

**YENİDEN YAPILANMA VEYA YENİDEN YAPILANMA:
VERGİ İDARESİ VE DENETİMİ İÇİN
İŞTE BÜTÜN MESELE BU**

**YRD. DOÇ. DR. RAMAZAN GÖKBUNAR
ÖĞR. GRV. DR. KERAMETTİN TEZCAN
ARŞ. GRV. AHMET UTKUSEVEN**

MANİSA & ADANA - 2002

“İnsan devlete vergilerini, sevgilisine bir buket çiçek verir gibi ödemelidir.” NOVALİS

“Yaşayabilen vergi devletleri medeni toplumların en büyük ümididir.” GREEN

“Bu dünyada kesin olarak hiçbir şey söylenemez, ölüm ve vergilerden başka.” FRANKLIN

“Amerika’da her şeyden kaçabilirsiniz, iki şeyden asla: ölüm ve vergi dairesi.” IRS

YENİDEN YAPILANMA VEYA YENİDEN YAPILANMA: VERGİ İDARESİ VE DENETİMİ İÇİN İŞTE BÜTÜN MESELE BU

YRD. DOÇ. DR. RAMAZAN GÖKBUNAR **ÖĞR. GRV. DR. KERAMETTİN TEZCAN**
Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bl. *Çukurova Üniversitesi, İİBF, Maliye Bl.*

ARŞ. GRV. AHMET UTKUSEVEN
Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bl.

MANİSA & ADANA-2002

ÖNSÖZ

Uygar bir toplum oluşumu için ödenen bedel olarak nitelenen verginin bir tarafını vergi idaresi, diğer tarafını da vergi yükümlüleri oluşturur. Taraflar arasındaki ilişkileri “vergi hukuku”nun normları belirler. Belirlenen normlar, vergi yükümlülerine yükümlülükleriyle ilgili hak ve ödevlerini, vergi idaresinin de yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve hakların kullanılmasına ilişkin gereken hizmet ortamının hazırlanması görevini yükler. Bu temel esaslar, bir vergi sisteminin en önemli unsurunun vergi idaresi olduğunu gösterir.

İçinde yaşadığımız yüzyıl, firmalar yönünden acımasız bir rekabetin, Devlet açısından da vergisini ödeyen bireyin taleplerini öne alan bir yönetim anlayışının gerçekleştirileceği bir çağ olacaktır. “Devlet birey içindir” düşüncesi, çağımız siyaset felsefesinin kabul ettiği yeni siyaset ve Devlet yönetim anlayışıdır. Bu yönetim anlayışının idari sistemleri de farklı olmak zorundadır.

Değınilen genel esaslar doğrultusunda, her türlü ön yargıdan uzak kalarak değerlendirildiğinde vergi idaresinin etkin, verimli ve rasyonel çalışan, çalışanını ve vergisini ödeyen mükellefi memnun eden bir anlayış ve yapıda olmadığı görülür. Hizmete odaklı ve fonksiyonel olarak örgütlenememe, merkez ve taşra örgütleri arasındaki kopukluk ve eşgüdüm noksanlığı, uzman ve nitelikli eleman istihdamındaki güçlükler, donanım ve teknolojik yetersizlikler v.b. nedenlerle vergi idaresi, istenilen nitelik ve nicelikle hizmet üretemeyen bir konumdur.

Kamu maliyesinin kronikleşmiş vergi sorunlarına çözüm üretme, vergilendirmede idari etkinliği önleyen yapısal ve yönetsel sorunlara çare arayan bir anlayış doğrultusunda, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması konusundaki arayışlara katkı sağlamak amacıyla Hesap Uzmanları Vakfınca, H.U.K.nun 57’nci Kuruluş etkinlikleri çerçevesinde, “Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır” konulu bir bilimsel yarışma düzenlenmiş ve seçici kurulun ödüle değer bulduğu çalışmaların ilgilenenlerin yararlanmasına sunulması kararlaştırılmıştır.

Bu değerli çalışmayı gerçekleştirerek mali yazına kazandıran Yrd. Doç. Dr. Ramazan GÖKBUNAR, Dr. Öğretim Grv. Kerametdin TEZCAN ve Arş. Grv. Ahmet UTKUSEVEN ile bu çalışmayı yayınlamak suretiyle Kamunun hizmetine sunulmasına imkan sağlayan Hesap Uzmanları Vakfı'nın değerli yöneticilerine takdir ve teşekkürlerimi sunarım.

Abdullah ASLAN
Hesap Uzmanları Kurulu ve
Maliye Hesap Uzmanları Vakfı
Mütevelli Heyet Başkanı

İÇİNDEKİLER

Sayfa

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ İDARESİNDE GLOBAL YÖNELİŞLER

I. VERGİ İDARESİNDE DEĞİŞİM	3
A. Değişimin Belirleyicileri	4
B. Değişim Stratejileri.....	6
C. Globalleşme ve Vergi İdaresi	11
II. ETKİN VERGİ İDARESİ	20
A. Vergi İdaresinde Mali Etkinlik	22
B. Vergi İdaresinde İdari Etkinlik	24
C. Etkin Vergi İdaresi İlkeleri	27
D. Etkin Bir Vergi İdaresinin Nitelikleri.....	34
III. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN MORALİ VE VERGİ UYUMUNU GELİŞTİRME	37
A. Vergi İdaresinde Özelleştirilebilecek Hizmetler	45
B. Toplam Kalite Yönetimi.....	60
C. Vergilemede Saydamlığın Önemi	66
D. Kamu Hizmetlerinin Finansmanında Yarar İlkesinin Yaygınlaştırılması	67
IV. ETKİN VERGİ İDARESİNE YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI	68
A. ABD’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler	69
B. Fransa’da Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler	71
C. İngiltere’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler	72
D. Yeni Zelanda’da Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler.....	73

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ İDARESİNDE VE DENETİMİNDE ETKİNLİK

I. VERGİ İDARESİNİN YAPISAL SORUNLARI	76
A. Vergi İdaresinde Bir Birim Verginin Toplanma Maliyeti.....	77
B. Etkinlik Bakımından Fiziki Yapılanma Sorunları.....	83
C. Etkinlik Bakımından Organizasyon Yetersizliği ve Vergi İdaresinin Vergi Politikası Geliştirme Fonksiyonunun Zayıf Olması.....	84
D. Vergi İdaresinin Personel Sorunu	86
E. Tam Otomasyon Sisteminin Uygulamaya Sokulamaması ve İnternet Sisteminin Yeterli Olmaması.....	90
F. Vergi Yasalarındaki Eksiklikler ve Uyum Sorunu.....	91
G. Ekonomik ve Sosyal Yapıdaki Yetersizlik.....	93
H. Performans Ölçümünün Yapılamaması.....	93
I. Vergileme Ortamının Belirsizliği.....	94
İ. Vergi ile Vatandaş İlişkisindeki Sorunlar	95
J. Vergi Stratejisi Olmaması	96
II. VERGİ DENETİM ÖRGÜTÜNÜN YAPISAL SORUNLARI	96
A. Denetim Örgütünün İnceleme Planlarının Bulunmaması.....	98
B. Vergi Denetim Örgütünde Uzmanlık Ayrımının Olmaması ve İç Denetim Örgütünün Oluşturulmamış Olması.....	101
C. Vergi İnceleme Oranının Düşüklüğü Sorunu.....	103
III. VERGİ YARGISININ SORUNLARI	104
IV. MÜKELLEF PSİKOLOJİSİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR	105
V. ETKİN BİR VERGİ İDARESİ MODELİ ÖRNEĞİ	107
VI. MALİYE BAKANLIĞI TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞININ VERGİ İDARESİ VE DENETİMİ KONUSUNDA YAKLAŞIMI	113
SONUÇ VE ÖNERİLER	117
YARARLANILAN KAYNAKLAR	137

GİRİŞ

Rasyonel bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla vergi sisteminin yeniden yapılandırılması sürekli gündemde olan bir konudur. Son yıllarda yüksek oranlı vergilere, vergi bürokrasisine tepki ile daha fazla gelir elde etmeye yönelik vergi politikalarına karşı kamuoyu hoşnutsuzluğu giderek artmaktadır. Büyüyen kamu harcamalarının karşılanabilmesi için yeni mali kaynaklara ihtiyaç duyulması, vergi sisteminin karmaşıklaşması, vergi yüklerinin çeşitli kesimler üzerindeki dağılımının adaletsiz hale gelmesi, yüksek marjinal vergi oranlarının ekonomik kararları olumsuz etkilemesi, kayıtdışı ekonominin büyümesi, mevcut vergi sisteminin ekonomideki yapısal katılıkları artırması vb. nedenler dolayısıyla vergi reform talepleri artmıştır.

Vergi sistemi kavramı vergi yasaları kadar, bu yasaları uygulamak durumunda olan “vergi idaresi” ni ve bu yasaların hukuki denetimini yapan “vergi yargısı”nı da kapsamaktadır. Ekonomik yapıyı ve vergi tekniğine ilişkin sosyo-psikolojik koşulları dikkate alarak mevcut amaçlarla optimum biçimde uyum sağlamış rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması tüm ülkelerde sürekli gündemdedir.

Günümüzde özellikle gelişmekte olan bir çok ülke, kamu harcamalarını finanse etmek için yeterli vergi geliri toplayamamaktan dolayı, önemli boyutlarda mali sorunlarla karşı karşıyadır. Bu nedenle, özellikle son yıllarda hemen hemen bütün ülkelerde vergi sisteminin basit, adil ve etkin hale getirilmesi yanında, vergiyi tabana yaymak, vergi matrahlarını yükseltmek ve daha fazla vergi toplamak için vergi idaresinin etkinliğinin artırılması açısından önemli çalışmalar yapılmaktadır.

Bir ülkede, mükelleflerin vergi sistemine olan güvenini oluşturabilmenin en önemli koşullarından biri, mükelleflerin vergi idaresinin etkin olduğuna inanmalarının sağlanmasıdır. Bu nedenle, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması, gelişmekte olan ülkelerde olduğu kadar gelişmiş ülkelerde de sürekli gündemde tutulan önemli bir sorundur.

2 *Ramazan GÖKBUNAR - Keramettin TEZCAN - Ahmet UTKUSEVEN*

Yapısal açıdan vergi idaresi, vergileme olayının uygulandığı bir organizasyon ve bir kadrodur. Geniş anlamıyla, vergi yasalarının hazırlandığı, görüşülüp karara bağlandığı, yasalastıktan sonra bunların uygulandığı, uygulama sonuçlarında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme bağlandığı bütün kuruluşlar, personel ve araçlar vergi idaresinin yapısal yönünü oluşturur. Ülkemizde vergileme gayretlerinin azlığı, vergi uygulamalarında başarısızlık ve vergi kaybının önlenememiş olması, vergi idaresinde yeniden yapılandırma çabalarının yoğunlaştırılmasının gereğine dikkatleri çekmektedir.

Ülkemizde son yıllarda makroekonomik dengelerin bozulmasında ve istikrarsızlığın giderek kronik bir hal almasında temel faktör kamu açıklarıdır. Kamu açıkları sorununun kaynağında kamu harcamaları ile gelirleri arasındaki dengenin kurulamaması yatmaktadır. Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanamaması ve savurganlığın önlenememesi sorununun bir yönünü oluştururken, etkili olmayan vergi uygulamaları ve vergi idaresinin yeniden yapılandırılmaması ise diğer yönünü oluşturmaktadır.

Vergi kaçakları önlenebildiği takdirde, Türkiye bugün topladığı vergilerin en az %80 fazlası kadar (GSMH'nın %13.7'si) vergi toplayabilecek kapasitededir. Mevcut vergi oranları ile GSMH'nin %30.5'i kadar vergi toplanabilmesi mümkündür. Ancak takip edilen yanlış politikalar nedeni ile vergi gelirlerini artırmada etkin önlemler alınamamış ve artan bütçe harcamalarının – özellikle yakın yıllarda – borçla finanse edilmesi yolu seçilmiştir. Siyasi otoritelerin basiretsizlikleri yüzünden vergi potansiyelinden yararlanamayan ülkemiz, kıt kaynaklarını da verimli bir şekilde kullanamamaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ İDARESİNDE GLOBAL YÖNELİŞLER

Vergi idaresi konusu, makroekonomik dengenin sağlanmasında vergi gelirleri artışının oynayabileceği kilit rolün farkında olanlar ile vergi politikası ve onun ekonominin geneli üzerindeki etkileriyle ilgilenenler açısından son derece önemlidir. Vergi idaresi, yasalarla saptanmış vergi sisteminin aksine, reel (efektif) vergi sisteminin belirlenmesinde yaşamsal öneme sahiptir. Gerçekten, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi politikası uzmanları arasında, “idari değişiklik olmaksızın yapılacak politika değişikliğinin anlamsız olduğu” kanaati ile “vergi politikasındaki değişikliklerin idari kapasite ile uyumlu olduğu” fikrinin toplumda yerleştirilmesinin önem taşıdığı düşüncesi giderek yaygınlaşmaktadır. Çok gerçekçi bir yaklaşımla, gelişmekte olan ülkelerde “vergi idaresi, vergi politikasıdır”¹.

I. VERGİ İDARESİNDE DEĞİŞİM

Etkin vergi idaresi, yalnızca en fazla geliri tahsil eden değildir. Gelirin nasıl oluştuğu, yani vergi gelirini üreten çabanın eşitlik, hükümetlerin politik kaderleri ve ekonomik refahın düzeyi üzerindeki etkileri, aynı derecede önemlidir. Kalitesi düşük bir vergi idaresi, kurumlar ve serbest meslek kazancı vergilerini yaşama geçirmekte yetersiz kalırken ücret kazancı gibi vergilenmesi kolay sektörlerden yüksek miktarlarda vergi geliri tahsil edebilir. Bu yüzden, tahsilatın düzeyi, vergi idaresinin etkinliğine ilişkin olarak bir dereceye kadar gerçekçi bir ölçüdür. Daha doğru bir ölçü, “uyum açığı”, yani potansiyel vergi geliri ile fiili vergi geliri arasındaki açık olup, bu açığın vergi ödeyen nüfusun farklı kesimleri arasında nasıl dağıldığıdır².

¹ Milka CASANEGRA DE JANTSCHER & Richard M. BIRD, “The Reform of Tax Administration”, **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.1.

² CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.2.

A. Değişimin Belirleyicileri

Vergi reform deneyimleri gözden geçirildiğinde özellikle gelişmekte olan ülkelerde gözlemlenen dikkat çekici durumlar şöyle sıralanabilir³:

- **Karmaşık:** İdare etmek ve başa çıkmak zordur,
- **Esneksiz:** Ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye karşı duyarsızdır,
- **Etkinsiz:** Göreli olarak sık sık çok düşük gelir artışı sağlarken, ciddi boyutlarda ekonomik sapmaları ve dengesizlikleri ortaya çıkarmaktadır,
- **Eşitsiz:** Aynı durumda olan kişilere ve işletmelere karşı farklı muamele yapmaktadır,
- **Adaletsiz:** Vergi idaresi ve uygulaması seçici olup, vergi sistemini yıkabilecek güce sahip olanların lehinde davranmaktadır.

Deneyimlerden çıkarılan en önemli derslerden birisi, bir kural olarak, vergi idaresinin, genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülen “düşük uyum” ortamında etkin olarak uygulanabilmesini garanti altına almak için basitleştirilmesinin vergi idaresinin reformu açısından temel önkoşul olduğudur. Vergi yapısında eşzamanlı olarak reform yapmaksızın vergi idaresinde hem tutarlı hem de yönetmesi kolay olacak şekilde reform yapmaya çalışmak nadiren anlamlıdır. Kuşkusuz, vergi politikasında daha dar kapsamlı ama yine de etkili basitleştirmelerle idareyi geliştirmek mümkün olabilir⁴.

Etkin vergi idaresi reformu için öncelikle bir strateji gereklidir. Bu çerçevede “strateji”, yerine getirilmesi ve mevcut kaynaklara uydurulması gereken görevlere açıkça öncelik veren kapsamlı bir plan anlamına gelmektedir. Ülke deneyimlerinin gösterdiği gibi, tüm ülkeler için ve her koşul altında geçerli tek bir strateji yoktur. Örneğin, devasa

³ Javad KHALILZADEH & Shirazi Anwar SHAH, “Tax Reform in Developing Countries”, *Finance and Development*, 1991, V.28, N:2, s.45.

⁴ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.3.

makroekonomik dengesizliklerin vergi sistemini ve idaresini tahrip ettiği ülkelerde şok tedavi gereklidir. Diğer ülkelerde reform konusunda daha kademeli bir yaklaşım başarılı olabilmektedir⁵. Ayrıca, belirli bir düzeyde teknik uzmanlığın yanısıra, reform yapma konusunda hem politika oluşturma hem de yönetim düzeyinde güçlü bir kararlılığın varlığı da önemlidir. En ileri düzeyde basitleştirilmiş vergi sistemine uygulanmış en iyi reform stratejisi, onu yürürlüğe koyacak siyasi istek yoksa başarılı olmayacaktır. Başlangıçta, önemli bazı teknik desteklerin yabancı uzmanlardan sağlanabilmesi mümkün ise de, böylesi bir yardımın tüm avantajlarından yararlanmak için çekirdek bir yerel uzmanlık kadrosunun varlığı gereklidir. Hatta daha önemlisi, en tepedeki yetkililerin tam politik desteğini almış ve vergi idaresinin kalitesini arttırmak için gerekli adımları atmaya tümüyle kararlı bir yönetim kadrosunun mevcudiyeti şarttır. En iyi şekilde dizayn edilmiş reform çabaları, bu türden bir kararlılıktan ve destekten yoksun ise, sonuç kaçınılmaz olarak başarısızlık olacaktır⁶.

Başarılı vergi idaresi reformları genellikle şu üç temel unsuru içermektedir⁷: “basitleştirme, strateji, kararlılık”. Bununla birlikte, herhangi bir ülkede yürürlüğe konduğunda kesin olarak vergi idaresini geliştiren bir reçeteler demetinden söz edilemeyeceği gibi, gizli bir formül de sözkonusu değildir. Gelişmekte olan ülkeler, vergiye uyumun düzeyi açısından çok çeşitlilik göstermektedir. Bu düzey, yalnızca onların vergi idarelerinin etkinliğini değil, aynı zamanda vergi ödeyenlerin vergilemeye ve diğer bir çok faktörün yanısıra genel olarak devlete karşı tutumlarını da yansıtmaktadır. Tutumlar niyetleri etkilemekte, niyetler de davranışları biçimlemektedir. Davranışlar, vergi kaçırmanın algılanan düzeyi, vergi yapısının dürüstlüğü konusundaki düşünce, vergi yapısının karmaşıklığı ve istikrarı, nasıl idare edildiği, kamu faaliyetlerine atfedilen değer ve hükümetin meşruiyeti gibi faktörlerin oluşturduğu toplumsal çerçeve içinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, bu faktörlerin herhangi birini etkileyen hükümet

⁵ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.4.

⁶ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.4.

⁷ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.4.

politikaları, vergi ödeyenlerin tutumlarını ve mükellefin vergiye uyumu konusunda gözlemlenen düzeyi etkilemektedir. Vergiye uyumun düşük düzeyde olduğu ülkeler için bazen tavsiye edilen önlemler – örneğin, KDV fişi ve faturası düzenlenmesini durduran geçici işyeri kapatmaları gibi idari cezaların geniş çaplı olarak yürürlüğe konması – gönüllü uyumun arttırılmasında daha etkin olabilecek sert cezaların uygulanmasının bir hedef olarak seçildiği yüksek uyum düzeyine sahip ülkeler için elverişli olmayabilir.

“Yutturmaca önlemlerin“ veya “şipşak çözümler” in vergi idaresi sorunlarını çözmeye çok kullanışlı olmadığı vurgulanmalıdır. Bu türden bazı yaklaşımlar – örneğin, vergi makbuzu seri numaralarına dayalı olarak düzenlenen piyangolar yoluyla vergi aflarının oluşturulduğu lotaryalar – deneyimli vergi idarecileri tarafından uzun zamandır (ve tam anlamıyla) maliyetli ve etkinliği şüpheli olarak alaya alınmaktadır. Hatta, stopajın - sadece ücretler, faiz ve kâr gibi geleneksel unsurları değil, aynı zamanda mesleki ödentileri, kiralari ve bazı hallerde tüm firma işlemlerini de kapsayacak şekilde – yaygınlaştırılması için daha uygun bir yaklaşım tehlikesiz değildir⁸ Tahsilatın süratle güçlendirilmesinde inkâr edilmez yararına rağmen bu türden geniş çaplı stopaj uygulaması, vergi idaresinin kendisini güçlendirme ihtiyacına cevap vermemektedir. Örneğin, vergi idaresi, stopaj mükelleflerini, tevkif ettikleri miktarı hazineye yatırmaları açısından kontrol edebilmeli ve onların tevkif edip hazineye yatırmayarak kendi nakit ihtiyaçları için ellerinde tuttukları miktarın gerçekten tevkif edilen vergi miktarı kadar olup olmadığını denetleyebilmelidir⁹.

B. Değişim Stratejileri

Neden belirli zamanlarda değişiklikler ortaya çıkar? Yapısal ve devamlı bir değişimi mümkün kılan ve vergi idaresinin etkililiğini önemli ölçüde geliştiren durumlar nelerdir? Bu konuda çok az şey bilinmektedir. Vergi idaresinde gelişmeyi sağlamak için teknoloji gerekli fakat tek başına yetersizdir. Vergi idaresinin bütçesinde belirli

⁸ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.5.

⁹ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.6.

bir para miktarının tahsis edilmesi, en modern teknolojinin ve ilgili ekipmanın satın alınmasını garanti edecektir. Bununla birlikte, bir çok ülke, vergi idarelerinin etkililiğini geliştirmeden – yani, vergi kaçırmanın ve vergi suçu işlemenin mevcut yüksek oranlarında herhangi bir azalmayı görmeksizin – bilgisayar ekipmanına önemli boyutlarda kaynaklar harcanmasına karşılık olumlu sonuçlar alınamamıştır. Bu konuda, önemli ölçüde başarıya ulaşılması amaçlanıyorsa¹⁰:

(i) Kararlı iradesi olan ve hatta modernleşme fikrini aklına takmış bir grup memura sahip olmak esastır. Bu memur grubu, bilinmeyen riskini ve başarısızlığa karşı gerekli tüm önlemleri alma cesaretine sahip olmalıdır. Bir vergi idaresini daha etkili yapma görevi, özellikle vergi idaresi ile doğrudan bağlantılı diğer bir çok alanda reform yapmayı genellikle gerektirmesi nedeniyle, ne kolay ne de kısa dönemli bir iştir.

Başlangıç olarak, vergi sistemini basitleştirmek için vergi yasalarında reform yapmak çok sık başvuru alanıdır. Vergi politikası ile vergi idaresinin yakından bağlantılı ve bu iki alanı birbirinden ayıran sınırı belirlemenin çok zor olduğunu söylemek şimdilerde yeni değildir¹¹. Ne de kağıt üzerinde adaletli ve iktisadi açıdan etkin gibi duran bir vergi sisteminin, yasayı uygulamak noktasında vergi idaresinin yetersiz kalması nedeniyle gerçekte fazlasıyla adaletsiz ve etkinsiz olabileceğini söylemek marifettir. Vergi idaresinin etkililiğinde önemli bir ilerlemeyi elde etme, 1980’lerin daha başarılı örneklerinin bize öğrettiği gibi, vergi sisteminde yoğun bir basitleştirmeyi de gerektirir.

(ii) Yıllardan beri izlenen birçok idari uygulama değiştirilmelidir. Örneğin, vergi beyannamelerinin basitleştirilmesi, muhtemelen büyük bir muhalefetle

¹⁰ Carlos A. SILVANI, “Improving Tax Compliance”, **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.301.

¹¹ SILVANI, agm, s.301

karşılaşacaktır. Çünkü, şu ya da bu bilginin istenmesini veya şu ya da bu beyanname ekinin talep edilmesini haklı göstermek için daima yeterince neden mevcut olacaktır. Dolayısıyla, değişimi gerçekleştirmeye kararlı vergi idarecilerinden, tarihin gösterdiği gerçekleri – yani vergi mükelleflerinin sırf bilgi talepleri nedeniyle korkutulmayacaklarını - tekrar tekrar açıklamaları istenecektir. Vergi mükelleflerinin davranışı, sadece, vergi idaresinin uyumsuzluğu izlemesini mümkün kılan vaktinde ve sağlam bilgilere güvenebildiğinde değişecektir. Bunun için istenmesi gerekenlerin hepsi, vergilerin etkili yönetimi için vergi idaresinin gereken vakitlilik ve kalite derecesiyle işlem yapabildiği birkaç parça bilgiden ibarettir.

Değişim stratejileri ülkeden ülkeye değişmekte olup, genel olarak kaynak kıtlığı kısıtı hepsinde görülmektedir. Vergi gelirinin artırılması bakımından potansiyel yüksek vergi cezalarına rağmen, vergi idarelerinin daha fazla personel edinmesi, yüksek nitelikli personeli cezbetmek (ve elde tutmak) için ücretleri arttırması veya çalışma mekanı ve bilgisayar gibi temel malzeme ihtiyacını karşılaması bile genellikle zor, hatta olanaksızdır. Vergi idaresi personelinin sivil memur olmaları nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde sivil hizmetleri etkileyen tüm kısıtlar onları da etkilemektedir. Başta personel olmak üzere önemli düzeyde ek idari kaynak gerektiren reform stratejileri, genellikle başarısızlığa mahkumdur. Çünkü ihtiyaç duyulan kaynakların tümüyle temin edilmesi veya zamanında sağlanması pek mümkün değildir. Bu yüzden başarılı idari reform stratejileri, genellikle, kaynaklarda esaslı ek artışların peşinde koşmak yerine mevcut kaynakların daha iyi bir dağılımına dayandırılmaktadır¹².

Son yıllarda bazı ülkelerde başarılı olmuş ilgi çekici bir içsel reorganizasyon örneği, beyannameye dayalı olarak vergi ödeyen büyük mükelleflerin uyumunu izlemek amacıyla özel birimler oluşturulmasıdır. Madem ki tahsilatın %60 veya %70 kadarının vergi mükellef listesinin en tepesinde yer alan %1'lik kesimden (yani, büyük oranda ülkenin ölçeğine bağlı olarak birkaç yüz veya en fazla birkaç bin firmadan) sağlanması nadir olmayan bir durumdur, bu mükelleflerin

¹² CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.6.

zamanında beyanname vermesini ve ödeme yapmasını sağlamak hayati öneme sahiptir¹³. Ayrıca, bazı durumlarda, bu prosedürleri vergi mükelleflerinin daha geneline uygulamadan önce çoğunlukla iyi yönetilen ve güçlükleri aşmada nisbeten başarılı olan bu türden özel “büyük mükellef” birimlerinde bilgi yönetiminin modern tekniklerini öncelikle uygulamaya koymak da mantıklı olabilir. Diğer yandan, bu gibi birimlerin mevcudiyetini ve başarısını, diğer vergi mükelleflerini ihmal etmek için bir gerekçe olarak kullanmamak önemlidir. Örneğin, denetime ayrılan kaynaklar, “büyük mükellef” kesimleri üzerinde gereğinden fazla yoğunlaştırılırsa, küçük ve orta ölçekli firmalar arasındaki vergiye uyum düzeyi ciddi olarak düşebilir ve sonuçta tüm vergi mükelleflerinden sağlanan toplam gelir azalabilir.

Daha önce de vurgulandığı gibi, basitlik, başarılı olan herhangi bir idari reformun önemli bir unsurudur. İdarenin, daha basit ve dolayısıyla da yönetmek açısından potansiyel olarak uygulanabilir yasalarla donatılması önemlidir. Örneğin, beyannamelere ilişkin gereksiz bilgi taleplerini savuşturma ve beyanname ile ödeme makbuzlarını birleştirme suretiyle işlemleri basitleştirmek de eş düzeyde önemlidir. İşlemler basitleştirildiğinde, vergi idaresi – vergiye uyumu kolaylaştırma, uyumu izleme ve uyumsuzluğu giderme biçimindeki - asli görevlerine dönebilir. Vergi idaresinin ve vergi politikasının reformuna ilişkin bir çok önemli sorun hakkında bir çok ülkede peyderpey edinilen bilgi birikimine rağmen, bu bilgi birikimini sistemli hale getirmek ve kıymetlendirmek için yapılması gereken çok şey vardır. Daha sistematik araştırmaların gerekli olduğu konulardan bazıları¹⁴:

- Potansiyel vergiler ile beyan edilen vergiler, beyan edilen vergiler ile ödenen vergiler, ödenen vergiler ile hazinenin ulaştığı vergiler arasındaki vergi “açıkları”nın ölçümü,
- Alternatif vergi yapılarının ve idari prosedürlerin (idari, uyum, etkinlik, kaçırma) reel kaynak maliyetleri,

¹³ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.6.

¹⁴ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.12.

- Cezaların, bilgilendirme sistemlerinin (raporlama), (yasaların) basitliğinin ve vergiye uyumun kamuya açıklanmasının görece etkileri,
- Vergilendirilmesi zor sektörleri vergilendirmek için tahmini tekniklerin kullanımı,
- Denetim için ayrılan kaynakların etkinliği ile incelemeye ilişkin idari kuralların ve incelenecek beyannamelerin seçimi için kullanılan karar verme kurallarının muhtemel analitik esasları,
- Tahsilatta görevlendirilen üçüncü taraflar (örneğin bankalar) için uygun tazmin sistemi,
- Vergi aflarının maliyetleri ve yararları,
- Oran farklılaştırmasının ve muafiyetlerin idari anlamları,
- Hukuki temyiz süreçlerinin tekrar oranı ve tahsis etkileri,
- İdari ödüllendirmeyi idari çabalara bağlamak için muhtemel sistemler.
- Alternatif geri ödeme süreçlerinin maliyetleri ve yararları,
- İdari yerleşmenin farklı derecelerinin maliyetleri ve yararları,
- Gelişmekte olan ülkelerde, uzman vergi sorumlularının (örneğin muhasebeciler) rolü.

Bu sayılanlara ve diğer bir çok muhtemel konuya göre, farklı ülkelerde çeşitli nedenlerle değişik sonuçların ortaya çıkması beklenebilir. Örneğin, farklı makroekonomik ortamlar (enflasyon), piyasa yapılarındaki farklılıklar, risk ve zaman tercihleri, sosyal refah fonksiyonları, bilgi edinmenin mevcudiyeti ve maliyetleri, tepki fonksiyonları, devletle ilişkiler konusunda farklı “ortamlar”, kamu harcamalarının niteliği, “moral” ve diğerleri. Bu kavramların çoğu nispeten belirsiz ve değişik yorumlamaya konu olmasına rağmen, listede yer alan sorular ile sıralanan ortamlar arasındaki ilişkinin halihazır durumundan çok daha fazla dikkatli ve sistematik çözümlemesini yapmaksızın önceki listedeki açık ve kapalı çoğu

politika sorunu hakkında yeterli yargıya varılamaz. Bu itibarla, bu daha önce ortaya konduğu gibi, gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresi reformu ile ilgili olarak öğrenilecek pek çok husus olmasına rağmen, bir dizi ülkede konu hakkında büyük bir bilgi birikimi mevcut olup, vergi idarelerini geliştirmek için uygulamada epey mesafe alınmıştır. Aslında görev, vergi idaresi reformu ile başa çıkmanın mevcut “uzman teşhis” sistemini, hepimizin sahip olduğu ve ülkeye ve zamana özgü önyargılardan mümkün olduğunca kurtarmak suretiyle düzenlenmesi yollarını bulmaktır. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda devletlerin ve vergilerin küçülmek yerine gelecekte şimdi olduğundan muhtemelen daha fazla önem kazanacak gibi gözükmesi nedeniyle, sorun ortadan kalkmamaktadır¹⁵.

Gelişmekte olan ülkelerde başarılı bir vergi idaresi reformu için üç temel unsurun gerekli olduğu düşüncesini çoğu maliyeci tarafından paylaşılmaktadır. Bunlardan ilki, vergiye uyumu ve idareyi kolaylaştırmak için vergi yapısının genellikle basitleştirilmesi gerektiğidir. İkincisi, her bir ülkenin özgün koşullarına uygun bir reform stratejini geliştirme zorunluluğudur; yutturmaca önlemler veya şipşak çözümler, kapsamlı bir stratejinin yerine geçmeye uygun değildir. Son olarak ve hepsinden önemlisi, vergi idaresini geliştirme konusunda güçlü bir siyasi kararlılık olmalıdır; aksi takdirde, en iyi niyetli ve en mükemmel şekilde tasarlanmış çabalar sonuçsuz kalacaktır.

C. Globalleşme ve Vergi İdaresi

Geleceği öngörmek daima tehlikelidir. Bu durum özellikle “Yeni Bin Yılda Vergi İdaresinin Karşısındaki Sorunlar” hakkında düşünce açıklamanız istendiğinde belirgin olarak ortaya çıkar. Konuya daha ılımlı yaklaşmak ve vergi idaresinin önümüzdeki on yılda içinde çalışacağı ortama ilişkin değişimlere odaklanmak gerekir. Bu yaklaşıma “Sorumlu Küreselleşme Senaryosu” adını vermek uygun olacaktır. Sözkonusu senaryonun nitelikleri özetle şöyle sıralanabilir¹⁶:

¹⁵ CASANEGRA DE JANTSCHER & BIRD, agm, s.13.

¹⁶ Jeffrey OWENS, “Tax Administration in The New Millenium”, *International Tax Review*, Volume:30, Issue:4, 2002, s.198.

- Küresel ağların ve bilgi ekonomisinin hızla gelişmesi,
- Teknolojik gelişme ve yeni pazarların ortaya çıkması nedeniyle piyasaların liberalleşmesi,
- Muhasebe ve hukuk alanları dahil olmak üzere hizmet sektöründe çalışan Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) in giderek artan hakimiyeti,
- Sosyal sorumluluk konusunda ağırlık kazanan kamuoyu görüşü ve ÇUŞ'in faaliyetleri ile ilgili olarak daha fazla şeffaflık isteği,
- ÇUŞ'in sorumluluk ve haklarını belirleyen uluslararası anlaşmalar ağının gelişmesi,
- AB, NAFTA, MERCOSUR gibi bölgesel iktisadi blokların hızla gelişmesi,
- Uluslararası iktisadi suçların ve uluslararası kartellerin daha büyük ölçüğe ulaşması,
- Kamu sektörünün, özel sektörle ortaklığa girdikçe cephede görünen unsurlarının geri plana atılmasına yol açabilecek bir "üçüncü yol" arayışına yönelmesi,
- Bireyciliğe yönelik akımın güç kazanması.

E-Ticaretin ve yeni iletişim teknolojilerinin giderek hakim olduğu dünya ticaretinin ana unsurunu oluşturduğu kıpır kıpır bir küresel ekonomi ile yüz yüze geleceğiz. Çok Uluslu Şirketler, orijin ülkeleri ile olan bağları zayıfladıkça ve küresel kârları arttıkça kendilerini Amerikan, İngiliz veya Japon olarak görmekten vazgeçeceklerdir (Daimler/Chrysler bir Amerikan Şirketi midir? Ne farkeder?) Sınır aşan ortaklıklar hızlanacak, küresel bir yönetim felsefesi ortaya çıkacak, finansal faaliyetler, hizmetler ve yatırımlar giderek başıboş hale gelecek, fiziksel mekan bilgiye ulaşmaktan daha önemsiz olacaktır.

Ancak, yalnızca sermayenin daha fazla mobil hale gelmesi sözkonusu değildir. Küresel pazarlar, üstün bilgi ve yetenekle donanmış

profesyoneller tarafından geliştirilecektir. Sadece şirketler değil hükümetler de bu bireyleri istihdam etmek için rekabet edeceklerdir.

Bu yeni küresel ortamda ÇUŞ imalat faaliyetlerini görece düşük maliyetlerin bulunduğu gelişmekte olan ülkelere kaydırmaya devam edecektir. Dış kaynak bulma giderek sınır tanımaz hale gelecektir.

Bölgesel iktisadi blokların önemi artacak, hakim blok kavramı ortaya çıkacaktır. Ulusal hakimiyetleri kısıtlanan küçük ülkeler, bu bölgesel bloklarda yer almak arayışına girecekler ve/veya uluslararası kuruluşlara daha aktif katılım yoluyla yeni piyasa koşullarını etkilemeye çalışacaklardır. Küresel liberalizasyon gündemi bu bloklar arasındaki sürtüşmeyi minimize eden faktör haline gelecektir.

Bu yeni ortam, bir taraftan uluslarüstü kuruluşların gelişmesi, diğer taraftan harcamaların yerelleşmesi ve gelir fonksiyonlarının alt kademe yönetim birimlerine devredilmesine yönelik baskılar ile sıkıştırılan merkezi hükümetin rolünü azaltan bir gelişmeyi beraberinde getirecektir. Karşımıza devletin küçültülmesi, fonksiyonlarının seyrekleştirilmesi ve yönetim kalitesinin artırılarak etkinlik hedefine ulaşılması gerçeği çıkacaktır. Devlet ve vatandaşlar, sadece büyüme üzerine vurgu yapmanın artık yeterli olmadığını fark edecekler ve sürdürülebilir kalkınma kavramı kendine daha fazla yer bulacaktır.

Daha genel olarak, fiziksel mesafenin önemsizleşmesi arttıkça kültürel farklılıklar önem kazanabilecektir. Hükümetler, iktisadi faaliyet ahlakına yeni bir vurgu yaparak vatandaşlarından bu yönde gelen baskıları hafifletmeye çalışacaklardır. Rüşvet, yolsuzluk, kötü yönetim, rekabeti önleyen tutumlar ve ümit olunur ki vergi kaçırma evrensel olarak kabul edilemez davranışlar arasında sayılacaktır.

Kuşkusuz bu, tek senaryo değildir. Bu iyimser senaryonun gerçekleş(e)meme ihtimali de sözkonusudur. Bu durumda¹⁷;

- Özellikle ABD ve Avrupa gerekli liderlik desteğini vermediklerinde küreselleşme ivmesini kaybedebilir,

¹⁷ OWENS, agm, s.199.

- Finansal piyasalar arasında bir kısmı vergilerle ilgili olmak üzere yeni engeller ortaya çıkabilir ki, sözkonusu engeller sermayenin maliyetini arttıran veya yaratıcı finansal ürünlere ulaşımdan yoksun bırakan bir niteliğe haizdir,
- Bölgesel bloklar, kendi aralarındaki gerilimi artıracak, içe kapanma eğilimine gireceklerdir,
- Vatandaşlar ve hükümetler, büyük şirketlerin baskın rolüne karşı itiraz seslerini yükselteceklerdir,
- Ulus devlet güçlenecektir.

Bu anti küreselleşme senaryosuna göre, daha iyi yaşam standartları, mallara ve hizmetlere daha kolay ulaşım ve teknik buluşların yaygınlaşması açılarından liberalizasyonun çoğu kazanımının aşındığına tanık olabiliriz.

Bununla birlikte hükümetlerin sorumlu bir küreselleşmenin geliştirilmesini kabul ettiklerini varsaydığımızda vergi idaresi açısından ortaya çıkabilecek gelitmeler¹⁸:

- Fiziksel ekonomi için geliştirilmiş kuralların sanal ekonomi için uygun olmadığı görülebilir.
- Hükümetler, dünya ekonomisine hakim olan daha fazla sayıdaki ÇUŞ ile uluslararası vergi tabanını nasıl paylaşacaklarına karar vermeye ihtiyaç duyacaklardır.
- Diğer taraftan hükümetler uluslararası ticaretle meşgul olan KOBİ'lerin sayısındaki artışla da ilgilenmek zorunda kalacaklardır.
- Giderek artan sayıda tüketicinin sınır aşan e-ticarette yer alması söz konusu oldukça, hükümetler, tüketim vergisi sistemlerini bu yeni küresel pazar yerine uydurmak için daha çok çalışacaklardır.
- Vergi idareleri ve politika yapıcıları, vergi sistemlerinin bünyesinde bulunan geleneksel kavramların çoğunun finansal buluşlarla önemsizleştiğini kabul etmek zorunda kalacaklardır.

¹⁸ OWENS, agm, s.201.

- Yeni küresel ortam, ülkeleri giderek başı boş hale gelen yatırımlar için saldırganca bir rekabete zorlayabilir.
- Bireyler ve şirketler, vergi cennetlerine daha kolay ulaşımdan yararlanabilir.
- Hükümetler, şirketler ve bireyler hesabına yapılan saldırgan küresel vergi planlaması ile karşılaşmak zorunda kalabilirler. Vergi minimizasyonu tam bir girişim faaliyeti haline gelecektir.
- Yüksek ücretle çalışan zengin ve yaratıcı beyinler, bir ülkede yerleşmeden önce kendi lehlerine gelir vergisi rejimi talebinde bulunabilirler. Üst düzey yöneticiler daha mobil hale geldikçe onların emekli aylıklarına ilişkin vergi anlaşmalarında sorunlar çıkacaktır.
- Uluslararası çifte vergilendirme veya vergilendirmeme olayından kaçınmak için, Avrupa Birliği ile AB üyesi olmayan ülkelerin KDV ve satış vergisi sistemleri arasındaki etkileşimin nasıl koordine edileceği konusunda sorunlar çıkacaktır.

Açıktır ki, bu yeni ortamda, vergi politikasında daha yüksek bir işbirliğini sağlamaya yönelik politik baskılar artacaktır. Vergi idareleri arasında yeni işbirliği şekillerine ihtiyaç duyulacaktır. ÇUŞ'ler küresel varlıklarını sürdürdükleri müddetçe vergi idareleri de varlıklarını sürdürecektir. Yeni bin yıl için temel bir meydan okuma, vergi politikalarını piyasalardaki ve finansal kurumlardaki hızlı değişim süreciyle uyumlu hale getirmeyi sağlamak olacaktır. Bu çerçevede, üç ana vergi sorunu tanımlanabilir; (i) vergi politikalarının uzun dönemli sermaye girişlerini engellememesi, (ii) yaratıcı finansal araçlara yönelik uygun politikalar, (iii) sağlam finansal kurumların ve piyasaların gelişimi için uygun vergi politikaları.

Günümüzde vergiler küreselleşmiş bir dünya ekonomisindeki değişimlere her zamankinden daha fazla yanıt vermek durumundadır. Küresel ekonomiye katılma, keyfi devlet davranışları üzerindeki kısıtlamaları daha da sıkılaştırmakta, devletin sermayeyi vergilendirme

yeteneğini azaltmakta ve mali piyasaların parasal ve mali politikalar üzerindeki denetimini artırmaktadır¹⁹. Küreselleşme ve yeni teknoloji, hükümetlerin vatandaşlarından vergi alabilme gücünün azalması yolunda bir tehdit oluşturmaktadır²⁰.

Vergi idareleri, dünya ekonomilerinin küreselleşmesinin beraberinde getirdiği fırsat ve tehditleri göz önünde bulundurmalıdır. İletişim devrimi vergi idaresine işlemlerinin etkinliğini arttırmak açısından yeni olanaklar sağlamaktadır. Ancak bu yeni teknoloji, vergi aşınması ve vergiden kaçınma konularında mükelleflere yeni fırsatlar da sunmaktadır. 21. Yüzyılda vergi idarelerinin uğraşı alanlarını, bir yandan internetin potansiyel etkinlik kazançlarını nasıl arttıracaklarını bulmaya çalışmaları, diğer taraftan bu yeni teknolojilerin gelişimini kösteklemeksizin gelir tabanlarını korumaya gayret etmeleri oluşturacak gibi gözükmektedir.

