

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ VERGİ
KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ**

Uğur YONAR

**Danışman
Prof. Dr. Kamil TÜĞEN**

İZMİR – 2012

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2009800125

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Uğur YONAR
Tez Başlığı : Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi

Savunma Tarihi : 15.11.2012
Danışmanı : Prof.Dr.Kamil TÜĞEN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Kamil TÜĞEN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Yusuf KILDIŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.A.Nazmi ÜSTE	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Oybirliği 		
Oy Çokluğu ()		

Uğur YONAR tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi**" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../...

Uğur YONAR

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi

Uğur YONAR

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Bağımsız gelir idaresi modeli, Türkiye dâhil bazı ülkeler tarafından daha gelişmiş gelir idaresi için alternatif bir model olarak benimsenmiştir. Model genellikle düşük vergiye gönüllü uyum oranları, yüksek vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı, etkinsiz vergi idaresi personeli, yolsuzluk ve sonuç olarak vergi geliri kaybı problemlerine muhtemel bir çözüm olarak görülmektedir. Bu tez çalışması özerk gelir idaresi modelini bu problemleri çözmeye başarı düzeyi bakımından tartışmaktadır. Modelin özelliklerini analiz etmekte, gelir idarelerine özerklik verilmesinin sebeplerini incelemekte ve modelin başarısının ne ölçüde değerlendirilebildiğini araştırmaktadır. Çalışma ayrıca modelin başarısını ölçmede veri toplama güçlüklerini ve performanstaki değişimleri modele atfetme problemini ortaya koymaktadır. Tez, modelin gelişmiş idari performansa yol açtığı ve modernizasyonu teşvik ettiği şeklinde subjektif algılamalara karşın özerk gelir idaresinin daha iyi performans sergilediğine dair objektif analizlerin bulunmadığı sonucuna varmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Gelir İdaresi, Vergi Geliri Kaybı, İdari Performans.

ABSTRACT

Master's Thesis

The Effect of Autonomy of Revenue Administration on Tax Loses and Evasions

Uğur YONAR

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Financial Law Program

Autonomous revenue administration model have been adopted by some counties including Turkey as an alternative model for improved revenue administration. The model is usually seen as possible solution to problems such as low rates of tax complians, high tax avoidance and evasion, in effective tax administration staff, corruption and as a result tax revenue loses. This dissertation discusses autonomous revenue administration model in the perspective of the level of success to tackle these problems. It analyses features of the model, examines reasons why autonomy was given to tax administrations and explores the extend to which the success of the model can be evaluated. The dissertation also reveals the data collection difficulties in evaluating the success of model and the problem of attributing changes in performance to this model. The dissertation concludes that while there are subjective perceptions that the model has led to improved administrative performance and has spurred modernization, there is no objective analysis that authonomous revenue administration have performed better.

Keywords: Authonomous Revenue Administration, Tax Revenue Loses, Adminisrative Performance.

GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
TABLO LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR İDARESİ VE BAĞIMSIZLIK KAVRAMI

1.1.GELİR İDARESİ	6
1.1.1.Tanım, Kapsam ve Görevler	6
1.1.2.Gelir İdaresinin Sorumluluk Alanı	12
1.2.BAĞIMSIZLIK KAVRAMI	16
1.2.1.Gelir İdaresinin Bağımsızlığı	16
1.2.2.Gelir İdaresinde Bağımsızlığın Anahtar Koşulları	21
1.2.2.1.Yasal Form ve Statü	22
1.2.2.2.Finansman	23
1.2.2.3.Bütçe Esnekliği	24
1.2.2.4.Operasyonel Özerklik	24
1.2.2.5.Kamu Hizmeti Politikaları	25

1.3.GELİR İDARESİ REFORMU VE BAĞIMSIZLIĞA YÖNELİMİN RASYONALİ	26
1.3.1.Gelir İdaresinde Reform İhtiyacının Ölçülmesinde Bazı Önemli Göstergeler	29
1.3.2.Gelir İdaresi Reformunda Yakın Zamandaki Trendler	30
1.3.2.1.Organizasyonel Reformlar	31
1.3.2.1.1.Gelir İdaresini Devlet İdari Yapısı İçinde Konumlandırma	31
1.3.2.1.2.Gelir İdaresi İçinde Fonksiyonel Organizasyonel Yapı Oluşturulması	32
1.3.2.1.3.Büyük Mükellef Birimleri	35
1.3.2.1.4. Gelir İdaresine Sosyal Güvenlik Katkı Payları Tahsilâtı İçin Sorumluluk Verilmesi	35
1.3.2.1.5.Vergi ve Gümrük İdarelerinin Birleştirilmesi	36
1.3.2.1.6.Bilgi İşlem Merkezleri Oluşturma	36
1.3.2.2.Yönetimin Güçlendirilmesi	37
1.3.2.3.Operasyonel Reformlar	38
1.3.2.3.1.Yasal ve Düzenleyici Sistemin Güçlendirilmesi	38
1.3.2.3.2.Gönüllü Uyumu Güçlendirme	38
1.3.2.3.3.Rutin Beyanname Verme ve Ödeme İşlemlerinin Geliştirilmesi	39
1.3.2.3.4.Uygulamayı Güçlendirme	39
1.3.2.3.5.İdari Temyiz Mekanizmalarının Geliştirilmesi	40
1.3.2.3.6.Gelir İdaresi işlemlerinin Otomasyonu	40
1.3.3.Gelir İdaresinin Bağımsızlığı İle İlgili Literatür	42
1.3.3.1.Jenkins'in Yaklaşımı	42
1.3.3.2.Taliercio'nun Yaklaşımı	44
1.3.3.3.Mann'ın Yaklaşımı	45
1.3.3.4.Delay, Devas ve Hubbard'ın Yaklaşımları	46
1.3.3.5.Di John ve Putzel'in Yaklaşımları	47
1.3.3.6.Literatürün Değerlendirilmesi	47

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE YENİDEN
YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARI

2.1.TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	49
2.1.1.Osmanlı Dönemi	49
2.1.2.Cumhuriyet Dönemi	51
2.2.TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARI	58
2.2.1.Yabancı Uzmanlar Tarafından Yapılan Çalışmalar	59
2.2.2.Türk Uzmanlar, Kamu Kurumları ve Sivil Toplum Örgütleri Tarafından Yapılan Çalışmalar	62
2.2.3.IMF İle İlişkiler Çerçevesinde Yapılan Çalışmalar	66
2.2.3.1. 17. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar	67
2.2.3.2. 18. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar	68
2.2.3.3. 19. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar	69
2.3.GERÇEKLEŞTİRİLEN REFORM ÇALIŞMALARI VE MEVCUT DURUMA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER	72
2.3.1. Gelir İdaresinde İdari Reform Çalışmaları ve Gelinek Nokta	72
2.3.1.1.Gelir İdaresi Başkanlığı Öncesi Dönemde Yapılan Reform Çalışmaları	73
2.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Dönemi Reform Çalışmaları	75
2.3.2. Gelir İdaresinde Altyapı Alanında Yapılan Reform Çalışmaları	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

3.1.VERGİ KAYBI	90
3.1.1.Vergiden Kaçınma	90
3.1.2.Vergi Kaçakçılığı	91
3.2.VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ	92
3.3. VERGİ KAÇIRMADA BAŞVURULAN YÖNTEMLER	97
3.3.1.Klasik Yöntemler	98
3.3.2.Güncel Yöntemler	100

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	106
4.1. BAĞIMSIZ GELİR İDARESİ ÜLKE ÖRNEKLERİ	106
4.1.1.Ülke Örnekleri İtibariyle Gelir Otoritesi Hakkında Bilgiler	108
4.1.1.1.Gelir Otoritesi'nin Yasal Dayanağı	108
4.1.1.2.Gelir Otoritesi'nin Genel Özellikleri	108
4.1.1.3.Gelir Otoritesi Yönetim Sistemi	109
4.1.1.4.Gelir Otoritesi Faaliyet Alanı	110
4.1.2.Bazı Ülkelere İlişkin Gelir Otoritesi Uygulama Örnekleri	110
4.1.2.1.ABD İç Gelir İdaresi	111
4.1.2.2. Kanada Gelir Ajansı	113
4.1.2.3.Peru: Ulusal Vergi İdaresi Yönetimi	114
4.1.2.4.Uganda Gelir Otoritesi	116
4.1.2.5.Guatemala: Vergi İdaresi Kontrolörlüğü	117
4.1.2.6.Tanzanya Gelir Otoritesi	118
4.2.GELİR İDARESİ BAĞIMSIZ OLMAYAN ÜLKE ÖRNEKLERİ	119
4.2.1.Brezilya: Federal Vergi İdaresi	120

4.2.2.Avustralya Vergileme Dairesi	122
4.3.GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ ETKİNLİK VE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER	123
4.3.1.Uygulama Sonuçlarından Hareketle Gelir İdaresi Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisine İlişkin Değerlendirmeler	124
4.3.2.Bağımsız Gelir İdareleri Performans Göstergelerinden Hareketle Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisine İlişkin Değerlendirmeler	129
SONUÇ	138
KAYNAKÇA	143

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ATO	Avustralya Vergileme İdaresi (Australian Taxation Office)
BMB	Büyük Mükellef Birimleri
CEO	Baş Yönetim Müdürü (Chief Executive Officer)
DEFGEL	Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Otomasyon Projesi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
e-VDO	İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
GBM	Gelirler Bölge Müdürlüğü
GGM	Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GO	Gelir Otoritesi
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IMF	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
IRS	İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
IT	Bilgi Teknolojileri (Information Technologies)
KDV	Katma Değer Vergisi
KGV	Kişisel Gelir vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KV	Kurumlar Vergisi

MEHTAP	Merkezi Hükümet Araştırma Projesi
MKN	Mükellef Kimlik Numarası
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development)
SARS	Güney Afrika Gelir İdaresi (South Africa Revenue Service)
SAT	Vergi İdaresi Kontrolörlüğü (Superintendency of Tax Administration)
SGK	Sosyal Güvenlik Katkıları
SRF	Federal Vergi İdaresi (Secretaria da Receita Federal)
SUNAT	Vergi İdaresi Ulusal Kontrolörlüğü (National Superintendency of Tax Administration)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TRA	Tanzanya Gelir Otoritesi (Tanzania Revenue Authority)
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VKN	Vergi Kimlik Numarası

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Gelir İdaresinin Ana görevleri	s.10
Tablo 2: Gelir Kuruluşları Tarafından Yönetilen Vergiler	s.13
Tablo 3: Gelir Otoritesi Uygulamak İçin (Sıralanmış) Sebepler	s.28
Tablo 4: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı	s.54
Tablo 5: Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatı Birimlerinin Sayısal Durumu	s.56
Tablo 6: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan İl Merkezleri	s.57
Tablo 7: IMF, GO Anket Popülasyonu ve Cevap Durumu	s.107
Tablo 8: Özerk Gelir İdaresinin Kurulmasının Vergi Gayreti Üzerine Etkisi	s.129
Tablo 9: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (1998 Bazlı) İçindeki Payları (1998 – 2011) (Bin TL)	s.131
Tablo 10: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları (Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk) (1970 - 2011)	s.132
Tablo 11: Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (1991 - 2011) (TL)	s.134
Tablo 12: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2011)	s.135

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Uyum Modeli	s.7
Şekil 2: Gelir İdaresinin Çevresi	s.8
Şekil 3: Devlet Yapılarında Özerklik	s.18
Şekil 4: Yarı Özerk Gelir İdareleri İçerisinde Nisbi Özerklik	s.20
Şekil 5: ABD İç Gelir İdaresi Örgüt Şeması	s.112
Şekil 6: Kanada Gelir Otoritesi Örgüt Şeması	s.114

GİRİŞ

Günümüz modern toplumlarında, kamusal ihtiyaçlardaki artışa bağlı olarak, devletten beklenen kamusal hizmetler artış göstermiş, bu da kamu harcamalarında artışı ve bu harcamaları karşılamada gelir kaynaklarının en verimli şekilde yönetilmesini gündeme getirmiştir. Hakim iktisadi paradigma olan liberal iktisadi anlayışın temel argümanlarından piyasa ekonomisinin geliştirilmesi ve devletin ekonomideki payının azaltılması anlayışının ve hız kazanan küreselleşme sürecinde üretim faktörlerinin mobilitesindeki artış ile birlikte ülkelerin mobil faktörleri kendilerine çekebilme yarışının sonucu olarak vergi indirimleri önem kazanmıştır. Bu durum devletleri bir taraftan vergileri indirerek piyasaya müdahalesini azaltma, uygun bir yatırım ortamı oluşturarak mobil faktörleri çekme, diğer taraftan artan kamusal ihtiyaçları karşılamada yeterli seviyede gelir elde etme şeklinde çift taraflı baskı altına sokmuştur.

Devletler yabancı yatırımları ülkesine çekerek istihdam seviyesini arttırmak ve kalkınmayı gerçekleştirmek için vergisel indirimler yapma ihtiyacı hissetmektedir. Vergi indirimleri ise vergi oranlarının azaltılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durum gelir kaynaklarında azalmayı beraberinde getirecektir. Bununla birlikte artan kamu ihtiyaçlarını karşılamak için ilave kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim yabancı yatırımları çekebilmek için gerekli altyapı yatırımlarının yapılması gerekmektedir ki bu da ilave kamu harcaması ve kaynak ihtiyacı anlamına gelmektedir.

Tüm bu gelişmeler öteden beri devam eden kamu gelirlerinin daha iyi yönetilmesi amacıyla gelir idaresinde reformlar yapılması sürecine yeni bir boyut kazandırmıştır. Kaynak ihtiyacının karşılanmasında muafiyet ve istisnaların azaltılması, verginin tabana yayılması gibi girişimlerin yanında, var olan vergi potansiyelinin tam olarak kullanılabilmesi için vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması doğrultusunda gelir idaresinde hâlihazırda yapılmak istenen düzenleme çabaları önem kazanmıştır. Vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi, vergi kaybının azaltılması ve sonuçta vergi gelirlerinin sağlıklı toplanabilmesi için modern hayatın işleyişine, eşitlik ve adalet anlayışına uygun; açık, anlaşılır, boşluklar içermeyen vergi kanunları şart olmakla birlikte

yukarıda sayılan amaçların gerçekleştirilebilmesi için etkili bir gelir idaresi hayati önem taşımaktadır.

“Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi” isimli bu çalışmamız, gelir idarelerinin etkinliğinin artırılması bakımından bağımsızlık yönündeki reform hareketlerinin son yıllarda dünya genelinde büyük ilgi görmesi ve bu konudaki tartışmaların ülkemizde de güncel olması nedeniyle hazırlanmıştır. Gelir idaresinin etkinlik düzeyinin vergi kayıp ve kaçaklarına bağlandığı, vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu ülkelerde gelir idaresinin ciddi sorunlarının bulunduğu kabul edildiği ve gelir idaresinin etkinliğinin artırılmasında bağımsızlığın büyük öneme sahip olduğu yönünde dünya genelinde ve ülkemizde son yıllarda tartışılan görüşler paralelinde bu çalışmada gelir idaresinin bağımsızlığının idarenin etkililiğinin artırılmasında ve sonuç olarak vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında ne derece etkili olabileceği ülke örnekleri ve uygulama sonuçları göz önünde bulundurularak ortaya konmaya çalışılacak, 2005 yılında gelir idaresi yarı bağımsız statüye kavuşturulan Türkiye açısından incelenecektir. Bu incelemeler bağlamında IMF ile ilişkiler kapsamında ileri sürülen gelir idaresinin bağımsızlığının daha da artırılması konusu etkinlik ve vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkileri bakımından ele alınacaktır.

Bu kapsamda hazırlanan “Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi” isimli tezimiz dört ana bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle gelir idaresi ve bağımsızlık kavramı genel olarak ele alınmış, gelir idaresinin tanımı ve görevleri, bağımsızlığın tanımı, anahtar koşulları ve gelir idaresinde reform ihtiyacının ölçülmesinde kullanılan bazı performans göstergeleri ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca gelir idaresinde reform çalışmalarında son yıllardaki trendlere ve bağımsızlık dışındaki yeniden yapılandırma çalışmalarına da değinilmiştir.

İkinci bölümde Türkiye’de gelir idaresinin tarihi gelişimi, yapılan reform çalışmaları, gerçekleştirilen reformlar ve mevcut duruma ilişkin değerlendirmeler ortaya konulmuştur. Tarihi gelişim Osmanlı ve Cumhuriyet dönemi olarak iki ayrı başlık altında incelenmiş, yapılan reform çalışmaları, çalışmaları yapanlar bakımından sınıflandırılarak anlatılmış, daha sonra gerçekleştirilen reformlara ve mevcut duruma ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise vergi kayıp ve kaçakları tanımı, özellikle Türkiye bakımından nedenleri ve kullanılan yöntemler açısından incelenmiştir. Vergi kaybı esasen bir üst kavram olarak vergi kaçakçılığını da içerdiğinden tanımlama kısmı vergi kaybı başlığı altında ortaya konmuştur. Vergi kayıp ve kaçığının nedenleri ana başlıklar itibarıyla sayılmakla yetinilmiş, konumuzla ilgili olması nedeniyle sadece idari nedenler üzerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Vergi kayıp ve kaçaklarında başvurulan yöntemler ise idari etkinsizliğin de büyük etkisi olduğu vergi kayıp ve kaçaklarının ulaştığı boyutlar bakımından fikir vermesi açısından klasik ve güncel yöntemler olarak Türkiye açısından ortaya konmuştur.

