

## VERGİ İDARESİ

**Dr. İlhan ÖZER**

Maliye Baş Müfettişi

Az gelişmiş ülkelerde idarenin reorganizasyonu en başta gelen sorunlardandır. Vergileme hizmetlerini yürüten idarenin, ekonomik ve sosyal gelişmeleri yakından takip ederek, sık sık yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenlemeler sonucu; hizmetlerin daha iyi yapılması, işgücünün israf edilmemesi, insan unsurundan daha iyi faydalanılması sağlanır.

Vergi idaresi, mükellef gurubunun vergi hizmetlerini yürütür. Bir anlamda, hemen hemen bütün gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi veya sorumlusu durumundadırlar; bunların bir kısmı devamlı, bir kısmı ise arızî olarak vergi vermektedirler. Bu sebeple, vergi idaresi ile vergi ödeyicisi veya yüklenicisi arasında sıkı bir ilginin kurulması icabetmektedir.

Vergi koyma, devletin temel haklarından birincisidir. Bu haktan vazgeçmesi bahis konusu olamaz; zira kamu giderlerinin yapılabilmesi vergi tahsiline bağlıdır. Devlet bazı hizmetleri yapmaktan bir süre vazgeçebilir; meselâ turizm, ticaret, sanayi, ulaştırma, bayındırlık hizmetleri ertelenebilir; eğitim ve sağlık hizmetleri özel teşebbüslere bırakılabilir. Ancak, maliye, adliye, savunma, iç ve dış işleri hizmetleri, kanımızca, devletin temel faaliyetlerini teşkil eder. Bu hizmetlerin yapılması zorunluğu, vergi hakkını ve hizmetlerini ortaya çıkarır.

Özetlemek gerekirse; vergi hizmetleri devletin ana fonksiyonlarından biridir; vergi idaresi de, bu hizmeti yürütmek üzere kurulması gereken bir idaredir. Bu idare, mükelleflerle olan ilgilerini, dürüstlük, âdâlet, tarafsızlık ve çalışkanlık örnekleri vererek yürütecektir. Bu idare, mükellefleri tesbit, beyannameleri kabul,

vergi incelemelerini yürütmek, vergi ihtilâflarını çözümlmek, vergi hesaplarını tutmak ve vergiyi tahsil etmek hizmetleri ile yükümlüdür. Bu suretle, memleketimizdeki "vergi daireleri" nin bir hizmet özetini de vermiş olmaktadır. "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği"ne göre, büyük - orta - küçük tip vergi daireleri, (yoklama, tahakkuk, itirazlı işler, hesap, tahsilât ve evrak) servislerinden kurulmuşlardır.

Halen yeniden düzenlenmekte olan Vergi Usul Kanununa "İdare" birinci kitap olarak girmekte ve vergi idaresinin tanımı şöyle yapılmaktadır:

"Vergi idaresi, vergi kanunları ile kendisine, mükelleflerin tesbiti, vergilerin tarhi, gerçekleştirilmesi ve tahsili ve genel olarak vergi kanunlarının ve usul hükümlerinin uygulanması görevi ve yetkisi verilen idaredir."<sup>1</sup>

Bu idarenin, merkezde bir beyni, taşrada hizmetleri yürüten daireleri vardır. (Bölge ve vergi dairesi müdürlükleri)

Vergi idaresi, hizmetlerini yürütürken, adliyeden, İçişlerinden, tapu-nüfus-noterden, dış teşkilâtta faydalanır; bilhassa harçlar ve ücretlerin tarh ve tahsili ile, aracı daireler meşguldür. Gümrük ve Tekel İdareleri, vergileme ile meşgul diğer ana kuruluşlardır; az gelişmiş ülkelerde bu idarelerin rolleri inkâr edilemez. Özellikle Gümrük vergileri ile meşgul idare (dış gelirler idaresi) devlete, en az vergi daireleri (iç gelirler idaresi) kadar gelir sağlamakta ve sağladığı gelir ölçüsünde ehemmiyeti artmaktadır.

### 1 — Vergi İdaresi ve Vergi Politikasının Ayrılması :

Vergi idaresi, Maliye veya Hazine Bakanlığının çok önemli bir parçasıdır; Vergi politikası da aynı Bakanlığın görev sahasına dahildir.

Bu bölümde "Vergi Politikası" ile ilgili kısa bilgiler verilecektir. Vergi Politikası, vergilerin ekonomik ve sosyal kalkınma aracı olarak kullanılmalarıyla; âdil ve verimli olmalarıyla ilgilenmektedir. Vergi Kanunlarının konulması veya değiştirilmesinin;

1 Vergi Reform Komisyonu. **Vergi Usul Hukuku Reformu** "İdare" 1971.

sermaye birikimine, fiat istikrarına, işsizliğe, tasarrufların yatırıma kaymalarına, ödemeler dengesine, gelir dağılımına yaptığı etkiler, vergi politikası ile meşgul olanların çalışma sahası içine girmektedir.

“Vergi politikası”, vergi kanunu hazırlamak anlamına da gelir. Vergi kanunlarının hazırlanmasında, başlıca rolü Maliye Bakanlığı oynadığı halde, bu kanunların görüşülmesi ve kabulünde söz hakkı Parlamentolarındır. Şüphesiz, devletin politik hayatında söz sahibi olan iktidar partisinin, çeşitli vergiler konusunda değer yargılarının bulunması bunları, kendi ekonomik-sosyal-tarihi anlayış ve değerlendirmeye çerçevesi içinde (yeni vergi kanunu koymak veya kaldırmak, muafiyet-istisna-indirim uygulamalarını genişletmek-daraltmak, vergi mevzuunu ve tarifesini ayarlamak suretiyle) düzenlerler.

Ancak, müşahedeler onu göstermiştir ki, vergi kanunlarını, belli direktif ve prensiplere göre hazırlamak görevi, genellikle yasama organları yerine, yürütme organları (Maliye veya Hazine Bakanlıkları) tarafından yerine getirilmektedir.

Bu şekilde icra organı, istese de, istemese de vergi kanunu hazırlama işini üstlenmektedir.

Birleşik Amerika’da, Başkanın vergileme ile ilgili tavsiyelerine uyularak, vergi kanunu hazırlama görevi Hazine Bakanlığının’dır. Genellikle Bakan Yardımcısı veya Müsteşar kademesinde bir yüksek memur “vergi politikası”nı yürütmekle yükümlüdür. Bu hizmetler; iktisatçı ve istatistikçilerden kurulu (Vergi Analizleri Dairesi) ile; avukatlar ve muhasebecilerden kurulu (Vergi Hukuku Dairesi) tarafından müştereken yürütülür. Bu suretle, hazırlanan vergi tasarısının ortaya çıkaracağı vergi sorunları, ekonomik sorunlar, gelir sağlama etkisi, hukukî sorunlar, muhasebe ile ilgili sorunlar, meclislerde yapılacak savunmalar, kanuna uygun çıkarılacak yönetmelik ve tebliğler öncelikle hesaplanmakta, tartışılmakta ve hazırlanmaktadır<sup>2</sup>.

Bir vergi tasarısının hazırlanmasında, vergi politikasını yürüten kimseler, vergi idaresinin teknik, hukukî ve istatistiki bilgile-

2 Pechman, Joseph, A. **Federal Tax Policy**, (The Tax Legislative Process) “Executive Preparation of a Tax Bill”, p. 33.

rinden faydalanırlar. Ayrıca, ilmi çevrelerin, iş muhitlerinin, ihtisas guruplarının tavsiye ve temennilerini de dikkate alırlar.

Vergi tasarısının hazırlanmasında, icra organının bu faaliyetlerinden sonra, yasama organının görevleri başlar. Bu organ, millî çıkarılara en uygun düşecek vergi değişikliklerini kanunlaştırır.

Bu sebeplerle, vergi politikasının düzenlenmesinden ve vergi kanunlarının yürürlüğe konmasından, vergi idaresi dışında, —apayrı bir organ— sorumludur. Bu sorumluluk, önce Maliye Bakanlığı içindeki (vergi politikası) yürüten guruba, daha sonra çok daha büyük ölçüde Parlemantoya düşmektedir.

“Vergi idaresi”ne gelince, bu idare, vergi kanunlarını uygular. Geniş bir mükellef gurubu ile ilgilenir; bunlarla ilgili vergileme hizmetlerini yürütür. Gerektiği taktirde, vergi politikasını yürütenlere yardım eder; vergi idaresinin yetenekleri bilinmeden kendisine birçok yeni hizmetin yükletilmesi doğru olamayacağından, vergi kanunlarının getireceği ekstra yükler (loading) önceden hesap edilmek mecburiyetindedir. Ayrıca, vergi idaresi içinde görevli elemanların bilgi seviyeleri; teçizatın yeter olup olmaması da vergi politikasını yürütenleri ilgilendirmektedir.

Vergi idaresinin genel anlamda hizmetlerine gelince; bunlar arasında; mükellefin tesbiti, beyannamelerin kabulü, vergi tetkikleri, tetkikler sonucu ortaya çıkan ihtilâfların idare içinde çözümü, vergilerin rızaen veya cebren tahsili, tebliğ hazırlama işlemleri, vergi personelinin teşkilâtlanması ve yetiştirilmesi, mükellefler ile işbirliğinin sağlanması, istihbarat işleri, vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi cezaları salınması, idareye yardımcı (hukuk, muhasebe, plânlama, araştırma) hizmetlerden faydalanılması ve özellikle hizmetlerin süratle görülmesini sağlayacak teknik ve idarî teçizatlanmanın yapılması, sayılabilir.

Bizde, Maliye Bakanlığı içinde “vergi politikası”nı yürütecek ayrı bir organın bulunmayışı önemli bir eksiklik sayılmaktadır. Şüphesiz, devlet masraf politikası, borçlanma ve hazine işlemleri politikaları da ayrı kuruluşlar tarafından değil, idarenin kendi bünyesi içinde yürütülmeğe çalışılmaktadır.

Halen, Gelirler Genel Müdürlüğü, vergi idaresinin başı olmasına rağmen, vergi politikasını da yürütmektedir. Tabiidir ki, bu

çalışma, gelişmiş bir ülkenin vergi politikası çabalarına uygunluk göstermemekte, aynı zamanda birçok eksigi de ihtiva etmektedir. Vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerin ekonomik ve sosyal etkileri ölçülememekte, hatta verimlilikleri dahi tam anlamı ile hesaplanamamaktadır. Bunun başlıca nedenini, vergi idaresinin elinde iktisat ve istatistik uzmanı olmaması (research) ve bu idarenin kendi asli görevlerinin ağırlığı (Jobloading) teşkil etmektedir. Ayrıca bu idare; kendisine yararlı olabilecek birçok yan teşekkülünden, Bakanlık içinde tetkik ve teftiş elemanları ile Üniversitelerden, ticaret-sanayi temsilcileri ile müşavirlerinden, vergi reformları yapmakla görevli kuruluştan, son yıllarda istifade etmemiştir. Bu suretle, bir nisbet dahilinde sürat kazanılmakta ise de, vergi kanunlarının Parlemantoda müzakeresi sırasında ve daha sonra çok büyük ihtilâf konuları ortaya çıkmakta ve yeni vergi kanunları daha yürürlüğe girmeden değiştirilme zarureti ile karşı karşıya kalmaktadır.

## 2 — Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi :

Az gelişmiş ülkeler, vergi idarelerinin gelişmesine fazla ehemmiyet vermemişlerdir; daha ziyade vergi politikası üzerindeki tartışmaları yürütmüşlerdir. Bu ülkelerde, Gelir vergisi tatbikati, tüketimden, emlaktan, ihracat-ithalâttan ve verasetten alınan vergiler, hatta Masraf Vergisi (Expenditure Tax) uygulaması daha ilgi çekici bulunmuştur.

