Oysa ki, vergi daireleri sadece tahsilata ilişkin olarak hesap işleri işlevini kısmen yerine getirebilmektedir. Bu alanda da alacaklıların izlenmesi yetersiz kalmaktadır.

Kuşkusuz vergi inceleme yetkisi, yükümlü üzerinde vergi dairelerinin etkisini büyük ölçüde arttıracaktır. Bugünkü zayıf ve güçsüz vergi dairelerinin yerine, etkin ve kuvvetli kuruluşlar ortaya çıkacaktır. Aynı zamanda yoklama memurlarının nitelik ve nicelik yönünden gelişmesi de vergi dairelerinin denetim gücünü oldukça etkileyecektir. Yeni vergi dairelerinin denetim esasına göre örgütlenmesi gerçeği, son zamanlarda yasa koyucu tarafından da ilgi görmektedir(110).

#### b. Çalışma Düzenlerinde Yetersizlik

##### aa. Yetki ve sorumluluk dağılımındaki bozukluk

Vergi dairelerinin denetim yönünden bir işlevi olmadığı gibi, en basit sorunların çözümü için dahi merkeze başvurulmaktadır. Karar aşamasındaki vergiçilik hizmetleri hizmet yerinde sonuçlandırılmamaktadır(111). Bu durum sadece yerel vergi dairesindeki hizmetleri değil, merkez yönetiminin de hizmetlerini yavaşlatmaktadır. Yükümlüye ola-

(110) Bazı vergi kanunlarında değişiklik ..., Md.127.

(111) 2996 sayılı yasada değişiklik tasarısı gerekçesi.

bildiği kadar yerinde ve anında cevap vermek gerekir.

Ayrıca daire içindeki yetki ve sorumlulukların dağılımında da tutarlılık yoktur. Yetki ve sorumlulukların hizmet gereklerine uygun düşmeyen bir biçimde birimlere dağıtılması sonucu, bir hizmetin gerçek yetkili ve sorumlularını belirlemek güçleşmektedir(112). Diğer yandan hizmetin birimlere yayılması ve sorumluluk ile yetki dağılımının eşit duruma getirilmesi de yeterli değildir. Bu konuda birimlerin yüklendikleri hizmet ve taşıdıkları öneme göre örgütlenmelerinin ve donatılmaları gerekir(113).

bb. Eşgüdüm eksikliği

Vergi dairelerinde gerek servisler arasında gerekse diğer daireler arasında eşgüdüm eksikliği vardır. Vergi dairesinde her servis ana görevleri çerçevesinde iş görüp, diğer servislerle eşgüdüm yoluna gitmemektedir. Bu durum servislerin aynı işlemleri tekrarlamasına yol açmaktadır. Hatta iki servis arasındaki belge dolanımında bile üçüncü bir servis olan haberleşme servisinin aracılığına başvurulmaktadır(114). Bu durumun zaman ve kaynak kaybına yol açması doğaldır.

Diğer yandan vergi dairesi ile diğer kamu kuruluşları arasında da eşgüdüm ve işbirliği eksikliği görülmektedir. Özellikle P.T.T. ve bankalar gibi kuruluşlarla eşgüdümlü bir işbirliğinin gerçekleştirilememesi, iş yü-

(112) 2996 sayılı yasada değişiklik tasarısı gerekçesi

(113) Aykon Doğan, s.101; Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, s.148-149.

(114) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, s.32.

künün artmasına ve birçok güçlüklerle karşılaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca emniyet ve savcılıkla da ilişkilerin eşgüdümlü bir biçimde kurulamaması icra ve infaz işlemlerinde gecikmelere neden olmaktadır(115).

cc. Kumanda birliğinin olmaması

Vergi daireleri, gelirler yönetiminin bir birimi olmakla birlikte; İl İdaresi Yasasına gereke, genel yönetim içinde yer almaktadırlar. Başka bir deyişle vergi daireleri mülki amire Bu durumda hiyerarşik yönden vergi örgütü iki makama bağlı bulunmaktadır. Genel olarak özlük işlerinde ve vergicilik hizmetlerinde Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olmakla birlikte, il içindeki faaliyetlerinin sonuçları yönünden de valiye bağlı bulunmaktadır. Bu durum haberleşme ağını ve hiyerarşik zinciri uzatmakta ve bazen daire üzerinde olumsuz etkilere de yol açmaktadır(116).

dd. Yerleşme ve çalışma koşullarının bozukluğu

Hizmetin verimliliğinde, o hizmeti görececek kuruluşun yeri de önem kazanmaktadır. Ayrıca, daire içindeki yerleşme planı ve çalışma koşulları da aynı biçimde önemlidir (117). Genel olarak vergi dairelerinin büyük çoğunluğu kendi binalarında oturmamakta, yapılış amacı vergi dairesi olmayan binaları daire olarak kullanmaktadırlar. Nerede, kiralık bina bulunabilirse, o yere vergi dairesi yerleşmekte-

(115) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir? s.65.

(116) Valiler il idaresi yasasının verdiği yetkiye dayanarak, bazı vergi memurlarını vergicilik hizmeti dışında da görevlendirilebilir. Bu konuda bkz., İsmail Hakkı Görelî İl İdaresi, S.B.F. Ankara, 1952, s.80.

(117) A.Fikret Ar, Büro Yönetimi Teknikleri, T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1977, s.75-77.

dir(118). Yüklümlüler ve personel yönünden kolaylık gibi etkenler doğal olarak gözönünde tutulmamaktadır. Aynı zamanda bu dairelerin iç düzenlenmesi de genellikle belirli ilkelere göre yapılmamaktadır.