Dünya üzerinde entegrasyon arttıkça, sermaye ve işgücü, vergi oranı düşük olan ülkelere daha serbest hareket ettikçe, ülkelerin diğer ülkelere daha yüksek oranda vergi oranı koyma olanağı sınırlandırılmaktadır. Çünkü, firmalar için küreselleşme ve teknolojik gelişmelere paralel olarak (telefon-faks-modem vb.) iş faaliyetleri için iş merkezlerinin kuruluş yeri önemli olmamaktadır. Küreselleşme ile meydana gelen bu gelişme nedeniyle, şirketlerin nerede vergi ödeyecekleri konusunda karar almaları zorlaşmakta ve vergilemenin en az olduğu ülkelere yönelinmektedir. Ayrıca küreselleşme ile işgücünün vergilendirilmesinde çeşitli güçlükler ortaya çıkabilecektir. Küreselleşme ile kaliteli işgücünü vergileme açısından en az vergilendirilen ülkelere doğru yönelme tehlikesi vardır. Özellikle serbest meslek faaliyetleri ve kaliteli işgücü açısından böyle bir tehlike işletmelerin kuruluş yerlerinde işgücüne en az vergi olan ülkeleri seçmelerine neden olacaktır. Küreselleşme ve bunun sonucu olarak hızlı teknolojik gelişmeyle birlikte gerçekleşen uluslararası entegrasyon,

¹⁹ THE WORLD BANK, *World Development Report 1997, The State In A Changing World Selected World Development Indicators*, Oxford University Press, New York, 1997, s.2-12.

²⁰ THE ECONOMIST, *The Disappearing Taxpayer*, May 31 St., 1997, s.11-19.

ülkelerin hem vergi toplayabilirliğini, hem de vergi yükünün dağılımını etkileyebilmektedir²¹:

- Elektronik ticaretin ortaya çıkmasından kaynaklanan birkaç değişiklik ciddi olarak vergi otoritesine meydan okumaktadır²². Bunlardan birincisi, vergi yetkililerinin zorunlu kıldığı fatura gibi kırtasiye türü işlemlerden daha az tanımlanabilir izler taşıyan sanal işlemlere doğru bir değişimdir. İkinci değişim, teknolojik dönüşüm sonucunda fiziksel ürünler ile geleneksel ticaretten dijital ürünlere ve e-ticarete yönelme biçiminde ortaya çıkmaktadır. Belirsiz bir vergileme konsepti ile vergi ödemesi gerekeni veya parasal işlem yapanları belirlemek mümkün olmamaktadır.

²¹ Vito TANZI, "Globalization and the Work of Fiscal Termites", **Finance and Development**, March 2001, Volume 38, Number 1, s.1

²² Doğrudan elektronik ticaret yönteminde, sanal veya sayısal diyebileceğimiz mal ve hizmetlerin siparişi, ödemesi ve teslimi yine elektronik ortamda yani internet ortamında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla:

-Fiziki mal ve hizmet söz konusu değildir,

-Fiziki bir ödeme mekanı yoktur,

-Fiziki bir mal teslim yeri yoktur,

-Alıcı ve satıcı arasındaki işlemlere aracılık eden bir üçüncü taraf mevcut değildir. Bu nedenlerle;

-Elektronik ortamda verilen hizmeti (örneğin danışmanlık hizmeti),

-Fiziki dolaşımı koşul olmayan mal transferini (örneğin yazılım ve kitap, gazete ve müzik eserleri ticareti) ve sermaye hareketlerini (kişisel ve kurumsal tasarruflar); elektronik ortamda vergilemenin zorlaşacağı söylenebilir.

Elektronik ticaretin gerçekleştiği internet ortamı bir çok açıdan vergi denetimini güçleştirecek özellikler taşımakta ve bunun sonucu olarak da vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya elverişli bir ortam yaratmaktadır. Bilişim teknolojisinin vergileme açısından sebep olacağı beklenen olumsuz gelişmelerin yanısıra vergi idaresine, gerek normal idari işleyişte gerekse mükellef denetiminde önemli yeni olanaklar sunduğu gerçeği unutulmamalıdır. Bu çerçevede, mükellef beyanlarının elektronik ortamda kabul edilmesi, ihtiyaç duyulan bilgilerin internette açılan web sayfaları aracılığıyla mükelleflerin hizmetine sunulması, vergi borçlarının vergi dairesine ve bankaya uğramadan ödenebilmesi hemen ilk planda akla gelen ve uygulama alanı bulan örneklerdir. Bu konudaki en önemli uygulama ise bilgi temininin hem ulusal düzeyde hem de ülkeler arasında elektronik ortamda gerçekleşebilmesidir.

- Elektronik kartlardaki yongalar (“chip”ler) kişinin parasal dengelerini kapsayacak ve ödeme yapmasını ve hesap açtirmasını sağlamak için kullanılabilir. Bu gelişmeler vergi yetkilileri için zorlukları beraberinde getirecektir. Bu şekilde e-nakit, hesaplı veya hesapsız sistemler yoluyla elde edilecektir. İlk zamanlarda, e-nakit ihraç edenler, işlemleri merkezi kayıtlarla muhafaza ederek bir hesap kontrol sistemi sağlamaktadırlar. Bu durum, işlemlerin herhangi bir şekilde merkezi kayıt altına alınmadığı, hesabı tutulmayan bir sistemin varlığı durumunda olmayacaktır. Bu denetim eksikliği, hem KDV, hem de gelir vergisi toplanmasını zora sokacaktır. Bu sorun, internet üzerinden gönderilen e-nakitli ödemelerle olduğu takdirde artacaktır.
- Çokuluslu şirketlerin transfer fiyatlaması kullanımı ile çifte vergilemeden kaçınma eğilimi arasında açık bir ilişkinin varlığı ortaya çıkmıştır. Bir çok ülke globalleşmeden kaynaklanan karmaşık ticaret ve transfer fiyatlaması konularını çözüme kavuşturmak için kendilerini baskı altında hissetmektedirler. Özellikle birkaç ülkede gelir idaresinin dikkatini çekecek şekilde ödemeler yapılmaktadır.
- Offshore finansal merkezler ve vergi cennetleri, finansal yatırımlar yoluyla önemli kazançlar elde etmektedirler. Büyümeleri, paranın ve bilginin gerçek anlamda kolay ve ucuz bir şekilde hareket edebilmesine izin veren dijital enformasyon akışıyla ve birkaç ülkenin bu alandaki düzenlemeleri ile teşvik görmektedir. Vergi otoriteleri için bunlar üzerindeki kazançların nasıl tesbit edileceği belirsiz bir konudur.
- Pek çok hedge fon offshore merkezlerde işlem görmekte, çok az bir kısmı veya hiç biri herhangi bir düzenlemeye tabi olmaktadır. Elektronik ticaretle ilgili daha önce ifade ettiğimiz aynı sorunların çoğu, büyük ölçüde hedge fonlarla ilgili yatırımlar için de söz konusudur. Benzer bir şekilde, türev araçlardan elde edilen kazançlar konusunda da bireysel yararları, işlemleri ve yargılama hakkını belirlemede büyük sorunlar vardır.

Türev piyasalar gibi karmaşık finansal araçların kullanımından kaynaklanan sorunlardan en önemlisi, vergisel işlemlerdeki belirsizlik ve tutarsızlıkların istismar edilerek vergiden kaçınmada kullanılmasıdır. Sermaye geliri ile sermaye kazanç ve kayıpları arasındaki veya kâr payı ile faiz arasındaki sınırlar büyük ölçüde belirsizdir. Türevlerin yaygın kullanımı ile birlikte artık kaynakta vergilemenin kısıtlanmasıyla sınır ötesi yatırımlardan elde edilen geliri vergilendirmek mümkün olmamaktadır.

Vergi idarecileri ve politikacılar vergilerin konulması ve toplanmasındaki yöntemlerin değişmesiyle yeni sorunlarla karşılaşacaklardır. Bu sorunlara karşı koymak, onları, yeni kaynakları ve yaratıcı çözümleri harekete geçirmeye zorlayacaktır. Yukarıda belirtilen sorunlardan daha az etkilenecek - mobil faktör ve kaynaklar üzerine konulanlar gibi - vergiler koymak ve yeni vergi teknolojileri geliştirme ihtiyacı olacaktır. Bu sorunu basit olarak giderecek mantıklı bir yaklaşım olmayabilir. Rasyonel olan şey, gelecekteki vergi sistemlerinin farklı yapılarda ve muhtemelen bugünkünden daha düşük bir vergi oranına sahip olacaktır. Ancak vergi yapısındaki farklılığın nasıl olacağı ve vergi yükünün ne kadar düşürülebileceği daha sonra ortaya çıkacaktır.

Vergi idaresinde bilgisayar otomasyon programlarının uygulamaya girmesiyle birlikte;

- Vergi dokümanları giriş süreci modernleşmekte,
- Kağıt üzerinde yapılan işlemler azalmakta,
- Vergi mükellefiyle ilgili gerekli bilgilerin çalışanların kolayca ulaşabileceği şekle sokulması sağlanmakta,
- Kayıt tutmanın ve vergi yönetimi maliyetlerinin en aza indirilmesi sağlanmakta,
- Hassas olan vergi mükellefi kayıtlarının gizlilik ve güvenliği sağlanmakta,
- Kurumun geleceği için gerekli kapasite ve esneklik sağlanmaktadır.

Vergi mükelleflerine yönelik bir dizi hizmetin elektronik ortamda verilmesi konusunda OECD üyesi ve üye olmayan diğer ülkelerde giderek artan bir eğilim vardır. Söz konusu eğilimin çeşitli boyutları aşağıdaki tabloda verilmektedir. Tablonun birinci sütununda yer alanlar halihazırdaki durumu ifade etmekte, ikinci sütunundakiler ise değişimi göstermektedir²³.

Tablo 1: Vergi Mükellefine Yönelik Hizmetlerde Dönüşüm

NEREDEN	NEREYE
Kağıt Temelli İletişim	Elektronik İletişim
Vergilendirmenin Personel Tarafından Yapılması	Kendine Yardım veya Uzman Sistemler
Nakit veya Çek İle Ödeme	Elektronik Fon Transferi (EFT) ile Ödeme
Soruların Personel Tarafından Yanıtlanması	Otomatik Yanıtlama Sistemi
Vergi İdaresinin Veri Girişi	Vergi Mükellefinin Veri Girişi
Ayrı Masalarda Hizmet	Entegre veya Tek Masada Hizmet

II. ETKİN VERGİ İDARESİ

Vergi idaresinde etkinliğin sağlanması açısından öncelikle ideal veya rasyonel bir vergi sistemi kavramının geliştirilmesi gerekmektedir. Bilindiği gibi, bir vergi sisteminin dört temel unsuru vardır. Bunlar: “vergi mevzuatı”, “teşkilat veya organizasyon”, “beşeri unsur ve personel”, “amaç ve fonksiyon”dur. Rasyonel bir vergi sisteminin yapısının nasıl olması ve bu unsurların hangi kriterlere uygun düşmesi gerektiğini ortaya koyan düşünceler, orta çağdan beri tartışılmaktadır. Çağdaş bir vergi sisteminin sahip olması gereken stratejik hedefler²⁴:

²³ OECD, *Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To The Challenge And Opportunities*, A Report From The Forum On Strategic Management To The Committee On Fiscal Affairs, OECD, February 2001, s.11.

²⁴ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Maliye Teftiş Kurulu, *Maliye Teftiş Kurulunun Türk Mali İdaresi ve Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda ve Türkiye'nin Uluslararası Kuruluşlarla Yaptığı Ortak Çalışmalara İlişkin Görüş ve Öneriler*, 15.01.2002, 1-1-1 Sayılı Rapor, Ankara, 2002, s.68.

- En az idari ve uyum maliyeti ile hedeflenen vergi hasılasını elde edebilmek için vergi yasalarını yaygın ve etkin bir şekilde uygulamak,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu teşvik etmek,
- Ülkenin sosyo-ekonomik koşullarına uyum sağlamak ve ödeme gücü ilkesinin uygulamasına zemin hazırlayarak gelir dağılımı, istikrar ve büyüme amaçlarına yönelik maliye politikasının kullanımını kolaylaştırmak,
- Vergi kaçırıcılara yüksek riskli bir ortam yaratan uygulamalar yoluyla, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri cezalandırmak ve bunların tutumlarını değiştirmek,
- Vergi mevzuatının herhangi bir kesişme ya da boşluğa yer vermeyecek biçimde sade, açık ve anlaşılır olmasını sağlamak,
- Mükellefin vergi idaresine saygı ve güven duymasını sağlayacak şekilde iş yapmak.

Vergilemede idari etkinlik, genellikle toplama (tahsilat) maliyetleriyle ölçülmektedir. Genel anlamıyla etkinlik, “arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi” veya “bir genel veya özel amacın gerçekleştirme derecesi” olarak açıklanmaktadır²⁵. Bu açıdan etkinlik, bir kuruluş tarafından yürütülen işlemin ya da sonuçların değerlendirilmesine yarayan bir kriter olarak tanımlanabilir. Değerlendirilecek olan iş veya bu işten elde edilen verim ya da sonuçlardır. Ancak, bir değerlendirmenin yapılabilmesi için önceden belirlenmiş standart ölçülere ihtiyaç vardır. Belirlenen bu standart ölçülerle, yapılan iş veya elde edilen sonuçlar karşılaştırıldığında değerlendirme ile ilgili belli bir yargıya varılabilir.

Bu nedenle etkinlik aynı zamanda rakamlarla ifade edilmeyen girdileri ve çıktıları esas alan kamu hizmetlerinin değerlendirilmesinde

²⁵ Halil NADAROĞLU, “Vergi Sistemimizin Etkinliği”, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 234, 1987, s.3.

de kullanılır. Etkinlik kavramı, gereğinden fazla girişilen veya tekrarlanan faaliyet, mal ve hizmetlerin belirlenmesini sağlar. Dolayısıyla etkinlik, kaynakların verimsiz kullanımı gibi sakıncaları gidermek, yani aynı amaç veya çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için yol gösterici bir alet ve süreç demektir. Diğer bir deyişle etkinlik, belirli amaçlar ve çıktılara en az maliyetlerle varmaya veya kamusal amaçlar ile mal ve hizmetler temel alınarak bunların maksimizasyonunun en düşük maliyetle gerçekleştirilmesine yöneliktir²⁶.

A. Vergi İdaresinde Mali Etkinlik

Günümüzde her toplum ve her zaman için geçerli olan standart vergilerden oluşan bir vergi mevzuatı yoktur. Ancak vergi mevzuatının hukuki yapısını oluşturulurken, bunun rasyonel vergi sistemi kriterlerin gerçekleştirilmesine olanak verecek şekilde bir vergiler demetine sahip olmasına çalışılmaktadır (hukuki etkinlik). Dolayısıyla, hukuki açıdan vergi tahsilatında etkinlikten söz edebilmek için, vergi mevzuatının o ülkedeki vergileme kapasitesine tam olarak ulaşabilecek şekilde oluşturularak, hedeflenen vergi gelirlerinin elde edilmesi sağlanmalıdır. Bunun için vergi mevzuatının ülkenin sosyo-ekonomik koşullarına uyum sağlayarak, vergilemede ödeme gücü, adalet, belirlilik, uygunluk ve tasarruf ilkelerinin uygulanmasına zemin hazırlayacak ve tüm vergilendirilebilir alanları kavrayacak bir yapıya sahip olması gerekmektedir.

Hukuki açıdan ideal bir mevzuat oluşturulduktan sonra, uygulamada kamu harcamalarını karşılamak üzere yeterli finansman kaynaklarının sağlanması anlamına gelen “mali etkinliğin” gerçekleştirilmesine çalışılmalıdır. Teorik olarak, vergi tahsilatında mali etkinliğin sağlanması için, toplanan vergilerle kamu faaliyetlerinin optimum düzeyde sunulmasını sağlayacak kamu harcamalarının tamamının karşılanabilmesi gerekmektedir. Tarihsel gelişim sürecinin her aşamasında, vergi sisteminin temel fonksiyonu, daima, kamu harcamalarının karşılanması için gerekli finansman kaynaklarını sağlamak olmuştur.

²⁶ Nihat FALAY, “Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk”, *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu*, TC Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1988, s.51, 4-5.

Her ne kadar, Abba Lerner fonksiyonel maliye görüşünü açıklarken “vergilendirmenin amacı gelir sağlamak değil, yükümlülerin elinde daha az para bırakmaktır” demişse de, kuşkusuz vergilemenin ilk ve değişmez amacı, fiskal niteliklidir. Bu hususta ideal olan, optimal vergi hasılatını sağlamaktır. Bunun için her şeyden önce yeterli bir vergi kapasitesine ve vergi gayretine ihtiyaç vardır. Ancak, uygulamada vergi yasalarında öngörülen istisna ve muafiyetlerin kapsamı, vergi idaresinin etkinlik derecesi ve mükelleflerin vergi karşısındaki davranışları vergi kapasitesinin sınırlarını daraltmaktadır²⁷.

Vergileme yolu ile optimal hasılaya, ancak, vergi gayreti oranının vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanıldığı noktaya kadar sürdürülmesi suretiyle ulaşılabilir. Bu nokta vergilemenin güvenlik sınırıdır. Çünkü, bu sınırın altında kalınırsa hizmet arzının azalması ve kalitenin düşmesi gibi ekonomik ve sosyal sonuçlar ortaya çıkar. Sınırın aşılması ise sosyal direnişlere ve karşı koymalara neden olacağından bazı siyasi sonuçların doğmasına da yol açar. Diğer taraftan vergi tahsilatında mali etkinlik, vergi kaynaklarıyla karşılanması gereken ihtiyaçların gerektirdiği giderler arasında anlamlı bir uyum olmasını da ifade etmektedir. Kamu maliyesinde bu ilişki, gelir ve harcamalar ilişkisi olarak ortaya çıkar. Birinci noktada önemli olan kaynaklar ve harcamalar arasındaki global ve birleşimlere dayalı uyumdur. İkinci nokta, zaman ve mekan boyutu içinde bu uyumu sürdürmektir. Üçüncü nokta ise, kaynakların sağlanmasında ve harcamaların yapılmasında rasyonellik ölçülerine göre davranmaktır. Uygulamada gelişmiş ülkelerde kamu harcamalarının %90’ından fazlası vergilerle karşılanırken, gelişmekte olan ülkelerde bu oran genelde %80’in altındadır. Bu veriler, şüphesiz gelişmiş ülkelerin gelişmekte olan ülkelere göre vergi tahsilatında mali etkinliği daha yüksek oranda gerektirdiklerini göstermektedir.

²⁷ Vergi kapasitesi ve vergi gayreti konusunda ayrıntılı ve analitik bir çalışma için bkz. Turgay BERKSOY, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, İstanbul Marmara Üniversitesi Yayını No: 411, 1984.

B. Vergi İdaresinde İdari Etkinlik

Belirli bir verginin mükelleflerden toplanabilmesi için gerekli olan kaynak harcamasının en az (asgari) düzeyde olması idari etkinliktir²⁸.

Vergi idaresinde etkinliğin söz konusu olabilmesi için, esasen vergi idaresi tarafından bu faaliyetin en az masrafla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tahsilat işlemi etkinliğin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesinde kullanılan önemli bir kriter de birim verginin tahsilat maliyeti oranıdır. Bu yaklaşım tarzında, tahsilat miktarındaki artış oranı veya tahsilat/tahakkuk oranı açısından değil, tahsilat işlemi ne kadar harcama ile ne kadar vergi hasılatı sağlanmıştırdan değerlendirme yapılmaktadır. Başka bir ifade ile, bu kriterde en az harcama ile en fazla tahsilat miktarını gerçekleştirmek, tahsilatta etkinliğin sağlanması açısından bir ölçüt olarak kabul edilmektedir. Örneğin Adam Smith ünlü vergileme ilkelerinin dördüncüsünde, “Her bir vergi aracılığı ile insanların cebinden alınanla devletin hazinesine giren arasındaki fark mümkün olduğu kadar az olmalıdır”²⁹ diyerek vergilemenin neden olduğu tarh ve tahsil giderlerinin mümkün olduğu kadar az olması gerektiğini belirtmektedir. Richard A. MUSGRAVE ve Peggy B. MUSGRAVE’de vergi toplama hizmetlerinin diğer kamu hizmetleri gibi etkin bir şekilde sunulması ve hem vergi idaresi maliyetlerinin hem de mükelleflerin uyum maliyetlerinin asgari bir düzeyde olması gerektiğini söylemektedir³⁰.

Harcanan para birimi başına alınan ürün, daha uygun bir verim ölçütüdür. İşte, belirli bir verginin toplanabilmesi için, gerekli olan reel kaynakların minimize edilmesi idari etkinliktir. Vergi tahsilatında “idari etkinlik” vergi sisteminin yapısı, coğrafi büyüklüğü, nüfus sayısı, okuryazar oranı, muhasebe standardı ve belge düzenine göre değişmektedir. Toplanan vergi ile toplama maliyetleri arasındaki fark, ilgili verginin

²⁸ Adnan GERÇEK, *Türk Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Doktora Tezi, UÜ-SBE, Bursa, 2000, s. 227.

²⁹ Adam SMITH, *The Wealth of Nations*, The Modern Library Edition, NewYork-1994, s.889.

³⁰ Richard A. MUSGRAVE & Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw Hill, 1989, s.278-279.

etkinliğini tayin eden en önemli unsur olmaktadır. Vergilerin toplama maliyetleri; vergi idaresinin maliyetleri (administrative costs) ve mükelleflerin uyum maliyetleri (compliance costs) olmak üzere iki biçimde ele alınabilir.

Vergi idaresinin maliyetleri, belirli bir verginin toplanabilmesi için, idarenin yapmış olduğu büro, bina, teçhizat ve personel giderlerinden oluşmaktadır. Bu giderler, kamu kesiminin kaynak kullanımını yansıtmaktadır. İdari etkinliğin dar anlamda ölçülmesi açısından sadece bu maliyetlerin dikkate alınması yeterli görülmüştür. Oysa, belirli bir verginin toplanabilmesi için, gerekli olan kaynakların bir kısmı da mükellefler tarafından harcanmaktadır. Mükelleflerin sorumlu oldukları vergilerle ilgili kayıtları tutmak için harcamış oldukları zaman ile defterlerin tutulması, beyannamelerin hazırlanması ve çıkan uyuşmazlıkların çözümlenmesi için muhasebeci-mali müşavir, noter ve avukatlara ödedikleri ücretler, onların uyum maliyetlerini oluşturmaktadır³¹. Bu maliyetler, toplumun tümü açısından, üretken kaynakların kullanılması sonucunu doğurtmakta ve bunların birleşmesi ile vergi toplamının sosyal maliyeti ortaya çıkmaktadır³².

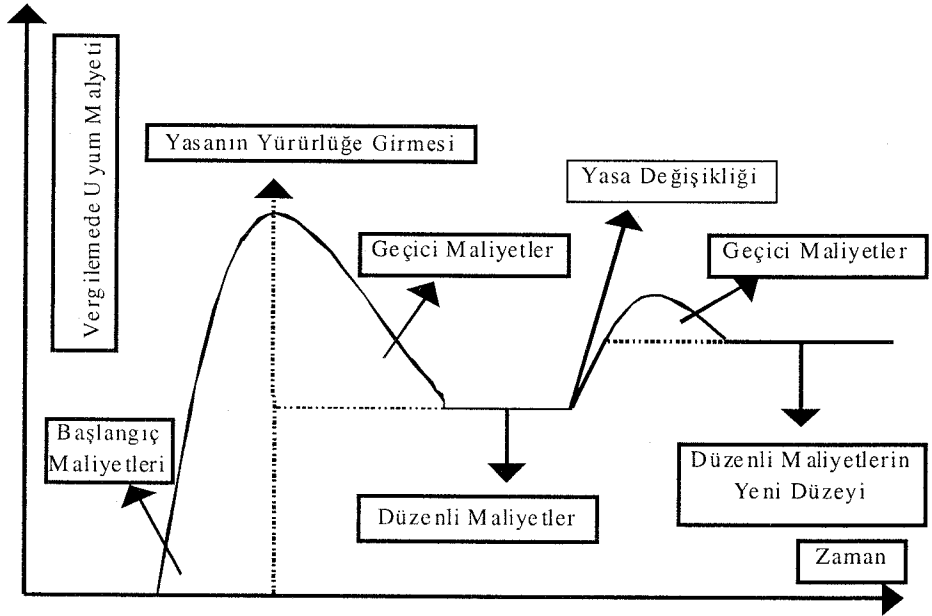
Vergilemenin sosyal maliyetini oluşturan idari maliyetler ve uyum maliyetleri, ayrıca kendi içinde başlangıç, geçici ve düzenli maliyetler olmak üzere farklı kategorilere ayrılmaktadır. Başlangıç maliyetleri, yeni bir verginin konulması veya bir vergide temel bir değişikliğin yapılması halinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin, yeni verginin uygulanmasına yönelik bilgisayar sisteminin kullanılması, mükellef tarafından yeni belge ve defterlerin tutulması, ek mali müşavirlik hizmetlerinin ödenmesi bu başlangıç maliyetlerine girmektedir. Geçici maliyetler, yeni vergilerin öğrenilmesi ve uygulanmasına adapte olunması sürecinde vergi idaresi personeli ve mükellefler tarafından katlanılan ek maliyetlerden oluşmaktadır. Bu maliyetlerin yaratmış olduğu etkiye “öğrenme ve kabullenme etkisi” de denilmektedir. Düzenli maliyetler ise, bu geçici maliyetler haricinde, bir

³¹ GERÇEK, agt, s. 228.

³² Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyetleri ve Vergileme Açısından Önemi”, *Yeni İş Dünyası Dergisi*, Sayı 1, Şubat 1981, s.12.

verginin uygulanması sürecinde devamlı olarak yapılan harcamaları kapsamaktadır.

Vergilemenin idari ve uyum maliyetlerinin toplamını ifade eden sosyal maliyetlerinin farklı türlerini oluşturan başlangıç, geçici ve düzenli maliyetlerin zaman içindeki değişimi aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilebilir³³.



Şekil 1: Yeni Bir Verginin İdari ve Uyum Maliyetlerinde Yaratmış Olduğu Değişim Modeli

Sosyal maliyetin vergi hasılatına oranla en düşük düzeyde bulundurulmasıyla vergide etkinliğin sağlanabildiği yargısına varmak mümkündür. Ancak burada, toplumun katlandığı maliyetin saptanmasında önemli bir güçlük bulunduğu da gözden uzak tutulmamalıdır. Nitekim, herhangi bir verginin toplanması için çok değişik hacimlerde vergi idareleri kurulabilir ve mali mevzuatın getirdiği kurallara göre mükelleflerin değişik formalitelere uymaları

³³ Cedric SANDFORD & M. GOODWIN, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Perrymead, 1989, s.17; GERÇEK, agt, s. 228.

istenebilir. Bütün bu nedenlerle de vergi idaresi etkinliği çok ayrıntılı bir biçimde karşımıza çıkabilir. Özellikle mükelleflerin yapmış oldukları giderleri saptamanın güçlüğü daha açıktır. Bu konuda yapılan araştırmalarda, genel olarak mükellef giderlerinin idari giderlerden çok daha yüksek düzeyde bulunduğu sonucu alınmıştır³⁴.

Uygulamada vergi sisteminde sık sık değişiklikler yapılırsa, vergilemenin sosyal maliyeti sürekli geçici maliyetler düzeyinde kalmaktadır. Oysa vergi tahsilatında idari etkinliğin sağlanabilmesi için vergilemenin sosyal maliyetlerinin mümkün olduğu kadar düzenli maliyetler düzeyinde tutulması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, toplam vergi hasılatına kıyasla sosyal maliyetlerin düşüklük oranı o verginin idari etkinliğini vermektedir. Ancak, belirli bir verginin sosyal maliyetinin toplam hasılatına oranlanması o verginin idari açıdan etkin olduğunu göstermek için yeterli değildir. Bunun için belirli bir maliyet tutarı ile elde edeceği varsayılan hasılat miktarını kesin bir şekilde belirleyen bir standardın geliştirilmesi gerekir³⁵. Bu kriter yardımıyla çeşitli vergileri etkinlik açısından birbiriyle kıyaslamak mümkün olmaktadır.

C. Etkin Vergi İdaresi İlkeleri

Vergi idaresinin işlemlerinin, devamlı bir şekilde ve hukuka uygun olarak, en az masrafla ve en kısa sürede, hem vergi alacağı güvence altına alınarak, hem de mükelleflere gerekli kolaylıklar sağlanarak gerçekleştirilmesi halinde vergileme sürecinin bu nihai aşamasının etkin bir şekilde yürütüleceği söylenebilir. Bu ilkeleri başarılı bir biçimde uygulamak dünyadaki bütün ülkelerde bulunan her vergi idaresinin hedefidir. Çünkü, bu ilkelere uyulması ve bunların hayata geçirilmesi idari etkinliğin sağlanması ve vergilendirme işleminin başarılı olması anlamına gelmektedir.

Vergi İdaresinde etkinlik, oldukça geniş boyutlu bir kavramdır. Zira, vergileme sürecinde sadece tahsilat aşamasına önem vermek bu

³⁴ Ömer Faruk BATIREL, "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi", *İTİA Dergisi*, Sayı 1, İstanbul, 1973, s.41.

³⁵ Kenan BULUTOĞLU, *Vergi Politikası*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962, s.11-12.

etkinliğin sağlanması için yeterli değildir. Bu nedenle, hedeflenen vergi gelirlerinin toplanabilmesi için rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması, vergi idaresinin iyi örgütlenmesi ve vergileme sürecinin tüm aşamalarında gerekli titizliğin gösterilmesi bir zorunluluktur³⁶. Dolayısıyla vergi idaresinde etkinlik kavramı, vergi idaresi tarafından vergi yasalarının uygulanması suretiyle ülkenin vergileme kapasitesine uygun olarak sağlanabilecek maksimum vergi gelirin minimum-maliyetle toplanmasını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, vergi idaresinde etkinlikten söz edebilmek için³⁷;

- Vergi mevzuatının rasyonel vergi sistemi kriterlerine uygun ve ülkenin vergileme kapasitesini tam olarak kavrayacak bir şekilde oluşturulması,
- Vergi tahsilatı işleminden yeterli vergi gelirlerinin sağlanması,
- Vergi idaresi tarafından tahsilat işleminin en az masrafla gerçekleştirilmesi.

Etkin bir vergi idaresi için personel yapısının oluşmasında minimum kriterler³⁸:

- Tüm memurların performans ve davranışlarının ahlaki ve profesyonel standartlarını tanımlayan, geliştirilmesini amaçlayan çok titiz hazırlanmış bir yasal düzenlemelerin yapılması,
- Vergi mükelleflerinin katılım ve danışma faaliyetlerini icra etmek için yönetsel- teknik ekip oluşturulması,

³⁶ Coşkun Can AKTAN, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 5, s.31.

³⁷ OECD, *Minimum Necessary Attributes For A Sound And Effective Tax Administration* Approved by the CIAT General Assembly, Dominican Republic-1996, www1.oecd.org/DAF/FSM/Minimumatributesta_ciat.html

³⁸ Bert HOFFMAN & Michael ENGLSCHALK & Anna Monica HANSSON, *Reforming Tax Policies and Tax Administration, International perspectives, Lessons for Indonesia*, The World Bank, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax>

- Mesleki gelişim, yönetim ve ilerlemeyi sağlayacak kesin yönetim kariyeri gereksinimini sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması,
- Servisin başında yer alan en yüksek düzeydeki kişinin altında çalışanların deneyim ve profesyonel erdemlerle donatılması,
- Vergi İdaresinin başındaki kişi dışında tüm memurların siyasi etkiden bağımsız olarak bir kariyer pozisyonlarının garanti edilmesi,
- Memurların yetersiz ahlaki davranış ve kabul edilemez performansa sahip olmalarının engellenmesi,
- Vergi idaresi çalışanlarının faaliyetlerindeki performansları için piyasada çalışan aynı teknik özelliklere, ödevlere ve sorumluluklara sahip emsalleri ile aynı koşullara sahip olması.
- Memurların sürekli ilerlemeleri ve teknik gelişmelerini sağlayacak eğitim süreçlerinin geliştirilmesi,
- Görev ve sorumlulukları yerine getirebilmeleri için memurların yeterli otoriteye sahip olmaları,
- Vergi idaresindeki yönetici konumundaki personelin amirden ziyade bir lider gibi içinde buldukları kurumu idare etmeleri sağlanması, yönetici konumunda olan müdür ve müdür yardımcılarının seçimlerinde yasa bilgilerinin yanısıra, aktif yönetim, planlama kabiliyeti, grup dinamiği sağlama, motivasyon yaratma gibi özelliklerin aranması.

Kısaca, etkin bir vergi idaresi³⁹:

- Yasaları tarafsız, güvenilir ve şeffaf olarak uygular,
- Vergi mükelleflerine, mevcut şikayet prosedürleri ile tazminat mekanizmalarının yanısıra, hakları ve ödevleri konusunda bilgi verir ve açıklama yapar,

³⁹ HOFFMAN vd., <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax>

- Vergi mükelleflerinden gelen soru, talep ve başvuruları ele alan kalite bilgisini doğru ve zamanında sürekli olarak sağlar,
- Vergi mükelleflerine, yasalar bakımından hakları/ödevleri hakkında erişilebilir ve güvenilir bilgilendirme hizmeti temin eder,
- Uyum maliyetlerini - vergi yasaları yoluyla uyumun sağlanması için gerekli asgari düzeyde - muhafaza etmeyi garanti altına alır,
- Uygun olduğu yerde, vergi mükelleflerine idari politikalar ve prosedürlere ilişkin değişiklikler hakkında yorum yapma olanakları verir,
- Vergi mükelleflerine ait bilgileri sadece yasanın izin verdiği ölçüde kullanır,
- Müşteri grupları ve daha geniş toplum kesimleri ile iyi çalışma ilişkileri geliştirir ve sürdürür.

Etkin bir vergi idaresi için yapılacak reform girişimlerinin önündeki engeller⁴⁰ : “siyasi müdahale, vergi kültürünün eksikliği, yolsuzluk, kaynakların kıtlığı, kısa dönemli gelire odaklanma, reformları destekleme yetersizliği”dir. Etkili Bir Vergi İdare Reform Sürecinin Gereklileri⁴¹:

- Devamlı siyasi kararlılık ve destek,
- Yetkin, kararlı ve dinamik liderlik, etkili bir yönetimin varlığı,
- Kuruluşun gelecekteki durumu hakkında açık bir vizyon,
- Vizyonu gerçekleştirmek için karmaşık olmayan stratejiler ve kapsamlı planlar,

⁴⁰ HOFFMAN vd., <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax>

⁴¹ Carlos SILVANI & Katherine BAER, **Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines**, IMF Working Paper, March 1997, s.8-30; The World Bank, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax>

- Bir “büyük patlama” yaklaşımından çok, yönetilebilir “iri parçalar” şeklinde yapılan inisiyatifleri değiştirme,
- Üst ve orta düzey yönetim ile kurumsal kapasiteleri geliştirmek için sarfedilen çabalar,
- Yeterli kaynakların, fonlamanın ve nakit akışı düzenlemelerinin sağlanması,
- Yüksek düzeyde bir hesap verebilirlik,
- İyi proje yönetimi ve bütçeleme süreçlerinin dışsal gözlem ve denetim eşliğinde yerleştirilmesi,
- Mükelleflerin, büyüklüklerine göre farklılaştırılarak, sisteme gönüllü katılımlarının ve sistemi benimsemelerinin teşvik edilmesi,
- Yönetimin kolaylaştırılması ve sisteme uyum maliyetinin azaltılması için vergi sisteminin basitleştirilmesi,
- Açık bir stratejinin belirlenmesi,
- Vergi ve muhasebe sürecinin tanımlanması, vergi tahsilat sürecinin bütünleştirici bir yaklaşımla ele alınması,
- Personelin ve dışsal paydaşların, reform sürecine tam anlamıyla katılımı ve kapsamlı-zamanında enformasyon almaları,
- İdare içinde reformu geliştiren ve yürütenlerle halihazır işlemleri gerçekleştirenler arasında yüksek düzeyli bir uyum.



Şekil 2: Etkili Bir Vergi İdaresinin İnşa Edilmesi

Şekilde, piramitte katmanlar halinde gösterilen çeşitli vergi idareleri sorumlulukları arasındaki ilişkiler ortaya konmaktadır. Her bir katmanın alanı, vergi idaresinin her bir ana sorumluluğunca etkilenen vatandaşların potansiyel sayısını göstermektedir. Piramidin tabanında vergi mükellef hizmetleri, yani vergi mükellefine verilen bilgilendirme ve eğitim, yer almaktadır. Vergi idaresi medya kanalıyla ülkedeki tüm vatandaşların vergi bilincini yükseltebilir. Vatandaşlar vergi yasalarının onlara getirdiği yükümlülüklerini idrak ederlerse, gerçekçi düzenlenmiş beyanname olasılığı artar. Beyanname işleme ve tahsilat fonksiyonları – halihazırda vergi ödemek veya beyanname formlarını vermek isteyen - daha az sayıda vatandaşla ilgilenmek durumundadır. Denetim fonksiyonu, denetim için seçilen daha küçük bir vergi ödeyicisi alt grubu etkilemektedir. Yasa ile uyumsuzluğa düşen ve sonra

cezalandırılan vergi ödeyicileri temyiz hakkına sahiptir. Bir vergi idaresinin uzun dönemdeki amacı, cezalandırılmış ve temyize gitmiş vergi ödeyicisi sayısını olabildiğince düşük tutmak olmalıdır. Bununla birlikte, yeni vergiler yürürlüğe konduğunda, söz konusu uzun dönem amacına erişmek için kitlesel bir uygulama çabasının gösterilmesi önemlidir. Dolayısıyla, tabanı geniş tepesi dar bir piramit, gönüllü uyumun geliştirilmesinde görece başarılı olan bir vergi idaresini temsil etmektedir.

Vergi idaresi etkinliği yönünden önemli konu idari maliyetler olduğuna göre, bu maliyetlerin en düşük düzeyde tutulması ile ilgili bazı kuralların ileri sürülmesi yararlı olacaktır. Bu kurallar, başka bir deyişle, etkin bir vergilemenin koşulları olarak da düşünülebilir⁴²:

- Etkin bir vergileme için düşünülecek ilk koşul, vergilemeye tabi tutulacak topluluğun çok kesin sınırlarla belirtilmiş olması gereğidir. Aynı zamanda vergilemenin konusu da kesin olarak belirlenmelidir. Vergi konusunu teşkil eden varlık tam olarak bilinirse, idari etkinlik artar. Vergilemeye tabi tutulacak topluluğunun en kolay tesbit edildiği durum, verginin bir ülkedeki bütün bireyleri kapsamı içine almasıdır. Vergilemede, mükellefler ve konu bakımından büyük ayırım yapmak, yani çok geniş istisna ve muafiyetlere yer vermek verginin idari etkinliğini azaltır.
- Bir başka kural olarak, değer üzerinden alınan (ad valorem) vergilerin idari maliyetinin genel olarak, miktarı üzerinden alınan (spesifik) vergilerden daha yüksek olduğu belirtilebilir.
- Maliyeti düşüren ve etkinliği artıran bir diğer koşul da, verginin, vergi konusunu temsil ettiği varsayılan ve idarece saptanması daha kolay olan bazı dış belirtilerden alınmasıdır.
- Verginin sık sık küçük miktarlar halinde toplanması, seyrek olarak büyük miktarlar halinde toplanmasından daha az kaynak harcamasını gerektirir. Bu görüşe, sık sık toplamanın

⁴² TOSUNER, age, s.98.

idari yönden daha çok çalışmaya neden olacağı düşüncesi ile karşı çıkılabilir. Ancak, esasen bu kuralla istenen şey, vergi mükellefinin büyük ödemelere karşı duyduğu isteksizliği önlemektir.

- Vergilerin toplanması, diğer bazı idari işlemler aracılığıyla sağlandığı zaman da idari maliyet düşebilir. Örneğin, vergi için gerekli olan bazı ana bilgilerin, nüfus sayımı gibi diğer bir idari işlem sonucu elde edilmesi halinde idari maliyetin düşmesi sağlanabilir.

Beklenen sonuca küçük değerler ekleyerek süreç ve safhaların azaltılması suretiyle prosedürlerin basitleştirilmesi ve maliyetlerin düütürülmesi gerekmektedir. Bu, özellikle, vergi yönetiminde verimliliğin değerlendirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu faktörlere bakıldığında, öncelikle iç faktörlerin ele alınarak ürünün tespitinden çok buna uygun bir fiziki yapının ve teknolojinin oluşturulması gerektiği görülmektedir. Katı faktörler çok iyi bir şekilde oluşturulduktan, esnek faktörlerin oluşturulması daha da kolaylaşmakta bu konudaki uzman kişilerden yararlanarak uygun personelin seçimi, çalışma metodlarının belirlenmesi, yönetim organizasyonun yapılması daha da kolay çözümlenebilecektir. İç faktörlerin tamamen oluşturulması yetmemekte, dış faktörlerin de dikkate alınması ve gelecek olumsuzlukları bertaraf edici düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ücret politikasını iyi ayarlayamayan vergi idaresinin, uzman elemanlarını sürekli kaybettiği, bu elemanların yerini kısa sürede dolduramadığı görülmektedir. Vergi idaresinin vergi gelirlerinin artışını sağlamak için yaptığı çalışma verimlilik bakımından bir ölçüm tekniğinin geliştirilmesini de gerektirmektedir.

D. Etkin Bir Vergi İdaresinin Nitelikleri

Vergi idaresinin etkili, verimli, modern ve profesyonel olarak kabul edilebilmesi için gerekli görülen nitelikler, vergi idaresinin, bütünlüğü, tarafsızlığı ve devamlılığı garanti eden faaliyetlerinin başarı ve istikrarını sağlayan temel ilkelerdir. Vergi mükelleflerinin güvenini kazanmak için ciddi bir ahlaki kanıt oluşturan bu garantilerin sağlanmasıyla, vergi idareleri sadece tüketicilere iyi bir hizmet ifa

etmeyecek, halkın hükümet ve kurumlara olan güvenini pekiştirecektir. Bu niteliklere sahip vergi idarelerinin hedefleri⁴³:

- Hukuki cebir yoluyla uyum maliyetinin düşürülmesi, vergi mükellefi tatmini ve hizmet kalitesiyle zenginleştirilmiş verimlilik artışı sağlanması,
- Vergi denetimi bağımsızlığının, yasaların kati suretle uygulanması yoluyla, siyasi güce sahip veya üst bürokraside görevli bireylerin kişisel çıkarlarını arttırmalarını önleyecek şekilde ve bunların hukuki cebir aracılığıyla kontrol edilmeleri için uygulanacak stratejilerin ve politikaların belirlenmesini sağlayacak biçimde düzenlenmesi,
- Vergi mükelleflerinden elde edilecek ve yalnızca vergi sisteminin amaçlarına yönelik olarak kullanılacak bilgilerin gizliliğinin ve güvenliğinin korunması ve bu bilgilerin yasal olarak yetkisiz bireylere ulaşılmasının vergi idaresi tarafından engellenmesi,
- Değişim gereksiniminin teşhisi ve değerlendirilmesi yoluyla iç kontrol süreçlerinin geliştirilmesi,
- Etkili bir vergi denetimi sağlayacak insani, finansal, teknolojik kaynakların sağlanması, teknolojik, yasal ve yönetsel politika değişiminde etkili tepki verilmesini sağlayacak program, organizasyon ve hizmetler için yeterli kapasite ve bilgi alt yapısının oluşturulması,
- Vergi idaresinin her mükellefin sorusuna ve isteğine süratle cevap verebilmesi sorunların çözümü ve soruşturmaların zamanında bitirilmesi,

⁴³ OECD, **Minimum Necessary Attributes For A Sound And Effective Tax Administration**, Approved by the CIAT General Assembly, Dominican Republic, 1996, www1.oecd.org/DAF/FSM/Minimumatributesta_ciat.html

- Vergi idaresi formlar, rehberler, kamu enformasyonu, eğitim, asistanlık hizmetleri gibi görevleri yerine getirerek vergi mükelleflerinin sağlıklı beyanname vermelerinin sağlanması.
- Çalışmalarda güven ve huzur sağlamak, vergi mükelleflerinin haklarını garanti altına almak.

Bir vergi idaresinin yukarıdaki hedefleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, gerekli yasal yetkilere sahip olması ve yeterli düzeyde kaynak ve donanımlarla desteklenmiş olması gerekir. Bir vergi idaresinin sahip olması gereken kaynak ve donanımlar:

Etkili Yönetim Anlayışı: Vergi idaresi üst yönetiminin yeniliklere ve gelişmeye açık bir yönetim anlayışına sahip olması gerekir. Vergi idaresi üst düzey yöneticilerinin stratejik yönetim, toplam kalite yönetimi, değişim yönetimi v.b. modern yönetim tekniklerini bilmeleri, katılımcı ve demokratik bir yönetim anlayışına sahip olmaları, liderlik özelliklerini taşımaları gerekir.