Bütün bu vergi politikası çalışmaları, devletin ihtiyacı olan geliri sağlamak gayesiyle yapılmaktadır. Ek kaynaklar için, yeni vergi konuları zorlanmıştır. Halbuki, birçok ülke, vergi idaresini düzenlemek, ona çalışma olanakları sağlamak suretiyle ek gelire de kavuşmuştur; bu suretle kaynaklardan mükerrer vergi alınması, hatta vergi nisbetlerinin anormal şekilde yükseltilmesi de önlenmiştir.

Yeni vergi kanunlarının getirilmesi, eski vergilerde yıpranmayı ve adaletsizlikleri artırmaktadır; eski vergilerin kontrolü güçleşmekte, etkin bir idare imkânsızlaşmaktadır<sup>3</sup>.

3 Surrey, Stanley S. **Tax Administration in Underdeveloped Countries**. "Readings", p. 497-527.

Netice itibariyle, vergi idaresini güçlendirerek, mevcut vergilerden en iyi şekilde istifade fikri geniş kabul görmüştür. Mütetrakki gelir vergisinin verimi, devamlı artış temayülü göstermekte, ödeme gücü (ability to pay) prensibi benimsenmektedir. 20 ci asrın vergisi sayılan Gelir Vergisi, bu asrın gereği olan bir vergi idaresinin kurulmasını istemektedir.

Genellikle, zayıf bir vergi idaresinin, bütün bir vergi sistemini bozduğu müşahade edilegelmiştir. Bu sebeple, birçok az gelişmiş ülke, önce idari mekanizmayı kuvvetlendirmek, daha sonra esas vergi reformlarını yapmak cihetine gitmektedirler. Bazı ülkelerde ise, vergi idarecisi, kendi omuzlarına birçok yükün yüklendiğini, memur kalitesinin gitgide düştüğünü, mükelleften istenen birçok vergi mecburiyetinin yerine getirilmediğini izlemek durumunda kalmaktadır. Vergi sistemi gitgide karışık=muğlak bir hâl almakta vergi hukukçusu, müşaviri, muhasebecisi idareye yardımcı olamamakta, vergi memuru az ücret sebebiyle işini savsaklayan, hatta kötüye kullanan kişi olmaktadır. Bütün bunlar, az gelişmiş ülkelerde sık sık rastlanan ve vergi idarecisini devamlı meşgul eden olaylardır.

Vergi sisteminin çok gayriadil oluşu, sistemde yer alan vergilerin karışık=insicamsız bulunuşu, vergi idarecisinin faaliyetlerini güçleştirir. Bu sebeple, vergi kanunu hazırlanmasında, vergi idaresinin karşılaşacağı bütün güçlüklerin önceden hesaplanması şarttır, bunu sağlamak üzere, hazırlık safhasında vergi hukukçularının yanı sıra, muhasebecilerin, müşavirlerin ve öncelikle vergi idaresinden sorumlu şahısların görüşleri de alınmalıdır.

Bütün ülkeler için geçerli olmakla beraber, az gelişmiş ülkelerin özellikle karşılaşacakları vergi idaresi sorunlarının başlıcaları şunlardır.

a) Mükellefin tesbiti : Vergi idaresinin ilk hizmeti budur; bir vergi idaresi, mükellefini tesbitten aciz ise, diğer hizmetler bir lüks sayılabilir. Mükellefin tescili, bölgeye, şehre göre yapılabilir; iş nevelerine, yatırımlara, emläke göre de olabilir; alfabetik esas da uygulanabilir.

b) Mükellefin kendiliğinden beyanda bulunmasını sağlama : Birçok vergi, mükellefin doğru beyanına dayanmaktadır. Vergi idare-

resi, doğru beyanların artmasını sağlamalıdır. Beyanname, parasız verilmeli, basit olmalı, karışık bilgiler istenmemeli, beyanname verilme zamanları yayın organları ile duyurulmalıdır.

c) Mükellef beyanının tetkik ve kontrolü : Mükellefin faaliyetlerinin doğruluğu vergi idaresince incelenecektir. Bazı mükellefler kasden hatalar yaparlar, namuslu mükelleflerin bunlardan ayrılması icabeder. Vergi idaresi, mükellefin devamlı ve zamanında beyanda bulunup bulunmadığını kontrol eder. Ayrıca, vergi incelemelerine konu olacak beyannameleri ayırır; bu beyanların doğruluğunu inceleme elemanları tahkik ederler.

Vergi incelemeleri, daire içinde ve dışımda yapılabilir; inceleme gerektiğinde genişletilebilir. Kayıtlar, vesikalar yetersiz olduğu takdirde, tahmin=takdir yollarına gidilir. Mükellefin net varlığındaki artışlar bir delil olarak ele alınır. Bütün bu vergi tetkiklerinin başarılı olması için, vergi idaresinin bazı yetkilerle (örneğin; bankalardan, sigortalardan, diğer mükelleflerden ve resmi kuruluşlardan bilgi talebi gibi) donatılması gerekmektedir.

d) Mükellefle idare arasındaki vergi ihtilâflarının çözümlenmesi : Vergi tetkikleri sonucu çıkan ek vergilere mükelleflerin birçoğu itiraz ederler. Vergi idaresi, bu ihtilâfları çözümlenmek zorundadır; genellikle mükellefle uzlaşma=anlaşma yoluna gidilir; bu olmadığı takdirde vergi yargısı yoluyla ihtilâf halledilir.

İdarenin vergi anlaşmazlıklarını çözümdede uyguladığı metot, hiyerarşik uzlaşma toplantılarıdır. Mükellef, kendisinden istenilecek verginin sebeplerini, gerek tetkik elemanı karşısında, gerekse uzlaşma mercilerinde en geniş ölçüde tartışır. Neticede bu tartışmalar, mükellefle idareyi bir noktada anlaşmaya sevkeder.

Vergi ihtilâflarının çözümlenmesinde, az gelişmiş ülkeler adli yargıya görev vermişlerdir. Vergi kanunlarının karışıklığı gözönünde tutulduğu takdirde, bu ihtilâfların özel vergi mahkemelerince karara bağlanması faydalıdır.

e) Vergilerin tahsili : Vergi işlemlerinin son safhası ve nihai hedefi vergilerin tahsilidir. Vergi idaresini, en fazla zamanında ödenmemiş vergiler meşgul eder. Bu halde, mükellefe, ayrıca bir ceza uygulamak gerekecektir.

Odenmemiş vergi borcunun öncelikle teşhisi gerekir; bu borç ne kadar erken tesbit edilirse, o derece süratle hareket sağlanır. Mükellefin sıkı takibi, ödeme emirleri; hacizler birbirini takip eder. Gecikilen ödemelere uygulanacak ceza, piyasa faiz hadlerine uygun olmalıdır.

f) Vergi cezaları : Vergi kanunlarını ihlâl hareketleri cezalandırılır; ancak bu cezaların çeşitleri, zamanla gözden geçirilmeli ve aktüalitesini muhafaza etmelidir. Beyanname vermemek, zamanda vergi borcunu ödememek, vergi tevkifatı yapmamak, beyannameye istiyerek yanlış bilgi ve rakamlar yazmak, hileli kayıt ve vesikalardan faydalanmak gibi hallerde ağır vergi cezaları uygulanmalıdır.

Vergi cezalarının nakdi veya cismanî oluşu, vergilemeyi etkiler. Az gelişmiş ülkelerde, vergi kaçakçılığı; vergi ve hapis cezaları birlikte uygulandığı takdirde önlenabilir.

g) Vergi daireleri : Bu dairelerin mükellefe yardımcı olması, uygun mahallerde kurulmaları, eleman ve teçhizat yönünden yeterli bulunmaları faydalı sonuçlar verecektir.

h) Vergi personeli : Gelişmekte olan ülkelerin en önemli vergileme sorunlarından birisi, hiç şüphe yoktur ki vergi personeli ile ilgilidir. Vergi hizmetlerinde, insan unsuru ihmâl edilemez. Vergi personeli ile ilgili konular; az ücretle çalıştırma, öğrenim ve öğretim yetersizliği, işi benimsememe ve sevmeme, organizasyonun iyi kurulmamış olması, iş hacminin ağırlığı altında ezilme ve nihayet politik etkilerle yapılan tayinler, gibi hususlara taallük eder. Bu konuların herbiri kendine has ağırlık taşırlarsa da; kanımızca en önemlisi vergi personelinin ücreti ile ilgili olanıdır. Vergi personeline az ücret verilmesi, işin ihmâlini, rüşveti ve dürüstlük dışı hareketleri yaratır. Vergi memurunun ücreti, diğer devlet memurunun ücretinden fazla tutulmalıdır; bu takdirde, bu memur devlete ek gelirler sağhıyarak, ücret farkını telâfi edecektir.

### 3 — Vergi Tahsil Eden İdareler :

Vergilerin büyük çoğunluğunun vergi daireleri vasıtasıyla tahsil edildiği görülmektedir. Ancak, bu dairelere verilen beyanname, çok defa, bir çok mükelleften tahsil edilmiş çeşitli vergi-



lerin toplandığı birer cetvel mahiyetindedir. Birçok tüketim vergisi ve hizmetlerden alınan vergiler, geniş bir ödeyici gurubu adma, belli bazı mükellefler tarafından vergi dairesine tevdi edilir.

Bu sebeple vergi dairelerinin görevleri oldukça kolaylaşmış bulunmaktadır. Tekel Genel Müdürlüğü'nün, çeşitli sigara, içki ve saire satışından sağladığı Gider Vergilerini her ay bir beyanname ile vergi dairesine ödemesi, veya P.T.T. Hizmetleri, Banka ve Sigorta Hizmetleri ve Nakliyat Vergilerinin, hizmetten faydalanan büyük bir kitle yerine, belli bazı mükellefler tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi, vergi idaresinin faaliyetlerini süratlendirmekte ve kolaylaştırmaktadır.

Diğer taraftan, çeşitli ticarî ve sınaî faaliyetlerde hizmet erbabına ödenen ücretlerden yapılan vergi kesintileri de yine vergi idaresinin faydasıdır. Bugün, ücretlilerin ayrıca beyanname vermeleri imkân, bazı ülkeler tarafından tanınmıştır; az gelişmiş ülkeler ise, ücret vergilerinde işveren tarafından kesinti yapılması (witholding) usulünü benimsemişlerdir.

Şu halde, vergi dairelerini meşgul eden önemli vergi sorunları, gelir ve servet vergileri ile ilgilidir. Tüketimden ve hizmetlerden alınan vergiler, bir dereceye kadar, vergi dairesinin işlerini kolaylaştırmaktadır.

Memleketimizde merkezi idare adına vergi tahsil eden daireler, (5) gurup içinde toplanmaktadır : (1) Vergi Daireleri, (2) Gümrük İdareleri, (3) Tekel İdaresi, (4) Hazine Saymanlıkları, (5) Askerî ve Mülkî Saymanlıklar.

Hemen belirtelim ki, bugün ülkemizde vergi gelirleriyle ilgili 2 ayrı Bakanlık mevcuttur:

- 1 — Maliye Bakanlığı,
- 2 — Gümrük ve Tekel Bakanlığı.