Yerleşme yerindeki düzensizlik yanında dairelerdeki çalışma koşulları da çoğunlukla yetersiz bulunmaktadır(119). Çalışma yerlerinin fiziksel koşullarının memurlar ve yükümlüler üzerindeki olumsuz etkileri açıktır. Vergi dairelerinin; halkla en fazla ilişkide bulunan kamu kuruluşları olmaları, bu alanda süratle yeni düzenlemeleri ve iyileştirmeleri gerektirmektedir.

---

(118) Vergi Dairelerinin Müessiriyeti Nasıl Arttırılabilir?, s.41.

(119) Maliye Bak.Teftiş Kurulu, Vergi Dairelerinde Yapılan Çalışmalar Sonucu Edinilen Genel Gözlem Sonuçları, (Teksir), Ankara, 1972, s.28.



S O N U Ğ

Bir vergi sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Vergi yönetiminin etkinliği ise, vergi yönetiminin örgütlenmedeki etkinliğinin sonucudur.

Vergi yönetiminin amaçlarına ulaşmada, en az maliyetle en yüksek başarıyı sağlaması vergi yönetiminin etkinliğine bir ölçüt olabilir. Vergi yönetiminin genel olarak amacı ve temel görevi, vergi gelirlerinin toplanmasıdır. Ancak vergi yönetimi için önemli olan, vergi gelirlerini toplarken yükümlülüğün tam olarak saptanması ve en yüksek düzeyde eğitlik sağlamaktır. Eğitlik sağlama amaı, gerçekte vergi kaçakçılığında bile ykkllerin eğit kılınmasını gerektirir. Başka bir deyişle, bütün yükümlülerin vergi kaçırmada eğit olmalara sahip olması gerekmektedir. Doğal olarak vergi yönetimi, vergi sisteminin dışına her türlü sızmayı önlemelidir.

Bir vergi yönetiminin işlevleri genel olarak, tarhiyat, tahsilat ve inceleme olarak  grupta toplanabilir. Her  işlev de birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Bu işlevlerin eksenini, ykmln ve matrahın belirlenmesiyle, vergi alacağının alınması oluşturur. Vergi yönetimi temel işlevlerini yerine getirirken, yükümlüye kolavlık ve vergi alacağının güvenceye alınmasını, eğitlik ilkesiyle birlikte gözönünde tutmalıdır. Gerçekte vergi yönetiminin temel görevi, yükümlülerin, yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirme-

lerini sağlayıcı bir ortamı oluşturmaktadır. Dünyanın hiçbir vergi yönetimi, kendi olanaklarıyla yükümlüye karşın, vergilerin tamamını toplayamaz. Bu nedenle vergi yönetimi, yükümlünün karşısında olma yerine, yanında olmayı seçmelidir.

Vergi yönetimi oldukça ihmal edilen bir dal olmasına karşın kamu ekonomisi yönünden de büyük önem taşımaktadır. Optimal bir kaynak dağılımına göre düzenlenen bir vergi sistemi, vergi yönetiminin aksaması ile amaçtan sapma yapabilir. Diğer yandan vergi yönetimine, gerek vergi örgütü gerekse yükümlüler tarafından ayrılan kaynaklar, bu kaynakların amaçlı kullanım olanaklarını kısıtlayacaktır. Vergi yönetiminin aksaması, gelir dağılımı büvüme ve ekonominin genel istikrarı üzerinde de olumsuz etkiler yapabilir. Yüksek gelir gruplarının, ücretliler aleyhine vergi kaçırması, gelir dağılımını kötüleştirecektir. Ekonomik büyüme ve istikrar için gerekli olan zorunlu tasarrufların etkin bir biçimde toplanması vergi yönetiminin etkinliğine bağlıdır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin düşüklüğü, vergi ödeme gücünün düşüklüğüyle açıklanmaktadır. Ancak bu durumun bir diğer nedeni, vergi yönetimlerinin bu ülkelerdeki zayıflığı olmaktadır.

Vergi yönetiminin, vergi politikası ve vergi sistemiyle de yakın ilişkisi vardır. Vergi yönetiminin olanaklarının sınırlı olduğu bir ülkede, vergi politikasına daha dar bir seçenekler demeti kalmaktadır. Başka bir deyişle etkin bir vergi yönetimi, vergi politikasına geniş boyutlar kazandırabilir. Bunun yanında vergi politikasının temel araçlarının da vergi yönetimini doğrudan etkilediğini belirtmek gerekir. Özellikle yüksek oranlar, yetersiz cezalar ve vergi yönetimine az kaynak ayrılması, vergi yönetimini olumsuz olarak etki-

lemektedir.

Etkin bir vergi yönetiminin çeşitli sonuçları olmaktadır. Buna karşılık, vergi yönetiminin etkinliğine esas alabileceğimiz ölçütlerin ölçülmesi her zaman olası değildir. Bu nedenle, etkinliği belirleyen koşulların iyileştirilmesi ve örgütlenme ilkelerinin saptanması gerekli olmaktadır. Bir vergi yönetiminin örgütlenmesinde gelirler yönetiminde birlik, bütünlük, yerinden yönetim ve bağımsızlık ilkelerinin sağlanması yoluna gidilmelidir. Bunun yanında vergi politikası işleviyle vergilerin yönetimi işlevinin birbirinden ayrılması gerekli olmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde, örgütlenme ilkeleri yönünden yeknesak bir uygulama olmamakla birlikte, belirli bazı ilkeler uygulama alanı bulmaktadır. Genel olarak, gelirler yönetiminde birlik sağlandığı ve vergi yükümlülerivle doğrudan ilişkide bulunan birimlerde yerinden yönetim ilkesine dikkat edildiği görülmektedir. Bu arada vergi dairelerinin birer tahsil dairesi olma yerine, denetim merkezleri olduğu da özellikle belirlemektedir.