Yeterli Düzeyde Mali Kaynaklara Sahip Olması: Vergi idaresinin ihtiyaç duyduğu binalara, makinalara, araç-gereçlere, otomasyon sistemlerine ve her şeyden önemlisi kalifiye insan gücüne sahip olabilmesi için yeterli düzeyde kamusal kaynağın sağlanması gerekir.

Etkili İnsan Kaynakları Yönetimi: Kalifiye insan gücünün işe alınması, uygun kariyer olanaklarının sunulması, bunların görevlerinden ayrılmasının engellenmesi, çalışma motivasyonlarının en üst düzeyde tutulması ve personelin sahip olduğu kabiliyetlerin vergi idaresinin amaçlarının gerçekleştirilmesinde en etkin şekilde kullanılması etkili insan kaynakları yönetiminin belli başlı unsurlarıdır.

Teknolojik Kapasite: Etkin bir vergi idaresinin bilgi ve iletişim teknolojilerinin sağladığı bütün olanaklarından yararlanması gerekir.

Bütünsel ve Fonksiyonel Organizasyon Yapısı: Bir vergi idaresi yapısı içinde görev ve sorumlulukların açıkça tanımlanmış, etkili bir eşgüdüm sisteminin kurulmuş olması ve yetki-görev çatışmalarının ve karışmalarının olmaması gerekir.

Olumlu Kurum Kültürünün Gelişmiş Olması: Tembellik ve ataletin ödüllendirildiği veya tersinin başarının önemsenmediği, kişisel amaçların kurum amaçlarının önünde yer aldığı, etik değerlerin yerleşmediği ve uygun çalışma barışının sağlanmadığı bir vergi idaresi kültürü ile etkinliğin sağlanması mümkün değildir.

III. VERGİ MÜKELLEFLERİNİN MORALİ VE VERGİ UYUMUNU GELİŞTİRME

Vergilemede mükellefin beyanının esas alınmasının temelinde mükellefe güven yatmaktadır. Mükellefe güvenin oluşmasında da mükellefin vergiye olan inancının güçlü olması gerekir. Mükellefin vergiye olan inancı çeşitli nedenlerle güçlü değilse, bu durum “beyan” mekanizmasının işlemlerini olanaksız hale getirecektir. Zira beyan edilen bir hususu bire bir kontrol etmek dünyanın hiçbir yerinde mümkün olmadığı gibi, cezalandırma yöntemi de tek başına sistemin temelini oluşturacak bir konu değildir⁴⁴. Mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi yönetim etkinsizliğinin temel kaynaklarından birisidir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı güdüsü, vergiye uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır⁴⁵.

Bütün devletler, kamu gelirlerinin azalmasından, bireyin adalet duygusunun zedelenmesine kadar pek çok olumsuz etkisi olan vergi uyumsuzluğu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırabilmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu⁴⁶; vergi

⁴⁴ TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, s.159.

⁴⁵ Ömer Faruk BATIREL, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı 175, Mart 1996, s.52.

⁴⁶ Vergi uyumu (tax compliance, taxpayer compliance), beyannamelerin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesi olarak tanımlanır. Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise, vergi uyumunun tersi olarak, cezai müeyyidelere konu olan ve vergi kaçırma, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık vb. nedenlerle matrahın düşük gösterilmesidir.

oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi ahlakı, vergi yönetiminin etkinliği, vergi afları, enflasyon oranı ve vergi sisteminin karmaşıklığı gibi bir dizi faktör tarafından belirlenmektedir.

Etkin bir vergi idaresinin, kendisine yasayla verilen vergi toplama görevini yerine getirirken, yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getiren gönüllü mükelleflerin vergi konusundaki işlerini doğru, kolaylıkla en az maliyetle yerine getirilmesine yardımcı olmanın yanında, bilerek ve isteyerek vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyenleri tespit eden ve bunları caydırıcı yeteneğinin olması önemlidir⁴⁷.

Vergi reformları, vergi idaresinin doğruluğu ve morali üzerinde geliştirici etkide de bulunur. Reform öncesi evrede, ahlaksız memurların, hem tahsilat sürecinde hem de geri ödemelerin işleme konmasında rüşvet istemek için bir çok fırsatı vardır. Kamu istihdamını düzenleyen yasalar nedeniyle, bu gibi memurlar yasa dışı faaliyetin delili olmaksızın işten çıkarılamamaktadır. Denetimin yetersizliği nedeniyle rüşvet ve yolsuzluğun izlenmesi ve ispatlanması hala zordur. Daha kötüsü, ahlaksız memurların varlığı, ahlaklı olmaya niyetli olanların morali üzerinde, hoşnutsuzluğun ve ahlaksızlığın yayılmasına neden olarak, yıkıcı etkiler yaratmıştır. Vergi mükelleflerinden rüşvet almak için mevcut fırsatların azaltılması bu ortamı değiştirmektedir⁴⁸.

Vergi idaresinin amacı, vergiye gönüllü uyumu geliştirmektir. Vergi kaçırıcıları cezalandırma veya suç işleyen vergi mükelleflerinin peşinden gitme vergi idaresinin kendiliğinden yapması gereken amacı değildir. Bununla birlikte, idare uyumsuzluğun sıkı bir biçimde izleneceği ve etkin olarak cezalandırılacağı genel kanaatini toplumda güçlü bir şekilde yerleştirebilirse gönüllü uyum teşvik edilebilir⁴⁹.

⁴⁷ DPT, **Kayıtdışı Ekonomi**, DPT-2603, ÖİK-614, Ankara, 2001, s.12.

⁴⁸ Charles E. MCLURE, JR. & Santiago PARDO R., "Improving the Administration of the Colombian Income Tax, 1986-88", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.135.

⁴⁹ Carlos A. SILVANI, "Improving Tax Compliance", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.274.

Dolayısıyla, etkili bir vergi idaresinin varlığı, vergiye uyumun artmasına destek olacaktır. Etkili bir vergi idaresi, başarılı vergi idaresi ile karıştırılmamalıdır. Bir vergi idaresi tahsilat maliyetlerinin çok düşürülmesinde başarılı ama aynı zamanda vergiye uyumun hayata geçirilmesinde başarısız olabilir. İdarenin etkililiği yalnızca gönüllü uyumun düzeyini belirleyen unsur olmakla kalmayıp, özellikle uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu ülkelerde başarı için gerekli faktör de olmaktadır. Vergi kaçırma davranışına, toplumun hükümete ve onun ekonomik politikalarına desteğinin derecesi dahil bir çok neden katkıda bulunmaktadır. Vergi mükellefleri, vergi kaçırma davranışı içine girdiklerinde, bunun, onlara vergiye uyuma göre daha maliyetli olacağı inancı içinde olurlarsa, uyuma daha fazla razı olurlar. Bu böyle olmasaydı, 1970'lerin sonunda halkın sınırlı desteğine sahip askeri idare altındaki Şili'de gerçekleşen vergiye uyum derecesindeki hatırı sayılır artışı açıklamak mümkün olmazdı. Diğer taraftan, 1980'lerin sonu 1990'ların başında Arjantin'de, toplumun tam desteğine sahip hükümetin varlığına rağmen ülkenin tarihindeki en düşük vergiye uyum düzeyi kaydedildi. Bolivya'da demokratik bir hükümetin işbaşına gelmesiyle vergi idaresinin etkililiğinde ciddi anlamda ilerleme sağlandı. Başka bir ifade ile, vergiye uyumun düzeyi, vergi mükelleflerinin hükümetlerini ve onların politikalarını kabul derecesinden nispeten bağımsız görünmektedir⁵⁰.

Gönüllü uyumun sağlanması, gelir otoritelerinin başlıca amacı olmamalıdır. Gelir otoritelerinin vergi mükellefleri ve çalışanlarla kurdukları iletişim, vergi sistemi konusunda kamunun algılamasını ve gönüllü uyum derecesini etkilemektedir. Haklarından haberdar, adil ve etkin bir muamele bekleyen ve gerçekte böyle muamele gören vergi mükellefleri uyum konusunda daha isteklidirler. Değer verilen ve eşit biçimde muamele gören yetenekli ve kendini adanmış çalışanların vergi mükellefleri ile olan ilişkilerinde daha adil ve profesyonel biçimde davranmaları muhtemeldir. Gönüllü uyum sadece haklardan haberdar olma ve adil, etkin bir muamele görme konusundaki beklentilerle değil; açık, basit ve "kullanıcıyla dost" idari sistem ve prosedürlerle de sağlanır. Gönüllü uyum, vergi mükellefleri için vergi yasalarına uyumun

⁵⁰ SILVANI, agm, s.275.

daha kolay olduğu zamanlarda artar. Uyum, gönüllü bir şekilde sağlanamazsa, gelir otoriteleri uyumsuzluğun beraberinde getirdiği riskleri tanımlamak için, söz konusu riskleri hedef alan stratejiler geliştirmeli ve bu risklere temas etmelidirler⁵¹.

Kuşkusuz vergi idaresinin etkililiği, vergiye uyumun tek belirleyicisi değildir. Bu bağlantıda faiz oranı ve enflasyon gibi makroekonomik değişkenlerin vergiye uyumu olumsuz yönde etkileme gücü olduğunu belirtmek yeterlidir. Ne de vergi sistemiyle uyumlu vergi mükellefleri için vergi sisteminin adaleti, vergi yasalarının ve prosedürlerinin basitliği, vergi idaresinin vergi mükelleflerine sağladığı hizmetler biçimindeki daha düşük bir maliyetin vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıcı ve özendirici çok önemli faktörler olduğundan şüpheye düşülebilir. Bununla birlikte, vergiye uyum düzeyinin oldukça düşük olduğu ülkelerde vergi idaresinin etkili cezaları uygulama yeteneği, belki, vergi mükelleflerinin davranışına biçim vermede çözüm yoludur. Bu açıdan, vergi idaresi, aşağıda belirtilen önemli eksikliklerle başa çıkabilirse etkili hale gelecektir⁵²:

- **Kayıtdışı Vergi Mükellefleri:** Birinci eksiklik, potansiyel vergi mükelleflerinin sayısı ile kayıtlı vergi mükelleflerinin sayısı arasındaki açıktan kaynaklanmaktadır.
- **Beyanname Vermeyen Vergi Mükellefleri:** İkinci eksiklik, kayıtlı vergi mükellefleri ile beyanname verenler arasındaki farkı yansıtmaktadır.
- **Vergi Kaçırınlar:** Üçüncüsü, vergi mükelleflerince beyanda bulunulan vergi miktarı ile yasaya göre alınması gereken potansiyel vergi miktarı arasındaki farktır.
- **Suç İşleyen Vergi Mükellefleri:** Dördüncü ve son açık, vergi mükelleflerinin beyan ettikleri veya vergi idaresinin nihai olarak tarh ettiği verginin miktarı ile vergi mükelleflerince fiili olarak ödenen vergi miktarı arasındaki farktır.

⁵¹ T.C. MERKEZ BANKASI, Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, OECD-AB En İyi Uygulamalar, Ankara, 2002, s.11.

⁵² SILVANI, agm, s.276.

Vergiye uyum geliştirilecekse, vergi idaresi bu sayılan eksikliklerle uğraşmak için etkili adımlar atmalıdır. Buna uygun olarak, bir vergi idaresini değerlendirirken, bu açıkların her biri ile uğraşmada idare tarafından gösterilen etkililik derecesini tahmin etmek için objektif verilere bakılmalı ve idarenin her bir açık ile uğraşmada nasıl etkili olduğunu öğrenmek önemlidir. Bu konuda gerçekten üzerinde durulması gereken, idarenin etkililiğinin geniş kapsamlı derecesini belirlemektir. İdare bu açıklardan sadece birini kontrol edebiliyorsa, uyumsuzluk, idarenin kontrolünün zayıf olduğu açığa kayacaktır. Örneğin, kayıtdışı ekonomiyi ortadan kaldırmak ve tüm potansiyel vergi mükelleflerini kayıt altına almak için güçlü çabalar sarfetmek, bunlar yerine getirildiğinde kayıtlı vergi mükelleflerinin beyanname vermeleri sağlanıp gerçek vergileri beyan ettirilemiyor ve ödeme yaptırılmıyorsa, yeterli değildir. Bu nokta, özellikle, vergi idaresine kaynak tahsis etmede olduğu kadar vergi politikasının tasarlanmasında önemlidir.

Vergi mükellefi yardımı programları, uyumsuzluğu azaltma açısından fazla etkin olamamasına rağmen, birçok vergi idarecisi, vergi mükellefi yardımı programlarının özellikle mükelleflerin bilgisizliğini ve kafa karışıklığını azaltmak suretiyle vergiye uyumu geliştirmede son derece etkin olabileceğine inanmaktadır.

Vergi mükellefi yardımı uyumu geliştirir ve uyumsuzluğu azaltır mı? Uyumu geliştirme ve uyumsuzluğu azaltma aynı şey değildir. Çünkü, vergi idaresinin farklı vergi mükellefi tiplerini hedef alan farklı faaliyetlerine uygulanırlar. Bir yandan öncelikle yasayı takip etmeye çalışan vergi mükelleflerine yönelik olarak vergi kılavuzlarını yayınlama ve – bir vergi idaresinin ana amaçlarından birisi olan – medya destekli vergi uyumunda vergi sistemini açıklama, diğer yandan doğrudan vergi borçlarını ödemekten kaçınmaya çalışan vergi mükellefleri arasında uyumsuzluğu azaltmak için gerekli olan yürürlüğe koyma faaliyetleri söz konusudur. Örneğin vergi denetimleri, vergi kaçırıcıların izleme ve cezalandırma riskini arttırmaktadır. Vergi mükellefi hizmetleri hakkında sayısal kanıtlar sağlayan çalışma sayısı çok azdır. Örneğin, Wittie ve Woodbury (1983), IRS'in eğitim

çabalarının vergiye uyum düzeyini yükselttiğini fakat etkinin küçük olduğunu ortaya koymuşlardır⁵³.

Vergi mükellefi yardımı vergi mükelleflerinin vergi sistemine güvenini geliştirir mi? Bu soruya verilecek cevabın çok açık olduğu düşünülebilir. Vergi yasalarından gelen yükümlülüklerini karşılama konusunda vatandaşların işine yarayan etkili ve rafine bir mükellef yardımının mükelleflerin vergi sistemine güvenini arttıracığı söylenebilir. Bu durum, mükelleflerin vergi sistemine güvenini tesis etmek için tek ölçütse, iyi düzenlenmiş bir yardım programının vergi sistemine güven düzeyini yükselteceği yargısına mantıksal olarak varılabilir. Bununla birlikte, mükellefin vergi sistemine güven derecesine katkıda bulunan başka bir çok faktör vardır. Bu faktörlerden bazıları⁵⁴:

- Vergi yasaları, milletin bazı kesimlerince adaletsiz olarak algılanabilir.
- Yasaların karmaşıklığı, vergi mükelleflerinin, kendi yükümlülüklerini anlama yeteneğini azaltabilir ve karışıklık güvenin tesisine hiç katkıda bulunmaz.
- Yürürlüğe koyma politikaları kararsız veya sert bir biçimde uygulanmış olabilir.
- Vergi mükellefi hizmetlerine bakan personel uzman olmayabilir veya mükellefe iyi davranmayabilir.

Bu faktörlerin her biri, mükelleflerin vergi sistemine olan güven derecesini etkileyebilir. Bu yüzden, vergi mükellefi yardımının vergi sistemine güveni geliştirip geliştirmediğini yüksek bir kesinlik ve doğruluk derecesiyle ölçmek çok zordur. Eğitimli ve iyi insanlar ile daha basit ve adaletli bir vergi yasasının sistemin güvenilirliğini geliştireceği söylenebilir. Vergi mükellefi yardımı ve uyum programları

⁵³ Robert A. LE BAUBE & Charles L. VEHORN, "Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations Under the Law", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.327.

⁵⁴ LE BAUBE & VEHORN, agm, s.328.

bilinç eksikliğini gidermede önemlidir. Vergi mükelleflerinin eğitimi, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve adaletli hale getirilmesi çabalarını ısrarla sürdürmek devlete olan güven düzeyinin yükselmesine yardım eder⁵⁵.

Mükelleflerin, idarece kendilerine sağlanan yardımın davranışlarını ve vergilerini nasıl etkileyeceğine ilişkin algılamalarını ölçmek amacıyla Cox ve Risler (1990) tarafından yapılan çalışmada ortaya çıkan veriler, yardım programının yasaya uyumu geliştirmek suretiyle güven unsurunu önemli ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur. İdareye yöneltilen ve idarece karşılanan yardım taleplerinin %80'inden fazlası, mükelleflere, yükümlülüklerini yasaya göre yerine getirmeye yardımcı olacak enformasyon sağlamıştır. Sözkonusu araştırma "Vergi Mükellefi Hizmeti (Servisi) ile ilişkileri hakkında araştırma yapılan bireylerce verilen cevaplar, Vergi Mükellefi Servisi'nin mükelleflere vergi yasalarına uymaları için ihtiyaç duydukları türden yardımı sağladığı ve bu bireylerin sağlanan enformasyonu izlemeyi planladıklarını ortaya koymaktadır. Herhangi birisi tarafından yapılan öneri, öneriye muhatap olan öneriyi yapana güven duymadığı sürece, genellikle dikkate alınmamaktadır. Mademki yardım programları ve yardım sağlayan personel sağlam ve iyi enformasyon sağlamakta, vergi sistemine güvenin gelişeceği çıkarsamasına varmak mantıklı gözükmektedir. Karşıt olarak, yardım sağlayanların performansındaki bozulma sisteme olan güveni sarsmaktadır⁵⁶.

Vergiye uyumda yüksek düzeye ulaşma, vergi idaresinin imajı, çalışanlarının güvenilirliği ve hizmete yaklaşımları vs. gibi bir dizi faktörü içermektedir. Herhangi bir kuruluşun etkinliğine ve etkililiğine tesir eden iki temel faktör⁵⁷: (1) organizasyonel yapı (2) insan kaynaklarıdır. Bu faktörler, herhangi bir kuruluşun gelişme stratejisinin

⁵⁵ LE BAUBE & VEHORN, agm, s.328-329.

⁵⁶ LE BAUBE & VEHORN, agm, s.328-329.

⁵⁷ Aldo SCHLEMENSON, "Organizational Structure and Human Resources in Tax Administration", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992, s.343-345.

temel direkleridir. Organizasyonel yapı, bir kuruluşun bilgiyi işleyen ve sorunları çözen entegre bir sistem olarak işleme için ihtiyaç duyduğu formel çerçevedir. Her bir alanın sorumluluğu ile bileşen olarak oynayabileceği rolü belirleme ve bu roller arasındaki ilişkileri doğru olarak tanımlama, dengeli işlemeyi kolaylaştırmakta ve kuruluşun bir bütün olarak ortak bir hedefe yönelik çalışmasını sağlamaktadır. Çeşitli rollerin sorumlulukları iyi belirlenmediğinde ortaya çıkan kargaşa, kuruluşun fonksiyonunu yerine getirmesini engellemektedir. Bu nedenle uygun bir organizasyonel yapı tasarlama, belirsizliği azaltmaya ve verimliliği arttırmaya yardımcı olur. Çalışanlar, kendilerinden ne beklenildiğini ve hangi hedeflere varmalarının istendiğini kesin olarak bildikleri zaman, tutarlı ve kolayca anlaşılabilir bir kurallar setinden yarar sağlar. Bu, bir işi etkili olarak yapmak için ihtiyaç duyulan içsel yaratıcı enerjinin yararlı bir biçimde yönlendirilmesini mümkün kılar.

Personelin uygun pozisyonlarda görevlendirilmesi, insan kaynakları bakımından yönetimin temel kaygısıdır. Bununla birlikte, bu amaca ulaşmak kolay değildir. İnsanlar yalnız adaletli ücret istemekle kalmaz, yeteneklerini tam olarak kullanabilmelerine olanak sağlayan bir düzeyde çalışma fırsatı da talep ederler. Personeli değerlendirme ve doğru pozisyonlara yerleştirme, herhangi bir kuruluşun fonksiyonunu etkin bir şekilde yerine getirmesi için gerekli bir ihtiyaçtır. Yönetici personelin karşı karşıya kaldığı temel sorun – ki bu aynı zamanda onların operasyonel sorumluluklarının merkezi bir aşamasıdır – üç temel değişken arasındaki dengeyi her bir çalışan düzeyinde geliştirmek ve sürekli izlemektir: (1) her bir çalışanın bireysel yeteneği; (2) yapması gereken işin niteliği; (3) aldığı ücret. Bu yönetim sorumluluğunun düzgün olarak yerine getirilmesi, iş doyumunu ve sonuçta da bir bütün olarak kuruluşun verimliliğini arttırabilecektir.

Herhangi bir vergi idaresi reformunun iki temel noktası “(1) siyasi istikrar; (2) idarenin gönüllü katkıyı veya uyumu geliştirme yeteneği” dir. Her iki nokta da, vergi sisteminin adaleti, vergi yasalarının tarafsız uygulanması ve ceza sisteminin dürüstlüğü hakkındaki toplumsal algılamaya sıkı sıkıya bağlıdır. Başarılı bir reform stratejisinin nihai hedefi, vergi kaçırıcıları takip ve cezalandırma yerine gönüllü uyumu geliştirmede alacağı mesafedir. Bununla birlikte, reel dünyadan verileri kullanarak vergi kaçırmanın analizini yapmak son

derece zor olduğu için bu türden reformların başarısını ölçmek kolay değildir. Bu yasa dışı faaliyetin aynı niteliği, vergi kaçırmanın gerçek düzeyini daima belirsiz hale getirir ve özellikle toplumun adalet/tarafsızlık/eşitlik hakkındaki algılamasına ilişkin faktörler belirlenmeye çalışıldığında politika önerilerinde bulunmayı güçleştirir. Deneysel iktisat, vergi kaçırmanın analizini bu sorunlarla ilgili olarak yapmak açısından olağanüstü derecede elverişli gibi görünmektedir⁵⁸.

A. Vergi İdaresinde Özelleştirilebilecek Hizmetler

Vergi mükelleflerine ceza uygulaması, vergi yasalarının son yorumlarının çıkarılması, vergi tabanının belirlenmesi için vergilerin denetlenmesi ve vergi uygunluğu konusundaki davranışlarını değiştirmeleri çabalarıyla vergi mükellefleri ile uzlaşmalara varılması hep vergi idarelerinin yerine getirmesi gereken işlevlerdir. Ancak vergi, vergi cezaları ve geç ödeme faizleri pek çok ülkede özel sektör tarafından tahsil edilmekte ya da bu tahsilatın özel sektöre verilmesi önerilmektedir. Diğer yandan mükellefleri layıkıyla denetleyecek kadar müfettişleri veya kaynakları olmayan vergi idareleri denetim işlemini özel sektöre bırakmaktadırlar⁵⁹.

Vergi idaresinin özelleştirilmesi konusu, 1990'ların başında bu yönde esen reform rüzgarlarına rağmen, ilk bakışta büyük bir çelişkiyi barındırıyor gibi görünebilir. Bir ülkenin vergi sisteminin idaresi, adalet ve milli güvenlik fonksiyonları ile birlikte, özelleştirilmemesi gereken işlevlerin muhtemelen en sık görülen örnekleridir. En azından, devletin doğasında olan fonksiyonlarının kaybına ya da devrine yol açacak biçimde özelleştirilmemelidir. Bununla birlikte, bu ifadeden, belirli idari görevlerin, etkinliği veya etkililiği geliştireceği açıkça gösterilebilecek noktalarda özel sektöre devredilmemesi gerektiği anlamı çıkmaz. Aradaki fark, belirli idari faaliyetler devredildiğinde

⁵⁸ Enrique FATÁS & Jose M. ROIG, *An Experimental Test of Fair Contribution Mechanisms*, Department of Economics, University of Valencia, January 13, 1998, s.2

⁵⁹ Luis Fernando Ramirez ACUNA, "Privatisation of Tax Administration", *Improving Tax Administration in Developing Countries*, IMF, 1992, s.395.

devletin otonomi kaybına uğramamasıdır. Bir şirket veya birey vergileme yetkisini kullanamaz; bu, yasayla veya hükümet kararı ile yapılmalıdır. Bu nedenle, konuya yaklaşım, vergi yasalarının yalnız ve yalnız devletin faaliyet alanında kaldığı ve yetkili otoritelerce alınan kararların bir sonucu olarak hayat bulduğu şeklindedir. Bu böyle olsa bile, ülkelerin, belirli kamu faaliyetlerinin yerine getirilmesinde sorumluluğu giderek daha fazla özel sektör kuruluşlarına verdiği ve belirli vergilerin toplanmasında onları bu surette daha fazla yetkili kıldığı kayda değer bir konudur. Dolayısıyla, örneğin, şimdilerde bir otoyolun veya limanın inşasını, kamu ihalesi yoluyla (ulusal ya da yabancı) özel sektör kuruluşlarına - başlangıç yatırımını yapmaları ve sonra projenin inşası için ödenmesi gereken geçiş ücretlerini, vergileri veya geliştirme ödentilerini tahsil etmeleri koşuluyla - vermek yaygındır⁶⁰. Bu açıdan bakıldığında, hükümet, yalnızca vergilerin tahsili değil, kamu projelerinin inşası ile ilgili olan belirli fonksiyonlardan da kendini yoksun bırakır (özelleştirir). Bunlar verginin ve bütçe uygulamasının beraber ve aynı zamanda bir dereceye kadar özelleştirilmesi örnekleridir. Kayıt düşülmesi gereken önemli nokta, bu düzenlemelerin daima devletin denetim gücünü kaybettirmeksizin yapıldığıdır. Başka bir ifade ile, özel sektör bir otoyol inşa etmeye geçiş ücreti tahsil etmeye kendi başına karar veremez. Karar alan ve belirli koşullar altında ve genellikle önceden belirlenmiş bir süreyle sınırlı olarak özel sektöre imtiyaz veren devlettir.

Son yıllarda öğrendiğimiz en önemli derslerden birisi, güçlü bir devlete sahip olmak için geniş (hantal) bir devlete gerek olmadığıdır. Gerçekten, bazı durumlarda geniş (hantal) bir devlet güçlü bir devlet olamaz. Bu nedenle, vergi idaresi alanında bazı görevleri doğrudan kendisi yapma yerine özel sektörün sorumluluğuna veren bir hükümete sahip olma, etkinlik ve etkililiği arttırabilir. Başka deyişle, böyle bir önlem, daha küçük ama daha güçlü bir vergi idaresi oluşturulmasına yardım edebilir. Özelleştirilebilecek hizmetler⁶¹:

⁶⁰ ACUNA, agm, s.385.

⁶¹ ACUNA, agm, s.377-390.

(i) Vergi Beyannamelerinin Toplanması: Vergi tahsilatının gerektirdiği bazı görevlerin özel sektöre devredilme olanağı, idare edilen verginin - örneğin vergi tabanının geniş veya dar olması, beyana veya idarece tarihyata göre alınması gibi - niteliklerine bağlıdır. Geniş tabanlı ve beyan esasına göre çalışan bir vergi sistemi söz konusu ise, aşağıda sıralanan görevler az ya da çok oranda özel sektöre devredilebilir.

-Vergi Beyannamelerinin Basımı: Beyannameler ya yasaların değişmesinden ötürü veya verimliliği artırma çabalarının sonucu olarak sık sık – bazı ülkelerde hemen her yıl – değiştirilir. Bazı vergi idareleri kendi basım ünitelerini oluşturmak için gerek duydukları ekipmanı satın alırken, diğer ülkeler tüm kamu dairelerinin basım işlerini de yapan bir basımevine sahiptirler. Yaşanan deneyimler, vergi idarelerinin beyanname basımını ya kendi tesislerinde yapmalarına veya özel sektöre devretmelerine izin verilmesi gerektiğini göstermektedir. Son dakikada yapılan değişikliklerin yanısıra bir form olarak beyannamelerin tasarlanması ve basımı söz konusu olduğunda, vergi otoritelerinden aldıkları talimatlara daima uymak koşuluyla, bir kural olarak özel şirketler kamu kurumlarından daha fazla esnekliğe sahiptir.

-Beyannamelerin Dağıtımı ve Satışı: Çoğu ülkede vergi beyannamelerinin dağıtımı şu dört şekilde yapılmaktadır: (1) Arjantin ve Bolivya'da olduğu gibi, mükellefler, beyannameleri vergi idaresinin bürolarından alabilirler; (2) Birleşik Devletler ve Uruguay'da olduğu gibi, vergi idaresi, beyannameleri bilinen vergi mükelleflerine posta yoluyla gönderir; (3) Kolombiya'da olduğu gibi, beyanname dağıtımı, genellikle basım işini de üstlenen ve ekseriya posta yoluyla hizmet sunan uzman bir şirkete yaptırılır; (4) Beyannameler, bankalar yoluyla dağıtılabilir veya kitapçı ve kırtasiyeciler dükkanlarında satışa sunulabilir. Bu seçeneklerden birisi tercih edilebileceği gibi bunlardan bir kombinasyon da oluşturulabilir. Peru ve diğer ülkelerde nadiren uygulanan bir başka yol, beyannameleri günlük veya diğer gazeteler yoluyla dağıtmaktır.

Beyannameler ile ilgili bir diğer husus, vergi mükelleflerinin boş beyanname için para ödeyip ödemeyeceğidir. Çoğu ülkede kamu otoritesi, dağıtım sürecinde gecikmelere neden olacağı için, boş beyannameleri bedava vermeyi seçmekte, ortaya çıkan masrafi vergi idaresinin gideri olarak toplam maliyetlerin içinde kendisi yüklenmektedir.

-Mükelleflerce Doldurulan Beyannamelerin Kabulü: Mükelleflerce doldurulan beyannamelerin kabulü, vergi idaresinin en duyarlı konularından birisidir. Bununla birlikte, son zamanlarda bazı ülkelerde bu görev özel şirketlere devredilmektedir.

Birleşik Devletler ve Kanada gibi ülkelerde vergi mükellefleri beyannamelerini çoğunlukla posta yoluyla vergi idaresine göndermektedirler. Hemen hemen tüm Latin Amerika ülkelerinde ise, vergi mükellefleri doldurulmuş beyannamelerini doğrudan vergi idaresinin bürolarına teslim etmektedirler. Bunun iki nedeni vardır: (1) Bu ülkelerde posta sisteminin düzgün işlemediğine ilişkin genel bir kanaat vardır; (2) Vergi mükelleflerinin, beyannamelerini doldurup teslim ettiklerini gösteren damgalanmış bir beyanname kopyasına ya da özel bir alındı makbuzuna sahip olmalarına izin veren yasal bir gelenek vardır.

Uygulamada beyannamelerin teslimini vergi idaresinin bürolarında kabul etme, vergi idaresinin uygun altyapıya sahip olmadığı periyodik bir durum olması nedeniyle, zor bir iştir. Son yıllarda bu görev, bankalar başta olmak üzere belge kabul etmeye alışık, halka hizmet veren ve her gün çok sayıda işlem yapan kuruluşlara giderek artan oranda devredilmektedir. Son beş yılda vergi beyannamelerinin kabulü, muhasebe kayıtları, tahsilat, cezaların takdiri, denetim, vergi mükellefince yapılan hak talepleri ve temyizler hakkında karar verme vb. gibi işlemlere yol açacak süreci başlatacağı için duyarlı bir görevdir.

-Vergi Beyannamesi Verilerinin Manyetik Ortamda İşlenmesi: Günümüzde geniş tabanlı ve beyana dayalı bir vergi sisteminin bilgisayar yardımı olmaksızın idare edilebilmesi mümkün

değildir. Son yıllarda vergi idarelerinin karşılaştığı en ciddi zorluklardan birisi, onların, otomatik veri işleme alanındaki stratejilere ilişkin sınırlı anlayışları olmuştur.

-Vergi Ödemede Kullanılmasına İzin Verilen Nakit, Çek, Teminat Senedi Gibi Ödeme Araçlarının Kabulü: Günümüzde bir çok vergi idaresi vergi tahsilatında kullanabileceği kendi altyapısına hala sahip olmasına rağmen, genel eğilim, bu işleri rutin olarak yapan ve gerekli kapasiteyi oluşturmuş bankalara görevi devretme yönündedir. Banka sistemi bu fonksiyonu üstlenecekse, beyanname kabulü görevi de onlara devredilebilir. Bazı ülkelerde ödemelerin bankaya yapılması, beyannamelerin ise vergi dairelerinde doldurulması ve oraya teslim edilmesi uygulaması vardır.

-Vergi Ödemede Özelleştirmenin Bir Yolu Olarak Kaynağında Tevkifat: Kaynağında tevkifat, özel sektördeki vergi kesmekten ve idareye aktarmaktan sorumlu birimleri birer vergi dairesi haline getirmek suretiyle, özelleştirme çabalarında vergi idaresince atılmış devrim niteliğindeki adımlardan birisi olmuştur. Gerçekten bu uygulama, özel sektörü vergileri peşin olarak tahsil etme yetkisi ile donatılmış bir vergi dairesi konumuna getirmiştir.

Kaynağında tevkifin giderek yaygınlaşan kullanımının - yani vergi mükelleflerinin sayısında bir azalma olmaksızın beyanname verenlerin sayısında düşüş yapmanın doğasında var olan ek basitleştirmenin - sebep olduğu bir yan etkiye dikkat edilmelidir. Dahası, açıktır ki kaynağında tevkif, vergi kaçırmayı azaltmada genellikle etkili olmaktadır. Bununla birlikte bazı uzmanlar, konuya, bu aracın, kaynağında tevkif sisteminin yaygın kullanımının vergi kesenlerin izlenmesini gerektirdiği gerçeğinin tam bilincine varmadan her derde deva anlayışıyla kullanıldığını belirterek yaklaşmaktadır.

-Vergi İadeleri: Kaynağında tevkif kural haline geldikçe vergi iadelerinin miktarı artma eğilimine girer ki, bu, kendiliğinden, etkin bir vergi iadesi sistemi mevcut olduğu sürece kötü değildir.

Hızlı çalışan bir vergi iade sistemi, vergi mükelleflerine ilişkin verilerin güvenilir olması koşuluyla mümkündür. Bu itibarla, bankalar, sözgelimi büyük vergi mükellefleri beyannamelerini kendilerine verdikten sonra mükellefin vergi iadesi miktarını vergi borcundan mahsup edebilir. Yani iade miktarı vergi borcundan az ise üstünü tamamlar, eşitse vergi borcunu kapatır, fazlaysa aşan kısmı kendisine öder. Bankalar, ödedikleri vergi iadelerinin miktarını tahsil ettikleri vergi miktarından düşerek net tahsilat miktarını vergi idaresine aktarırlar. Kuşkusuz bu, süreci sona erdiren bir geri ödeme niteliğinde olmamalı ve idareyi vergi iadesi uygulamasının düzgün çalışıp çalışmadığını izlemekten alıkoymamalıdır.

(ii) Denetim: Vergilemede özel sektörün rol üstlenmesinin en çelişkili yanı vergi denetimi ile ilgili olup, sağlam bir muhakemeye dayanmaktadır. Hangi mükelleflerin ne kadar bir süre ile ve nasıl denetleneceğine karar verme, vergi idaresine özgü bir sorumluluk olup, sağduyulu otorite, cezaları uygulama ve yasayı yürütme gücü içermektedir.

Geniş tabanlı ve beyan esasına dayalı vergiler söz konusu olduğunda, denetim fonksiyonu, vergiye uyumu teşvik eden veya idareyi basitleştiren belirli özellikleri içerebilir. Bu fonksiyonla ilgili olarak yapılacak düzenlemeye kolaylıkla “özelleştirme” adı verilemez ama yapılan düzenleme özel sektör zihniyetini yansıtır. Bazı ülkeler, özel sektör yaklaşımının bazı unsurlarını vergi idaresine taşıyarak denetim fonksiyonunun yükünü azaltmayı hedefledikleri için tartışılmayı hak eden bu özellikleri düzenleyen yasal değişiklikleri yapma yoluna gittiler. Bunlardan bazıları:

-Vergi Beyannameleri Üzerinde Bir Muhasebecinin İmzasının Bulunması: Doldurulmuş vergi beyannamelerinin üzerinde bir muhasebecinin imzasının bulunma zorunluluğu getirmek suretiyle verilen bilgilerin doğruluğuna yönelik sorumluluğu profesyonel bir muhasebeciye devretmenin iyi bir örneğidir. Bu, denetim görevini kolaylaştıracak ve aynı zamanda mükellefçe sağlanan verilerin kalitesini de geliştirecektir.

Bir serbest muhasebeci tarafından imzalanmış beyanname verme yükümlülüğü (şirketler, işletmeler vs. gibi) büyük vergi mükellefleri için genellikle zorunludur. Çünkü, bu mükellefler muhasebe kayıtlarını tutmakla ve dolayısıyla bir muhasebeci ya da vergi danışmanı ile birlikte çalışmak durumundadırlar. Vergi beyannamelerinin bir muhasebeci tarafından imzalanarak onaylanması mecburiyeti, beyannamenin vergi dairesince incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu uygulamanın arkasındaki düşünce, vergi kaçırmaya karşı bir önlem olarak beyannamelerin daha düzenli olarak verilmesini sağlama amacıdır. Kuşkusuz bu gereklilik, muhasebeciye veya vergi danışmanına atfedilebilecek ihlaller tespit edildiğinde şiddetli cezaları içeren bir uygulama eşliğinde yürütülmeli, hatta vergi mükellefinin sorumluluğu bir dereceye kadar paylaşması istenmelidir.

-Denetim Bağışıklığı Güvencesi: Denetim bağışıklığı güvencesi, vergi ödemelerini belirli bir yüzdeden daha fazla arttırarak ödeyen vergi mükelleflerinin bu ödemeyi yaptıkları dönemden hemen önce gelen döneme ait kayıtlarının denetlenmeyeceği garantisinin mükellefe verilmesi anlamına gelmektedir. Bu uygulama genellikle, vergi idaresinin makul bir yürütme görevi için gerekli asgari denetim kapasitesine sahip olmadığı yolunda genel bir kanaatin olduğu zamanlarda ve (belirli bir vergi dönemi veya vergi yılı gibi) tümüyle geçici bir temelde söz konusu olmaktadır. Bu duruma uygun olarak, vergi idaresi, bir ön eleme gerçekleştirir ve vergi ödemelerinde önemli bir artış kaydeden tüm vergi mükelleflerini denetim sürecinin dışına çıkarır. Ödemelerini belirlenen asgari miktar kadar arttırarak denetim bağışıklığı kazanmaya teşvik etmek için bu politika önceden mükelleflere duyurulur. Yıllık enflasyon oranının %20, reel iktisadi büyümenin %5 ve birim elastikiyete sahip bir vergi sisteminin söz konusu olduğu bir ülke varsayalım. Böyle bir ülkede nominal iktisadi büyüme %26, nominal vergi gelirlerinin artışı %26 düzeyinde olacaktır. Bu durumda, vergi ödemelerini, sözgelimi, asgari %36 oranında arttıran vergi

mükelleflerine denetim bağışıklığı güvencesi uygulanacaktır. Aslında denetim bağışıklığı güvencesi, farklara dayanan bir temelde, yani nispeten homojen iktisadi sektörlerin davranışı ile uygun olarak düzenlenebilir, hatta mümkün olduğu oranda öyle düzenlenmelidir.

Bu süreçle ilgili sorun, potansiyel vergi artışları, kendilerine denetim bağışıklığı güvencesi vermek için gerekli asgari miktardan daha fazla olan vergi mükelleflerinin, vergilerini öderken kontrolden bağışıklık için gerekli asgari miktar kadar ödeme yapma eğilimi içine girmeleridir. Buna rağmen, idarenin, denetim bağışıklığı için gerekli asgari miktarın aşağısında kalan vergi mükelleflerinin denetimine tahsis edeceği sınırlı kaynakları tasarruf etme uğruna olası ihlallere katlanması esastır.

-Vergi Uzmanınca Sertifika Verilmesi: Bir vergi uzmanı tarafından sertifika verilmesi bazı ülkelerde – örneğin Meksika’da – uygulanmakta olup, vergi beyannamelerinde serbest muhasebecinin imzasının bulunması koşulunun yanı sıra bir gereklilik olarak düzenlenmiştir. Bir serbest muhasebeciden vergi sertifikası almış bir mükellefçe doldurulup teslim edilen beyanname, vergi idaresinin gözündeki, cari vergi yasalarına uygunluğun “garantisi” olarak değerlendirilir. Bu çerçevede, beyannameye tespit edilen uygunsuzlukların sorumluluğu sertifikayı imzalayan muhasebeciye ait olup, mükellefe herhangi bir ceza uygulanmamaktadır.

Bu süreçte iki önemli özellik vardır: (1) sistem isteğe bağlı olup, yalnızca yararlanmak isteyen mükelleflere uygulanmaktadır; (2) isteğe bağlı olmasının yanı sıra, mükellefe kendi muhasebecisini seçme imkanı tanımaktadır.

-Önceki Beyannamelerin Denetlenmeyeceği Güvencesi: Cari dönemde verdiği beyannamenin doğru olması koşuluyla, önceki dönemlere ait beyannamelerinin denetlenmeyeceği güvencesini mükellefe tanıyan bir mekanizma bazı ülkelerin yasal düzenlemeleri arasında yer almaktadır (Dominik Cumhuriyeti ilk uygulayan ülkedir). Bu uygulama, önceki vergilendirme dönemlerinin denetlenmesini istemeyen vergi mükellefleri

açısından oldukça caziptir. Ancak, bu seçeneğin düzgün işlemesi ve mükellefi denetimden bağışık tutabilmesi için mükellefin gelecekte daima doğru beyanname vermesi şartı vardır. Aksi takdirde, denetim bağışıklığı ortadan kalkar. Mükelleflerin verdikleri beyannamelerin doğru olması yolundaki hedefe ulaşırsa, bundan vergi idaresi kazançlı çıkar. Çünkü, gelecekte vergiye uyumu sağlamış olmak, geçmişini kurcalama imkanını elinde bulundurmadan daha önemlidir.

-Cezalarda mükellefe cazip gelecek indirimler yapma: Vergi idaresi görevini basitleştirme ve mükelleflerin vergiye uyumunu geliştirme düşüncesine uygun olarak, devlet ile vergi mükellefi arasındaki uyuşmazlıkları – vergi idaresinin aldığı bir karara uymama gücünü kendinde bulan mükellefe uygulanacak yaptırımı gözardı etmeksizin - azaltmayı amaçlayan yasal düzenlemeler bazı ülkelerde yürürlüğe konmuştur. Bu çerçevede vergi mükellefine kendisine uygulanan cezayı kademeli olarak azaltma imkanı tanınmaktadır. Söz konusu azaltma, mükellefin cezaya konu olan işlemiyle ilgili vergi idaresinin veya adli makamların yapmak zorunda olduğu çalışmadaki azaltmayla orantılı olmak durumundadır.

Kademeli ceza indirimi düşüncesi aşağıdaki örnekle daha iyi anlaşılabilir:

Bir vergi mükellefinin bazı gelirleri ile ilgili olarak eksik beyanda bulunduğunu ve sonuçta 1.000.000.000.- TL vergi kaçırdığını varsayalım.

Vergi idaresinin denetleme çalışmaları yoluyla tüm eksik beyanların %25'ini ortaya çıkarabildiğini kabul edelim. Bu durumda vergi idaresi söz konusu mükellefin kaçırdığı verginin 250.000.000.- TL'lik kısmını ortaya çıkarabilecektir. Bir çok ülkede bu oran fiili olarak çok daha düşüktür.

Son olarak da, eksik beyan yoluyla vergi kaçıran mükellefe uygulanacak cezanın tespit edilen eksik beyanın %200'ü olduğunu varsayalım. Bu, uygulanacak cezanın 250.000.000.- x %200 = 500.000.000.- TL olduğu anlamına gelmektedir.

Sonuçta, vergi idaresi toplam olarak $250.000.000 + 500.000.000 = 750.000.000$.- TL tahsil edebilecektir. Cezayı uyguladıktan sonra vergi idaresi elbette bu türden katı cezaların tatbiki için gerekli tahsilat prosedürlerini oluşturmak zorunda kalacaktır.