Dördüncü ve son bölümde tezimizin de ismini oluşturan gelir idaresinin bağımsızlığının vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi uygulama sonuçları gelir idaresi bağımsız ülke örnekleri ve gelir idaresi bağımsız olmayan ancak gerekli reformları gerçekleştiren ülke örnekleri de göz önünde bulundurularak özellikle Türkiye açısından değerlendirilmiştir. Gelir idaresinin performansını ölçme konusunda birinci bölümde açıklanan performans göstergelerinden yararlanılarak bağımsızlık sonrası etkinlik artışı olup olmadığı araştırılmıştır. Bağımsızlığın gelir idaresi etkinliğine katkılarını ölçme konusundaki zorluklar ortaya konularak, etkinlik için bağımsızlık şart mı, yoksa bağımsızlık tanınmadan da etkinlik arttırılabilir mi sorularına cevap aranmıştır. Bu değerlendirmeler doğrultusunda IMF ile ilişkiler kapsamında ortaya atılan etkinliğin arttırılması için tam bağımsızlığın sağlanması gerekliliği argümanı vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması bakımından irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR İDARESİ VE BAĞIMSIZLIK KAVRAMI

Vergi idaresinin yetki alanındaki görevlerini ekonominin gereklerini ve gelişen trendleri dikkate alarak mükellef ve idarenin hukukuna saygılı bir şekilde yerine getirmesi ekonomik kalkınma ve toplumsal refah açısından büyük öneme sahiptir. Bu açıdan gelir idaresinin etkinliğinin artırılması yönünde düzenleme ve reform çalışmaları geçmişten günümüze kadar önemli bir gündem maddesi olarak geçerliliğini korumuştur. Ekonomideki vergi kaybı oranı gelir idaresi reformları için bir sinyal olarak görülmüş %20 ila %40 arasında vergi kayıp ve kaçağı bulunan çok sayıda ülkenin gelir idaresinde ciddi sorunlar bulunduğu tespit edilmiştir. Ülkeler uygun bir gelir idaresi reformu izleyebilmek için gelir idaresinin etkinliğini vergi kayıplarına göre belirlemektedir. Vergi kaybının daha büyük olduğu ülkelerde ilke olarak daha büyük değişikliklere ihtiyaç duyulurken, vergi kaybının daha az olduğu ülkelerdeki düzenlemeler vergi sistemindeki, mükelleflerdeki yüksek uyumun korunması ve vergilerin uyum ve tahsilât maliyetlerinin azaltılmasına yöneliktir.

Yukarıda belirtildiği gibi, zaten var olan gelir idaresinde reform çabaları söz edilen küresel gelişmeler ve hükümet dışı ulusal ve uluslar arası aktörlerin sayısının ve konuya ilgilerinin artması ile daha da derinleşmiştir. Önceleri örgütsel ve yönetsel alanda yüzeysel düzenlemeler, teknolojiden ve bilgi sistemlerinden yararlanılması şeklinde yürütülen gelir idaresinde iyileştirme çabaları son otuz yıldaki gelişmeler sonucunda mahiyet değiştirmiş ve bağımsızlık temelindeki reform hareketleri önem kazanmıştır. Gelir idaresinin maliye bakanlığından ayrı bağımsız bir kurum olarak örgütlenmesi yaklaşımı gelir idaresinde reform tartışmalarının odak noktası olmuştur.

Bağımsızlık, girişimlerini herhangi bir gücün etkisi altında kalmadan düzenleyebilme ve/veya herhangi bir kuruluşa bağlı olmama durumu olarak tanımlandığında bu reformun amacı gelir idaresinin yönetsel ve örgütsel açıdan özgür olması şeklinde karşımıza çıkacaktır. Yani, vergi mevzuatını uygulamakla görevli birim olan gelir idaresinin bürokratik ve hatta siyasal yapının dışında tam özerk ya da bakanlığa gevşek bir biçimde bağlı yarı özerk olarak örgütlenmesi düşüncesi bağımsızlık kelimesi ile asıl ifade edilmek istenendir. Bu açıklamalara ve

literatüre paralel olarak çalışmamızda bağımsızlık ve özerklik kelimeleri aynı anlamda ve birbirinin yerine geçecek şekilde kullanılmıştır.

Bu özerklik eğilimi esasen vatandaşlara daha etkili ve daha düşük maliyetli hizmet sunma amacının sonucu olarak devletin yeniden yapılanması gerektiği düşüncesinin son otuz yılda daimi konu teşkil etmesi ile paralellik arz etmektedir. Bazı durumlarda geleneksel devlet yapısı (yani hiyerarşik hatlar boyunca organize edilen devlet bakanlığı) modern toplumda hızla değişen kamu ihtiyaçlarına ve devlet tarafından karşı koyulan güçlülere cevap vermede çok katı olarak görülmektedir. Devletteki değişimler devrimsel olmaktan ziyade evrimsel olarak tarif edilirken, devlet için gelişen eğilim, kendi adına hareket eden atanmış kurumlara veya organlara yetki devretmek olmuştur.

Kamu yönetiminde yaşanan söz konusu değişim eğilimi, gelir idareleri açısından da geçerlidir. Gelir idaresi; mükelleflere kaliteli hizmet sunulması, vergi sisteminin ekonomi ve sosyal politikalara uyumunun gözetilmesi, ekonomik kalkınmanın sürdürülebilmesi, etkin vergi politikası uygulamaları ile mükelleflerin vergiye uyumunun en üst seviyeye yükseltilmesi gibi temel fonksiyonları yerine getiren ve aynı zamanda meseleye Türkiye açısından bakıldığında, milli gelirin yaklaşık %25'ini vergi olarak toplayan ve bütçeyi finanse eden bir organizasyondur. Bu çok yönlü ve karmaşık görev ve fonksiyonlar ile ağır sorumluluklar gelir idarelerini bütün ülkelerde çok önemli kılmaktadır.¹

Gelir idaresi bakımından son yıllarda yaygın bir eğilim olarak ortaya çıkan özerklik kavramının tüm yönleriyle, ülke örnekleri itibarıyla uygulama sonuçları da göz önünde bulundurularak vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisinin inceleneceği bu çalışmada öncelikle gelir idaresinin ve özerklik kavramının ne olduğunun tüm yönleriyle ortaya konması önem arz etmektedir. Bu bölüm altında bu amaç doğrultusunda gelir idaresi bir kurum olarak ortaya konulacak ve daha sonra özerklik kavramı, ülkeleri reforma ve özerklik olgusuna iten sebepler, gelir idaresi reformunda yakın zamandaki trendler açıklanarak ilgili literatür değerlendirilecektir.

¹ Osman Arıoğlu, "Gelir İdaresi Başkanlığı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:286, 2005, s.10

1.1.GELİR İDARESİ

Devletlerin varlığını sürdürebilmesi sağlıklı gelir kaynaklarının varlığına ve sürekliliğine bağlıdır. Devletler ancak bu gelir kaynaklarının mevcudiyeti durumunda kamusal ihtiyaçları karşılayabilir ve toplumsal bütünlüğü koruyabilir. Kamu gelirlerinin elde edilmesi faaliyeti gelir idaresi adı verilen örgütsel ve yönetsel yapı içerisinde yürütülmektedir. Burada idare kavramı gelirlerin toplanması için hem belirli örgütlerin kurulmasını hem de bu örgütlerin yönetilmesini kapsamaktadır. Kurulan örgüt ya da örgütler Gelir İdaresi, örgütün yönetsel faaliyetleri gelir idaresidir.

1.1.1.Tanım, Kapsam ve Görevler

Gelir idareleri, dünya çapında, gelir kanunlarını yönetme ve uygulama yetkisine sahiptir. Bu kanunlar tür ve nitelik olarak çok geniştir, birçok kişi ve ticarethaneyi içerir ve genellikle devleti desteklemek için ihtiyaç duyulan geniş bir gelir kitlesinin toplanması ile sonuçlanır. Vergi idaresi bir taraftan verimli ve etkili, diğer taraftan adil ve tarafsız olmalıdır². Tanzi, gelir idaresinin, kâğıt üzerinde mevzuatta yer alan vergi sisteminin unsurlarının ne olduğunu anlamamıza yarayan şey yani gelir idaresinin teorik bir şeyi (mevzuat) fiili bir duruma getiren bir organizasyon olduğunu belirtmiştir³. Anlaşılacağı üzere gelir idaresi vergi mevzuatının uygulayıcısı olan kurumdur ve ayrıca uygulamaya yön veren ikincil mevzuatın oluşturulmasında önemli bir aktördür. Faaliyetleri ile gelir idaresi soyut olan vergi kanunlarını maddi olaylara uygulamakta kanunlara günlük hayatta işlerlik kazandırmaktadır.

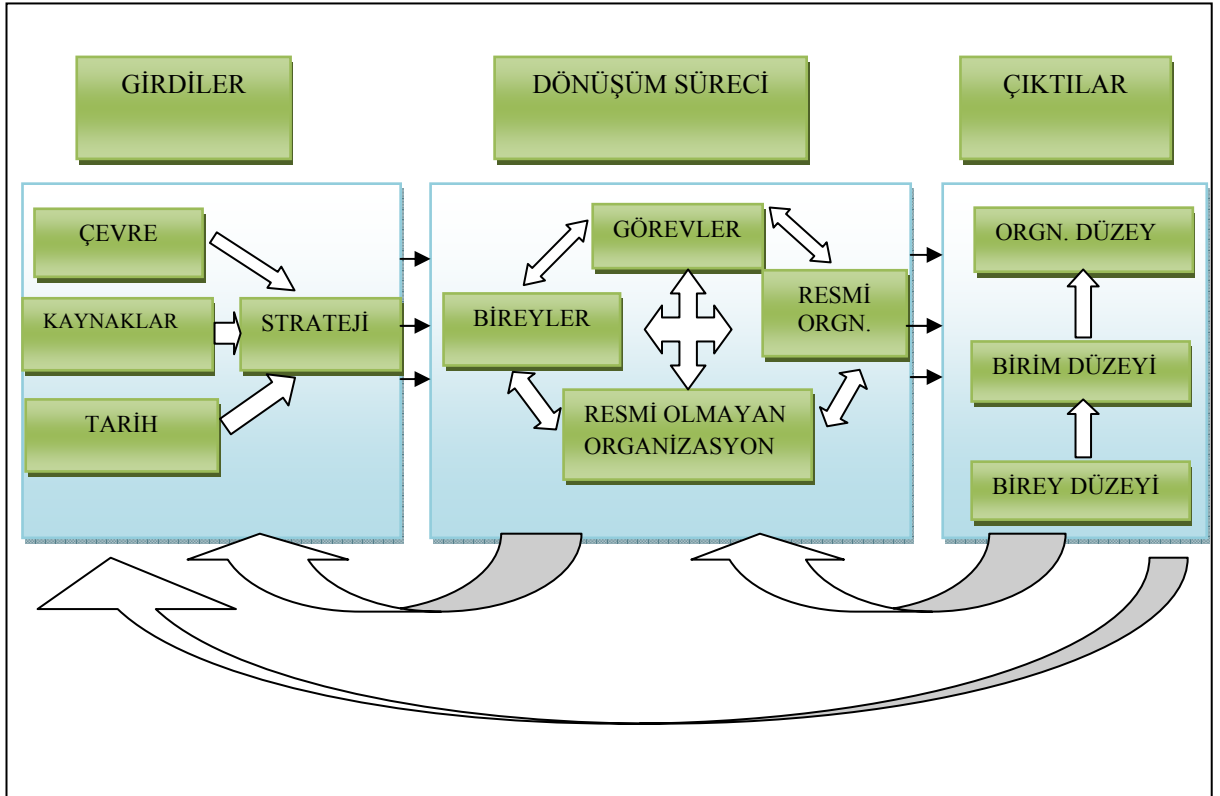
Literatürde Gelir İdaresi İçin Tanısal Sistem olarak adlandırılan bir yaklaşım gelir idaresinin yapısının, işleyişinin, çevre ile ilişkilerinin, etkinlik ve başarısının analizinde, detaylı olarak, kapsamlı bir metodoloji tanımlamaktadır. Şekil 1’de gösterilen uyum modeline dayalı metodoloji, gelir idaresine çevresi ile karşılıklı

² William Crandall, Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration And The Revenue Authority Model, Technical Notes And Manuals, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010, s.3, <http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24/12/2011)

³ Ersan Öz, Birol Karakurt, “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt:44, Sayı:510, 2007, s.81

etkileşimde bulunan, birbiri ile ilişkili ögeler takımından ibaret açık bir sistem olarak yaklaşmaktadır. Girdileri almakta, dönüşüm sürecine tabi tutmakta ve çıktılar üretmektedir⁴.

Şekil 1: Uyum Modeli



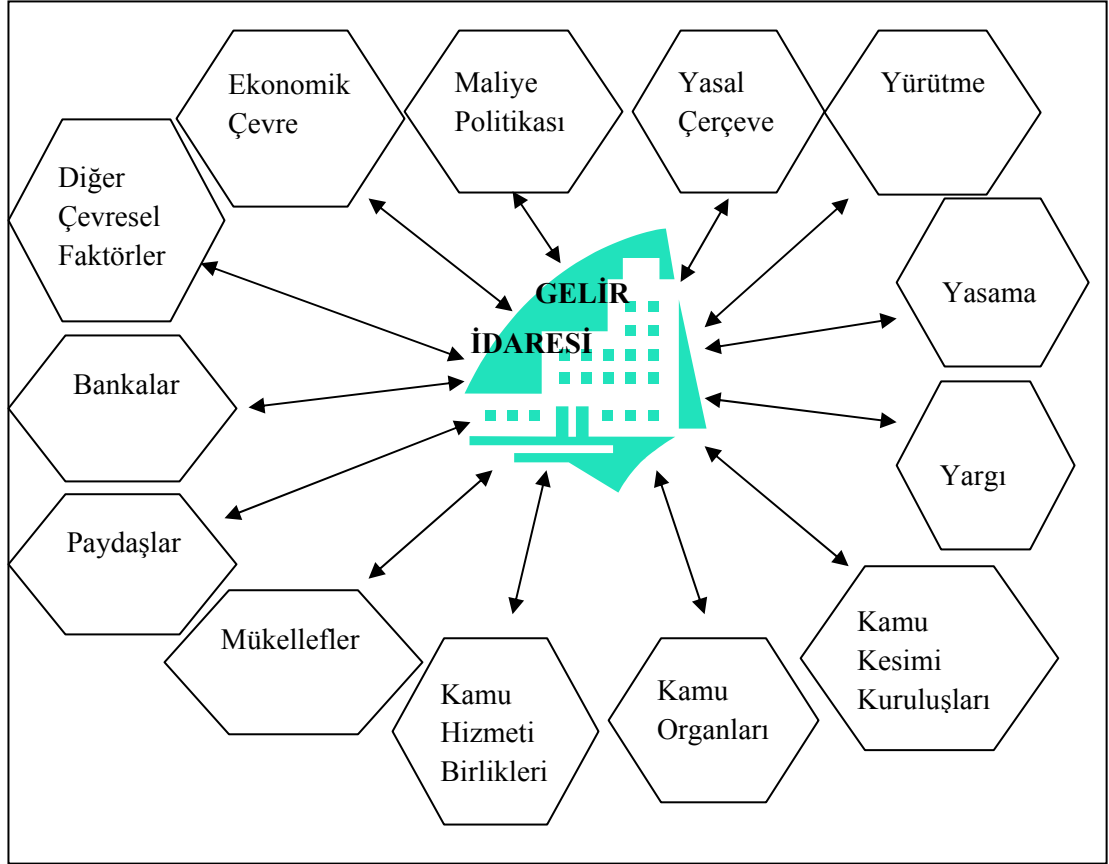
Kaynak: Jit B.C. Gill, Nuts And The Bolts Of The Revenue Administration Reform, Working Paper, Raport No:33181, 2010, s. 4

Üç doğrudan girdi (çevre, kaynaklar ve tarih) gelir idaresinin performansını belirlemektedir. Birincisi, içerisinde işlediği çevredir. Dışsal faktörler, güçler ve durumlar dizisi gelir idaresini sık sık etkilemektedir. Sıklıkla, zayıflıkları dışsal faktörler tarafından yüklenen sınırlamalara dayandırılabilir. Diğer zamanlarda, gelir idaresinin çevresel güçlüklerle etkili bir şekilde uğraşma veya çevresel fırsatlardan yararlanmadaki yetersizliğinden kaynaklanır. Bundan dolayı gelir idaresinin zayıf

⁴ Jit B.C. Gill, Nuts And The Bolts Of The Revenue Administration Reform, Working Paper, Raport No:33181, 2010, s. 3, <http://www.worldbank.org/home>publications>documents&reports>alldocuments>researchresults> (24.12.2011)

performansının nedenlerini anlamak için, öncelikle kutunun dışına bakmalıyız, gelir idaresinin organizasyonel sınırlarının ötesini ve önemli çevresel faktörlerin performansı üzerindeki etkilerini analiz etmeliyiz. Üzerinde durulması gereken ana faktörler Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: Gelir İdaresinin Çevresi



Kaynak: Jit B.C. Gill, Nuts And The Bolts Of The Revenue Administration Reform, Working Paper, Raport No:33181, 2010, s. 5

Kaynaklar gelir idaresi için ikinci ana girdiyi oluşturur. Maddi kaynaklar, müdürler ve personel; yıllık bütçe tahsisleri; IT sistemleri; ve altyapı-binalar, araçlar, ofis ekipmanları, iletişim sistemleri, kantarlar, kayıt depolama tesisleri vb.dir. Maddi olmayan kaynaklar vergi kanunlarının idaresi için gelir idaresine verilen yasal yetkileri; mükelleflerin ve kamunun, gelir idaresinin adilliği, şeffaflığı, bütünlüğü ve uygulama kapasitesi hakkındaki algılamalarını; gelir idaresi çalışanlarının dürüstlüğü, moral ve kararlılığı kapsamaktadır. Gelir idaresinin kaynakları ile

ilişkili üç konunun düşünülmesi gerekir. Birincisi, kaynakların toplam düzeyidir. Yeterli kaynak eksikliği gönüllü uyumu yönetme ve vergi kaçakçılığına karşı koymada gelir idaresinin üzerine ciddi sınırlamalar koymaktadır. İkincisi elde edilebilir kaynakların kalitesidir. Beceri eksiklikleri, zamanı geçmiş IT sistemleri veya yıpranmış altyapı birçok kritik alanda düşük performansın nedeni olabilir. Üçüncüsü kaynakların kullanımında gelir idaresi yönetimince elde edilebilir esnekliğin derecesidir. Ortaya çıkan önceliklere cevaben kaynak bileşimini değiştirebilmede yetersizlik ve kaynakları yeniden donanım, yeniden talim ve yeniden yapılandırmada zorluklar birçok kronik eksikliğin kaynağı olabilir.