Gelecek yıllarda yapılacak idarî reformlar sırasında, Gümrük ve Tekel Bakanlığının kaldırılması, Gümrüklerin Gelirler İdaresine bağlanması, Tekel'in de iktisadî devlet teşekküllerine bölünmesi düşünülebilir. Bugün, Tekel Genel Müdürlüğü'nün, Gider Vergilerine tabi mükelleflerden herhangi bir farkı yoktur; Tekel'de

yapılacak idarî reformlar sonunda bu Katma Bütçeli İdarenin, Tütün, Alkollü İçkiler ve Çay” konularıyla uğraşan İktisadî Devlet Teşekküllerine ayrılması halinde de, vergi mükellefi olarak durumu değişmeyecektir.

Gelirler Genel Müdürlüğünün gelecekte yapılacak reformunda “İç Gelirler” ve “Dış Gelirler” diye iki ana bölüme ayrılması öngörülmektedir. “Dış Gelirler” terimi ile, kanımızca, dış ticaretten ve dış ekonomik ilgililerden doğan gelirler, özellikle Gümrük Gelirleri anlaşılmaktadır.

Aşağıdaki cetvel, Genel Bütçe Gelirlerini tahsil eden (5) idarenin, tahsilât rakamlarını kapsamaktadır<sup>4</sup>.

Sene	Vergi Daireleri	Gümrük İdareleri	Tekel İdaresi	Hazine Saymanlıkları	Askeri ve Mülki Saymanlıklar	Genel Toplam
1960	3495	1511	634	92	206	5938
1965	6975	2920	1013	1708	282	12898
1969	13330	4485	2148	2250	379	22592
1970	16724	5183	2352	6289	802	31356

Bu tabloyu, aşağıdaki bilgilerin ışığı altında daha geliştirmek mümkündür:

	1968	1969
1—Yıllık Beyanname veren mükellef adedi :	467.888	507.050
Muhtasar Beyannameye giren mükelleflerin adedi :	2.460.066	3.007.374
2—Yıllık Beyannamelerde yazılı tahakkuk eden vergi miktarı :	1.765 milyon,	2.012 milyon,
Muhtasar Beyannamelerde yazılı tahakkuk eden vergi miktarı :	2.282 milyon,	2.655 milyon,

4 Devlet Gelirleri Bülteni : Bütçe yılı : 1970. Sayı : 26, Sayfa : 197.

- 3 — Gider Vergileri mükellef adedi: 8.305  
 Gider Vergileri toplamı (1969) : 5.406 milyon,
- 4 — Gider Vergileri içinde olan :
- a) Banka ve Sigorta Şirketleri adedi (1969) : 3.980  
 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi : 806 milyon,
- b) P. T. T. Hizmetleri vergisi mükellefi : 1 adet  
 P.T.T. Hizmetleri vergisi : 77 milyon

#### 4 — Vergi İdaresinin Sorunları :

Bu kısımda az gelişmiş ülkelerin vergi idarelerini meşgul eden başlıca sorunlara yer verilecektir. Bu sorunların büyük bir kısmı gelişmiş ülkeler yönünden çözüme bağlanmış ve bu ülkelerde idare ile mükellef ilgileri son derece iyimsen bir havaya bürünmüştür.

1961 yılında Lâtin Amerika ülkelerinde (Buenos Aires-Arjantin) yapılan bir "Vergi İdaresi" seminerinde bu sorunların çoğuna temas edilmiştir<sup>5</sup>. Keza, 1965 yılında Tahran'da Cento aracılığı ile yapılan bir sempozyum'da da "Vergi İdaresi" konuları tartışılmıştır<sup>6</sup>.

Bu bölümde, her iki seminerde söz konusu edilen konulara temas edileceği gibi, 1969-1970 ders yılında Harvard Law School-International Tax Program'da yer alan "Tax Administration = Vergi İdaresi" ders notları<sup>7</sup> ile, Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Dairesi tarafından hazırlanan "Manual of Income Tax Administration = Gelir Vergi İdaresi El Kitabı"ndan da faydalanılacaktır<sup>8</sup>.

5. Joint Tax Program. (OAS). **Tax Administration in Latin America.** 1965.

6. Cento. **Symposium on Tax Administration.** 1965.

7. Harvard Law Scholl. (ITP). **Tax Administration Materials.** 1969 - 1970.

8. United Nations. **Manual of Income Tax Administration.** 1967.

### A — Organizasyon ve Personel Sorunu :

Vergi idaresi merkezde ve taşrada çok iyi şekilde organize olduğu taktirde, hizmetlerini mükemmel yürütebilir. Organizasyon konuları, halen ilmî şekilde tetkik edilmekte ve değişen ekonomik gelişmelere uygun organizasyon şemaları teklif edilmektedir.

Vergi idaresi organizasyonu sırasında dikkate alınması gereken hususlar şunlar olabilir:

1) Bu idarenin, Maliyenin bir bölümü olduğu düşünülerek bu Bakanlık içindeki idareler ve diğer devlet kuruluşları ile olan ilgisi sağlanacaktır: Vergi idaresinin faaliyetleri, Maliye Bakanlığınca düzenlenecek ve politikası tesbit edilecektir. Vergileme hizmetlerinde, mahalli idarelerle işbirliği kurulacaktır. Yurt dışına çıkışlarda, gümrük ve emniyet teşkilâtından faydalanılacaktır. Vergi idaresinin Ticaret, Sanayi Bakanlıkları, Plânlama Teşkilâtı, Merkez Bankası, Ticaret-Sanayi Odaları ile, özellikle vergi konularında olan ilgileri yürütülecek, sağlanacaktır.

2) Organizasyonda işlerin ve mesuliyetlerin dağılımı : Bugün vergileme hizmetleri, çok kompleks faaliyetlerden sayılmaktadır. Kanunların ve mükelleflerin çeşitliliği, teşkilâtın da yeniden düzenlenmesine sebep olmaktadır.

3) Vergi idaresinde selâhiyetlerin alt mercilere dağılımı : Vergi idaresinde mükemmel bir yetki ve hizmet dağılımı olacaktır. Günlük faaliyetlerde sorumluluklar mutlaka belli şahıslara verilmelidir. Karar verilmesi gereken işlerde ise, üst mercilere danışılacaktır. Vergi incelemelerinde, inceleme elemanlarına verilen yetkiler yeter olduğu taktirde, başarı sağlanabilecektir.

4) Hizmetler arasında ilgiler : Merkez ile taşra arasında esaslı bir işbölümü yapılmış olacaktır. Kontrol, plânlama, bütçe, araştırma, istatistik, yetiştirme, hukuk servisleri merkezileşmeğe müsaittir. Bu şekildeki hizmet bölüşümü, devletin (merkeziyetçi veya ademi merkeziyetçi) oluşuna göre, değişiklik gösterir. Hizmetlerin büyük bir kısmının merkez tarafından yüklenilişi, zaman kayıplarına yol açar, merkezin ana görevlerini aksatır.

5) Vergi ihtilâflarının çözümlenmesi : Bir vergi dairesi, mükellefleri ile ihtilâfa düşebilir; bu ihtilâfların üst mercilerle uzlaş-

arak çözümlenmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının tefsiri, vergi idaresini yöneten üst merciler tarafından yapılacaktır.

6) Idarenin başı : Vergi idaresini bir âmir yönetmelidir; dış gelirlerin idaresinde hizmet dağılımı yapılabilir. Gümrük gelirleri ayrı idare tarafından tahsil edilebilir.

Vergi idaresinin başı (Director veya Commissioner), hukukçulardan, muhasebecilerden ve vergi mütehassıslarından faydalanan hizmetleri yürütür.

Taşrada vergi idaresi; tahakkuk, tahsilat ve icrai takibat hizmetlerini görür.

7) Merkezin görevleri : El kitapları, yazılı belgeler hazırlamak, vergi kanunlarını tefsir etmek, faaliyet raporunu tanzim etmek; muhasebe, teftiş, plânlama hizmetlerini organize etmek; teknik ve hukukî hizmetleri yürütmek, (tebliğ yayınlamak, bülten çıkarmak, beyanname şekillerini düzenlemek); personel politikasını hazırlamak, personeli yetiştirmek; mükelleflerle işbirliğini sağlamak gibi hizmetler merkez tarafından yürütülür<sup>9</sup>.

Vergi idaresinin organizasyon şeması, hizmet anlayışına göre değişir; bazı hizmetler için yeni teşkilât kurulmuş, bazılarında yeni subeler açılmıştır. Örneğin Kanada'da Vergi idaresinde, (Tahakkuk Teftiş, İstihbarat, İdarî İşler, Plânlama - Geliştirme, Hukuk Servisleri) bulunmaktadır; taşrada ise 29 vergi dairesi faaliyettedir. Kanada, yeni vergi reform hareketleri sırasında, merkezî vergi idaresini de düzenleme çabası göstermektedir<sup>10</sup>.

#### **B — Mükellefin Tesbiti :**

Vergi idaresinin ilk görevi, mükellefi tesbit etmektir. Birçok vergi kanunu mükellefe görevler vermekte, daireye belli zamanlarda bildirimde bulunma, beyanname tevdi etme mükellefiyetleri yüklemektedir. Vergi idaresi, çok defa bu bildirim ve beyanlar sonucu mükellefi tesbit etmektedir.

9 United Nations. **Manual of Income Tax Administration.** p. 62-193.

10 Benson, E. J. **Proposals for Tax Reform.** 1969.

Mükellefin vereceği beyannamelerin, en geniş bilgileri kapsamı, ancak basit ve anlaşılır olması, kolaylıkla doldurulabilmesi, indirim-istisna-muafiyetleri gösterir kısa izahları da ihtiva etmesi gerekmektedir.

Bazı ülkeler çok sayıda beyanname almakta ve bunları değerlendirmektedirler. Bazıları ücret gelirleri için tevkifat usulünü geniş şekilde uygulamaktadırlar. Birçok ülkede beyannamelere, vergi nisbet cetveli ekidir; beyanda bulunulmaması halinde uygulanacak cezalar gösterilmiştir; taksit süreleri belirtilmiştir.

Vergi mükelleflerine ait bilgiler çeşitli kaynaklardan sağlanır ve toplanan bu bilgiler değerlendirilir. Mükellefin merkezi ve mahalli idarelere yaptığı beyanlar mukayese edilir. Faiz, ücret, kira, temettü gelirleri, bunları ödeyenlerin giderleri ile karşılaştırılır. Geniş bir bilgi hazinesinden vergi idaresi istifade eder; çok defa çeşitli kaynaklardan alınan bilgiler makina kullanılmak suretiyle değerlendirilir.

Birçok büyük müessese, vergi idaresine bilgi vermekle yükümlüdür, bu bilgiler şüphesiz kendileri ile ilgisi olan mükellefler hakkındadır. İsveç'te, işverenler, sigorta şirketleri, gayrimaddi hakların ödeyicileri, tarım ürünleri alıcıları, bazı hizmetlerin aracıları, bankalar bilgi vermek (Information return) zorundadırlar<sup>11</sup>.

Mahallî idareler, merkezi idareye yardım gayesiyle, bölgelerinde faaliyette bulunan banka, sigorta, nakliyeciler, inşaatçı, mandıra vs. ile, emlak komisyoncularını bildirirler. Vergi mükelleflerini tesbitte, ticaret gazeteleri, telefon rehberleri, sendikalar, işverenlerin kurdukları odaların kayıtlarından faydalanılır<sup>22</sup>.

Bunlar dışında, vergi incelemeleri sırasında mukabil tetkikler sonucu bazı mükellefiyet tesbitleri yapılabilir. Veraset Vergisi tahsili sırasında da, alınan bilgiler değerlendirilir.