Türk vergi yönetiminin örgütlenmesini yukarıdaki sonuçlar ışığında incelediğimizde, tarihsel gelişim içinde çeşitli örgütlenme biçimleri göze çarpmaktadır. Vergi yönetiminde birlik ilkesinin uygulandığı evrelerden bugün birden fazla örgütün gelirler yönetiminde söz sahibi olduğu döneme gelinmiştir. Türk vergi yönetiminde örgütlenme yönünden, 1936 da ve 1950'de yapılan köklü düzenlemeler şimdiki sistemin esasını oluşturmaktadır.

Bugünkü Türk vergi yönetimi, iki bakanlık sistemine göre örgütlenmiştir. İç gelirlerin yönetiminden sorumlu Maliye Bakanlığında, gelirler yönetiminden iki örgüt sorumlu bulunmaktadır. Uygulayıcı bir örgüt olarak gelirler Genel Müdürlüğü ve inceleme örgütü olarak da Hesap Uzmanları Kurulu aynı alanda işlev görmekle birlikte, hiyerarşik bir ilişki içinde bulunmamaktadırlar.

Gelirler Genel Müdürlüğünün, vergi politikasıyla birlikte vergi yönetimini yürütmesi, her iki işlevin de zararına olmaktadır. Bu durum özellikle vergi yönetimi bakımından sakıncalıdır. Vergi yönetiminin genel yönetim içinde yer alması, dış örgütlenme yönünden olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Diğer yandan genel yönetimin merkezci yapısı, vergi yönetimini de etkilemektedir. Başka bir deyişle vergi yönetimi, genel yönetimin klâsik örgütlenme yapısı içinde sıkışıp kalmıştır. Bu durumda vergi yönetiminde yeni örgütlenme biçimlerine geçilememektedir.

Çağdaş vergi yönetimlerinin, denetim esasına göre kurulmasına karşın, Türk Vergi Yönetimi bu yönden de yetersiz kalmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının sınırsız yetersizliği yanında, inceleme birimleri arasında eşgüdüm ve birim içi plânlama noksanlığı denetimin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Bunun dışında, vergi yönetiminin esas birimi olan, vergi dairesinin vergi incelemesine katılmaması, vergi denetimini ve vergi yönetimini son derece etkilemektedir. Vergi denetimine yardımcı kuruluşların bulunmaması, hileli vergi suçu niteliğindeki suçların takibinde uzmanlaşmış elemanların yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin işlememesi, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi daireleri, vergi sisteminin boyutlarıyla paralel bir gelişme göstermemektedir. Gerek personel, gerekse mekanizasyon yönünden yetersiz kalmaktadır. Vergi dairelerindeki personel sadece nicelik yönünden değil, nitelik yönünden de yetersiz bulunmaktadır. Bu dairelerin iç örgütlenmesinde de çağdaş yönetim ve örgütlenme ilkelerine uyum sağlanamamaktadır.

Türk Vergi Yönetiminde bütün bu nedenlerle yeniden bir düzenlemeye gitmek gerekli olmaktadır. Gerçekte bir yenisinden düzenlemeden çok, yeniden örgütlenme gereksinmesi vardır. Buna göre bütün vergilerin yönetiminden sorumlu tek bir örgüt kurulması düşünülmelidir. Maliye Bakanlığından bağımsız olarak kurulacak bu örgüt bütün iç ve dış gelirlerin yönetiminden sorumlu olmalıdır. Yeniden yönetim ilkesine uygun olarak bölge esasına göre örgütlenecek bu örgütte, vergi dairelerine geniş yetkiler sağlanması yoluna gidilmelidir. Vergi daireleri tam anlamıyla birer denetim birimi olarak oluşturulmalıdır. Örgütün bütün birimlerinde çağdaş yönetim ve örgütlenme ilkelerine uygun düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yönden bilgisayar desteğinde bir an önce uygulama aşamasına geçilmesi gerekli olmaktadır.

Yukarıda, vergi sisteminin etkinliğinin, vergi yönetiminin örgütlenmesiyle dolaylı olarak ilişkisini belirttik. Örgütlenmenin etkinliği ise, bilimsel ilkelerin uygulamaya konulmasının ve çağdaş olanakların kullanımının bir sonucu olmaktadır.

- SELIGMAN, Edwin R.A. : Essays On Taxation (1931) Reprints  
Of Economic Classics, Augustus M.  
Kelley, Publishers, NewYork, 1969.
- SHIRLEY, David E. : "Income Taxes For Lesser Developed  
Nations", National Tax Journal,  
Vol.XII, No.3, 1959.
- SHOUP, Carl S. : Public Finance, Aldine Publish Co.,  
Chicago, 1969.
- SHOUP, Carl S. : Türkiye'de Vergi Reformu Planlaması  
(Teksir), 1972.
- SHULTZ, William J. : American Public Finance, Eighth Edition,  
LOWELL, C. Harris Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs,  
NewJersey, 1965.
- SİBER, Kemal : Amerika'da Vergi Tatbikatında, Bevan-  
name Seçimi Esasları, Ankara, 1962.
- SINGH, Balbir : "Making Honesty The Best Policy",  
Journal of Public Economics, Vol.2  
No.3, 1973.
- SOMMERFELD, Raynard : Tax Reform And The Alliance For  
Progress, Austin, Texas, 1966.
- SPICER, M.W. and : "Understanding Tax Evasion", Public  
LUNDSTEDT S.B. Finance, Vol.XXXI, No.1/1972.
- STIGLER, George J. : "The Optimum Enforcement of Laws",  
Journal of Political Economics,  
Vol.78, No.3, 1973.