Gelir idaresinin tarihi üçüncü direkt girdidir. Tarih şimdiki performans üzerinde çok büyük etkiye sahiptir. Hatta gelecek faaliyetler için elde edilebilir özgürlüğün derecesini sıklıkla sınırlandırır. Bundan dolayı, gelir idaresinin en azından yakın tarihinin iyi anlaşılması çok önemlidir. Analiz edilmesi gereken ana konular: (i) geçmiş olaylar ve kararların şimdiki faaliyetler üzerindeki etkisi; (ii) geçmiş krizlerin niteliği ve bunlara verilen organizasyonel cevaplar; (iii) çekirdek normlar ve değerlerin evrimi; (iv) geçmiş reform çabaları deneyimi.

Yukarıda bahsedilen doğrudan girdilerden dördüncü girdi türetilir. Bu gelir idaresinin misyon; vizyon; anahtar sonuç alanları; performans hedefleri ve performans hedeflerini başarmak için faaliyet stratejilerini içeren gelir idaresinin stratejisidir. Girdiler, dört ögenin karşılıklı etkileşimi olan dönüşüm sürecine yedirilir: (i) görevler, (ii) resmi organizasyonel düzenlemeler (iii) resmi olmayan organizasyon veya kültür ve (iv) bireyler. Görevler gelir idaresinin amaçlarını başarmak için yürütülen belirli iş faaliyetleri ve işlevlerdir. Bunlar hem yönetsel görevleri hem de vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili operasyonel görevleri kapsar. Tablo 1 gelir idaresinin analiz edilmesi gereken ana görevlerini göstermektedir⁵

⁵ Gill, ss.5-6

Tablo 1: Gelir İdaresinin Ana görevleri

ORGANİZASYON VE YÖNETİM GÖREVLERİ	OPERASYONEL GÖREVLER
Strateji ve politika oluşturma	Vergi mükelleflerinin kaydı
Planlama, bütçeleme, kaynak tahsisi	Mükellef hizmetleri *mükellef eğitimi: *mükellefe yardım: *gönüllü uyumun kolaylaştırılması:
Gözlemleme ve değerlendirme	Beyanname ve ödemelerin işleme tabi tutulması
Koordinasyon	Vergi stopaj ve tahsil organlarının gözlemlenmesi
Finansal yönetim	Vergilendirilebilir işlemler hakkında bilgi toplama: *üçüncü taraflardan bilgi toplama *istihbarat işlemleri *suçlayıcı olayları bulmak için arama,
Personel yönetimi	Haczetme ve araştırma işlemleri.
Bilgi teknolojileri yönetimi	Risk analizleri ve denetim ve soruşturma için olayların seçimi.
Varlık yönetimi	Denetim ve soruşturma
İç kontrol	Vergi borçlarının geri kazanılması
Yolsuzlukla mücadele	Yasal ve yargısal meseleler: *mevzuat *temyiz *dava
Dış ilişkiler	Mali çalışmalar

Kaynak: Jit B.C. Gill, Nuts And The Bolts Of The Revenue Administration Reform, Working Paper, Raport No:33181, 2010, s. 4

Dönüşüm sürecindeki resmi organizasyonel düzenlemeler (a) yönetim düzenlemeleri; (b) organizasyonun işlevlerine uygulanabilir resmi kanunlar, kurallar, tüzüklerden ibaret kurumsal sistem; (c) organizasyonel yapı, yapı içerisinde belirli

görevlerin dizaynı, ve gözlemeleme, raporlama, koordinasyon ve kontrol için resmi sistemler; (d) iş süreçleri; (e) bilgi sistemleri; (f) kaynak tahsisi ve farklı görevler için iş yükü; (g) fiziksel çalışma çevresi. Resmi olmayan organizasyon ve kültür, her organizasyon içerisinde zamanla gelişen resmi olmayan düzenlemeleri ifade eder. Bunlar resmi olmayan normlar, gelenekler, süreçler, grup içi ve gruplar arası ilişki kalıpları, iletişim kanalları, etki mekanizmaları ve rol modellerinden ibarettir. Resmi olmayan düzenlemeler genellikle üstü kapalıdır ve yazılı değildir, ancak organizasyon içerisindeki davranışları büyük ölçüde etkiler. Bazen resmi organizasyonu etkiler ve tamamlar. Diğer zamanlarda, onu yıkar veya bozar. Bundan dolayı organizasyonel performansa yardım eder veya onu engeller. Son olarak, bireyler gelir idaresinin farklı görevlerini yerine getiren kişilerdir: yöneticiler, avukatlar, denetçiler, müfettişler, IT uzmanları, mükellef hizmetleri personeli ve şefler. Gelir idaresinin başarısı onların sayısına, beceri düzeyine, deneyimine, kararlılığına ve moraline kritik bir şekilde bağlıdır. Tablo 1’deki her bir görev için, gelir idaresinin görevlerini uygun bir şekilde yerine getirip getiremeyeceğine karar vermek amacıyla (a) resmi organizasyonel düzenlemeler, (b) resmi olmayan organizasyon ve (c) ilgili bireylerin uygunluk ve yeterliliğinin ölçülmesi gerekir.⁶

Dönüşüm sürecinin sonuçları birey, birim ve organizasyonel düzeyde çıktılar olarak ortaya çıkmaktadır. Yasal işlevlerin yerine getirilmesinden kaynaklanan çıktılar tahsil edilen vergi ve harçlar, işleme tabi tutulan vergi beyannameleri, kontrol edilen kargolar, denetlenen olaylar, ek vergi yükü getiren talimatlar veya geçirilen cezalar, karar verilen temyizler, geri kazanılan vergi borçları ve satılan hacizli malları kapsar. Mükellef hizmetleri ile ilgili çıktılar, dağıtılan rehberler ve broşürler, üretilen televizyon programları, belirli yasal ve prosedürel konular üzerine mükelleflere verilen tavsiyeleri vb. kapsar. Son olarak iç yönetime ait olan çıktılar faaliyet planları, ilerleme raporları, performans değerlendirmeleri, nakil ve transfer emirleri, yönetsel talimatlar, mali hesaplar ve yıllık raporları kapsar.

Çıktılardan dönüşüm sürecine, dönüşüm sürecinden girdilere ve çıktılardan dönüşüm sürecine devamlı bir geri besleme vardır. Geri besleme resmi denetim, raporlama ve değerlendirme sistemi; mükellef, çalışan ve diğer paydaşlar anketleri, mükellefler tarafından yöneltilen şikâyetler veya gelir idaresi içerisinde ve onunla

⁶ Gill, s.6

müşterileri ve diğer devlet kurumları arasında resmi olmayan değişimler gibi çeşitli kanallar aracılığıyla ortaya çıkmaktadır.

Tanısal metodolojinin merkez düşüncesi şudur ki gelir idaresinin amaçlarını başarmadaki etkinliği organizasyon modelinin farklı parçaları arasındaki uyum ve uygunluğa bağlıdır. (a) Bir taraftan strateji çevreye, kaynaklara ve tarihe, diğer taraftan dönüşüm süreci çıktılara ve geri besleme mekanizmasına uyduğunda; (b) dönüşüm süreci strateji, arzulanan çıktılar ve geri besleme mekanizmasına uyduğunda ve (c) dönüşüm sürecinin dört ögesi yani görevler, resmi organizasyonel düzenlemeler, resmi olmayan organizasyon ve bireyler birbirine uyduğunda etkilik en üst seviyededir. Her ne zaman bu elementler arasında bir uyum eksikliği olduğunda, sonuç yetersiz performanstır. Bundan dolayı, gelir idaresinin etkinliğini arttırmak için yapılması gereken şey, öncelikle, uyum eksikliği olan alanları tanımlamak ve sonra uyumu ilerletmek için iyileştirici önlemler düzenlemektir.

Gelir idaresi için tanısal sistem, uyum modelinin her bir elementini detaylı olarak tartışır; ilgili tanısal sorgulamalar sağlar; farklı alanlarda karşılaşılması muhtemel kurumsal ve organizasyonel eksiklik türlerini gösterir; muhtemel reform seçenekleri önerir, teşhisi reform stratejisine dönüştürmek için rehberlik sağlar. Tanısal yaklaşım, belirli değişikliklerle, Letonya Devlet Gelir idaresi Modernizasyon Projesi; Kolombiya Kamu Mali Yönetim Projesi-II; Rusya Vergi İdaresi Reform Projesi-II ve Rusya Gümrük Geliştirme Projesini geliştirmek için kullanılmıştır.⁷

1.1.2. Gelir İdaresinin Sorumluluk Alanı

OECD tarafından 30 OECD üyesi, 13 OECD üyesi olmayan ülke üzerinde yapılan bir araştırma sonuçlarına göre; Tablo 2 gelir idaresi tarafından yönetilen vergilere genel bir bakış sağlamaktadır. OECD üyesi ülkeler arasında gelir idaresi örgütlenmesi ve özerkliği konusunda önemli farklılıklar bulunmaktadır. Kimi ülkeler bütün kamu gelirleri için tek ve yarı özerk bir gelir idaresi kurmuşken kiminde vergi ve sosyal güvenlik katılımları ayrı idarelerce toplanmaktadır. Bazı ülkelerde ise Maliye Bakanlığı bünyesinde hem vergi hem de sosyal güvenlik katılımlarını tahsilden sorumlu yarı özerk veya tek bir genel müdürlük bulunmaktadır. Son örnek

⁷ Gill, s.7

grubu Maliye Bakanlığının teşkilatı içinde oldukça sınırlı yetkilere sahip tek ya da çoklu genel müdürlükler şeklinde örgütlenme modelidir.⁸ Birkaç istisna dışında gözlemlenen ülkeler dolaylı ve (birçok) dolaysız vergilerin tahsilâtını birleştirmişlerdir. En yakın birleşme olayı, Nisan 2005’te vuku bulan, Birleşik Krallığın İç Gelir ve Gümrük ve Gider Vergileri bölümlerini tek bir organizasyon içerisinde bütünleştirmesidir. Gelir idarelerine daha fazla birleşik yaklaşımın bir istisnası vardır. Tablo 2’de gösterildiği gibi, 18 ülke gider vergileri tahsilâtını ana gelir kuruluşları değil gümrük idareleri aracılığıyla yapmaktadır⁹.

Tablo 2: Gelir Kuruluşları Tarafından Yönetilen Vergiler

Ülkeler	Ulusal Gelir Kuruluşları Tarafından Yönetilen Başlıca Vergiler								
	KGV	KV	KDV	Gider Vergi.	Emlak Vergi.	VIV	Servet Vergi.	MTV	SGK Tahsili
1) OECD Ülkeleri									
Almanya	√	√	√	×	√	√	×	√	×
Avustralya	√	√	√	√	×	×	×	×	o
Avusturya	√	√	√	√	×	√	×	√	×
Belçika	√	√	√	√	×	×	×	√	×
Çek Cumh.	√	√	√	×	√	√	×	√	×
Danimarka	√	√	√	√	√	√	×	√	×
Finlandiya	√	√	√	×	√	√	×	×	√
Fransa	√	√	√	×	√	√	√	√	×
İzlanda	√	√	√	×	×	×	×	√	√
İrlanda	√	√	√	√	×	√	×	√	√
İspanya	√	√	√	√	×	×	√	×	×
İsveç	√	√	√	√	√	×	×	√	√
İsviçre	√	√	√	×	×	×	×	×	×
İtalya	√	√	√	×	√	√	×	×	√
Japonya	√	√	√	√	×	√	×	√	×
Kanada	√	√	√	√	×	×	×	×	√

⁸ Ömer Faruk Batırel, “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:282, 2005, s.5

⁹ Forum on Tax Administration, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008), Centre For Tax Policy And Administration OECD, 2009, s-16

Kore	√	√	√	√	√	√	×	×	×
Lüksemburg	√	√	√	×	×	×	√	×	×
Macaristan	√	√	√	×	×	√	×	×	√
Meksika	√	√	√	√	×	×	×	√	×
Hollanda	√	√	√	√	√	√	√	√	√
Norveç	√	√	√	×	×	√	√	×	√
Polonya	√	√	√	√	×	√	√	×	×
Portekiz	√	√	√	×	√	√	×	√	×
Slovakya	√	√	√	×	×	×	×	√	×
Türkiye	√	√	√	√	×	√	√	√	×
UK	√	√	√	√	√	√	×	×	√
USA	√	√	o	√	×	√	×	×	√
Y. Zelanda	√	√	√	×	×	×	×	×	o
Yunanistan	×	√	√	√	√	√	√	√	×
2) Seçilmiş OECD Üyesi Olmayan Ülkeler									
Arjantin	√	√	√	√	×	×	√	×	√
Bulgaristan	√	√	√	×	×	×	×	×	√
Çin	√	√	√	√	√	×	√	√	√
Estonya	√	√	√	√	√	×	×	√	√
Güney Afrika	√	√	√	√	×	√	×	×	×
Letonya	√	√	√	√	√	×	×	√	√
Kıbrıs RumK.	√	√	√	√	√	×	×	×	×
Malezya	√	√	×	×	√	√	×	×	×
Malta	√	√	√	×	×	×	×	×	√
Romanya	√	√	√	√	×	×	×	×	√
Singapur	√	√	√	×	√	√	×	×	×
Slovenya	√	√	√	×	√	√	×	√	√
Şili	√	√	√	√	√	√	×	×	×

Kaynak: Forum on Tax Administration, Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008), Centre For Tax Policy And Administration OECD, 2009 , s.29

Gözlemlenen ülkelerin büyük çoğunluğunda, sosyal güvenlik katkıları (SGK) rejimi belirli devlet hizmetlerinin (örneğin sağlık ve işsizlik sigortaları ve emekli aylıkları) finansmanında devlet gelirlerinin tamamlayıcı kaynağı olarak kurulmuştur. Ayrı sosyal güvenlik rejimlerine sahip 28 OECD üyesi ülkenin çoğunluğu (17 ülke) SGK tahsilâtını ana vergi gelir kuruluşlarından ziyade ayrı sosyal güvenlik kuruluşları aracılığıyla idare etmektedir. Diğer 11 OECD üyesi ülkede SGK tahsilâtı

vergi tahsilat işlemleri ile birleştirilmiştir. OECD ekonomilerinin haricinde de, gelir tahsilatına yaklaşımdaki bu dikotomi kendisini göstermektedir. Arjantin, Brezilya, Bulgaristan, Estonya, Litvanya, Romanya, Rusya ve Slovenya SGK tahsilâtını vergi idaresi işlemleri ile birleştirirken, Şili, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Malezya ve Singapur SGK tahsilâtını farklı organlar aracılığıyla idare etmektedir.¹⁰ Bununla birlikte, farklı vergi ve SGK tahsilât düzenlemeleri işlemleri, farklı mükellef kesimleri çapında uyum faaliyetlerinin verimli ve etkili koordinasyonun nasıl başarılacağı ve farklı gelir tahsilât kuruluşları ile iş yapmak zorunda kalan işletmeler üzerindeki ilave uyum maliyeti ile ilgili belirli soruları gündeme getirmektedir. Ancak, ülkelerin, SGK tahsilâtını vergi tahsilât işlemleri ile birleştirmesinin bazı nedenleri ortaya konulmuştur: (i) temel süreçlerin ortaklığı; (ii) kaynakların etkin kullanımı – ölçek ekonomilerinden yararlanma; (iii) vergi ve sosyal organizasyonların temel yetkinliği; (iv) devlet idare masraflarını azaltma; (v) mükellef ve SGK ödemesi yapanların uyum maliyetlerini azaltma.

Pek çok gelir idaresinin faaliyet alanı gelir idaresinden ayrı kalma eğiliminde olan gümrük ve gümrük organizasyonlarını kapsamaktadır. Birçok ülkede gümrük idareleri gelir idaresinin genel örgütsel çerçevesi içinde gelir idaresinin bir parçası olarak yer almaktadır. Ancak ülkelerin büyük çoğunluğunda gümrük idaresi tamamen farklı bir organizasyonun sorumluluğundadır ve gelir idaresi ile yakın bağlantı içinde çalışmaktadır. Gümrük işlemleri gelir idaresininkilerle gerçekten birleştirilmemiştir. Bu muhtemelen, gelir idaresi ile kıyaslandığında, gümrük işlemlerinin doğal, gerçek zamanlı niteliğinden ve gümrüğün işlemlerini, kendi işlem ortamı (sınır geçişleri, uluslararası havaalanları, güvenli antrepolar, vb.) üzerinde fiziksel kontrole sahip olduğu yerde yürütmek zorunda olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca gümrüğün, onu ayrı tutma eğiliminde olacak, genişleyen mali olmayan görevleri görülür olmuştur. Gümrük işlemlerinin bu farklı özellikleri, iş süreçlerinin ve müşteri hizmetlerinin vergi işlemleri ile birleşmesine engel olmaktadır ve bundan dolayı, dolaysız ve dolaylı vergi işlemlerinin birleştirilmesi ile mümkün olduğu gibi etkinlik ve verimlilik kazançlarının sahasını daraltmaktadır.

¹⁰ Forum on Tax Administration, s.16

1.2.BAĞIMSIZLIK KAVRAMI

Devlet kurumlarının reform ve modernizasyonu son otuz yılda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde sürekli gündem maddesi olmuştur. Devletler aşağıda sıralanan ciddi baskılara maruz kalmışlardır:

- Harcama bütçesi azaldığından hizmetleri vatandaşlara daha etkili ve düşük maliyetle sunma ihtiyacı.
- Kamunun hızla değişen ihtiyaçlarına cevap vermede ve modern toplumda devlet tarafından karşılaşılan güçlüklerle karşı koymada çok katı olarak görülen geleneksel işlemlere ve yapılarla hitap etme ihtiyacı.
- Geçerli iş ve özel sektör yönetim uygulamalarını kamu sektörü kuruluşlarına uyarlama ihtiyacı.

Sonuç olarak, devletler için bölümlerinin ve organlarının özerkliğini artırma eğilimi ortaya çıkmıştır. Uygun hesap verilebilirlik ve şeffaflığı korurken etkili ve verimli yönetime ulaşmada engelleri ortadan kaldırma ana ilkedir¹¹.

Tüm bu gelişmelere paralel olarak, devletlerin kamu harcamalarını yeterli bir biçimde sunabilmesi için ihtiyaç duyulan gelir kaynaklarının elde edilmesinde anahtar kuruluş olan gelir idarelerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması amacıyla yürütülen reform çabalarına yeni bir perspektif kazandıran özerklik anlayışı son 30 yıldır tartışıla gelen önemli bir fenomen olmuştur. Birçok ülke gelir idarelerini bu anlayış çerçevesinde yeniden organize ederken, özerkliğin sağladığı ilerlemeler ve gelişmelerin ölçülmesi konusunda da çalışmalar yürütülmüş, reformcu ülkeler bazında anketler yapılmıştır. Çalışmamızın bu kısmında IMF, Dünya Bankası ve OECD tarafından yürütülen araştırma ve anketlerden de yararlanılarak gelir idaresinin özerkliği, özerklik kavramına geçiş sürecinde öteden beri duyulan reform ihtiyacının gerekçeleri, özerkliğin gelir idaresine getirdikleri irdelenecektir.