Tesbit ve tescil edilen mükellefe bazı görevler yüklenmektedir; bunlar defter tutma, beyanname verme ve bu bilgilerin doğrulu-

11 World Tax Series : **Sweden**. (Information Returns), p. 592-593.

12 Penniman and Heller. **State Income Tax Administration**, p. 137-142.

ğunu tevsik gibi hususlardır. Mükellef, defterlerini muhasebecilere tutturmaktadır; bazı ülkelerde muhasebe tekniği, standartları ve prensipleri de vergi idaresince tesbit edilir. Bir kısım ülkeler, yeminli hesap mütehasıslarına (Certified public accountants), vergi beyannamelerinin doğruluğunun tasdik yetkisi vermişlerdir. Japonya gibi ülkelerde beyanname renkleri, mükellefin hesaplarının öncelikle gözden geçirildiğini gösterir. (Blue Return System). Hindistan; gelir vergisinde başarılı olamadığını görerek, Prof. Nicholas Kaldor'ın teklifine uyarak Masraf Vergisi uygulaması (Expenditure Tax) yapmış ise de, bu vergiden de ümit ettiği sonucu alamamıştır.

### C — Vergi İncelemeleri :

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en etkin unsur vergi incelemeleridir. İnceleme elemanı geniş yetkilerle mücehhez olmalıdır; Örneğin arama ve zaptetme yetkileri gibi.

Gelişmiş ülkeler vergi inceleme tekniklerinde oldukça ileri gitmişlerdir. Önce, vergi beyannamelerinin seçiminde, sonra daire içi ve dışı incelemelerde etkili yollar bulmuşlardır. Az gelişmiş ülkelerde de, beyanname seçimi usulleri (mükellefin iş nevelerine, beyan edilen miktarlara, toplanan bilgilere göre) geliştirilmiştir.

Herşeyden önce vergi idaresinin merkez dairesi, salim bir beyanname inceleme programı yapmak zorundadır. İncelemelerde dürüstlük ölçüsü yanında, ucuz maliyet unsuru da yer almalıdır. Vergi tetkiklerini kolaylaştırıcı normların tesbiti gerekmektedir. Çeşitli senelerde, çeşitli normlar (g. menkul iratları, gelir vergisi istisnaları vs.), uygulanır; normların tesbitini merkez yapar ve vergi inceleme elemanlarına duyurur. Gaye; mümkün olduğu nisbette çok beyannamenin tetkik edilebilmesidir; şüphesiz büyük bir işletmede kesif bir vergi incelemesi çok zaman alır; fakat bu nevi tetkikler en iyi sonuçları verir. Bugün, beyanname seçiminde, gelişmiş ülkeler elektronik aletler (computer) kullanmaktadırlar.

Vergi incelemelerinde, inceleme elemanının rolü inkâr edilemez; bu eleman iyi muhasebe ve vergi hukuku bilmelidir; dürüstlüğü önemlidir; bunu sağlayacak yüksek ücret kendisine ödenmeli-

dir. Buna mukabil kendisinden incelemelerde sürat ve doğruluk talep edilmektedir<sup>13</sup>.

Gelişmiş ülkelerde kullanılan makinalar, ilerde kısaca değinileceği üzere, sadece beyanname seçiminde kullanılmamakta, beyannamelerdeki hataları tesbit etmekte, tahakkuk ve ödeme ile ilgili işlemleri tamamlamakta, zamanında ödenmeyen vergiler için ödeme emri dahi göndermektedir. Bu makinaların tek yönlü kullanılması, vergi inceleme maliyetlerini yükseltmektedir.

İleri ülkeler, beyanname adedinin fazlalığı sebebiyle, insan emeği yerine makina ile beyanname seçimini benimsemişlerdir.

Beyanname seçiminde, bu makinalara veya seçimi yapacak memurlara, bazı prensipler verilmekte ve bu suretle beyannameler tetkik için ayrılmaktadır. Bu arada birçok (rasyo) dan faydalanılmaktadır; gayrisafi gelire göre; ev kiralari, otomobil giderleri, seyahat giderleri rasyoları gibi.

Vergi incelemeleri sonucu elde edilen tecrübelerle çeşitli mükelleflerin vergi kaçırma usulleri bilindiğinden, iş nevelerine göre, beyanname seçimi de kolaylaşır; beyannamelerince anormal, şüpheli rakamlar yazan mükellefler mutlaka tetkike alınır. Yeni vergi değişikliklerini takip eden yıllarda, bu değişikliklerin uygulama şekilleri de vergi incelemelerine konu olacaktır.

Vergi tetkiklerinin başlıca 2 ana gayesi vardır:

- 1) Mükellefleri doğru beyanda bulunmağa sevk etmek,
- 2) Ek bir gelir sağlamak.

Bu ikinci gaye dikkate alındığında, devlete sağlanacak (ek gelir) ile, vergi incelemeleri için (sarfedilecek para) nın devamlı mukayese edilmesi gerekmektedir<sup>14</sup>.

Vergi inceleme gelirlerinin artmasında rol oynayacak başlıca kriter de, beyannamelerin iyi bir şekilde seçilmesidir.

13 Murphy. **Selecting Income Tax Returns for Audit.** (National Tax Journal. 1959), p. 232-238.

14 Özer, İlhan. **Vergi İncelemelerinde Beyanname Seçim Usulleri,** Vergicinin Dergisi : 60, 1971.



Beyannamelerin seçiminde uygulanan metotlar ve bunların (gider ve gelir) şeklindeki nihai tezahürlerinde (5) ölçme yolu denenmektedir.

1) Sadece "vergi kaçakçıları" veya vergi kaçırma âdetinde olanları incelemek.

2) Yüksek gelir beyan eden mükellefleri tetkik etmek: En iyi inceleme usullerinden biri olarak tavsiye edilmektedir.

3) Ornekleme yolunu uygulamak,

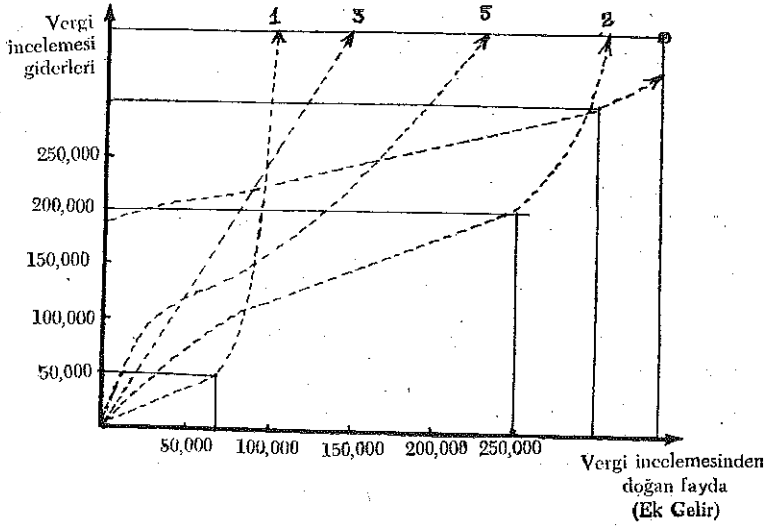
4) Makina vasıtasıyla seçim usulü : Başlangıçta pahalı bir yatırım ister; ancak yatırımdan sonra, çok az giderle, büyük ek gelirler sağlanabilir. Makina giderlerine, vergi inceleme elemanlarının giderlerini eklemek gerekmektedir.

5) Bütün vergi beyannamelerini eşit ölçüler içinde tetkik etmek: Fazla adette vergi tetkik elemanına lüzum vardır; çok masraflı bir inceleme usulüdür.

Bütün bu usullerde, vergi incelemesinin maliyetinin (costs) ve bundan doğan ek gelirin (benefit) rakamlarla ölçülmesi mümkündür. Ancak, hakiki menfaatin tesbiti oldukça güçtür; vergi incelemelerinin görünmeyen tesirleri; mükelleflerin incelemelerden çekinerek doğru beyanda bulunmaları, beyanname tetkiklerinin psikolojik etkileri ölçülemez. Bu arada; sadece vergi inceleme elemanlarının ücret giderlerinin değil, kullanılan makinelerin, delikli kartların, evrakın, işyerlerinin ve bunların giderlerinin de masraf unsurları arasına dahil edilmesi gerekmektedir<sup>15</sup>.

15 Kelley, Patrick. **Tax Administration Materials.** (Mimeos) 1969 - 1970 (Harvard Law School - International Tax Program).

Beyanname seçiminde uygulanabilecek (5) usule göre; aşağıdaki (gelir-gider) grafiğinin çizilmesi mümkündür.



Birleşik Amerika'da, makinalarla vergi beyanamesi seçimi (4 No.lu) usulü kullanılmaktadır. Bu usul, başlangıçta büyük bir yatırımı (makina alınması veya kiralanması şeklinde) gerektirir.

Memleketimizde ise, beyanname seçim usulü geliştirilmemiştir. Daha çok, bütün beyannamelerden, bazı ölçüler dahilinde seçim yapmak yolu tercih edilmekte; büyük mükelleflerin vergi beyanların seçilmesi çok defa ihmâl edilmektedir. Ashnda, büyük firmalarda vergi incelemesi, çok zaman almakta ve bunlar, çok defa, ciddi firmalar olduklarından vergi incelemesi sonuçlarında ek gelir de sağlanamamaktadır. Buna rağmen, gayri ciddi büyük firmaların vergi kaçakçılığı hâdiseleri de genellikle müşahade edilen hususlardandır.

Vergi tetkikinin şümulü ve dolayısıyla giderlerin hangi noktaya kadar genişletilebileceği, ekonomik bir sorundur. Ek gelirler

ile, ilâve masraflar mukayese edilip, belli bir noktada (marjinal masraf ve marjinal ek gelirin denge noktasında) durmak gerekmektedir.

Vergi tetkik giderlerini azaltmak, bu suretle ek gelirin nisbetini artırmak önemli bir tedbirdir. Bazı ülkelerde, insan emeğinin ucuzluğu, daima, memuru makinaya tercih etmek sebebi olmuştur. Vergi beyanname adedindeki artışlar, (meselâ, bütün ücretli=maaşlı şahısların gelir vergisi beyannameyi vermesi halinde husule gelecek artışlar) vergi beyanname seçimi tekniğinin de geliştirilmesi zaruretini doğurur. Bu geliştirme sırasında pahalı bir yol olmakla beraber, bir kısım makinalardan da faydalanılması gerekecektir.

Netice itibarıyla, bugünkü vergi beyanname seçimi usulleri yerine; normları, rasyoları ve maliyet-gelir analizleri yapılabilen vergi inceleme usullerinin benimsenmesinde çeşitli faydalar bulunmaktadır.

#### **D — Vergi İhtilâflarının Çözümlemesi :**

Vergi idaresi ile mükellefler arasında, gerek vergi incelemeleri sonucu, gerekse elde edilen bilgilerin değerlendirilmesinden dolayı "vergi ihtilâfları" her zaman çıkabilir. Bu ihtilâfların her çeşidi, vergi idaresi ile mükellefin karşılıklı anlayış havası içinde halledilebilir. Vergi kanunlarındaki karışıklıklar arttığı ölçüde, ihtilâfların çözümlemesi de güçleşmektedir. Bu çözümlemede, basit, süratli ve doğru usullere ihtiyaç vardır.

Birleşmiş Milletler tarafından hazırlanan "Vergi İdaresi El Kitabı"nın Altıncı Bölümü, (Vergi İhtilâflarının Çözümlemesi) ne ayrılmıştır; bu bölümde yer alan tavsiye ve temenniler az gelişmiş ülkeler için de fazlasıyla geçerlidir<sup>16</sup>.