T. C.  
ESKİŞEHİR  
İKTİSADİ ve TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ  
BAŞKANLIĞI

Sayı : Pers<sup>423</sup>042/1064  
Konu :

Eskişehir, 28.11.1978

Sayın

Prof.Dr.Yılmaz BÜYÜKERŞEN;

Akademimiz Maliye Kürsüsü asistanlarından M.Burhan ER-DEM'e ait "Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi" konulu doktora tezi jüri üyeliğine Akademimiz Profesörler Kurulu'nun 21.11.1978 ta-rih ve 11 sayılı toplantısında seçilmiş bulunuyorsunuz.

Jüri üyesi bulunduğunuz doktora tezi ekte sunulmuştur.  
Bilgilerinizi rica ederim.

Saygılarımla,  
AKADEMİ BAŞKAN YRD.



Doç.Dr.Fazıl TEKİN

Ek: 1 adet tez

ARÖ/Gö.

28.11



- SURREY, Stanley : "Tax Administration In Underdeveloped Countries", Richard Bird and Oliver Oldman, eds., Reading On Taxation In Developing Countries, The John Hopkins Press, Baltimore, 1964.
- SURREY, S.Surrey : "Automatic Data Processing and Tax Administration: The Potentialities of ADP and Factors Involved In Its Adoption", Joint Tax Program (OAS/IDB/ECLA), Problems of Tax Administration In Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- ŞANVER, Salih : "Vergi Düzeninde Neler Yapılabilir?" (Açık Oturum), Milliyet Gazetesi, 19 Şubat 1978.
- TAYLOR, Milton C. : "Income Tax Administration and Policy In Nigeria", Richard Bird and Oliver Oldman, eds., Readings On Taxation In Developing Countries, Third Edition, The John Hopkins Press, Baltimore, 1975.
- TEKİN, Fazıl : Mali Tekeller ve Türkiye'de Tütün Tekeli, E.İ.T.İ.A., Eskişehir, 1974.
- TEKİN, Fazıl : Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A., Eskişehir, 1978.
- TEPE, Kenan : "Savıştayın Gelir Denetimi", Mali Hukuk, Yıl 7, Sayı 44, 1977.

- TOPRAK, Vamık : Gümrük Politikası, Ankara, 1965.
- TOSUN, Kemal : "Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri-Sene 1962., İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1964.
- TOSUN, Kemal : "Devlet İdaresinde Koordinasyon Hakkında Bazı Mütalâalar", Maliye Enstitüsü Konferansları, Onuncu Seri-Sene 1964, İstanbul, 1965.
- TUNCER, Selahattin : Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1970.
- TÜRK, İsmail : İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, S.B.F., Ankara, 1961.
- ULUGEÇİT, Ayçal ve BAŞIBİYYÜK, Taner : İngiltere'de Katma Değer Vergisine Geçiş ve Uygulaması, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara, 1977.
- UNITED NATIONS : Revenue Administration And Policy Technical Assistance Programme In Israel, (Second Report), NewYork 1955.
- ÜLKER, Muhsin : "Mali İdare", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1965, S.B.F., Ankara, 1966.
- WELCH, Ronald B. : "Measuring The Optimum Size of a Field Staff", National Tax Journal, Vol.7, No.3, 1954.

- WHITE, B.Frank : Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda  
White Heyetinin Raporu, Ankara, 1963.
- WRIGHT, L.Hart : Comparative Conflict Resolution  
Procedures In Taxation, The Univ. of  
Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- ZIMMERMAN, Joseph : "The Administration Cost of The  
Syracuse Salek Tax", National Tax  
Journal, Vol.8 No.2, 1955.
- \_\_\_\_\_ : Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik  
Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı  
ve Plan Komisyonu Raporu, T.C. Baş-  
bakanlık Kanunlar Ve Kararlar Tetkik  
Dairesi Başkanlığı, Sayı:101-265/05205.
- \_\_\_\_\_ : 1978 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C.  
Maliye Bakanlığı, Ankara, 1977.
- \_\_\_\_\_ : Bütçe Gelirleri Yıllığı 1976, Maliye  
Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü  
Ankara, 1977.
- \_\_\_\_\_ : Devlet Gelirleri Bülteni, Bütçe Yılı  
68, Sayı 23, Maliye Bakanlığı Gelirler  
Genel Müdürlüğü, İstanbul, 1970.
- \_\_\_\_\_ : İtalyan ve Alman Vergi İdarelerinde  
Bilgi İşlem Çalışmaları(Teksir),  
Maliye Bakanlığı Gelirler Genel  
Müdürlüğü.