1.2.1.Gelir İdaresinin Bağımsızlığı

Daha önce de belirtildiği gibi, gelir idaresi devlet gelirlerinin toplanması için belirli örgütlerin kurulması ve bu örgütlerin yönetilmesini içermektedir. Gelir

¹¹ Crandall, s.1

idareleri, dünya çapında, gelir kanunlarını yönetme ve uygulama yetkisine sahiptir. Özerklik kavramı kamu gelirlerini toplamakla görevli bu idareye normal bakanlık bölümüne tanınandan daha fazla serbest hareket edebilme imkânının tanınması olayıdır. Genel terminolojide özerklik ya da otonomi kendi kendini yönetme (self-governing), bağımsızlık (independence) ya da yalnızca kendi koyduğu kurallarla çalışma olarak tanımlanmaktadır.¹² Bağımsızlık, girişimlerini herhangi bir gücün etkisi altında kalmadan düzenleyebilme ve/veya herhangi bir kuruluşa bağlı olmama durumu olarak tanımlandığında bu reformun amacı gelir idaresinin yönetsel ve örgütsel açıdan özgür olması şeklinde karşımıza çıkacaktır. Yani, vergi mevzuatını uygulamakla görevli birim olan gelir idaresinin bürokratik ve hatta siyasal yapının dışında tam özerk ya da bakanlığa gevşek bir biçimde bağlı yarı özerk olarak örgütlenmesi düşüncesi yaygın bir eğilim olarak ortaya çıkmıştır.

Özerklik, bağımsızlık ve hatta kendi kendini yönetme dahil, pek çok anlama gelmektedir, ancak kamu sektörü idaresi açısından devlet departmanının veya organının, yasal form ve statü, finansman ve bütçe, mali, insan kaynakları ve yönetsel uygulamalar bakımından devletten bağımsız çalışabilme derecesini ifade etmektedir. Yönetim anlayışının değişimi anlamındaki yeniden yapılanma, uzun soluklu bir süreçtir. Yeniden yapılanma tek seferde başarılacak ve gündemden çıkarılabilecek bir konu değildir. Değişim süreci devam ettikçe ve dünya ölçeğinde rekabet ile halkın sürekli değişen talepleri gündemde kaldıkça yeniden yapılanma sürecinin de devam etmesi kaçınılmazdır.¹³

Özerklik sorununu düşünürken, azalan devlet kontrolü ve artan özerkliği gösteren bir spektrum boyunca ulusal devlet yapılarına bakmak faydalı olabilir (Şekil 3). Son birkaç on yılda, bu spektrum boyunca birçok model ortaya çıkmıştır. Standart model, en soldaki, maliye veya tarım gibi bir bakanlık içerisindeki devletin geleneksel bir departmanıdır. Spektrum üzerindeki sağa hareket yarı özerk organlardır ve bu geniş ve büyüyen grup gelir idarelerini içerecektir. Spektrumun daha ilerisi, devletten ve kamu hizmetinden tam uzaklığa sahip olan özerk organlar ve düzenleyici kuruluşlardır. Bu grubun merkez bankaları ve devletin diğer bağımsız düzenleyici kuruluşlarını içerdiği söylenebilir. Daha da ilerisi, posta hizmetleri gibi yarı kamusal alanlardan, petrol üretimi gibi geleneksel olarak özel sektör

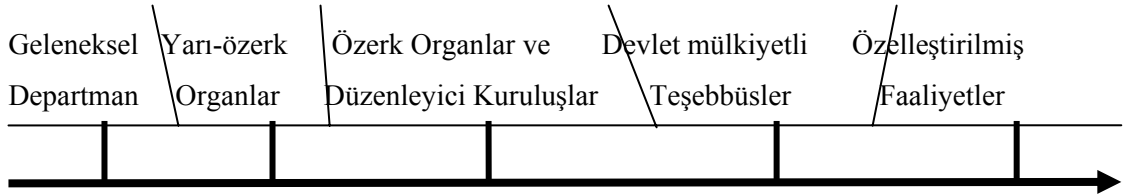
¹² Batirel, s.4

¹³ Arioğlu, s.11

faaliyetlerine kadar çeşitlilikte faaliyetlerle meşgul olan devlet mülkiyetli teşebbüslerdir. Spektrumun en sonu önceleri devlet tarafından yürütülen, tamamen özelleştirilmiş faaliyetleri göstermektedir. Örnekler hava trafik kontrolü, ıslah evleri yönetimi veya (gelir idaresi bakımından) gümrüklerde yükleme öncesi ve varış muayenelerini kapsamaktadır.

Şekil 3'te gösterildiği gibi, devletler özerkliği değişik şekillerde arttırmıştır. Bununla birlikte, diyagramdakilerin sadece ilk ikisi gelir idaresi ile ilgilidir.

Şekil 3: Devlet Yapılarında Özerklik



Artan özerklik ve azalan devlet kontrolü

Kaynak: William Crandall, Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration And The Revenue Authority Model, Technical Notes And Manuals, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010, s.2

Geleneksel departmanlar ve organlar bakımından, pek çok ülke kamu hizmeti yöneticileri üzerindeki merkezi kontrolü azalttı ve bu yöneticilerin karar alma özerkliklerini arttırdı. Özerklikteki bu artış, genellikle, raporlama ve şeffaflık gereksinimlerini kapsayan ilgili hesap verilebilirlik tarafından eşlik edilmektedir ve mevcut kurumsal yapılar içerisinde sağlanmaktadır¹⁴.

İkinci kategori bakımından, bazı ülkeler devlet hizmetlerini ve faaliyetlerini yürütmek için yeni kuruluşlar kurdu. Bu kuruluşlar geleneksel devlet departmanından oldukça fazla özerkliğe sahiptir ve sıklıkla yarı özerk organlar olarak ifade edilir. Birleşik Krallık, pek çoklarınınca bu yeni iş yapma tarzının öncüsü olarak görülmektedir ve 1990'lardan beri yarı özerk organları tüm kamu harcamalarının yaklaşık %25'inden sorumludur. Kanada ve Yeni Zelanda bazı durumlarda benzer yaklaşım içerisindedir ve film üretiminden gıda denetimine kadar

¹⁴ Crandall, s.2

çeşitlilik yelpazesinde önemli devlet alanları geleneksel devlet bakanlığından ziyade ajanslar tarafından çalıştırılmaktadır.¹⁵

Pek çok ülke, artırılmış özerkliğin, organizasyonel yetersizlikler gibi idari ve kurumsal yönetime ait sorunları çözeceğine ve kamuya adil ve etkili hizmet sunacağına inanmaktadır. Düşük ödeme, düşük kaliteli personel, düşük alıkoyma oranları, patronaja dayalı istihdam gibi problemler insan kaynakları alanlarında özerklik ile çözülebilir. Siyasi müdahaleye devletin yönetim organından bağımsızlığın arttırılması aracılığı ile hitap edilebilir. Ve yeterli finansman formülleri ve diğer garantilerin benimsenmesi yoluyla sağlanabilir.

Şekil 3, devlet kurumları ile arttırılmış özerklik arasındaki ilişkinin tasvirini sunmaktadır. Azalan devlet kontrolü ve artan özerklik spektrumu boyunca devlet fonksiyonlarına bakıldığında, devlet departmanlarının yarı özerk organlar, özerk ajanslar ve düzenleyici kuruluşlar, devlet mülkiyetli teşebbüsler ve son olarak özelleştirilmiş faaliyetlerden daha az özerklik sağladı görülecektir. Bu sıralama esasen özerklik bakımından azdan çoğa doğru bir sıralamadır. Gelir idareleri de genelde ya devlet departmanıdır ya da yarı özerk organ olarak faaliyet göstermektedir.

Arttırılmış özerklik bazen merkezi devlet sisteminin insan kaynakları, harcama yönetimi, genel idare açısından yetersizliğine cevap olarak görülmektedir. Son birkaç on yılda, devlet kuruluşlarının reform ve modernizasyonunun özerklik ve hesap verilebilirlikte önemli artışlar aracılığıyla sağlama bağlanması gerektiği inancı oldukça yaygınlaşmıştır.

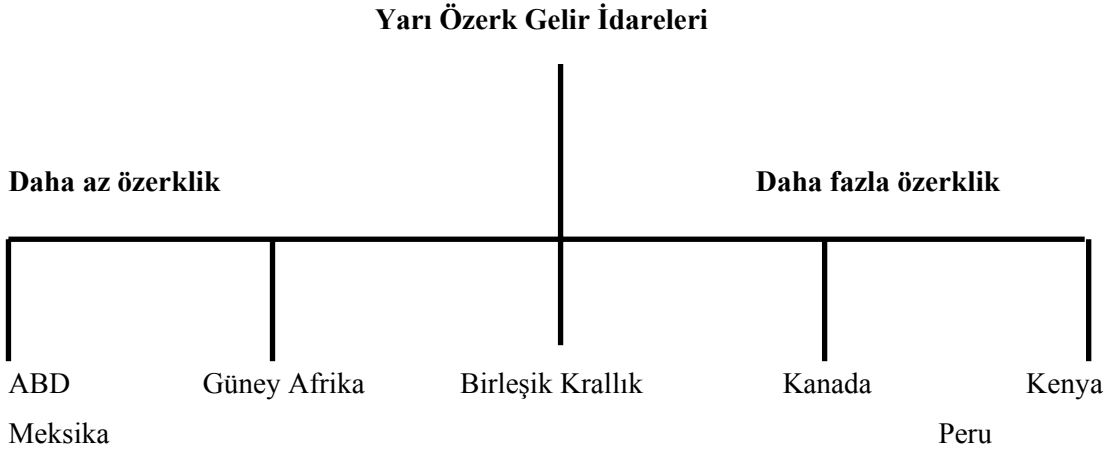
Gelir idareleri, dünya çapında, gelir kanunlarını yönetme ve uygulama yetkisine sahiptir. Bu kanunlar çeşitlilik ve nitelik bakımından geniştir, birçok kişi ve ticarethaneyi içerir ve genellikle devleti desteklemek için ihtiyaç duyulan geniş bir gelir kitlesinin toplanması ile sonuçlanır. Vergi idaresi bir taraftan verimli ve etkili, diğer taraftan adil ve tarafsız olmalıdır. Bu amaçları başarmak için, gelir idareleri gelir kanunlarında düzenlenen yetki ve sorumluluklarını uygulamada yeterli bir özerklik düzeyine ihtiyaç duyduğu ileri sürülmektedir. Şunu belirtmek gerekir ki, bu yetkiler herhangi bir kanun veya tüzüğün sağladığı en fazla nüfus edenlerin

¹⁵ Crandall, s.3

arasındadır. Sonuç olarak, özerklik ve bu kanunların uygulanmasının devletten olabileceği uzaklığın derecesi için sınırlar bulunmaktadır.

Yukarıdaki şekil 3'te belirtildiği gibi, gelir idareleri yalnızca iki olasılığın altına düşmektedir – geleneksel devlet departmanları veya yarı özerk organlar. Bu olasılıkların her birinde, uygulanan özerkliğin çeşitliliği söz konusudur. Geleneksel devlet departmanı bağlamında sağlanan özerkliğin çeşitliliği ve derecesi hakkında nispeten az elde edilebilir bilgi bulunmaktadır. Şekil dört IMF araştırmasına dayalı, yarı özerk grup içerisinde nispi özerklik örneklerini göstermektedir¹⁶.

Şekil 4: Yarı Özerk Gelir İdareleri İçerisinde Nisbi Özerklik



Kaynak: William Crandall, Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration And The Revenue Authority Model, Technical Notes And Manuals, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010, s.4

Yarı özerk grup içerisinde, gelir idaresi tamamen kamu hizmeti içerisinde kaldığından Meksika daha sınırlı özerkliğin örneği olabilir. Güney Afrika Gelir İdaresi (South Africa Revenue Service – SARS), kamu hizmetlerinden bağımsızlığı ancak hükümet tarafından yakın kontrolü ile sonraki olabilir. İzleyen örnek yönetim kurulu ve insan kaynakları özerliği ancak hükümet tarafından yakın kontrolü ile Kanada olabilir. Takip eden, kendilerini genelde tam teşekküllü gelir idaresi olarak ifade eden, daha özerk bütçe özellikleri ile Kanada'ya benzeyen ve biraz daha az genel hükümet kontrolü ile, Peru ve Kenya gibi, geniş bir grup olacaktır. Fransa,

¹⁶ Crandall, s.3-4

Kamboçya gibi ülkelerde ise gelir idaresi maliye bakanlığının sıradan birer bölümü olup herhangi bir özerkliğe sahip değillerdir.¹⁷

Arttırılmış özerklik üzerine eğilim, devletler için açıkça genel bir durum iken gelir idaresi bu hareketin en ön saflarında yer almıştır. Dünya Bankası'nın geliştirmekte olan ülkeler için yaptığı bir çalışmada gelir idaresi için tanımlanacak bir özerkliğin Merkez Bankalarının gibi tam sayılabilecek bir özerklik olmayıp, kamu kesimi kurallarının kısmen dışında olmayı ifade eden bir yarı özerklik olduğu ifade edilmektedir. Gelir idareleri için öngörülen özerklik kurumun finansmanı ve personel politikaları yönünden genel kamu kesimi kuralları dışında bir uygulamayı ifade etmektedir. Tüzel kişilik ve mülkiyet hakkı da önemli bir özerklik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Maliye Bakanına gelir idaresinin yöneticilerini atama yetkisi ve aldığı kararları onaylama ya da bozma yetkisi veren modellerde yönetsel özerkliğin fazlaca bir anlamı bulunmadığı da ifade edilmektedir.¹⁸

1.2.2.Gelir İdaresinde Bağımsızlığın Anahtar Koşulları

Genelde, gelir idaresine verilen özerklik benimsenen kurumsal model ve yönetim modeli yanında devlet sistemi, ülkenin kamu sektörü yönetiminin gelişmişlik durumunu kapsayan birçok faktöre dayanmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi, arttırılmış özerklik artan etkinlik ve verimliliği de beraberinde getireceği ileri sürülmektedir. Ancak uygulamada böyle sonuçların kanıtlarını üretmenin zorluğu ortaya konulmuştur.¹⁹

Gelir idaresinde özerklik şunlar ile yansıtılır:

- Gelir kanunlarında hükümler (vergi usul kanunları ve kurumsal veya yönetsel konulara göndermeler dahil)
- Raporlama ilişkileri (maliye bakanına veya mali sekretere)
- Operasyonel politika düzenleme ve uygulama yeteneği
- Organizasyonel yapı ve operasyonel sorumluluklar

Çalışmamızın bu kısmında, uluslar arası alanda konu ile ilgili araştırmalar da dikkate alınarak, gelir idaresinin özerklik reformunda göz önünde bulundurulması

¹⁷ Crandall, s.4

¹⁸ Batirel, s.4

¹⁹ Crandall, s.5

gereken hususlar tartışılacaktır. Uluslar arası literatürde belirli bir özerklik seviyesine ulaşmış (yarı özerk veya özerk) gelir idarelerinin Gelir Otoritesi (GO) olarak nitelendirilmesinden dolayı yarı özerk veya özerk gelir idareleri için Gelir Otoritesi (GO) terimi kullanılacaktır. IMF tarafından yayınlanan bir çalışmaya göre GO, gelir idaresi ile uğraşan, rejimin bakanlık içerisindeki herhangi bir departmana sağlanandan daha fazla özerklik sağlandığı bir organizasyon için yönetim rejimini tarif eden bir terimdir. Gelir idaresinde özerkliğin ana elementi kamu hizmeti ve onun politikalarından uzaklık derecesidir. Bu anlamda, GO sıradan bir departmandan önemli şekilde özerk kurumsal bir bünyeye kadar değişebilmektedir.

Gelir otoritesi kurarken özerklik derecesinin belirlenmesinde, aşağıdaki spesifik alanlara ilişkin ihtimaller dizisi değerlendirilmelidir.

1.2.2.1.Yasal Form ve Statü

Olağan devlet organizasyonuna nispeten yakın bir organdan hatırı sayılır ölçüde bağımsız kurumsal bir bünyeye kadarki seçenekler dizisinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

•**Yetki:** GO'nun yetkilerinin açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Gelir idaresi vergi yasalarının yorumunu tebliğ, sirküler ve muktezalarla yargı organının denetimine açık biçimde yetkinlikle yapabilmelidir. İdarenin iç işleyişinde üstlenebildiği organizasyon ve yönetim sorumluluk derecesi de bir özerklik uzantısıdır.²⁰ Birçok GO vergi kanunları hakkında maliye bakanına tavsiyede bulunma ileri yetkilere sahiptir. İlave olarak, bir çok GO kanunu GO'nun spesifik yetki, fonksiyon ve sorumluluklarını belirlemiştir.

•**Kurumsal kimlik:** Birçok GO kurumsal kimliğe sahip olarak tanımlanmıştır (kurumsal bünye olma veya yasal kişiliğe sahip olma ve dava açabilme ve hakkında dava açılabilmesi anlamında). Kurumsal kimlik veya statü, önemli düzeyde bir özerkliğe izin verecek şekilde tasarlanmış ayrı yetkilendirme kanunları içerisinde şekillendirilmektedir. Ayrıca yasal statü, bazen idare hukuku ve politikalarının GO'ya uygulanma düzeyini belirler. Ayrı

²⁰ Batirel, s.6

kurumsal kimlikten yoksun olan GO'lar daha az özerkliğe sahiptir ve potansiyel olarak daha fazla hükümet müdahalesine ve kontrolüne tabidir.²¹

•**Maliye bakanı ile ilişkiler:** Esasen GO'nun hükümet ile ilişkisi, genelde, GO performansından parlamentoya karşı sorumlu olan maliye bakanı aracılığıyla olmaktadır. Birçok hükümet, GO'nun merkezi kontrolün çok fazla uzağına taşınmasına izin vermez. Birçok GO kanunu maliye bakanını GO'nun genel gözetim ve denetimiyle görevlendirmektedir.

