

KALKINMAYA UYGUN MALİYE İDARESİ

Zeki KURUCA
Maliye Bakanlığı
Baş Hesap Uzmanı

I — Giriş :

Devletin Gelir ve masraf kanunlarının uygulamasını yapan organizasyon ve usullere genel olarak maliye idaresi diyoruz. Gerçekten, idare, bir organizasyon ve bir de usul ve metodlarıyla bir bütün olarak belli bir hedefe yönelmişlik ifade eder. Bu bakımdan, idare deyimi içinde üçlü bir unsur sıralanması mevcuttur:

1. Organizasyon
2. Usul ve metodlar
3. Varılmak istenen hedef

Organizasyonu kısaca, işlerin bölünmesi ve birleştirilmesi olarak tanımlıyabiliriz. Usul ve metodlar ise organizasyon içinde “beşeri kaynakların” ve malzemelerin en verimli şekilde kullanılmasıdır¹. Varılmak istenen hedef, organizasyon, metod ve usullerle gerçekleştirilmek istenen nususlardan ibarettir.

Kamu idaresinin, genel olarak organizasyon, usul, metod ve hedefler yönünden mevcut ilkeleri yanında bu etüdde, daha ziyade maliye idaresinin kendine özel olan cephesi incelenecektir. Tabiidir ki bu sırada yapılacak açıklamalarda, idarenin genel ilkelerinden de esinlenilecektir. Başka bir deyişle, maliye idaresine özgü konular, kamu idaresinin bir dalı olarak, idarenin genel ilkelerinin ışığında ele alınacaktır.

II — Kamu İdaresinin Genel Unsurları :

Kamu idaresine bir göz atılırsa, görülecek ilk özellikler, çeşitli ve birbirinden çok ayrı ve farklı hizmetleri içine aldığı ve idari organizasyonun

1) Catheryn Sechler — Hudson (Nazarî ve Tatbiki Teşkilât ve İdare Say. 14).

çok geniş ve çapraşık olduğudur. Bu ilk özelliklerin doğurduğu ikinci derece özellikler olarak, koordinasyon zorluklarının meydana gelmesi; görüş ve menfaat gruplarının doğması; karar alma ve uygulamadaki karşı koymalar zikredilebilir.

Kamu idaresinin bu genel özelliklerine paralel olarak tesbit edilen ilkeler şu şekilde sıralanabilir²⁾:

a — Kamu idaresi bir bütün olarak alınınca, idarenin genel ilkesi olarak *Millî Siyaset*'in zaruriliği ile karşılaşırız. Bu, bütün kamu idarelerinin varmak istediği hedeftir. Bu hedef, halkın arzu ve ihtiyaçlarına göre formüle edilmelidir. Halkın temsilcileri tarafından tesbit edilebileceği gibi, idare edenlerin doğrudan doğruya tesbit etmesi veya bir bilim kurulu tarafından bu hedeflerin belli edilmesi mümkündür. Fakat bu siyaset halinde uzun süreyi kapsamalı ve halk tarafından da benimsenmelidir. Kalkınma plânları, parti programları ve hükümet programları, bu hedeflere göre hazırlanmış birer örnektirler.

b — Millî siyaset olarak tanımladığımız hedeflere ulaşmayı sağlamak için bir *Teşkilât* kurulmuş olmalıdır. Bu teşkilât içindeki çalışmaları verimli kılmak için, iş ve görevlerin kesin sınırlarının belirtilmesi ve sorumlulukların gösterilmesi lâzımdır. Ayrıca, kamu kaynakları, bu iş ve görevler arasında âdil bir şekilde bölüştürülmeli, israflar ve imkânsızlıklar ortadan kaldırılmış olmalıdır. Teşkilât içinde "Çalışma birimleri" arasındaki ilişkilerin şekli tesbit edildiği gibi iç koordinasyon da sağlanmalıdır.

c — Tesbit edilen hedeflere ulaşmak için teşkilâtın kullanacağı *Çalışma Metodları* da mevcut olmalıdır. Sevk ve idare prensipleri altında toplanan bu metodlar, hedefe ulaşmakta en önemli faktörü teşkil ederler ve uygulamalarda beşeri unsurlara büyük yer verirler. Beşeri unsur olan insan kaynaklarının seyyaliyeti yani tepki ve karşı tepki gösteren düşünce, his ve menfaat eğilimleri taşımaları nedenleriyle idarenin en zor konusunu teşkil ederler.

Gerçekten idarenin canlı unsuru olan beşeri unsur, teşkilâtın başarıya ulaşmasını şartlandıran bir unsurdur. Bu sebeple idarede seçilecek metod ve usullerin seçiminde bir taraftan hedef, diğer taraftan da beşeri unsurun nitelik ve niceliği gözönünde tutulacaktır.

ç — Kamu idaresinin genel ilkelerinden biri de "*karşılıklı temas*" yollarının açık olmasıdır. Yapılan işin iyi anlaşılması ve koordinasyonun ko-

2) Catheryn Seckley — Hudson a.g.g.e. Say. 14-15.

laylaşması için olduğu kadar, çalışmaların hedefe nazaran gösterdiği sapmalar da, bu ilkenin uygulanmasıyla meydana çıkarılabilir.

d — İdarenin Dinamik Bir Çevre içinde, organizasyon ve usul ve metodlar itibariyle zaman içinde değişmesi ve gelişmesi ilkesi, tecrübelerin, değişen ve gelişen ihtiyaç ve bilim verilerinin gözönünde tutulmasını gerektirir. Çünkü idarenin genel ilkeleri de yere ve zamana göre çevreye uymak zorundadır. Bu bakımdan her türlü koşullara ve ihtiyaçlara uymak ve gelişmek, idare ilkelerinin karakteri olmalıdır.

Bu konulara maliye idaresinin genel prensipleri bahsinde değinileceği için bu kadar açıklamayla yetinilmiştir.

III — Kamu İdaresinin Özellikleri :

Maliye idaresinin dahil bulunduğu kamu sektöründe, özel sektör için yapılmış araştırmaların sonunda tesbit edilmiş genel idare prensiplerinin uygulanıp uygulanamayacağı ötedenberi tereddüt konusu olmaktadır. Fakat olayı, özel ve kamu sektörü ayrımı bir tarafa bırakılırsa, sırf işletme - hizmet açısından aldığımız takdirde kamu idaresi ile özel sektörün iş idaresi arasında büyük benzerlikler olduğu görülür. Özel sektörde başarılı sonuçlar vermiş usul ve metodlar ile organizasyon prensiplerinin kamu idaresinde kullanılmasında bir sakınca mevcut değildir. Aksine bunda faydalar da vardır³.

Fakat bu, kamu idaresinin, özel sektördeki iş idaresinden farklı özellikleri bulunmadığı anlamına gelmez. Gerçekten kamu sektörü ile özel sektörün ayrı varlıkları, aralarındaki özellik farklarının mevcudiyetini ispata yeterlidir. Herşeyden önce, özel sektör idaresi ile kamu sektörünün varmayı tasarladığı hedefler arasında fark vardır. Özel sektörde esas motif "kâr" olduğu halde, kamu sektöründe "hizmet" dir. Gayelerdeki bu fark, teşkilatlanma konusunda ve kullanılan usul ve metodlarda etkili olmakta ve bu alanlarda da farklılıklar doğurmaktadır.

Maliye idaresinin genel prensiplerini etkilemekte olduğundan ve ona sıkı sıkıya bağlı bulunduğundan kamu idaresinin özellikleri, yani özel sektöre nazaran farklılık gösterdiği hususlara kısaca değinmek yararlı olacaktır. Bu farklılık ve özellikler maliye idaresi örnek alınarak, izah edilecektir.

3) Catheryn Sechler — Hudson a.g.e. Say. 16-17, 17-18.

1. İlk göze çarpan özellik kamu hizmetlerindeki çeşitliliktir. Zaman içinde incelenirse, "polis devlet" görüşünün hâkim olduğu devirlerden "sosyal devlet" veya "refah devleti" görüşünün hâkim olduğu günümüze kadar, devletin yükümlü bulunduğu hizmetlerin çeşitleri ve adetlerindeki artışın başdöndürücü olduğu görülür. İlk ve orta çağın devleti, para basmak, asayiş ve güvenlik temin etmek gibi bir kaç hizmetle yükümlü iken, yeni çağ devletinin ödevliri, "herkese iş-herkese mesken" sağlama konularına kadar yayılmıştır.

Aynı gelişme maliye idaresi için de söz konusudur. İmparatorluk devrinde "defteri hâkânî" tutulması ve "sikke darbı" gibi birkaç hizmete münhasır iken, zaman içinde genişliyerek, bugün, devletin gelir ve giderlerine ve bakanlığın ifa ettiği sair işlere ait malî kanunların yürütülmesi, gelir ve gider bütçelerinin hazırlanması ve bunların kontrol ve murakabesinin yapılması; nakit ve kambiyo işlerinin yürütülmesi, bunlara ait hesapların tutulması Maliye Bakanlığının başlıca vazifeleri haline gelmiş bulunmaktadır⁴.

2. Kamu idaresinin, özel sektör iş idaresinden farkı bilhassa, kamu idaresinin "büyüklüğü ve çarpaşıklığı" konusunda kendini gösterir. Kamu hizmetlerinin bütün yurd sathına dağılması ve bütün vatandaşlara eşit hizmet sunulması amacı, kamu idarelerini dev birer varlık haline sokar. Bu hâl, özel sektörde mevcut değildir. Bir özel işletmenin birkaç şubesi bulunsa bile, kamu idaresiyle mukayese edilebilecek bir hacma ulaşması mümkün değildir.

Kamu idaresindeki bu büyüme, hizmetlerin adetlerinin artması, kalitesinin yükselmesi ve nihayet hizmetlerin vatandaşların ayağına götürülmesinden doğmaktadır. Kamu idaresinde büyüme arttıkça idare içindeki çarpaşıklık da artmaktadır. Çarpaşıklık sebebiyle de koordinasyon zorlaşmakta ve genel politikanın uygulanması güçleşmektedir. "Büyüklük ayrıca disiplini, sıkı kontrolü, yani idarî teknikleri, standardizasyonu, mükemmeliyeti, teferruatlı kayıtların tutulmasını ve küçük, bağımsız teşkilâtlarda hiç bir ihtiyaç duyulmayan, tek bir görevi olan büyük ticari işletmelerde ise pek az uygulanan binlerce kontrol vasıtasının geliştirilmesini gerektirir."

Konu memleketimizde maliye isaresi yönünden ele alınırsa, örneğin, Ankara'daki Bakanlık binasının eski kısmında, Başbakanlık, Maliye Bakanlığı ve Gümrük Tekel Bakanlığı rahatlıkla barınabilirlerken, bugün, aynı

4) Maliye Bakanlığı Teşkilât ve Vazifeleri Hakkında Kanun Md. 4-14

binaya yapılmış 3-5 misli büyüklükteki ek binaların hepsine tek bir Maliye Bakanlığı zor sığabilmektedir.