- 
- : Kalkınma Flânı, İkinci Bes Yıl  
1968-1972, T.C.Başbakanlık, D.P.T.,  
Ankara, 1967,
- 
- : Kamu Kuruluşlarında Halkla İlişkiler  
Semineri, M.F.M., Ankara, 1976,
- 
- : Mali Kanunlar, Maliye Bakanlığı Tetkik  
Kurulu, Ankara, 1977.
- 
- : Hesap Uzmanları Kurulunun 15.Yılı  
Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları  
Kurulu, Ankara, 1961.
- 
- : "Maliye Tarihinden Belgeler", Maliye  
Bülteni, Sayı 656, 1969.
- 
- : Maliye Bakanlığı Teşkilat ve  
Vazifeleri Hakkında 29.5.1936 Tarih  
ve 2996 Sayılı Kanuna Ek Kanun  
Tasarısı Gerekçesi, 26.1.1972.
- 
- : Taxation In The Federal Republic of  
Germany, World Tax Series, Harvard  
Law School, Commerce Clearing House,  
Inc., Chicago, 1963.
- 
- : Taxation In France, World Tax Series,  
Harvard Law School, Commerce Clearing  
House, Inc., Chicago, 1966.
- 
- : Taxation In Italy, World Tax Series,  
Harvard Law School, Commerce Clearing  
House, Inc., Chicago, 1964.

- 
- : Taxation In the United Kingdom,  
Harvard Law School, World Tax Series,  
Little Brown and Co., Boston, 1957.
- 
- : Taxation In The United States,  
Harvard Law School, Commerce Clearing  
House, Inc., Chicago, 1963.
- 
- : Report of The Royal Commission On  
Taxation, Vol.5, The Queen's Printer  
Ottawa, 1966.
- 
- : R.G.Tarih: 30.6.1929, Sayı 1229.
- 
- : R.G.Tarih: 30.12.1931, Sayı:1989.
- 
- : R.G.Tarih: 5.6.1936, Sayı:3322.
- 
- : R.G.Tarih: 14.8.1942, Sayı:5184.
- 
- : R.G.Tarih: 5.4.1945, Sayı:5974.
- 
- : R.G.Tarih: 7.6.1946, Sayı:6327.
- 
- : R.G.Tarih: 3.4.1950, Sayı:7473.
- 
- : R.G.Tarih: 4.7.1938, Sayı:3950.
- 
- : R.G.Tarih: 7.4.1969, Sayı:13168.
- 
- : T.B.M.M. Zabıt Ceridesi, C.5, Ankara,1932.
- 
- : T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, C.11, Ankara, 1936.
- 
- : T.B.M.M.Zabıt Ceridesi, C.26,Ankara,1942.

- \_\_\_\_\_  
: T.B.M.M.Zabit Ceridesi, C.25-D, Ankara  
1950.
- \_\_\_\_\_  
: Türkiye İstatistik Yıllığı 1977,  
Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü
- \_\_\_\_\_  
: Türk Vergi Kanunları I, T.C.Maliye  
Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.
- \_\_\_\_\_  
: Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev  
Yönetmeliği, R.G.Tarih: 3.2.1977,  
Sayı:15839.
- \_\_\_\_\_  
: Vergi Dairelerinin Müessiriyeti  
Nasıl Arttırılabilir? İslâhat  
Tedbirleri ve Gerekli Değişiklik-  
ler Neler Olabilir?(Teksir), Maliye  
Bakanlığı Teftiş Kurulu, Ankara,1963.
- \_\_\_\_\_  
: Vergi Reform Komisyonu Raporları,  
C.II, İstanbul, 1969.
- \_\_\_\_\_  
: Vergi Reform Komisyonu Raporları,  
C.III, İstanbul, 1970.
- \_\_\_\_\_  
: Vergi Reform Komisyonu Raporları,  
C.IV, İstanbul, 1970.
- \_\_\_\_\_  
: Yeni Strateji ve Kalkınma Planı,  
Üçüncü Beş Yıl 1973-1977. T.C.  
Başbakanlık D.P.T., Ankara, 1972.

## K A Y N A K Ç A

- ACKERMAN, Susan Rose : "The Economics of Corruption"  
Journal of Political Economics,  
Vol.4, No.2, 1975.
- AHISKA, AYDIN : "Türkiye'de Vasıtasız Vergi Ge-  
lirini Arttırmak İçin Alınması  
Gerekli Tedbirler", Türkiye'de  
Vergi Kayıplarının Önlenmesi  
Sorunu, İ.Ü.İşletme Fakültesi,  
İstanbul, 1977.
- AKDENİZ, Gıyas : "Devlet Teşkilâtı ve Rasyonali-  
zasyon", İktisat Fakültesi Mec-  
muası, No.1-2, 1947-1948.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Vergi İncelemesi, (Basılmamış  
Doktora Tezi), A.İ.T.İ.A.,  
Ankara, 1977.
- AKMANSU, Mehmet : "Vergi Daireleri", İktisat ve  
Maliye Dergisi, C.X, s.2, 1963.
- AKMANSU, Mehmet : "Bir Vergi Reorganizasyonunda  
Gözönünde Bulundurulması Gerek-  
li Bazı Önemli Hususlar", Maliye  
Bülteni, Sayı 660, 1970.
- ALAYBEK, Ali : Vergi Murakabesi ve Mali Kaza,  
Maliye Vekaleti Maliye Tetkik  
Kurulu, 1959.