•**Kamu hizmeti ile ilişkiler:** Birçok GO mevzuatı GO'nun, özellikle insan kaynakları kanunları, tüzükleri, politikaları bakımından kamu hizmetlerinin normal alanının dışında kaldığını ortaya koymaktadır. İlave olarak, GO'lar bütçe esnekliği, ihale ve varlık yönetimi bakımından genellikle kamu hizmeti kuralları ile sınırlandırılmıştır. GO'ların, muhasebe politikası ve devletin muhasebe varlığının bir parçası olma bakımından sıklıkla kamu hizmetinin parçası olduğu bir alandır.

1.2.2.2.Finansman

Özerklik kavramı gelir idaresi yönünden tartışılırken mali özerklik büyük önem taşımaktadır. Mali özerklik, gelir idaresine belli gelir kaynaklarının tahsisi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Çeşitli ülke uygulamalarında gelir idaresine belli vergi gelirlerinden sabit bir pay verilebildiği gibi varidat tahsilât toplamına göre değişen pay verilmesi yöntemi de benimsenebilmektedir.²²

•**Finansman Kaynağı:** İki temel finansman kaynağı bulunmaktadır: (1) Normal kamu harcamaları yönetimi ve hükümetin bütçe karar süreçlerini kullanarak standart parlamenter ödeneklerin sağlanması veya (2) GO mevzuatında tahsilâtın yüzdesi finansman formülü veya garantisinin kapsanması. Bu ayrıca toplama ücreti olarak ifade edilebilir. Tahsilâtın yüzdesi finansman formülü GO'yu yetersiz bütçeleme süreçlerinin aşırılıklarından izole eder, daha fazla belirlilik ve güvenilirlik sağlar, gelişmiş performans için

²¹ William Crandall and Maureen Kidd, Revenue Authorities: A Toolkit For Implementing A Revenue Authority, Technical Notes And Manuals, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010, s.17 <http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24/12/2011)

²² Batrel, s.6

teşvikler sağlamak üzere yapılandırılabilir. Böyle bir formülün kullanımına yönelik eleştiriler gelir tahsilâtını sadece gelir idaresinin performansının değil genel ekonomik performans, vergi politikası gibi pek çok faktörün etkilediği şeklindedir.

1.2.2.3.Bütçe Esnekliği

Sınırlı esneklikten tek hat bütçenin tam esnekliğine kadar tüm seçeneklerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bütçe esnekliği bakımından normalde, hazine veya maliye bakanlığındaki bütçe ofisi bütün kuralları ve usulleri belirlemektedir. Bu öncelikle fonları bütçe hatları boyunca hareket ettirebilme kabiliyetini ilgilendirmektedir (cari harcamalara karşı transfer harcamaları, sermaye harcamalarına karşı cari harcamalar, maaşlara karşı maaş dışı harcamalar vb. arasında ödenekleri aktarabilme imkânı).²³

Hükümet daha özerk GO'yu seçtiğinde, GO için bu alandaki politikaları hükümetten ziyade yönetim kurulu belirler. Böyle bir özerklik tanımının bir nedeni GO'nun uygulama veya hizmet gibi alanlarda değişen taleplere hızlı cevap verebilme ihtiyacı ve bütçe hatları arasında sıradan rejim kapsamında mümkün olmayan bir şekilde değiş tokuş yapabilmesidir.

1.2.2.4.Operasyonel Özerklik

Bakanın günü gününe otoriteye sahip olduğu bir durumdan operasyonel kararlarda bakan tarafından katılımın olmadığı duruma kadar tüm seçeneklerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Operasyonel özerklik göz önünde tutulması gereken önemli bir konudur. Organizasyonel düzenlemeler yapmada bağımsızlık derecesini içermektedir. Bu özerklik sağlandığında, GO personelini merkezde ve yerel birimlerde nasıl organize edeceğine, farklı yerlerde ne zaman ofis açıp kapatacağına, organizasyonel yapıyı arzulanan şekilde ne zaman düzelteceğine karar vermede özgür olacaktır. Operasyonel özerklik kurumsal kimlik ile birlikte kurumun

²³ Maureen Kidd and William Crandall, "Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success", IMF Working Paper, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2006, s.74 <http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24.12.2011)

normal bir ayrıcalığı iken kamu sektörü çevresi dikkat gerektiren belirli hassaslıklar barındırmaktadır.

1.2.2.5.Kamu Hizmeti Politikaları

Önceleri kamu hizmeti alanı içerisinde olan daha sonra GO'nun politikalarından sorumlu olduğu tüm alanlarda, GO'nun üzerine düşen, tüm kamu hizmeti kurallarına saygı duyulmasını sağlamaktır.

•**Muhasebe Yükümlülükleri:** Kamu kurumlarının muhasebe yükümlülükleri muhasebe uygulamaları, ödemeler, hesap tabloları, alacaklar, faturalar, sözleşmeler vb.dir.

•**İnsan Kaynakları Rejimi:** İstihdam, ücretlendirme, performans değerlendirmesi, çalışma koşulları, kariyer, disiplin, işe son verme/derece düşürme, emeklilik konularını kapsar. Modası geçmiş kamu hizmeti insan kaynakları kuralları ve düzenlemeleri rejiminin dışına çıkmakla yönetim etkinliği ve verimliliği geliştirilebileceğinden GO bu alanda önemli bir özerkliğe sahiptir. Bu özerklik personelin kamu personel rejimi çerçevesinde işe kabul koşullarını, işe alıp çıkarmadaki serbestliği, hizmet içi eğitim programlarını düzenlemeyi ve personele verilecek ücreti kamu kesiminin tümünü kapsayacak şekilde tayin edilecek geniş tabanlı politikalar çerçevesinde müzakere edebilme gücünü kapsamaktadır.²⁴

•**Mal ve Hizmet Alımları:** Kamu sektöründe mal ve hizmet alımları eşit ve açık rekabet, iktisadilik ve şeffaflık ilkeleri üzerine kurulmuştur. Kamu sektörü ihaleleri ayrıca ticaret anlaşmalarını ve diğer karmaşık politikaları yansıtmalıdır.

•**Varlık Yönetimi:** Birçok GO varlık sahibi olma hakkına ve varlık yönetimi üzerine, hayat döngüsü yönetimi, kiralamaya karşı satın alma, yer optimizasyonu, varlıkların elden çıkarılması gibi alanları kapsayan açık politikalara sahiptir. Bina, demirbaş, varlık sahibi olma da otonominin önemli göstergelerindedir. Bina, döşeme demirbaş, basılı kağıtlar ve malzemenin temininde Maliye Bakanlığı'na daha az bağımlı olacaklarından, bina, demirbaş,

²⁴ Batirel, s.8

varlık sahibi olabilen gelir idareleri daha otonom olabilirler. Meksika Vergi İdaresi (SAT) örneğın, varlıkların kullanımında Bakanlığın iznine ihtiyaç duymaktadır.²⁵

1.3.GELİR İDARESİ REFORMU VE BAĞIMSIZLIĞA YÖNELİMİN RASYONALİ

Gelir idaresinde özerkliğe yönelmeye yol açan sebepler iki yaklaşıma dayanmaktadır. Bunlardan birincisi ekonomik temelli olup yönetsel etkinliğin geliştirilmesi idarede dinamik tutarlılığın sağlanarak mükellefe daha fazla hizmet eden (taxpayer-oriented) bir yönetime kavuşturma amacını gütmekte, ikinci yaklaşım ise vergi idaresini kamu personel rejimi, kamu harcamaları ve mali yönetim ile ilgili sınırlamalardan kurtararak kötü işleyen bir kamu yönetimi içinde bir özerk alan (enclave) haline dönüştürülmesini hedeflemektedir.²⁶

Bir ülkede gelir idaresi reformuna ihtiyaç duyulmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Birincisi, vergi politikaları ve kanunları vergi hâsılatını arttırmak için potansiyel oluştururken, devlet hazinesine akan verginin gerçek miktarı, büyük ölçüde, gelir idaresinin etkinliğine ve verimliliğine bağlıdır. Gelir idaresindeki zayıflıklar, yetersiz vergi tahsilâtına, vergi kayıp ve kaçağına yol açmaktadır. Ortaya çıkan bütçe açığıının borçlanma veya parasal genişleme ile finansmanı ise kamu borcu ve enflasyonda sürdürülemez artışlara neden olabilir. Alternatif olarak, gelir eksikliği bütçe kaynaklarını daraltır, böylece, devletin politika ve programlarını uygulama ve kamu hizmeti sunma kabiliyetini olumsuz etkiler. Gelir tahsilâtlarında beklenmedik düşüşler ayrıca, kamu harcamaları yönetiminde büyük verimsizlikler ile sonuçlanan bütçe kesintilerine neden olur.

İkincisi, gelir idaresinin kalitesi yatırım iklimini ve özel sektörün gelişimini etkilemektedir. Firmalar, yatırımın sadece resmi vergi sistemi ile değil ayrıca sistemin nasıl çalıştığı ile de ilişkili olduğunu düşünmektedirler. Keyfi ve yağmacı olarak algılanan bir gelir idaresi yatırım isteğini kırmaktadır. Ayrıca, gelir idaresinin uygulama kapasitesindeki zayıflıklar, kanunlara uyan firmaları, kayıt dışı ekonomideki rakiplerinin vergi kaçırmalarına göz yumulduğundan, rekabette

²⁵ Arif Bilir, Yarı Otonom Gelir İdaresi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:27, 2005, s.21

²⁶ Batrel, s.7

dezavantajlı duruma düşürmektedir. Bu firmalar için kayıtlı ekonomiye katılma güdüsünü azaltmaktadır.

Üçüncüsü, gelir idareleri, alışılmış bir şekilde yolsuzluk olaylarının en çok gerçekleştiği kamu sektörü kurumları arasında yer almaktadır. Bu yolsuzlukların maliyeti, hem devlet hem de mükellef için çok yüksektir. Dürüst olmayan gelir idaresi memurları, vergi kaçakçılarını zorlamak için haksız vergi indirimine izin verdiğinden devlet önemli gelir sızıntılarına maruz kalmaktadır.

Son olarak, gelir idaresi reformu, iş etkinliklerinin artan karmaşıklığı ile başa çıkabilmek ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için gerekli olabilmektedir. Kamu kesimi finansman açıklarının nedenlerinden biri olan vergi gelirlerinin yetersizliği kayıtdışı ekonomi ile etkin mücadele için idari düzenlemeler yapılması gerekliliğini, beraberinde vergi idaresinin ve dolayısıyla gelir idaresinin yeniden yapılanma gerekliliği olup olmadığı konusunu gündeme taşımaktadır.²⁷ Küreselleşme ile mal ve hizmetler çok farklı ülkelerde vergilendirilebilir varlıklar tarafından üretilmektedir. Bu da vergi yükünü azaltmak için işlemleri manipüle etmede geniş imkânlar sunmaktadır. Vergi cennetlerinin varlığı, elektronik finansal işlemler ve ticarete internetin artan kullanımını vergi kanunlarını uygulamada büyük güçlükler getirmektedir. Sıradan bir yerli mükellef bile işlerini yürütmek ve muhasebe için artan bir şekilde bilgi teknolojilerini kullanmaktadır. Gelir idaresinin profesyonel ve teknolojik kapasitesinde uyumlu bir artış olmadan, vergilendirilebilir faaliyetleri gözlemlene ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etme şansı ciddi bir şekilde azalmaktadır²⁸.

Bir IMF araştırma çalışmasında sunulan özet tabloda, ülkelerin yapılan anketler aracılığıyla kendilerinin aktardığı gelir otoritesi uygulama kararlarının nedenleri sıralanmıştır.

²⁷ Kadir Boy, "Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması Gerekliliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:247, 2002, s.18

²⁸ Gill, s.2

Tablo 3: Gelir Otoritesi Uygulamak İçin (Sıralanmış) Sebepler

Sıra	Sebepler	Ortalama Sıra
1	Gelir idaresinin düşük etkinliği ve zayıf uyum düzeyi	1.8
2	Daha geniş gelir idaresi reformu başlatmak için katalizör ihtiyacı (modernize edilmiş işlemler, geliştirilmiş otomasyon, bütünleştirilmiş ve işlem temelli yapılar vb.)	2.73
3	Zayıf kamu hizmeti insan kaynakları politikalarından kaynaklanan engeller (istihdam, ücretlendirme, terfi, eğitim, disiplin)	2.9
4	Mevcut gelir departmanları arasında zayıf iletişim ve veri değişimi	4.21
5	Kamu sektörü içerisinde mükemmellik adaları oluşturmak	4.54
6	Siyasi müdahale algıları	4.55
7	Yüksek yolsuzluk düzeyi	4.67

Kaynak: William Crandall and Maureen Kidd, Revenue Authorities: A Toolkit For Implementing A Revenue Authority, Technical Notes And Manuals, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010, s.10

GO kurmak için teşvik edici ana faktör olarak bütün ülkeler tarafından tanımlanmış tek bir neden bulunmamaktadır. En yüksek önceliğe sahip neden gelir idaresinin düşük etkinliği ve düşük uyum düzeyidir. Bir sonraki en yüksek öncelik daha geniş gelir idaresi reformu başlatmak için katalizör ihtiyacıdır. Üçüncüsü ise zayıf kamu hizmeti insan kaynakları politikalarından kaynaklanan engellerdir. Yüksek yolsuzluk düzeyi pek çokları tarafından GO kurmak için ana sebep olarak düşünülmesine rağmen ankete katılan çok az ülke tarafından değinilmiş ve en az öncelikli neden olarak listenin en sonunda yer almıştır.

1.3.1.Gelir İdaresinde Reform İhtiyacının Ölçülmesinde Bazı Önemli Göstergeler

Çeşitli göstergeler gelir idaresinde zayıflıkların varlığına işaret edebilir. Gelir idaresinde reform ihtiyacının işareti olan önemli göstergelerden bazıları aşağıda sıralanmıştır²⁹.

•**Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH:** Bu, mali baskı hissi veren, hâlihazırda elde edilebilir bir göstergedir. Benzer ekonomi ve vergi yapısına sahip ülkelerin vergi-GSYİH oranı karşılaştırması gelir idarelerinin nispi etkinliklerini gösterir. Bununla birlikte, bu göstergenin dikkatli kullanılması gerekmektedir. Çünkü artan vergi gelirleri harcama tercihlerinin, tüketim ihtiyaçlarının ve kaynakların elde edilebilirliğine bağlıdır. Ayrıca, gelişmekte olan ülkelerde kayıt dışı ekonominin genişliği göz önüne alındığında, GSYİH tahminleri tam doğru olmayabilir. Yine de, belirli bir gelir idaresi için, vergi oranları ve matrahındaki değişmelerin düzetildiği, vergi-GSYİH oranı üzerine zaman serileri verisi, zaman içerisinde gelir idaresinin etkinliğindeki değişmelerin belirlenmesinde kullanışlıdır.

•**Gerçekleşen Vergi Hâsılatı/Bütçede Tahminlenen Vergi Hâsılatı:** Bu gösterge gelir idaresinin bütçede belirlenen gelir hedeflerini karşılayıp karşılayamadığını gösterir. Bununla birlikte, sıklıkla siyasi baskıdan kaynaklanan iyimser gelir tahminleri birçok ülkede genel bir problemdir ve bu eğilim için uygun hesapların yapılması gerekir.

•**Vergi Geliri Açığı:** Güvenilir veri elde edilebilir olduğunda, geçerli vergi politikaları altında toplanabilecek vergi gelirlerini tahmin etmek ve bunu gerçekleşen vergi gelirleri tahsilâtı ile karşılaştırmak mümkün olabilir. Aradaki fark vergi kayıp ve kaçağı dolayısıyla gelir idaresinin tüm etkinlik ve verimliliğinin belirtisi olan vergi gelirleri kaybını göstermektedir.

²⁹ Gill, ss.2-3

•**Gönüllü Olarak Ödenen Vergi Gelirleri Miktarı/Toplam Vergi Gelirleri Tahsilâtı:** Gönüllü uyumu maksimize etmek gelir idaresinin ana amacı olduğundan, gönüllü olarak ödenen vergi ve harçların oranı gelir idaresinin bu amacını, hem gönüllü uyumu kolaylaştırarak hem de uygulama faaliyetleri ile vergi kayıp ve kaçacağını caydırarak, başarıp başaramadığını gösterir.

•**İlave Vergi Geliri Tahsilâtı/Denetlenen Beyanname Sayısı:** Bu oran vergi yükümlülükleri gizlemelerinin tespitinde gelir idaresinin başarı derecesini ve bundan dolayı vergi kanunlarını uygulama kabiliyetini göstermektedir.

•**Vergi Gelir Borçları Tahsilât Miktarı/Toplam Vergi Gelir Borçları:** Bu gösterge gelir idaresinin vadesi geçmiş borçları geri kazanmada etkinliğini göstermektedir.

•**Tahsilât Maliyeti:** Gelir idaresinin toplam yıllık tekrarlayan bütçesinin toplam gelir tahsilâtına oranı gelir idaresinin vergi tahsilâtına tahsis ettiği kaynaklarının verimliliğinin göstergesidir.

•**Müşteri Algıları:** Gelir idaresinin sağlık, dürüstlük, adillik, yardımseverlik ve verimliliği hakkında mükellef, tacir, broker, avukat ve muhasebecilerin, dönemsel anketlerde yansıtılan, algıları reform ihtiyacı için önemli göstergeler sağlamaktadır.