3. Kamu idaresinin bundan önce açıklanan özellikleri sebebiyle, idare içinde ve idareler arasında koordinasyonun sağlanmasının kolay olacağı izahtan varestedir. Başarılması gereken işin genişliği ve çeşitliliği, işlerin millî politika plânına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, tesbite imkân vermemektedir. Koordinasyon güçlüğü, çeşitli baskı gruplarının idareye hâkim olmaları nisbetinde büsbütün artar. Çünkü ters yönlere olan, birbirine zıt sosyal baskılar, ulaşılmak istenen ortak millî hedef yerine grup menfaat hedeflerini meydana getirdiklerinden idareler arası hedeflerde birlik kalmaz.

Koordinasyon güçlüğü'nün bir sebebi de, yüksek kademede koordinatörlerin, alt kademelerden uzak bulunması ve aralarındaki haberleşmenin uzun zaman almasıdır. Aynı konudaki bilgilerin aynı zamanda merkeze ulaşamaması, idarede gereken koordinasyonun zamanında sağlanamamasıyla sonuçlanır. Bu konudaki bir tehlike de, yüksek kademe koordinatörlerinin, kendi alanlarındaki koordinasyonu sağlamaya çalışmaları yanında kendi aralarındaki üst seviye koordinasyonuna önem vermemelelerinden doğar. Bu da her kamu idaresinin kendi başına buyruk olarak "devlet içinde devletler" halini almasına sebep olur.

Koordinasyon güçlüğüne ve hatta koordinasyon noksanlığına maliye idaresi içinde bir örnek vermek gerekirse, şahsen çok önem verdiğimiz, ve ilerde değineceğimiz idare ile mükellefler arasında lüzumlu olan "dış koordinasyon" un hemen hemen mevcut olmayışıdır. Ayrıca, maliye idaresi ile diğer idareler arasında ve maliye idaresi içindeki organizasyonlar arasında tam bir koordinasyon bulunduğu söylenemez.

4. Kamu idaresinin diğer bir özelliği de, alınan kararlar üzerinde etkili olan çeşitli baskı gruplarının mevcudiyetidir. Bu gruplar idarenin içinde olduğu gibi idarenin dışında da bulunabilirler. Örneğin, alınan bir kararın uygulanabilmesi, idare içinde çeşitli kademelerce tasvip edilmesine bağlıdır. Bir karar hakkında çeşitli yerlerden çeşitli sesler ve itirazlar yükselcek, tazyikler yapılacaktır. Bunun sonunda, kararlar bir çok değişikliklere uğrayacaktır.

Bu söz konusu baskı grupları, kamu idaresinin dışında da bulunabilirler. Dernekler, sendikalar, partiler ve nihayet üniversiteler, dışda bulunan baskı gruplarına birer örnektirler. Alınacak kararlar, basın yoluyla halkın bilgisine intikal ederek kütlenin kararlara karşı vaziyet aldıkları da bir gerçektir.

Maliye idaresinin, nakde müteallik kararları, özellikle vergi ile ilgili kararlarının dış çevrede karşılaştığı tepkiler yüzünden hayati önemde bazı tasarıların parlamantoya konulmasını engellediğine şahit oluyoruz. Ayrıca, alınmış bazı kararlar da dıştan gelen baskılar sebebiyle değiştirilmek zorunda kalılabilmektedir. Örneğin vergi kanunlarının mükellefler lehine sık sık değişmesi, bilimsel zorunluktan çok, bu baskıların sonucu sayılmaktadır.

5. Kamu idaresinde, kumanda katlarının birden fazla olması, teşkilâta mensup olanların tek bir amiri bulunmaması, özelliklerden biridir. "Kumanda birliği" kamu idaresi için ölü doğmuş bir prensiptir⁵. Dolayısıyla, kamu idaresinde "kumanda çokluğu" ilkesi hâkimdir. Devlet bir idarî kadro olarak gözönüne alınırsa, başta parlamantolar olmak üzere, hükümet, bakanlıklar, genel müdürlükler, daireler ve şeflikler gibi gittikçe genişleyen bir pramid manzarasıyla karşılaşırız. Bu sebeple, idare, aldığı kararları yürütebilmek için diğer yetki sahiplerinin muvafakatını almak, kararların onlar tarafından tasvip edilmesini temin etmek zorundadır.

Diğer taraftan üst kumanda hatları kanalıyla gelen emirlerin çelişmeli olması her zaman muhtemeldir. Bu gibi hallerde, karar alma durumunda olan idarenin, kendi yetkisi içinde bulunan hususlarda en isabetli kararı vermesi önem kazanır.

Kamu idaresinin bu özelliği, karar verme işleminin karışıklığına sebebiyet vermektedir. Yani idarede karar alma işlemi, birden fazla kişinin iştirak ettiği bir işlem halini almaktadır. Alınan kararlara, diğer amir ve memurların görüşleri de alınarak varılırsa, kumanda kanallarının çokluğunun doğuracağı sakıncalar ortadan kaldırılacağı gibi, kararların uygulanmasındaki başarısızlıklar da o nisbette azalmış olur. Aslında ayrı kumanda merkezlerinden alınan kararlar, önceden tesbit edilmiş milli politikaya veya plân ve programlara uygun ise, çelişik kararlar alma olanağı azalmış olur.

6. Kamu idaresinin üzerinde durulması gereken bir özelliği de, idare üzerindeki kanuni tahditlerdir. İdare hukukunun ihtiva ettiği yasaklar ve kanunî sınırlamalar, kamu idaresinde insiyatif ve elâstikiyet olanaklarını azaltır. Kamu idaresinin verimli çalışması, zamanında gerekli kararların alınması ve alınmış kararların hemen yürürlüğe konulması, kanunların teferruat hakkındaki hükümleri karşısında hemen hemen imkânsız gibidir. Birçok konularda, idarenin takdir hakkı ya elinden alınmış ya da

5) Catheryn Sechler a.g.e. say. 27.

sınırlandırılmıştır. En basit konularda bile üst makamların mütalaasını almak alışkanlığı şeklinde sonuçlanan bu sınırlamalar, alt kademelerde bir şahsiyetsizlik, pısrıklık ve sorumsuzluk gibi kötü eğilimler doğmasına ve ihudutsuz bürokrasiye ve işlerde de gecikmelere sebep olmaktadır.

Bu bakımdan Maliye Bakanlığı ile taşra teşkilâtının münasebetleri üzerinde durulacak önemdedir. En basit vergi kararlarını dahi merkezin mütalaasını almadan veremeyen taşra teşkilâtı büyük çoğunluğu teşkil eder. Malî sorumluluk korkusu sebebiyle hemen her karar, merkezin tasvibine sunulmakta veya kararın merkezce verilmesi istenmektedir.

7. Kamu idaresinin genel özelliklerinden birinin millî bir siyasete göre sevk ve idaresi olduğuna yukarıda değinmiştik. Plân ve program şekillerinde tesbit edilen genel politikanın yanında, bu politikanın uygulanması ve izlenmesi sırasında meydana gelecek sorunları önceden tasarlayıp ona göre hazırlıklı olmak da aynı önemde bir zorunluktur.

Olayları ve gelecekte doğacak sorunları önceden karşılamamın yolu idarede araştırmaya ve teknik gelişmeye önem vermektir. Devletin araştırma çabışmaları her bakanlık ve idare ve müesseselere yayılmış çeşitli bilimsel çalışmaları içine alır.

Fakat her kamu idaresinde yeteri kadar teknik ve bilim personeli bulunmadığından ve araştırma için gerekli tahsisat mevcut olmadığından, bilimsel araştırmalar kamu idaresinde istenilen seviyelere ulaşamamaktadır. Hatta uzun vadeli araştırmalarda yıllık ödenek usulü, bir yıldan fazla sürecek araştırmalar için isabetsiz olmaktadır. Bu nedenle, özellikle teknik araştırmalarda uzun vadeli bütçe ve muhasebe usulü uygulamak icabetmektedir.

Etüd ve araştırma faaliyetini, memleketimizde kamu idaresinin esaslı özelliklerinden biri saymaya imkân yoktur. Hemen her bakanlıkta tetkik kurulları varsa da, buralar daha ziyade "kızağa çekme" yerleri olarak kullanılmaktadır. Buralarda yapılan ciddi araştırmalar ise çok defa nazara alınmamakta ve alınan kararlar üzerinde etkili olmamaktadır.

1961 den sonra kamu sektöründeki bilimsel araştırmalar Devlet Plânlama Teşkilâtında toplanmıştır. Bu araştırmalara sektör araştırmaları dahil ise de, bütün bakanlıklar ve idareler ve müesseselerin alacakları kararların hepsini kapsayamayacağından DPT araştırmaları makro ölçülerde kalmaktadır. Bu nedenle, bütün bakanlık, daire ve müesseselerin kendi açılarından yapacakları etüd ve araştırmalar, önem ve lüzumlarını muhafaza etmektedirler.

8. Sekizinci bir özellik olarak değineceğimiz husus, kamu idaresinin yurd yüzeyinde halka arzettiği hizmetleri ve kanunların uygulaması sırasında vatandaşlarla kurduğu ilişkiler dolayısıyla dışa dönük oluşudur. Yukarıda kamu idarelerinin özellikleri olarak ele aldığımız konular, kamu idaresinin içe dönük yani kendi iç özellikleridir. Halbuki bir de dışa dönük, cephesi vardır ki kamu idaresinin, gayeye ulaşmakta ihmal edemeyeceği önemli bir özelliğidir.

Kamu idaresinin unsurları olarak başta ele aldığımız teşkilât — sevk ve idare — varılmak istenen hedefler üçlüsünün sonuncusu olan hedeflerin genellikle kamu idaresinin dışında olduğu düşünülürse, yaptığımız bu ayırmanın zarureti ve önemi meydana çıkar. Kamu idaresinin iç bünyesi, “teşkilât” unsuru olarak alınrsa, dış bünyesi de “hedeflerin” bulunduğu yurd yüzeyidir. Bu nokta ise, karşımıza kamu idaresinin vatandaşlarla ilişkilerini meydana çıkarır. Bu güne kadar ele alındığını görmemiş olmakla beraber, kamu idaresinin başarıya ulaşmak için iç bünye kadar önem vereceği bir konu da idare-vatandaş ilişkileri, bunun özellikleri ve ilkeleri olmak lâzımdır. Bu bakımdan kamu idaresinin “sevk ve idare” prensipleri, teşkilât içi sevk ve idare yanında, vatandaşlarla münasebetlerin prensiplerini de kapsamına almalıdır. O halde “sevk ve idare prensipleri” a — iç sevk ve idare, b — dış sevk ve idare olarak iki ana bölüme ayrılabilir, demektir.

İç sevk ve idare konusu, ötedenberi işletme iktisadının konusu olarak ele alınmış ve bir hayli geliştirilmiştir. Kamu idaresi de, işletme iktisadının bu konudaki ilkelerinden yararlanarak iç sevk ve idaresi konusunda bir hayli ilerleme kaydetmiştir. Kamu idaresi içinde, sevk ve idare konusu bilimsel açıdan ele alınıp henüz yürürlüğe konmamışsa da, sınırlı çalışmalar yapıldığı da bir gerçektir. Fakat kamu idaresinin dışında kalan ve idareye az veya çok katkıda bulunan fertlerle olan dış ilişkileri henüz ele alınmamıştır.