- ALLAN, Charles M. : The Theory of Taxation, Penguin Books, Manchester, 1959.
- ALLINGHAM, M.G. and SANDMO, A. : "Income Tax Evasion A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, Vol.1, No.3/4/1972
- AR, A. Fikret : Büro Yönetimi Teknikleri, T.O.D. A.İ.E., Ankara, 1977.
- AYDEMİR, Oğuz : Devlet Gelirlerindeki Gelişmeler ve Gelir Vergisi Kaybı (1970-1976), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara, 1978.
- BAKLACIOĞLU, Sadık : Belçika'da Maliye Teşkilâtı ve İşleyiş Tarzı, Maliye Vekâleti Maliye Tetkik Kurulu, 1959.
- BARANSEL, Atillâ : "Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü", İşletme Fakültesi Dergisi, C.3, Sayı 2, 1974.
- BAŞAR, Mübin : "Türkiye'de Vergi Bürokrasisi ve Çağdaşlaşması Sorunu", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans He yeti, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul, (1978)
- BATIREL, Ömer Faruk : "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi", İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, I.İ.T.İ.A., 1973/Sayı 1



- BECKER, Gary S. : "Crime and Punishment:An Economic Approach", Journal of Political Economics, Vol.76, No.2,1968.
- BEDFORD, S. P. : Vergi İdaresi İşlemlerini Bilgisayara geçirmeyi amaçlıyan, Aşamalı bir program hakkında Türk Maliye Bakanlığına sunulan danışmanlık raporu, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,1975.
- BEST, Michael H. : "Political Power and Tax Revenues In Central America",Journal of Development Economics, 3(1976).
- BIRD, Richard and OLDMAN , Oliver : Readings On Taxation In Developing Countries, The John Hopkins Press, Baltimore,1964.
- BIRD, Richard and OEDMAN, Oliver : Readings On Taxation In Developing countries, Third Ed., The John Hopkins Press, Baltimore, 1975.
- BİRLEŞMİŞ MİLLETLER, Yayını : Amme İdaresi El Kitabı, (Çev. Sevda Erem ve Diğerleri), T.O.D. A.İ.E., Ankara.
- BROCHIER, Hubert/ TABATONI, Pierre : Mali İktisat, (Çev. Adnan Erdaş), İ.Ü.İ.F., İstanbul,1971.
- BULUTOĞLU, Kenan : Vergi Politikası, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1962.
- BULUTOĞLU, Kenan : "Türk Ekonomisinde Vergi Kaybı ve Önleme Çareleri", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul, (1978).

- BURCH, John G. : Information Systems: Theory and Practice, Hamilton Pub.Co., Santa Barbara, California, 1974.
- STRATER, Felix R.
- CAPET, Marcel-Francis : Vergi Kaçakçılığı, (Çev.Celâl Erçoklu), Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1954.
- CAPLIN, Mortimer M., : "Tax Administration In Developing Nations Its Economic And Social Implications", Cento Symposium On Tax Administration, Tehran, 1965.
- CEMALCILAR, İlhan/  
AŞKUN, İ.Cem/  
BAYAR, Doğan/  
ÖZ-ALP, Şan : İşletmecilik Bilgisi, E.İ.T.İ.A., Ankara, 1974.
- CIBELIAN, R.J. : "Improvements In Tax Administration", Development Digest, Vol.5, No.3, 1967.
- CIRELİ, Ertan : İngiliz Gelirler İdaresi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara, 1977
- COŞKUN, Gülay : "Etkenlik Denetimi", Mali Hukuk, Yıl 7, Sayı 44, 1977.
- CROCKETT, Joseph, P. : "Common Obstacles To Effective Tax Administration In Latin America", Joint Tax Program (OAS/IDB/ECLA), Problems of Tax Administration in Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, 1965.

- CROCKETT, Joseph, P. : The Federal Tax System Of The United States, Greenwood Press Pub., Westport, Connecticut, 1970.
- DEBATIN, Helmut : "Germany", L. Hart Wright, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The Univ. of Michigan Law School, Ann Arbor
- DE IRIMO, Antonio : "Administrative And Political Problems In Raising Tax Yields" Alan T. Peacock and Gerald Hauser, Eds., Government Finance and Economic Development, Paris, 1965.
- Berrera
- DEMIRKAN, Uçar : "Program Bütçe Uygulamasıyla, Gelirler Yönetiminin Maliyetinin Ölçülmesi", Maliye Bülteni, Sayı 26, 1977.
- DOĞAN, A. Aykon : "Türk Vasıtalı Vergi Gelirlerini Arttırmak İçin Alınması Gerekli Tedbirler", Türkiye'de Vergi Kayıplarının Önlenmesi Sorunu, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1977.
- Due, John F. : Sales Taxation, Routledge and Kegan Paul, London, 1957.
- DUE, John F. : Taxation and Economic Development In Tropical Africa, The M.I.T. Press, Cambridge, Mass., 1963.

- DUE, John F. : Indirect Taxation In Developing Economies, The John Hopkins Press, Baltimore, 1970.
- DUE, John F. : Maliye, (Çev.Sevim Görgün ve İzzettin Önder), Üçüncü Baskı, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1963.
- DUE, John F. : "Administrative Criteria In The Establishment of Sale And Excise Tax Structure", Joint Tax Program (OAS/IDB/ECLA), Problems of Tax Administration in Latin America, The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- EK, Halit : Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, Ankara, 1976.
- EKONOMİK ve SOSYAL ETÜDLER KONFERANS HEYETİ : Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul., (1978).
- ERDOĞDU, Nurhan : "İstihbarat Üzerine Ön İnceleme", Maliye Bülteni, Sayı 654, 1969.
- ERDOĞDU, Nurhan : Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1974.
- ERGİNAY, Akif : Vergi Hukuku, A.Ü.H.F., Ankara, 1974.
- ERGİNAY, Akif : Kamu Maliyesi, 4.Bası, Ankara, 1975.