Vergi tetkikleri, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu saptamak, gerektiğinde hileli işlemleri ortaya çıkarmak gayesiyle yapılır. Vergi daireleri, bütün mükellef beyanlarını daire içinde tetkik ederler, gerektiğinde mükelleften izahat talep edilir. Vergi

16 United Nations. (Adı geçen eser) Chapter Six. p. 360-422 "Tax Appeals".

daresi dışında yapılan tetkiklerde ise, mükellefin tuttuğu bütün defter ve vesikalar incelenir, mükellefin iş yaptığı bütün diğer mükelleflerin hesapları mukabil incelemeye tabi tutulur.

Vergi mükellefi, vergi incelemesi devam ederken verdiği izahatla, ihtilâf konularının birçoğunu halleder. Vergi incelemeleri bittikten sonra, çıkan ihtilâf konuları çeşitli mercilerde uzlaşarak çözüme bağlanır, buralarda mükellefe geniş savunma hakkı tanınır; kararlar tarafsız ve vazih şekilde verilir. Savunma hakkı geniş tutulduğu taktirde, mükellefin müracaat edebileceği mercilerin adedi de artacaktır<sup>17</sup>.

Ancak, çok kademeli itirazların veya uzlaşma işlemlerinin zaman ve hizmet israfına yol açmaması istenilmektedir.

Birleşmiş Milletlerin tavsiyelerine göre, vergi incelemelerini takiben idarî kademelerde (Konferanslar veya itiraz uzlaşma toplantıları) tertip edilmeli; daha sonra Vergi Mahkemelerine gidilmesine imkân verilmelidir.

Kanada'da son yayınlanan "Carter Report" a göre, vergi ihtilâflarıyla ilgili idarî uzlaşmalar : (1) Tahakkuk öncesi konferansları, (2) Vergi dairesi konferansları, (3) Bölge konferansları, şeklinde üç kademeli olmalıdır<sup>18</sup>. Bu raporda, vergi ihtilâflarının idarî kademelerde halledilmesi için her türlü gayretin gösterilmesi; vergi ihbarnamesi gitmeden mükellefle görüşülmesi, tavsiye edilmektedir. Bu tekliflerin sebebini, son yıllarda vergi ihtilâflarının gittikçe artması ve vergi mahkemelerine düşen hizmetlerin çoğalması teşkil etmektedir.

Vergi mahkemeleri, müstakil kuruluşlardır. Birleşik Amerika'da mahalli mahkemeler de vergi ihtilâflarını halledebilmekte, hatta juri kullanabilmektedirler. Bu mahkemelerde Hazine, Adalet Bakanlığı tarafından temsil edilmektedir.

Vergi işleriyle Yüksek Mahkeme de (Supreme Court) meşgul olmakta, kararlarına idarî ve adlî kademelerin tamamı uymaktadır.

17 Patrick Kelley. **Tax Administration Materials**. Chapter 4. "Resolving Disputes".

18 Carter Commission. **Report of the Royal Commission on Taxation**. (Canada), Volume : 5, p. 161-164.

Bütün adli mahkemeler, vergi kanunlarını tefsir etmekte, vergi kanunlarında yazılı ifadeleri mantıklı ve hukukî şekilde kararlarına geçirmektedirler. Yüksek Mahkemenin kararları yayınlanmaktadır.

#### **E — Mükelleflerle İşbirliği Sağlanması :**

Mükellefle işbirliği sağlanamaması vergi kaçurmalarında en önemli faktörlerden biridir. Mükellefin psikolojik durumu da bunu etkiler; vergi memurlarının özel ve resmi hayatı, dürüstlük anlayışları, vergi dairesinin sert ve anlayışsız hareketleri; memurların hizmet öncesi ve içi eğitime tabi tutulmuş olup olmadıkları, vergi işlemlerini etkileyen önemli sorunlardandır. Vergi memurları mükellefle olan ilişkilerinde, hem hazine menfaatlerini korumak, hem de mükellefe yardım etmek, ona gereken tavsiyelerde bulunmak, yol göstermek durumundadırlar.

Mükellefin işlerinin uzaması, kendisine vergi kaçırıcı şüpheli bir insan muamelesi yapılması, vergi iadesi taleplerinin yerine getirilmemesi, vergi tahsillerinde aşırı zor kullanılması, vergi idaresine olan inancını sarsar. Bunların yapacakları şikâyetlerin sürat ve ciddiyetle halledilmesi emniyeti artırır.

Vergi dairelerinin mükellefe yakın yerlerde kurulmuş olması iki yönlü menfaat sağlar; bazı ülkelerde ise vergi idaresine yapılan bütün müracaatlar posta aracılığı ile olmakta; vergi dairelerinin her türlü işlemlerinde de posta vasıta kılınmaktadır.

Mükellef, vergi ile ilgili işlerini kendisi görebilmelidir; bunun için de beyannamelerin çok sade düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, mükellefin vergi idaresinden sorduğu hususlarda kendisi aydınlatılmalı, tam bir işbirliği havası yaratılmalıdır. Bütün vergileme hizmetleri tasarruf anlayışı içinde yürütülmeli, vergi dairelerinde lüksten-israftan kaçınılmalıdır. Bu tutumun mükellef üzerinde olumlu psikolojik etkileri vardır<sup>19</sup>.

19 Canadian Tax Foundation. **The Cost of Tax Compliance**. Ch. 4, p. 29-31.

### F — Tebliğ Yayınlama :

Gelişmiş ülkeler, mükellefleri aydınlatmak, vergileme faaliyetlerinde yeknesaklık sağlamak gayesiyle yayın işlemine gereken önemi vermektedirler. Okullarda, öğrencilere vergiler ve vergileme ile ilgili usuller öğretilmekte; mükellefler herçeşit öğretici kitabı vergi dairelerinden temin edebilmektedirler. Bu şekilde, vergi dairesi — mükellef irtibatı (communication) sağlanmaktadır.

Bunlara ilâveten mükellefin sorduğu sorular da resmen cevaplandırılmaktadır. Çok defa yeni bir vergi değişikliğinde, öncelikle genel tebliğ yayınlanmakta, ayrıca özel müracaatlar hemen sonuçlandırılmaktadır.

Genel tebliğler, Birleşik Amerika'da Internal Revenue Bulletin'de yayınlanmaktadır; bu tebliğler kanunu tefsir etmekte, mükellefe bilgi vermekte, rehberlik etmektedir. Tebliğlerin derhal yayınlanmasında çeşitli faydalar mevcuttur; mükelleflerin özel sorularını cevaplandıran mektupların yayınlanıp yayınlanmaması ise, tartışma konusudur<sup>20</sup>.

### G — Vergi Hizmetleri ve İsgücü :

Vergi hizmetlerini yürüten personelin yüksek bir moral içinde çalışmasını teminen, ücretlerinin de yeter şekilde tesbiti gerekmektedir. Bu personele tahsil ettiği gelirlerden hisse verme usulü gittikçe terkedilmekle beraber, kaçakçılık ikramiyeleri verilmesi hâlâ teşvik unsuru olarak kabul edilmektedir.

Bazı ülkelerde ikmâlen ve resen tarhedilen vergilerin tahsilinde çalışanlara, başarıları ile uygun ek ödemeler yapılmaktadır.

Vergi hizmetlerinin standart olanları kolaylıkla ölçülebilmekte ve memurlara yüklenen işler, bu ölçülere göre ayarlanabilmektedir. Orneğin ödeme mektubu tanzimi, zarflanması ve postalanması için sarfedilen zaman hesaplanabilmektedir. Diğer yünden, vergi incelemelerinde, ihtilâflarında ölçülme imkânları daha azdır; bu

20 Studies on International Fiscal Law. The United States Rulings System, p. 257-260-266.

sebeple bir kısım hizmetler, sadece fayda analizleri yapılarak geliştirilebilmektedir.

Son yıllarda, birçok vergi hizmetinin makinalar tarafından görülmesi, tahsil giderlerinde azalma husule getirmiştir; makina kullanımı az gelişmiş ülkeler için tavsiye edilmemekle beraber; hizmetlerin süratle görülmesi arzu edildiğinde bu yola gidilmesi düşünülebilir.

#### H — Tahsilât İşlemleri :

Vergi idaresini meşgul eden en önemli konulardan biri (vadesinde ödenmemiş borçların takibi), diğer bir deyimle zorla vergi alacağının tahsili işlemleridir. Mükelleflerinde vade tarihi alışkanlığı doğuramamış vergi idareleri, bu hususta son derece müşkilâtle karşılaşmaktadırlar.

Borçların zorla tahsili konusunda Birleşmiş Milletlerin az gelişmiş ülkelere tavsiyeleri şunlardır<sup>21</sup>:

- 1) Taksit ayları değişmemelidir. Mükellef hangi tarihlerde, ne çeşit vergi ödiyeceğini bilmelidir.
- 2) Hastalık, işsizlik ve ekonomik krizler dikkate alınarak borçluya bazı haklar tanınabilir.
- 3) Ödenmemiş borçlara uygulanacak cezalarda, enflasyonun etkisi ile cari faiz hadleri dikkate alınmalıdır.
- 4) Kasden vergi borcunun ödenmemesi, şiddetle cezalandırılmalıdır.
- 5) Ödenmemiş borçların hesabı, her ay muntazaman çıkartılmalıdır. Borçlulara, süratle ödeme mektupları gönderilmelidir.
- 6) Ödenmemiş borçların sebepleri (İhtilâflar, vergi tetkikleri, iflâs, mükellefin bulunamaması vs.) araştırılmalı ve sonuca göre personel kullanılmalıdır.

21 United Nations. (Adı geçen eser), p. 308-312. "Collection of Delinquent Accounts".

7) Borçluların haczedilen mallarının paraya çevrilmesinde süratli metotlar uygulanmalıdır.

8) İdarenin yapacağı teciller ve taksitlendirmeler sıkıca takip edilmelidir.

9) Menkûl hacizleri ile, gayrimenkul hacizlerinde çeşitli uygulama metotları denenmeli, borçludan alacağın tahsili için psikolojik unsurlara da dikkat edilmelidir.

### **i — Vergi Cezaları :**

Cezalar, suçları önlemek gayesiyle konurlar. Vergi mükellefleri sosyal, kültürel, dini etkiler altında, doğru veya yanlış beyanda bulunurlar; ailenin, tahsilin, devlete bağlılığın tesirleri de inkâr edilemez.

Vergi cezalarında bazı prensiplerden hareket edilmekte ve Birleşmiş Milletler tarafından az gelişmiş ülkelere bazı tavsiyelerde bulunulmaktadır<sup>22</sup>.

1) Mükellefin beyannamesini zamanında tanzim etmemiş olması halinde, dairece bir süre verilirse, bu halde, ceza uygulanmalıdır.

2) Beyanname verme süresinde gecikmeler uzadıkça, cezanın şiddeti artırılmalıdır.

3) Beyanname yazılı olan hususların hileli olduğu bir vergi kaza organınca tasdik edildiğinde, hem nakdi, hem de hapis cezası uygulanmalıdır.

4) Vergi ödemelerinde gecikme süresi uzadıkça, cezanın şiddeti artırılmalıdır; sadece normal faiz almakla yetinmeyip, belli bir yüzde gecikme cezası da tahsil edilmelidir.

5) Vergi ödemesini geciktirmek gayesiyle yapılan her türlü muamele hem hükümsüz sayılmalı, hem de hapis cezası ile cezalandırılmalıdır.

<sup>22</sup> United Nations. *Manual of Income Tax Administration*, p. 319 - 359 (Chapter V) "Penalties".