Bu ilişkiler, kaynak bakımından ya kanundan doğmakta ya da ferdin iradesi ve isteğine dayanmaktadır. Bu sebeple kanundan doğan mecburî ilişkilerin “Compulsory relation” yanında isteğe bağlı ilişkilerin de inceleme konusu yapılması gerekir.

Biz bu çalışmamızda esas hedef olarak maliye idaresini incelemekte olduğumuzdan, konuyu bu açıdan ele alınca, maliye idaresinin dış sevk ve idaresi, kanundan doğma ve devamlılık gösterme bakımından mecburî ilişkiler şeklinde kendini göstermektedir. Böyle olunca, maliye idaresine devamlı ve mecburi olarak katkıda bulunan ve fiilen bu idareye katılan

mükellefler kütlesi ile idarenin ilişkilerini tesbite, ilkelerini bulmaya ve mükellef psikolojisini incelemeye zaruret olduğu meydana çıkar.

9. Kamu idaresinin, diğer bir özelliği milletlerarası bir karakter taşımaktadır. Bu konu, idare üzerindeki takditler bahsinde de incelenebilirse de, bazı memleketler için taşıdığı önem bakımından ayrı bir paragraf altında incelenmesinde fayda vardır.

Bugün başta Birleşmiş Milletler Teşkilâtı olmak üzere bir çok milletlerarası kuruluşlar ve hemen her konuda yapılmış anlaşmalar, kamu idaresinin kararlarında etkili olmaktadır. Süel veya sivil kuruluşlar ve mevcut milletlerarası — ikili veya çok taraflı — anlaşmalar idare üzerinde askeri, ekonomik ve hukukî tahditler koymuşlardır. Genel olarak akdi tahditler koymuşlardır. Genel olarak akdi tahditler olarak deyimleyebileceğimiz bu takditler, alınacak kararlara ve bu kararların yönlerini etkilemekte ve kamu idaresini belli yönde kararlar almaya zorlamaktadırlar. Öyle ki, bazan iç tahditler, hatta kanunî tahditlerden de fazla bir etki yapmaktadırlar.

10. Kamu idaresinin onuncu ve sonuncu özelliği genel olarak, kamu sektöründe bu unsurların noksan olduğu anlaşılır. Bazılarının görüşlerinin aksine olarak, çalışma arzusu, ücretle karşılanacak ihtiyaçların giderilmesi zorunluluğundan doğmakta olup, işe ve çalışma muhitine duyulan sevgi ve alâka ikinci derecede rol oynasa gerektir⁶.

Ücretlerin azlığı, terfi ve nakil işlerinin prensiplere dayanmaması veya henhalde görülen “genel hoşnutsuzluk” çalışma şartlarının kötülüğü, terfi imkânların darlığı çalışmanın verimini azaltan olumsuz faktörler olarak kamu idaresine hakim bulunmaktadır.

Bunun yanında, kamu idaresine dahil bazı meslek gruplarına maaştan başka ücret, ikramiye, prim, mükafât, tazminat ve ödenek olarak fazla ödemelerde bulunup bazı meslek gruplarının bundan mahrum edilmesi⁷, sektör içinde farklılık yaratmakta ve mahrum bırakılmışların çalışma şevkini büsbütün kırmaktadır.

Kamu sektörü ile özel sektör arasındaki ve kamu idarelerinin kendi aralarındaki ücret dengesizliği, her seviyedeki kaliteli personelin kamu sektöründen özel sektöre veya kamu idaresi içinde diğer bölümlere kaymasına ve genellikle kamu sektöründeki hizmetlerin kalitelerinin düşmesine sebep olmaktadır.

6) Catheryn Sechter (a.g.e. 48).

7) Catheryn Sechter (a.g.e. 51-63).

IV — Kamu İdaresinin İlkeleri :

Yukarda kamu idaresinin genel özellikleri olarak değindiğimiz hususlar, kamu idaresinin ilkelerini ortaya koyan başlıca kaynaktır. İdarenin ilkelerini bir taraftan, idarenin özellikleri etkilerden diğer taraftan, varılması istenen hedefler de ilkelerin tesbit ve teşekkülünde önemli birer etkilendirler. “Bu prensipler çeşitli grupların çeşitli tecrübeleri neticesinde ortaya” çıktığı gibi, bu gün, bu ampirik sonuçların, yanında bilimsel araştırmalarla ve yukardaki etkenler altında da ortaya konulabilmektedir. Bu bilimsel çalışmalarda, işletme ekonomisinin özel teşebbüsler için mevcut verileri büyük fayda sağlamakta ve kıyas yoluyla kamu idaresi için taşıdığı değeri ortaya konulmaktadır. Kısaca şunu ifade etmelidir ki, kamu idaresinin ilkelerinin gelişmelerinde, ticari ve sınıai işletmeler yanında dinî, idarî, askerî müesseseler ile eğitim müesseselerinin çok katkısı olmuştur⁸.

Bu suretle tesbit ve teşekkül eden idare ilkelerinin karakterlerine gelince, bunların donmuş, değişmez kaideler olduğu sanılmamalıdır. Bunlar “değişmez kanunlar” değildir. Ayrıca bir memleket veya muayyen bir idare için yararlı olan bir ilkenin “her türlü şart altında aynı şekilde yürürlüğe konulabileceği” sanılmamalıdır. Bir defa bu idare prensiplerinin ticarî ve sınıai işletmelerden alınmış olması, kamu idaresinde bu ilkelerin uygulanmasında dikkatli olmayı ve adaptasyonu ona göre yapmayı gerektirir. Esasen modern ve yüksek sevk ve idarenin başında bulunanların, üstün vasıfları, bu ilkeleri koşullara uygun olarak başarıyla uygulamalarında kendini gösterir.

Yüksek sevk idarecinin, kamu idaresinin ilkelerini bulmakta ve uygulamakta, daima göz önünde tutacağı hususlar, idarî kararların “bir seri uzlaşmalar” sonunda alınıp yürürlüğe konabileceği; organizasyonun canlı, hisli ve aktıcı bir varlık olduğu ve nihayet karşı tepkiler ve teşvikler manzumesinden meydana geldiğidir.

Biz, “teşkilât ve idare prensipleri” adı altında da toplanabilecek olan bu ilkelere değinmekle yetineceğiz. Bunların izahlarını, maliye idaresinin kalkınmaya uygunluğu konusunu incelerken ilerde yapacağız. Kamu idaresinin ilkeleri olarak tesbit ettiğimiz prensipler şunlardır .

8) Dr. Cemal Mihcioglu — Personel İdaresinde Beşeri Münasebetler Say. 75.

1. Teşkilâtın gayesi, izliyeceği siyaset iyice bilinmeli, bütün personele benimsetilmeli ve herkesin üstüne düşen sorumluluk herkesce malûm olmalıdır.

2. Teşkilâtın yapacağı işler bölümlere ayrılarak, her bölümün yapacağı işin sınırlarını belirtmek, sistemli şekilde plânlamak ve programa bağlanmak lâzımdır.

3. Teşkilât içinde kimlerin hangi işlerden sorumlu bulunduğu açıkça belirtilmeli ve herkesin bunu bilmesi sağlanmalıdır.

4. Belli politikanın ve tesbit edilen plân ve programın uygulanmasından sorumlu olan idareciler, işlerine uygun bulunan metod ve usulleri bilmeli, bunları zaman ve şartlara uyacak şekilde geliştirebilmeli ve bu suretle yürürlüğe koyabilmelidir.

5. Mevcut kaynak ve imkânlar (işgücü, para, malzeme gibi) önem sırasına göre işler arasında bölünmelidir. Bunlar, gerekli miktar ve kalitede olmak üzere zamanında temin edilmelidir ve bunun da sorumlusu mevcut olmalıdır.

6. Yüklenilen sorumluluğa uygun nisbet ve seviyede yetki verilmesi; bu yetki asıl işin yapıldığı ve kararların alındığı makama mümkün mertebe yakın bir kademeye verilmelidir.

7. Organizasyon, işlerin ayrılması ve sonuçlarının birleştirilmesi şeklinde alınır, bu teşkilâtın içden ve dıştan olan bağlantı ve ilişkilerine, işin mahiyetine göre şekil verilmesi zaruri olmalı, haberleşme yolları açık tutulmalıdır.

8. Teşkilâtın tümünü ve her bölümünü idareye yeterli liderler işbaşında bulunmalıdır ve işin başarıya ulaşmasının yeterli idareciler sayesinde mümkün olacağı bilinmelidir.

9. "Kumanda ve gaye birliği bütün teşkilâta yayılmış olmalı" ve bu gaye birliğine bağlı olan kumandanın, birbirini nakzeder nitelikte kumanda çokluğu yerine "grup halinde amirlik" şeklinde yürütülmesi lâzımdır.

10. İşbölümünün sonucu olan işlerin ayrılması ve idarenin kısımlara bölünmesi, çalışma ve gayretlerin teşkilâtiçinde etkili bir şekilde koordine edilmesi ve genel politika ve müşterek gaye yönünden ayrılmamanın sağlanması gereklidir.

11. Teşkilâta günlük işlerden biri olarak benimsenmesi gereken bir husus ta, teşkilât içinde doğan hertürlü meselenin devamlı olarak çözümlenmesi hususu olmalıdır ve zamanında alınan tedbirlerle personelin moralinin bozulması veya masrafların önlenmesi sağlanmalıdır.

12. Son olarak, kamu idaresinden özel sektöre personel akımını önlemek için ücret sisteminin düzeltilmesi ve adil bir ücret sisteminin uygulanması lâzımdır.

V — Kalkınmaya Uygun Maliye İdaresi :

Buraya kadar yaptığımız açıklamaların ışığında, kalkınmaya uygun bir maliye idaresinin olması gereken şeklin genel çizgileri meydana çıkmış olmalıdır. Bu bölümde ele alacağımız bu konu, yukarda değinildiği üzere, organizasyon, metod ve amaçlar yönünden incelenecektir. Yapılacak açıklamalarda, kamu idaresinin özellikleri ve bu özelliklere paralel ilkelerinden yararlanarak şahsi görüş ve önermelerde de bulunulacaktır.

A — Maliye İdaresinin Amaçları :

Maliye idaresini kalkınmaya uygunluk yönünden ele alınca kamu idaresinin unsurlarından biri olan varılmak istenen hedeflerin incelenmesi öne geçer.

Maliye idaresinin amaçları esas itibariyle, vergi kanunlarıyla masraf kanunları ve plân hedef ve stratejisine dayanarak kalkınma plânlarıyla tesbit edilmiş bulunmakta ve ayrıca kaynaklar arasında Anayasa da yer almaktadır. Maliye İdaresinin hedeflerini, böyle geniş bir acıdan ele almak yerine, kalkınmaya uygunluk yönünden incelemek bu etüdün konusudur. Bu sebeple, kalkınmaya uygunluk deyiminden ne anlaşılması gerektiğinin belirtilmesi lâzımdır.