Cezaları önemli oranda azaltan bir sistem daha yüksek bir tahsilat oranına ulaşmada başarılı olabilir. Sonuç, doğal olarak aşağıda belirtilen örnekteki varsayımlara bağlı olacaktır. Bu örneğin amacı, denetime ayrılan kaynakları arttırırken cezaları azaltma stratejisi ile ne tür sonuçların beklenebileceğini ortaya koymaktır.

Eksik gelir beyanı vergi idaresince tespit edildikten sonra, yukarıda belirtilen cezayı uygulamak yerine idare, mükellefe tüm hatalarını düzeltmesi koşuluyla %200 oranı yerine sözgelimi %20 oranının uygulanabileceğini önermektedir. Ceza indiriminin uygulanma koşulu, mükellefin ödemediği vergiyi indirimine tabi tutulmuş ceza miktarı ile birlikte gerçekten ödemesi gerektiğidir.

Vergi mükellefi durumun farkına varır ve eksik beyan ettiği gelirinin ne kadarlık miktarının vergi idaresince tespit edildiğini kesin olarak bilmezse, ödeyeceği cezada hatırı sayılır bir indirim sağlanması koşuluyla muhtemelen beyannamesini düzeltmeye razı olacaktır. Bu aşamada idarenin mükellefe eksik beyanı hakkında elinde kanıt olduğunu bilmesi gerektiğini – ne tür bir kanıt olduğunu belirtmeksizin – açıklaması önemlidir.

Bu aşamadan sonra mükellefin beyan etmediği tüm gelirini beyan ettiğini varsayarsak, uygulanacak ceza miktarı yalnızca $200.000.000$.- TL (eksik beyan edilen $1.000.000.000$.- TL gelirin %20'si) olacak, fakat diğer taraftan $1.000.000.000$.- TL vergi geliri elde edilecektir. Başka bir anlatımla, vergi idaresi fiili olarak toplam $1.200.000.000$.- TL gelir elde edecek ve tahsilat masrafları ile mükellefe karşı yürüteceği yargı işlemlerinden kurtulmuş olacaktır.

Uygulamadan yararlanan bir vergi mükellefinin düzeltilmiş beyannamesinde tüm gelirini beyan etmediğini - ki bu genellikle

yapılır - varsayarsak, vergi idaresi mükellefçe kabul edilen kısmı artı indirim tabi tutulmuş cezayı tahsil edecek fakat mükellefin düzeltilmiş beyanında bildirmedığı gelirin vergisi üzerine %200'lük ceza uygulama opsiyonunu saklı tutacaktır. Başka bir anlatımla, mükellefe beyannamesini düzeltme ve davranışını değiştirme fırsatının verilmesi, vergi idaresinin payına düşen kaynak tahsisinde tasarruf imkanı asgari düzeyde olsa bile, tercih edilebilir/edilmelidir.

İdare tarafından (mükellefin beyannamesinin düzeltilmemiş kısmına) kesilen ceza için daha küçük bir indirim uygulanacağı söylenmelidir. Mükellefe, vergi idaresinin gerçek beyanı ortaya çıkarmak için yaptığı uyarlamalara itiraz etmeme taahhüdüne uymaması ve vergi borcu ile birlikte indirimli cezayı ödememesi halinde, daha az indirim yapılacağı - sözgelimi yukarıdaki örnekte verilen %20 oranındaki ceza yerine %40 oranında bir ceza uygulanacağı - bildirilmelidir. Bu, vergi mükelleflerinin vergi idaresine karşı yargı yoluna gitme cesaretlerini kıracak ve onlara vergi kaçırma veya dava açma yoluyla cezaları erteletmeye çabalamada ne kadar ısrar ederlerse bu yolun onlara o kadar pahalıya mal olabileceğini gösterecektir.

Bazı ülkeler, daha geniş kapsamlı bir denetim ile birleştirilmiş bu türden bir önlem yoluyla, vergiye uyumdaki gelişmelerin tüm mükellefler tarafından izlenmesinin bir avuç mükellefi enine boyuna denetime tabi tutarak onların vergiye mükemmel uyumunu sağlamaktan daha iyi olduğu düşüncesini başarıyla uygulamışlardır. Farklı bir bakış açısından bu politika, özel sektör davranışını yansıtmaktadır. Yani idareye karşı ne kadar az sayıda dava açılırsa, idarenin denetim fonksiyonunu güçlendirmek için ayırabileceği kaynak miktarı o oranda artacaktır.

Bununla birlikte, ceza indirimi politikasının başarılı olabilmesi için, denetim kapsamının (denetlenen vergi mükellefi sayısının tüm vergi mükelleflerinin sayısına oranı) genişletilmeli, bir başka ifadeyle vergi kaçırmanın izlenme olasılığı arttırılmalıdır.

-Üçüncü Taraflardan Bilgi Talep Etme: Vergi kaçırmayı kontrol altına alma düşüncesi, vergi idarelerinin vergi mükelleflerinden mali veya ticari uğraşlarına ilişkin ek bilgi talep etmesine yol açmıştır. Ayrıca, hem vergi mükellefleri hem de mükellef olmayanlar, kendileri dışında kalan diğer vergi mükelleflerinin hesaplarının kontrol altına alınması amacıyla vergi idaresine bilgi vermek mecburiyetindedir. Bu, denetim amacı ile kullanılacak bilgiler için üçüncü taraflara güvenmek suretiyle denetim hizmetinin bir nevi özelleştirilmesi anlamına gelmektedir. Vergi mükellefleri tarafından sağlanan bilgilerin işlenme sürecini hızlandırmak için temin edilecek verilerin manyetik ortamda sunulması önerilir.

Vergi idareleri, özellikle bilgisayar kullanmaya başladıklarından beri, çok fazla bilgi talep etme eğilimi içine girmişlerdir. Günümüzde, çoğu vergi idaresi, bilgisayarlara sahip olmanın ve bilgi talep etmenin vergi kaçırmayı kontrol etmede yeterli olmadığını öğrendikten sonra, bu stratejiyi tekrar gözden geçirmektedir. Aslında, idareye “hazmedilmesi zor” bilgileri vermek suretiyle onun dikkatini tümüyle resmi işlemlerden başka yöne çevirdiklerinin ve sorunların kökenine asla inemeyecek şekilde onu engellediklerinin ilk farkına varanlar mükelleflerin bizzat kendileriydi. Son zamanlarda beyannameleri basitleştirmeye ve mükelleflerden yalnızca bilgisayarın işleyebileceği bilgileri talep etme yönünde giderek güçlenen bir eğilim söz konusudur. Bununla birlikte, kanun, vergi mükellefine muhasebe kayıtlarını muhafaza etme ve istenildiğinde bu bilgileri vergi idaresine verme zorunluluğu getirmektedir.

(iii). Gecikmiş Vergilerin Tahsili: Bir vergi idaresinin gecikmiş vergi portföyünü tahsil etme görevini şirketlere veya şahıslara (tercihen avukatlara) devretmek, kural olarak, çok zor olmasa gerektir. Uygulama çok yaygın olmayıp, vergi idarelerinin bu yönde giderek artan çabaları vardır.

Bu görevin özel sektörce başarılı bir biçimde yürütülebilmesi için; vergi idaresi, gecikmiş vergilere ilişkin güvenilir verileri

sağlamalı; yasal sistem, sürekli dava açmayı gerektirme yerine, idari tahsil süreçlerini içermeli; vergi mükelleflerinin gecikmiş vergilerini işletme sermayesi olarak kullanmalarını engellemek için gecikmiş vergilere uygulanacak faiz oranı piyasa faiz oranının üzerinde olmalı ve tahsil giderleri gecikmiş vergi nedeniyle hakkında takibat yapılan vergi mükellefine yüklenmelidir.

Gecikmiş vergilerin tahsili ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken diğer önemli noktalar; vergi mükellefi listelerini gecikmiş vergilerin tahsili ile görevlendirilen şirketlere veya şahıslara devredilmesi için bir sistemin oluşturulması, tahsilat ile ilgili olarak ödenecek ücretlerin düzenlenmesi ve hızlı tahsilatı geliştirmek için oluşturulan teşvikler olarak sıralanabilir. Yalnızca büyük işletmelerden oluşan vergi mükelleflerinin gecikmiş vergilerine ait portföyün özel şirketlere devredilmemesine (aslında, vergi idaresi ilkönce nispeten küçük vergi mükelleflerinin gecikmiş vergilerinin tahsilini özel sektöre devretmekle başlamalıdır) ve vergisini geciktirmiş mükelleflerin coğrafi dağılımının yanı sıra başarılı tahsilat işlemlerinin sayısını değerlendirmeye dikkat edilmelidir.

Gecikmiş vergilerin tahsilatı fonksiyonunu özel şirketlere devretme ile söz konusu fonksiyonu yerine getirmede görevlendirilmiş vergi idaresi personeline (dinamik bir ücret) ödeme yoluyla bu işi yapma arasındaki seçim, birinci seçeneğin bir özelleştirme olayı niteliği taşıması, ikinci seçeneğin ise özel sektör yaklaşımını uygulaması nedeniyle ilgi çekicidir. Örneğin Arjantin’de, vergi idaresinin bu işle görevli personeli, tahsilatta sağladıkları başarı ile orantılı olarak değişen ücret almaktadır.

Vergi idaresinin personeline gecikmiş vergilerin tahsilinde sağladıkları başarıya göre değişen ücret ödenmesi, kuşkusuz, tartışmalı bir uygulamadır. Bununla birlikte, makul düşünülecek olursa, bu politikanın bir çok iyi vergi idaresinde baskın hale gelmeye başladığı görülür.

Vergi idaresince etkin olarak yerine getirilmeyen bir hizmeti geliştirmede özelleştirme seçeneğinin dışında da yollar olabileceğini göstermektedir. Gerçekten, bir çok görev - çalışanların eğitimine yatırım yapmayı, çalışma koşullarının iyileştirilmesini, üstün performans gösteren personelin mali ve diğer teşviklerle cesaretlendirilmesini vb. içeren - özel sektör mantığı ile hareket eden vergi idaresinin bizzat kendisi tarafından daha iyi yapılabilir. Daha iyi ücret alan az sayıda personel, daha az ücret alan çok sayıdaki personelden iyidir. Vergi idaresi, en iyi personelini elinden kaçırmamak için rekabetçi bir ücret politikası izlemelidir.

Büyük işletmelerden oluşan vergi mükelleflerine ayrılmış uzman birimler (ihtisas vergi daireleri), en yüksek vergiyi ödeyen mükelleflerin ayaklarının altına “kırmızı halı” sermeler, farklı nitelikleri olan vergi mükellefleri için değişik yönetim ve denetim stratejileri gibi uygulamalar ayırıcılık olarak görülmemelidir. Aslında, farklı nitelikleri olan vergi mükelleflerini aynı muameleye tabi tutmanın ayırıcılık olduğu söylenebilir.

Vergi idaresinin özelleştirilmesi, belli bir ülkede hükümetin vergi politikası üzerindeki kontrolünden vazgeçmesi anlamına gelmemektedir. Tam aksine, etkinliği/etkililiği geliştirmek amacıyla ve vergi idaresinin gözetimi altında özel sektöre belirli görevleri yerine getirme izni verilmesidir. Bir vergi idaresi belirli lojistik fonksiyonları özel sektöre devrettiğinde, onun takibat yapmasını mümkün kılmak, devredilen hizmetlerde gerekli değişiklikleri yapmak ve ortaya çıkabilecek sorunlara yeterli tepkiyi göstermek için özel sektörün yönetsel kademeleri üzerinde sıkı bir hakimiyete sahip olmalıdır. Söz konusu tepki, özel sektörün belirli bir zaman kesiminde yeterince yerine getiremediği herhangi bir fonksiyonu geri isteme olabilir.

Vergi idaresinin fonksiyonlarında özelleştirme, bir sırayı takip etmek zorunda değildir; yani önce vergi tahsilatı sonra denetim ve en sonunda da gecikmiş vergilerin tahsili fonksiyonlarının özelleştirilmesi gerekmemektedir. Etkinlik veya etkililiğin sağlanması açısından gerekli

olduğuna karar verildiğinde bu fonksiyonlardan bazıları özel sektöre devredilebilir.

Vergi kaçırancının takibatı imkanını arttırırken kademeli ceza indirimini öngören bir politika, sert cezaların uygulanmasını ve sadece bir avuç mükellefin enine boyuna denetlenmesini içeren bir politikaya tercih edilir. Sert cezalar, uyuşmazlık durumunda mükellefi dava açmaya iter ve kaynakların, yürütmeye yapılacak iyileştirmelere tahsis edilmesi yerine, mahkemelerde vergi mükellefleri ile uğraşmaya ayrılmasını gerektirir.

Büyük şirketlerden oluşan vergi mükelleflerine farklı muamelede bulunma uygulaması, vergi idaresinin, mükellefe yönelik hizmet alanlarında daha iyi öncelikler oluşturmasını ve mükelleflerin vergiye uyumunu daha gelişmiş olarak kontrol etmesini mümkün kılmaktadır.

Vergi mükelleflerine ceza verilmesi, vergi yasalarının nihai yorumlarının yapılması, gerçek vergi tabanının ortaya çıkarılması için beyannamelerin denetlenmesi ve vergiye uyum alanında davranışlarını değiştirmeye yönelik bir gayret gösterme konusunda vergi mükellefleri ile bir uzlaşma sağlanması, idarenin özel sektöre devretmemesi gereken fonksiyonlardır.

Çoğu vergi idaresi, denetim fonksiyonunu yeterli düzeyde yerine getirmek için gerekli müfettişlere veya kaynaklara sahip olamamaktan yakınmaktadır. Son zamanlarda, tahsilat ve beyanname işlemlerinin gerektirdiği lojistik işlerin büyükçe bir kısmını yapmaları için özel sektöre (esas olarak bankalara) izin verilmesi, dolayısıyla kaynakları serbest bırakarak idarenin kendisinden daha önemli bir rol oynamasının beklendiği denetim faaliyetlerini güçlendirme imkanı ortaya çıkmıştır.

Özelleştirme daima daha fazla etkinlik anlamına gelmemektedir. Ancak, bazı ülkelerin başarılı bir biçimde gerçekleştirdiği gibi belirli görevleri özel sektöre devretme, önümüzdeki on yıllık dönemde vergi idaresinin önünde cazip bir seçenek olarak durmaktadır.

B. Toplam Kalite Yönetimi

Vergi idaresi büyüdükçe; eşgüdüm azalmakta, kırtasiyecilik artmakta, işlemler yavaşlamakta, iletişim ve uzmanlaşma alanı daralmakta, biçimsel denetim yoğunlaşmakta, yönetime katılma, personel arası ilişkiler azalmakta, yaratıcılık yok olmaktadır. Personel sistemi; yeterliliğe (liyakate) değil, kıdeme (masada bekleme yılları) dayandırıldığından, bürokratlar, emekliliğine yakın yaşlılık dönemlerinde yetmezlik düzeylerine ulaştıklarında, üst yönetim görevlerine gelmektedir. Ayrıca, "kişisel amaçların örgüt amaçlarına feda edilmesi", "tüm çalışanların örgüt amaçlarına yöneltilmesi" gibi yönetim ilkelerinin geçerli olmaması, hiyerarşik sorunlar, sorun çözme niteliğinin olmaması vergi idaresinin kurumsal yapısının zamana uymaması⁶², performanslarının karşılığını alamayan personelin ihmalkar kimseler haline gelmeleri v.b. nedenler vergi bürokrasinin hizmet kalitesini düşürmektedir. Sonuçta vergi idaresi hizmetlerinin kalitesi düşük ve maliyeti yüksek olarak gerçekleşmektedir⁶³.

Çağdaş yönetim usullerinin ortaya çıkması hizmetlerin sunum şeklini etkilemiştir. Özel sektör uyguladığı yöntemlerle etkili, verimli ve rasyonel hizmet üretirken, devlet ve idare bu usullerin gerisinde kalırken, sorgulanmaya, zayıflamaya ve verimsiz hale gelmeye başlamıştır. Vergi yönetiminde yaşanan krizin tek nedeni "tembel ya da yetersiz insanlar" değildir, gelişmeyi engelleyen gereksiz aşırı kural ve yönetmeliklerdir ve gereksiz kurallar da sürekli büyümektedir. Anlamli olsa da olmasa da herşey kuralına uygun yapılmaktadır. Personel, aşırı kontrol oluşturarak, olası hataları önleme adına verimsiz çalışmaktadır. Sonuçta, vergi mükelleflerinin meşru taleplerine cevap veremeyen bir vergi yönetimi ortaya çıkmaktadır⁶⁴

⁶² Naci B. MUTER & Ramazan GÖKBUNAR, "Müşteri ve Hizmet Yönlü Bir Kamu Sektörüne Doğru", **Prof.Dr.Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Yayınları, İzmir, 1997, s.490.

⁶³ Naci B MUTER & Ramazan GÖKBUNAR, "Müşteri ve Hizmet Yönlü Bir Kamu Sektörüne Doğru", **Prof.Dr.Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Yayınları, İzmir, 1997, s.490.

⁶⁴ Ramazan GÖKBUNAR & Cevdet KAYALI, "Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması Olanakları", **İşletme ve Finans**, Mayıs 1998, s.63-64.

Vergi hizmetlerinin daha duyarlı ve maliyet-etkin hale getirilmesi yönündeki baskılar giderek artmaktadır. Yaşadığımız ortam son derece esnek ve çabuk uyumlu; kaliteli ürün ve hizmet veren; maliyeti hesaplayan; emir-komuta zinciriyle değil, ikna ve teşvikle çalışan; personeline yetki, kontrol hatta sahip olma olanağı veren vergi idarelerini gerektirmektedir.

Vergi idaresinde görev yapan personelin - memur, şef, müdür yardımcısı, müdür ve denetim elamanı gibi - iç müşterilerin ve - mükellef, vergi sorumlusu, vergi dairesi ile ilişkili diğer kişi ve kuruluşlar gibi - dış müşteri konumundakilere sunduğu hizmetin kalitesinin artırılması, müşteri memnuniyeti amacıyla eğitim ve kalite çemberleri gibi çalışmalar TKY'nin vergi idarelerinde uygulanabilirliğinin temel yapısını oluşturmaktadır.

1990'lı yıllarda dünyanın çeşitli ülkelerindeki vergi idareleri, bünyelerindeki süreçlerin etkinliğini geliştirme ve mükellefin isteksizliğini içeren tahsil sistemlerinin gücünü arttırma üzerine odaklanmıştır. Son zamanlarda, müşterilerin kaliteli hizmet beklentilerindeki artış ve internet üzerinden sağlanan hizmetlerdeki gelişme ile birlikte, odaklanma, müşteri hizmeti sistemlerinin etkililiğini arttırmaya kaymıştır. Müşteriye sunulan hizmetin kalitesindeki artışların gelir tahsilatında karşılaşılan isteksizliği kırabileceği düşüncesi de giderek daha fazla kabul görmektedir. Etkinlik ve maliyetlerin düşürülmesi ulaşılmaması gereken hedefler olarak ihmal edilmemesine rağmen, vergi idaresi yetkilileri yakıcı sorunlarından söz ederken kaliteli müşteri hizmeti şimdilerde ana tema olmuştur. Bazıları, vergi idaresinin daha üstün düzeyde hizmet sağlamak suretiyle çok sayıda yeni müşteri kazanmasının muhtemel olmadığı düşüncesini dile getirirler de, vergiye uyum göstermeye istekli mükellefler için bunu daha kolay hale getirmekten sağlanacak gelir artışı çok açıktır. Vergi dünyasında "müşteri" kavramı yeterince açık değildir. Vergi idaresinin büroları, bireylere, çeşitli endüstrilerden hemen her ölçekteki işletmelere, beyannamesini doldurmaktan yasal zeminlerde savunmaya kadar uzanan çeşitli konularda vergi mükelleflerini temsil eden vergi uzmanlarına hizmet sunmaktadır. Vergi idaresi dünyası karmaşık bir yerdir. Oldukça yüksek derecede

uzmanlaşmış bilgi ve süreçleri gerektiren çok katmanlı yönetim yapıları ve kurallarla idare edilmekte, çoğu iktisadi faaliyetini yürütürken tercih ettiği için çok dayatılan vergi dairesi ile çalışmak zorunda kalan işletme sahiplerinden geniş bir müşteri kesimini barındırmaktadır. Bu, müşteri hizmet merkezi oluşturmak için uğraştırıcı bir yer gibi görünecektir ama donanımlı vergi uzmanları çoğu vergi mükellefinin uyumlu olmayı isteyeceğini anlamaktadır. Vergi müşterilerine yönelik hizmetleri geliştirme ve onlar için yükümlülüklerini anlamayı ve yerine getirmeyi kolaylaştırma gönüllü uyum oranını artırabilir ve daha rahat bir iş ortamını yaratabilir.

Personeli sağlanmış müşteri hizmeti, temel olarak en gerekli çıkış yoludur. Bu, en kıt ve değerli insan kaynaklarının benzeri olmayan en karmaşık vergi süreçlerine ve politika sorunlarına hitap edeceği bir stratejiyi gerektirmektedir. Gerçek vergi uzmanlarının kıtlığı ile bağlantılı olarak, müşteri hizmetine yönelik talebi tahmin etmedeki zorluklar, üç stratejik unsuru bir araya getiren bir müşteri hizmeti programını uygulamaya koymak zorunda olduğu anlamına gelmektedir⁶⁵:

-Hizmetlerin Ulaşılabilirliğini Geliştirme: İletişim kanallarının genişletilmesi, kalite ve doğruluğu artırarak hizmet talebinin azaltılması, gerekli olduğu yerde insan kaynağı ve teknik desteğin sağlanması yoluyla yapılabilir.

-Mükelleflere Daha Fazla Kendi İşlerini Görebilme Seçeneklerinin Sağlanması: Hizmet talebini, hizmetlere ulaşım düzeyi ile hizmet ölçüleri ve hedefleri düzeyini düşürmeksizin internet ve diğer araçlar yoluyla, nadir insan kaynaklarından kendi işini görme başvurularına yöneltme şeklinde yapılabilir.

-Hizmeti Selfservis Biçimine Getirme İmkânını Geliştirme: Talepleri doğru kaynaklarla buluşturma, vergi mükellefine özgü enformasyonu hazır halde bulundurma, (tüzükler, yönetmelikler, politikalar vs. şeklindeki) kurumsal hafıza ile (sıkça sorulan sorular, en iyi uygulamalar, çözüm metinleri vs. şeklindeki) “nasıl yapılır” bilgisine

⁶⁵ ETAAC, Electronic Tax Administration Advisory Committee (ETAAC) Annual Report to Congress, June 29, 2001, s.29.

ulaşmayı sağlama yoluyla yapılabilir. Bu konuda, hizmet içi eğitim imkanlarını arttırmak da önem taşımaktadır.

Kamu yönetimlerini asli görevlerine döndürebilmeye TKY uygulamasının önemi büyüktür. TKY uygulamasının vergi idaresine sağlayacağı yararlar⁶⁶ :

- Özerk, etkin, motivasyonu yüksek, olayları geriden izlemeyen, vergi sistemine hakim, beşeri sermayesi üst düzeyde olan ve maddi anlamda da tatmin edilmiş bir vergi idaresi merkeziyetçi, bürokratik, vesayetçi yönetim anlayışı yerini ademi merkeziyetçi bir yapıya bırakır.
- Otorite, disiplin, emir ve talimatlara dayalı, itaat beklentisi şeklinde olan liderlik" anlayışı, yönetici ve çalışanlarla işbirliği, destek ve yardım sağlayan liderlik anlayışına dönüşür. Hiyerarşiden kaynaklanan biçimsel yetkiden çok profesyonel uzmanlığa⁶⁷ önem verilir.
- Bir işin bir kimseye verilmesi ve işten onun sorumlu tutulması yerine "ekip çalışması", "toplam kalite ve sinerjik yönetim", "uzlaşmaya dayalı karar verme" önem kazanır. Dikeyden yataya örgütlenme, sorumluluğun çeşitli departmanlardaki ekipler arasında dağıtılması söz konusu olur.
- Kamu yararı önceliği yerini önce kalite alır.

⁶⁶ Coşkun C. AKTAN, "Kamuda Kalitesizliğin Çözümü İçin Toplam Kalite", *Forum*, Haziran-1997, s.56-60. Daha geniş bilgi için bkz. Coşkun C. AKTAN, *Değişim ve Devlet*, TİSK Yayınları, Ankara, 1998, s.84-89.; Coşkun C. AKTAN, *Değişim ve Yeni Global Yönetim*, MESS Yayınları, İstanbul, 1997, s.24-73.

⁶⁷ 1995 yılında ABD'de 3100'ü aşkın işyerinde eğitim ve üretkenlik arasında yapılan bir araştırmada, işgücü eğitim düzeyinde ortalama % 10'lik bir artışın toplam faktör üretkenliğinde % 8.6 oranında bir kazanç sağladığını, buna karşılık sermaye stokunda, yani donanım düzeyinde, % 10'luk bir yükselme ise üretkenliği yalnızca % 3.4'lük arttırdığı ortaya konulmuştur. Bu sonuca göre, insan sermayesine yatırım yapmanın marjinal değeri, makinalara yatırım yapmanın marjinal değerinden yaklaşık 3 kat daha büyüktür (Robert H. ROSEN, *İnsan Yönetimi*, MESS Yayınları, İstanbul, 1998, s.134.).

- Kayırmacılığın hakim olduğu, kıdem ve sicil esasına dayalı yükselme anlayışı yerine liyakat sisteminin geçerli olduğu, işe giriş ve yükselme kriterlerinin açık ve adil olduğu bir anlayış hakim olur.
- Kriz yönetimi anlayışı, sürekli gelişmeye (kaizen) dönüşür.
- Açık, belirli olmayan değerler ve ilkeler, açık ve tutarlı, vizyon, misyon ve değerler haline dönüşür.
- Mükelleflerin ihtiyaçlarının dikkate alınmadığı yönetim anlayışı, mükellef istek ve beklentilerine önem verilen "mükellef odaklı yönetim" anlayışına dönüşür.
- Maaş ve fazla mesai ücreti dışında ödüllendirmenin olmadığı yönetim anlayışından, başarı ve yüksek performansın ödüllendirildiği bir anlayışa yönelme olur. Makamdan performansa doğru bir ödüllendirme anlayışı ile birlikte tanımlanmış örgütsel hedeflere yapılan somut katkılara göre ödüllendirme söz konusu olur.
- Rutin planlamanın yerini stratejik planlama alır.
- Sorunlar ortaya çıktıktan sonra çözüm aranması yerine önceden önlem alma, hataları kaynağında bulup önleyen sıfır hatalı üretim anlayışı geçer.
- İş için asgari eğitim ve bilgiyle yetinilen, kalitesiz personelin istihdam edildiği yönetimler sürekli eğitimin önem verildiği yönetimler haline gelirler.
- Eşit işe eşit ücret, pozisyon ile kıdeme göre belirlenen ücret politikaları yerine kişinin özellikleri ve performansına dayalı ücret politikası uygulanır.
- Katı istihdam politikasının yerini, esnek istihdam politikası alır.
- Sürekli rutin teftiş ve kontrollerinin yerini, toplam süreç kontrolü alır.

- Kamu yöneticilerinin istek ve arzuları doğrultusunda karar vermeleri yerine TKY tekniklerini ve araçlarını (benchmarking, beyin fırtınası v.b.) kullanarak karar vermeleri söz konusu olur.
- Emir ve talimatların geçerli olduğu, korku ve cezalandırmaya dayalı yönetim anlayışı yerini yetki devretme, güven, karşılıklı işbirliğine dayalı yönetim anlayışına bırakır, insan kaynaklarının sürekli geliştirilmesine önem verilir.
- Yatay boyut dikey boyuta göre gittikçe önem kazanır ve astlar üstlerinden talimat beklemek yerine, sorunların çözümünde inisiyatif almayı ve üstleriyle işbirliği yapmaya özen gösterirler.

TKY ile birlikte vergi mükellefleri, memurlara "kendini göster" yerine "inisiyatifini kullan" demeye başlayacaklardır. Sonuç üreten, müşterisini tatmin eden, verimliliğini artırmış, sürekli öğrenen, yenilik yapan, kendini iyileştiren ve etkili girişimci vergi idarelerine ulaşmada TKY önemli araçlardan birisidir⁶⁸. TKY personelin inisiyatifi, yaratıcılığı, motivasyonu ve sadakatini içeren gönüllü çabasını (beklenen asgarinin dışındaki performans) artırır. Bu gönüllü çaba personele gösterilen davranış biçiminin ve oluşturulan iş ortamının niteliğinin serbest bıraktığı veya engellediği performansın bir parçasıdır.

Devletin müşterisi, ona vergi veren vatandaşdır. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin hiç de kolay kazanmadıkları paralardan ödedikleri vergilerin müşterilerin istemleri doğrultusunda değerlendirilmesi önemlidir. TKY doğrultusunda çalışmalar yapılmaya başlanmasıyla gereksiz bürokrasi belli ölçüde ortadan kalkacak, vergi mükelleflerine sunulan hizmetin kalitesi iyileşecek ve daha yalın ancak daha etkili, üretken bir devlet oluşturulabilecektir.

TKY uygulamasının, vergi idaresinde, personelin katılımının iyileştirilmesi, müşteri odaklı hizmet sunumu ve kalite ilerlemesi gibi

⁶⁸ Ramazan GÖKBUNAR & Cevdet KAYALI, "Kamu Yönetiminde TKY Uygulaması Olanakları", *İşletme ve Finans Dergisi*, Mayıs 1998

alanlarda gözle görülür farklılıklar yaptığı bir gerçektir. Ancak, vergi sisteminin reformdan geçirilmesi, bilgi sağlama yollarının yeniden yapılandırılması, çalışanların tam donanımlı hale getirilmesi ve örgütün yeni bir felsefeye transformasyonu bir gecede olacak işler değildir⁶⁹. TKY tamamen tüm sorunları çözecek bir araç olarak görülmemelidir. TKY'nin geçici bir moda olduğunu ama kalite yönetiminin sona ermeyeceği yönünde görüşler de vardır.

C. Vergilemede Saydamlığın Önemi

Günümüzde kamu sektöründe yaşanan kriz sonucu kişiler vergi ödemekten kaçarak, etkinsizleşen ve kalitesizleşen kamu hizmetlerine tepki göstermekte, bu da hizmetlerde daha fazla bozulmaya neden olmaktadır. Vergilemede saydamlık gereği vergilerin kimin tarafından ve ne kadar ödendiği mükellefler tarafından görünebilmesi önemlidir. Vergilerin kamu harcamalarına uygun bir demokratik denetimi ve yönetimi için saydamlık ön koşul haline gelmiştir⁷⁰.

Günümüzde kamu harcamalarının demokratik denetimi ve yönetimi için vergilerin kim tarafından ve ne kadar ödendiğinin bilinmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi mükellefleri kamunun ne kadar gelir elde edip, ne kadar harcama yaptığını, sonuç olarak devlete ödediği paraların nerelere harcandığını bilmek istemektedirler. Vergilerin kimlerden ve nasıl alınacağı ayrıntılı biçimde düzenlendiği halde, kamu harcamalarının kimler için ve nasıl yapılacağına dair düzenlemeler yoktur. Vergi mükellefinde, toplanan vergilerin “hastane, okul, köprü v.s” olarak geri dönmediği ve israf edildiği izlenimi uyandığında, vergi ödeme fedakarlığının siyasal ve kamusal ilişkilerdeki karşılığının alınamaması sonucu, mükellef vergi ödemede titizleşerek, vergi kaçırmaya çalışabilmektedirler. Verginin amacı bilindiğinde ve bu amaç toplum tarafından benimsendiğinde vergiye karşı direnç azalmaktadır.

⁶⁹ Bonnie G. MANI, “Old Wine in New Bottles Tastes Better: A Case Study of TQM Implementation in the IRS”, **Public Administration Review**, March/April 1995, Vol. 55, No 2, s.157.

⁷⁰ THE WORLD BANK, **World Development Report 1997, Selected World Development Indicators**, Oxford University Press, New York, 1997, s.23.

Günümüzde etkin bir vergilemede, verginin toplanmasından ziyade vergilerin harcanması konusu ön plana çıkmaktadır. Artık kamu harcamalarının nedeni olan kamu hizmetlerinden yararlanma talepleri giderek artmakta, bu talebin etkin bir şekilde karşılanmaması durumunda vergi ödemenin gerekçesi sorgulanmaktadır. Birçok kamu hizmetinin özelleştirilmesiyle özellikle dolaysız vergilerdeki sorgulama derinleşmektedir.

Son zamanlarda, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarını denetlemek üzere örgütlenme eğilimleri gözlenmektedir⁷¹. İsveç'te başlayan Avrupa ülkelerinde pek çok ülkeye de yansıyan bu hareketle kamu harcamalarında şeffaflık, bilgilendirme, tasarruf ve etkinlik yönünde talepte bulunulmakta, bu amaçla politik ve bürokratik mekanizmalar üzerinde kamuoyu baskısı kurularak kamuoyunun mali bilincinin geliştirilmesi, devlete de maliyet bilinci kazandırılarak mali kültürün gelişmesi amaçlanmaktadır.

D. Kamu Hizmetlerinin Finansmanında Yarar İlkesinin Yaygınlaştırılması

Vergiler doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin karşılığı olmasa da vergi yükü dağıtımında "kamu hizmetlerinden yararlanma ilkesi" dikkate alınması giderek önem kazanmaktadır. Kamu hizmetleri için bazı mükelleflere düşen vergi yükü payı hizmetler toplamının kendilerine sağladığı yarardan azsa yani bazı mükellefler mali sömürü altında iken diğer taraftan, bazı mükelleflerin ödedikleri vergilerin değeri elde ettikleri kamu hizmetlerinin yararından yüksekse yani bazı mükellefler mali rant içerindeyse vergi kaçakçılığı adeta meşrulaştırılmaktadır⁷².

Vergilemede yarar ilkesinin yerine ödeme gücü ilkesinin benimsenmesi kamu hizmetlerinin türü ve miktarına yönelik taleplerin

⁷¹ Bilindiği gibi Bütçe Hakkı 1215'te İngiltere'de Magna Carta Fermanıyla, ülkenin ileri gelen toplumsal sınıflarının hükümdara "sana vergi veririm ama bunu nerede kullandığını bana söyle!" demesiyle orta çıkmıştır.

⁷² Erdoğan ALPTEKİN, **Saklı Ekonominin Vergilendirilmesi ve Milli Gelir Hesaplarına Katılması**, DPT İPGM Yayını, Ankara, 1994, s.1-13.

aşırı derecede artmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda bir yandan kamu açıkları büyürken, diğer yandan da kamu hizmetlerinin kalitesinde, aşırı talep nedeni ile bir gerileme görülmektedir.

Ödeme gücü ilkesi artan gelir ve servet vergilerini gerektirdiğinden, piyasanın üretim güçlerini olumsuz yönde etkiler. yarar ilkesi ise fiyatlandırılabilirdiğinden eğitimin, sağlığın, otoyolların, vs. harçlarla finanse edilmesini gerektirir. Yarar ilkesinin uygulanması, kamu sektöründe piyasa benzeri bir finansman modelinin geliştirilmesi anlamındadır. Yarar ilkesinde hizmeti kullananın bedelini ödemesi söz konusu olduğundan, ödeme gücü ilkesine göre daha adil sayılmaktadır⁷³.

Günümüzde vergi türleri ile hizmet türleri arasında sıkı ve simetrik ilişki olması yönünde eğilimler vardır. Bu eğilimlere göre; sosyal güvenlik vergileri, sosyal güvenlik hizmetlerine; genel tüketim vergileri (KDV) yarı kamusal hizmetlere; gelir üzerinden alınan vergilerin de klasik kamu malları konusuna harcanması gerektiği ileri sürülmektedir⁷⁴.

IV. ETKİN VERGİ İDARESİNE YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI⁷⁵

Kamu yönetiminde, saydamlık, "müşteri odaklılık" (customer focus), diyalog ve kalite kavramlarının ön plana çıktığı yeni yüzyıla girerken, vergi idaresinin etkinliği yönünden en iddialı ve gelişmiş sayılabilecek ülkelerden ABD, Fransa, İngiltere ve Yeni Zelanda'da 1990'lı yılların sonunda, idarenin yapısını, mükelleflerin haklarını, idare mükellef ilişkilerini yeni bir bakış açısıyla düzenleyen yasal ve idari değişiklikler yapılmış ve bunlardan bazıları yürürlüğe konulmuştur.

⁷³ Coşun Can AKTAN, **Politik İktisat**, TİSK İnceleme Yayınları No:19, 1997, s.60-66.; Güneri AKALIN, "Anayasal İktisat ve Türkiye İçin Ekonomik Anayasa Önerisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:185, Yıl:1997. s.9.

⁷⁴ Ömer Faruk BATIREL, "Çağdaş Vergi Politikası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları-Prof.Dr. Bedi N. FEYZİOĞLU'na Armağan**, İstanbul Ün. İk. Fak. MAM Yayın No.3694-542/77, 1993, s.218.

⁷⁵ TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayını, Ankara, 2001, s.52-60.

A. ABD’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

Günümüzde, vergi idaresi tarafından etkin denetimin sağlanabilmesi, vergi kaçağının önlenmesi ve etkin şekilde vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için yeni teknolojilerin kullanılması vazgeçilmez bir hal almıştır. Örneğin ABD’de herkese bir vatandaşlık numarası verilerek, kişilerin doğumundan ölümüne kadar vergi, sosyal güvenlik, tapu ve emniyetle ilgili tüm işlemleri bu numaradan izlenebilmektedir

ABD’de vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında hedef; “her mükellefe ve tüm mükelleflere, adil olarak en iyi hizmeti vermek” şeklinde belirlenmiştir. Bu hedefe ulaşmak için belirlenen ilkeler⁷⁶:

- Sorunları anlama ve çözmeye, olaya mükellef açısından bakabilmek: Bundan böyle artık sorunu kimin oluşturduğu değil, sorunun çözümü önem kazanacaktır.
- Yöneticilerden mükelleflere hesap vermelerini beklemek,
- Performans değerlendirmede daha dengeli ölçüler kullanmak: Yöneticiler artık yarattıkları gelirle ölçülmeyecektir. Zira bu geliri sağlamak için baskıcı davranabilmektedirler. Performans değerlendirmede müşteriye hizmet, çalışana hizmet ve verimlilik unsurlarının üçünün de eşit ağırlığı olacaktır.
- Açık ve dürüst iletişim kanallarına sahip olmak: Çalışanlar üst düzeyden devamlı bilgi alabilecektir. Böylece yeniden yapılanma, şeffaf bir şekilde ve tüm çalışanlar haberdar edilerek gerçekleştirilecektir.
- Mükellefe daha adil hizmet verilirken, bütünlüğü sağlamaya ve mükellefin idareye olan güvenini sürdürmek.

⁷⁶ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, ABD İç Gelir İdaresi (IRS) İncelemesi, Ankara, 2001, s.16-17.

IRS'de TKY anlayışıyla birlikte vergi mükellefleri müşteri olarak algılanmaya başladı. TKY uygulamasından önce mükellefler “kasten vergi vermek istemediği için veya düşük ödeme yapmak istediği için yanlış bildirimde bulunanlar ile hiç bildirimde bulunmayarak vergi kaçırınlar” olarak değerlendirilmekteydi. TKY sonrasında “vergilerini doğru olarak vermek isteyip bu yönde hareket eden mükellefler”, “vergilerini doğru olarak ödemek istediği halde tam olarak nasıl beyanname vereceğini bilmediği için yanlış yapanlar” şeklinde değerlendirilmeye başlamıştır⁷⁷.

IRS'nin 2000'li yılların global eğilimleri çerçevesinde yeniden yapılandırılmasının temelinde, “Mükellef Hakları Beyanname”yle etkin bir vergi sisteminin mükellefin haklarının, hangileri olduğunu ve mükellef tarafından ne şekilde kullanılabileceğini açık ve seçik olarak tanımlayarak IRS'nin web sitesinde taahhüt edilmesi vardır. Böylece, mükellefe adil, profesyonelce, doğru ve nazik bir şekilde muamele edilmesi olarak özetlenmekte ve yasaların özel güvencesi altına alınmaktadır.

ABD'de 22 Temmuz 1998 tarihinde Kongre tarafından kabul edilen Vergi İdaresi (IRS) nin Yeniden Yapılandırılması ve Reform Yasası ile, IRS'in idari yapısı dört ana operasyon grubu altında önemli ölçüde yeniden kurulmuştur. Dört ayrı grubun adeta ayrı vergi hizmeti veren işletmeler gibi mükelleflerin ihtiyaçlarını ve sorunlarını bilen bir yapı içinde örgütlenmesi sağlanmıştır. Bu grupların sorumluluğu üstlenen üst düzey yöneticilerin ünvanının belirlenmesi dahi özenle tartışılmış ve genel müdür yerine, komisyon üyesi ünvanı verilerek, diyaloga açık ve mükellef odaklı bir yönetim yapılacağı vurgulanmıştır.

ABD'de 1998 Reform Yasası ile Mükellefin Avukatı İdaresinin yetkileri genişletilerek önemli adımlar atılmıştır. Ulusal Mükellefin Avukatı İdaresi, yılda iki kez Kongre'ye rapor vermektedir. İlk rapor, bu idarenin hedeflerini ve bütçesini, ikinci rapor ise, Aralık ayında yayınlanmakta ve mükelleflerin karşılaştığı en önemli 20 sorunu, bu

⁷⁷ Steven COHEN & R. BRAND, **Total Quality Management in Government: A Practical Guide For The Real World**, Jossey Bass Publishers, San Fransisco, 1993, s.32.

sorunların çözümlenebilmesi için alınması gereken önlemleri ve vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmek için yaptığı çalışmaların genel değerlendirmesini kapsamaktadır.

Mükellefin Avukatı İdaresi'nin asıl görevi, zor durumdaki mükellefi idare karşısında korumaktır. IRS ile paralel olan Mükellefin Avukatı yerel ofisleri, IRS'ın Sorun Çözme Programını beraberce yürütürler. Bir mükellefin ailesi ve işletmesini zor duruma düşürebilecek bir vergi uygulaması ortaya çıktığı anda, 30 gün içinde Mükellefin Avukatı'na başvurulabilir. Mükellefin Avukatı, IRS ile mükellef arasında devreye girer. Delilleri ve mükellefin durumunu değerlendirerek zor durumdaki mükellefe yardımcı olur. Onun verdiği kararlar, doğrudan uygulamaya konulur. Böylece, mükellefin ailesinin geçimi veya işletmesindeki çalışanların gelirleri tehlikeye girmeden, çoğu kez vergi ihtilafı doğmadan sorunu çözümlenmiş olmaktadır.

2000'li yıllara girerken Amerikan Vergi İdaresi, tutarlılık, etkinlik ve adalet kavramları etrafında yeniden yapılandırılmakta, misyonunu da yeniden tanımlamaktadır IRS'nin misyonu "Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak." şeklinde tanımlanmıştır. Gelir idaresinin asli hedefi, mükelleften kaynak toplamak değil, "bu kaynakla kaliteli kamu hizmeti sunulmasını sağlamak" olarak tanımlanınca, bunun yolu, mükellefin sorumluluklarını anlamasını sağlamak ve yerine getirilmesine yardımcı olmaktan geçtiği görülmektedir.

B. Fransa'da Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

Fransa'da vergi idaresi Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı bünyesinde, bütçeden sorumlu müsteşara bağlı bir Gelirler Genel Müdürlüğü olarak düzenlenmiştir. Fransa'da gümrükler de aynı müsteşara bağlı bir genel müdürlük olarak yer almaktadır.

Reform-modernizasyon projesi, esas itibarı ile 5 eksen üzerinde ortaya konulmuştur: 1) Basitleştirme, 2) Şeffaflık, 3) Yeni teknolojilerin

adaptasyonu ve yapılandırılması, 4) Diyalog, 5) Deneyimlerdir. Reformun hemen uygulamaya konulabilecek somut adımları arasında, beyannamelerin bilgi işlem yolu ile otomatik olarak hızlı düzenlemesi ve bildirimine yönelik prosedürler, yerel hizmetleri yaygınlaştıracak destek ofisleri açılması, gerçek şahıslara ve şirketlere işlemlerini kolay ve etkin biçimde yürütebilmeleri, vergi dairelerinde bir mükellef temsilcisi belirlenmesi yer almaktadır. Gerek mükelleflerin, gerekse maliye görevlilerinin talebi olan işlemlerin basitleştirilmesi kapsamında:

- Beyanname formlarının açık ve net olarak hazırlanması,
- Dosyaların işlem görme hızının artırılması,
- Bazı sorunların telefon veya teknolojik araçlar yardımıyla çözümlenebilmesi,
- Mükellef bazında takip ve mükellef temsilcisi sistemlerinin geliştirilmesi,
- Mükelleflerin vergi dairelerinde daha iyi kabul görmesini sağlayıcı diğer önlemler yer almaktadır.