- ERVARDAR, Fehamettin : "Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları Vergi Murakabesi" Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbirinci Seri-1965, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1965.
- FARIOLETTI, Marius : "Statistical Records For The Mana And Control of Tax Administration", Joint Tax Program (OAS/IDB/ECLA), Problems of Tax Administration In Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- FARIOLETTI, Marius : "Tax Administration Funding and Fiscal Policy", National Tax Journal, Vol.XXVI, No.1, 1973.
- FORMI, Gary : Public Economic Theory and Policy, The MacMillan, Co., NewYork, 1973.
- GOODE, Richard : The Individual Income Tax, The Brookings Institution, Washington D.C., 1964.
- GOODE, Richard : "Reconstruction of Foreign Tax Systems", Richard Bird and Oliver Oldman, Eds., Readings On Taxation In Developing Countries, Sec.Ed. The John Hopkins Univ.Press, Baltimore, 1961.

GOVERNMENT OF INDIA,  
Administrative Reforms  
Commission

:"Report of The Working Group On  
Central Direct Taxes Administra-  
tion", Patrick L.Kelley and  
Oliver Oldman, Eds., Readings  
On Income Tax Administration,  
The Foundation Press, Mineola,  
NewYork, 1973.

GÖÇMEN, Ramazan

:"Beyana Dayanan Vergilerde Beyan  
Şartları", Maliye Enstitüsü  
Konferansları, Yirminci Seri-  
Sene 1970, İ.Ü.İ.F., İstanbul-  
1970.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref

: Türkiye'nin İdari Yapısı,  
T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1969.

GROSS, Bertram M.

:"The Managing of Organizations",  
Patrick L.Kelley and Oliver  
Oldman, Eds., Readings On Income  
Tax Administration, The Foundation  
Press, Mineola, NewYork, 1973.

GROVES, Harold M.

:"Emprical Studies of Income Tax  
Compliance", National Tax Journal,  
Vol.XII, No.1, 1959.

GROVES, Harold M.

:"Income-Tax Administration",  
National Tax Journal, Vol.XII,  
No.1, 1959.

- GÜRELİ, Orhan : "Türkiye'de Dolaysız Vergilerde Vergi Kaybının Azaltılması İçin Alınacak Tedbirler", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul. (1978)
- HART, Albert G. : "Fiscal Policy in Latin America", Journal of Political Economy, Vol.78, No.4, 1978.
- HERBER, BERNARD P. : Modern Public Finance, The Study of Public Sector Economics, Rev. Ed., Richard S. Irwin, Homewood, Illinois, 1971.
- HERKİMEN, Aykut : Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A., Ankara, 1976.
- HINRICHS, H.H. : "Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı", Maliye Enstitüsü Konferansları, Ondokuzuncu Seri-Yıl 1969, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1969.
- HOUTTE, Jean Van : "Belgium", L.Hart Wright, Comparative Conflict Resolution, Procedures in Taxation, The Univ. of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.

- JEAGER, Michael : "Vergi Yoklamalarında ve İncelemelerinde Bilgisayar Teknolojisinin Kullanımı", Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, İstanbul. (1978)
- JEZE, Gaston : Maliye İlimi, (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu) Ankara, 1956.
- JOHNSTONE, James, Arthur : "Great Britain", J. Hart Wright, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The Univ. of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- JOINT TAX PROGRAM (OAS/IDB/ECLA), The : The Problems of Tax Administration In Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- İNCE, Macit : Maliye Politikası (Ders Notları), A.İ.T.İ.A. ve Bağlı Yüksek Okullar, Ankara, 1978.
- KALDOR, Nicholas : Indian Tax Reform, Government of India, Ministry of Finance, Department of Economic Affairs, New Delhi, 1956.
- KALDOR, Nicholas : "Will Underdeveloped Countries Learn To Tax?" Foreign Affairs, Vol.41, No.2, 1962.
- KALDOR, Nicholas : "Taxation In Developing States", Rehovoth Conference On Fiscal And Monetary Problems In Developing States, Hebrew Univ. Jerusalem, 1965.



- KELLEY, Patrick and  
OLDMAN, Oliver : Readings On Income Tax Administration  
The Foundation Press, Mineola, New York  
1973.
- KERIAN, Pierre : "France", L.Hart Wright, Comparative  
Conflict Resolution Procedures In  
Taxation, The Univ. of Michigan Law  
School, Ann Arbor, 1968.
- KESKİNOĞLU, Suat : Genel İşletme Ekonomisi Dersleri,  
C.1, Dördüncü Bası, İstanbul, 1970.
- KIZILYALLI, Hüsnü : Türk Vergi Sisteminin Ekonomik  
Analizi, S.B.F., Ankara, 1969.
- KOÇAK, Erdoğan : "Türk Vergi İdaresi Üzerine Düşün-  
celer", Maliye Enstitüsü Konferans-  
ları, S.B.F. 1968, Ankara, 1970.
- KOLM, Serge-Christophe : "A Note On Optimum Tax Evasion",  
Journal of Political Economics,  
Vol.2, No.3, 1973.
- KURUCA, Zeki : "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Üze-  
rine Bir Deneme", Maliye Enstitüsü  
Konferansları, Onbeşinci Seri-Yıl  
1968, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1968.
- KURUCA, Zeki : "Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi",  
Maliye Enstitüsü Konferansları,  
Onsekizinci Seri-Yıl 1969, İ.Ü.İ.F.,  
İstanbul, 1969.
- KURUCA, Zeki : "Türkiye'de Vergi Dnetimi ve Mali  
Kaza", Mülkiyeliler Birliği Dergisi,  
Sayı 33, 1970.