1.3.2. Gelir İdaresi Reformunda Yakın Zamandaki Trendler

Son yıllarda vergi idaresi reform projeleri ülkeye özel varyasyonlar gösterse de, birçoğu şu alanlara yöneliktir:

- Gelir idaresinin organizasyon ve yönetiminin geliştirilmesi
- Yasal ve düzenleyici sistemin güçlendirilmesi
- Potansiyel mükellefler kaydedilerek vergi tabanının genişletilmesi
- Gönüllü uyumun kolaylaştırılması

- Mükellefler tarafından doldurulan beyannameler, ödeme işlemleri ve yönetsel faaliyetler sonucu ortaya çıkan kitle bilgi akış süreci kapasitesini ilerletmek

- Üçüncü taraflardan vergilendirilebilir işlemler hakkında bilgi elde edilebilirliğini arttırmak

- Muhtemel vergi kanunları ihlalini içeren olaylar üzerine yoğunlaşmak için risk analizi kapasitesinin geliştirilmesi

- Soruşturma, denetim, uygulama kapasitesinin güçlendirilmesi

- Temyiz usullerinin geliştirilmesi

- Vergi yüklerini, tahsilât trendlerini, uyum açıklarını ve vergi politikası değişiminin etkilerini ölçmek için mali çalışmalar yürütmeye analitik kabiliyeti yükseltme

- Yolsuzluğu azaltma

Bu reformlar, farklı organizasyonel yapılar, yönetim sistemlerinin güçlendirilmesi, vergi kanunlarında önemli değişiklikler, iş süreçlerinin yeniden mühendisliği, bilgi ve iletişim teknolojilerine önemli yatırımlar, teşvik sistemlerinin geliştirilmesi ve mükelleflere ulaşmada aktif çaba ile bir hayli tecrübeyi içermiştir. Bazı ülkeler tarafından yakın zamanda girişilen reform çabalarına fazla ayrıntıya girmeden aşağıda değinilmiştir.

1.3.2.1.Organizasyonel Reformlar

Bu reformlar gelir idaresinin devletin idari yapısı içindeki yeri ve idari örgütlenmesine yönelik olup aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.3.2.1.1.Gelir İdaresini Devlet İdari Yapısı İçinde Konumlandırma

Gelir idaresini devlet yapısı içerisinde konumlandırma, ihtiyaç duyulan yasal değişiklikleri gerçekleştirme, reformları uygulama ve kazanılmış haklara karşı güçlü uygulama faaliyetleri yürütmek için siyasi destek toplama kabiliyetinden dolayı önemli bir anlama sahiptir. Bu ayrıca, finansal kaynakları kullanma, işe alma ve işten çıkarma ve günü gününe operasyonel kararlar alma bakımından gelir idaresinin

özerkliğini etkilemektedir. Farklı ülkeler, gelir idaresinin devlet içerisindeki konumu bakımından değişik yaklaşımlar benimsemişlerdir. Bu yaklaşımların bir ucunda Rusya, Ermenistan, Kazakistan gibi vergi idaresinden sorumlu tam teşekküllü bakanlık kuran ülkeler bulunmaktadır. Bakanlık kabine düzeyinde statüye ve diğer bakanlıklar ile aynı özerklik düzeyine sahiptir. Bir diğer uçta ise maliye bakanlığına hesap veren departman şeklinde gelir idaresine sahip ülkeler yer almaktadır. Sonuç olarak, gelir idaresinin özerkliği oldukça düşüktür. Bu iki uç noktanın arasında ise Peru, Guatemala, Guyana gibi bağımsız gelir idareleri kuran ülkeler bulunmaktadır. Bağımsız gelir idareleri oldukça fazla ancak bir bakanlığa göre daha az özerkliğe sahiptir. Bu organlar tipik bir şekilde gelir idaresinin dışında oluşturulmuştur. Tepe yöneticiler belirli bir dönem için atanır. Yönetim finansal, operasyonel ve personele ilişkin konularda önemli derecede bağımsızlığa sahiptir, ancak kararlaştırılan sonuçları gerçekleştirmekten sorumludur. Tepe yöneticilerin sözleşmelerinin yenilenmesi gelir idaresinin performansına bağlıdır. Kolombiya’da gelir idaresi özel yönetsel birim statüsüne ve oldukça fazla özerkliğe sahiptir, ancak ayrı bir organ değildir ve maliye bakanlığına rapor vermektedir³⁰.

1.3.2.1.2.Gelir İdaresi İçinde Fonksiyonel Organizasyonel Yapı Oluşturulması

Son 20 – 30 yıl boyunca, birçok gelir idaresinin organizasyonel yapısı operasyonel verimliliği ve etkinliği artırma ve mükelleflere daha iyi hizmet sunma amaçlı büyük reformlara konu olmuştur. Genel olarak, bu reform çabaları başlangıçtaki büyük ölçüde vergi türü kriterine dayalı yapıdan temel olarak fonksiyon kriterine dayalı bir yapıya yönelim şeklindeki gelir idaresinin yapısının evrimi konusunda geniş bir eğilimi yansıtmaktadır. Yakın zamanda ise mükellef bölümleri modeline doğru bir yönelim gündeme gelmiştir. Bazı gelir idareleri fonksiyonel örgütlenme ile birlikte en azından büyük mükellefler açısından mükellef tipi örgütlenmeyi de uygulamaktadırlar. Gelir idaresinin organizasyonel yapılanması evriminin halkası olan üç çeşit model sırası ile şunlardır:

³⁰ Gill, s.9

•**Vergi türü modeli:** En eski örgütlenme türü olan bu yaklaşımda gelir, tüketim ya da dolaylı, dolaysız vergiler ayırımına göre iç örgütlenme yapılmaktadır.³¹ Model kendi amacına hizmet ederken, sonunda birçok eksikliğe sahip olduğu görülmüştür. 1) Modelin doğasından kaynaklanan faaliyetlerin duplikasyonu nedeniyle model verimsiz ve fazla maliyetlidir. 2) Farklı vergiler bakımından mükellefiyeti olan mükellefler, benzer konularla ilgili farklı departmanlarla muhatap olduklarından zor durumda kalmaktadırlar. 3) Farklı vergiler çapında uyum faaliyetlerini yönetim ve koordinasyon bakımından hem gelir idaresi hem de mükellefler açısından karışıklıklar ortaya çıkmaktadır. 4) Farklılık mükelleflere eşitsiz/tutarsız muamele olasılığını arttırmaktadır. 5) Düzenlemeler yetenekleri geniş ölçüde belirli bir vergi ile sınırlandırılmış personelin esnek kullanımı engellenmektedir. 6) Bu yaklaşım ister istemez vergi sisteminin yönetimini parçalamış ve böylece organizasyonel planlama ve koordinasyonu içinden çıkılmaz hale getirmiştir.³²

•**Fonksiyonel model:** Fonksiyonel ya da işlevsel modelde ise gelir ya da vergi idaresi tescil, muhasebe, bilgi işlem, denetim, tahsilât ve vergi ihtilafları gibi fonksiyonlara göre iş bölümü yapmaktadır. Bu modelde her daire için standart hizmet sunma olanağı güçleşmektedir.³³ Vergisel işlemleri organize etmeye yönelik bu yaklaşım, vergiler çapında iş süreçlerinin daha fazla standardizasyonuna ve böylece hesaplamaların ve düzenlemelerin mükellefler için basitleşmesine ve operasyonel etkinliğin genel olarak geliştirilmesine izin vermektedir. Vergi türü modeli ile kıyaslandığında, fonksiyonel modelin birçok avantajlar sunduğu görülmektedir ve benimsenmesi vergi idaresinin performansının ilerletilmesinde amaçlanan birçok gelişmeye imkan sağlamaktadır. Bununla birlikte, birçok gelir idaresi bu modelin, vergi uyumuna farklı özellikleri, tavır ve davranışları gözönüne alındığında farklı mükellef bölümleri çapında uyumla ilgili faaliyetlerin sunumu için bütünüyle uygun olmadığı görüşündedir.

•**Mükellef bölümleri modeli:** Az sayıda gelişmiş ülkeler (örneğin ABD) arasında çok yakın zamandaki bir gelişme özellikle mükellef grupları

³¹ Batirel, s.8

³² Forum on Tax Administration, s.34

³³ Batirel, s.8

(büyük mükellefler, küçük ve orta ölçekli mükellefler, bireyler vs.) etrafında hizmet ve uygulama fonksiyonlarının organize edilmesi olarak ortaya çıkmıştır. Bu fonksiyonların mükellef segmentleri etrafında organize edilmesinin sebebi, herbir mükellef grubunun farklı karakteristik özelliklere ve vergi uyumu davranışlarına sahip olması, sonuç olarak, gelirlere farklı risk unsurları sunmasıdır. Etkin bir risk yönetimi için gelir idaresi, herbir mükellef grubu tarafından temsil edilen özgün karakteristik ve uyum konularına uygun stratejiler (örneğin kanunların açıklanması, mükelleflerin eğitilmesi, geliştirilmiş hizmet, daha fazla hedefe yönelik denetim vs.) geliştirme ve uygulamaya ihtiyaç duyar. Gelir idaresi bu uyum konularının ne olduğuna yönelik daha fazla araştırmacı ve anlamaya yönelik yapılandırılmış yaklaşıma gereksinme gösterir. Mükellef bölümleri modelini önerenler, anahtar işlevsel faaliyetlerin birleştirilmiş ve odaklanmış yönetim yapıları içinde birleştirilmesinin tüm uyum düzeylerinin gelişim başarısını arttıracaklarını ileri sürmektedir. Mükellef bölümlenmesi modelinin uygulaması henüz başlangıç düzeyinde olmakla birlikte, birçok ülke büyük mükellef birimleri oluşturarak bu modeli kısmen dahi olsa uygulamaktadır³⁴.

Birçok gelir idaresi, vergi tipine dayalı yapıya kıyasla fonksiyonel organizasyonel yapıya yönelmektedir. Bu eğilim, mükellef hizmetleri, vergi iadeleri ve ödemelerinin işleme tabi tutulması, vergi denetimleri, soruşturma ve istihbarat, temyiz işlemleri, vergi borçlarının geri kazanılması, finansal yönetim, insan kaynakları yönetimi, finansal çalışmalar vb. için uzmanlaşmış birimler oluşturulmasını içermektedir. Fonksiyonel organizasyon yapısı, Rusya, Letonya ve Jamaika'da yapılmıştır veya uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde, reorganizasyon yerel birimlerin sayısında azalma ve vergi denetimi gibi özel yetenek isteyen yerel birim faaliyetlerinden bazılarının bölge düzeyine taşınması ile eşlik edilmiştir. Letonya ve Rusya bu yaklaşımı izlemişlerdir ve Rusya 1000'den fazla yerel birimini kapatmıştır. Sıklıkla, yerel düzeyde fonksiyonel organizasyonel yapıya yönelim, açık raporlama hatları ve farklı fonksiyonlar arasında koordinasyon sağlamak için organizasyonel yapıda bölgesel ve ulusal düzeyde düzenlemeleri gerektirmektedir.

³⁴ Forum on Tax Administration, s.34

1.3.2.1.3. Büyük Mükellef Birimleri

Birçok ülkede Büyük Mükellef Birimleri (BMB) kurulmuştur. BMB, vergilerin büyük kısmının az sayıda mükellef tarafından ödendiği gerçeğinin avantajlarını elde etmenin bir aracıdır. Çabaları bu alana yoğunlaştırma, en azından başlangıçta, hızlı kazanımlar elde etmenin etkili bir yoludur.³⁵ Bu mükellefler daha geniş ve karmaşık işlemlere sahip olduğundan, BMB aracılığı ile bunların işlemlerine yoğunlaşmak, gelir idaresine en iyi denetçilerini ve müfettişlerini bu işlemleri incelemeye sevk etme imkânı sağlamaktadır. BMB ayrıca vergi idaresinin geri kalan kısmı modernize edilirken, gelir tahsilâtının makul düzeyde tutulmasında önemli bir mekanizmadır. BMB, özel bir mükellef grubu bakımından tüm vergi idaresi işlevlerini yerine getirdiğinden fonksiyonel organizasyon ilkesinin açık bir istisnasıdır. Bununla birlikte, içsel olarak, birçok BMB genellikle fonksiyonel hatlar doğrultusunda örgütlenmiştir. Rusya yakın zamanda petrol, doğal gaz ve alkol endüstrisinde faaliyet gösteren büyük mükelleflerin işlemleri ile uğraşmak üzere federal düzeyde BMB oluşturmuştur. İlave olarak, her düzeydeki önde gelen mükelleflere yoğunlaşmak için bölgeler arası, bölgesel ve yerel BMB oluşturmuştur.³⁶

1.3.2.1.4. Gelir İdaresine Sosyal Güvenlik Katkı Payları Tahsilâtı İçin Sorumluluk Verilmesi

Bu konu özellikle Rusya ve Macaristan gibi ülkelerde oldukça popüler olmuştur. Vergi idaresinin beyannameleri işleme tabi tutma, değerlendirme, denetim ve tahsilât faaliyetleri ile sosyal güvenlik ödeneklerinin tahsilâtı arasındaki benzerlik potansiyel ölçek ekonomileri imkânını ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, vergi idareleri sosyal güvenlik idarelerine kıyasla denetim ve iyileştirme faaliyetlerini yürütmede genellikle daha iyi donatılmıştır. İlave bir avantajda şudur ki; sosyal güvenlik katkısı ödeme sorumluluğu olan, serbest çalışan bireyler aynı zamanda vergi mükellefidir,

³⁵ Simon Delay, Nick Devas and Michael Hubbard, The Reform Of Revenue Administration, A Study For The Department For The International Development, 1998, s.3, <http://www.gsdr.org/docs/open/PF1.pdf> (23.05.2011)

³⁶ Gill, s.11

aynı devlet kurumu ile muamelede bulunmak durumunda kalacaklarından uyum maliyetleri azalacaktır. Sosyal güvenlik tahsilâtı ile vergi idaresinin birleştirilmesi ilk yıllarda önemli zorluklar oluşturmaktadır ve yeterli bilgi teknolojileri alt yapısı ve oldukça yüksek ilave işlem hacmini yüklenecek personel istihdamı ile desteklenmeyi gerektirmektedir.

1.3.2.1.5.Vergi ve Gümrük İdarelerinin Birleştirilmesi

Vergi ve gümrük idarelerinin işlevlerindeki önemli benzerlik dolayısıyla bazı ülkeler bu iki idareyi birleştirmeyi denemiştir. Kanada ve Danimarka vergi ve gümrük idarelerini birleştirenlerdendir. Doksanlı yılların başında Kolombiya da vergi ve gümrük idarelerini birleştirmiştir. Bununla birlikte, 1997’de, tek bir örgüt içerisinde birleştirilmiş yönetim yapısı ve ortak kurumsal kaynaklar ile vergi ve gümrük için iki farklı operasyonel müdürlük oluşturmuştur. Buna benzer bir yaklaşım Letonya tarafından benimsenmiştir. Jamaika’da ise vergi ve gümrük idareleri ayrı departmanlar olarak kalırken, bunlar aynı genel müdürün sorumluluğuna verilmiştir. Vergi ve gümrük idarelerini birleştirmenin potansiyel faydası altyapı ve bilgi teknolojileri sistemlerinde ölçek ekonomilerini; vergi ve gümrük faaliyetleri arasında gelişmiş bilgi değişimlerini; gelişmiş mükellef kontrolünü içermektedir.³⁷ Bununla birlikte vergi ve gümrük idareleri oldukça farklı idari alanlardır. Çok sayıda genel özelliği paylaşmakla birlikte (örneğin bilgisayarlaşma ihtiyacı, personel yönetimi ve gözetim sistemi) günlük usul ve süreçleri oldukça farklıdır. Sonuç olarak, ülkeden ülkeye gözlemlendiği gibi oldukça farklı iki idari kültürün birleştirilmesi güçlüklerle doludur.³⁸

1.3.2.1.6.Bilgi İşlem Merkezleri Oluşturma

Ölçek ekonomilerinden yararlanmanın bir diğer yolu mükellefiyet kayıtları, iade ve ödemelerin işleme tabi tutulması, mükellef hesaplarının muhafazası, beyana

³⁷ Gill, s.10

³⁸ Arthur Mann, Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries?, A Practical Guide, Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization Project, 2004, s.8, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf (23.05.2011)

dayalı vergilerde beyanname vermeyenlerin ve ödeme yapmayanların tespiti ve mükelleflerle rutin yazışmalar gibi rutin veri işleme fonksiyonlarının çoklu yerel birimlere hizmet eden merkezi Veri İşleme Merkezi içerisinde bütünleştirilmesidir. Bu ayrıca mükellefler ile vergi memurları arasındaki bağlantıyı, böylece yolsuzluk fırsatlarını azaltır.

1.3.2.2.Yönetimin Güçlendirilmesi

Vergisel özellikli olmayan yönetsel girişimler dizisi uygulamaya koymak kritik öneme sahip bulunmaktadır. Genellikle bu girişimler teknik vergi yeniliklerinden daha etkili olmaktadır. Kaynakları hedefleme ve daha iyi planlama ve gözetim birçok kritik zayıflıklara hitap etmektedir. Güçlü bir yönetici bu değişiklikleri önemli bir kamu hizmeti reformuna gerek kalmaksızın gerçekleştirebilir.³⁹

Gelir idaresi yönetiminin geliştirilmesi belki de en zorlayıcı alanlardan birisidir. Birincisi, yönetim ilerlemeleri, doğal olarak yöneticilerin ve personelin davranışlarında köklü değişiklikleri gerektirmektedir. İkincisi, finansal yönetim ve insan kaynakları yönetiminde, gelir idareleri, bir bütün olarak kamu sektörüne uygulanan kanunlar ve tüzükler ile sınırlandırılmıştır. Bundan dolayı, pek çok ülkede kamu harcamaları yönetim kuralları, gelir idaresinin finansal kaynakları bir faaliyetten daha önemli diğer bir faaliyete yönlendirme esnekliğini ciddi şekilde sınırlandırmaktadır. Benzer bir şekilde, gelir idaresi personeli sıklıkla genel kamu hizmetinin bir parçasıdır. Sonuç olarak, bunların maaşlarını ve teşviklerini arttırmada biraz gecikmeler ortaya çıkmaktadır.⁴⁰ Bu durum, modern gelir idaresini çalıştırmak için ihtiyaç duyulan yetenekli yöneticilerin, denetçilerin, avukatların ve bilgi teknolojileri uzmanlarının istihdamı ve muhafazasında ciddi sorunlar doğurmaktadır. Bu zorluklara rağmen, birçok ülke gelir idaresi yönetimini geliştirmek için girişimde bulunmuştur.

³⁹ Delay, Devas and Hubbard, s.2

⁴⁰ Gill, s.12

1.3.2.3.Operasyonel Reformlar

Gelir idaresinin yürütmekle sorumlu olduğu işlemlere ilişkin gerçekleştirilebilecek reformlardır.