Vergi cezaları ülkeler arasında geniş bir farklılık göstermektedir. Bu cezaların yerine, mükellefi doğru beyana sevkedecek tedbirlerin alınması tavsiye edilmektedir. Ayrıca, vergi idaresinin mükemmel çalışmasının hem beyanların doğruluğuna, hem de ödemelerin zamanında yapılmasına etkisi olduğu kabul olunmaktadır. Ceza miktarlarını artırmak yerine; mükellefe yaklaşmak, ona ait bütün bilgileri toplamak ve değerlendirmek, çeşitli mercilerden faydalanarak aktif bir vergi idaresinin mevcudiyetini hissettirmek, vergilemede modern, süratli, usuller kullanmak tavsiye edilmektedir.

#### K — Vergi Kaçakçılığı :

Vergi idarelerini meşgul eden en önemli sorunlardan biri de, vergi kaçaklıkları ile mücadele etmektir. Mükellefin vergi kaçırma kasdının isbatı çok güçtür; bu sebeple vergi kaçırma niyetinin tesbiti geniş bir idarî tetkik ve tahkiki gerektirmektedir. Vergi mükellefi bazan vergi kanunlarının yüklediği bütün mükellefiyetleri bilmiyebilir; bazan bu bilgileri yanlış değerlendirir; bazan vergi hukukunu, maddelerini yanlış anlar, tefsirde hata yapar; bazan da kayıtları muhafazada ihmâl gösterir; bütün bunlar ile vergi kaçaklığının kasden yapılması arasında farklar mevcuttur.

Modern vergilemede, mükellefin beyanname vermesi ve vergisini ödemesi prensipleri kabul edilmiştir. Bunların yapılabilmesi için, idarenin, beyanname doldurma şekillerini belirtmesi, mükellefe yardım etmesi gerekmektedir.

Kaynaktan vergi tevkifi usulleri vergi kaçaklıklarını çok azaltmaktadır, bu vergilerin tahsil nisbetleri de çok yüksektir. Vergi kaçaklıklarını önlemede, İsveç'te mükelleflere ait vergi listeleri ve kitapları negredilmektedir. Japonya'da sadece yüksek vergi ödeyenler, Brezilya'da, Fransa'da vergisini zamanında ödemeyenler gazetelerle halka duyurulmaktadır<sup>23</sup>.

Birçok Latin Amerika ülkesinde, mükellefe vergi ödediğine dair bir vesika (tax clearance certificate) verilmektedir<sup>24</sup>.

23 Oldman, Oliver. **Controlling Income Tax Evasion**. (Tax Administration), p. 296-412.

24 Shoup, Carl. **The Fiscal System of Venezuela**, p. 2/6.

Vergi kaçakçılığını önlemede, (ceza) sistemi) tartışılmaktadır. Vergi cezalarının nakdi olanları yanında hapis cezaları da vardır. Az gelişmiş ülkeler için "hapis cezasının müessir olacağı" ifade edilmiştir. Şüphesiz, mükellefin vergi kaçırma niyeti ve kasdı vergi idaresince isbat edilecektir.

Vergi borçlarının zamanında ödenmemesi de, birçok ülkede vergi kaçaklığı sayılmaktadır; bu gibi hallerde gecikme faizleri veya cezaları alınmak cihetine gidilmektedir.

Vergi vermek, herşeyden önce, devlete itimat ile mümkündür; devlet hizmetlerinin ifasında, bu itimat unsuru ön plânda tutulmalıdır<sup>25</sup>.

#### L — A.D.P. Sistemi :

Gelişmiş ülkelerde vergileme faaliyetlerinde büyük ölçüde makinalardan faydalanılmaktadır. Beyannameli mükellef adedi arttıkça, hizmetlerin bir kısmını makinalara gördürmek tercih edilmiştir. Birleşik Amerika'da kullanılan A.D.P. (Automatic Data Processing), vergi idaresine çeşitli faydalar sağlamaktadır.

A.D.P. Sistemi, birçok evrak ve beyannamedeki bilgilerin önce delikli kartlara geçmesi, sonra da bunların değerlendirilmesini ifade eder. Bu arada bütün evrakın mikrofilm de alınmaktadır.

Bu sistem ile, mükellef hesaplarının yeknesaklaşması, hizmetlerin bir kısmının merkezileşmesi, mükelleflerin süratle tesbit ve teşhisi imkânları sağlanmıştır.

A.D.P. sistemi, beyanname vermeyen mükellefleri tesbitte, beyannamelerde yapılan hataların bulunmasında, vergi ödemelerinin miktar ve zaman itibarıyla kontrolunda büyük faydalar sağlar; sadece vergisini ödemeyenlerin değil, vergi iadesi isteyenlerin de hizmetlerini süratlendirir.

Bu sistem, vergi beyannamelerinin incelenmesi için seçiminde büyük rol oynar. "Computer"lara verilen her çeşit bilgi kolayca değerlendirilir; geniş ölçüde istatistiki bilgi sağlanır, dolayısıyla ge-

25 Rapoport, Manuel. (Comment) *Taxpayer's Image of The Government. (Tax Administration in Latin America)*, p. 362.

lecek için plânlar yapılır; hatta vergi kanunlarında değişikliklerde ADP sisteminin rolü olmaktadır<sup>26</sup>.

A.D.P. sistemi uygulaması, gelişmiş bir ekonomide başarılı sonuçlar vermiştir. Ancak bu usulün çok pahalı olduğu inkâr edilmemektedir. Mükellef sayısı az olan az gelişmiş ülkeler için kullanılması tavsiye edilemez. Makinaların sadece vergi hizmetlerine hasredilmesi, ekonomik olmamaktadır; işsiz sayısı fazla olan memleketlerde, makina yerine insan gücünden faydalanılması şayanı tavsiyedir<sup>27</sup>.

#### N — Plânlama ve Araştırma :

Vergi idaresi içinde plânlama ve araştırma hizmetlerine geniş ölçüde lüzum hissedilmektedir. Ekonomik gelişmelerin takibi ve buna uygun gelir tahminlerinin yapılabilmesi için, istatistik bilgileri değerlendirecek bir merkezi araştırma bürosuna lüzum vardır.

Gerek istatistikler, gerekse raporlar bu büro tarafından değerlendirilir; ayrıca vergi konularında özel araştırmalar yapılır. Gerekliğinde üniversitelerden faydalanılır; örneğin Birleşik Amerika'da "University of Delaware" mahalli idarelerin vergi sorunlarını, "Universities of California, Iowa, Minnesota, Wisconsin" de kendi eyaletlerinin vergi sorunlarını araştırma konusu yapmaktadırlar. Birçok üniversite de özel vergi komisyonlarına yardımcı üye vermektedir<sup>28</sup>.

Vergi idaresi, gelir vergisi ile ilgili bilgileri değerlendirmede fazla ileri gidememektedir. Vergi politikasının tesbiti, başka organlara bırakılmıştır. Ancak, birçok bilginin ışığı altında, hangi bölgelerin ve vergi dairelerinin başarılı olduğu, hangilerinin yetersiz bulunduğu tesbit edilebilmektedir.

Araştırma ve plânlama faaliyeti, idarenin elinde bulundurduğu işgücünden daha iyi faydalanma imkânını verir. Yeni kanun-

26 Surrey, Stanley. **Automatic Data Processing and Tax Administration** Tax Administration in Latin America. p. 178-223.

27 United Nations. **Data Processing and Tax Administration**, p. 404-437.

28 Penniman and Heller. **State Income Tax Administration**. Chapter III. p. 74-82.

ların yüklediği ek görevler, vergi değişikliklerinin sonuçları (idareye maliyetleri), vergi tetkiklerinin sonuçları (maliyet ve gelir analizleri), icrai takibattan sağlanan faydalar, araştırma konuları sayılırlar. Yıllık raporlara, vergi idaresinin bütün faaliyetleri, istatistik bilgiler ve grafiklerle girmektedir

Bu arada, vergi idaresinin masrafları ile toplanan genel gelir rasyoları (cost-revenue ratio), yıllar itibariyle idarenin etkinliği ve verimliliği (vergi tahsil giderlerinin, gelirlere nisbeti) konularında araştırmacılara ve üst idarecilere bilgiler verecektir.

#### M — Vergi İdaresine Yardımcı Hizmetler :

Vergilemede muhasebenin rolü çok ehemmiyetlidir. Muhasebe ile vergi hukuku yakından ilgilidir : Muhasebe, belli bir vergilendirme döneminin sonuçlarını verir; kayıp veya kazançları gösterir.

Muhasebe işini yürütenler, vergileme ile ilgili kanun hükümlerini mükellefin hareketlerine (alım-satım-hizmet ifası — gelir elde edilmesi — masraf yapılması vs.) uydurmak zorundadırlar.

Mükellef hesaplarının vergi idaresinden önce kontrolü yapılabilir; yeminli hesap mütehasısları yaptıkları tetkikler ile vergi beyanlarının doğruluğunu sağlarlar.

Vergi usul kanunları, birçok ülkede standart muhasebe ve defter tutulması mecburiyetini vazetmiştir. Bunun sonucu, sanayi, ticaret ve hizmet hayatında yeknesak işlemler gelişmektedir; bunun mükelleflere de faydası dokunmakta; mukayese imkânları doğmaktadır<sup>29</sup>.

Genellikle kabul edilmektedir ki, vergi idaresine en büyük yardımcı mükelleftir; Mükellef her çeşit faaliyetini en iyi kendisi bilmektedir. Muhasebecisine, müşavirine, avukatına kendi arzu ettiği belgeleri vermekte, bir kısmını gizliyebilmektedir. Bu bakımdan, vergi kaçakçılıklarının çok olduğu az gelişmiş ülkelerde; mükellefe yardımcı hizmetlerin artırılması, onunla işbirliği sağlanması, mükellefin iş hayatının sıkı kontrolü faydalı sonuçlar vermektedir.

29 Taylor, Charles. **Accounting, Auditing and Tax Administration.** (Problems of Tax Administration in Latin America), p. 248-295.

Vergi idaresi, üniversitelerin ve vergi konularında kurulmuş cemiyetlerin işbirliğini sağlamalıdır. Okullarda vergi kursları düzenlenmeli; mükellefe vergilerle ilgili seminerler tertip edilmelidir. Buralarda yapılacak tartışmalar, bir çok teknik vergi konusunun halledilmesi sonucunu doğurur<sup>30</sup>.

Vergi idaresinin, avukat ,muhasibeci ve mali müşavirlerle devamlı işbirliği halinde çalışması gerekmektedir. Bu şahıslar mükellefe beyanname tanziminde, vergi tetkiklerinde ve ihtilâfların çözümlenmesinde yardım ederler.

#### **O — Özellik Arzeden Vergilerin İdaresi :**

Vergi sistemleri Gelir Vergisine dayanan ülkeler, tüketim ve servet vergilerine gereken ilgiyi göstermemişlerdir. Gelişen ülkeler ise, en önemli gelir kaynağını tüketim vergilerinde aramaktadırlar. Aşağıda, her iki gelir kaynağının idaresine ait özellikler belirtilmektedir.

1) *Muamele ve Satış Vergileri* : Bu vergiler eşya ve hizmetleri hedef alan ve muamele-satış-satınalım-istihsal-katma değer vs. diye bilinen vergilerdir. Bazıları faturalarla, bazıları pul yapıştırlarak tahsil edilir.

Tüketim vergilerinde, mükellef adedi, imalatçıdan perakende-ciye gittikçe artar. Sadece imalatçıdan vergi alındığı taktirde ise, bu verginin nisbetinin yüksek olması gerekmektedir; bunun sonucu vergi kaçırmanın cazibesi artmaktadır<sup>31</sup>.

Daha önceki bölümlerde Tüketim Vergilerinin seçilecek şekillerine göre avantajlı yönleri belirtilmiştir. Vergi idaresi yönünden, çok kademeli yayılı bir muamele vergisi gelişmiş ülkeler için tavsiye edilmektedir. Verginin basitliğini, nisbetinin tek olması (uniform rate) sağlar; ancak birçok vergi istisnasının mevcudiyeti vergi idaresinin faaliyetlerini zorlaştırır.