1 — Bilimsel açıdan, Kalkınmanın, fert başına düşen milli gelir miktarında gerçek bir artış olması ve millî gelirin adil bir şekilde dağılımıdır tarzında bir tanım yapılabilir. Bu bakımdan, millî gelirden bir artış olabilmesi, herşeyden önce sabit sermaye yatırımlarının yapılması ile mümkündür. İktisadî yatırımların kaynağı ise toplam tasarruftur. Toplam tasarruf, bir ekonomide ferdi tasarrufların toplamı olan "İhtiyarî — özel — tasarruflarla" devletin vergi yoluyla aldığı "mecburî — Kamu — tasarruflar" toplamı olarak anlaşılabilir.

İleri kapitalist memleketlerdeki yatırımların kaynağı daha ziyade ferdi tasarruflar olduğu halde, iktisaden geri durumdaki memleketlerde

hemen hiç denecek kadar az tasarruf imkânı olduğundan kalkınmalarını ferdi tasarruflara dayandırma olanağı yoktur. Bu imkânsızlık, ferd başına düşen milli gelir payının azlığı sebebiyle gelirlerin istihlâke sarfedilmemesinden doğmaktadır. Mevcut olan tasarruflar da daha çok kısa vadeli ve spekülâtif maksatlar için kullanıldığından iktisadî kalkınmaya yeteri kadar yararlı olamazlar.

İktisaden geri memleketlerin, içinde buldukları bu kapalı kısır döngeden çıkabilmeleri, Devletin Vergi yoluyla aldığı ve "mecburî tasarruf" olarak nitelediğimiz kaynakları, kalkınmanın finansmanında kullanmasıyla mümkün olur. Demek oluyor ki vergi, devlet eliyle yapılacak iktisadî kalkınmanın finansmanında başlıca kaynaktır.

Vergi ile kalkınma arasındaki bu yakın ilişkiden hareketle, Maliye İdaresinin amaçları arasında başlıcasının kalkınmanın finansmanına yetecek kadar vergi hasılatı sağlamak olduğunu ileri sürebiliriz. "İktisaden kalkınmanın iç finansman kaynakları arasında vergiden maada gönüllü ve müesseseleşmiş tasarruflar, iç istikrazlar ve enflasyon¹⁰ yer almakta ise de verginin baş yeri tuttuğu, devlet borçlarının da vergi ile ödeneceği düşünülürse Vergi'nin kalkınmanın finansmanında baş kaynak olduğu anlaşılır.

2 — Maliye İdaresi için yukarda tesbit edilen amacı, kalkınmayı mali bir program haline getiren Kalkınma Plânı da benimsemiş bulunmaktadır. Plânda, kamu kesimi için öngörülen harcama hedeflerinin gerçekleşmesi ancak buna yeterli gelirlerin sağlanmasıyla mümkün olur¹¹. Bu sebeple, Plâna göre vergi politikasının temel amacı, plânla tesbit edilmiş ekonomik ve sosyal hedeflere uygun olarak plânın finansmanı ve bunun ekonomik istikrarsızlığa yol açmadan sağlanması ve tasarrufların verimli sahalara yönelmesini temin etmektedir.

3 — Kalkınma Plânı'nın teknik açıdan tesbit ettiği malî amaç, aynen bütçe dökümanları tarafından da benimsenmiştir. "Gerçekten kamu maliyesi bütçe ve vergi politikası, banka ve para sistemi, madde ve hizmet üretimi, dış ticaret ve dış iktisadî ilişkiler, fiatı, finansman ve bircümle diğer iktisadî politikaların uygulanmasında optimal neticelerin sağlanması, hızlı bir kalkınma hamlesi için kati bir zaruret" olarak görülmekte ve bütün bunlar Maliye İdaresinin amaçları olarak kabul edilmektedir¹³.

10) Dr. İ. Türk (Vergi Politikası Say. 20).

11) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Say. 77.

12) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı Say. 105

13) 1968 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi Say. 215.

4 — Maliye İdaresinin amaçları sadece yukarıda sayılan dökümanlar tarafından tesbit edilmemiş, bunun yanı sıra pozitif hukuk olarak Anayasa ve muhtelif vergi kanunları ile de esasen ortaya konmuştur. Nitekim Anayasanın 61. maddesi, Maliye İdaresine bir hedef tayin etmiş ve herkesin malî gücüne göre kamu giderlerine katılmasının sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Demek oluyor ki, yatırım harcamaları, cari giderler ve transfer masrafları toplamı olan kamu giderlerinin karşılanması için herkesin malî gücüne göre vergi vermesi ve maliye idaresinin de bunun temin etmesi icabeder.

5 — Anayasanın Maliye İdaresi için gösterdiği bu hedef, fiiliyatta, yürürlükte olan Vergi kanunlarıyla tesbit edilmiştir. Bu itibarla, vergi kanunlarını bütün hükümleriyle etkili bir şekilde uygulanması ve kanunun belli ettiği usul ve şekillerle alınması gereken verginin noksatsız alınması tarzında yürütülmesi Maliye İdaresinin başlıca kanunî amacı olmaktadır.

Görüldüğü üzere Maliye İdaresinin amaçları, bilimsel yönden, teknik ve kanunî yönlerden ele alındığı takdirde tam bir benzerlik arz etmektedir. O da, Vergi Gelirlerini optimal seviyeye çıkarmak ve bu suretle hızlı kalkınmayı gerçekleştirmektir.

B — Maliye İdaresinin Organizasyonu :

1 — Kalkınmaya uygun maliye idaresi deyiminden, kalkınmanın finansmanına da yetecek derecede kamu geliri sağlayan bir organizasyon ile bunun gerektirdiği usul ve metodların toplamı, anlaşılacak lüzum gelir. Gerçekten, "Vergi Sisteminin başarısı geniş ölçüde vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Vergi kanunları ne kadar iyi hazırlanmış olursa olsun bunun uygulanması becerikli bir örgütçe yürütülmedikçe elde edilecek sonuçlar tatminkâr olamaz."¹⁴

Organizasyonun genel bir tanımını yapmak lüzum gelirse, organizasyon maddî ve şekli bir deyim olup "yapılan işlerin kimler tarafından ve ne şekilde yapıldığını gösterir"¹⁵ ve işlerin bölümlerini, kısımlarını gösteren bir şema olarak meydana çıkar. Bununla beraber, bu şekli organizasyonun arka plânında "uzun yıllar içinde kendiliğinden teşekkül eden bir insan münasebetleri sistemi" meydana gelir ki şekli organizasyonla işler

14) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Türk Vergi Sistemi, Say. 343).

15) Prof. Dr. Zeyyat Hatipoğlu, Organizasyonların Beşerî Yönü, Say. 657).

ve organizasyonu canlı bir hale sokar. Bu suretle şekli organizasyon, memurlar, amirler olarak bir personel kadrosu ve onların bir sistem içindeki faaliyetlerinin eklenmesiyle canlı bir varlık haline gelir.

Bu genel açıklamalardan sonra sözü maliye idaresinin organizasyonuna getirebiliriz. Maliye idaresinin genel organizasyonu 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilâtı ve Vazifeleri Hakkında Kanun ve ekleriyle tesbit edilmiş bulunmaktadır. Bizim bu etüdümüzde, Maliye İdaresinin daha ziyade Gelir bölümü üzerinde durulacaktır. Çünkü kalkınmaya uygun olması gereken cephesi, Maliye idaresinin gelir bölümünün organizasyonudur. Gerçekte kalkınmanın finansmanı esas itibarıyla vergilerle sağlanması gerektiğinden kalkınmaya uygun Maliye İdaresinin öncelikle gelir bölümünün incelenmesi lâzımdır. Buna "gelir idaresi" denebileceği gibi "Vergi İdaresi"¹⁶ de denmektedir.

2 — Biz, hemen herkesin bildiği bir konu olan Maliye İdaresinin genel şeması ve ne de Gelir Vergi İdaresinin şekli organizasyonu üzerinde duracağız. Bu bölümde inceleyeceğimiz konu şudur: Vergilendirme Organizasyonu kavramı, Vergilendirme Organizasyonu, fiiliyle vergileme olayına katılan bütün sahalara içine alan bir kavramdır. Diğer bir deyimle, genel kavram olarak Vergilendirme Organizasyon resmi alanı aşarak vergi mükelleflerinin bulunduğu sahaya da içine alır. Bu bakımdan Vergilendirme Organizasyonu kapsamına, resmi organizasyon ile piyasa organizasyonu dahilidir. Bu gün birçok vergilendirmelere resmî organizasyon kadar ve hatta ondan da fazla vergi mükellefi durumunda bulunan gerçek ve tüzel kişiler de iştirak etmektedir. Daha ileri giderek söyleyebiliriz ki, idarî kontrolün az olduğu vergilendirmelerde, Vergi münhasıran mükellefin beyanına dayanmakta ve o şekilde kalmaktadır. Bu suretle esas insiyatifin mükelleflerde bulunduğu beyana dayalı vergilendirmelerde piyasa organizasyonu içinde yer alan vergi mükelleflerinin rolü vergi idarelerinininkinden çok fazla olmaktadır. Maliye İdaresinin amaçları olarak yukarıda açıkladığımız hedeflere, resmî vergi idaresi ile piyasa organizasyonlarının faaliyetleri aynı doğrultuda olduğu nisbetle varılabilir ve aynı doğrultuda olmadığı nisbette de belli amaçlara ulaşmak mümkün olamaz. Faaliyetleri, aynı hedeflere varmakta bu kadar yakın bağlılık taşıyan iki organizasyonu bir arada mütalaa etmek ve genel anlamda Maliye veya Vergi İdaresi kavramı içine almak tabiidir. Bu suretle, vergilendirme olayının cereyan ettiği sahalara bir arada toplanmış, sevk ve irade prensipleri bakımından bu güne kadar ilişkileri tesis edilmemiş sahalara birleştirilmiş olacaktır.

16) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (a.g.e. 343).

3 — Vergilendirme idaresinin kamu kesimi olan resmî organizasyon kanunlar ve yönetmeliklerle tesbit edilmiş durumdadır. Maliye Bakanlığında Gelirler Genel Müdürlüğü ile vergi daireleri, resmî organizasyonun temelidir. Bununla beraber, yetersiz istatistikî bilgiler sebebiyle aşağıdaki izahlarda Maliye İdaresi genel olarak ele alınmıştır.

Maliye Bakanlığının maaş ve ücret kadroları aşağıda gösterilmiştir. Bu miktarlar aynı zamanda Maliye İdaresinde çalışabilecek personel sayısının tavanı olarak da kabul edilebilir¹⁷.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Maaşlı	12.249	12.326	12.471	12.512	12.520	12.800	12.811	14.302
Ücretli	2.889	2.890	3.121	3.119	3.188	3.369	3.538	3.579
G. "	199	200	204	167	179	203	181	189
	15.437	15.416	15.796	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070

Maliye İdaresine dahil kadroların, diğer dairelere nazaran durumunu ve bunlar arasında Maliye İdaresinin yerini gösteren tablo aşağıdadır:

Daireler	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Millî								
Eğitim	76.982	81.095	86.872	100.807	112.832	119.618	132.848	141.686
Sağlık ve Sosyal	30.712	31.303	32.897	33.913	35.583	38.625	40.971	43.342
Tarım ve Orman	31.403	21.993	23.142	22.981	23.332	24.802	25.446	26.352
Adalet	16.511	16.722	16.972	16.030	17.840	17.093	18.142	18.495
Maliye	15.337	15.416	15.796	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070
Emniyet								
G. Gümrük ve Tekel	14.108	13.433	14.643	16.042	14.169	14.169	14.379	14.096
	9.125	9.170	9.248	9.321	8.865	9.538	8.879	9.493

Bu tabloda yer almayan Subay, Astsubay ve Askerî memurlar nazara alınmazlarsa kadro miktarı bakımından Maliye İdaresi 6 ncı sırada yer almaktadır.