Basitleştirme tedbirlerinin en önemlisini, mükelleflere vergi dairesinde tek muhatap belirlenerek mükellef temsilcisi uygulaması oluşturmaktadır. Böylece özellikle küçük mükellefler bir çok vergi dairesi departmanına muhatap olmaktan kurtulurken, vergi idaresinin kendi iç haberleşmesini etkinleştirerek işlemlerin yalın hale getirilmesi sağlanabilecektir.

Ayrıca büyük işletmelere yönelik ayrı müdürlükler oluşturulması ve bazı doğrulamalardan geçirilmek kaydıyla “hızlı beyan” sisteminin kurulması son reformun getirdiği yenilikler arasındadır.

C. İngiltere’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

İngiliz Gelir İdaresi, mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde hazırlayarak, “Charter for Taxpayers” metni halinde ilan etmiştir. Bu metinde vergi idaresinin mükelleflerine etkin, verimli ve adil hizmet vermeyi

amaçladığı ifade edilmiş, mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işleme koyabilecekleri net bir şekilde belirlenmiştir. Buna göre, telefonla müracaatlarda 30 saniye içinde muhatabıyla iletişim kurmasının temin edileceği, şahsen başvurularda önceden randevu alınmadan 15 dakika içinde muhatabı ile görüşmesinin sağlanacağı, yazılı başvurularda 28 takvim günü içinde mutlaka yazılı cevap verileceği ve nihai cevap bildirilemiyor ise, nihai cevap tarihinin bu cevapta belirtileceği taahhüt edilmiştir.

Mükellefler, düzeltme talepleri veya şikayetlerini gelir idaresinin yetkililerinden önceden belirlenmiş süreler içinde çözümlenemedikleri takdirde, Parlamento Vergi Yönetimi Komisyon Üyesi veya Ombudsman olarak adlandırılan bağımsız merciye başvurarak çözüm talep edebilmektedirler.

Inland Revenue, 1999-2000 hesap dönemi beyannamelerinden itibaren internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye tevdi sistemini başlatmıştır. İnternet Service for Self-Assesment (SA), mükelleflerin bu sisteme özendirilmesi için bu sistemle beyanda bulunanların vergi ödemelerinden 10-100 paund tutarında bir indirim yapılması uygulaması, kısa reklamlarla mükelleflere internet üzerinden vergi beyan ve ödeme olanağının hatırlatılması, internet üzerinden vergi uygulamasına katkıda bulunabilecek yazılım firmalarının teşvik edilmesi gibi önlemler de düşünülmüştür.

ABD ve diğer ülkelerde olduğu gibi İngiltere gelir idaresi de, önemli mevzuatın mükellefler tarafından iyi anlaşılabilmesini sağlamak için vergi yasalarının anlaşılabilir yeniden yazımı (Tax Law Rewrite) projesini başlatarak kurulan komisyonlar eliyle yasaları basitleştirilmiş metinler halinde yayımlamaya başlamıştır.

D. Yeni Zelanda'da Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

Yeni Zelanda Gelir İdaresi çağdaş bir anlayışla misyon açıklamasında, amacını ve bu amaca ulaşmak için neler yapılması gerektiğini tespit etmiş ve açıklamıştır.

Gelir İdaresinin amacı, “Eğitim, kaliteli hizmet ve adil fakat sıkı uygulama ile yasalara uyulmasını maksimize etmek” olarak belirlenmiştir. Gelir İdaresi, mükellefleri değerli müşteriler olarak gören bir anlayışla yapılandırılmıştır. Gelir İdaresi’nin misyonu; “yasalara uyumu özendirmek”, “mükelleflerin bilgi ihtiyaçlarını ve maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem oluşturmak”, “mükelleflerin idareye mesleki bilgi, beceri ve iyi niyet yönünden inancını sağlamlaştırmak” tır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ İDARESİNDE VE DENETİMİNDE ETKİNLİK

Türk Vergi Sistemi'nin varolan sorunlarına temel çözümler, etkin bir vergi idaresinin kurulması ve kayıtdışı ekonominin daraltılması şeklinde iki ana noktada toplanabilir. Bu husus, Türk Vergi Sistemi'nde birbirlerini besleyen mekanizmalardır. 1980'li yıllardan sonra çeşitli nedenlerden dolayı vergi kayıplarının boyutları milli ekonomi içerisinde büyük oranlara ulaşmıştır. Özellikle son yıllarda kayıtdışı ekonomi⁷⁸ olarak nitelendirilen ve vergilendirilemeyen gelirlerin arttığı ifade edilmektedir. Faaliyet alanı olarak, çocuk bakıcılığından falcılığa, uyuşturucu satıcılığına, sigortasız işçi çalıştırmaktan evlerinde imalat yapanlara ve inşaat, altın ve döviz sektöründen sebze, meyve ve oto-emlak komisyoncularına kadar pek çok sektörü kapsayan⁷⁹, kayıtdışı ekonomi (gri ekonomi) sonucunda elde edilen gelirler GSMH'nın yüzde 35-45'si civarına ulaşmıştır⁸⁰.

Vergi kaçakçılığı yıllardır tartışılmasına rağmen, giderek yüksek boyutlara ulaşmakta, vergi kaçakçılığı ile mücadele amacıyla getirilen önlemler yetersiz kalmaktadır⁸¹. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede öncelikle vergi kaçakçılığının temel nedenleri, vergi kaçakçılığının yapılış şekli ve mevzuattaki boşlukların belirlenmesi büyük önem

⁷⁸ R. Van ECKAND & B. KAZAMIER, "Features of The Hidden Economy in Netherlands", *The Review of Income and Wealth*, September, 1988, s.251.

⁷⁹ Ahmet F. ÖZSOYLU, "Gizli Ekonomi, Tanım-Sebepleri-Türkiye Boyutları", *İktisat Dergisi*, Şubat-Mart 1993, s.35.

⁸⁰ Osman ALTUĞ, "Vergiye Karşı Başkaldırı", *Görüş*, Mart 1994, s.62.

⁸¹ Ülkemizdeki vergi kaçakçılığının ulaştığı büyüklük New York Times Gazetesine bile haber konusu olmuştur. Gazetede "Türkiye'de her şeyin iki fiyatı olduğu, birinin fatura karşılığı satılan malın etiket fiyatı, diğerinin ise nakit ödeme karşılığında yapılan satışlardaki pazarlık fiyatı olduğu; faturasız mal satan satıcının %17'leri bulan KDV'yi kaçırdığı gibi, kendi gelirini de düşük göstererek az vergi ödediği..." ifade edilmektedir. *New York Times*, "A Tax Bite With Gaps In Turkey", July 31, 2000, s.7.

taşımaktadır. Kayıtdışı ekonominin vergilendirilememesi ve artan vergi geliri ihtiyacı karşısında devlet kayıtlı sektördeki kesimlerin özellikle ücretlilerin vergi yükünü ağırlaştırmaktadır⁸².

Vergi idaresi reformunu, genel idari reformdan ayrı ele alma güçlüğü de vardır. Ülkemizde vergi idaresi, aşınmış kamu yönetiminin bir uzantısı konumundadır. Bununla beraber vergi idaresinde reformu da aşan “yeniden yapılanma” ihtiyacı daha ön plandadır. Türkiye'nin mali yapısı sürekli olarak değişmesine rağmen, idari yapıda yeterince değişiklik yapılmamaktadır. OECD ülkelerinin hemen hemen tümünde vergi toplayan idari birimlerin kendi içinde bir bütünlük vardır. Türkiye'nin orta büyüklükte bir ilinin coğrafi alanı kadar toprağa sahip Hollanda'da bile bölge düzeyinde gelir idaresi örgütlenmişken, ülkemizde büyük ölçüde merkezden bütün iller yönetilmeye çalışılmaktadır.

I. VERGİ İDARESİNİN YAPISAL SORUNLARI

Vergi yönetiminin yeniden yapılandırılması, tarh tahakkuk ve tahsilat fonksiyonlarını yerine getiren vergi idaresi ile denetim fonksiyonunu yerine getiren merkez denetim birimlerinin reorganizasyonu olarak ele alınabilir⁸³. Mevcut yapısıyla vergi idaresi sorunları çözmede yeterli değildir.

Çalışmamızın bu bölümünde, maliye idaresinin bir bölümü olup, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden vergi dairesini kapsamına alan, vergi politikalarının tüm uygulamalarını yapan, vergi yasalarınca uygulama yetkisi verilen ve buna ek olarak vergi uyumsuzluklarını da kavrayan gelirler idaresinin sorunları inceleme konusu yapılacaktır. Böylece, geniş kapsamlı bir deyim olan vergi idaresinin yatay kapsamı ortaya konulmuş olacaktır⁸⁴.

⁸² Osman ALTUĞ, *Kayıtdışı Ekonomi*, Cem Ofset, İstanbul, 1994, s.55-56.

⁸³ İbrahim AKTAN, “Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu”, **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi Yayınları No:3/64/257, Bursa, Mayıs 1992, s.102.

⁸⁴ Vergi İdaresi deyiminin bir de dikey kapsamı vardır. Her vergi türüne göre, idaresinin genel kurallarını, özelliklerini ve sorunlarını ortaya koyan, verginin

A. Vergi İdaresinde Bir Birim Verginin Toplanma Maliyeti

1986-1999 döneminde vergi idaresinin maliyetlerinin toplam vergi gelirine oranı incelendiğinde, 100 TL vergi toplamak için genellikle 1,5-2 TL civarında harcama yapıldığı görülmektedir.

Yıllar	Vergi Gelirleri (Milyar TL) (1)	Gelir İdaresi Harcamaları (Milyar TL) (2)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
1989	32.553,0	491,0	1.51
1990	59.402,0	934,9	1.57
1991	101.376,0	1.604,6	1.58
1992	177.586,0	3.937,0	2.22
1993	329.588,0	7.978,4	2.42
1994	688.201,0	8.606,6	1.25
1995	1.310.932,0	13.407,0	1.02
1996	2.739.861,0	25.413,0	0.93
1997	5.904.683,0	97.306,3	1.65
1998	11.462.677,0	157.770,1	1.38
1999	18.088.251,0	365.177,2	2.02
2000	32.208.829,0	488.555,5	1.52
2001	48.347.207,0	774.830,2	1.60

**Kaynak: T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Genel Müdürlüğü,
<http://www.gelirler.gov.tr>**

(1) Rakamlar, mahalli idarelere verilen paylar ile fonlara aktarılan miktarları da kapsamaktadır.

(2) Harcamalar genel bütçe ve fonlar kanalıyla gelir idaresi için yer alan personel, diğer cari, yatırım ve transfer harcamalarının tamamını kapsamaktadır.

başarılı şekilde uygulanması ve yönetilmesi için uyulması gereken ilke, yönetim biçimlerinin toplamı anlamına gelen bu deyim, "Vergilerin İdaresi" olarak da tanımlanabilmektedir.

1989 yılında 100 TL verginin tahsilat maliyeti 1.51 TL iken, 1993 yılına kadar bu oran yaklaşık % 76 artarak 2.42 TL'ye yükselmiştir. Ancak vergileme maliyetlerindeki bu artış Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Bilgisayar Destekli Denetim Projesi (BİDDEP), Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) ve GELNET kapsamında yapılan projelerle ilgili olarak yapılan yatırım harcamalarından (bina, taşıt, bilgisayar vb.) kaynaklanmıştır. 1994 yılından itibaren yatırım harcamalarının kısılmasına paralel olarak azalış trendine giren birim verginin tahsilat maliyeti, 1996 yılında, %0.93'e kadar düşmüştür.

Daha sonra, vergi kimlik numarası ve VEDOP projesi çerçevesinde vergi idaresinde otomasyon uygulamasına yönelik harcamaların yoğunlaşması ile birlikte, tekrar yükseliş trendine giren vergileme maliyetleri, 1999'da tekrar 2,02'ye yükselmiş, 2001 yılında %1.60'a düşmüştür. Ancak, vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması açısından, idari maliyetlerin yanısıra, yapılan harcamalar sonucunda vergi hasılatında sağlanacak artışlar da büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, yatırım harcamalarından dolayı birim verginin tahsilat maliyetinin yüksek çıkması sonucunda tahsilat işleminin etkin olmadığını söylemek yanıltıcı olabilmektedir. Çünkü, vergi idaresinde otomasyonun sağlanmasına yönelik harcamaların yapılması son derece gerekli ve vergi hasılatını doğrudan doğruya artıracak niteliktedir⁸⁵.

OECD ülkelerinin büyük bir kısmında vergi idaresi maliyetlerinin toplam vergi gelirlerine oranı %1,5-2 civarında olduğu dikkate alınır, Türkiye'de bu kriter açısından vergi tahsilatı işlemindeki performansın iyi olduğu söylenebilir. Vergi idaresinde otomasyon uygulamasını en başarılı şekilde uygulayan Amerikan Gelir İdaresi'nde (IRS) birim verginin tahsilat maliyetinin %0.5 gibi düşük bir oran olması, bir taraftan vergi yapısı ile vergi idaresinin organizasyonuna, diğer taraftan da ekonominin ölçeğine bağlıdır⁸⁶. Ancak, bu oran, vergi idaresinin iyi örgütlenmesi ve vergileme işleminde otomasyon uygulamasının yaygınlaşması ile vergi idaresi maliyetlerinin düşürülebileceğini göstermektedir.

⁸⁵ GERÇEK, agt, s.262.

⁸⁶ MUSGRAVE & MUSGRAVE, age, s.278.

Toplam vergileme maliyetleri içinde mükelleflerin uyum maliyetleri vergi idaresi maliyetlerinin çok üzerindedir. Bu nispi yükseklik hemen hemen bütün ülkelerde gözlenmektedir. İngiltere’de yapılan araştırmalar, mükelleflerin uyum maliyetlerinin toplam vergi gelirlerinin %3,8-5.8 arasında değiştiğini, ancak genellikle bu oranın %4 civarında olduğunu ortaya koymaktadır⁸⁷. ABD’de mükelleflerin uyum maliyetleri ise vergi hasılatının %5-%7’sini bulmaktadır⁸⁸. Mükelleflerin uyum maliyetlerinin vergi idaresinin maliyetlerine oranı İsveç’e 1.2 kat iken, bu oranın İngiltere’de 2.2 kata, Norveç’te 2.5 kata, Almanya’da 4 kata kadar çıktığı görülmektedir⁸⁹. Mükellef maliyetlerinin idari maliyetlere göre nispi olarak yüksek olması ve bu eğilimin sürmesinin temel nedeni, vergi yasalarında tahakkuk ve tahsil aşamalarına ilişkin mükelleflerin ödev ve yükümlülüklerinin giderek artırılmasıdır⁹⁰.

Türkiye’de mükelleflerin uyum maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili ayrıntılı bir çalışma mevcut değildir. 2002 yılı itibariyle yapılan kaba bir hesaplama göre mükellef maliyetleri toplamı yıllık olarak şöyle tespit edilebilir⁹¹:

⁸⁷ GERÇEK, agt, s.265.

⁸⁸ MUSGRAVE & MUSGRAVE, age, s.279.

⁸⁹ Joel SLEMROD & Nikki SORUM, “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax Sysytem”, **National Tax Journal**, 1984, s.461.

⁹⁰ BATIREL, agm, s.69-70.

⁹¹ 2002 yılına ilişkin SM, SMMM ve YMM’lik ücretlerini Maliye Banklığı açıklamadığından bu konuda odalar serbest bırakılmış, bu nedenle mükelleflerin katlandıkları maliyetler illere göre değişme göstermektedir. Bu tarifeler İstanbul, Ankara ve İzmir gibi büyük illerde daha yüksek, diğer illerde daha düşük olmak üzere değişmektedir. Bu çalışmada orta büyüklükte olan Adana ili ücret tarifesi dikkate alınmıştır. Ücret tarifesi içerisinde de aynı mükellefin işçisinin olup olmaması, işçisi olanlarda 1-10 arası işçi çalıştıranlarla 10 işçiden fazla çalıştıranlar, hizmet işletmeleri ile mal alım-satım yapan işletmelerin ücretleri değişmektedir. Ortalama bir maliyet hesaplanabilmesi bakımından Gelir Vergisi Mükelleflerinden bilanço esasına tabi olanlarla, kurumlar vergisi mükelleflerinden limited şirketlerden ortak sayısı 10’a kadar mükellefler için uygulanacak yıllık ücret tutarı alınmıştır.

1999 yılı sonu itibariyle Gelir Vergisi mükelleflerinin sayısı⁹² 1.988.007 iken, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sayısı ise 560.411'dir⁹³. Bu mükellef sayılarını dikkate alarak hesaplanan yıllık toplam maliyet tutarı aşağıdaki gibidir.

Gelir Vergisi Mükellefi	1.988.007 x 1.195.000.000 TL = 2.375.668.365.000.000 TL
Kurumlar Vergisi Mükellefi	560.411 x 1.650.000.000 TL = <u>924.678.150.000.000 TL</u>
Toplam	3.300.346.515.000.000 TL

Bu yaklaşık hesaplamalara göre mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri 2002 yılı için 3,3 katrilyon TL'ye ulaşmaktadır. 2002 yılı vergi tahsilatı hedefinin⁹⁴ 58 katrilyon TL olduğu dikkate alınırsa, ülkemizde mükellef maliyetlerinin toplam vergi gelirlerine oranın %17.7 civarında olduğu ortaya çıkmaktadır⁹⁵. Bu maliyetlerin hesaplanmasına ayrıca yeminli mali müşavir kullanan veya danışman kullanan işletmelerin maliyetleri ile, basit usule tabi olan 739.639 adet mükellefin maliyetleri de katıldığı taktirde bu oran %19 -20'lere çıkmaktadır. Vergi idaresinin ortalama %2 maliyetleri de bu rakamın üzerine eklendiğinde 100 lira vergi toplamak için 21 lira harcama yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresinin örgüt yapısı, yönetim ve personel sorununu çözmemesi verimliliğini de etkilemektedir. Vergi idaresinin personel sayısı yeterli olmamakla birlikte nitelik sorunları bulunmaktadır. Vergi

⁹² Mükellef sayıları 1999 yılına göre alınmış olup, sonraki yılların verileri bulunamamıştır. Ancak büyük artışların olmadığı bilindiğinden sonucu etkilemeyecektir.

⁹³ T.C. MALİYE BAKANLIĞI. Gelirler Genel Müdürlüğü, www.gelirler.gov.tr/gelirler.nsf/0/6430

⁹⁴ T.C. MALİYE BAKANLIĞI. Muhasebat Genel Müdürlüğü, **2002Yılı Bütçe Vergi Tahsilat Hedefleri**, <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/T1-7.htm>.

⁹⁵ Batirel ve Derdiyok tarafından yapılan hesaplamalar sonucunda da bu oranın biraz daha altında bulunmuştur. Bkz. Batirel, "Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Vergileme Maliyetleri", s.73-75; Türkmen Derdiyok, "Discussion Papers in Public Sector Economics", Faculty of Social Sciences, No.92/3, July 1992, s.25., Ancak en yakın oran %18 ile Selami ŞENGÜL tarafından bulunmuştur. Bu oranın büyüklüğü veya küçüklüğü vergi tahsilatının yüksekliğine birebir bağlıdır.

toplama maliyetleri hem OECD ülkelerinde hem de gelişmiş ülkelerde Türkiye'den oldukça düşük bulunmaktadır. Vergi dairelerinin tam otomasyona geçmediği 1989-1990 yıllarında 100.-TL vergi toplamak için 1.51-1.57 Türk Lirası, 1995 yılında 1.02-0.93 Türk Lirası harcanıyor iken, 1999 tarihinde en büyük vergi toplayan vergi dairelerinde tam otomasyona geçilmiş olmasına rağmen vergileme maliyetinin 1.89 Türk Lirasına çıktığı görülmektedir.

Mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediikleri, tahsilata yetkili vergi daireleri tarafından yapılacak takip ve değerlendirmelerle yakından ilgilidir. Günümüzde vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayılarının çokluğu ve tahsil yetkisi bulunan vergi dairelerinin gereksiz birçok iş yüküne boğulmuş olmaları asli görevlerini yapamaz duruma getirmiştir.

Vergi tahsilatını gerçekleştiren vergi dairesi müdürlüklerinin defterdarlık bünyesinde görev yapmaları nedeniyle siyasi etkilere açık olmaları sonucu, vergi tahsilatı mevcut yasalarda (6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usul Hakkında Kanun) yer alan hükümlere uygun olarak gereğince etkili bir şekilde yerine getirilememektedir. Günümüzde çok önemli fonksiyonları bulunan vergi dairelerimiz, sıkışık, karışık ve dar mekanlarda hizmet vermeye çalışılan bir özellik arz etmekte olup, ihtiyaca cevap vermekten uzaktır. Örneğin, vergi tahsilatımızın yaklaşık %40'nın toplandığı İstanbul ilimizde 60 civarında olan vergi dairesi, sayısal ve nitelik olarak yetersizdir. Bu ilimizde vergi daireleri bugünkü haliyle sadece verilen beyannameleri kabul eden bir konumdadır. Süresinde beyanname vermeyen veya vergisini hiç ödemeyen mükelleflerin takip işlemleri neredeyse hiç yapılamaz duruma gelmiştir. Bu vergi dairelerimizde memur başına düşen dosya sayısı, bazen binlerle ifade edilmekte olup, iş hacmi göz önüne alındığında, bir memura düşen mükellef sayısının dört-beş memur tarafından dahi izlenemeyecek boyutlara ulaştığı rahatlıkla söylenebilecektir.

Yine tahsilat açısından çok önemli bulunan İstanbul'da; vergi dairelerinde çalışan personel, özlük hakları açısından çok zor koşullar içinde bulunmaktadır. Bu durum, memurların özverili çalışma anlayışını

ortadan kaldırdığı gibi, meşru olmayan bir ortamı da beraberinde getirmektedir. Bu ilimizde bir çok vergi dairesinde karşılıksız iş yapılamayacağı söylentileri toplumun büyük ekseriyeti tarafından sıkça tekrarlanır hale gelmektedir.

Price Waterhouse Coopers (PWC) tarafından geliştirilen endekse göre Türkiye, yolsuzluklar ve yolsuzlukların ülke ekonomisine verdiği zarar bakımından 35 ülke arasında 4. sırada bulunmaktadır. PWC'nin "Opacity" adlı çalışmasında ülkemizde mükelleflerin, yolsuzluk nedeniyle % 36 oranında fazladan vergi ödemek durumunda kaldığı, devletin gelir kaybı ve kaynak israfı nedeniyle yolsuzlukların gizli bir vergi gibi mali yük oluşturduğu ifade edilmektedir⁹⁶. TESEV'in 1200 işletmeyi kapsayan "2002-İş Dünyası'nın Gözünde Türkiye'de Yolsuzluk Araştırması"nda " İşinizin düştüğü kamu kurumlarında kuraldışı ödeme veya hediye verdiniz mi?" soruna verilen cevaplarda 7. sırada "Vergi Daireleri/Maliyeciler yer almaktadır"⁹⁷.

Vergi tahsilatında önemli bir fonksiyon üstlenen vergi daireleri tam otomasyona istenilen anlamda geçememiştir. Teknolojik gelişmelerin getirdiği yenilikler vergi dairelerinde uygulama alanı bulamamış ve verginin tahakkuk, tahsilat, takibat aşamalarını içeren kapsamlı bir bilgi işlem projesi hayata geçirilememiştir.

Vergi mükellefleri hala vergi ile ilgili beyanname vermek, vergilerini ödemek gibi temel sorumlulukları yanında her türlü işlemler için vergi dairelerine gitmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum, vergi dairesi personelinin rasyonel kullanımında başarılı olunamadığını gösterdiği gibi, vergi tahsilatının bankalar aracı kılınarak yapılması konusunda da arzu edilen verimin alındığı söylenemez. Gerek vergi bilincinin yeterince oluşmaması, gerekse bu konuda alınan idari kararların yetersizliği, mükellefleri hâlâ vergi ödeme konusunda bankalar yerine vergi dairelerine ödeme yapmayı tercih eder durumda bırakmıştır.

⁹⁶ PRICE WATERHOUSE & COOPERS, <http://www.pwcglobal.com/gx/eng/ins-sol/spec-int/davos/preview.html>

⁹⁷ TESEV, Türkiye'de Yolsuzluk, http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin_toplumsaluyapi.php

Verginin daha sağlıklı toplanabilmesi için vergi daireleri ile bir kısım kamu kuruluşları arasında (Bankalar, gümrük idareleri, tapu, noterler, belediyeler ve mesleki teşekküller gibi) kurulması gereken teknik donanım hala gerçekleştirilememiştir. 06.07.1994 tarih 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Yasa ile getirilen "Her Gerçek ve Tüzel Kişilere Bir Vergi Numarası Verilir" hükmü şu anki hali ile eski sicil numaralarının değiştirilmesinden başka bir yenilik getirmemiştir. Bu değişikliklerden beklenen faydanın sağlanabilmesi için her gerçek ve tüzel kişiye verilecek vergi numarasının tapu idaresi, gümrük idaresi, bankaların yanında mahkemeler ve noterler gibi kuruluşlar tarafından da kullanımının zorunlu hale getirilmesi önemlidir.

Bulunduğu konum ve yaptığı görev itibarıyla en önemli sayılması gereken gelir idaresi personeli bugüne kadar uygulanan yanlış ücret politikaları nedeniyle sürekli sayı ve nitelik kaybına uğramıştır. Gelir idaresi yüksek ve iyi öğrenim görmüş mezunların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirildikten sonra en verimli olması gereken dönemde işi terk ettikleri bir kurum haline gelmiştir⁹⁸.

B. Etkinlik Bakımından Fiziki Yapılanma Sorunları

Mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitme yönündeki alışkanlıklarının devam etmesine yol açan yürürlükteki vergi uygulamaları⁹⁹ nedeniyle vergi dairesinin fiziki yapısının önemi

⁹⁸ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, MBGKD Yayını, Ankara, 2000, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html>

⁹⁹ Ankara Ticaret Odasının bir basın açıklamasında: “Türk insanı yılın 128 gününü vergi dairelerinde geçirirken, yılda üç kez gelir/kurumlar vergisi, stopaj primi ödüyor. Mesai saatlerine göre yılın 246 günü çalışıldığı düşünülürse, mükellefler iki günde bir vergi dairelerinin kapısını aşındırıyor...”, Finansal forum, “İki Günde Bir Vergi Ödüyoruz”, 3 Aralık 2000; TİSK’in “Vergi ve Bürokrasi Reformları-2002, Raporu’nda “...Ülkemizdeki bürokratik ortamın, çalışmaya ve çalıştırmaya engel olduğu, ekonominin rekabet gücünü azalttığı.... Dünya Ekonomik

ortaya çıkmaktadır. Bu fiziki yapı, sadece mükellefler için değil, aynı zamanda vergi dairesi personeli için de çalışma verimliliği ve performansı bakımından önem arz etmektedir.

Bir çok vergi dairesinin modernizasyonuna ve fiziki yapısının değiştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmış, ancak bu değişimler gerçek bir vergi dairesi modeli dikkate alınarak yapılmamış, bunun yerine daha çok vergi dairesinin tüm birimlerinin bir yerde olması veya birden fazla vergi dairesinin aynı binaya sığdırılması amacıyla, mükelleflerin bağlı oldukları bölgeler dikkate alınmadan farklı bir yerde kurulmaktadır.

Mükellefler vergi dairelerine gitmek istemedikleri gibi, vergi dairelerinin iç iş yükünü büyük ölçüde arttırması nedeniyle vergi dairesi personelinin rasyonel istihdamı da sağlanamamaktadır. Bu durum, vergileme bakımından son derece önemli olan "yoklama" faaliyetinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasını engellemektedir.

C. Etkinlik Bakımından Organizasyon Yetersizliği ve Vergi İdaresinin Vergi Politikası Geliştirme Fonksiyonunun Zayıf Olması

Mükelleflerin, mükellefiyetlerinin tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar her aşamada vergi dairesi tarafından yakından izlenmesi gelir idaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında son derece önemlidir. Ancak, uygulamada bunun iyi işlediğini söylemek mümkün değildir. Çünkü, pek çok vergi dairesinin yetki bölgesi üstesinden gelemeyeceği büyüklükte tutulmuştur. Ayrıca, vergi dairesi yöneticileri, yürürlükteki mevzuat gereği ağır bir evrak trafiğine boğulmuş olduğundan, planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirememektedirler¹⁰⁰.

Forumu'nun verilerine göre 2001 yılı itibariyle Türkiye'nin kırtasiyecilik anlamında devlet bürokrasinin engelleyici etkisi yönünden, 59 ülke içinde 13. sırada olduğu" belirtilmektedir.

¹⁰⁰ DPT. Vergi, DPT Yayın No:2454-ÖİK-510, Ankara, 2001, s.25.

Vergi idaresinin zamanla gelişen çok yönlü, karmaşık görev ve fonksiyonları dikkate alındığında, mevcut yönetim kapasitesinin güçlendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bunu sağlamaya yönelik olarak, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, fonksiyonel yapıya uygun şekilde yeniden örgütlendirilmesi, fonksiyonel alanlara göre yeterli tip ve sayıda uzmanlık kadroları oluşturulması gerekmektedir¹⁰¹.

Kurulan bölge başkanlıkları ve vergi dairesi başkanlıkları, vergi idaresinin diğer mevcut bölümleriyle karşılıklı etkileşimleri açıklıkla tanımlanmış olmadığından iyileştirme adına katkı sağlayamamıştır.

Gelir İdaresinin bugünkü gerek merkez gerekse taşra teşkilatı, çağdaş ihtiyaçların ve üstleneceği yeni görevlerin gerektirdiği fonksiyonel örgütlenme yapısına sahip değildir.

Gelir idaresinin merkez teşkilatı olarak Gelirler Genel Müdürlüğü; ekonomik ve sosyal hayattaki gelişmelerin izlenmesi, bu alanlarda meydana gelen gelişmelere uygun vergi politikalarının oluşturulması, oluşturulan vergi politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp uygulanması, uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılması, kısmen vergi denetiminin yapılması, ilişkin politikaların belirlenmesi, vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından azami ölçüde yararlanılarak etkinliğin artırılması, personelin atama, nakil ve yükselmesi gibi pek çok önemli görevin yerine getirilmesinden sorumludur. Bu kadar değişik fonksiyonun bir genel müdürlük çatısı altında verimli bir şekilde yerine getirilmesi mümkün değildir¹⁰².

Sistemde, "Defterdarlık" müessesesinin Gelir İdaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için Gelirler Genel Müdürlüğü - Gelirler Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi zincirinde kopukluk söz konusudur. Gelirler Genel Müdürü'nün Defterdarlar üzerinde doğrudan hiyerarşik yetkisi bulunmamaktadır. Gelir İdaresinin Taşra Teşkilatı içinde görünen ve vergi konusundaki önemli rolünün yanısıra pek çok

¹⁰¹ DPT, agr, s.26-30.

¹⁰² DPT, agr, 26.

görevi bulunan "Defterdarlar" üzerinde, Gelir İdaresi Merkez Teşkilatının doğrudan bir otorite kurması mümkün değildir¹⁰³.

Vergiye ilişkin önemli yetkileri korunmuş olmasına rağmen defterdarlar, kendilerine verilmiş bulunan diğer bir çok görev nedeniyle vergilendirmeye ilişkin işlerle gereği gibi ilgilenememektedirler. Kurulmuş olan Gelirler Bölge Müdürlükleri ise, kendilerine yeterli yetki ve sorumluluklar verilmediği ve bölgesindeki vergi dairelerine yönelik fonksiyonları bulunmadığı için gereği gibi görev yapamaz durumdadırlar.

Vergi idaresinin genel kamu idaresinin bir parçası olması nedeniyle, doğal olarak diğer kamu idari birimlerinin çalışmalarından etkilenmektedir. Bilindiği gibi idare alanında görev ve yetkiler çeşitli bakanlıklar arasında bölünmüş ve bunların üniteleri de merkezden ilçelere kadar yayılmış bulunmaktadır. Gerek bunların her birine gerekse mahalli idarelere yasa, tüzük ve yönetmeliklerle bir çok görevler ve formaliteler yüklenilmiştir. Bunların gereken titizlik ve bilgi ile zamanında yerine getirilememesi durumunda vergi idaresi örgütünün başarısı olanaksız hale gelecektir¹⁰⁴.

Vergi idaresindeki aşırı merkeziyetçiliğin bulunması nedeniyle, merkez gereksiz bir çok hizmetleri yüklenmiş durumdadır. Bunun yanı sıra idarede bürokrasinin hakim olduğu, taşrada verimsiz bazı yerlerde vergi idaresinin kurulduğu, hizmetlerde bölgesel merkezileştirmenin bulunmadığı, yani yetki genişlemesine yer verilmediği açıkça görülmektedir.

D. Vergi İdaresinin Personel Sorunu

Vergicilikteki gelişmeleri yakından izlemek durumunda olan vergi idaresi, vergi yasalarını uygulamakla görevlidir. Vergi yasalarının başarı ile uygulanabilmesi ise, teknik ve hukuki yönden yetişmiş personelin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, vergi

¹⁰³ DPT, agr, s.27.

¹⁰⁴ TOSUNER, age, s.107.

idaresinin en önemli sorunlarından biri personel konusunda kendisini göstermektedir¹⁰⁵.

Çağdaş personel yönetiminin verimlilik ve etkinliği artıracığından, özellikle yenileme cesareti ve buluş gücü ile donatılmış personel, kalıcı bir en iyiyi gerçekleştirme sürecinin temel koşuludur. Personelin işe özendirilmesi, esnek çalışma saatleri, maddi ve manevi teşvikler, daha çok sorumluluk ve bağımsızlık tanınarak personelin motivasyonunun artırılmasına çalışılması gerekmektedir.

Ekonomi içerisinde bunca öneme rağmen diğer ekonomik birimlerin personelinin elde ettiği özlük, ekonomik ve demokratik hakları mali idare personelinin elde ettiği söylenemez, Maliye Bakanlığı'nın kurul ve gruplarında oluşan merkezi denetim elemanlarına özlük hakları ve devlet birimlerinde temsil hakkı bakımından nispeten bir kısım olanaklar tanınmış ise de, aynı olanaklar alt birimlere tanınmamıştır.

2002 yılı itibariyle, Türkiye'de 1018 vergi dairesinde 37.537 adet personel çalışmaktadır. Vergi dairesi başına düşen ortalama personel sayısı 37'dir. Vergi dairesi başına düşen ortalama mükellef sayısı $3.247.646/1018=3.190$ olduğuna göre tek bir personele düşen mükellef sayısı $3190/37=86$ adet olmaktadır.

Bir memurun, en fazla 100 mükellefin “icra işlemleri hariç tarh, tahakkuk, takip, KDV matrahları ile yıllık vergi matrahlarının uyumu, bilanço analizi, düzenlediği fatura sayısı” gibi işlemleri izleyebileceği belirlenmiş olup, bu rakam baz alındığında, bir yıl içinde bir vergi dairesi başına düşen mükellef sayısı, vergi idaresinin mükellefi izlemesine olanak verecek sayıdadır. Ancak mevcut uygulamada, 37.537 adet personelin bir kısmının aynı vergi dairesinde çalışmasına rağmen, tahakkuk memurluğunun dışında “özlük işleri, sekreteryay, halkla ilişkiler” olmak üzere farklı işlerde çalıştığı, diğer bir kısım personelin ise gelir müdürlüklerinde “vergi dairesinin işlemlerini takip

¹⁰⁵ TOSUNER, age, s.107.

etmek ve bakanlıklarla olan yazışmaları yapmak üzere” çalıştıkları¹⁰⁶ göz önüne alındığında, mükelleflerin bizzat işlerini ve takiplerini yapan personel sayısı azalmaktadır. Bugün vergi dairelerinde personel başına düşen mükellef sayısı¹⁰⁷ 180 ila 200 civarındadır.

Bu mükellef sayısı oldukça fazla olup, yeni bir memur organizasyonu ile vergilendirme bölümü dışında çalışıp aktif olmayan memurların buralardan alınarak vergilendirme bölümünde tekrar çalıştırılması, böylece mükellef (dosya) sayısının personel başına 100 veya altına indirilmesi yerinde olacaktır. Bu nedenle, hem mükellef sayısında hem de personel sayısında bir standardın oluşturulması gerekmektedir. Emekli olan personel bir yana, artan iş yükü personel üzerinde baskı yapmakta, iş verimini ve dosyaların zamanında kontrolünü etkilemektedir. Vergi dairesi tahakkuk personelinin özlük haklarının iyi olmaması, personeli vergi dairesinde çalışmak yerine saymanlık, personel müdürlüğü gibi hizmet birimlerinde çalışmaya itmektedir. Bu durum aynı zamanda nitelikli personelin vergi dairesinden kaçışına yol açmakta, çalışanlar açısından bakıldığında çalışmayan veya yerinde olmayan personel sayısının çalışan personelden fazla olduğu görülmektedir¹⁰⁸. Personelin vergi daireleri arasındaki dağılımına ilişkin herhangi bir bilgi mevcut olmadığından tahmin ve yorumda bulunmak zorlaşmaktadır. Ancak verginin tahsilatı ve tahsilatın mükellef gruplar arasındaki dağılımı dikkate alındığında, personel dağılım ve yönetiminde bazı sorunların olduğu düşünülmektedir. Vergi idaresinde görev alan personelin, devlet ve mükellef çıkarları arasında vergi yasalarında öngörülen şekilde denge kurabilecek nitelikte yetenekli ve yüksek moral düzeyine sahip olması gerekmektedir.

¹⁰⁶ Klasik memur zihniyetinde olan bir çok memur tahakkuk servisi gibi iş yükü ağır ve sorumluluk gerektiren serviste çalışmak yerine, gelir müdürlüklerinde çalışmayı tercih etmektedirler.

¹⁰⁷ İşini terk etmiş olup, hakkında re'sen tarhiyat yapılanlar ile diğer sorunları devam edenler hariç.

¹⁰⁸ Nazmi KARYAĞDI, *Toplam Kalite Yönetimi ve Vergi İdaresi*, ASO Yayını, Ankara, s.88-89.

Türk Vergi İdaresinde, ücret eşitsizlikleri, başarının değerlendirilmesinde adaletsizlik, örgütsel kuralların katılığı, çelişkili yönetimler, örgütün yapısal özellikleri, merkeziyetçilik, yükseltme olanaklarının azlığı, aşırı formaliteler, yüksek derecede uzmanlaşma, fiziksel koşullar, aşırı gürültü, sıcak ya da soğuk ortamlar, yetersiz aydınlatma, hava kirliliği, iş kazaları, örgütsel süreçler, yetersiz iletişim, yetersiz bilgi, adaletsiz denetim, yetersiz geri bildirim belli başlı örgütsel stres kaynaklarıdır.

Vergi İdaremizde personele ilişkin olarak; insan gücü yetersizliği, yetişmiş elemanların başka alanlara kayması, hizmet öncesi ve hizmet içi eğitim eksikliği, ücret sorunu ile mükelleflerle olan ilişkiler, çözümlenmesi gereken başlıca sorunları oluşturmaktadır. Yapılan bir ankette yönetici konumundaki personelin önemi konusunda "Sizce Amiriniz Nasıl Olmalı?" şeklinde sorulan soruya verilen cevaplar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir¹⁰⁹:

Tablo 2: Türkiye’de Memurların Amirlerini Değerlendirme Anketi Sonuçları

Sizece Amiriniz Nasıl Olmalı?	<ul style="list-style-type: none">-Memurunu dinlemeli ve yapılması gerekeni söylemeli %91-Memura dosyayı bırakmasını ve daha sonra gelmesini söylemeli %1-Amir işi incelemeli ve memura halletmesini söylemeli %4-Amir işlerinin hallini memura bırakmalı %2-Memura bir üst amire götürmesini söylemeli %1
Amiriniz, İş Planlama, Örgütlenme ve Sonuç İzleme Bakımından Ne Ölçüde Başarılıdır?	<ul style="list-style-type: none">-Çok başarılı %18-Oldukça başarılı %35-Orta düzeyde % 33-Oldukça az başarılı % 8-Hiç başarılı değil % 6

¹⁰⁹ TOSUNER, age, s.107.

Yukarıdaki cevaplar, memurun amirinden iş sorununu çözebilecek bir bilgiye, iş planlamasını ve örgütlenmesini yapabilecek bir yapıya sahip olması yönündeki beklentisinin önemini ortaya koymaktadır.

E. Tam Otomasyon Sisteminin Uygulamaya Sokulamaması ve İnternet Sisteminin Yeterli Olmaması

Vergi idareleri bugünkü donanımlarıyla ve geleneksel denetim teknikleriyle sayısallaştırılmış ürünlerin satışlarını kontrol edecek kapasiteye sahip değildir.

Vergi dairelerinde uygulanmakta olan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) en kısa sürede tüm vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ve projede var olan eksikliklerin giderilmesi, bilgisayar donanım eksikliklerinin tamamlanması, VEDOP uygulamasında vergilendirme ile ilgili olarak yüzeysel geçilen bir takım konuların daha ayrıntılı ele alınması gereklidir. Vergi daireleri arasındaki yapılması gereken çapraz denetim ve yazışmaların, karşı incelemelerin yazışmalar yolu ile değil bilgisayar sistemi içerisinde kayıtlara doğrudan girilerek yapılması önemlidir¹¹⁰.

Vergi dairelerinin (muhasibeyi de kapsayan) tam otomasyonu, yönetsel karar alma sürecinde çok önemli bir fonksiyon üstlenmesine rağmen, bu konuda birkaç pilot uygulamanın ötesine geçilememiştir.

Vergilerin bankalar kanalıyla tahsilinin yaygınlaştırılması yönündeki olumlu adım, bankalarla vergi daireleri arasında mükellef bazında, vergi türü ve taksitleri itibarıyla günlük olarak sağlanması gereken mutabakatın, günler hatta haftalar geçtiği halde sağlanamamasının yarattığı olumsuzluklarla gölgelenmektedir. Bu durum, bir yandan vergilerini banka kanalıyla yatırması arzulanan mükelleflerin anılan ödeme sistemine yeterince güven duymalarını, diğer yandan da vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükelleflerin üzerine vergi dairesince zamanında gidilmesini engellemekte ve dolayısıyla idarenin etkinliğini azalttığı gibi vergilerini tam ve zamanında ödeyenlerin güven ve adalet duygularını zedelemektedir.

¹¹⁰ KARYAĞDI, age, s.92-93.

Bazı kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, Elektrik Dağıtım Şirketleri, Borsalar ve Meslek Odaları, Emniyet Genel Müdürlüğü, Trafik, v.b.) ile Gelir İdaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanımına sahip alt yapının henüz oluşturulamamış olması da gelir idaresinin etkinliğini artırıcı politikaların uygulamaya geçirilmesini engellemektedir¹¹¹.

F. Vergi Yasalarındaki Eksiklikler ve Uyum Sorunu

Vergi yasalarında gerekli açıklık ve netlik bulunmamakta, uygulamaya yön verecek tebliğler geç yayınlanmakta, yapılan yorumlar yasallık ilkesini zorlamakta, Danıştay Kararları ile iptal edilmektedir¹¹².

Mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitme yönündeki alışkanlıklarının devam etmesine yol açan yürürlükteki vergi uygulamalarının vergi dairesinin iç iş yükünü büyük ölçüde artırması nedeniyle vergi dairesi personelinin rasyonel istihdamı sağlanamamaktadır. Bu durum, vergileme bakımından son derece önemli olan "yoklama" faaliyetinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasını engellemektedir.