30 United Nations. (Manuel), "Cooperation with Lawyers and Accountants", p. 193.

31 Due, John F. **Administration Criteria of Sales and Excise Tax Structure**, p. 413 - 464.

Hizmet vergilerine gelince, bunlar nihai safhada vergi konusu olduklarından yakalanmaları oldukça güçtür; tüketicide fatura isteme alışkanlığı olmalıdır.

Yiyecek, ilâç, okul malzemesi istisnaları verginin hem verimini azaltır, hem de idaresini güçleştirir. Aşırı kâr yaratan özel tüketim vergilerine konu bazı mallar (sigara ve içki) bandral usulüyle vergilendirilirler; bunların kaçakçılığını önlemede vergi idaresi çok defa yetersiz kalır.

Aynı malın bir kısmının vergiye tabi tutulması, bir kısmında vergi alınmaması halinde, derhal vergisiz sahaya kaymalar olacaktır. Örneğin; kara ulaşımında benzinden alınan verginin, tarım ve sanayi benzininden alınmaması halinde, benzin kullanımının kontrolü imkânsız hâle gelecektir. Özetlemek gerekirse, tüketim vergilerinin hukukî çerçevesi, vergi idaresinin hizmetlerini artırıp, güçleştirebilir; az gelişmiş ülkelerde perakendeci seviyeye kadar inen bir yayılı muamele vergisi, ancak çok etkili bir vergi idaresi sayesinde başarılı olabilir.

2) *Emlâk Vergileri* : Mahalli idarelere bırakılmış olan bu vergilerin idaresinde büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır. Vergi idaresinde çalışan personel, vergi kanunlarını tefsirde, mahalli etkiler altındadır. Bu idareye yardımcı olacak, haritalar, makinalar ve kayıt sistemleri dinamik olmaktan ziyade statiktir.

Büyük bir mükellef gurubuna karşı vergi idaresi çok defa aciz halindedir. Vergiler, sahibinin kullanımına veya kiracıların kullanımına göre farklı ise, idare bu hususu tesbitte zorluk çekecektir. Verginin oturduğu taban çok oynaktır; emlak değerleri çeşitli etkenlerle süratle değişmektedir. Eyaletlerin, belediyelerin değer tesbitinde objektif ve süratli davranmaları gerekmektedir<sup>32</sup>.

Potansiyel verime dayanan bir arazi vergisinin tesbiti daha fazla güçlükler arzeder. Bu arada spekülasyon, şehirleşme, hem arazi değerlerinin artmasına, hem de sermaye kazançlarının doğmasına yol açar. İnşaat ruhsatlarının, ikâmet belgelerinin verilmesinde vergi idaresinin çok dikkatli davranması gerekmektedir. Ka-

32 Fitch, Lyle. **Concepts and Administration of Taxes on Property** (Readings), p. 465.

yıtlar, vergi yıllarına uydurulmalıdır; zaman zaman mahallinde kontroller yapılmalıdır.

Rayiç değerin (market value) tesbitinde büyük zorluklar bulunmasına rağmen, bu usul değerlemede esastır. Bu değerin tesbitinde, ileri ülkeler bazı teknikler kullanmaktadırlar; kira geliri bir kıstas olabilir. İnşaat maliyeti, civardaki satışlar, işgal edilen mahallin büyüklüğü değerlemede esas alınabilir.

#### 5 — *Türk Vergi İdaresi :*

Bizde, Vergi idaresi, genellikle, "Maliye Vergi İdareleri" şeklinde anlaşılabilmiştir. Bu idareden ayrı olarak, vergileme hizmetlerini yürüten Gümrük ve Tekel İdareleri ile, vergilemede aracı olan birçok kuruluş ve idarenin, bu terim dışında kaldığı görülmektedir. Ayrıca, mahalli idarelere ait (Özel İdare ve Belediye) vergi daireleri de, bu terime dahil edilmemektedir. Aşağıda, sadece Maliye Vergi İdaresinin sorunları üzerinde durulacaktır; Gümrük ve Tekel Bakanlığı var olduğu sürece, Maliyenin, Gümrük İdareleri ve Tekel Genel Müdürlüğüyle olan ilgisi geri plânda kalacaktır; bu idarelerin idarî ve malî sorunları hiçbir zaman ön plâna geçmeyecektir.

Vergi idaresinin sorunları ile 20 yıldan beri ehemmiyetli nisbette meşgul olunmaktadır. Bu idarenin geliştirilmesi ve reformu üzerinde yerli ve yabancı mütehassıslar çalışmalar yapmışlar ve yapmaktadırlar, 1952 yılında Martin ve Cush bir rapor düzenleyerek (Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları) konusunu aktüel hale koymuşlardır<sup>33</sup>. 1963 yılında White (Türkiye'de Vergi İdaresi Hakkında Rapor)<sup>34</sup> düzenlenmiştir. 1965 yılından beri de, Ankara'da AID'den Carter başkanlığında bir heyet, Türk vergi idaresinin çeşitli konuları üzerinde çalışmalar yapmaktadır. Carter Komisyonu, organizasyon, eğitim, vergi dairesi muhasebesi, plânlama-araştırma hizmetleri, yönetmelikler tanzimi, istihbarat, vergi incelemeleri ve malî kaza konularında çalışmış ve çalışmaktadır.

33 Martin, James - Cush, Frank. **Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor.** 1952.

34 White, Frank - Longley, Howard. **Türkiye'de Vergi İdaresi Hakkında Rapor.** 1963.

1965 yılında Tahran'da yapılan (Symposium on Tax Administration)'a iştirakimi müteakip hazırladığım "Vergi İdaresi" kitabı, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü tarafından basılmıştır<sup>35</sup>.

Bu kitapta Türk Vergi İdaresinin mevcut durumu ve geliştirilmeğe muhtaç yönleri geniş ölçüde işlenmiştir.

Belirtmek gerekir ki; vergi işlemlerinin malî, ekonomik ve hukukî yönleri daha fazla işlenmiştir. Vergi dairesi ile ilgili, reorganizasyon ve geliştirme faaliyetleri hep ikinci plâna atılmıştır. Bu sebeple, bu kısımda vergi idaresinin temel meselelerinin Türk Vergi İdaresince ne şekilde ele alınması gerektiği konusuna ağırlık tanınmaktadır. Bu bölüm; 1966 yılında yayınlanan "Vergi İdaresi" kitabında yazılı olan hususların tekrarı olmaktan ziyade; 1969-1970 ders yılında Harvard'da okuduğumuz "Tax Administration" dersinden memleketimiz için çıkardığımız sonuçları kapsamaktadır.

#### A — Vergi İdaresimizin Bugünkü Durumu :

Vergi idaresinin düzenlenmesi ile ilgili ilk adımlar 1936 yılında 2996 sayılı kanunla atılmıştır. Varidat ve Tahsilat işleri ayrı genel müdürlüklere verilmiş, İstanbul için yeni kuruluşlara gidilmiştir. 1941 yılında da 4238 sayılı kanunla Varidat Umum Müdürlüğü "Vasıtalı ve vasıtasız vergiler" Umum Müdürlüklerine ayrılmıştır. 1946 tarihinde 4910 sayılı kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuş ve hizmetleri birleştirme işlemleri yapılmıştır.

Bugünkü vergi idaresi, 5655 sayılı kanunla 1950 yılında kurulmuştur; merkez ve taşra teşkilât düzenlemeleri yapılmış, vergi daireleri ihdas edilmiş ve yetki-sorumluluk üstten alta dağıtılmıştır.

En son istatistik bilgilere göre; vergi daireleri, 1970 malî yılında 16.729 milyon lira tahsil etmişlerdir; bu o yıl tahsil edilen 31.356 milyon lira devlet gelirinin % 53,4 üne tekabül etmektedir.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün İller teşkilâtında 12599 kadrosu vardır: 102 Gelir Müdürü, 139 Vergi Dairesi Müdürü, 409 Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı, 628 Vergi Kontrol Memuru, 937 Servis

35 Özer, İlhan. **Vergi İdaresi**. 1966. (53 sayfa).



Şefi, 5819 Memur, 626 İcra Memuru, 281 Veznedar, 1818 Tahsil-dar<sup>36</sup>.

Ancak, bu memurların sadece 187 adedi (% 2,6 sı) yüksek tahsilli, 3538 adedi (% 50,6 sı) ilkokul mezunudur. Bu durumda; vergi işleriyle uğraşan memur kalitesinin zamanla düştüğü anlaşılmakta; buna mukabil vergi kanunları daha kompleks hale geldiğine göre, hizmetin evsafının da gittikçe zayıfladığı dikkati çekmektedir. Bu noktadan hareketle, yeni tasarıyla vergi personeli için tatminkâr ücret ve eğitim teklifleri getirilmektedir.

### **B — Vergi İdaresinin Başlıca Sorunları :**

Vergi idaremizin 20 yıldan beri müşahede edilen aksaklıkları, belli başlı sorunları ortaya koymaktadır; sorunların teşhis ve tesbiti, düzenleme faaliyetlerinin de başlama noktasını teşkil etmektedir.

1) Vergi idaremizde organizasyon yetersizliği vardır; Merkez, birçok lüzumsuz hizmeti üstlenmiştir. Taşrada, verimsiz yerlerde vergi dairesi kurulmuştur; idari teşkilata uygun vergi teşkilâtı kurulması hatalıdır; hizmetlerde bölgesel merkezleşme gereklidir.

2) Vergi memurlarının geliştirilmesi, hizmet içi eğitim görmesi, dairelerin donatımının sağlanması son yıllarda ele alınan ana sorunlardandır.

3) Mükellef ve idare arasında karşılıklı anlayış havası ve işbirliği yaratılamamıştır; memur, mükellefe vergi kaçakçısı gözü ile bakmakta, mükellef de bu fikri destekler şekilde vergi ziyana sebep olmaktadır.

4) Vergi idaresi-vergi politikası hizmetleri birbirine karışmıştır; idarenin yönetici kadrosu, devamlı şekilde vergi kanunları ile oynamaktadır.

5) Vergi idaresi içinde araştırma-plânlama-bütçe hizmetleri dalları bulunmamaktadır.

6) Vergi istihbaratı yetersizdir. Vergi incelemelerinde bir plân mevcut değildir; beyanname seçim tekniği geliştirilmemiştir.

36 Devlet Gelirleri Bülteni. Bütçe Yılı. 1970, Sayı : 26, Sayfa : 196.

7) Vergi incelemelerinin nisbeti düşüktür, inceleme sonuçları başarılı değildir.

8) Mali kaza iyi çalışmamaktadır; uzlaşma işlemlerinde gelişme sağlanamamıştır. Vergi mahkemeleri kurulmamış olduğundan; vergi, idari yargıya tabi tutulmaktadır.

9) Vergilerle ilgili tebliğ, yönetmelik, izahname ve kitap yayınlanmasında sürat ve öncelik sağlanamamaktadır.

10) Vergi tahsil usullerinde modern şekiller denenmemiştir; ikmâlen ve resen tarhedilen vergilerin tahsilât nisbetleri son derece düşüktür.

11) Vergi muhasebesi, vergi iadeleri, vergi tefsirleri, vergi idaresine yardımcı organlar geliştirilmeğe muhtaç durumdadır.