17) Türkiye İstatistik Yıllığı 1964-1965 say. 373.

Başlıca kamu idareleri arasında yer alan yukardaki dairelerin kadro artışları yıllar oranındaki farklara göre şöyledir:

	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Milli Eğitim	% 5,34	% 7,11	% 16,04	% 11,92	% 6,01	% 11,06	% 6,65
Sağlık ve Sosyal.	% 1,92	% 5,09	% 1,08	% 4,92	% 8,54	% 6,07	% 5,78
Tarım ve Orman	% 2,75	% 5,22	% 0,7	% 1,52	% 6,30	% 2,59	% 3,55
Adalet	% 1,27	% 1,49	% 5,55	% 11,29	% 4,13	% 6,13	% 1,94
Maliye	% 0,51	% 2,46	% 0,0	% 0,56	% 3,05	% 13,11	% 2,42
Emniyet	% 4,78	% 9,00	% 9,55	% 11,67	% 00	% 1,48	% 1,96
Gümrük ve Tekel	% 0,49	% 0,85	% 0,78	% 4,89	% 7,59	% 6,90	% 6,91

Personel miktarı en kalabalık olan kamu idareleri arasında, personel miktarındaki artış nisbetleri bakımından yapılan bir mukayese, Maliye İdaresindeki personel artışının çok düşük bir trend izlediğini ortaya koymaktadır.

Maliye İdaresinin personel hacmi için, devlet bütçesi ve vergiler toplamı ile mukayese edilmesi bazı ilginç sonuçlar verir¹⁸.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Bütçe Gelirleri	4.142	5.535	5.671	6.699	7.14	8.424	9.292	10.294
Artış oranı %	15,31	33,63	2,45	18,12	6,19	18,41	10,30	10,78
Personel artış oranı %	0,51	0,51	2,46	0,50	0,56	3,05	13,11	2,42
Personel başına tahsil edilen gelir	259.898	359.042	424.041	447.787	514.537	501.727	569.673	

Bu tabloda bütçe gelirleri olarak yer alan miktarlara gümrük ve tekel gelirleri ve ithalde alınan diğer vergi, resmi ve harçlar dahil; fakat tasarruf bonusu dahil değildir. Münhasıran Maliye İdaresinin mevzuuna giren gelirleri hesaplamak için bu ayrımları da yapılması lâzımdır. Buna göre yapılmış tablo aşağıda yıllar itibariyle miktarlar ve artış oranları gösterilmiştir²⁰.

18) Türkiye İstatistik Yıllığı 1964-1965 say. 373.

19) 1968 Mali Yılı Bütçe Tasarısına ait gerekçe (Say. 254).

20) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 19. Sayfa 14.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Gelirler	3.587	4.649	5.037	6.212	6.577	7.826	8.741	9.918
Artış oranı --	% 32,39	% 8,34	% 23,32	% 5,87	% 18,99	% 11,69	% 13,46	
Personel'e düşen gelirler	232.363	301.569	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	548.865

Bu tabloda personel başına düşen, yani ortalama olarak her Maliye Memurunun çalışma sahasına giren tahsil edilen gelir miktarı gösterilmiştir. Bu hesabı yaparken bütün Maliye personelinin hesaba dahil edilmesinin nedeni, gerek tahsilât, gerek harcama ve gerekse diğer cepheleriyle, bütün maliye personelinin bütçe uygulamasıyla ilgili çalışma yapılarıdır.

Fakat vergi idaresi açısından bakılırsa, yapılacak hesap ve mukayeselerde, bu işle direkt ilgisi olan dairelerin personel miktarı esas almak daha gerçek sonuçlar gösterir.

	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Vergi v.s. gelirler	4.649	5.037	6.212	6.577	7.826	8.741	9.918
Artış ola.	%32,39	% 8,34	%23,3	%5,8	%12,9	%11,6	%13,4
Gelir personeli							
Artış ola.	% 0,51	% 2,4	% 0,5	%0,5	% 3,0	%13,1	% 2,4
Personel başına Gelir miktarı	301.569	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	548.865

Maliye İdaresi gibi, devlete gelir sağlayan Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Maliye İdaresinde hizmet gören personele isabet eden gelir miktarları mukayesesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir²¹.

	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965
Gümrük-Tekel geliri	555	586	634	883	941	1.072	1.193	1.013
Gümrük-Tekel Perso- neli başına	60.821	63.904	68.555	95.655	106.147	112.392	134.361	106.770
Maliye Personeli başına	232.363	301.889	318.878	393.214	413.986	478.011	471.976	518.865
Misli fark	3,83	4,71	4,65	4,11	3,90	4,25	3,51	5,14

21) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 19. Sayfa 5

Bu mukayeseler, gelirin tesbiti tarh, tahakkuk ve tahsili ile murakabesi ve neticelerinin izlenmesi işiyle doğrudan görevli olan vergi idaresinin personel miktarı nazara alınarak yapılırsa ve ortalama olarak maliye personelinin yarısının gelir işiyle uğraştığı düşünülürse personel başına düşen iş hacmi ve vergi miktarı yukardaki rakamların iki misline çıkacak demektir.

4 — Özellikle beyana dayanan vergilerin başarısında piyasa organizasyonunun önemini yukarda belirtmiştik. Bu önemi ve rolü dolayısıyla piyasa organizasyonunu genel anlamı ile maliye organizasyonunun bir parçası saydığımızda da işaret etmiştik. Gerçekten piyasa organizasyonunu nazara almadan yapılacak bir çalışma, olayın sadece bir cephesi üstünde durmak olurdu.

Vergileme olayına öteden beri mükellef açısından da bakıldığı bilinmektedir. Adam Smith'in vergi prensiplerinden birinin "vergilik sorunlarına bir de mükellef noktai nazarından bakılması" ilkesidir²². Bu ilke bugün okadar gelişmiştir ki, Maliye organizasyonu içinde piyasa organizasyonunu da incelemek zorunlu hale gelmiştir.

Ekonomik faaliyetlerin cereyan ettiği kadro "ekonomik organizasyonu" meydana getirdiği gibi, malî olayların cereyan ettiği cevreyi de Maliye organizasyonunun bir kesimi saymak gerekir. Ekonomik faaliyetlerin kadrosuna bakınca karşılaştığımız şey piyasa organizasyonu olur. Piyasa, ekonomik organizasyonun en geniş çevresi olarak mali organizasyonunun da sahasını teşkil eder. Genel olarak "piyasa" kelimesi ile ifade edeceğimiz bu organizasyonda, faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler olarak firmalar mevcuttur. Firma veya işletme olarak ifade ettiğimiz bu kuruluşlar genel olarak üç grupta toplanabilir.

- 1 — Tek sahipli firmalar (Sole proprietorship)
- 2 — Ortaklıklar (partner ship)
- 3 — Sermaye Şirketleri (Corporations)

Amerika Birleşik Devletlerinde firmaların % 70 i tek sahipli firmalar dediğimiz "ferdi teşebbüsler" dir. Sermaye şirketleri dışındaki ortaklıklar ise % 18 i teşkil ederler ve bakiye % 12 de sermaye şirketleridir ve A.B.D. milli istihsalin % 60 ı bu sermaye şirketleri tarafından meydana getirilmektedir. Millî gelirin büyük bir kısmının sermaye şirketleri ve diğer ortaklıklar tarafından yaratılması, A.B.D. de Maliye İdaresinin başarısının başlıca nedeni olsa gerektir²³.

22) Sir Josiah Stamp (The Fundemantal Principles of Taxation).

23) Davit Mc Cord Wright (A Key to Modern Economics Say. 30-31).

5 — Bizdeki piyasa organizasyonuna gelince: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Gider Vergileri mükelleflerinin 1961-1965 yılları arasındaki seyrini gösteren tablo aşağıya çıkarılmıştır²⁴. Bu tabloda Gelir Vergisi mükelleflerinin “ferdî teşebbüsler” olarak, Kurumlar Vergisi mükellefleri de “Sermaye ve kooperatif şirketler, iktisadî işletmeler, yabancı ulaştırma şirketleri v.s. olarak gösterilmiştir.

Mükellef Grupları	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdî Teşebbüsler	315.063	441.459	723.083	30704	789.157
1. Yıllık beyan yapanlar	242.006	304.601	348.542	366.708	387.348
2. Götürü mükellef	72.842	136.783	374.417	363.971	401.795
3. Yabancı ulaştırma	285	75	124	125	114
Kurumlar	4.456	4.579	4.704	5.266	5.333
1. Sermaye ve Kop. Şt.	3.896	3.952	4.128	4.348	4.381
2. İktisadî işletme	309	283	293	310	301
3. Yabancı Ulaştır.	158	104	113	98	88
4. Diğerleri	93	231	170	510	557
Gider Ver. Firmaları	4.600	4.742	5.476	5.797	6.135

Tabloda gider vergisi mükellefleri firmaları olarak kayıtlı rakamlar, imalât sanayicileri, banka ve sigorta şirketleri ve bankerler ile taşıma müesseseleri ve P.T.T. İdaresini kapsamaktadır. Bu firma ve işletmeler aynı zamanda Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi mükellefi de olduklarından piyasa organizasyonu hacminin hesabına eklenmesi mükerrerliğe sebep olur. Fakat bu miktarın hesaba dahil edilmesi, Maliye İdaresinin iş hacminin hesabında zaruridir. Maliye İdaresinin iş hacmini hesaplamakta, ve Muhtasar beyannameye giren miktarları 1,5 milyon civarında olan işçi ve memurların da hesaba dahil edilmesi icabeder. Fakat biz bunları muhtasar beyannameleri veren gerçek ve tüzel kişi durumundaki firma ve işletmelerin Maliye İdaresi için ifade ettikleri iş hacmine dahil saydığımızdan, bu miktarları hesap dışında tuttuk.

Bu duruma göre, Malî yönden Türkiyede piyasa organizasyonu büyük ölçüde ferdi teşebbüs esasına dayanmaktadır. Bu temayül gittikçe artmaktadır. Şöyleki 1961 de toplam firmaların % 98,6 sı ferdi teşebbüsler şeklindeyken bu nisbet 1965 de % 99,3 e yükselmiştir.