1.3.2.3.1.Yasal ve Düzenleyici Sistemin Güçlendirilmesi

Birçok reformist ülke, mevcut ve potansiyel mükelleflere tahsis edilen benzersiz bir Mükellef Kimlik Numarasını (MKN) benimsemiştir. MKN, mükellefleri ödemeleri, iade işlemleri, üçüncü kişilerle vergilendirilebilir işlemleri ile ilişkilendirdiğinden, gelir idaresi bilgi teknolojileri sisteminin temel yapı taşı oluşturmaktadır. Çoklu amaçlara hizmet etmek üzere mükelleflere tek bir kimlik numarası tahsisinin benimsenmesi için bazı ülkelerde tartışmalar yapılmaktadır.

1.3.2.3.2.Gönüllü Uyumu Güçlendirme

Gönüllü uyum kavramı pek çok gelişmekte olan ülkede uzun bir tarihe sahip değildir. Dolayısıyla bunu teşvik etmek çok büyük bir zorluktur. Gönüllü uyumu güçlendirme üç değişik yönde çabayı içermektedir. Birincisi, mükellefleri genel bir kavram olarak vergilemeden ve niçin vergilerini ödemeleri gerektiğinden haberdar etmek için, genellikle oldukça yaratıcı olan, çeşitli faaliyetler yürütülebilir. Bu amaçla bazı gelir idareleri TV ve radyo programlarında sunulan farkındalık kampanyaları yürütmekte, kamusal alanlarda sergilenecek vergisel içerikli reklamlar için yarışmalar, okul müsamerelerinde oynanmak üzere vergi içerikli oyunlar düzenlemektedir. İkinci olarak, gönüllü olarak uyum sağlamak isteyen mükellefler için uyumu daha kolay hale getirmek için birçok ülkede gayret sarf edilmektedir. Bu çaba, vergi kanunları, kuralları, usulleri ve değişiklikler hakkında bilgi sağlamak üzere internet sayfası oluşturma ve kitapçıklar yayınlamayı; mükellefler için seminerler düzenlemeyi; vergi iadelerini doldurmada onlara yardımcı olmayı, yasal ve usule ilişkin konulardaki şüpheleri gidermeyi; sorulara cevap vermek üzere telefon hatları kurmayı içermektedir. Üçüncüsü, formların basitleştirilmesi, vergi temiz belgesi almak için izlenmesi gereken adımları azaltılması, iş süreçlerinin

yeniden mühendisliği, vergi iadelerinin elektronik doldurulması ve vergilerin elektronik olarak ödenmesi aracılığıyla uyum maliyetlerinin azaltılması çabaları yürütülmektedir.

1.3.2.3.3.Rutin Beyanname Verme ve Ödeme İşlemlerinin Geliştirilmesi

Gelir idaresi tarafından büyük miktarda vergi beyannamesi kabul edilmektedir. Ayrıca mükellefler tarafından yıl boyunca yapılan ödemeler işleme tabi tutulmaktadır. Büyük miktardaki bu belgelerin ve bilgi akışlarının etkin yönetilmesi gelir tahsilât çabaları için son derece kritiktir. Bu nedenle birçok ülke ilgili süreçlerin otomasyonuna yönelmiştir. İlave olarak, birçok vergi idaresi beyanname ve ödeme kabulü ve işleme tabi tutulması görevlerini bankalara havale etmişlerdir. Örneğin Kolombiya'da, vergi iadeleri ve ödemeler ile ilgili ilk veri girişi bankalar tarafından yapılmakta, bilgiler gelir idaresine rapor edilmektedir. Mükellefler, özellikle büyük mükellefleri için beyannamelerini elektronik olarak doldurma zorunluluğu son zamanlarda ayrıca popüler olmuştur⁴¹.

1.3.2.3.4.Uygulamayı Güçlendirme

Mükellefleri vergi kanunlarına uyma konusunda cesaretlendirme ve yardımcı olma, mükellefler yakalanma riskinin ve uyumsuzluk için cezaların yüksek olduğunu algılamadıkça daha fazla vergi tahsilâtına yol açmayacaktır. Uygulamayı güçlendirmenin amacı, risk algılamasını arttırmak ve vergi idaresinin kaçakçılığı tespit ve cezalandırma kapasitesini göstermektir. Bu belki de birçok gelişmekte olan ülkede gelir idaresinin en zayıf noktasıdır.

Uyumu geliştirmek için kullanılan bir araç beyanda bulunmayan ve ödemelerini tam olarak yapmayan mükellefleri tespit eden bilgisayar sistemidir. Bir başka araç olarak, mükellefler tarafından üçüncü kişilere sağlanan bilgileri veya mükellefin üçüncü kişilerle ilgili işlemelerini kapsayan veri tabanları birçok reformist ülke tarafından geliştirilmektedir. Üçüncü kişilerle ilgili veri tabanında toplanan bilgilerin mükellefler tarafından beyan edilen bilgilerle karşılaştırılması

⁴¹ Gill, s.14

potansiyel gizlemelerin ortaya çıkarılmasında etkili bir yoldur. Risk analizleri ve denetim ve teftişler için olay seçimi için karmaşık sistemler geliştirilmesi gelir idaresinin uygulama kapasitesinin geliştirilmesinde diğer bir araçtır. Çin, Kolombiya ve Macaristan'da da uygulanan bu sistemler kaçakçılık riskinin yüksek olduğu alanlara yoğunlaşmak için farklı kaynaklardan elde edilen bilgileri kullanmaktadır.

Denetim kapasitesinin güçlendirilmesi birçok reformist ülkenin en büyük amacıdır. Denetimin planlanması, ilgili bilgilerin toplanması, denetimi yürütme yöntemleri ve denetçilerin eğitiminin geliştirilmesi yoğunlaşılması gereken anahtar alanlardır. Birçok ülke suç oluşturan olayları araştırmak üzere Vergi Polisi teşkilatı kurmuştur. Bu durum, vergi kanunlarının uygulanması iki farklı idare arasında bölündüğünden koordinasyon yetersizliğinden kaynaklanan verimsizliklere neden olabilmektedir. Ayrıca vergi borçlarının toplanması pek çok ülkede özellikle Rusya'da büyük problem oluşturmaktadır. Borç tahsilatlarını gözlemlemek için merkez teşkilatında özel organizasyonel birimler oluşturulmuştur.⁴²

1.3.2.3.5.İdari Temyiz Mekanizmalarının Geliştirilmesi

Birçok vergi kanunu vergi otoritelerinin kararlarına karşı temyiz imkânı sağlamaktadır. Ancak, süreç hem vergi idaresi hem de mükellef bakımından uzun ve külfetli olabilir. Şimdilerde, ilk etapta temyiz merci olarak hareket edecek ve olayların çoğunun hızlıca çözüme kavuşturulması için bir mekanizma sağlayacak şeffaf ve tarafsız idari temyiz mekanizmaları kurulması gündemdedir. Kaliteli bir temyiz mekanizması mükelleflerin idareye olan güvenini arttırdığından gönüllü uyum açısından da olumlu sonuçlar vermektedir.

1.3.2.3.6.Gelir İdaresi İşlemlerinin Otomasyonu

Bilgisayar sistemleri reform projelerinin ortak özelliğidir. Bununla birlikte bu sistemler aşırı vurgulanabilir. Genellikle hızlı bilgisayarlaşmadan önce var olan sistemleri edinmek en iyisidir. Bilgisayar sistemlerinin çeşitli faydaları şunlardır: (1) risk analizleri için daha esnek sorgulamalara, analizlere ve veri raporlamalarına

⁴² Gill, s.16

imkan sağlar; (2) farklı vergi birimleri ve işlevleri arasında daha hızlı ve esnek veri paylaşımına imkan sağlar; (3) faturalama, muhasebe ve dosyalamada maliyet tasarrufu sağlar; (4) mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltır.⁴³

Bütün modernize edilen gelir idareleri performansı arttırmada kaliteli bilgi sistemlerinin kritik önemini kabul etmektedirler. Sonuç olarak, yakın zamandaki projeler sürekli olarak bilgi ve iletişim teknolojilerine ciddi yatırımları (bazen toplam proje maliyetinin %80'i kadar) içermiştir. Standart vergi idaresi otomasyon paketi genelde şunları içermektedir:

- Mükellefiyet kayıtları ve MKN (Mükellef Kimlik Numarası) tahsisi: MKN kullanımı, geniş ölçüde, vergi tahsilâtının farklı formları arasında veri paylaşımının anahtar koşulu olarak görülmektedir. Bu farklı vergi idareleri veya bütünleştirilmiş bir gelir idaresi içerisinde söz konusu olabilir.⁴⁴

- Beyannamelerin işleme tabi tutulması: Sistem beyannamedeki bilgileri alır, bilgilerin tamlığını doğrular, vergi matrahının ve ödenecek verginin hesaplanmasını aritmetik olarak kontrol eder ve ortaya çıkan veri yükümlülüğünü mükellefin cari hesabına havale eder.

- Ödemelerin işleme tabi tutulması ve gelir muhasebesi: Sistemin çekirdeği belirli bir mükellefe ilişkin yükümlülük ve ödemeler hakkında kronolojik bilgi sunan Mükellef Cari Hesabıdır. Ödemeler yapıldığında sistem bunu mükellef cari hesabına gönderir. Ödeme sistemi gelir muhasebesinin temelidir ve farklı vergi türleri ve vergi dairelerine ilişkin yapılan toplam vergi tahsilâtı hakkında raporlar üretir.

- Vergi borçlarının geri kazanılması: Mükellefler son ödeme zamanını geçirdiğinde, mükellef cari hesabındaki bilgiler vergi geri kazanım sistemine transfer edilir. Sistem borçların analizine ve geri kazanım faaliyetlerinin önceliklendirilmesine yardım eder.

- Risk analizleri, denetim ve soruşturmalar için olay seçimi: Sistem ulusal istatistik örgütlerinden, üçüncü kişilerden ve gelir idaresinin kendi veri tabanından elde edilen bilgileri kullanmaktadır. Risk analiz sistemi makro

⁴³ Delay, Devas and Hubbard, s.33

⁴⁴ Delay, Devas and Hubbard, s.36

ekonomik, endüstriye ve mükellefe özgü kriterleri kullanarak detaylı inceleme gerektiren olayları seçer.

- Üçüncü kişi bilgi sistemi: Bu sistem vergi işlemleri hakkında resmi ve resmi olmayan bilgi toplamaktadır. Toplanan bilgiler risk analizlerini destekler.

- İdari faaliyetler için işlemler: Vergi idaresi mükellef sorumluluklarını etkileyen çok sayıda faaliyet yürütmektedir. Birçok gelir idaresi bu kararları desteklemek için sistemler geliştirmektedir. İlgili yetkililer ilgili kararlar bu sistemler aracılığıyla doğrudan yayınlamaktadır. Bu uygulama kararların kim tarafından ve hangi nedenle alındığı konusunda şeffaf kayıtlar sağlamaktadır.

- Beyannamelerin elektronik olarak doldurulması ve vergi ve harçların elektronik olarak ödenmesi: Bu sistem mükelleflerin elektronik olarak vergi iadelerini doldurmalarına ve vergilerini ödemelerine izin vermektedir. Elektronik sistem hataları ve vergi idaresinin iş yükünü azaltır.⁴⁵

1.3.3.Gelir İdaresinin Bağımsızlığı İle İlgili Literatür

Bu bölümde GO ile ilgili olarak yayınlanan makaleler ve araştırmalardan bir kaçına yer verilecektir. Genel olarak, konu ile ilgili literatür GO kavramı, özerklik ve ölçülmesi ve GO'nun performansı üzerine yoğunlaşmıştır. Bu konuda neler söylendiğini belirlemek üzere bazı anahtar çalışmaları gözden geçirmek esaslı öneme sahiptir. Bu çalışmalar GO hakkında ilk yapılan çalışmalardan en son yapılanlara kadar değişmektedir ve konu hakkında bazı öncü düşünürlerini bakış açılarını temsil etmektedir.

1.3.3.1.Jenkins'in Yaklaşımı

Jenkins'in ana düşüncesi, gelir idaresinin genel kamu hizmetinin geleneksel bir parçası olmasının değişimin önündeki en büyük engel olduğu şeklindedir. Ona göre bu durum ayrıca gelir idaresinde maaşların düşük, personel kalitesinin zayıf, istihdamın siyasi etkilere konu ve rant kollama faaliyetlerinin bol olmasına yol

⁴⁵ Gill, s.18

açmaktadır. İlave olarak kamunun bu durumla ilgili algılamaları gönüllü uyumun azalmasına yol açmaktadır.

Jenkins bu noktada yapılması gerekenin vergi idaresinin merkez bankalarına çok benzer bir tarzda yapılandırılması olduğunu ileri sürmüş ve merkez bankası bağımsızlığının yasal kodlarını dört ana konu içinde gruplandırmıştır⁴⁶:

- (1) Bankanın baş yöneticisinin atanması, görev süresi ve görevine son verilmesi,
- (2) Kendisine kontrolü verilen politikalar,
- (3) Merkez bankasının amaçları, (bizim çalışmamız için özellikle önemli)
- (4) Kendisini düzenleyen yasada belirtilen ana hatlar içerisinde kurumun mali bağımsızlığı.

Yukarıdaki açıklamalara dayalı olarak, Jenkins merkez bankalarına benzer şekilde yapılandırılmasını önerdiği vergi idaresinin şu özelliklere sahip olması gerektiğini belirtmiştir⁴⁷:

- (i) Kurum, uygun gördüğü ölçüde bütçesini tahsis edebilmesi anlamında mali bağımsızlığa sahip olmalıdır. Topladığı fonların bir kısmını maaşlar ve/veya personel teşvikleri ve ekipman alımı için kullanma konusunda yasal olarak yetkilendirilme imkanına sahip olabilmelidir;
- (ii) Kendi idari politikalarını ve amaçlarını formüle edebilen bir ajans yani özerk bir idari birim olabilmelidir,
- (iii) Yukarıdaki iki özelliğin sonucu olarak ajans kendi istihdamından, mesleki eğitiminden, maaş yapısından ve personeli için davranış kuralları tespit etmeden sorumlu olmalıdır. Bu sorumlulukla birlikte vergi idaresine tespit edilen kuralları uygulama yetkisi verilmelidir.

Jenkins ayrıca gelir idaresi için yönetim kurulu konusu üzerine de fikirler ortaya atmış, bu kurulların belirli idari sorumluluklara sahip olması ve özellikle gelir departmanlarının kanunları uygulamasını sağlamak, insan kaynakları politikası belirlemek, bilgi paylaşımını sağlamak, kaynak tahsisi talimatlarını vermek, yasal

⁴⁶ Glenn P. Jenkins, "Modernization of Tax Administration: Revenue Boards and Privatization as Instrument for Change," Bulletin for International Fiscal Documentation (February), s.77, http://www.queensjdiexec.org/publications/qed_dp_113.pdf (23.05.2011)

⁴⁷ Jenkins, s.77

değişiklikleri önermek, gelir tahminleri sunmak ve iç denetim sistemi kurmak gibi sorumluluklar ile politika komitesi olarak işlemesi gerektiğini ileri sürmüştür. Yönetim kurulunun vergi konularına karışmaması konusunda kesin fikre sahiptir⁴⁸.

1.3.3.2.Taliercio'nun Yaklaşımı

Talierco gelir idaresine tanınan özerkliğin kapsam ve doğasının diğer kamu sektörü organizasyonlarına (örneğin merkez bankaları) tanınan özerklik türünden farklı olduğunu ileri sürmüştür. Taliercio'ya göre özerklik yetersiz merkezi hükümet kamu hizmetleri ve kamu harcamaları yönetimine bir cevaptır. Özerklik ayrıca etkin hesap verme mekanizmalarını kurmada politik sistemin başarısızlığına bir nevi panzehir niteliğindedir. Bu açıdan bakıldığında özerklik idari problemler kadar siyasi problemlerin de çözümüdür.⁴⁹

Taliercio özerk gelir idaresi reformunun avantaj ve dezavantajlarını tartıştığı çalışmasında ülke örneklerini inceleyerek vergi idaresinin performansını, çeşitli sonuçlara etkilerini ayırıştırma güçlükleri ile ilgili kısıtlama ve sınırlamaların eşliğinde değerlendirmiştir. Taliercio özerkliğin performansa katkısını ölçme zorluklarını kabul etmekte ve elde edilebilir veri problemlerinden, vergi idaresini değerlendirmek için sıkı bir metodoloji eksikliğinden bahsetmektedir.

Faydaları bakımından özerkliğin idari sorunları ve kurumsal yönetim sorunlarını çözeceğini ve adil, etkili bir gelir idaresi sunacağını ileri sürmektedir. Düşük maaş, düşük personel kalitesi, adam kayırmaya dayalı istihdam gibi sorunlar insan kaynakları özerliği ile çözümlenecektir. Politik müdahaleler devlerin yürütme organından bağımsızlık ile engellenebilir. Özerklik ayrıca belirsiz ve istikrarsız kaynak tahsisleri yerine yüzde esaslı tahsilât maliyeti formülü gibi yeterli finansal kaynakları sağlayabilir. Taliercio özerklik olmadan çeşitli reformların gerçekleştirilmesinin mümkün olmayacağını ileri sürmektedir. Daha özerk GO'nun daha düşük tahsilât maliyetlerine sahip olduğunu belirtmektedir

⁴⁸ Kidd and Crandall, 2006, s.16

⁴⁹ Robert Taliercio, Designing Performance: Semi-Autonomous Revenue Authority Model In Africa and Latin America (Washington:World Bank) 2004, s.5
<http://elibrary.worldbank.org/docserver/download/3423.pdf?expires=1345727489&id=id&accname=guest&checksum=14A026103A429BE39B7E8F9A278C195F> (23.05.2011)

GO kavramına karşı bahsettiği dört muhtemel argüman şunlardır: (1) GO oluşturma reforma etrafı kapalı bir yaklaşım sergilemektedir; (2) devletin diğer kısımları için olumsuz dışsallıklar ortaya çıkabilir; (3) bürokrasiyi bunalıma sürükleyen sorunlar ortaya çıkabilir; (4) GO reformu üzerine yoğunlaşmak ilgiyi vergi idaresinin temel operasyonel fonksiyonlarından saptırabilir; (5) asıl mesele profesyonelleşme veya iyi yönetimdir, profesyonel yöneticiler atama ve teşvikler sağlama performansı arttırmak ve sürdürmek için kritik öneme sahiptir.