Bildirime dayanan vergi sisteminde vergi idaresinin ağırlığı, vergi matrahının iyi kavranması, verginin tarh edilmesi ve beyanname kontrolüne dayanmaktadır. Bunların etkin bir şekilde yapılabilmesi ise büyük ölçüde insan gücü ile uygulanan yöntemlere bağlı olmaktadır. Türk Vergi İdaresi'nin esaslarını koyan Vergi Usul Kanunu, vergi matrahının bulunuşunda kayıt ve belge sistemine tamamen bağlı durumdadır. Bir yandan vergi dışı bırakılmış vergi matrahını ortaya çıkarmaya, diğer yandan vergi mükelleflerini ilerideki yıllarda beyanlara zorlama amacını güden kontrol fonksiyonunun, vergileme ile ilgili kayıt ve belgelerle etkili bir şekilde yerine getirilmesi oldukça güçlük

¹¹¹ DPT, agr, s.19.

¹¹² TUSİAD, agr, s.7.

taşımaktadır¹¹³. Bu nedenle vergi usul sisteminin idarenin daha bağımsız ve etkin çalışabileceği bir duruma getirilmesi gerekmektedir.

Bildirime dayanan vergilemede, piyasa işlemlerinin zincirleme şekilde birbirlerine bağlı olması, mükelleflerin birbirlerini kontrol olanağı vermektedir. Vergi yasalarının genelliği, kesimler ve mükellefler arasındaki vergileme ile ilgili dengeyi sağlaması ölçüsünde denetimin başarısına katkıda bulunacak ve vergi kaybının önlenmesi söz konusu olabilecektir.

Bugün Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan istisna ve muafiyetler bu zincirleme ilişkiyi yer yer bozmakta ve karşılıklı denetim olanağını oradan kaldırmaktadır. Buna örnek olarak son yıllara kadar tarım kesiminin vergi dışı kalması ve henüz etkin bir şekilde vergilendirilememesi, perakende ticaretle uğraşan tüccarların çoğunun vergi dışı kalması ve kayıt düzenine uymaması gösterilebilir.

Vergi sisteminin rasyonel hale getirilmesi, vergi idaresinin özellikle verimliliği bakımından önem arz etmektedir. Vergilerle ilgilenen bilim adamlarının hemen hepsi, ideal bir vergi sisteminin mümkün olduğu kadar az yönetim ve uyum maliyetlerine sahip olması gerektiğini söylemektedir¹¹⁴.

Vergi uyumunun basit modeli çerçevesinde, bütün risklerin mükellefin şahsi karar verme yetkisi dahilinde olduğu için, riskler gelirin dürüst bir şekilde beyan edilmesi ile giderilebilir. Bunun yanında vergi yasaları açık değilse, yani belirsizse, vergi yasalarının aşırı ayrıntıya inmesi öğrenimi zorlaştırmaktadır. Burada önemli olan yasanın doğru uygulanmasının öğrenilmesinin maliyeti zor olabilmesi ve hatta bir denetim geçirmeden çözülebilmesinin olanaksız olabilmesidir.

¹¹³ Beyanname kontrolü normal olarak hesap döneminin kapanışında ve beyanname verilmesinden sonra yapıldığından, geçen yıllar içinde kalan vergi ile ilgili olayların kayıt ve belgelerle kanıtlanması çok güç olmakta, bu durum kontrolün etkinliğini azaltmaktadır.

¹¹⁴ Ayşegül MUTLU & Mehmet TUNCER, “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs-2002, Sayı:164, s.103.

G. Ekonomik ve Sosyal Yapıdaki Yetersizlik

Ekonomideki girişim ve işletmelerin büyüklük dereceleri sağlıklı bir muhasebe düzenine olduğu kadar, para hareketlerinin izlenmesine de etki etmektedir. Çek sistemine dayanan bir piyasada vergi idaresinin daha başarılı çalışma olanağı bulacağı kuşkusuzdur.

Vergi ödeme doğrudan doğruya vatandaşlık bilincine dayandığına göre, bir ülkede mükellefler arasında vergi bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir¹¹⁵. Bunun gerçekleştirilebilmesi ise ancak eğitim yoluyla olmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin başarısı için, mükelleflerin eğitimi konusuna ayrı bir önem verilmesi gerekli olmaktadır.

İleri ekonomik ve sosyal düzeye sahip, endüstrileşmiş, kültür düzeyi yüksek bir toplumda, vergi idaresinin işleyişi ve göreceği fonksiyon gelişme düzeyi ile doğru orantılıdır. Henüz endüstrileşmesini tamamlanmamış, ekonomisi küçük işletme ve teşebbüslerden oluşan, eğitim düzeyi düşük (25 yaş üstü nüfusumuzun ortalama öğrenim görme süresi 5.5 yıl), dolayısıyla mali ödevlerini tam olarak yerine getiremeyen mükellef grubundan oluşan ülkemizde, vergi idaresinin başarısından söz edilemeyeceği açıktır.

H. Performans Ölçümünün Yapılamaması

Vergi idaresinde ve vergi denetim birimlerinde, periyodik dönemler itibariyle hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve vergi inceleme elemanları için performansla dayalı ödüllendirme - cezalandırma sistemi uygulanmamaktadır.

Bu durum, bir yandan, vergi idaresinin hedeflerine ulaşip ulaşmadığı noktasının kamuoyunun bilgisi dışında kalması nedeniyle söz konusu birimlerin ilave gayret gösterme ihtiyacını ortadan kaldırmakta, diğer yandan, başarılı vergi idaresi personelinin motivasyonlarını zayıflatmakta, bunların sonucunda da etkinlik ve

¹¹⁵ Henry LAUFENBURGER, , *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, (Çev. İ. Hakkı ÜLKMEN), Maliye Enstitüsü Yayın No: 25, Ankara, 1967, s.291.

verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır. Nitelikli elemanlar kısa süre içerisinde teşkilattan ayrılma yolunu araştırmaktadır.

Performans denetimi, vergi idaresinin kaynaklarını verimli, etkin, tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları hususunda gerçek bir tespit yapacak, bu durum; “hesap verme sorumluluğu ve demokratik anlayış”, “kararlara temel oluşturma” gibi konularda yarar sağlayacaktır.

Bu nedenle personelin sicil ve yükselme koşullarının adil hale getirilmesi ve personelin başarısının ölçülmesinde performans kriterlerinin dikkate alınması¹¹⁶, etkinlik ve verimliliği sağlayıcı kriterlerin belirlenmesi önemlidir.

I. Vergileme Ortamının Belirsizliği

Mevcut vergi yasalarından bir çoğu yürürlüğe girdikleri tarihten sonra yapılan ekler, yürürlükten kaldırmalar, mükerrer maddeler ve kısmi tadiller dolayısıyla oldukça karmaşık ve takip edilmesi güç hale gelmiştir. Mükelleflerin vergilendirme konusunda en önemli beklentilerinden biri de, ne kadar vergiyi, ne zaman, nereye ve nasıl ödeyecekleri konusunda önceden bilgi sahibi olmaktır. Mükelleflerin hiç bir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan kaynaklanan nedenlerle farklı işleme muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması veya bir anda ek vergilere başvurulması, mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir.

Kamu harcamalarının, vergi ödenmesi ve dolayısıyla da kayıtdışı ekonominin gelişimi üzerinde doğrudan belirleyici etkisi vardır. Vergi ödeyenlerin üzerinde en çok durdukları konulardan birisi, toplanan vergilerin nerelere ve nasıl harcandığıdır. Diğer tüm koşullar vergilendirme için en uygun ortamı hazırlasa bile, toplumda, toplanan vergilerin kötü harcandığına dair bir kanı oluşmuşsa, vergiye karşı ciddi bir direncin oluşması da kaçınılmazdır. Ülkemizde kamu sektöründe yaşanan aşırı boyutlardaki israflar mükelleflerin vergi ödeme eğilimini azaltmaktadır.

¹¹⁶ Günümüzde memurların performans değerlendirilmesi devlet memurları sicil yönetmeliğine göre yapılmaktadır. Yönetmeliğin sicil raporunda çağdaş personel değerlendirme sistemlerinde yer alan iş tanımları, performans standartları gibi objektif kriterler bulunmamaktadır.

İ. Vergi ile Vatandaş İlişkisindeki Sorunlar

Vergi sistemimizde “verginin bir vatandaşlık görevi olması” olgusu yeterince yerleşmemiştir. Bu durum da sistemdeki genel aksamalara vatandaşların ya da sivil toplum örgütlerinin yeterli tepkiyi göstermemesine ve tüm çözümlerin ne yönde olursa olsun merkezi otorite tarafından yapılmasına neden olmaktadır. Sonuçta, toplumun genel kesiminin vazgeçilmez bir unsur olarak benimsediği ve bu yönüyle de içindeki aksaklıkları kendiliğinden doğal çözüm üretemeyen bir vergi sitesi söz konusu olmaktadır. Vergi sistemimizde bu konudaki zaafiyetler¹¹⁷:

- Toplanan vergilerin etkin kullanılmadığına olan inanç¹¹⁸,
- Toplanan vergilerin bir kısmının halkın tepki duyduğu gruplara (hayali ihracatçılar, batık bankalar¹¹⁹ gibi) aktarılması,
- Kamu harcamalarında savurganlık,
- Eğitim, sağlık, alt yapı, ulaşım gibi gerekli ve temel konulara yeterince kaynak ayrılmaması,
- Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü nedeniyle yalnızca belirli (kayıtlı) kesimden vergi alınıp, diğer kesimlerden vergi almak için yeterli çabanın gösterilmemesi,
- Toplumun genelindeki güvensizliğin bireysel olarak aşılabilmesi,
- Piyasa koşulları, gereği bozuk sistemin kurallarına uymanın zorunlu hale gelmesi.

¹¹⁷ TOBB, agr, s.159-161.

¹¹⁸ İshak ALATON, “Ödediğimiz Vergiler Yolsuzluklara Gidiyor”, **Finansal Forum Gazetesi**, 15 Ocak 2001, s.7. Ayrıca batan bankaların yeniden yapılandırılmasında yaklaşık 20 milyar dolar harcandığı basında geniş bir şekilde yer almıştır.

¹¹⁹ TÜSİAD, **Türk Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Değerlendirme ve Öneriler**, TÜSİAD Görüşleri Dizisi, No:7, Haziran 2002, s.5.

J. Vergi Stratejisi Olmaması

Verginin Türkiye koşullarında kimlerden, ne üzerinden, hangi oranlarda alınacağı konusunda hiçbir stratejik belirleme yapılmış değildir. Gelirler Genel Müdürlüğü bir strateji birimi olarak değil, uygulama ünitesi olarak çalışmaktadır. Bu durum birçok konuda da görülmektedir. Örneğin, kamu gelirlerinin ne kadarının merkezi idareye, ne kadarının yerel idareye ait olacağı, gelirlerin ne kadarının dolaylı vergilerden alınacağı gibi konulara stratejik bir yaklaşımla çözümler üretilmemektedir.

II. VERGİ DENETİM ÖRGÜTÜNÜN YAPISAL SORUNLARI

Türkiye’de son yıllarda yaşanan olumsuz gelişmelerin nedenleri arasında, kamusal denetimin etkisizleştirildiği olgusunu da gözardı etmemek gerekir. Maliye Bakanlığı’nın gelir ve harcama fonksiyonlarını birlikte üstlenmesi, özellikle diğer bakanlıklara ödenek ve kadro tahsisi ile bu ödenek ve kadroların yerinde, yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi görevini yürütmesi nedeniyle, denetim birimleri diğer bakanlıklara göre önemli farklılıklar arz etmektedir.

1950 yıllardan itibaren Maliye Bakanlığı taşra teşkilatının bütün ülke çapında giderek büyümesi ve Maliye Müfettişlerin sayısal yetersizliği nedeniyle Teftiş Kurulu, asli görevi olan Bakanlığın iç denetimine yetişememeye başlamış, yetkisi bulunmasına rağmen vergi denetimine de yeterli zaman ayıramaz hale gelmiştir.

Diğer taraftan Hesap Uzmanları Kurulu, büyük ölçekli işletmelerde ihtisas vergi incelemesi yapmak üzere, yoğun ve uzun süreli özel eğitime tabi tutup yetiştirdiği sınırlı sayıda Hesap Uzmanını maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle bünyesinde muhafaza etmekte güçlüklerle karşılaştığından, orta ve küçük ölçekli firmalarla diğer mükelleflere yönelik vergi incelemelerinde ciddi aksaklıklar ortaya çıkmaya başlamıştır¹²⁰.

¹²⁰ DPT, agr, s.207.

Merkezde genel müdürlükler bünyesinde kontrolörlükler, taşrada defterdarlıklar bünyesinde ise ilgili genel müdürlüklerin denetim birimleri olarak kontrol memurlukları (yeni adıyla denetmenlikler) oluşturulmak suretiyle iç ve kamusal dış denetim alanlarında ortaya çıkan boşluk doldurulmaya çalışılmıştır. Ancak, denetim birimlerinin örgütlenmesindeki yapısal bozukluklar ve aralarındaki koordinasyonsuzluk, istenilen sonucun elde edilmesini engellemiştir.

2002 yılı başı itibariyle toplam 5.811.812 adet Gelir, Kurumlar, KDV mükellefi, 2.689 adet inceleme elemanı ile denetlenmektedir. Mükellef sayısı ile denetim elemanlarının sayısı arasındaki oransızlık çok açık bir şekilde görülmektedir. Özellikle inceleme elemanlarının orta ve büyük ölçekli işletmeleri incelediği dikkate alındığında, toplam rakamın anlamsızlığı daha net ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminde idarenin sloganlaştırdığı “etkin ve yaygın denetim” in gerçekleşmesi mümkün değildir. Vergi inceleme elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanlarının, dış etkilere karşı, incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak, gerçek anlamda yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir. Taşra veya genel müdürlük vergi inceleme elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Bu durum, taşra veya genel müdürlük vergi inceleme elemanlığında başarılı olanlarda motivasyon eksikliği ve dolayısıyla verim düşüklüğü yaratmaktadır.

Denetim birimlerinden vergi denetmenliğinin çalışma koşulları her geçen gün zorlaşırken bu kişilere tanınan haklar giderek yetersiz kalmaktadır. Atama ve görevde yükselme yönetmeliği uyarınca, vergi denetmenleri gerek mesleki gerekse idari kadrolarda yükselme şansına sahip değildir¹²¹. Bu nedenle, vergi denetmenleri özel sektörde iş buldukları taktirde meslekten ayrılmaktadırlar.

1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun

¹²¹ 4369 sayılı kanunla atamaları, yükselmeleri konusunda önemli değişiklikler yapılmış ise de, bu değişiklikler henüz özlük haklarına yansıtılmamıştır. Her ne kadar en az matrah farkı bu denetim grubu tarafından bulunsa da, en fazla mükellef yine bu denetim grubu tarafından incelenmektedir.

yürürlüğe girmesi, gerek vergi denetimi gerekse mesleğe yeni katılan vergi inceleme elemanlarının eğitimi için son derece önemli olan pek çok orta kuşak vergi inceleme elemanının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılması sonucunu doğurmuş¹²², bu da vergi denetim gücünün önemli ölçüde kan kaybetmesine neden olmuştur.

A. Denetim Örgütünün İnceleme Planlarının Bulunmaması

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli rol oynayan, vergi idaresinin en etkin örgütü olan denetim birimidir. Ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak sayı olarak yetersizlerdir. İnceleme elemanlarının sayılarının yetersizliği yanında inceleme elemanlarının örgüt yapıları arasında koordinasyonsuzluk hatta uyumsuzluk bulunmaktadır. Bu durum, Türkiye genelinde, toplam mükellefler bazında, sektörler bazında “gelişmiş ülkelerin vergi denetim örgütlerinde yapılan” türden yıllara yayılan ve mutlaka bütün mükelleflerin inceleneyeceği bir plan ve program yapılamamaktadır.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir. Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri ile, bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak, Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programları ve bu programlarda alacak esaslar çerçevesinde, bölgesel vergi denetimi uygulama programları yapılamamaktadır. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmakta, vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için sistemli ve etkin vergi denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün değildir. Bazı vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için yapmış oldukları yıllık çalışma planlarının ne hazırlanışı ne de uygulanışı sırasında ilgili

¹²² Yeminli Mali Müşavirlik hakkı için en az 10 yıllık çalışma süresi şartının konulması doğru olmakla beraber bu süre kısa olup, denetim memurlarının en verimli zamanlarında teşkilattan ayrılmaları sonucunu doğurmuştur. Bu süre Almanya’da 15 yıl olup, bir dizi sınavdan geçildikten sonra bu hakka kavuşulabilmektedir.

birimler arasında yeterli koordinasyon sağlandığını söylemek de mümkün değildir.

Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde, ülke çapında vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenip planlanması mümkün görülmemektedir. Böyle bir planlama yapılsa bile, bugünkü kurumsal yapı içinde başarılı olarak uygulanma şansı bulunmamaktadır. Oysa, vergi denetiminin bir merkezden planlanmamış olması, bazı ekonomik merkezlerde, gerek nitelik gerekse nicelik açısından, gereğinden fazla merkezi vergi inceleme elamanının görevlendirilmesine karşılık bazı merkezlere gönderilen vergi inceleme elamanının yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Aynı şekilde, mahalli vergi inceleme elamanı ihtiyacının tespitinde ve karşılanmasında rasyonellikten uzaklaşmaktadır. Vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması gibi arzu edilmeyen görev ve yetki çakışmalarına yol açmakta, vergi inceleme elamanlarının rasyonel ve verimli kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği ve bunlara uygun vergi denetimi yıllık uygulama programlarının hangi birim tarafından hazırlanacağı hususlarındaki hukuksal boşluk, gereksiz yetki tartışmalarına ve çatışmalarına yol açmaktadır. Bu tür kısır çekişmeler vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemektedir. Bu durum, aynı zamanda, vergi inceleme elemanlarının işe alınmalarında, eğitimlerinde ve vergi inceleme tekniklerinin geliştirilmesinde standardizasyonun sağlanamamasına da neden olmaktadır.

Vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan olanaklardan yeterince yararlanılmamakta, incelenecek mükelleflerin seçiminde klasik yöntemlerin kullanılmasına devam edilmekte, çağdaş veriler ve objektif kriterler henüz yeterince kullanılmamaktadır.

Vergi denetimlerinde hız ve dolayısıyla etkinlik sağlayacak sektöre vergi inceleme kılavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmış değildir. Vergi inceleme elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak

ölçüde, kendi içinde vergiler ve sektörler itibariyle uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi, vergi incelemelerine hız kazandıracak bir başka husus olmasına karşın buna uyulduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi inceleme elemanlarına destek hizmeti sağlamak üzere, sanayinin çeşitli alanlarında uzmanlaşmış mühendis, yazılımcı, teknisyen, istatistikçi, v.b. personel istihdam edilmemektedir.

2001 yılına kadar her yıl yaklaşık mükellef sayının 1.5 katı kadar mükellef denetlenmiş, 2001 yılında denetlenen toplam mükellef sayısına ani bir düşüş görülmüştür. 2001 yılında denetim sayısındaki düşüş, denetim elemanlarının bir kısmının vergi dairesindeki görevlerine geri dönmesi ile 3.797 personelle gerçekleştirilmiş olup, her bir memur $3.448.523/3797=980$ adet mükellefi denetlemiş, bir yıla bölünüp iş günü dikkate alındığında ve yıllık izin süresi çıkarıldığında, bir memurun $11 \times 22=242$ iş gününde, günde $980/242=4$ mükellef denetlediği görülmektedir. Bu sayı ideal olarak yapılan denetimin türüne göre değişmek üzere ortalama 10 kabul edilmekte olup, yapılan denetimin etkili olduğu ancak etkin ve verimli olmadığı görülmektedir.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğüne bağlı Bütçe Dairesi Başkanlıklarının büyük bölümünün saymanlık yetkisini haiz olması nedeniyle bazı birimler, Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri ve bağımsız bir dış denetim birimi olarak Sayıştay Denetçileri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Bu durum, aynı birimin veya konunun birden fazla denetim birimince denetlenmesi sonucunu yaratırken diğer bazı birimlerin de denetlenememesine yol açmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması veya yaygınlaşması gerekçesiyle artırılan denetim birimi sayısı, giderek bir taraftan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer taraftan da bugünkü denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa yol açmıştır.

B. Vergi Denetim Örgütünde Uzmanlık Ayrımının Olmaması ve İç Denetim Örgütünün Oluşturulmamış Olması

Vergi idaresinin merkez örgütüne bağlı olarak vergi denetimi yapan birimlerin, eğer uzmanlık alanları farklı ise o zaman ayrı ayrı örgütlenmesinin bir anlamı olmaktadır. Buna karşılık aynı işi yapan görevlilerin ayrı birimlerde faaliyet göstermelerinin anlamı ve yararı yoktur. Aksine koordinasyon, etkinlik ve verimlilik gibi bir çok bakımından bu durum, vergi yönetimi ve denetimine zararlı olmaktadır.

Deneyimler göstermiştir ki, başarılı bir vergi kaçakçılığı incelemesi, bu amaçla yetişmiş uzman inceleme elemanları tarafından yapılabilmektedir¹²³. Bu gün İngiltere’de denetim elemanları iki konuda ayrılmışlardır. Birisi vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olaylarını incelemekte, diğeri uluslararası vergilendirmenin teknik yönleri ile ilgilenmektedir. Uzmanlaşmış denetim dairelerinin personelinin %95’i vergi müfettişlerinden oluşmaktadır. Vergi müfettişleri genel olarak inceleme ve denetim yapmaktadır¹²⁴.

Bugün, Maliye Bakanlığı’nda iç denetim yapan denetim elemanı sayısında önemli bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, muhtelif kademe iç denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği nedeniyle etkin bir iç denetim ve harcama denetimi yapıldığını söylemek de mümkün değildir. Bir çok vergi dairesi ve saymanlık işlemlerinin denetlenemez hale gelmesi bunu açıkça ortaya koymaktadır. İç denetimde etkin ve sağlıklı koordinasyonunu sağlanabilmesi olanağı iç denetim birimlerinin bugünkü yapısı ile mümkün görülmemektedir.

Pek çok iç denetim elemanının, örneğin Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmelerinin, teftiş ve soruşturma (iç denetim yetkisi), vergi inceleme (dış denetim yetkisi) ile çakışmaktadır. Aynı şekilde, defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ile Gelirler Genel

¹²³ B. Frank WHITE, Türkiye’de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu, Ank. 1963, s.23.

¹²⁴ Mehmet ARABACI, “İngiltere’de Vergi Denetimi”, Maliye Dergisi, S.91, 1988, s.54.

Müdürlüğü, merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevler nedeniyle yapmak zorunda oldukları idari denetim, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Bu durum, vergi uygulamalarının etkinliğinin arttırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin gereği gibi yapılamamasına ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır¹²⁵.

İç ve dış denetimin birbirinden ayrı olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu gündeme getirmekte; bu da hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta ve bu amaçla ile alınan denetim elemanlarının ne vergi denerimi ne de iç denetim alanında yeterli eğitimi almamaları sonucunu doğurmaktadır.

Gelir İdaresinin, etkin ve verimli vergi uygulamaları için vazgeçilmesi mümkün olmayan yönlendirici, eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetimden mahrum bırakma tehlikesini doğurduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Nitekim bugün, vergi dairelerinin iç denetiminin gereği gibi yapıldığını söylemek olanaksızdır.

İç denetimin temel ilke ve stratejileri belirlenmemekte, Türkiye çapında genel iç denetim yıllık uygulama programları ile il bazında iç denetim uygulama programları da yapılmamaktadır. Bu durum, denetlenmesi gereken birimlerin ve konuların öncelik sıralarının belirlenmesin ve iç denetim elemanlarının işgünü planlamasında rasyonellikten uzaklaşmasına yol açmakta; iç denetimin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır. Muhtelif iç denetim birimlerinin kendi elemanları için sistemli ve etkin iç denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün olmadığı gibi, iç denetim sırasında ilgili birimler arasında yeterli koordinasyon sağlandığını söylemek de mümkün değildir. İç denetimin bir merkezden planlanmamış olması, iç denetimin gereği gibi yapılamaması sonucunu doğurmaktadır.

Yapıcı, yol gösterici ve eğitici iç denetim anlayışı yerine, inisiyatif kullanmayı önleyici iç denetim anlayışının hakim olması, kamu hizmetinin zamanında ve gereği gibi yapılmasını engellemektedir.

¹²⁵ DPT, agr, s.57-58.

Bu durum, hizmeti görenlerin ya olaylara herhangi bir sorumluluk getirmeyecek şekilde olumsuz yaklaşımları ya da üst makamlarla gereksiz yazışmalara gitmeleri şeklinde kendisi göstermektedir. İç denetim elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı, denetimlerde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak gerçek anlamda yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir. Taşra veya genel müdürlük iç denetim elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Bu durum, taşra veya genel müdürlük iç denetim elemanlığında başarılı olanlarda motivasyon eksikliği ve dolayısıyla verim düşüklüğü yaratmaktadır.

C. Vergi İnceleme Oranının Düşüklüğü Sorunu

Ülkemizde vergi inceleme oranı, çeşitli hesaplamalara göre, %2-3 arasında değişmektedir. 5 yıllık zaman aşımı süresi içinde her mükellefin incelenmesi % 10-15'dir. Mükelleflerin % 85-90'ı fiilen denetim dışıdır¹²⁶.

2001 yılında 68.132 adet vergi mükellefi incelemeye alınmıştır. Ancak, mükelleflerin bir kısmının hem gelir hem de kurumlar vergisi ile KDV raporları birlikte ve ayrı ayrı tutulduğu için bu inceleme oranı bu sayıdan daha azdır.

2001 yılında inceleme oranı $68.132/5.811.812=\%1,1$ 'dir. Vergi inceleme raporlarının $46.013/68.132=\%68$ 'i vergi denetmenlerince yapılmış olmasına rağmen toplam bulunan matrah farkının yaklaşık $958.446.579/13.479.141.747=\%7,1$ sini vergi denetmenleri, vergi incelemesinin $2.559/68.132=\%4$ 'ü hesap uzmanlarınca yapılmış olmasına rağmen matrah farkının $11.787.795.735/13.479.141.747=\%87,5$ 'i hesap uzmanlarınca belirlenmiştir. Hem iç hem de dış denetim yetkisi olan hesap uzmanları gibi yetişen ve merkezi denetim elemanı olan gelirler kontrolörleri vergi incelemesinin yaklaşık %4'ünü gerçekleştirmişlerdir. Bu sonuçlar, vergi denetmenlerinin hızlı fakat plansız, programsız ve verimsiz inceleme yaptığını, bunun da organizasyonsuzluktan kaynaklandığını ortaya koymaktadır. Boş

¹²⁶ İSTANBUL TİCARET ODASI, *Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi*, İTO Yay. No:2002-14, İstanbul, 2002, s.29.

kadroların sayısının fazla olması bir anlamda vergi inceleme elemanlarını zor yetişmeleri, eğitimlerinin uzun sürmesi nedeniyle kolay doldurulamadığı bir gerçektir.

Toplumun ve ilgili kurumların, vergi kaçırmayı ciddi bir suç olarak görmemesi ve etkin yaptırımların uygulanmamasına karşı kayıtsız kalması, vergi vermemeyi meşrulaştırmaktadır.

III. VERGİ YARGISININ SORUNLARI

Mükellefler idari yolla çözemedikleri uyuşmazlıklarını yargı yolu ile çözmektedirler. Yargıda çözümlenen uyuşmazlıkların büyük bir çoğunluğu mükelleflerce kazanılmaktadır. Son yıllarda, vergi davalarının %84'ü mükellefler lehine, %16'sı ise vergi idaresi lehine sonuçlanmaktadır. Bunun nedenlerinden bir tanesi mahkemelerce karar verilirken, bakanlığın yayınladığı genel tebliğ, iç genelge, uygulama iç genelgesi gibi uygulamaya ışık tutan hususların dikkate alınmasıdır. Bu tür aksaklıkların giderilmesi amacıyla yasa koyucunun kanunu yayımlamadan önce içeriğini ayrıntılı olarak belirlemesi ve uygulamaya yönelik açıklamaların da olabildiğince yasa maddeleri içerisinde yer alması uygun olacaktır¹²⁷.

Bugün vergi yargısının en önemli sorunu, vergi yargıçlarının hukuk bilgileri yanında iktisat, muhasebe, vergi bilgilerinin eksik olması, sıklıkla bilirkişi müessesesinin kullanılması, bilirkişiliğın tam olarak hukuki alt yapısının olmaması biçiminde sıralanabilir. Ayrıca, vergi idaresinin düzenlenen vergi inceleme raporunun ne şekilde sonuçlandığını izlememesi nedeniyle, yazdığı vergi inceleme raporu yargıda bozulan ve yargının verdiği kararların içeriğini dikkate almadan tekrar benzer rapor düzenleyen vergi inceleme elemanlarının takip edilmesi gerekmektedir. Danıştay'ın veya Dava Daireleri Kurulu'nun verdiği kararlar vergi inceleme elemanlarınca çok iyi bir şekilde incelenerek sonuçlar hakkında elde ettikleri bilgilere göre daha sonra düzenleyecekleri raporlarda bu hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Vergi yargısının "vergi dairesinin aleyhine verdiği kararlarda" yer alan

¹²⁷ KARYAĞDI, age, s.120-121.

hukuki eksiklikler ve gerçek tespite dayanmayan incelemelerin tekrar tekrar yapılması ve vergi uyuşmazlıklarının çoğalması, vergi yargısının iş yükünü arttırmaktadır. 1993-1997 döneminde Danıştay'ın vergi davaları ile ilgili kararlarıyla ilgili olarak "vergi idaresi lehine sonuçlanan davalar"ın ortalama oranı % 16 iken, "mükellef lehine sonuçlanan davalar"ın ortalama oranı % 84'dür.

IV. MÜKELLEF PSİKOLOJİSİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Vergi idaresi-mükellef ilişkisinde, mükelleflerin özelliklerinin bilinmesi, bu ilişkilerin istenen düzeyde gerçekleşmesi yönünden önemli olmaktadır. Karşılıklı anlayış içinde yürüyecek maliye-mükellef ilişkilerinin devlete ve kişilere kazandıracığı yararlar tartışmasızdır. Bu nedenle, eğitim düzeyinin düşük olduğu ülkemizde özellikle beyana dayanan modern gelir vergisi sisteminin başarı ile uygulanabilmesi için, idarenin mükellefi iyi tanınması, mükellefin de idarenin, görevlerini yerine getirme çabasında olan mükelleflerin daima yanında olduğunu bilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresinin karşısında; aynı bilgiye sahip, aynı öğrenim düzeyinde, devlet, vergi ve vergi memuru konusunda aynı düşünceye sahip bir mükellef topluluğu bulunmamaktadır. Bunun tamamen aksi olarak, toplumun çeşitli kesimlerinden, kültür düzeyleri, terbiye ve incelikleri, siyasal görüşleri birbirinden çok değişik olan bir kitle, vergi idaresi ve daha doğrusu vergi memuru ile karşı karşıya bulunmaktadır. Bu durum, vergi personelinin (vergi memuru, inceleme elemanı) karşısındaki mükellefin kültür düzeyine, sosyal durumuna, mali konulardaki anlayış ve bilgisine göre, hareket etme zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Ancak, aralarında büyük ayrılıklar bulunmasına karşın, mükellef kitlesinin bir çok ortak yanlarının bulunduğu söylenebilir. Ülkemize göre eğitim düzeyinin yüksek olduğu ülkelerde bile mükelleflerin %80'inin çok basit vergi bilgisinden yoksun olduğuna göre, mali konularda yeteri kadar bilgi sahibi olmayanların sayısının ülkemizde de pek çok olduğunu belirtmek gereksizdir. Bu konudaki boşluğun doldurulması, çeşitli öğrenim düzeylerinde

vergileme ile ilgili ödevlerin, vergi eğitimi biçiminde küçüklükten itibaren kişilere verilmesi ve bu arada her türlü yayın aracından yararlanılması ile gerçekleştirilebilir.

Türkiye’de toplumun vergi ödeme bilincinin yokluğu savına dayalı çözümlenmeleri çok ihtiyatla karşılamak gerekmektedir. Çünkü toplumla bu görüşten hareketle kurulmaya çalışılan ilişkiler tümüyle anlamsızlaşabilmekte; “vergi ödemenin erdemleri”ni çıkış noktası alan kampanyalar, halkın desteğini sağlayamamaktadır. Olayın gerçeği, yukarıda değinilen “meşrutiyet”le yakından ilişkilidir ve düzen, bireysel rasyonelliği vergi ödememekte ortaya çıkarmakta; herkesin vergi ödemesi (eşit kayıplar) ile yalnız toplumsal değil bireysel çıkarların da en çoklaştırılacağı (verginin hizmet olarak geri döneceği düşüncesi) ortama inanç bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergi ödemeye karşı olan direnci rasyonellikten çıkarmak bu “bilincin” yerleşmesi için ilk koşuldur. İkincisi ise bunun topluma anlatılabilmesidir. Bunlar sağlanmadıkça “bilinç yaratmaya” dönük uğraşlardan vazgeçilmelidir.

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel koşulu, vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi olup, bu bilincin yerleşmesi ise vatandaşın verdiği verginin nasıl harcandığının bilmesi ve vatandaşın verginin haklılığına inanmasından geçmektedir. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç artıkça vergiye karşı direnç de o ölçüde azalacaktır. Bunun için de vergiyi toplayan idarenin uygulamaların bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir¹²⁸.

Vergi bilincinin yerleşmesi ve vergi ahlakının¹²⁹ oluşmasında toplumun gelişmişlik düzeyi ve genel kültür düzeyinin doğrudan

¹²⁸ Necdet GÖKMEN & H.Abdullah GÜLEÇ, “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran-2001.

¹²⁹ Bu anlamda ahlak sözcüğü İngilizce’de mecazi anlamda “conduct” terimi ile ifade edilir. Avrupa Birliği içinde düzenlenen bir dizi “Code of Conduct” metninin içeriklerinde etik bir boyutun yer aldığı görülmektedir. Vergilendirme ile ilgili olan metnin içeriğinde de gerçekten etik bir boyut mevcuttur. Etik, felsefenin bir disiplini olarak, ahlaki eylemin bilimi şeklinde anlaşılmaktadır. İyi davranış modellerinin yaşam ve eylem alanlarında uygulanması özel etik yaratır.

etkisinin yanında, eğitimin, basın ve yayın organlarının işlevine rağmen toplumda vergi adaletinin sağlanamaması, vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı veya bazı kesimlere transfer edildiği kanaatinin yaygınlaşması halinde başarı beklemek mümkün değildir.

Mükelleflerin vergi kayıp ve kaçağa yönelmelerinde en önemli belirleyicilerden birisi de siyasal iktidarların tutumudur. Ülkemizde siyasal iktidarlar genellikle baskı gruplarının da istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilemeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir. Ayrıca siyasi partilerin vergileme konusunda birbirlerine zıt uygulama projelerinin bulunması mükelleflerin beklentilerini de değiştirmektedir.

V. ETKİN BİR VERGİ İDARESİ MODELİ ÖRNEĞİ

Etkin ve verimli bir vergi idaresi modeli dünya uygulamaları çerçevesinde hem IMF hem de Dünya Bankası tarafından önerilen model olarak belirlenmiştir.

Vergi idaresinin teknik altyapı eksikliği, kadro ve kaynak yetersizliği, olması gerekenden çok uzak özlük hakları gibi pek çok eksiğinin giderilmesi ve vergi toplama yolunda siyasal irade oluşarak, ihtiyaç duyulan yasal düzenlemelerin yapılması halinde çok daha fazla vergi toplanacağı ortadadır. Daha çok vergi toplayabilmek için, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ihtiyacı, 7 Aralık 2002 tarihinde Dünya Bankası Raporu'nda¹³⁰ ve IMF'ye verilen niyet mektubunda ve niyet mektubunun ön koşulu olan Bakanlar Kurulu Kararına ilişkin taslakta ortaya konmuş ve bu konuda üç yıl içinde yapılması öngörülen düzenlemelere yer verilmiştir. Ekonomik programın uygulanacağı üç yıllık dönemde, vergi idaresine ilişkin yapılması planlanan

¹³⁰ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **International Conference on Public Expenditure Management Reform for Effective Government**, December 10, 2001, <http://www.bumko.gov.tr/WEB/etkindevlet/proing.htm>

düzenlemeler, anılan Bakanlar Kurulu İlke Kararında, aşağıdaki başlıklar altında yer almıştır.

- Vergi idaresinin vergi politikası geliştirme fonksiyonu, yeterli ölçüde güçlendirilememiştir. Bu fonksiyonun yeterli ölçüde gelişimini sağlayabilmek için, Gelir Genel Müdürlüğüne bağlı bir “Vergi Politikası Bölümü” kurulacaktır. Aynı amaca dönük olarak, bütçe, vergi modelleri, araştırma ve istatistik fonksiyonlarının geliştirilmesi, vergi yasa tasarılarının hazırlanması, diğer düzenlemelerin yapılması ve uygulamaların izlenmesi için, yeterli sayıda yönetim kadrosu tahsis edilecektir.
- Vergi idaresinin zamanla gelişen çok yönlü, karmaşık görev ve fonksiyonları dikkate alındığında, mevcut yönetim kapasitesinin güçlendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bunu sağlamaya yönelik olarak, Gelirler Genel Müdürlüğü, fonksiyonel yapıya uygun şekilde yeniden örgütlenilecektir. Bu bağlamda, fonksiyonel alanlara göre yeterli tip ve sayıda uzmanlık kadroları oluşturulacaktır.
- Elektronik muhasebe sistemine geçilecek, beyannamelerin, internet-intranet yoluyla alınmasına başlanacaktır.
- Mükellef-idare ilişkilerini daha sağlıklı hale getirecek bir plan hazırlanarak, hizmetlerin kalitesi artırılabilecektir. Bunu sağlamaya yönelik olarak, vergi idaresi personeli için, eğitim programları oluşturulup uygulanacaktır.
- Koordine edilmiş yıllık denetim planı hazırlanacak; mükellef gruplarına göre ayrı ayrı denetim stratejileri oluşturulacak ve denetim sonuçları kullanılarak risk alanları belirlenecektir.
- Vergi idaresinin tüm birimlerinin tam otomasyona geçirilmesi sağlanarak vergi istihbarat merkezi güçlendirilecek; bu merkezde toplanan bilgilerin vergi denetimlerinde etkin olarak kullanılmasını sağlamaya yönelik düzenlemeler yapılacaktır.

- Vergi kimlik numarası uygulaması yaygınlaştırılarak ekonomik olayların vergi kimlik numarası altında izlenmesi sağlanacak ve denetim birimlerinin bu bilgileri etkin bir şekilde kullanmaları için gerekli teknik alt yapı kurulacaktır.

Yukarıda belirtilen hususların gerçekleştirilebilmesi amacıyla vergi idaresinin yeterli mali kaynaklara sahip olması sağlanacaktır.

Dünya Bankası'nca Türkiye'ye sağlanacak II. Programlanmış Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi hazırlıkları çerçevesinde ülkemizde incelemelerde bulunan Dünya Bankası heyetince, bu alanda Maliye Bakanlığı'nca ortaya konulan görüşleri de dikkate alan bir Rapor hazırlanarak, bir bilgi notu şeklinde ilgili mercilerin değerlendirmesine sunulmuştur. Raporda, vergilendirme politikası ve idaresi alanında Gelirler Genel Müdürlüğü'ne vergi sistemi ve vergilendirme idaresi alanlarında önerilen önemli stratejik önlemler: Maliye Bakanlığı'nın 6 Genel Müdürlük biriminden birisi olan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün, diğer OECD ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak daha üst bir kademedeki müsteşarlık düzeyinde örgütlenmesi,

- Vergi idaresinde fonksiyonel bir örgütlenme yapısının kurulması,
- Maliye Bakanlığı'nda, bünyesinde yeterli sayıda nitelikli vergi hukukçusu ile iktisatçı bulunduracak, ayrı bir "Vergi Politikası Müdürlüğü" oluşturulması,
- Doğrudan Vergi İdaresi üst yönetimine karşı sorumlu olacak, vergilendirme faaliyeti için özel bir iç denetim fonksiyonu oluşturulması,
- Yöneticileri ve kilit teknik personeli kapsayacak, bu personelin işgal ettiği pozisyonlar için daha kıyaslanabilir ve çekici ücret düzeylerine olanak veren bir "ücretlendirme sistemi"nin kurulması,
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nde denetim yönetimi olanaklarının güçlendirilmesi ve daha fazla sayıda vergi mükellefinin denetimine olanak verecek bir denetim

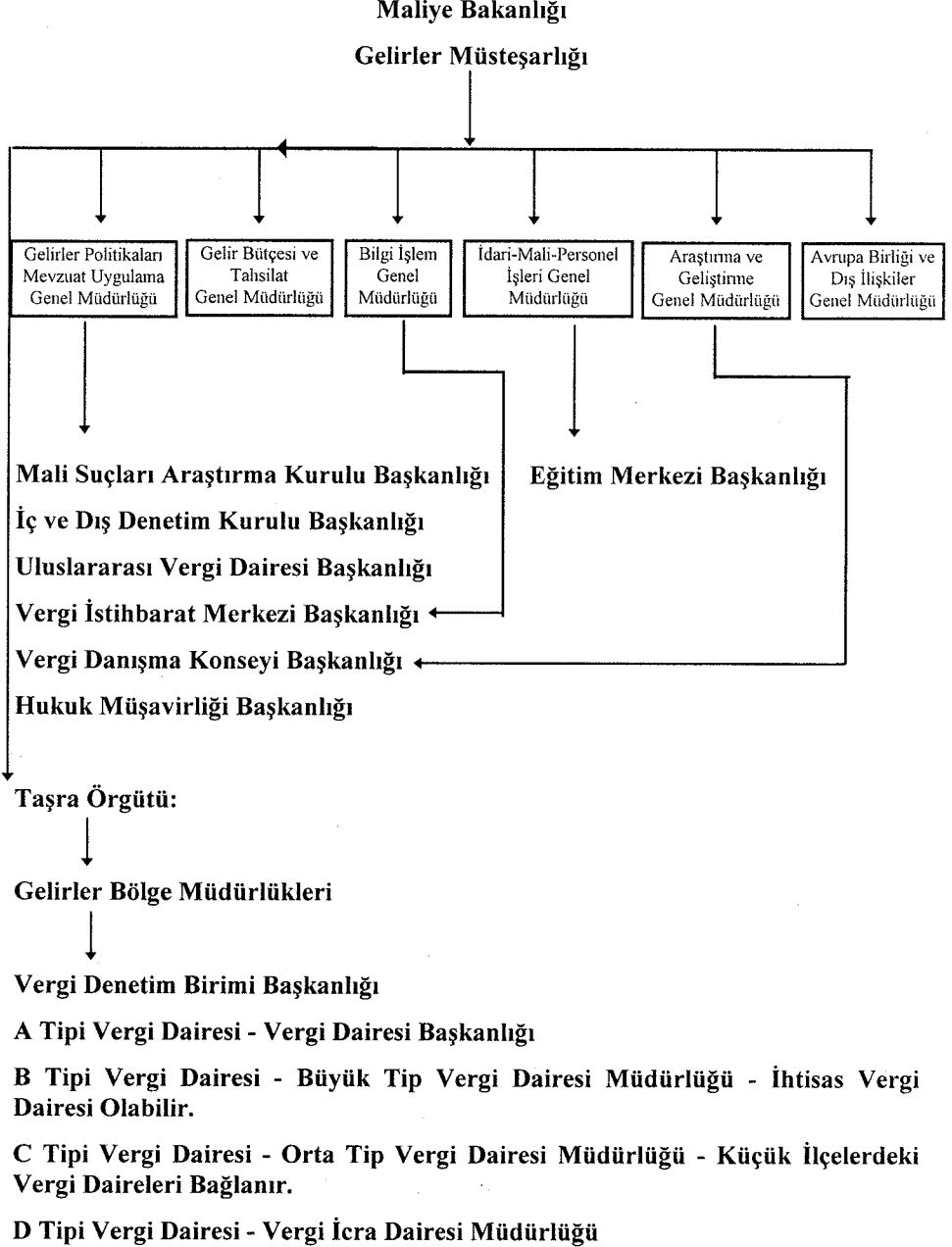
sisteminin tasarlanması, ayrıca önemli vergi mükellefleri ile onların iş hayatında ifa ettikleri işlemler konusunda sahip olunan bilgilerin ve veri tabanının geliştirilmesi.