Kurumlar vergisine tabi sermaye (anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler) ile kooperatif şirketler ve iktisadî kamu müesseseleri, top-

24) Devlet Gelirleri Bülteni Sayı 18 Sayfa 66.

lam firmaların pek az bir kısmını teşkil etmektedirler. Gerçekten bu nisbet % 1,4 den başlayarak 1965 de % 0,7 miktarına düşmüş bulunmaktadır. Buna ait trendini gösteren tablo aşağıdadır:

Mükellef grupları	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdi Teşebbüsler	% 98,6	% 98,9	% 99,3	% 99,2	% 99,3
1. Beyan yapanlar					
2. Götürü olanlar					
3. Yabancı Ulaştır.					
Kurumlar	% 1,4	% 1,1	% 0,7	% 0,8	% 0,7
1. Sermaye ve koop. Şti.					
2. İktisadî işletme					
3. Yabancı Ulaştır.					
4. Diğerleri					

Bu tabloda, yukarıda yaptığımız açıklamalara ilâve olarak, götürü esasa göre vergilendirilen ufak esnaf ve zanaat sahibi ferdi firmaların hızla artmakta olduğu da meydana çıkmaktadır.

Maliye Organizasyonunun piyasa yapısı bu şekilde ferdi teşebbüs esasına dayanması ve bu teşebbüslerin de yarıdan fazlasının firma özelliğinden bile yoksun çok ufak teşebbüsler olması, vergi uygulamasının başarısızlığının temel nedenini teşkil eder ve vergi idaresinin etkenliğini büyük ölçüde azaltır.

6 — Maliye İdaresinin organizasyonu konusuna son vermeden piyasa organizasyonunun yapısı ile Vergi İdaresinin personel yapısını da nitelik ve incelik yönünden mukayese etmek faydalı olacaktır.

Mesleki bilgi ve tahsil derecesi bakımından üstün bir seviye isteyen bugünkü vergi politikası ve uygulamasını yapan ve yürüten personel bakımından Maliye İdaresi yetersiz bir durumdadır. Maliye teşkilâtının taşıdığı kesimi üzerinde yapılmış bir anket sonuçlarına göre, memurların tahsil durumları şöyledir.

Okulsuz	İlkokul	Ortaokul	Meslek Okulu	Lise	Yüksek Okul
% 2,4	% 40,2	% 22,1	% 10,2	% 7,7	% 1,2

Bu memurlardan Maliye İdaresinde görev aldıktan sonra hizmet içi eğitime tabi tutulanların nisbeti % 17,9 olup bakiyesi teşkil eden % 82,1 i de meslek içi eğitim görmemiş durumdadır^{24a}.

24a) Radî Dikici, Anket.

Buna karşılık Maliye İdaresindeki personel başına düşen iş hacmi hızla artmaktadır. Bu maksatla mükellef firma adediyle personel adedi arasında yapılacak karşılaştırmalar ilginç sonuçlar vermektedir.

	1961	1962	1963	1964	1965
Ferdi teşebbüsler	315.063	441.459	723.083	730.704	789.157
Kurumlar	4.456	4.570	4.704	5.266	5.333
Toplam firmalar	319.519	446.029	727.787	735.970	794.490
Toplam memur	15.798	15.887	16.372	18.520	18.070
Memur başına	20,2	28,7	44,4	39,7	44,0

Maliye memurlarının yarısının doğrudan doğruya vergi işleriyle görevli olduğu tahmin edildiğine göre, yukarıda memur başına isabet eden mükellef adedi iki misli olacak demektir. Buna göre, her memur ortalama 80 den fazla bir mükellef gurubunun vergiyle ilgili her türlü muameleleriyle meşgul olmaktadır. Bu miktarın da gittikçe arttığı görülmektedir.

C — Bazı Sevk ve İdare Sorunları :

Kalkınmaya uygun Maliye İdaresinin nitelik ve özellikleri yönünden, amaçlar ve organizasyon sorunları yanında bir çok sevk ve idare sorunlarının da bulunduğu muhakkaktır. Bu sorunların varlığı, Maliye İdaresi tarafından esasen bilinmekte olduğu gibi, bilim eserlerinde de yer almakta ve hatta plâna dahi girmiş bulunmaktadır.

1 — Vergicilikte idarenin etkenliği, bilim adamlarınca ele alınan konulardan biridir. Bununla beraber, bu konunun “genel bir nazari tahlilinin” diğer konular kadar ele alınmadığı da bir gerçektir²⁵. Vergicilikte idarenin etkenliğinden “belli bir gelirin toplanması için gerçek kaynak harcaması”nın en az miktarlarda olması kastedilmekte ve bu harcamalardan sadece vergi idaresinin değil aynı zamanda vergiyi ödeyenlerin vergi dolayısıyla yaptıkları giderleri de kapsamaktadır²⁶. İdarenin etkenliğini incelemeye “İdeal vergi sisteminin ne olduğunu tesbit”²⁷ etmekle başlamak gerekirse de, bizim konumuz bakımından önemli olan, vergi sisteminin idarenin etkenliğine tesiri değil ve hatta²⁸ “herhangi bir vergi tipinin yürütülmesinde zaruri olan reel kaynakların asgari kalmasını” sağ-

25) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Vergi Politikası Say. 10).

26) Doç. Dr. Kenan Bulutoğlu (Vergi Politikası Say. 11).

27) A. R. Prest (Maliye Enstitüsü Tercüme Serisi 3, Say. 115).

28) A. R. Prest (Maliye Enstitüsü Tercüme Serisi 3, Say. 113).

Amak değil, fakat plânın kamu gelirleri için hedef aldığı miktarların Maliye İdaresince tahsil edilebilmesinin usul ve metod olarak ne yollarla gerçekleştirilebileceğidir.

2 — İkinci Beş yıllık kalkınma plânının kamu gelir hedefleri ile kamu harcamalarında kullanılacak kamu tasarruf hedefleri aşağıdadır:

Kamu geliri ve Tasarruf hedefleri²⁹

	1967	1968	1969	1970	1971	1972
1. Vergi Gelirleri	14,9	15,8	17,3	18,9	20,7	22,8
Vasıtasız	4,5	4,5	5,0	5,5	6,1	6,7
Vasıtalı	10,4	11,3	12,3	13,4	14,6	16,1
2. Kamu tasarrufu	7,3	8,0	8,9	10,2	11,8	12,7

Plânın bu hedeflerine varılması, Maliye İdaresinin kalkınmaya uygun nitelikte organize edilmesi kadar o hedeflere varacak usul ve metodların en etkili şekilde kullanılmasına bağlıdır. Nitekim, vergi politikasının esaslarından biri olan vergi gelirlerini yukardaki hedeflere ulaştırmak için “vergi idaresinin islahı” plânda da öngörülmektedir. Vergi İdaresinin ve vergi kontrollerinin etkinliğini artırmanın “vergi gelirlerini önemli derecede” artıracığı, vergi alanında gözetilen sosyal ve ekonomik ilkelere de uyulmasını sağlayacağı kabul edilmektedir.³⁰

3 — Maliye Bakanlığı, İdarenin reorganizasyonu ve ileri bir sevk ve idareye duyulan ihtiyacı 1968 Malî Yılı Bütçe gerekcesinde şu satırlarla belirtmiştir:³¹

“... Kamu Maliyesi, bütçe ve vergi politikası, banka ve para sistemi, madde ve hizmet üretimi, dış ticaret ve dış iktisadî ilişkiler, fiat finansman ve bircümle diğer iktisadî politikaların uygulanmasında optimal neticelerin sağlanması hızlı bir kalkınma hamlesi için kati bir zarurettir. Böyle bir zaruretin karşılanabilmesi, iktisadî politikasının en iyi şekilde sevk ve idaresine yarayacak düzenlemelerin yapılabilmesi, konjonktür değişmelerinde suretli ve etken tedbirler alınabilmesi, çeşitli bakımlardan hazırlıklı yetkili bir Maliye teşkilâtının varlığına ve bu teşkilât personelinin kifayetsiz şekilde yetiştirilmesine ve kullanılmasına ihtiyaç göstermektedir.”

29) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (Say. 182).

30) İkinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (Say. 108).

31) 1968 Malî Yılı Bütçe Gerekçesi Say. 215 ve 216.

Gelirlerin hakkaniyetle ve kaynakların en etkili olarak kullanılmasını temin edecek şekilde toplanması, maliyenin ağırlığını hissettiren usuller yanında anlayış ve işbirliğine dayanan ikna metodlarının da idarece büyük ölçüde kullanılmasıyla mümkün olabilir.

Maliye Bakanı da bütçe konuşmasında "vergi kaçakçılığının önlenmesinin en iyi yolu idare ile mükellef arasında karşılıklı inanç ve iyi niyet havasının kurulması" olduğunu belirtmiştir³².

Bütün bu açıklamalarda ortaya atılan sorunlar şunlar olmaktadır :

- 1 — Vergi İdaresinin islâha muhtaç bulunması
- 2 — Vergi kontrollerinin etkenliğinin azlığı
- 3 — Vergi İdaresi personelinin yetersizliği
- 3 — İkna metodlarının kullanılmaması
- 5 — İdare ve mükellef arasında inanç ve iyiniyet yokluğu.

Bu sorunları, yakın ilgisi olanların birleştirmek suretiyle üçe indirgiyebiliriz:

- 1 — Vergi idaresinin yeniden düzenlenmesi.
- 2 — Vergi idaresinde kullanılan usul ve metodların yenileştirilmesi.
- 3 — Vergi idaresi ile mükelleflerin ilişkilerinde yeni ilkelerin hakim kılınması.

Bu konularda düşündüğümüz bazı önermeleri aşağıda açıklamaya çalışacağız.

4 — Genel olarak maliye idaresinin ve özellikle de vergi idaresinin düzenlenmesi konusu esasen ele alınmış ve üzerinde çalışmalara başlanmış bulunmaktadır. Günümüzde vergilendirmenin başarısının "İdarenin kudretine" dayandığı bir gerçektir. Vergilendirmenin esası olan olayı tesbit etmek, tarh ve tahakkuk ve nihayet tahsil işlemlerini yapabilmek veya bunlardan doğacak müşküllerin üstesinden gelebilmek için idare yeterli kadar kuvvetli ve kudretli midir? Şüphesiz ki, bir vergi sisteminin başarısı, o memleketin idarî kabiliyetine dayanır. İdarî kabiliyet ise o memleketin Coğrafi, politik durumuna ve halkın karakterine ve idarenin kuvvetine göre değişir. Bunlara ekonomik durumu yani millî gelir ve onun dağılımını ve vergi mevzuatını da önemli faktörler olarak eklemek lâzımdır. Bunlardan idarenin organizasyonu ve bunun memleket yüzeyindeki

32) Cihat Bilgehan - Maliye Bakanı (Senato Konuşması, Cumhuriyet, 11 ubat 68).

dağılışı, diğer konularda doğacak müşkülleri halletmekte birinci derecede etkindir. Fakat memleketin genişliği, ekonomik şartların yetersizliği, politik tutumlar, halkın karakteri ve nihayet vergi mevzuatının durumu, kuvvetli bir idarenin kurulmasını engelleyebileceği gibi, kurulsu bile başarı şansını büyük ölçüde sınırlandırır³⁴.

5 — Biz diğer şartları var kabul ederek, vergi idaresinin yeniden düzenlenmesinde gözönünde tutulması gereken konulardan bazılarına değinmekle yetineceğiz.