#### **C — Vergi İdaresini Yeniden Düzenleme :**

Türk Vergi İdaresini, yeniden ve köklü bir organizasyona tabi tutmak konusunda oldukça geç kalmıştır. Son 5-6 yıllık çalışmalar sonunda, Gelirler İdaresini düzenleyen bir tasarı hazırlanmıştır. Bu tasarıdan anlaşıldığı üzere, yeni vergi idaresi, modern vergi anlayışını halka maaletek, vergi ihtilâflarını süratle çözümlenmek, vergi politikasında ekonomik ve sosyal şartlara uygun bir hareket tarzı yürütmek, vergilerde verimlilik, etkinlik ve âdâlet sağlamak, mükelleflerle karşılıklı anlayış havası içinde hizmetleri yürütmek gayelerini güdecektir.

Bugünkü vergi idaresinin, sert bir merkeziyetçilik esasına dayandığı tesbit edildiğine göre, lüzumsuz zaman kayıplarını önlemek gayesiyle bazı görev ve yetkilerin taşraya dağıtılması gerekmektedir. Bu suretle mükellef ve idare münasebetlerinin de geliştirilmesi mümkündür.

Yeni bir vergi idaresinin kuruluş nedenleri şunlar olacaktır:

1) Vergi reform hareketlerine uyabilecek bir teşkilât, hem vergi reformlarını, hem de ekonomik ve sosyal gelişmeleri takip edebilecektir.

2) Vergi hizmetlerinde teknik gelişmeler olmaktadır. Vergilemede; maliye, ekonomi, işletme, muhasebe ilimlerinden faydalanılmaktadır.

3) Organizasyon düzenlenmesi, personel rejiminin ıslahı şarttır. Personel vasıflarının geliştirilmesi gerekmektedir. Eğitime önem verilecektir.

Hazırlanan tasarı ile getirilmesi düşünülen yenilikler aşağıya sıralanmıştır<sup>37</sup>:

- 1) Rasyonel bir hizmet anlayışı içinde teşkilatlanma yapılması,
- 2) Yetki ve sorumluluğun en alt kademelere kadar dağıtılması,
- 3) Bölge esasına gidilmesi : Bunun faydaları arasında; yönetim ve kontrol müessiriyeti, sürat ve kolaylık sağlanması, bazı hizmetlerin toplanması ve merkezileşmesi, mekanizasyon kolaylıkları kaydedilmektedir.
- 4) Vergicilikte, bürokratik formalitelerin azaltılması,
- 5) Vergi denetiminin, müessir ve uygun şekilde yapılması,
- 6) Personel sevk ve idaresinde modern esasların uygulanması,
- 7) Gelir muhasebesinin, idari kuruluş içinde yürütülmesi,

Tasarı incelendiğinde, vergi idaresine yüklenen görevlerin çeşitleri ve kuruluşun (4)lü bölünme şekli ve bunlara yüklenen görevler ve personelle ilgili özel hükümler dikkati çekmektedir.

Vergi idaresinin görevleri arasında; genel vergi politikasını tesbit etmek, gelir bütçesini hazırlamak, gelir kanunlarına ait tasarıları düzenlemek, vergi-resim-harç tasarılarının vergi sistem ve tekniğine uygunluğunu sağlamak, özel idare-belediye ve köy gelirlerini sisteme uydurmak, iç gelirlere ilişkin vergi kanunlarını uygulamak, muhasebe işlemlerini yürütmek, vergi anlaşmaları yapmak ve vergi idaresini ilgilendiren hizmetleri görmek, sayılmışlardır.

Bu hizmetlerden bir çoğu "vergi idaresinin değil, vergi politikasını yürüten gurupların" (Tax policy designer) görevlerindedir.

Tasarıya göre, vergi idaresi; (genel sekretere bağlı bir merkez kuruluşu ile, taşrada; bölge müdürlükleri, vergi daireleri ve vergi

37. Gelirler Genel Müdürlüğü. 2996 Sayılı Kanuna Ek Kanun Tasarısı ve Gerekçesi. 1970.

irtibat memurlukları)ndan teşekkül etmektedir. Her kuruluşun görevleri ilgili kısımda kayıtlıdır.

Yeni bir kuruluş olan Bölge Müdürlüklerine pek çok hizmet düştüğü; personel alınması, yetiştirilmesi, inceleme, uzlaşma, muhasebe hizmetlerinde rolü olacağı anlaşılmaktadır. Vergileme ile ilgili hizmetleri çok az olan yerlerde de vergi irtibat memurları çalışacaklardır; bu suretle vergi hizmetleri ağır olan büyük merkezlerde daha etkili hizmet imkânı ortaya çıkacaktır.

#### D — Vergi İdaresinin Yıllık Hizmet Raporu :

Bugün ülkemizde kamu yönetiminde (yıllık rapor verme) usulü fazla uygulanma imkânı bulamamıştır. Batı ülkelerinde gerek kamu idareleri, gerekse şirketler yıllık rapor tanzim ederek üst mercilere ve ortaklara bilgi vermekte; yapılan hizmetleri ve işleri izah etmektedirler.

Yıllık rapor, bir dönemin hizmet ve iş özetidir; önceki yıllarla mukayeseleri kapsamaktadır. bu raporlarda, daha önceki yıllara ait rakamlara yer verildiği, endekslerle takviye edildiği taktirde, hem yöneticiye, hem de üst mercilere faydalı olmaktadır.

Ülkemizde Gelirler İdaresi, "Yıllık Rapor" düzenlememektedir. Birçok gelişmiş ülkede (B. Amerika ve Kanada'da) her yıl, Gelirler İdaresi Başkanları, Maliye veya Hazine Bakanlıklarına yıllık rapor takdim ederler.

Aşağıda B. Amerika Gelirler İdaresi tarafından düzenlenen bir raporda yer alan başlıca bölümler işaret edilmiştir<sup>38</sup>.

- 1) Mükelleflere bilgi verme ve yardım faaliyetleri,
- 2) Vergileme hizmetleri ile ilgili özet bilgiler,
- 3) Zorla tahsil faaliyetlerinin sonuçları,
- 4) İçki ve sigara sanayilerinin vergilendirilmesi,
- 5) Hukuk servisi ile işbirliği sağlanması,
- 6) Milletlerarası vergi faaliyetleri, vergi anlaşmaları,
- 7) Plân-program bütçe faaliyetleri,
- 8) Personelle ilgili idarî faaliyetler,

38 Department of Treasury. **Annual Report 1969**. Washington 1970.

- 9) Merkez-taşra teşkilât şemaları, o yıl yapılan yayınlar, yönetmelik ve talimatnameler, Yüksek Mahkeme kararları, 1940-1969 dönemine ait vergi tahsil rakamları.

Aynı mahiyette, Kanada Vergi İdaresi de yıllık rapor düzenlemekte ve Maliye Bakanına tevdi etmektedir. Bu rapor 12 bölüm ve 18 istatistik tablosunu havidir<sup>39</sup>.

- 1) Toplum ile vergi memuru ilişkileri,
- 2) Beyanname alma sistemi,
- 3) Beyannamelerini aldığı son gün (30 Nisan),
- 4) Beyanda bulunmayanların ve ödeme yapmayanların araştırılması,
- 5) Beyanname incelemeleri,
- 6) Vergi kaçakçılığı ile mücadele,
- 7) Vergilemede makinalardan faydalanma,
- 8) Vergi ihtilâflarının çözümlenmesi,
- 9) Vergi idaresinin faaliyetleri (beyanname kabulü, plânlama ve araştırma hizmetleri, vergi personeline ait idarî işler, beyanname seçim, istihbarat faaliyetleri). v.s.

Memleketimizde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünce (Devlet Gelirleri Bülteni) yayımlanmaktadır. Bugün, adı geçen bülten, vergi konularında yapılacak tahlil ve incelemelerde başvurulacak çok kıymetli bir dökümandır. Gelirler İdaresi, bu bülteni çok az bir gayretle yıllık rapor haline sokabilme imkânına sahip bulunmaktadır. Bu bültendeki rakamlar ve grafikler, kısa izahlarla takviye edildiği ve personelin eğitimi, mükelleflerle-idarenin ilişkileri, vergi incelemeleri sonuçları, uzlaşma ve diğer vergi ihtilâfları, idarenin kendine has faaliyetleri de bu rapora ilâve edildiği taktirde ileri ülkelerdeki misallerine benzer (yıllık rapor) lar ortaya çıkacaktır.

#### 6 — Özet ve sonuç :

Vergi idaremizin, Batı anlamı ile geliştirilmeğe muhtaç olduğu bir vakiydir. Bu idarenin aksayan yönleri teşhis edilmiş, bazı düzenleme tedbirleri de alınmıştır.

39 Department of National Revenue. Canada 1970. **Thirty - Two Million Dollars a Day.**

a) Vergi idaresinin merkez ve taşra kuruluşunun yeni bir organizasyona kavuşması; taşrada hizmetlerin toplanacağı merkezlerin adedinin azaltılması, merkezin ayrı bir bütçe ile idare olunması, araştırma-plânlama-personel işlerinde rahatlığa kavuşması temenni edilen hususlardandır.

b) Bu idarenin personelinin ciddi eğitime tabi tutulması, mükelleflerle olan ilgilerinde dürüstlük içinde çalışmaları, idare-mükellef işbirliğinin sağlanması, mükellefe yardımcı servislerin kurulması gerekmektedir.

c) Vergi idaresi, mükellefi tesbit edecek her türlü bilgiden faydalanmalı, vergi inceleme tekniklerini —beyanname seçim usullerini— geliştirmeli, ikmâlen ve resen tarhedilecek vergilerde idari uzlaşma yollarını artırmalıdır.

d) Vergileme hizmetlerinin ucuza görülebilmesi için, bütün hizmetlerin ölçülmesi, iş ayarlamaları yapılması şarttır.

e) Vergi tahakkuklarında, herkesin beyanname vermesi usulü uygulanabilir; bu usulle beyanname adedi çok fazla artacak, ancak vergi âdâleti ve kontrol imkânları sağlanacaktır. Vergi tahsilatında müessir ve süratli tahsil teknikleri kullanılmalıdır. Mükelleflerin, (gelirin elde edildiği yılda vergi ödemeleri) sistemini benimsemeleri, vergi daresine kolaylık sağlar; ancak bu usul, vergi idaresinin işlerini çoğaltır.

f) Vergi incelemelerinin sonucu ortaya çıkan cezalar mutedil olduğu nisbette müessir olunur; ağır vergi cezalarının tesiri fazla değildir. Hileli vergi suçlarından doğan hapis cezaları, en etkili sonuçlar verir; bu cezaların vergi mahkemelerince (adli mercilerce) verilmesi faydalıdır. Vergi kaçakçılığı, az gelişmiş ülkelerin önemli sorunlarından. Kaçakçılığı azaltmak gayesiyle tedbirler alınmalıdır. Özellikle ülkemizde bu soruna süratle çareler aranmalıdır. Vergi afları, vergi ziyai olaylarını artırmaktadır.

g) Gerek vergi incelemelerinde, gerekse inceleme raporlarının (uzlaşma=itiraz) malî kaza mercilerinde savunulmasında vergi hukukçularına ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi idaresinin geliştirilmesinde; muhasebecilerin, mali müşavirlerin, yeminli hesap mütehasıslarının ve akademik çevrelerin faydalı ve olumlu etkileri olmaktadır.

k) Vergi idaresi hizmetlerini bütünlük içinde yürütür; vergi iadelerinde (=reddiyatta), bu hizmetin de aynı idare tarafından yapılması faydalıdır.

i) Vergi idaresi, az gelişmiş ülkelerin gelir sistemlerinde ehemmiyet arzeden vasıtalı vergilere gereken itinayı göstermelidir. Tüketim ve servetten alınacak vergilerin idaresi, en az gelir vergisi kadar ehemmiyetlidir.