Etkinlik bakımından vergi idaresinin koordinasyonunun sağlanması, vergi politikalarının oluşturulması, bu politikaların takip edilmesi, denetim planlarının yapılması, yapılan denetimlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi, vergi dairesinde yapılan işlemlerin ve vatandaşların yaptığı harcama ve tasarruflar ile faaliyetlerinin istihbarat merkezinde değerlendirilerek denetim birimlerine aktarılması¹³¹, personelin seçimi, eğitimi ve takip edilmesi, mesleki yükselmelerinin yeniden düzenlenerek bütün personelin hem vergi dairesi içerisinde yükselmesi, hem de denetim elemanı olması olanaklarının sağlanması, direkt denetim elemanı olarak göreve alınanların yükselme olanaklarının yeniden tespit edilmesi ve bu doğrultuda vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının aşağıda olduğu gibi yeniden oluşturulması ve buna ilişkin değişikliklerin zaman geçilmeden yapılması yerinde olacaktır.

Maliye Bakanlığının organizasyon yapısı konusundaki önerimiz aşağıdaki şemada yer almaktadır.

¹³¹ The Federal Law Review, "Tax Reform and Changing Perceptions: The Case Of Canada", <<http://uniserve.edu.au./law.bup/edinst/anu/flrv22/federal.htm>>

MALİYE BAKANLIĞI İÇİN ÖNERİLEN ÖRGÜT ŞEMASI



Gelir idaresinin örgütlenmesinde üst yönetimin az sayıda, fakat genel konularda uzman personelden oluşması, az sayıda yönetim basamağı ve hizmet üretim faaliyetlerinin örgütün alt düzeylerinde uyumlaştırılması gereklidir. Gelir idaresinin yasaları etkin bir şekilde uygulayabilmesi için diğer ülkelerde olduğu gibi Gelir Müsteşarlığı ihdas edilmeli, siyasi otorite, yani hükümet genel politikayı belirlemeli, Gelir Müsteşarlığı ise bağımsız olarak bu politikayı uygulamalıdır. Bu suretle uygulamada mevcut hiyerarşik yapının yol açtığı bürokratik karmaşaya son verilecektir. Vergi idaresinin bağımsız bir organizasyona sahip olması idarenin seçilmiş ve yetkin personelle çalışmasına olanak sağlayacaktır.

Bugün açık bir dille ifade edilmese de Defterdarlıklar ile Gelirler Bölge Müdürlükleri arasında bir çatışma yaşanmakta bu durum da vergi uygulamalarına olumsuz etki yapmaktadır. Vergi dairelerinin idari yönden valiliğe ve defterdarlığa bağlı olmaları bu birimlerin siyasi ve bürokratik baskıya maruz kalmalarına yol açmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıklarının ve vergi dairesi müdürlüklerinin gelirler bölge müdürlüğüne bağlanması bölge müdürlüğü bünyesinde gelir müdürlüğünün oluşturulması taşra teşkilatının bakanlıkla olan yazışmalarını azaltacaktır. Bir çok sorun bölge düzeyinde çözüleceği için il, ilçe teşkilatının hizmette etkinliği ve kalitesi artacaktır. Vergi denetmeni, gelir uzmanı, istihbarat uzmanı ve gelir uzmanı unvanlı görevliler gelirler bölge müdürlüğünde çalıştırılacağı için sorunların çözümü, etkin denetim ve mükelleflerin sorunlarına çözüm üretme gibi noktalarda etkinlik ve verimlilik sağlanacaktır¹³².

Modern bir vergi idaresinin temel görevi, en az maliyetle vergi sistemini uygulamak, hizmet kalitesini devamlı iyileştirerek mükelleflerine hizmet vermek, verilen hizmetin bütünlüğü, etkinliği ve adaleti konusunda en üst düzeyde halkın güvenini kazanmaktır. Bir vergi idaresinin temel görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için, gerekli yasal yetkilere sahip olması ve yeterli düzeyde kaynak ve kabiliyetlerle donatılmış olması gerekir. Gerekli yasal yetkilerle

¹³² KARYAĞDI, age, s.105-106.

donatılmış bir vergi idaresinin, yönetim anlayışı, mali kaynakları, insan kaynakları, teknolojik kapasitesi, organizasyon yapısı ve kurum kültürü bakımlarından etkin olması gerekir. Belirtilen unsurlardan her biri eşdeğer öneme sahiptir. Bu unsurlardan sadece birisi üzerinde değişiklik yapmak, fakat diğerleri ile ilgili olarak herhangi bir değişikliğe gitmemek vergi idaresinde etkinliğin sağlanması için yeterli olmayacağı gibi mevcut sistemi de yozlaştıracaktır. Türk vergi idaresinin bu unsurlar bakımından analizi yapıldığında, belirtilen tüm alanlarda önemli sorunların olduğu görülmektedir¹³³.

VI. MALİYE BAKANLIĞI TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞININ VERGİ İDARESİ VE DENETİMİ KONUSUNDA YAKLAŞIMI¹³⁴

Dünya Bankası uzmanlarınca düzenlenen 20.08.2001 tarihli “Turkey Public Expenditure and Institutional Review, Reforming Budgetary Institutions for Effectice Government” başlıklı Rapor, Türk Harcama Yönetim ve Denetim Sistemleri’ne ilişkin yerinde tespit ve öneriler de yapmakla birlikte, esas itibariyle Türk Mali Sistemi’nin kurumsal ve işlevsel çerçevede belirli düzeyde de olsa var olan istikrarını bozucu ve kamu sektöründeki karmaşayı daha da artırıcı birtakım öneriler içermektedir.

Uluslararası Para Fonu (IMF) uzmanları tarafından düzenlenen Eylül-2000 tarih ve “The Agenda for Tax Reform-The Next Steps (Vergi Reformu Gündemi-Yeni Adımlar)” başlıklı raporda, Türk Vergi İdaresi’nin yönetsel sorunları ayrı bir bölüm altında incelenmiştir. Söz konusu raporda yer alan öneri, gelir idaresinin Maliye Bakanlığı içindeki hiyerarşik yapı dışına taşınarak ayrı bir müsteşarlık şeklinde örgütlenmesidir. Yapılan öneriye göre, Gelirler Müsteşarlığı Maliye Bakanlığı ile oldukça seyrek bir ilişki içinde (politika oluşturma, uygulama, personel yönetimi, vergi daireleri yönetimi konularında) yarı otonom bir teşkilat yapısına kavuşacaktır.

¹³³ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Teftiş Kurulu Başkanlığı, agr, s.116.

¹³⁴ T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Teftiş Kurulu Başkanlığı, agr, 2002.

Söz konusu rapor, gerek analiz kapsamı gerekse analizde izlenen yöntem bakımından oldukça eksik ve yetersizdir. Raporda açıklandığı haliyle kurulacak bir Gelirler Müsteşarlığı, 1982 Anayasası'nda belirlenen ilkelere uygunluk göstermediği gibi, 3046 sayılı Kanun'un belirlediği ilkelere de aykırılıklar taşımaktadır. Raporda yapılan öneri, "maliye politikası" ve "kamu yönetimi" teorilerine uymamaktadır. Başka ülkeler tarafından o ülkelerin koşulları çerçevesinde oluşturulmuş idari yapılanmaların, hiçbir kapsamlı analiz yapılmaksızın Türk Vergi İdaresine uyarlanmak istenmesi de yönetim bilimlerine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle, Türk Vergi İdaresi için bir model oluşturmak üzere hazırlanmış IMF Raporu'nun yanlış ve eksik "teşhisler" ve "reçeteler" üzerine kurulduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yabancı uzmanlara tamamen mekanik bir tarzda hazırlanmış olan raporların uygulama şansı olmadığı gibi, uygulansa dahi başarı şansı da bulunmamaktadır. Böyle bir çaba, kaynak israfının yanında yerleşik kurumsal yapıda telafi edilemez tahribatlara da yol açabilir.

Türk Vergi İdaresi'nin yeniden yapılandırılması konusunda eğer bir çalışma yapılacak ise, bunun tamamen yerli uzmanlar tarafından yapılması gerekir. Böyle bir çalışmayı yürütebilecek teknik, yönetsel ve profesyonel bilgi ve uzmanlık kapasitesi ülkemizin yönetici, akademisyen ve profesyonel danışmanlarında vardır. Siyasi ve bürokratik değişim ve yenileşme iradesinin varlığı ilk koşuldur. Eğer bu koşul sağlanır ise, gerçek sorunların belirlenmesi ve uygun çözüm önerilerinin geliştirilmesi hiç de zor değildir.

IMF Raporu'nda, Türk Vergi İdaresi'nin mevcut sorunlarının çözümü, eksik bir analize dayalı olarak Gelirler Müsteşarlığı kurulması olarak gösterilmiştir. Halbuki, Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı içindeki mevcut hiyerarşik yapısı itibarıyla üzerine düşen görevleri yerine getirebilir. Bununla birlikte, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün daha fonksiyonel (hedef ve sonuç odaklı) bir şekilde yapılandırılması mümkündür. Bu bakımdan Gelirler Genel Müdürlüğü'nün iç teşkilatlanması yeni baştan düzenlenmelidir. Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kaldırılmalıdır. Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde, vergi politikası geliştirme ve analizi ile ilgili ayrı bir birim oluşturulmalıdır. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün mevcut yönetsel sorunlarının çözümü için uzun vadeli

bir gözden geçirme ve yeniden yapılandırma çalışmasının bir an evvel başlatılmasında fayda vardır. Uluslararası deneyimlerden de istifade edilerek, ülkemizin koşullarını dikkate alan bir yeniden yapılandırma çalışması yapılmalıdır.

IMF uzmanları tarafından düzenlenen raporda, vergi denetiminin örgütsel yapısının parçalı bir karakter taşıdığı belirtilmiştir. Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu vergi incelemesi görevini birbirinden ayrı olarak sevk ve idare etmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü vergi incelemesi ile uğraşan denetim elemanlarının % 86'sının denetim faaliyetlerini doğrudan veya dolaylı olarak sevk ve idare edebilecek durumdadır. Mevcut denetim elemanları sayısı itibariyle Maliye Teftiş Kurulu % 3 ve Hesap Uzmanları Kurulu % 11 ağırlığa sahiptir. Bu günkü haliyle, vergi denetiminin etkin olmamasının nedeni, vergi denetiminin çok başlılığından ziyade, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kendisine bağlı denetim birimlerini etkin bir şekilde kullanamamasıdır. Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesi dışındaki denetim elemanları, bu Genel Müdürlüğün bünyesine dahil edilse dahi vergi denetiminin performansında bir değişiklik olmayacaktır. Vergi denetim birimlerinin mevcut organizasyon yapısı incelendiğinde, bu yapının Türk idare teşkilatının bir uzantısı dahilinde şekillendiği görülmektedir. Taşrada, il ve ilçe düzeyinde vergi denetim ihtiyacının karşılanabilmesi için il teşkilatına dahil bir denetim biriminin devamlılığının sağlanması gereklidir.

IMF raporunda, Maliye Müfettişlerinin vergi incelemesi yetkisinin kaldırılması gerektiği belirtilmiştir. Bu görüş de, diğerleri gibi eksik ve hatalı bir analize dayalı olarak ortaya atılmıştır. 178 sayılı KHK' nin 5'inci maddesinde, Maliye Bakanı'nın emri altındakilerin faaliyet ve işlemlerinden sorumlu olduğu, Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile ilgili kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanı bu görev ve yetkisini esas olarak Maliye Teftiş Kurulu aracılığıyla yerine getirir. Bu çerçevede, vergi denetim faaliyetlerinin hukuka uygun bir biçimde yerine getirilip getirilmediği yönündeki bir teftişin tabii uzantısı olarak, bu görevi yerine getiren

Maliye Müfettişlerinin de vergi incelemesi yetkisi ile donatılması gerektiği açıktır. Bu nedenle, Maliye Müfettişleri hem vergi incelemesi hem de idari teftiş ve soruşturma görevini bir arada yürütmeye devam etmelidir. Maliye Teftiş Kurulu'nun modern kamu yönetimindeki anlayışa paralel olarak, performans denetiminin Maliye Bakanlığı'nın diğer denetim birimlerinde de uygulanması için gerekli girişimlerde bulunması; diğer Bakanlık denetim birimlerine rehberlik etmek üzere gerekli çalışmalara başlaması gerekmektedir.

Türkiye Ulusal Programında, Türk Mali Kontrol ve Bütçe Sistemi'ne ilişkin olarak uygulama olanağı oldukça sınırlı ve Türk İdari Yapısı ile uyumlu olmayan taahhütlerde bulunulmuş olup, bunlar üzerinde ciddiyetle durulması gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergiyi toplama olayının özünde sağlıklı örgütlenme sonra da insan unsuru vardır. Vergi toplamının ilk ve en önemli koşulu, mükemmel bir organizasyona sahip gelir idaresi kurmaktır. Dolayısıyla, vergi sistemi ile vergi idaresi birbirinden kesinlikle ayrılmaz. Vergi sisteminde yapılacak değişiklikler, idarenin mevcut yapısıyla uygulanıp uygulanamayacağına göre belirlenir. Vergi reformları sonucunda oluşan yeni vergi sisteminin hedeflenen amaçlara uygun bir şekilde uygulanabilmesi etkin bir şekilde çalışan bir vergi idaresini gerektirmektedir¹³⁵. Ayrıca, mevcut vergilerin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için de vergi idaresinin karşılaştığı sorunların çözülmesi zorunludur.

Türkiye Cumhuriyeti'nin özellikle 1950 yılından sonraki dönemleri incelendiğinde, vergi sistemi ve vergi idaresinde yapılan reformların ekonomi politikalarına uyum sağlanamadığı, vergi politikaları ile genel ekonomi politikalarının uyumlaştırılmadığı görülmektedir. Ayrıca yapılan vergi reformlarının sorun ortaya çıkmadan veya sorunun ilk aşamasında değil, sorunlar çoğalıp çözülemez hale geldiği anda yapılmaya çalışılması, istenen etkinlik ve verimliliği sağlayamamıştır. Diğer bir anlatımla, vergi sisteminin, son yıllarda hızla değişen ekonomik koşullara uyum sağlaması için çalışılmış, bu değişiklikler yapılırken aynı anda bu değişiklikleri uygulayacak vergi idaresi unutulmuştur.

1980'lerden sonra vergi yasalarında gerekli düzenleme ve değişiklikler yapılırken 1990'lı yılların başına kadar vergi idaresi üzerinde çok fazla durulmamıştır. Oysa tek başına vergi yasalarında yapılan düzenlemeler verginin etkin ve rasyonel bir şekilde toplanması için yeterli olmamaktadır. Yasa hükümlerini uygulayacak teşkilatın ve bu teşkilat içinde yer alan uygulamacıların göz ardı edilmek suretiyle o yasaların başarılı bir şekilde uygulanmasını talep etmek mümkün

¹³⁵ Şahin AKKAYA, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi", **Vergi Sorunları**, Sayı:81, 1995, s.102.

değildir. Oysa bilinmektedir ki “En iyi yasa kötü uygulamacılar elinde başarısızlığa mahkum olacağı gibi, kötü bir yasa da iyi uygulamacılar elinde başarılı olabilir.” Vergi yasalarını uygulayacak ve vergiyi toplayacak olan vergi idaresi ve idare içinde yer alan uygulayıcılardır.

Vergi İdaremizin, Dünyadaki gelişmeleri zamanında yakalayabilecek işlevsel ve uzmanlığa dayalı çağdaş bir örgütlenme yapısına kavuşturulması için:

- ABD IRS İdaresi ve diğer gelişmiş ülkelerin vergi idarelerinin yeniden yapılandırılmasında belirledikleri “misyon” ve “vizyon” evrensel nitelikte sayılabilir. Bu kapsamda, vergi idaremizin misyonunu “ Yeterli verginin en az maliyetle toplanması, artan bir kalite ile halka hizmet sunulması, vergi idaresinin adalet, etkinlik ve doğruluk ilkeleri ile halkın güvenini kazanarak görevlerini yerine getirmesi” olarak belirlenebilir. Aynı şekilde vergi idaremizin vizyonu¹³⁶:

- Mükellefleri hedef alan kalite ilkelerinin belirlenmesi,
- Vergi idaresinin etkinliği için sorunların teşhisi,
- Personelin daha fazla yetkilendirilmesi,
- Çağın araç ve gereçlerinin vergi konusunda hem idarenin hem de mükellefin kullanımına sunulması,
- En etkin ve yüksek düzeyde vergi toplanması,
- İnsana önem veren, ancak idari işlemlerde insani zaafı ortadan kaldıran düzenlemeler yapılması,
- Vergi hukukunun temel vergileme ilkelerinin idarenin temel anayasal ilkeleri haline dönüştürülmesi,
- Vergi yasalarının ve buna bağlı olarak idarenin uygulamalarının “vergi vermek istemediği için kasten yanlış veya eksik beyanname verenler ya da hiç bildirimde bulunmayanlar”a göre değil, “vergilerini doğru olarak

¹³⁶ KARYAĞDI, age, s.81-85.

ödemek isteyen ve bu yönde hareket eden mükelleflere” göre düzenlenmesi, buna rağmen yasalara uymayanların ise ağır bir şekilde cezalandırılması,

-Çalışanların yaptıkları işten övünç duymaları ve işi sahiplenmeleri için gerekli maddi ve manevi teşvik edici unsurların uygulanması.

- Verginin kamu harcamalarının finansmanının karşılanmasında en sağlıklı yol olduğu konusunda siyasetçileri, bürokratları ve sivil toplum örgütlerinin (halkın) bir uzlaşmasının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca salt vergi yasalarını çıkarmakla verginin toplanamayacağı, toplama olayının özünde, önce sağlıklı örgütlenme sonrada insan unsuru yattığının çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Gelir idaresinin mali bilgileri düzenli olarak açıklaması ve halkla ilişkilerde modern tekniklerden yararlanması suretiyle idare-mükellef diyalogu ve şeffaflık sağlanmalıdır.
- Vergilendirilmeyen ekonomi diye adlandırılan kayıtdışı ekonominin vergilendirilmesi için özellikle gelir ve kurumlar vergisinin geniş halk tabanına yayılması sağlanmalıdır. Ülkemizde vergi mükelleflerinin aktif nüfusa oranı yüzde 15 iken toplam nüfusa oranı ise yüzde 8 civarındadır. Dolayısıyla devlet ortalama 8 mükellefin ödediği vergiyle ortalama 100 vatandaşa kamu hizmeti sağlamaktadır. Dolayısıyla vergiler doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin karşılığı olmasa da vergi yükü dağıtımında “kamu hizmetlerinden yararlanma ilkesi” dikkate alınmalıdır.
- Gelir İdaresi, Türkiye koşullarına uygun vergi politikalarının (gümrük vergileri dahil) oluşturulması, oluşturulan vergi politikalarına uygun yasa, yasa hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik tasarıları ile tebliğlerin hazırlanması, mevzuatın uygulanması, uygulamada meydana gelen tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi, uluslararası vergi anlaşmalarının yapılması, bu politikalar belirlenirken dünyadaki gelişmiş ülkelerde ve Avrupa Birliği’ne üye ülkelerdeki gelişmelerin

takip edilerek işbirliğine girilmesi, alınan bilgilerin ülke koşullarına uyumlu politikalar haline getirilmesi, vergi tasarılarının hazırlanması aşamasında daha geniş tabanlı uzlaşma ortamının yaratılmasını ve bu suretle yeni ve ek vergilere karşı oluşması muhtemel direncin ve aksaklıkların başlangıçta bertaraf edilmesi için bütün tarafların görüşünün alınması, yürürlüğe girdikten sonra ortaya çıkacak aksaklıkları daha tasarı halinde iken tespit edilip, bunların giderilmesine zemin hazırlayabilmek amacıyla sivil toplum örgütlerinin de bulunduğu bir “vergi danışma konseyi” adlı özel bir örgüt oluşturulmalıdır.

- Vergi politikaları çerçevesinde yapılan düzenlemeler ekonomik, sosyal ve mali açıdan olumsuz sonuçlar doğurma ihtimali de göz önünde tutularak, öngörülen tedbirler uygulamaya konulmadan önce muhtemel etkileri tek tek iyi analiz edilmeli ve en az zararla en fazla etkinliği sağlayacak tedbirlerin seçimine öncelik verilmelidir.
- Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde hukuki temeli vergi yasalarına ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır. Bu nedenle halkın çoğunluğunun kararlarının vergi alanında da yansımaları gerekmektedir. Bunun sağlanması ise, öncelikle halk temsilcilerinin çoğunluğunun kabul ettiği vergi yasaları ile yasal düzenlemelerin yapılması ile mümkün olmaktadır. Eğer böyle yapılmaz yürütme organı çok geniş yetkilerle donatılırsa çoğunluğun olurusunu almayan hatta onların isteklerine ters düşen düzenlemeler yapılabilecek, bu durum vergiye karşı direnişini doğuracak, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarının aranmasını arttıracaktır. Ayrıca demokratikleşme, açıklık ve şeffaflık gibi ilkelerin vergi alanında da uygulanarak vatandaşların ne tür vergilerle hangi oranlarda karşılaşacaklarının önceden bilmeleri gerekmektedir.
- Vergi mükelleflerinin, daha geniş ifade ile vatandaşın devlete olan güveninin sarsılması, kendisini gelir ve teşebbüs bakımından güvencede hissedememesi pek çok soruna yol

açacaktır. Çoğu mükellefin çalışmaktan ziyade spekülatif yatırımlara yönelerek gelir sağlamayı tercih etmeleri durumu ortaya çıkacaktır. Bu durum uzun vadede düşünüldüğünde vergi gelirlerinin dolayısıyla kamu gelirlerinin her geçen gün düşmesine yol açacaktır. Bu nedenle vergi ile, ilgili yasal düzenlemelerin, mükellefi bezdirmeyen, yıldırmayan, rahatlıkla vergisini ödeyebilen, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmayı düşünmekten çok fazla üretip, daha fazla kazanıp daha fazla vergi vermeye sevk eden, zorlayan bir çerçevede düşünülüp hazırlanması ve vergi sisteminin buna göre oluşturulması gerekmektedir.

- Vergi uygulamaları için gerekli bina, araç, gereç ve yazılımın temini ve iyileştirilmesi sağlanmalı, teknolojinin olanaklarından azami ölçüde faydalanılmalıdır. Yönetmelik karar alma sürecinde ve etkin vergi uygulamasında çok önemli bir fonksiyon üstlenen vergi dairelerinin tüm işlemlerini kapsayan otomasyon uygulaması (fayda/maliyet analizleri göz önünde bulundurularak) tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılmalıdır. İlgili tüm kurum ve kuruluşlar, (bankalar, noterler, tapu sicil müdürlükleri, belediyeler, elektrik dağıtım şirketleri, borsalar, meslek odaları, emniyet genel müdürlüğü, trafik, diğer finans kurumları) ile gelir idaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak çağdaş teknolojik donanımına sahip alt yapı oluşturulmalı ve bu yolla alınan bilgiler gelir idaresinin ve vergi inceleme elamanının hizmetine sunulmalıdır.
- Vergi dairesi ve vergi denetim örgütünün, vergi yasalarını ve yürütme organının kararlarını her türlü dış etkenlerden uzak ve tarafsızlık içerisinde uygulayacak güçlü bir idari yapılanmaya sahip olması gerekmektedir. Bu güçlü yapı, vergi politikalarının oluşturulmasında ve değişikliklerinde, ekonominin, mali ve sosyal sonuçları hakkında hükümetlere gerekli uyarıları yapabilmeli, personelin alımı, tayin ve terfi değişimleri dış etkilere kapalı olmalıdır. Bu doğrultuda

Türkiye’de etkin ve verimli bir vergi idaresinden söz edebilmek için;

✓ **Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması:** Vergi İdaresinin bugün itibariyle vergilerde adil ve verimli bir uygulamayı sağlayamamış olması, zamanla gelişen çok yönlü, karmaşık görev ve fonksiyonları dikkate alındığında mevcut yönetimin artık değiştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı’na bağlı güçlü bir “Devlet Gelir Müsteşarlığı” kurulmalıdır. Gelir Müsteşarlığı merkez ve taşra örgütü olarak şu şekilde örgütlenmesi gerekmektedir

-Gelir İdaresinin Merkez Örgütü: Gelir İdaresi fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için, merkez örgütünün, bir kısım birimleri genel müdürlük, bir kısım birimleri ise başkanlık şeklinde oluşturulmalıdır. Genel Müdürlük olarak kurulacak olan birimler; Gelir Politikaları ve Mevzuat Uygulama Genel Müdürlüğü, Gelir Bütçesi ve Tahsilat Genel Müdürlüğü, Bilgi İşlem Genel Müdürlüğü, İdari, Mali ve Personel İşleri Genel Müdürlüğü, Avrupa Birliği ve Dış ilişkiler Genel Müdürlüğü, Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü. Başkanlık olarak kurulması gereken birimler; Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, İç ve Dış Denetim Kurulu Başkanlığı, Uluslararası Vergi Dairesi Başkanlığı ve Eğitim Merkezi Başkanlığı, Vergi İstihbarat Merkezi Başkanlığı, Vergi Danışma Konseyi Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği Başkanlığı. Ayrıca bu merkez birimlerine bağlı bir kısım taşra birimleri kurulması gerekmektedir. Gelir İdaresi, hem merkez hem de taşra teşkilatının sadece kamu gelirlerinden sorumlu, ayrı fakat kendi içerisinde bütünlüğü olan bir birim olarak oluşturulmalıdır.

-Gelir İdaresinin Taşra Örgütü: Merkezin iş yükünü hafifletecek tarzda daha fonksiyonel hale getirmek üzere şu birimler kurulmalıdır. Gelirler Bölge Müdürlükleri, Gelirler Bölge Müdürlüğüne bağlı ekonomik ve coğrafi bölgeler sahip oldukları mükellef sayısı ve büyüklükleri dikkate alınarak

A,B,C ve D tipi vergi daireleri kurulmalıdır. Defterdarlık müessesesi gelir idaresi dışında tutularak, tüm vergi daireleri bağımsız hale getirilmeli, bağlı vergi daireleri merkezdeki küçük vergi dairelerinden birisine bağlanmalı ve müdür yardımcısı ile yönetilmelidir. Vergi dairelerinin yetki bölgeleri faaliyetlerini aksatmadan, etkin ve verimli bir şekilde yürütebilecekleri büyüklükte tutulmalıdır.

-Merkez Teşkilatı İçerisinde Uluslararası Vergi Dairesi Kurulması: Türk Şirketlerinin büyük bir kısmının yabancı ülkelerde menkul kıymet ortaklığı veya direkt şube şeklinde şirketleri bulunması nedeniyle, mali ortamda kısıtlamanın kaldırılması, yeni bir zorla kabul ettirmenin düzeltilmesi, yabancı mübadele ve yabancı devlet hukukunun uluslararası vergi dairesinde yaptırımı, uluslararası tahkikat, transfer fiyatlandırma ve yabancı otoritelerle bilgi alışverişi yaparak vergi antlaşmaları kurmak, dışarıya denetçiler göndermek, yabancı ülkelerde bilgi toplamak, transfer vergilendirme bedelini anlatmak için inceleme yapmak amacıyla uluslararası vergi dairesi adında bir vergi dairesinin kurulması gerekmektedir.

✓ **Vergi Dairelerinin Etkin Hale Getirilmesi:** Vergi kaçakçılığını önlemek için öncelikle, mevcut vergi sisteminin gözden geçirilmesi özellikle mükelleflerin ödeme gücü, ödeme zamanı ve mekanı yönünden aksaklıkların (vergi işkencesi) varsa bunların düzeltilmesi, vergi takvimindeki yoğunluğun olabildiğince azaltılması gerekmektedir. Psikolojik vergi direncinin mükellefin nihai fayda kaybetmesinden ziyade “sıkıcı” ve “gayri adil” olmasından doğacağı, dolayısıyla hafif, ödenmesi kolay, fakat mükellefi sıkı ve gayri adil olan bir verginin ağır bir vergiden daha şiddetli bir dirençle karşılaşılacağı bir gerçektir. Dolayısıyla ülkemizde vergi idaresi yeniden yapılandırılırken; tahakkuk servisleri daha aktif hale getirilerek, masa sistemi oluşturulmalı böylece bir mükellefin işlemleri bir kaç memur tarafından aynı noktada yapılarak bürokrasi azaltılmalıdır.

Vergi daireleri mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek ve benzeri vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitmelerine neden olan hususlar alınacak tedbirler ile asgariye indirilmeli, vergi daireleri mükelleflerin danışma dışında gelme ihtiyacı duymadıkları bir yapıya kavuşturulmalıdır. Mükelleflerinin mükellefiyet tesisleri ile vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerinin her aşamasının vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi, vergi dairesi yöneticilerini yürürlükteki mevzuatın ağır evrak trafiğinden kurtararak planlama, koordinasyon ve izleme gibi temel yöneticilik görevlerini gereği gibi yerine getirmesi sağlanmalıdır.

-“Beyanname Kabul İşleme ve Değerlendirme Merkezi” Kurulması: Mükelleflerin beyannamelemlerinin mükellef ve mükellefiyetle ilgili kısımları gelir idaresinin bilgisayarlarında kayıtlı bilgilere dayanılarak doldurularak her mükellefe gönderilmeli, mükelleflerden beyannamenin matraha ve mahsup edilecek vergilere ilişkin bilgilerin doldurularak bu merkezlere geri gönderilmesi istenmelidir. Gelen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk işlemleri bu merkezlerde yapılarak, ilgili mükellef ve mali müşavirlerine (verilen şifrelerle) ve bağlı olduğu vergi dairesine on-line sistemi ile gönderilmelidir.

-Defter, belge düzeni ve vergi beyanı kolaylaştırılmalı, mükellef gerekmedikçe Notere gitmeye zorlanmamalıdır.

✓ **Vergi İdaresi Personel Yapısının Performansının Arttırılması:** İyi işleyen bir organizasyon kurulmasının, Türkiye'nin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulması, bu politikalara uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi yetişmiş nitelikli personelle yapılabileceğinden; gelir idaresinin iyi yetişmiş kişilerin tercih ettikleri bir yer olmaktan çıktığı imajı değiştirilmeli ve işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin uzun yıllar görev yapmak istedikleri, bu nedenle gelir idaresinin mesleğe uygun bir öğrenim görmüş personel alan,

bunları mesleğin gerektirdiği hizmet içi eğitime tabi tutan, eğittiği kalifiye personeli muhafaza etmeyi sağlayacak maddi ve manevi motivasyonları sunabilen bir kurum haline getirilmelidir.

Gelir idaresinin merkez ve taşra personelinin atanma, yükselme ve yer değiştirmeleri ile ek ücret ödemelerinin ve performans değerlendirme sonuçlarının objektif kriterlere göre yapılması, çalışanın ödüllendirilebildiği, kayırmacılığın yapılmadığı, performans değerlendirilmesi ve denetimine geçilmelidir. Personeli eylem veya fiillerinden dolayı yararlandıkları faydayı ölçen muhtelif performans değerlendirilmeleri yapılmalıdır.

Vergi idaresi personelinin performansının artırılmasında hizmet içi eğitimin (HİE) etkinliğinin artırılması yönünde;

-HİE programlarında başarılı olanlar ve bu başarılarını uygulamada da sürdürenler, yükselme, ücret artışı vb. açıdan ödüllendirilmeli,

-HİE gereksinimler ve sorunlar analizi araştırmalarına dayandırılmalı,

-HİE programlarının uygulanması yöntemi aşamasında seçilen yöntemlerin katılımcı bir niteliğe sahip olması sağlanmalı ve gerekiyorsa bu programların tekrarlanabilmesine fırsat verilmeli,

-HİE programlarının içeriği anlamlı, anlaşılır ve her şeyden önemlisi uygulanabilir olmalı. HİE programlarına katılanlara, öğrenme sürecinde geribesleme yoluyla nasıl bir öğrenme çizgisi izledikleri zaman zaman iletilmeli,

-HİE programları kurumun kültürünü benimsetmeye yönelik olmalı,

-HİE programları, personelin yapısına uygun, iş tanımları ve bu tanımlardaki değişikliklere uyum sağlayabilecek şekilde zaman zaman gözden geçirilmeli,

-HİE sonrası işteki verimlilik ve kurumu benimseme ölçütlerinde gelişmelere yol açıp açmadığı ölçülmeli ve sonuçlar eğitim programlarına yansıtılmalı,

-HİE sürecini bütün aşamalarıyla planlayacak, uygulanmasını sağlayacak ve değerlendirerek gerekli önlemleri alabilecek, konularında uzman kişilerin istihdam edildiği kurumsal bir birim kurulmalı.

-HİE programlarına ayrılan ödenek artırılmalı, bu programların yaygınlaştırılması ve sürekli hale getirilmesi konularına da önem verilmelidir.

✓ **Gelir İdaresinde Otomasyon ve İnternet-İntranet Sisteminin Kurulması:** Maliye Bakanlığı'nda vergileme ile ilgili bilgisayar uygulamalarında bazı "teknik tercihlerin" yapılması da önemli olmaktadır. Kurulacak sistemlerin daha etkin ve ucuz işletilmeleri olanaklı olması sağlanmalıdır. Bu alandaki ilk sorun; Maliye Bakanlığı'nın "gelir ve denetim üniteleri"nde makine tek tipliliğinin sağlanmasıdır. Sonraki aşamada tüm Maliye Bakanlığı'nın bilgisayar makine parkı "tek tiplileştirilme"lidir. Son aşamada; devletin tüm bilgisayar sistemleri için bu uygulama yapılmalıdır. Makinaların bakım ve onarımı kolay ve ucuz olacak, istenilen bilgilere kolayca ve hızla ulaşılabilecektir. İkinci sorun; Maliye Bakanlığı'nda bilgilerin "depolanması ve ham saklanması" yerine, bilgilerin "işlenerek" depolanmasıdır. Bu aşamada, vergi daireleri yönetimleri, yerel ve merkezi denetim elemanları ile bilgisayar programcılarının ortaklaşa çalışmaları gerekecektir. Hazırlanacak bilgi işleme programları ve işlenmiş bilgileri kullanma programları ile bilgilerin daha hızlı ve sistemli kullanımı sağlanacaktır. Bu yöntemlerle, beyanname taraması ve ayıklanması, gelir-katma değer vergisi hasılatı karşılaştırması gibi işlemler bilgisayardan yararlanarak yapılabilecektir. Optik okuyucularla ayıklama yöntemleri buna olanak sağlayacaktır. Bu uygulamalar, mükellefler açısından "vergi kaçırma" da caydırıcı etkiler oluşturacaktır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Amerikan Hazine Dairesi'nden sonra en iyi

korunan yer, İç Gelirler Yönetiminin “İstihbarat Arşivi”dir. Buradaki bilgilerin çeşitli programlarla değerlendirilmesi sonucu; her türden beyannamenin %99’u denetlenebilmektedir. Böyle bir sistemin, vergi mükelleflerini, vergi kaçakçılığına yöneltmekten caydıracağı açıktır. İnternet vergi dairesi konusunda başlatılmış girişimler yasalarda gerekli düzenlemeler yapılarak, tahsilatı kapsayacak şekilde genişletilmelidir.

- Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi ile vergi mükellefleri arasında ve Gelir İdaresinin kendi üniteleri arasında oluşturacağı LAN (Local Area Network, belli bir ildeki iletişim ağı) ya da WAN (World Area Network, birden çok il arasında iletişim ağı) kurmalı ve işletmelidir. Böylece, bilgilere ulaşma ve bilgileri işleme daha da hızlanacaktır. Özetle, bilgisayarın teknik özelliklerinden yararlanılarak öncelikle;
 - Mükelleflere verilen “Alo Maliye” hizmetinin etkinliğinin artırılması,
 - Mükelleflere vergi beyannamelerinin otomasyon merkezinde hazırlanarak gönderilebilmesi,
 - Mükelleflerin beyannameleri alınarak, vergi tarhiyatı ve tahakkuku yapıldıktan sonra on-line sistemi ile internet veya intranet aracılığı ile mükelleflere duyurularak, mükelleflerin ödemelerini internet aracılığı ile ödeyebilmeleri,
 - Beyannamelerinin doldurulmasının internet aracılığı ile yapılabilir hale getirilmesi,
 - Elektronik imza oluşturularak bu sisteme zaman kaybetmeden geçilmesi,
 - Vergi idaresinde geniş çaplı ve etkili çalışan bir istihbarat arşivi oluşturulması,
 - Vergi idaresine, beyanname tarama (tahakkuk teftişi) ve incelenecek beyannameleri ayıklama çalışması olanağı sağlanması,

-Vergi denetimine, beyanname tarama (tahakkuk teftişı) ve incelenecek beyannameleri ayıklama çalışması imkanının sağlanması,

-Vergi denetim elemanlarına, istihbarat arşivindeki bilgileri değerlendirip daha etkili vergi incelemesi yapabilme ortamının sağlanması amaçlanmalıdır.

✓ **Gelir İdaresinde Denetim Yapısı ve Sistemin Yeniden Oluşturulması:** Vergi idaresinde iç denetim (idari denetim) ve dış denetim (vergi denetimi) birimlerine ilişkin bu birimleri etkin ve verimli hale getiren kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi denetim kadroları sayı, gözetim sistemi ise çapraz kontrol sağlayacak biçimde teknik donanım açısından desteklenerek, mükellef ve konu itibarıyla denetim yaygınlaştırılmalı, esas itibarıyla kayıtdışı ekonomiyi hedef alan denetim gerçekleştirilmelidir.

-İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Gelir İdaresinde; günümüze kadar oluşmuş bir iç denetim kurumunun özel olarak örgütlenmediği, dış denetim elemanlarının gerek duyulduğu zamanlarda iç denetim görevlerini yerine getirdiği, son yıllarda yok denecek kadar az iç denetimin yapıldığı görülmektedir. Özellikle Gelir İdaresinde çalışanların toplam kalite anlayışına uygun çalışması, performans denetiminin ve ölçümünün yapılabilmesi, personelden kaynaklanan ve çeşitli zamanlarda ortaya çıkan sorunların ve usulsüzlüklerin önlenmesi gibi amaçlarla denetimin sağladığı yüksek performanstan faydalanmak için iç ve dış denetim kurulu başkanlığı adı altında oluşturulacak birimde bir iç denetim birimi oluşturulmalı, her denetim biriminin ihtisas sahibi olduğu alanda denetim yapmasını sağlayıcı yeniden yapılandırmaya gidilmelidir.

(i)Vergi dairesi müdürleri ve diğer müdür kadrosunda bulunanların yürütmekte olduğu idari görevler nedeniyle dış denetim yetkileri kaldırılmalı, gelir idaresi, etkin ve verimli vergi uygulamaları için vazgeçilmesi mümkün olmayan yönlendirici, yol gösterici ve yapıcı iç denetim olanaklarına

kavuşturulmalıdır. Bu durum idarede yönetsel etkinliğin sağlanabilmesinin zorunlu koşullarından birisidir.

(ii) İç denetim teşkilatı, merkez ve taşrada bölge müdürlüğü düzeyinde örgütlenmeli, merkezi iç denetim elemanlarının sadece iç denetim ile görevlendirilmesi gerekmektedir. “Hem inceleme hem de iç denetim yetkisi bulunan inceleme elemanlarının çalışmalarının çok büyük bir kısmını dış denetime ayırdıklarından (bu durum bu inceleme elemanlarının işine gelmekte, teşkilattan ayırdıklarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik yapmaları kolaylaşmaktadır) gelir idaresinin etkin ve verimli uygulamaları için zaman ayıramamaktadırlar.”

(iii) İç denetimin temel ilke ve stratejileri belirlenmeli, bu ilke ve stratejiler göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel iç denetim yıllık uygulama programları ile il bazında iç denetim uygulama programları da yapılmalıdır. Bu durum, denetlenmesi gereken birimlerin ve konuların öncelik sıralarının belirlenmesinde ve iç denetim elemanlarının iş gücü planlamasında rasyonelliğin sağlanması dolayısıyla iç denetimin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde artıracaktır.

(iv) İç denetim sisteminin oluşturulması halinde, bu iç denetim elemanlarının özellikle taşrada görev yapanları dış etkilere karşı korunmalı, taşra ve merkez iç denetim elemanlarının başarılı olanlarının hiyerarşik yükselmeleri sağlanmalıdır.

-Dış Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Dış denetim biriminin ayrıca oluşturulması, taşra ve merkez dış denetim biriminde görevlendirilecek olanların eğitimlerinin aynı ve birlikte verilmesi sağlanarak tek bir kurul adı altında birleştirilmelidir. Hiyerarşik yükselmelerine olanak tanınarak motivasyonları artırılmalıdır. Bu doğrultuda; Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin bir kısmı sadece iç denetimde görevlendirilerek tek bir kurul haline getirilmelidir.

Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin bir kısmı dış denetim ile görevlendirilerek tek bir kurul haline getirilmelidir.

-Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyonun Yapılması: Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri ile bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık, 5 yıllık uygulama planları ve programlarının yapılması gerekmektedir. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının iş gücü planlamasında rasyonelliğin yakalanmasını sağlayacaktır. Denetim kurulunun başında bulunan yetkilinin çalışma plan ve programının hazırlanışı ve uygulanışında koordinasyonu en iyi şekilde sağlaması gerekmektedir.

Vergi denetiminin bir merkezden planlanmış olması, bazı ekonomik merkezlerde gerek nitelik gerekse nicelik açısından gereğinden fazla sayıda vergi inceleme elemanı bulundurulmasını engelleyecek, mükellefin mükerrer (tekrar tekrar) olarak incelenmesinin ve yetki çatışma ve çakışmalarının önüne geçecektir. Vergi denetimin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği, bunlara uygun yıllık ve beş yıllık vergi denetim programlarının hangi birim tarafından hazırlanacağı ile ilgili karmaşıklığa son verilerek kurulların tek olması, iç ve dış denetim birimlerinin ayrılması ile sağlanacaktır.

-Vergi denetiminin etkinliğinin artırılabilmesinde denetimin cezalandırıcı olmasının yanısıra, eğitici ve öğretici de olmalıdır. Önemli olan yasalara uygun hareket etmeyi sağlamak olmalıdır. Etkin vergi denetimiyle yasalara uymayan mükelleflerin ödüllendirilmesinin önüne geçilmelidir.

-Dış Vergi Denetimin Elemanlarının Performans Değerlemesinin Yapılması: Vergi denetim birimlerince, periyodik dönemler itibariyle, hedefler ve faaliyet sonuçları

kamuoyunun bilgisine sunularak, vergi inceleme elemanlarının performansına dayalı ödüllendirme – cezalandırma sistemi yoluyla değerlemelerinin yapılması gerekmektedir.

- Ülkemizde vergi dairelerinde sıkışıklığa, aksaklığa yol açan uygulamaların gönüllü ve cebren “tahsilat işleri”nden kaynaklandığı gözlenmektedir. Hemen her ay, beyanname verme ve vergi yatırma dönemlerinde vergi daireleri çalışmaz duruma gelmektedir. Cebren tahsilatta, hacizli malların saklanması ve paraya çevrilmesi sorun olmaktadır. Dolayısıyla, yeni örgütlenmede vergi dairelerinin “tahsilat” fonksiyonu olmamalıdır. Vergi dairesi, çoğunluğu postayla yollanacak vergi beyannamelerini alıp vergiyi tahakkuk ettirmek ve belgeleri/bilgileri saklamakla görevli olmalıdır. Beyannamesiz yükümlülüklerde ise vergi dairesi yalnızca vergiyi tarh, tahakkuk ve ilan ettirmelidir.

Ülkemizde de vergilerin tahsilatları iş yeterliliği devlet tarafından kabul edilmiş mali müşavirler, ya da özel vergi toplama büroları tarafından yerine getirilebilir ve vergi idaresinin denetim işlevine yardımcı olarak yeminli mali müşavirlik büroları daha etkin olarak kullanılabilir¹³⁷.