- 1 — Vergi İdaresinin dağılışı
- 2 — Personel miktarının ve kalitesinin yeterliliği
- 3 — Maaş ve ücretlerin yeterliliği
- 4 — Mükelleflerle ilişkiler servisinin kurulması
- 5 — İdarenin içinde tam bir haberleşme sağlanması.

a — İdarenin dağılışı, hem teşkilât olarak ve hem de memur miktarı olarak hizmetin yayıldığı bütün yurd yüzeyinde rasyonel şekilde ve ölçüde olmalıdır. İdarenin, büyük iş ve kültür merkezlerinde gereğinden fazla temerküz etmesi ve uzak köşelerde de idarenin gereken personel miktarından ve organizasyon bakımından ihmâle uğraması kamu idaresinin baş hastalıklarından biridir. Merkezden uzak, ihmal edilmiş ve hatta unutulmuş idareler yerine, Vergi İdaresinin rasyonel şekil ve ölçüde yurd sathına dağılması ve yeni doğacak ihtiyaçlara göre idarî organizasyon içinde "Seyyaliyet" sağlanması, etkili bir vergi idaresi kurmak için zorunlu koşullardır. Bu seyyaliyet memurların ihtiyaç olan yerlere kaydırılması veya tam yetkili seyyar memuriyetler ihdası suretiyle, bazı bölgelerdeki yetersizlikler giderilmelidir.

Tam yetkili seyyar memuriyetler, hem kadro yetersizliğini, hem de memur noksanlarını gidermek yanında bilgi ve tecrübe yetersizliğini ortadan kaldırmak ve nihayet aynı yerde aynı insanlar arasında çalışmaktan bıkan ve yorulan memurlara değişiklik imkânı hazırlayan bir sistem olacaktır. Yorgunluk ve bitkinliğin, "verim düşüklüğüne, aşırı devamsızlığa, sık sık işten ayrılmalara yol" açtığı bilinmektedir³⁵. Bu hallerde maaşlı veya ücretli izin yerine maaşa ilâve yevmiyeli seyyar memuriyet verilerek, ehliyetli memurları geçici bir süre idarenin ihtiyaç duyacağı bir kesiminde çalıştırmak daha faydalı olabilecektir.

34) Sir Josiah Stamp (a.g.e. Page: 103, 112).

35) H. S. Simon, DW Smitburg (Kamu Yönetimi Say. 130).

b — Diğ er bir konu olarak maliye idaresinde personel miktarının azlığı ve kalitesinin yetersizliği yukardaki analizlerle meydana çıkarılmıştır. Özellikle Vergi İdaresinin omuzlarına binen iş hacmi hızla arttığı halde, personel miktarı hemen hemen aynı kalmakta ve kalanlarında kalitesi gittikçe düşmektedir. Nitekim “Maliye teşkilâtında bulunan kalifiye elemanların çoğu diğ er Bakanlıklara, katma özel ve özerk bütçeli dairelere, İktisadî Devlet Teşekküllerine veya özel sektöre; özellikle banka ve sair malî müesseselere devamlı olarak geçmekte; memuriyete yeni intisap edenler ise, diğ er müesseseleri tercih etmekte, Maliyeye girse bile atlama taşı olarak kullanılmaktadır.”³⁶

Maliye İdaresinden bu personel kaçışının bir nedeni, maaş ve ücretlerin azlığı yanında, memur başına düşen iş miktarının hızla artmasıdır. Ayrılmaların kesin miktarı bilinmemekle beraber, yetişmiş ve kalifiye memurların devamlı olarak ayrılması ve bunların yerine yenilerinin alınması, hizmetin kalitesini düşürdüğü gibi, randımanı azaltmak suretiyle hizmetin maliyetini de yükseltmektedir.

Memur noksanlığının ve kalite yetersizliğinin bir kısmı, yukarda önerdiğimiz geçici seyyar memuriyetler yoluyla giderilebilirse de bu konudaki esaslı tedbirin, artan iş hacmine uygun olarak memur almak ve ihtiyaç yerlerine rasyonel şekilde dağıtmak ve bunların tahsil derecelerine ve memuriyet içinde eğitilmesine önem vermek olduğu muhakkaktır.

Bunun için bir ölçü tesbit ederek ortalama bir vergi memuruna kaç mükellef düşmesi gerektiği hesaplanıp, personel miktarı ile mükellef adedi arasında sabit bir ilişki kurmak icabeder. Aynı şekilde kaç adet mükellef için bir vergi dairesine ihtiyaç duyulacağı rasyonel ölçülerle tesbit edilmelidir.

Bizim şahsi tecrübelerimize göre, yetişmiş, ehliyetli, bilgili olmak şartıyla ortalama 100 mükellefe 1 memur esasına göre 1/100 karselasyonu memur ihtiyacının tesbitinde bir ölçü olarak kullanılabilir. Vergi dairesi miktarının da 5000 mükellefe 1 vergi dairesi olarak hesaplanması ve 1/5000 oranının ölçü alınması icabeder kanısındayız. Buna göre bir vergi dairesinde en çok 50 memur bulunacak demektir.

Bugün 800.050 civarında olan mükellef miktarına karşılık 8000 civarında vergi memuru bulunduğu tahmini gerçeğe yakın olduğuna göre yukarda önerdiğimiz 1/100 oranı Vergi İdaresinde fiilen mevcut demektir. Fakat, idare içinde memur dağılımının bozukluğu ve memurların yeter-

36) Aydın Kezer (Maliye Dergisi Sayı 2, say. 12).

sizliği aynı miktarda hizmeti görebilmek için daha fazla memura ihtiyaç duyurmaktadır.

c — Bugünkü Maliye İdaresinin özelliklerinden biri olan ve hizmetin kalitesinde ve vergi idaresinin başarısızlığında önemli rolü bulunan husus Maliye İdaresinde maaş ve ücretlerin yetersizliğidir. Kamu idaresinin önemli baş konularından biri olan maaş yetersizliği, Maliye idaresi içinde daha özel bir durum göstermektedir.

Maliye teşkilâtında ücret yönünden yapılmış bir anket, Maliye memurlarının % 74,18 inin eline geçen para geçim endekslerinin altında olup ve diğer kamu personeline nazaran % 58,13 noksan gelire sahip bulunmakta olduğunu göstermektedir.

Kamu idaresinde yer alan başlıca dairelerde maaştan başka memurlara sağlanmış menfaatların maaşlara oranları aşağıda gösterilmiştir³⁷.

Daireler	Maaşlar	Diğer menfaat	Yüzdesi
Sayıştay	5.834.633 TL.	1.202.800	% 20
Anayasa Mahkemesi	1.276.880 TL.	508.200	40
Başbakanlık	12.242.074 TL.	14.809.852	120
Devlet Flânlama T.	1.473.390 TL.	376.000	25
Danıştay	7.073.708 TL.	2.976.120	42
Adalet Bakanlığı	165.921.550 TL.	64.844.320	40
Millî Savunma	824.118.000 TL.	302.469.002	36
Millî Eğitim	1.257.523.352 TL.	285.471.500	22
Jandarma G. K.	102.329.000 TL.	70.598.780	68
Sağlık Sosyal.	198.485.930 TL.	53.972.660	27
Yekûn	2.576.278.517	797.229.334	% 44

Bu tabloda yer alan dairelerin bazılarında çalışan memurlar ile Maliye İdaresinin mahallî teşkilâtı başında bulunan bir defterdarın maaş durumunu gösteren şu tablo ilginçtir:³⁸

Defterdarın maaş dahil eline geçen	: 1180 TL.
Hakimin maaş hariç eline geçen	: 1400 TL.
As. Hakimin maaş hariç eline geçen	: 1565 TL.
Emn. Md. maaş hariç eline geçen	: 540 TL.
Okul Md. maaş hariç eline geçen	: 650 TL.
Tabip maaş hariç eline geçen	: 1000 TL.
Veteriner maaş hariç eline geçen	: 832 TL.
Okul Md. maaş hariç eline geçen	: 650 TL.

37) Aydın Kezer (Maliye Dergisi Sayı 2, Say. 8).

38) Aydın Kezer (a.g.e. Say. 150) Say. 12.

Bir il merkezinde hemen hepsi aynı seviyede daire müdürleri durumunda bulunan memurların ellerine aldıkları maaştan hariç ortalama 997 lira geçmektedir. Buna mukabil aynı seviyede en büyük Maliye memuru olan defterdarın eline sadece ortalama 1180 lira geçmekte ve diğer daire müdürlerinin eline kendinden % 84 nisbetinde daha fazla para geçmektedir.

Kamu idaresi içindeki Maliye idaresi aleyhine olan bu maaş dengesizliğinin muhakkak ortadan kaldırılması, hizmetin başarısı içinde şarttır.³⁹

d — Maliye İdaresinde organizasyon düzenlemesi zorunluğu, idare içinde haberleşme ihtiyacından da doğmaktadır. Buna iç haberleşme de diyebiliriz. Kamu idaresinin “kendi personeli arasında” yaptığı sürekli haberleşme iç haberleşmedir⁴⁰.

Bu haberleşme “kişisel temas”⁴¹ şeklinde olabileceği bir çok vasıtalarla da sağlanabilir. Herbirinin sağladığı fayda farklı ise de şartlara ve imkân-lara göre kullanılacak metod ve araçlarla bir kamu idaresi içinde yukardan aşağıya ve aşağıdan yukarıya yapılan haberleşme, idare edenlere işlerin nasıl yürütüldüğünü, aksayan yönlerinin neler olduğunu kısa zamanda noksatsız ve doğru olarak ulaştırdığı nisbette başarılı bir haberleşme niteliğini kazanır. İhtiyaçlar zamanında karşılanır, tedbirler zamanında alınarak hizmet başarıya ulaştırılır. Bu olanakların Maliye idaresi içinde en mükemmel şekilde sağlamak lâzımdır.

e — Bunun yanında İdare dışındaki diğer kuruluşlarla ve “hizmetle ilgili yurddaş gruplarıyla yahut genel olarak halkla haberleşmek ihtiyacı da” duyulurki buna da dış haberleşme diyoruz⁴².

Bazı kamu idarelerinin, özellikle Maliye idaresi ile “hizmetle ilgili yurttaş grupları” arasında kanundan doğan devamlı bir ilişki vardır. Vergi mükellefi denilen bu yurddaş grupları, vergi kanunlarında tesbit edilen muameleleri yapmaya, vergi dairesine bildirmelerde bulunmaya ve zaman zaman beyannameler vermeye mecburdurlar ve bu görevlere aralıksız devam etmek zorundadırlar.

Bundan başka, maliye idaresinin aldığı kararlara ve tedbirlere ve nihayet vergi kanunlarına karşı mükelleflerin davranış ve tepkilerini öğ-

39) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 210).

40) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 221).

41) H. S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 221).

42) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.e. Sayfa 210).

renip haklı olmak, piyasa araştırmaları yapmak, Maliye İdaresi için vazgeçilmez işlerdir.⁴³

Bu iki yönden doğan haberleşme ihtiyacından, bir fonksiyonu yürütmek için vergi idaresi içinde mükelleflerle ilişkiler servisinin kurulması zorunluğu doğar. Gerek maliye idaresi yönünden ve gerekse mükellefler bakımından kanundan doğan ve Maliye İdaresinin amaçlarını gerçekleştirmek için zorunlu olan bu ilişkiyi, bu ilişkileri ilkelere bağlamadan, bir servisin görevi haline sokmadan tesadüflerin seyrine bırakmak mümkün değildir ve doğru olamaz.