- LEVENT, M. Vedat : İsviçre'de Mali İstihbarat İşleri, Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1956.
- LUTZ, Harley L. : "Tax Administration" Encyclopedia Of The Social Sciences, Eds., R.A. Seligman ve Alwin Johnson, 12 Ed., Vol.XIV.
- LOTZ Jorgen R. and MORSS, Elliott R. : "Measuring Tax Effort In Developing Countries", I.M.F. Staff Papers, Vol.IV, No.3, 1967.
- MARTİN, James W. : "Tax Administration In The United States", Public Finance, Sec. Reprint Ed., Vol.6, 1951.
- MARTİN, James W., CUSH, Frank C.E. : Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor, (Çev. Halûk Demirtaş), Ankara, 1952.
- MCCALEB, Thomas : "Tax Evasion and Taxation of Labor and Capital", Public Finance, Vol. XXX, No.2, 1976.
- MERKEZİ HÜKÜMET TEŞKİLÂTI : Merkezi Hükümet Teşkilâtı Kuruluş ARAŞTIRMA PROJESİ YÖNETİM ve Görevleri, Ankara, 1966.  
KURULU RAPORU
- MEMİK, Mehmet : "Vergi Kaçakçılığının Boyutları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Sayı 143, Yıl 12, 1978.
- MEMİK, Mehmet : "Vergi Kaybının Azaltılması Yolları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Sayı 144, Yıl 12, 1978.

- MORK, Knut A. : "Income Tax Evasion: Some Empirical Evidence", Public Finance, Vol.XXX, No.1, 1955.
- MUSGRAVE, Richard A. : Fiscal Reform for Columbia, Harvard  
and GILLIS, Malcolm Law School, Cambridge Mass., 1971.
- MUSGRAVE, Richard A. : Public Finance In Theory and Practice,  
MUSGRAVE, Peggy Mc Graw-Hill, NewYork, 1973.
- MÜLLER, Felix : "Türk Vergi İdaresi ve Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı Hakkındaki Alman Heyeti Raporunun Özeti", Katma Değer Vergisi, E.İ.T.İ.A., Eskişehir, 1976.
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 2.Baskı, İstanbul, 1976.
- NEUMARK, F. : Maliyeye Dair Tetkikler, Dördüncü Bası, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1951.
- NEWMAN, William H. : Sevk ve İdare (Çev.Kenan Sürgit), T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1970.
- NOWAK, Norman D. : Tax Administration In Theory and Practice, Praeger Publishers, NewYork, 1970.
- OLDMAN, Oliver : "Controlling Income Tax Evasion", Joint Tax Program (OAS/IDB/ECLA), Problems of Tax Administration in Latin America, The John Hopkins Press, Baltimore, 1965.
- ÖZAKTAŞ, Nursel : A.B.D.'de Federal Gelir Vergisi, İ.Ü.İşletme Fak., İstanbul, 1976.

- ÖZER, İlhan : Vergi İdaresi, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1966.
- ÖZER, İlhan : "Vergi İdaresi Vergi Politikası", Maliye Bülteni, Sayı 651-652, 1968.
- ÖZER, İlhan : "Maliye Teşkilâtının Genel Kritiği", Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı: 5, 1969.
- ÖZER, İlhan : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1974.
- ÖZER, İlhan : Vergi İdaresi, İ.Ü.İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, 22. Seri, 1972'den ayrı basım, İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1975.
- ÖZER, İlhan : Türk Kamu Maliyesi ve Sorunları, T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1976.
- PEACOCK, Alan T. and HAUSER, Gerald : Government Finance and Economic Development, Paris, 1965.
- PECHMAN, Joseph : Federal Tax Policy, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1966.
- PELİN, İ.Fazıl : Finans İlmi, Üçüncü Bası, İstanbul, 1945.
- PENNIMAN, Clara and HELLER, Walter W. : "State Income Tax Administration" Patrick Kelley and Oliver Oldman, Readings On Income Tax Administration, The Foundation Press, Mineola, NewYork, 1973.

- FREST, A.R. : Public Finance, Third Edition, Weidenfeld, Nicolson, London, 1960.
- PRICE, James L. : Organizational Effectiveness, Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1968.
- PUBLIC ADMINISTRATION : Modernizing Government, Administration, SERVICE Chicago, 1961.
- REYNOUD, P.L. : Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Haleti, (Çev.Celal Erçoklu), Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu, Ankara, 1955.
- SAĞOCAK, Ayhan : "Maliye Bakanlığının Halkla İlişkiler Çalışmaları", Kamu kuruluşlarında Halkla İlişkiler Sorunları Semineri MPM, Ankara, 1976.
- SAYAR, Nihat : Amme Maliyesi Devlet Bütçesi, II. Baskı, İstanbul, 1962.
- SCHMÖLDERS, G. : Genel Vergi Teorisi, (Çev.Salih Turhan) İ.Ü.İ.F., İstanbul, 1976.
- SCHUTTEVAER, H. : "The Netherlands", L.Hart Wright, Comparative Conflict Resolution Procedures In Taxation, The Univ of Michigan Law School, Ann Arbor, 1968.
- SECKLER-HUDSON, Catheryn : Nazari ve Tatbiki Teşkilât ve İdare, (Çev. Gülgün Gönenç), T.O.D.A.İ.E., Ankara, 1960.
- SELIGMAN, R.A. and : Encyclopedia of the Social Sciences, JOHNSON, Alvin 12 Ed., Vol.XIV.