- Vergi idaresinde mükellefin de temsilini sağlayacak bir organizasyonel yapı kurulması gerekmektedir. Mükelleflerle idare arasında bağımsız hakem müessesesi oluşturulmalıdır. Uzlaşma müessesesi ABD Mükellefin Avukatı Sistemi veya İngiliz Ombudsman Sistemi benzeri bir yapı desteğiyle etkinleştirilmelidir. Ülkemizde mükellef-vergi idaresi ilişkilerinde kilitlenme noktaları belirlenerek bu konuların çözümüne yönelik **Ombudsman Kurumu** oluşturularak sisteme katıldığında, hem verilen kamu hizmetlerinin kalitesi

¹³⁷ Yalnız bu önerinin tek sakıncası, gelirini, denetlediği mükelleflerden sağlamak durumunda olan yeminli mali müşavirlerin kamu-özel çıkar çatışmasındaki konumunun ne olacağıdır. Faruk YALÇINER, “Özelleştirilerek Yok edilen Vergi Denetimi”, **Cumhuriyet**, 27 Nisan 2001, s. 2.

belli ölçüde yükseltilecek hem de mükellefe kolaylık sağlanmış olacaktır. Bu kurum yargı öncesi bir filtre olarak vergi mahkemelerinin yükünü azaltmada yardımcı olabilecektir¹³⁸.

- Çağdaş vergi sistemlerinin, mükelleflerin gönüllü katılımlarına dayanmak zorunda olduğu herkesçe artık kabul edilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi sistemini benimsemelerine büyük önem verilmeli, vergi vermemenin maliyeti iyi anlatılmalıdır. Mükellefin gönüllü uyumunu sağlayıcı önlemlerin, idarenin maliyetini de önemli ölçüde azaltacağı unutulmamalıdır. Dolayısıyla gönüllü olarak vergi vermeye yöneltme yolları vb. mükellef uyumunu artırıcı vergi yönetiminde iç performansı geliştirme hizmetleri arttırılmalıdır. “Vergi verilmez, alınır” gerçeği karşısında, vergi bilincinin toplumun tüm kesimlerinde yerleştirilmesi bir zorunluluktur.

Vergi bilinci yerleştirilmediği sürece ne kadar etkin denetleme yapılırsa yapılsın vergi toplamada başarılı olunamayacağı bir gerçektir. Kamuoyu ve vergi idaresi arasındaki diyalog yalnızca vergi ödeme sırasında kurulmakta, halk vergi konusunda yeteri kadar bilgilendirilmemektedir. Vergi konusunun okullarda ilgili derslerde vergi bilincini gerçekleştirebilecek biçimde ele alınması ve işlenmesi sağlanmalıdır. Diğer yandan çağdaş iletişim araçlarından yararlanarak kamuoyu bu konuda aydınlatılmalı ve vergi ile ilgili veriler periyodik olarak kamuoyuna duyurulmalıdır. Ayrıca mükelleflerin belge, beyanname düzenleme gibi konularda eğitilmesi amacıyla kitle iletişim araçlarından yararlanılmalı ve bu konuda eğitici programlar düzenlenmelidir.

¹³⁸ ABD’de Vergi Yükümlüsü Ombudsmanı olarak yerleşik bir kurum vardır. Normal işlemler aşamasında ya da idari kanallarla çözülemeyen vergi idaresi sorunlarının çözümü için bir program oluşturulmuştur. Nihal SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği-Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi**, TESEV Yayını, İstanbul, 2000, s.53-54.

Vatandaşlık ile vergi mükellefligi özdeşligi saglanmalı, vatandaş olabilmek için vergi yükümlüsü olma gereği kamuoyu bilincine, yerleştirilmelidir. Bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi mükellefligi olma önkoşulu aranmalıdır. İktisadi faaliyet gösteren bütün gerçek ve tüzel kişiler teşvik edici şekilde vergilendirilmeli, vergi mükellefi olmanın avantajları olmalı, bu amaçla Gelir ve Kurumlar Vergisi ödenmesi ve miktarı sosyal ve ekonomik itibar dayanağı yapılmalıdır. Yüksek vergi verenlerin uçak seyahatlerinde VIP'ten, spor karşılaşmalarında şeref tribününden yararlanabilmesi gibi olanaklar saglanmalıdır.

Toplanan vergilerin her birinin, her bir kuruluşunun verimli olarak değerlendirildiğinin, israf edilmediğinin mükelleflere hissettirilmesi amacıyla toplanan vergilerin siyasi idarece nerelere sarfedildiğini gösteren bilanço ve raporlar hazırlanarak yasama organına ve kamuoyuna sunulmalıdır. Bu durum halkın bütçenin kullanımına yönelik şüphe ve kaygılarını asgariye indireceği gibi, mükelleflerin, vergiye karşı olan "hiç ödememe veya eksik ödeme" şeklinde ortaya çıkan tepki ve direncini bertaraf edecek ve hükümetlerin bütçe üzerindeki tasarrufunda da azami titizliği göstermesine neden olacaktır. Ayrıca vergi idaresi çalışanları mükellefleri kaliteli hizmet sunulması gereken müşteri olarak görmelidir.

Her ülkede vergi sistemlerinin ekonomik ve sosyal teknik ve siyasal yapıdaki değişimleri izleyebilecek bir biçimde yapılandırılmasının önemi ve boyutları farklı olmakla birlikte günün koşullarına göre, rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması amacıyla vergi sistemleri sürekli olarak reforma tabi tutulmaktadır. Vergi sistemlerinde yapılan düzenlemelerinle yeni vergi uygulamalarının, diğer vergilerle uyum halinde olması, ekonomik gelişmeyi engellememesi ve mükellefler tarafından bir tepkiyle karşılanmaması üzerinde önemle durulması gerekmektedir. Bu nedenle, bir vergi sisteminin tamamının gözden geçirildiği ya da büyük bir vergi reformu yapıldığı sırada, vergi yasalarını yeniden düzenleyecek olanlar, yaptıkları düzenlemelerin vergileme ilkelerine uygunluğunu dikkate

almak zorundadırlar. Vergileme ilkelerine uygun olarak hazırlanmayan vergi düzenlemeleri, gerek mükellefler, gerekse vergi idaresi tarafından tepkiyle karşılanabilmekte ve istenmeyen mali, iktisadi ve sosyal yönden olumsuz etkilere neden olunabilmektedir.

Vergi bilincine ulaşmamış toplumlarda, vergi vermeyen kitleler enflasyon vergisi" ve "kalitesiz ve yetersiz kamu hizmeti"yle karşı karşıya kalmaktadırlar. Dolayısıyla vergi reformuyla adil bir sistemin oluşturulacağı inancının topluma yerleştirilmesi ve kararlı bir yaklaşımın benimsenmesi gereklidir. Vergi reformu, verimlilik ve adalet ilkeleri esas alınarak, üretim ve yatırım üzerindeki olumsuzlukları giderecek şekilde yapılmalıdır. Dolayısıyla toplanan vergiler piyasaların doğal akışını değiştirici yönde harcanmamalıdır. Vergilemede belirli bir sektör için haksız rekabet oluşturmamalıdır.

Vergi tabanının genişletilmesi¹³⁹, özel sektörün kurumsallaşmasına, davranış kalıplarının değişmesine ve vergi idaresinin güçlenmesine bağlı olduğu uzun bir süreçtir. Dolayısıyla yeni yöntemlerle bu süreç mutlaka hızlandırılmalıdır. Türk Vergi Sisteminde yıllardır birçok yenilik ve değişikliklerin yapılmasına rağmen, vergi idaresinde köklü değişikliklerinin gerçekleştirilememesi, vergi sisteminin, ekonomik ve mali yapı ile bütünleşmesine engel oluşturmaktadır. Vergi sistemimizin verimliliğinin artırılmamasının nedenini sadece vergi yasalarımızda değil, vergilere bir türlü uyum gösterememiş mükellef grupları ile mükelleflerle yeterince sıkı ve gerekli diyalog kuramamış vergi idaresinde aramak gerekmektedir. Dolayısıyla öncelikli olarak vergi idaresinde reform yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Gelir idaresi yeniden yapılandırılmadığı sürece vergi yasalarında yapılacak değişmelerin uygulamada başarısı sınırlı olacaktır. Reform programı çerçevesinde alınacak tedbirlerin seçilmesinde ve uygulanmasında ekonomik, sosyal, idari ve uluslararası faktörler titizlikle değerlendirilmelidir. Yapılması düşünülen değişikliklerle ilgili çalışmalarda vergi sistemi bir bütün olarak ele alınmalı ve sistematik bir bakış açısı getirilmelidir.

¹³⁹ Nüfusumuz Son 17 yılda yaklaşık olarak % 30 artarken, vergi mükellefi ise % 1 artmıştır. 1995-2001 yılları arasında milli gelir aynı düzeydeyken vergi mükellefleri iki kat vergi ödemiştir.

Sonuç olarak temel hedef;

- Daha hızlı, daha kolay karar alabilen; teknolojik gelişmelere açık; yüksek güvenilirli, işlevsel bilgilere sahip; kurumlar arasında düşük maliyetli ve yaygın bilgi paylaşımına açık ÇAĞDAŞ GELİR İDARESİ,
- Tüm fonksiyonlarını bilgisayar destekli yürüten; kendi kendine yeterli; hızlı, hatasız, kesintisiz hizmet üreten; personelini, işlemlerini ve verdiği hizmet kalitesini anında izleyen; mükellefinin tüm bilgisine tek tuşla erişen ve mükellefe hakim ÇAĞDAŞ VERGİ DAİRESİ,
- Kendi bilgisini internet üzerinden sorgulayabilen; beyannamelerini internet üzerinden verebilen; hızlı, hatasız, kesintisiz hizmet alabilen, idareye güveni tam MUTLU MÜKELLEFLER,
- Mükellefi ile uyumsuzluğu asgariye indirilmiş bir vergi idaresi olmalıdır.

Belli ölçüde özerk, etkin, motivasyonu yüksek, olayları geriden izlemeyen, vergi sistemine hakim, beşeri sermayesi üst düzeyde olan ve maddi anlamda da tatmin edilmiş bir vergi idaresi için yapılacak harcamalara getirisi çok yüksek birer yatırım olarak bakmanın zamana çoktan gelmiştir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ACUNA, Luis Fernando Ramirez. "Privatisation of Tax Administration", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- AKALIN, Güneri. "Anayasal İktisat ve Türkiye İçin Ekonomik Anayasa Önerisinin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:185, Yıl:1997.
- AKALIN, Güneri. "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:151, 8 Mart 1994.
- AKALIN, Güneri. "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", **Yaklaşım**, Sayı:41, Yıl:4, Mayıs 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. "Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyetleri ve Vergileme Açısından Önemi", **Yeni İş Dünyası Dergisi**, Sayı:1, Şubat 1981.
- AKKAYA, Şahin. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi İdaresi", **Vergi Sorunları**, Sayı:81, 1995.
- AKTAN, Coşkun Can. "Kamuda Kalitesizliğin Çözümü İçin Toplam Kalite", **Forum**, Haziran 1997.
- AKTAN, Coşkun Can. **Politik İktisat**, TİSK İnceleme Yayınları No:19, 1997.
- AKTAN, İbrahim. "Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi Yayınları No:3064/0257, Bursa, Mayıs 1992.
- AKTÜRK, İsmail & GÖKBUNAR, Ali Rıza. "Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:173, Ocak 1996.

ALATON, İshak, “Ödediğimiz Vergiler Yolsuzluklara Gidiyor”,
Finansal Forum Gazetesi, 15 Ocak 2001.

ALTUĞ, Osman. “Vergiye Karşı Başkaldırı”, **Görüş**, Mart 1994.

ARABACI, Mehmet. “İngiltere’de Vergi Denetimi”, **Maliye Dergisi**,
Sayı:91, 1988, s.54.

ARIN, Tülay. “Devlet Hizmetlerinde Etkinlik”, **Maliye Araştırma
Merkezi Konferansları**, XI. Seri, İstanbul Üniversitesi, İktisat
Fakültesi, İstanbul, 1993.

AYDIN, Fazıl. “Gelir İdaresi Otomasyon uygulaması”, **Vergi
Sorunları** Mart 2002.

BALCI, Asım. “Amerikan Vergi İdaresinde Toplam Kalite Yönetimi’ne
Geçiş (1986-1993)”, **Vergi Dünyası**, Nisan 1999.

BATIREL, Ö. Faruk. “Çağdaş Vergi Politikası”, **Prof.Dr. Bedi N.
FEYZİOĞLU’na Armağan Maliye Araştırma Merkezi
Konferansları**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye
Araştırma Merkezi Yayın No.3694-542/77, 1993, İstanbul.

BATIREL, Ö. Faruk. “Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve
Vergileme Maliyetleri”, **Türk Gelir İdaresinin Yeniden
Yapılanması Paneli**, İstanbul, 1991.

BATIREL, Ö. Faruk. “Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef
Psikolojisi”, **İTİA Dergisi**, Sayı 1, İstanbul, 1973.

BATIREL, Ö. Faruk. “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”,
Vergi Dünyası, Sayı:175, Mart 1996.

BERKSOY, Turgay. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve
Vergi Gayreti**, İstanbul Marmara Üniversitesi Yayını No: 411,
1984.

BULUTOĞLU, Kenan, **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası, İstanbul,
1962, s.11-12.

BYRNE, Peter D. & AKÇAY, M. Yaşar. “Vergi ve Gümrük İdaresi
Alanında Özelleştirme Üzerine”, **Vergi Sorunları**, Sayı:82.

- CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka & Richard M. BIRD. "The Reform of Tax Administration", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- COHEN, Steven & BRAND, R. **Total Quality Management in Government: A Practical Guide For The Real World**, Jossey Bass Publishers, San Fransisco, 1993.
- DERDİYOK, Türkmen. "Discussion Papers in Public Sector Economics", **Faculty of Social Sciences**, No.92/3, July 1992.
- DPT. **Elektronik Devlet: Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar**, Mayıs 2001, Ankara.
- DPT. **Kayıtdışı Ekonomi**, DPT Yayın No:2603-ÖİK-614, Ankara, 2001.
- DPT. **Vergi**, DPT Yayın No:2454-ÖİK-510, Ankara, 2001.
- EBİCOĞLU, F. Kemal. "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesinden Ne Amaçlanıyor?", **Vergi Dünyası**, Sayı:197, Ocak 1998.
- ECKAND, R. Van & KAZAMIER, B. "Features of The Hidden Economy in Netherlands", **The Review of Income and Wealth**, September 1988.
- ETAAC. **Annual Report to Congress**, Electronic Tax Administration Advisory Committee (ETAAC), June 29, 2001.
- FALAY, Nihat. "Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1988.
- FATÁS, Enrique & JOSÉ, M. Roig. **An Experimental Test of Fair Contribution Mechanisms**, Department of Economics, University of Valencia, January 13, 1998.
- GERÇEK, Adnan. **Türk Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2000.

- GLEN UENG, K. L. & YANG, C.C. "Taxation with Little Administration", **Journal of Public Economics**, 75 (2000), www.elsevier.nl/locate/econbase
- GORE, Al. "Daha İyi Çalışan ve Maliyeti Daha Az Olan Bir Devlet Yaratılması", **Verimlilik Dergisi**, 1995/1.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza & GÖKBUNAR, Ramazan. "Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri", **Verimlilik Dergisi**, 1996/3.
- GÖKBUNAR, Ramazan & KAYALI, Cevdet. "Kamu Yönetiminde TKY Uygulaması Olanakları", **İşletme ve Finans Dergisi**, Mayıs 1998
- GÖKMEN, Necdet & GÜLEÇ, H. Abdullah, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?", **Vergi Dünyası**, Sayı:238, Haziran 2001.
- HINDRIKS, Jean & KEEN, Michael & MUTHOO, Abhinay. "Corruption, Extortion and Evasion", **Journal of Public Economics**, 74 (1999), www.elsevier.nl/locate/econbase
- HOFFMAN Bert & ENGLESCHALK, Michael & HANSSON, Anna Monica. **Reforming Tax Policies and Tax Administration, International perspectives, Lessons for Indonesia**, The World Bank, <http://www1.worldbank.org/publicsector/tax>
- İSTANBUL SANAYİ ODASI. **Vergi Potansiyelimiz ve Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**, İSO Yayını, İstanbul, 1997.
- İSTANBUL TİCARET ODASI. **Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İTO Yay. No:2002-14, İstanbul, 2002.
- JEFFREY, Owens. "Tax Administration in the New Millenium", **International Tax Review**, Volume:30, Issue:4, 2002.
- JOSE, M. Calderon. "Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administration", **International Tax Review**, Volume:28, Issue:12, 2000.

- KARYAĞDI, Nazmi. **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, ASO Yayını, Ankara-2001.
- KHALILZADEH, Javad & SHAH, Shirazi Anwar. "Tax Reform in Developing Countries", **Finance and Development**, 1991, V.28, N:2.
- KORKMAZ, Esfender. **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul, 1982.
- LE BAUBE, Robert A. & VEHORN, CHARLES L. "Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations Under the Law", **Improving Tax Administration in Developing Countries** (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- MANİ, Bonnie G. "Old Wine in New Bottles Tastes Better: A Case Study of TQM Implementation in the IRS", **Public Administration Review**, March - April 1995, Vol. 55, No 2.
- MCLURE, JR., Charles E. & PARDO M., Santiago. "Improving the Administration of the Colombian Income Tax, 1986-88", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- MERZİ, Behçet. **Vergi Reformu Konusunda Öneriler**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:1, Ankara, 1993.
- MUTER Naci B., & GÖKBUNAR, Ramazan. "Müşteri ve Hizmet Yönlü Bir Kamu Sektörüne Doğru", **Prof.Dr.Nezihe Sönmez'e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, İzmir, 1997.
- MUTER, Naci B., & SAKINÇ, Süreyya & ÇELEBİ, Ahmet Kemal. **Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması**, Manisa, 1993.
- MUTLU, Ayşegül & Mehmet TUNCER, " Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs-2002, Sayı:164.

NADAROĞLU, Halil. “Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, **Vergi Reformu**, İstanbul Üniversitesi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İktisat Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul, 1981.

NEW YORK TIMES. **A Tax Bite With Gaps In Turkey**, July 31, 2000, s.7.

OECD. **Minimum Necessary Attributes For A Sound And Effective Tax Administration**, Approved by the CIAT General Assembly, Dominican Republic, 1996, [www.1.oecd.org/DAF/FSM/Minimumatributestaciat.html](http://www1.oecd.org/DAF/FSM/Minimumatributestaciat.html)

OECD. **Tax Administration Aspects Of Electronic Commerce: Responding To The Challenge And Opportunities**, A Report From The Forum On Strategic Management To The Committee On Fiscal Affairs, OECD, February 2001.

OYAN, Oğuz & ÖNDER, İzzettin & SEVİĞ, Veysi & ŞENATALAR, Burhan. **Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası**, İstanbul, 1990.

ÖZSOYLU, Ahmet F. “Gizli Ekonomi, Tanım – Sebepleri - Türkiye Boyutları”, **İktisat Dergisi**, Şubat – Mart 1993.

PRICE WATERHOUSE & COOPERS,
<http://www.pwcglobal.com/gx/eng/ins-sol/spec-int/davos/preview.html>

SABAN, Nihal. **Vergi Yargısının Etkinliği**, Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi, TESEV Yayını, İstanbul, 2000.

SANDFORD, Cedric & GOODWIN, M. **Administrative and Compliance Costs of Taxation**, Fiscal Publications, Perrymead, 1989.

SCHAFFER, Mark E. & TURLEY, Gerard. **Effective Versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration in Transition Economies**, European Bank for Reconstruction and Development Working Paper No:62, May 2001.

- SCHLEMENSON, Aldo. "Organizational Structure and Human Resources in Tax Administration", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- SHEFFRIN, Steven M. "What Does The Public Believe About Tax Fairness?", **National Tax Journal**, Volume: XVI, 1993.
- SILVA, Emilson C. **Incentive Effects of Performance-Based Rewards in Tax Administration**, Department of Economics, Tulane University, New Orleans, USA.
- SILVANI, Carlos A. & BAER, Katherine. **Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines**, IMF Working Paper, March 1997.
- SILVANI, Carlos A. "Improving Tax Compliance", **Improving Tax Administration in Developing Countries**, (Ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund, 1992.
- SLEMROD, Joel & SORUM, Nikki. "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System", **National Tax Journal**, 1984.
- SLEMROD, Joel & YITZHAKI, Shlomo. **Tax Avoidance, Evasion, and Administration**, NBER Working Paper No. 7473, January 2000.
- SÖYLER, İlhami. "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", **Maliye Dergisi**, Sayı:126, Eylül - Aralık 1997.
- ŞANVER, Salih. "Vergi Reformları", **Cumhuriyet Gazetesi**, 19-24 Ekim 1992.
- ŞENYÜZ, Doğan. "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", **Bülten**, Sayı:17, Mart 1994.
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI. **ABD İç Gelir İdaresi (IRS) İncelemesi**, Ankara, 2001.

- T.C. MALİYE BAKANLIĞI. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,
International Conference Public Expenditure Management Reform for Effective Government,
<http://www.bumko.gov.tr/WEB/etkindevlet/proing.htm>
December 10, 2001,
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI. Maliye Bakanlığı İstatistikleri,
www.gelirler.gov.tr
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI. Maliye Teftiş Kurulu, **Türk Mali İdaresi ve Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Konusunda ve Türkiye'nin Uluslararası Kuruluşlarla Yaptığı Ortak Çalışmalara İlişkin Görüş ve Öneriler**, 15.01.2002, 1-1-1 Sayılı Rapor, Ankara, 2002, s.68.
- T.C. MERKEZ BANKASI. **Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları, OECD - AB En İyi Uygulamalar**, Ankara, 2002.
- TANZI, Vito. "Globalization and the Work of Fiscal Termites", **Finance and Development**, March 2001, Volume 38, Number 1.
- TESEV. Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı, **Türkiye'de Yolsuzluk**,
http://www.tesev.org.tr/projeler/yayin_toplumsalyapi.php
- THE ECONOMIST. **The Disappearing Taxpayer**, May 31, 1997.
- THE FEDERAL LAW REVIEW. **Tax Reform and Changing Perceptions: The Case Of Canada**,
<http://uniserve.edu.au./law/bup/edinst/anu/flrv22/federal.htm>
- THE WORLD BANK. Designing Tax Structure,
www1.worldbank.org/publicsector/tax/theme2 03.06.2002.
- THE WORLD BANK. **Toolkit for Tax Administration Diagnosis, Some Essential Questions to Identify Tax Administration Weaknesses, Environmental Constraints and Reform Priorities**,
<http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Module7/Toolkit.pdf>
- THE WORLD BANK. **World Development Report 1997, The State In A Changing World Selected World Development Indicators**, Oxford University Press, New York, 1997.

- TOBB. **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi sistemi**, TOBB Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayını, Ankara, 2001.
- TOSUNER, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.
- TURHAN, Salih. "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, XXXVI. Seri, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3891, İstanbul, 1994.
- TÜSİAD. **Türk Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Değerlendirme ve Öneriler**, TÜSİAD Görüşleri Dizisi, No:7, Haziran 2002.
- ULUATAM, Özhan. **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harbiş Yayını, Temmuz-1995
- USTA, Ali Baki. "Türkiye'de Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Var mı?: Vergi Reformu Talepleri ve Değerlendirilmesi", **Hesap Uzmanları Kurulu Raporları - IV**, Ankara, 1994.
- VAZQUEZ, Jorge Martinez & McNAB, Robert M. "The Tax Reform Experiment in Transitional Countries", **National Tax Journal**, June 2000.
- VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ. **Türk Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Hakkında Rapor**, VDD Yayını, Ankara, 2002.
- WHITE, B. Frank. **Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Heyetinin Raporu**, Ankara, 1963.
- WILLIAMS, David. "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler", (Çev: Mustafa ÇAMLICA), **Vergi Sorunları**, Sayı:197, Ocak 1998.
- YALÇINER, Faruk. "Özelleştirilerek Yok edilen Vergi Denetimi", **Cumhuriyet**, 27 Nisan 2001.

ÇAĞDAŞ EĞİLİMLER IŞIĞINDA TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİ VE DENETİMİNE STRATEJİK YAKLAŞIM

- **TÜRK GELİR İDARESİ TARİHİNDE YENİDEN YAPILANMA ÇABALARI**
- **TÜRK GELİR İDARESİ MEVCUT DURUM ANALİZİ**
- **DÜNYADA GELİR İDARESİNDE YENİDEN YAPILANMA EĞİLİMLERİ**
- **TÜRK GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI**

Mustafa UYSAL

Hansın DALBAYRAK

Timuçin YURDANUR

İSTANBUL, EYLÜL 2002

ÖNSÖZ

Uygar bir toplum oluşumu için ödenen bedel olarak nitelenen verginin bir tarafını vergi idaresi, diğer tarafını da vergi yükümlüleri oluşturur. Taraflar arasındaki ilişkileri “vergi hukuku”nun normları belirler. Belirlenen normlar, vergi yükümlülerine yükümlülükleriyle ilgili hak ve ödevlerini, vergi idaresinin de yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve hakların kullanılmasına ilişkin gereken hizmet ortamının hazırlanması görevini yükler. Bu temel esaslar, bir vergi sisteminin en önemli unsurunun vergi idaresi olduğunu gösterir.

İçinde yaşadığımız yüzyıl, firmalar yönünden acımasız bir rekabetin, Devlet açısından da vergisini ödeyen bireyin taleplerini öne alan bir yönetim anlayışının gerçekleştirileceği bir çağ olacaktır. “Devlet birey içindir” düşüncesi, çağımız siyaset felsefesinin kabul ettiği yeni siyaset ve Devlet yönetim anlayışdır. Bu yönetim anlayışının idari sistemleri de farklı olmak zorundadır.

Değinilen genel esaslar doğrultusunda, her türlü ön yargıdan uzak kalarak değerlendirildiğinde vergi idaresinin etkin, verimli ve rasyonel çalışan, çalışanını ve vergisini ödeyen mükellefi memnun eden bir anlayış ve yapıda olmadığı görülür. Hizmete odaklı ve fonksiyonel olarak örgütlenememe, merkez ve taşra örgütleri arasındaki kopukluk ve eşgüdüm noksanlığı, uzman ve nitelikli eleman istihdamındaki güçlükler, donanım ve teknolojik yetersizlikler v.b. nedenlerle vergi idaresi, istenilen nitelik ve nicilikle hizmet üretemeyen bir konumdur.

Kamu maliyesinin kronikleşmiş vergi sorunlarına çözüm üretme, vergilendirmede idari etkinliği önleyen yapısal ve yönetsel sorunlara çare arayan bir anlayış doğrultusunda, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması konusundaki arayışlara katkı sağlamak amacıyla Hesap Uzmanları Vakfınca, H.U.K.nun 57’nci Kuruluş etkinlikleri çerçevesinde, “Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır” konulu bir bilimsel yarışma düzenlenmiş ve seçici kurulun ödüle değer bulduğu çalışmaların ilgilenenlerin yararlanmasına sunulması kararlaştırılmıştır.

IV

Bu değerli çalışmayı gerçekleştirerek mali yazına kazandıran Mustafa UYSAL, Hansın DALBAYRAK ve Timuçin YURDANUR ile bu çalışmayı yayınlamak suretiyle Kamunun hizmetine sunulmasına imkan sağlayan Hesap Uzmanları Vakfı'nın değerli yöneticilerine takdir ve teşekkürlerimi sunarım.

Abdullah ASLAN

**Hesap Uzmanları Kurulu ve
Maliye Hesap Uzmanları Vakfı
Mütevelli Heyet Başkanı**

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IX
I- TÜRK GELİR İDARESİ TARİHİNDE YENİDEN YAPILANMA ÇABALARI	3
II - TÜRK GELİR İDARESİ MEVCUT DURUM ANALİZİ.....	11
1 - STRATEJİK YÖNLENDİRME DEN YOKSUNLUK	11
2 - ORGANİZASYONEL YAPI VE SÜREÇLER	12
2.1. Sosyal ve Ekonomik Gelişmelere ve Değişimlere Duyarlılık.....	12
2.2. Gelir İdaresinin Statüsü Düşüktür	13
2.3. Gelir İdaresi ve Denetimi Olumsuz Siyasi Etkilere Açıktır	15
2.4. Yönetel Yapı, Merkezde Vergi Türleri, Vergi Dairelerinde İşlem Esasına Göre Oluşturulmuştur	15
2.5. Parçalanmışlık ve Birimler Arası Koordinasyonsuzluk	22
2.6. Dış Denetimde Yetersizlik	22
2.7. İç Denetimde Yetersizlik.....	23
2.8. Hizmette Yavaşlık ve Esas İşten Uzaklaşma	23
3 - İNSAN KAYNAKLARI.....	24
3.1. Personel Eğitimi Yapılan İşin ve Çağın Gerekliliklerini Karşılacak Düzeyde Değildir	24
3.2. Personelin Motivasyonunu Sağlayacak Faktörlerden Yoksunluk.....	25
4 - TEKNOLOJİ	26
4.1. Teknoloji Yatırımları Mevcut Organizasyon ve Geleneksel Dökümantasyon Süreçleri Üzerine İnşa Edilmektedir	26
4.2. Mükellef ve Diğer Kuruluşlarla Teknolojik İletişim ve Bütünlük Yoktur	27
5 - MEVCUT DURUMUN VERGİ SİSTEMİNE ETKİSİ VE KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	27
III- DÜNYADA GELİR İDARESİNDE YENİDEN YAPILANMA EĞİLİMLERİ	33

1 - VERGİ YÖNETİMİNİN POLİTİK ETKİ VE BASKI ALTINDA OLMAMASI	33
1.1. <i>Vergi Politikası Uygulamalarının Baskı Gruplarının Etkisinden ve Siyasi Müdahaleden Arındırılması İçin Gelir İdaresi Güçlendirilmelidir</i>	34
1.2. <i>Otonomi Açısından Ülke Uygulamaları (Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri)</i>	34
1.3. <i>Gelir İdaresinde Özerklik Arayışlarının Değerlendirilmesi (Peru Örneği)</i>	38
2 - MALİ ÖZERKLİĞİN SAĞLANMASI	41
3 - ORGANİZASYON MODELLERİ	43
3.1. <i>Vergi Tipi Odaklı Organizasyonlar</i>	46
3.2. <i>Fonksiyon Odaklı Organizasyonlar</i>	47
3.3. <i>Mükellef Odaklı Organizasyonlar</i>	48
3.4. <i>Karma Model</i>	49
3.5. <i>ABD Gelir İdaresi'nde (IRS) Değişim Çabaları</i>	49
4 - TEKNOLOJİ VE BİLGİ SİSTEMLERİ	55
4.1. <i>Dünya Uygulamalarından Örnekler</i>	56
4.2. <i>Teknoloji Kullanımının Başarısını Etkileyen Faktörler</i>	58
5 - İNSAN KAYNAKLARI POLİTİKASININ YENİDEN OLUŞTURULMASI	59
5.1. <i>İnsan Kaynakları Yönetiminde Karşılaşılan Sorunlar</i>	59
5.2. <i>İnsan Kaynakları Reformunun Başarısını Etkileyen Faktörler</i>	60
5.3. <i>Performansa Dayalı Ücret ve Prim Sistemleri</i>	62
6 - MÜKELLEF HİZMETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ	66
7 - PAYLAŞILAN HİZMET SERVİSLERİNİN KURULMASI (PHS)	68
7.1 <i>Paylaşılan Hizmetler</i>	68
7.2. <i>IRS'in Yeni Organizasyonunda PHS'nin Önemi</i>	71
8 - STRATEJİLERLE YÖNETİM SİSTEMİNİN ÖNEMİ	72
8.1. <i>Etkin Strateji Ölçütleri</i>	72
8.2. <i>IRS'de Stratejik Planlama Uygulaması</i>	73
9 - VERGİ POLİTİKASININ KURUMSALLAŞMASI	74
10 - BİRLEŞİK YAPIDA ETKİN VERGİ DENETİMİ	76

11 - İÇ DENETİMİN DİĞER FONKSİYONLARDAN VE DİŞ DENETİMDEN AYRILARAK GÜÇLENDİRİLMESİ	79
12 - HUKUK FONKSİYONUNUN GELİŞTİRİLMESİ	81
13 - ULUSLARARASI VERGİ FONKSİYONUNUN GELİŞTİRİLMESİ	82
IV- TÜRK GELİR İDARESİ'NİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI	87
1 - YÖNETİM MODELİ	88
<i>1.1. Stratejik Yönetim Anlayışı Tüm Birimlere Yerleştirilmelidir</i>	88
<i>1.2. Performans Yönetim Sistemine Geçilmelidir</i>	89
<i>1.3. Yetkinlik Yönetim Sistemi</i>	89
<i>1.4. Geliştirme Yönetim Sistemi</i>	89
2 - ORGANİZASYON VE SÜREÇLER	90
<i>2.1. Türk Gelir İdaresine Tarafsızlığını Sağlayacak Bir Statü Kazandırılmalıdır</i>	90
<i>2.2. Organizasyon, "Mükellef Odaklı" Olarak Şekillendirilmelidir</i>	90
<i>2.3. Katma Değeri Düşük Olan Rutin Süreçler Paylaşılan Hizmetler Servisinde Konsolide Edilmelidir</i>	91
<i>2.4. Organizasyonun Bütünü İçinde, Hem Denetim Hem de Yönetimde Görülen Aşırı Parçalanmışlık Önlenmelidir</i>	92
3 - TEKNOLOJİ	93
4 - İNSAN KAYNAKLARI	93
5 - MÜKELLEF HİZMETLERİ	94
6 - VERGİ POLİTİKASININ KURUMSALLAŞMASI	96
7 - BİRLEŞİK YAPIDA ETKİN VERGİ DENETİMİ	96
8 - İÇ DENETİMİN AYRILMASI VE GÜÇLENDİRİLMESİ	100
9 - HUKUK FONKSİYONUNUN GELİŞTİRİLMESİ	100
10 - ULUSLARARASI VERGİ FONKSİYONUNU GELİŞTİRİLMESİ	101
KAYNAKLAR	103

ÖNSÖZ

1980 yılında, ekonomimizin dışa açılması ve liberalleşme yönünde, global ekonominin gereklerine uygun bir yeniden yapılanma yolunda, önemli adımlar atılmıştır.

Ancak bu süreç içinde devletin yeniden yapılanması ve özelleştirme konusunda ilerleme sağlanamaması, kamu finansmanının sağlıklı temellerinin oluşturulamaması, bunun yanında 1980 li yılların sonundan itibaren artan siyasi ve ekonomik istikrarsızlık ülkemizi 1994 ve 2001 yılı krizleri ile karşı karşıya bırakmıştır.

1985 yılında 12 milyar dolar olan iç borç stoğu bugün 90 milyar doları aşmıştır. Devlet bu dönemde %32 reel faiz ödemiş, vergi gelirleri faiz ödemelerini dahi karşılayamaz noktaya gelmiştir. Böyle bir reel faize, en verimli ekonomilerde dahi katlanması mümkün değildir.

İçinde bulunduğumuz dönemde dahi, devletin yeniden yapılandırılarak verimli hale getirilmesinin ve kamu finansmanının sağlıklı dengeler üzerine oturtulmasının ülkemiz menfaatine olduğu fikrini gözardı eden ya da değişim ihtiyacını gördüğü halde harekete geçmeyi gerekli görmeyen **statükocu** düşünceler mevcuttur. Ancak bugün, değişim ihtiyacının görmezden gelinmesi ve mevcut yapının aynen devam ettirilmesi imkanının kalmadığı bir noktaya gelinmiştir.

Ekonomik ve sosyal dengelerin bozulması, vergi sistemimizin temel fonksiyonlarından uzaklaşmasına ve çarpık bir hale gelmesine yol açmış, vergi barışı bozulmuştur.

Vergi reformu adına yapılan çok sayıda yasa değişikliği ve aflardan sonuç alınmadığı gibi, bu durum vergi sistemimizin daha da karmaşık bir hal almasına ve vergi mükelleflerinin sisteme olan güvensizliklerinin artmasına yol açmıştır.

Ana başlıkları ile ifade etmek gerekirse bu gelişmelerin sonucunda :

- Vergi adaleti büyük ölçüde bozulmuş;
- Sermaye birikimi ve kurumsallaşma olumsuz etkilenmiş;

- Uluslararası vergi rekabetinde geri kalmış;
- Kayıt dışı ekonomi %50'lere ulaşmış, ödeyenler üzerindeki vergi yükü çok ağırlaşmış;
- Mükelleflerin gönüllü uyumuna dayanması gereken vergi gelirleri büyük ölçüde akaryakıt tüketim vergisi, KDV ve ücretli stopaj vergisine dayandırılmış;
- Vatandaşların, toplanan vergilerin yerinde harcandığına ilişkin güvenleri sarsılmıştır.

Bütün bu sorunların çözümünün sadece vergi mevzuatı sisteminde yapılacak değişikliklerle sağlanamayacağı açıktır. Vergi idaresi ve vergi denetiminin bütün olarak yeni bir anlayışla baştan sona yeniden yapılandırılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Bu yenileşme çabası için gerekli **siyasi desteğin ve toplumsal mutabakatın** sağlanması ve değişim sürecinde dünyadaki en iyi vergi idaresi ve denetimi örneklerini kendilerine hedef gören, yetkin ve profesyonel uzmanların desteğinden yararlanılması gereklidir. Bu değişime ülkemizin ihtiyacı çok büyüktür. O nedenle her türlü bağnaz tutum terk edilmeli, göstermelik değişikliklerden kaçınılmalıdır.

Kayıt dışı ekonominin azalmasına paralel olarak, vergi oranları da kademeli olarak indirilmeli ve yaşanabilir, **büyümeye engel olmayan, mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlayacak** bir vergi ortamı oluşturulmalıdır.

Bunlara paralel olarak, kamu harcamalarında **şeffaflık** sağlanmalı, devlet bütün kurumlarıyla verimli bir yapıya kavuşturulmalı; toplanan vergilerin doğru harcandığından, vatandaşa hizmet olarak döndüğünden ve hizmetin kalitesinin yükseldiğinden herkes emin olmalıdır.

2002 yılı Mayıs ayında, TUSİAD Vergi Çalışma Grubu'nun düzenlediği "Türk Vergi Sisteminde Yeniden Yapılanma İhtiyacı" konulu konferans için, "Gelir İdaresi" ile ilgili çok değerli çalışmalar yapılmıştır. Katılımcıların sergilediği fikirler ve yaptıkları araştırmalar, konunun çok yönlü incelenmesini ve analiz edilmesini sağlamış olup,

sözkonusu çalışmalar raporumuzun oluşturulmasında da temel kaynak olmuştur.

Raporumuzda, çağdaş bir vergi ortamının oluşturulması doğrultusunda, etkin ve modern bir vergi yönetim ve denetiminin nasıl yeniden yapılandırılması gerektiği, dünya örnekleri ve genel eğilimler dikkate alınarak ortaya konulmuş ve önerilerimize yer verilmiştir.

Birinci bölümde, geçmişte bu konuda yerli ve yabancı uzmanlarca çok değerli çalışmalar yapıldığı; doğru tespitler ve çözüm önerileri geliştirildiği halde, bunların bir türlü uygulamaya dönüştürülememesi **tarihsel bir perspektifte** anlatılmış ve bu hareketin önündeki engeller ve değişime karşın dirençler analiz edilmeye çalışılmıştır. Önümüzdeki dönemlerde de, reform çabalarının benzer engellerle karşı karşıya kalacağına bilinmesi bakımından bu tespitler önem taşımaktadır.

Türk gelir idaresi mevcut durumunun analizi ise ikinci bölümde sergilenmiştir. İdarenin stratejik yönlendirmeden yoksun, organizasyon, iş süreçleri ve teknoloji alanlarında aşırı bir parçalanmışlık içinde, mükellefe hizmet anlayışından uzak ve mükellef duyarlılığının çok zayıf olduğu belirlenerek, 41416 kişilik personel kadrosunun, 39617'sinin taşrada stratejik önemi olmayan ve katma değer sağlamayan işlerle uğraştığı, merkezin ise yine parçalanmış bir yapıda vergi hukuku ve mukteza detayında boğulduğu saptamaları yapılmıştır. Diğer taraftan iç ve dış denetim fonksiyonlarının birbirinden ayrılmadığını, denetimin yetersizliği yanında, kalifiye personel sıkıntısına rağmen yüksek kaliteli merkezi denetim elemanlarının statü farklılığı nedeniyle gelir idaresi dışında kaldıklarını, bu kaynaklardan yeterince yararlanılmadığını ve denetimin de stratejik bir bakış açısı ile bütünlükten yoksun olduğunu görüyoruz.

Üçüncü bölümde, dünyadaki gelir idaresi uygulamaları bütün yönleriyle incelenmiştir. Globalleşme süreci ve uluslararası rekabetin artması nedeniyle, verginin sadece ülke içinde değil uluslararası alanda da kaynak dağılımını etkileyen bir faktör olduğu bilinmektedir. Bu nedenle ülkeler gelir idarelerinde çok ciddi yeniden yapılanma çalışmaları yürütmekte, teknolojinin sunduğu olanakları da

kullanarak yönetim ve organizasyon modellerini, stratejik vizyon ve misyonlarını yeniden gözden geçirmektedirler.

Dünya uygulamalarına baktığımızda, gelir idarelerinin her türlü baskı ve müdahalelerden uzak, **tarafsız ve adil** konumuna özel önem verildiğini, bunu sağlamak amacıyla idari ve mali açılardan otonom, veya yarı otonom yapıların öne çıktığını görüyoruz. Mükellef hukukunun da güvencesi olan **güçlü ve tarafsız** bir gelir idaresinin ülkemiz bakımından da büyük önem taşıdığı açıktır.

Organizasyon modelleri açısından bakıldığında ise Türkiye'deki vergi türlerine göre olan yapılanmanın dünyada hemen hemen terkedildiğini, buna karşılık temel işlevleri esas alan fonksiyonel yapılanmanın daha yaygın olduğunu, ancak özellikle gelişmiş ülkelerde "**mükellef odaklı**" bir yapılanmaya doğru eğilim olduğunu görüyoruz.

Bu çalışmamızda, teknolojiye verilen önemin hem hizmet kalitesi hem de verimlilik açısından önem taşıdığı bilinciyle, farklı ülkelerde rastlanılan en iyi uygulamaların irdelenmesine gayret edilmiştir. Türk gelir idaresinin teknoloji alanındaki bu uygulamaları inceleyerek hareket etmesinin çok önemli olduğuna inanıyoruz.

Bu kapsamda, yönetim etkinliği açısından özellikle **paylaşılan hizmetler servisinin** önemine ayrıca işaret ettik. Tahakkuk, tahsil gibi yoğun emek isteyen ancak stratejik önemi olmayan işlerin hizmet merkezlerinde birleştirilmesinin veya dışarıdan temin edilmesinin (outsourcing) önemli bir tasarruf sağlayacağını, insan kaynaklarının bu şekilde katma değeri yoğun işlere odaklanması gerektiğini vurguladık.

Yine, insan kaynakları alanında **performans ve prim sisteminin, yetkinlik yönetim sisteminin ve geliştirme yönetim sisteminin** uygulanması gerektiğini, etkin insan kaynağı yönetiminin organizasyon yapısının iyi çalışmasının ana unsuru olduğunu belirttik.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında, **mükellef hizmetlerine** dünya uygulamalarında özel önem verildiğini gördük. Mükellef ilişkilerinin geliştirilmesi bakımından, hukuki ihtilaflara girmekten kaçınıldığını, bu ülkelerde sayıları azalan ihtilaflarda ise hukuk fonksiyonunun etkinlikle işlediğini sergilemeye çalıştık.

Diğer yandan, başarılı vergi idarelerinde genel bir eğilim olarak **iç ve dış denetimin birbirinden ayrıldığı** ve bunların çok etkin bir yapıda çalıştıkları dikkat çekici noktalar arasında yer aldı.

Benzer olarak, ülke uygulamalarında vergi politikalarının ve **verginin uluslararası fonksiyonunun** da globalleşen ekonomik faaliyetlere uygun olarak şekillendirildiğini ve geliştirildiğini görüyoruz.

Türk gelir idaresinin çağdaş bir anlayışla yapılandırılması bakımından çalışmamızın yararlı olmasını diliyoruz. Ancak önemli olan, her türlü önyargı ve kaygıdan arınmış, ciddi ve samimi bir iradenin değişimi istemesi ve bu önemli reform hareketini uygulamaya geçirecek gücü göstermesidir.