Kaldığı, geri kalmış ülkelerde vergi mükelleflerinin yetiştirilmesi işi de Maliye idaresine düşen bir görev sayılmakta ve bu yönlerden mali idare ve usullerinin islahı lüzumuna da değinilmektedir⁴⁴.

f — Bu usuller neler olmalıdır? Vergi idaresi ile mükellef münasebetlerinin ilkelerinin ve bu münasebetlerde kullanılacak usul ve metodların neler olması gerektiği üzerinde bugüne dek pek durulmuş değildir. “Becerikli bir idare” karşılıklı iyi niyet ve inanç havası” “anlayış ve işbirliğine dayanan ikna metodları” deyimleriyle ne kastedildiği etraflı bir şekilde henüz açıklanmamıştır. Bize göre bu konudaki başlıca usuller şunlar olmalıdır:

1 — Kullanılacak usul ve metodların başında Vergi idaresi ile mükellef arasında devamlı temas kurmak işi gelir. Bu suretle, bir birinden ayrı ve uzak iki kamp durumunda olan taraflar biraraya gelmiş olacaktır. Dış haberleşmenin de zaruri saydığı bu yaklaşma tarafların birbirini daha iyi anlamaları sağlayacaktır. İdarenin idare edilenlerden uzak kalması, idarenin vatandaşlar üzerindeki etkilerinin azalması sonucunu vermiş ve bu bilhassa vergicilik konusunda geçerli olmuştur. Bu nedenle, Maliye İdaresinin anlayış ve iyi niyetle mükellef kampına yaklaşması kesin olarak faydalı sonuçlar verecektir.

Bir defa, mükellefin kanun hükümlerine bilmemekten veya bilmemiş gibi davranıp bunu mazeret olarak kullanmaktan kurtarılacağından bu yönden gelecek vergi kayıpları önlenme yoluna girilecektir. Maliye idaresi, memurlarıyla, basın ve yayın yoluyla, radyo ve televizyonla, ilân ve reklâmlar vasıtalarıyla vergi mükellefiyle anonim ve nomin olarak, devamlı temas vaziyetini muhafaza edecektir.

43) H.S. Simon, DW Smithburg (a.g.c. Sayfa 237).

44) Dr. İ. Türk (a.g.e. 151).

Ayrıca, toplantılar düzenlemek, konferanslar vererek ve şahsî görüşmeler yaparak kanunî vazifeleri dışında memleketin malî ve ekonomik durumlarını ve hedeflerini mükelleflere anlatmak ve bu arada mükelleflerin bu konuda vazifeli olduğu hususlar ve kendilerine düşen hizmet ve rollerin izahını yapmak, heyecan ve gurur aşlamak bu temaslarda gözetilecek hedefler olmalıdır.

2 — Mükelleflerle olan münasebetlerde, kütleye “kaçakçı” gözüyle bakmak geleneğinden sıyrılmak lâzımdır. Hususî hukukda “asıl olan hüsnüniyet” olduğu gibi vergi hukukunda da “asıl olan herkesin vergisini tam ödediği” ilkesi maliye idaresinin bilincine yerleşmelidir. Genel olarak yaygın bir vergi kaçakçılığı mevcutsa da hiçbir mükellefe şahsen “Vergi kaçakçısı” gözüyle bakılamaz. Tâki, hesaplarının incelenmesinde vergi kaybına sebebiyet verdiği tesbit edilmiş olsa.

Memleketimizde büyük bir vergi kaybı varsa da buna sebebiyet veren mükellef kütlesi kadar vergi idaresinin de bundan sorumlu olduğu unutulmamalıdır. Vergi kaybı olayının mükellef yönü “Vergi kaçakçılığı” ise, idare yönü de, “Vergi kaçakçılığını önlüyememek” veya “Vergi kaybına sebebiyet vermek” olarak aynı derecede sorumluluk ifade eder. Bu nedenle, vergi idaresinin mükellef kütlesine anonim olarak “vergi kaçakçısı” gözüyle bakması ve mükellefe karşı davranışlarında bu kanaatin hâkim olmasında isabet yoktur. Bu bakımdan, Gladstone’un kaçakçılık sebebiyle halkı “yalancılar milleti” (nation of liars)⁴⁵ haline getirdiği için Gelir Vergisine muhalefet ettiği günler gerilerde kalmıştır.

3 — Devletin iktisadî ve sosyal yapısındaki zaafiyetler arttıkça, kişilerin kanuna aykırı davranışları da artar. Kamu idaresindeki zaafılar, ferdin kanuna karşı bu davranışlarına bir dereceye kadar da haklılık kazandırır. İnsanın iç güdülerini hareketlere hâkim olur ve devletin sağlaması gereken “güven kuruluşları” yerine insanın içgüdülerini hakim duruma geçiren. Ekonomik ve sosyal istikrarsızlık “yarına güven” düşüncesiyle bakanmayan kişiler, “özel güvenlerini” kendi davranışlarıyla, kanuna karşı olsa bile sağlamaya çalışacaklardır.

Aynı durumu Maliye İdaresi alanında da görmekteyiz. Vergi mükelleflerinde de hâkim olan iç güdüler, ceza korkusu “Fear of punishment” ile ihtiyaç korkusu “fear of Want” ve kaybetmek korku “fear of loss” arasındaki çatışmalarda hasıl olan denge yönünden davranışlarda bulunmaya sevkeder. Son iki korku, ceza korkusuna hakim olduğu takdirde,

45) Sir Josiah Stamp (a.g.e. Paje: 114).

mükellefin doğru beyanda bulunacağı beklenemez. Çünkü ihtiyaç ve kaybetme korkusu, kişiyi gelirlerini gizlemek ve onları kendini korkulardan koruyacak fonlar tesisinde kullanmak yoluna sürürler⁴⁶.

Mükelleflere hâkim bulunan bu korku ve endişeleri ortadan kaldıracak ve vergiye karşı mukavemetlerini kırarak tedbirlerin, vergi kanunlarında ve Maliye idaresinde hâkim olması icabeder. Bunun için, Vergi kanunları, çocuk yardımı, gıdadan sıhhat konularına kadar çeşitli tıbbî ilâç hastane servislerine yapılan masrafları sosyal sigorta primlerini gider kabul etmek suretiyle mükelleflerin mukavemetlerini kırabileceği gibi, teşvikci hükümlerle de doğru beyanda bulunmalarını sağlayabilir.

4 — İkinci bir husus da vergilerin, çalışanları ve meşru kazanç sahiplerini cezalandırmak anlamına gelen bir ağırlıkta olmamalı ve formalitelere boğulmamalıdır. Aksine teşvikci ve cesaret verici karakterde olmalıdır⁴⁷. Ayrıca, verginin, ödemenin mümkün olduğu zamanlarda, yani gelir istihlâk edilmeden alınması, başka bir deyimle, kazanılırken ödenmesi veya çok taksitlerle ödenmesi imkânının verilmesi, doğru beyanların teşvikcisi olacaktır. Gerçekten, fert başına düşük gelirli memleketlerde, gelir ortalamaları asgarî geçim seviyesine çok yakın olduğundan "Verginin istihlakı" diyebileceğimiz bir olay vuku bulur. Yani beyan sırasında vergi karşılığı gelir dahi istihlâk edilmiştir. Geniş mükellef kütlesi beyanda bulunurken, beyanlarını ceplerinde o sırada bulunan para miktarına göre ayarlamak durumundadır. Ya ceplerinde o günki kazançları, o haftaki satış bedelleri bulunur, ya bulunmaz. Daha büyük firmaların ise likidite durumları verginin ilk taksidini bile, ödeyemeyecek derecede düşüktür. İki veya üç taksitte ödenecek vergilerin beyanları yapılırken bu durumlar büyük ölçüde etken olmaktadır. Bu bakımdan mükellefe, vergisini geniş bir zaman içinde ödeme imkânı tanınmalıdır.

VI — Sonuç :

1 — Kalkınmaya uygun Maliye İdaresi, organizasyon ve usul ve metod bakımından, plân hedeflerine uygun kamu geliri ve tasarrufu sağlayacak aktifliğe, etkenliğe ve elâstikiyete kavuşturulacak şekilde yeniden düzenlenmelidir. Vergi idaresinin vergi uygulamasındaki başarısı, her işte olduğu gibi iyi yetmiş, yeteri kadar personelin çalışmasına dayanır. İdarede ehliyetli memurları tutabilmenin yolu ise, hizmet süresi, tecrübe ve

46) Lady Rhys — Williams (Taxation and Incentive, Paje: 13, 17).

47) Lady Rhys — Williams (Taxation and Incentive, Paje: 108).

bilgi seviyesine göre idare içinde ilerleme fırsatı ve tatminkâr bir ücret sistemi uygulamaktır.

2 — Piyasa organizasyonu da başarılı bir vergi uygulamasında önemli bir rol oynar. Küçük ferdi teşebbüsler, yerine organize kuruluşların vergi yoluyla teşvik edilmesi, idare ile mükelleflerin münasebetleri, aynı teşkilât içindeki beşeri münasebetler gibi konuların ele alınarak tahlillere tabi tutulması, esaslarının ilkelerinin bulunup uygulanması lâzımdır. Ekonomiye, Sosyal bünyeyi etki altında bulunduran bazı iş kollarının kamulaştırılması, tekel yaratan teşebbüslerin de devletleştirilmesi bir yol olarak düşünülebilir.

3 — Vergi kanunlarında, ödeme kolaylıkları yanında bazı zarurî giderlerin kazançtan indirilmesi ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak kabul edilmesi, mükelleflerin vergiye karşı direnmelerini azaltıcı tedbirler olacaktır. Özellikle mükellefler arasında kurulması çok yararlı olacak dayanışma ve sosyal sigorta teşebbüsleri desteklenmelidir. Bir nevi sosyal sigorta veya emeklilik sigortalarına kârdan yapılacak ödemelerin gider olarak matrahtan indirilmesi kabul edilmelidir. Bu suretle, zararlı senelerin zararlarının sigorta tarafından tazmin edilmesi ve muayyen bir yaştan sonra veya muayyen yıllardan sonra çalışmanın bırakılması halinde emeklilik hakkı tanınması veya belli bir yıldan evvel işin bırakılması halinde tazminat ödenmesi suretiyle mükelleflerin, gelecek endişesinden kurtarılması mümkün olacaktır.

4 — Gerek piyasa organizasyonunun geliştirilmesi ve gerekse mükellefler arasında, sosyal güvenlik tedbirlerinin desteklenmesi ve nihayet idare ile mükellef münasebetlerinin düzenlenmesi suretiyle, mükellef kütlesi Maliye İdaresinin ayrılmaz bir kesimi haline gelecektir. Bu ileri görüş sayesinde, vergi politikası ve idaresi, hamleci, başarılı ve kalkınmaya uygun bir nitelik kazanacaktır.