Taliercio'nun incelediği ülke örneklerinden ulaştığı sonuçlar kısaca şöyledir. İlk olarak özerkliğin nispeten daha fazla olduğu durumda (Peru, Kenya ve Güney Afrika) performans daha fazla artmıştır. Özerkliğin düşük olduğu durumlarda (Meksika) ise performans en az düzeyde artış göstermiştir. Özerkliğin zamanla azaldığı durumlarda (Venezüella ve Uganda) ise performans önce artmış sonra sabitlenerek azalmıştır. İkincisi özerkliğin istikrarlı olduğu durumlarda performans bazı durumlarda yavaş olmakla birlikte artış eğilimindedir. Bu bulgular, yazarın daha fazla özerkliğe sahip yöneticilerin daha hızlı ve ileri reformlar yapabildiği şeklindeki tezine dayanmaktadır. Ayrıca Taliercio ülke örneklerinin, performans ilerlemesi için en önemli meselenin personel reformu olduğunu gösterdiğini ifade etmektedir.⁵⁰

Sonuç olarak Taliercio bu çalışmasında sınırlı sayıda ülke örneklerinden yola çıkarak, dar kapsamlı birkaç kalitatif gözlem ve çıkarımlara dayalı olarak özerklik modelinin gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresinin hızlı ve kapsamlı bir gelişimine hizmet edebileceği düşüncesine ulaşmıştır. Ayrıca özerkliğin performans artışı için tek faktör olmadığını, profesyonel ve yetenekli yöneticilerin başarıya katkısının kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

1.3.3.3.Mann'ın Yaklaşımı

Mann, teorik bir uygulama olarak nitelendirmediği, GO modelini benimseyen sınırlı sayıda ülkenin deneyimlerini ve bu deneyimlerden çıkarılan sonuçları değerlendirdiği çalışmasında GO hakkında ileri sürülen avantaj ve dezavantajların faydalı bir özetini yapmıştır. Avantajlar bakımından şunları sıralamıştır: gelirlerin arttırılması; daha fazla verimlilik; daha deneyimli personel; vergi idaresinin

⁵⁰ Taliercio, s.11

siyasetten arındırılması; yolsuzluğun azaltılması; hizmetlerin geliştirilmesi; daha profesyonel iş ahlakı; vergi gelirleri için kapsamlı muhasebe ve veri tabanlarının bütünleştirilmesi. Dezavantajlar da ayrıca sıralanmıştır. Taliércio tarafından ifade edilenlerin haricinde Mann şunları eklemiştir: maliye bakanlığı ile işin doğası gereği ortaya çıkabilecek potansiyel çatışma durumu ve vergi tahsilat faaliyetleri, siyasi irade ve kaynaklar göz önüne alındığında, maliye bakanlığının mevcut departmanları içerisinde düzeltilebilecek gereksiz bir organizasyon kurma ihtimali.

Mann ayrıca önem taşıyan bir madde olarak yapılmasını şiddetle tavsiye ettiği fayda-maliyet analizlerinin GO kurulum düşüncesi sırasında genelde dikkate alınmadığına işaret etmektedir.⁵¹ Çalışmasında, bütün durumlarda, en iyi uygulama olarak, mümkün olan en fazla özerkliği tavsiye ederek, GO nitelikleri ve yönetimi bakımından birçok önerilerde bulunmaktadır. Mann GO öncesi ve sonrası performans hakkında hüküm vermek için GO'nun temel değerlendirmesine kantitatif veri olarak, KDV açısından gönüllü uyum, verimlilik oranları ve genel vergi-GSYİH oranlarını kullanmıştır. Bu tür bir analizin vergi idaresinin sonuçları etkilemek bakımından çabasına ilave olarak bütün dışsal değişkenleri kontrol edemeyeceğini açıkça ifade etmiştir. Elde edilebilir kantitatif analitik araçlar hakkındaki gerekli uyarılar ve nispeten küçük örneklem büyüklüğü dikkate alındığında, Mann'ın vardığı sonuç şu şekildedir: GO ne beklentileri tam olarak karşılamıştır ne de başarısızlığa uğramış olarak kategorize edilebilir. GO sadece vergi idaresi etkinliğinin arttırılabileceği bir platform sağlar, ancak sadece GO kurmakla başarı garantilenmiş olmaz.⁵²

1.3.3.4.Delay, Devas ve Hubbard'ın Yaklaşımları

Bu çalışmada, GO'nun sunabileceği çok şey olduğu, ancak GO'nun her derde deva ilaç olmadığı, siyasi müdahaleleri engelleyemediği, yetersizlik ve yolsuzluklara karşı bir garanti sağlamadığı belirtilmiştir. Çalışmada, Go modelinin maliyetlerinin yüksek olabileceği; bazı değişikliklerin aslında GO olmadan da başarılabilmesi ve bazen GO modeline geçişin daha yüksek maaş beklentisi içerisinde olan kesimler tarafından yönlendirildiği; GO modelinin politik müdahaleleri sonlandırmayı

⁵¹ Mann, s.3

⁵² Mann, s.ii

garantilemediği; maaş farklılıklarının kamu hizmetinin geri kalan kısmı ile kurumlar arası işbirliği konusunda problemler ortaya çıkarabileceği gibi argümanlara da yer verilmiştir.⁵³ Çalışma ayrıca bazı ülkelerde kaynakları harekete geçirme ihtiyacının acilliğinin modeli çekici hale getirdiğini ve böylesi kurumsal değişim sözleri için taze bir başlangıç olması bakımından modelin önemli bir sembolik değere sahip olduğunu vurgulamaktadır.

1.3.3.5.Di John ve Putzel'in Yaklaşımları

Di John ve Putzel tarafından yapılan bir başka çalışma Uganda Gelir Otoritesi örneğini incelemiş ve GO'nun politik ekonomi analizi kavramı, yani politik ve ekonomik gelişmelerin GO'nun işlemleri ve özerkliği üzerindeki etkisinin kalitatif ölçümlemesi üzerine yoğunlaşmıştır. Bu çalışma, uluslar arası finansal kuruluşlar ve yardımsever kuruluşların, zayıf devletlerdeki gelir tahsilât kuruluşlarının devletten bağımsız olarak çalıştıklarında daha etkili oldukları yönünde bir önerme geliştirdiklerini ifade etmiştir. Çalışma GO'nun bazı durumlarda reformlara başlamada araç olarak işlev görürken, reformların sürdürülebilirliğinin diğer bir mesele olduğunu ileri sürmektedir. Aslında çalışma vergi idaresi ve politikası arasında olduğu gibi karşılıklı bağımlılığın olduğu alanlarda gerçek anlamda bir bağımsızlığın mümkün olup olmadığını sorgulamaktadır. Bu analizin ana katkılarından biri GO'nun işleyişinde ekonomik ve siyasi gerçeklerin önemini tanımlamasıdır.

1.3.3.6.Literatürün Değerlendirilmesi

Bu çalışmalardan çıkarılan bazı ortak noktalar bulunmaktadır. Jenkins hariç tüm çalışmalar, ölçüleme sorunu ve GO yönetim modelinin farklılık doğurup doğurmadığı konusunda GO performansının nasıl değerlendirileceği ile uğraşmıştır. Yazarlardan hiçbiri de GO için ölçülebilir sonuçlar üreten analitik bir program sunma veya önermeye muktedir olamamıştır. Bazı ölçülebilir değişkenlerin sunulduğu

⁵³ Delay, Devas and Hubbard, s.5

durumlarda, bunlar GO veya geleneksel devlet departmanı aracılığı ile gerçekleştirilen reform ilerlemelerini ölçmek için dizayn edilmiştir.⁵⁴

Özerklik hakkındaki çeşitli tanımlara ve merkez bankası gibi bir yönetim modelinin benimsenmesi yönündeki tartışmalara dayalı olarak, pek çokları özerkliğin performans bakımından iyi olduğu ve daha fazla özerkliğin daha iyi sonuçlar doğurduğu sonucuna varmıştır. Bununla birlikte bu sonuca varılmasına yol açan esaslar belirsizdir ve geniş ölçüde subjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Eğer özerklik performans ilerlemesi ile doğrudan ilişkilendirilemiyorsa, daha fazla özerkliğin daha iyi olduğu argümanını savunmak çok zordur.

Sonuç olarak, literatürle ilgili bugüne kadarki temel problem ölçümlemeyle ilgilidir. Her bir sonucu etkileyen çok sayıda faktör olduğundan vergi idaresinin genel olarak belirli sonuçlara ilişkin katkısını ölçmek oldukça zordur. GO yönetim modelinin aynı sonuçlara katkısını ölçmek hemen hemen imkânsızdır. Örneğin “gelir otoritesi vergi hâsılatını dört yıllık dönem boyunca yüzde iki oranında arttırdı” şeklinde bir cümleyi düşünelim. Bazıları bunu GO başarısının bir göstergesi olarak ele alabilir. Ancak gerçekte bu cümle ne GO’nun performansı ne de GO yönetim modelinin bu performansa katkısı hakkında hiçbir şey anlatmamaktadır. Çünkü bu sonuca katkı sağlayan düzinelerce faktör bulunmaktadır.

Gelir idaresi ve bağımsızlık kavramının incelendiği birinci bölüm “Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi” konulu tezimizin daha iyi anlaşılması bakımından gerekli olan bilgileri içermektedir. İzleyen bölümde son zamanlarda bağımsızlığın önemli bir gündem maddesi olduğu ülkemiz gelir idaresinin tarihi süreç içerisinde gösterdiği gelişim ve gerçekleştirilen reformlar ortaya konulup, değerlendirilecek; bağımsızlığın vergi kayıp ve kaçakları üzerine etkisini araştırmada Türk Gelir İdaresi ile ilgili faydalı bilgiler elde edilecektir.

⁵⁴ Kidd and Crandall. s.21

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARI

Gelir idaresi ve özerklik kavramı tanım, kapsam, anahtar koşullar itibarıyla genel olarak incelendikten ve gelir idaresi reformunda yakın zamandaki trendler ortaya konduktan sonra, bu bölüm altında Türk Gelir İdaresi tarihi gelişimi ve bu süreç içerisinde idarenin yeniden yapılandırılması ve reform çabaları bakımından ele alınacaktır. Bu bağlamda bu bölüm altında öncelikle Türkiye’de gelir idaresinin tarihi gelişimi ortaya konulacak, daha sonra yeniden yapılandırma ve reform çabaları üzerinde durulacaktır.

2.1.TÜRKİYE’DE GELİR İDARESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Türk Gelir İdaresinin tarihi Osmanlı Dönemi ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

2.1.1.Osmanlı Dönemi

Aşıkpaşazade Tarihi'ne göre Osman Gazi; "Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Tanrı da onun dinini ve dünyasını bozsun." fermanı ile Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulamasını başlatmıştır. Ancak, Osmanlılarda ilk mali teşkilat I. Murat (1359 -1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde, hem giderlerindeki önemli artış nedeniyle bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Bu tarihe kadar, mali işlerle uğraşan teşkilatın başında "Nazır" yerine ancak "birinci sınıf muhasip" veya "Defterdar" olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır.⁵⁵

Osmanlı Devletinde yürütme alanında en üst karar organı olan Divan-ı Hümayun'da önemli yeri olana iktisadi ve mali işler Divan üyesi olan defterdar eliyle

⁵⁵Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (11.4.2012)

yürütülmekteydi. İlhanlı kökenli olduğu kabul edilen defterdarlık kurumunun ilk olarak ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak belli değilse de, XV. Yüzyılın başından beri var olduğu bilinmektedir. İlk sıralar tek olan defterdarlıkların sayısı II. Beyazıt zamanında (1481 – 1512) Rumeli ve Anadolu defterdarlıkları olmak üzere ikiye çıkarılmıştır. XVI. Yüzyılın ortalarında her iki defterdarlık bölgesindeki bazı yerler ayrılarak “Sıkk-ı Sani” adıyla üçüncü bir defterdarlık daha kurulmuştur. Böylece, hükümet merkezinde, üstünlük sırasına göre “Rumeli veya Sıkk-ı Evvel”, “Anadolu” ve “Sıkk-ı Sani” Defterdarlığı olmak üzere üç defterdarlık meydana gelmiştir. Ayrıca imparatorluk toprakları genişledikçe ihtiyaca göre bazı merkezlerde kenar defterdarlığı olarak nitelendirilen defterdarlıklar kurulmuştur. Buldukları yerin adı ile anılan (Halep, Şam, Diyarbakır, Karaman Defterdarlıkları gibi) bu taşra defterdarlıklarının sayısı sürekli değişmiştir.⁵⁶

Merkezdeki defterdarlık örgütü, ayrıntılı bir şekilde sayıları 40’ı aşan daire ve kalemlere ayrılmıştır. Daire ayrımında genellikle çeşitli gelir ve gider türleri ve bölgeler göz önünde tutulmuştur. Her daire kendi alanına giren mali işlemlerin muhasebe kayıtlarını inceden inceye tutmakta, sonra da bu kayıtlar “Baş Muhasebe Kalemi”nde birleştirilmekteydi. Merkezdeki defterdarlardan en büyük yetkiye sahip olan Baş defterdar, bir bakıma “müsteşar” durumunda olan öteki defterdarların amiri sayılmaktadır. Divan-ı Hümayun’da söz hakkı baş defterdara aitti. Defterdarların yetki ve statüsü kanunnamelerle saptanmıştır. Fatih Kanunnamesine göre defterdar, padişahın malının “vekili” olarak hiyerarşi bakımından vezir ve kazaskerlerden sonra gelmektedir. Defterdar hazinenin hakkı olan kamu gelirlerini toplayarak Hazine’de muhafaza etmek, çeşitli harcamalar için Hazine’den para çıkışlarını denetlemek ve bunlarla ilgili kayıtların tutulmasını sağlamakla görevlidir. Kanunname’nin deyimiyile, Hazine’ye “O’nun emri olmaksızın ne bir akçe dâhil, ne bir akçe hariç olurdu”⁵⁷.

Toplanan gelirlere baktığımızda merkez maliyesinin gelirleri olarak, bazı ticari ve sınaî faaliyetlerden, toprak ve ürünlerden alınan resimlerden oluşan mukataa gelirleri, gayrimüslim baş vergisi cizye gelirleri, arazi olarak toplanan savaş vergisi avarız gelirleri, toplam gelirler içerisinde payı düşük olmakla birlikte hayvan vergisi celepkeşan ağnamı gelirleri; eyalet maliyesinin gelirleri olarak toprak üzerinden

⁵⁶Hakan Ay, Maliye Tarihi (Ders Notları), İzmir, 2003, s.81

⁵⁷ Hakan Ay, s.81

alınan vergilerden çift resmi, zemin resmi, çift bozan resmi, tapu resmi, asiya resmi; toprak ürünleri üzerinden alınan vergilerden hububat üzerinden alınan öşür ve salarîye vergileri, hububat dışındaki diğer toprak ürünlerinden alınan vergiler; kişiler üzerinden alınan vergilerden bennak resmi, ispenç resmi, dühan resmi, bad-ı heva vergileri; hayvancılıkla ilgili vergilerden adet-i ağnam, otlak resmi, geçit resmi, ağıt resmi, canavar resmi; şehir dirliklerine konu olan vergilerden ihtisap resmi, zebiha resmi, dükkan resmi ana gelir kaynakları olarak kaşımıza çıkmaktadır. Osmanlı Devleti'nin gelir kaynaklarının ikinci ana bölümünü örf-i vergiler (tekelif-i örfiye) oluşturmaktadır. Savaş gibi olağanüstü durumlarda ya da yerel ve idari ihtiyaçları gidermek üzere konulan bu vergiler erkek nüfus veya hane başına dağıtılmaktaydı. Emlak veya arazisi olan herkes ödemekle mükellefti, dini farklılık gözetilmezdi. Örfi vergiler ülkenin her yerinde standart bir biçimde uygulanmamış, yerine göre değişik ad ve biçimlerde (para, mal veya hizmet) alınmıştır.

1838 yılında yayınlanan bir "Hattı-Hümayun" la devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur. Bu nezaretin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktadır. Bu daireler içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzil" denilen ve kentlerden mahalleler itibarıyla alınan resimlerle ilgili dairedir. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır. 1881 yılında Maliye Nezareti "Heyet-i Merkeziye" ve "Heyet-i Mülhaka" olarak iki ayrı kuruluş haline getirilmiştir. Bunun önemi Heyeti Merkeziye'de (Merkez teşkilatı) ilk kez Gelirler Genel Müdürlüğü nüvesinin yer almasıdır. Meşrutiyet döneminde, 1908 yılında, Maliye Nezareti'nde görev ve teşkilat değişiklikleri yapılmıştır. O dönem görevli olan Maliye Müşaviri Mösyö Loran, nezareti aralarında Gelirler Umum Müdürlüğü de bulunan sekiz müdüriyetten oluşan bir yapı üzerine oturtmuştur.

2.1.2.Cumhuriyet Dönemi

23.04.1920 tarihinde açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, özel olarak Maliye Bakanlığının kuruluş ve görevlerini düzenleyen ilk kanun 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında

Kanun" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiş ve 05.06.1936 tarih ve 3322 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun 10. Maddesinde de Varidat Umum Müdürlüğü'nün görevleri belirtilmiştir. 2996 sayılı Kanun'da 14.08.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 07.06.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu en önemli değişiklik Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin kaldırılmış olması ve GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ adına ilk kez rastlanmasıdır.

1950 yılından sonra Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresinin yapılanmasındaki en önemli değişiklik 14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılmıştır. Bu KHK ile Maliye Bakanlığı, Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile birleştirilmiş, ayrıca bakanlık bünyesindeki Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı bakanlıktan ayrılmıştır. Böylece bakanlık içerisinde ikisi gümrük vergilerinden, biri vasıtasız ve vasıtalı vergilerden (Gelirler Genel Müdürlüğü) sorumlu olmak üzere vergilendirme ile ilgili üç genel müdürlük oluşturulmuştur. Daha sonra, 02.07.1993 tarih ve 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ile gümrük idaresi bakanlıktan ayrılmıştır.

20.08.1993 tarihli ve 516 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname" ile gelir idaresinin taşra teşkilatında Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulması kararlaştırılmıştır. Ancak bu KHK Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş, 516 Sayılı Kararnamede gelir idaresine ilişkin düzenlemelerin aynısı, 19.06.1994 tarihli ve 543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yeniden yapılmıştır.

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 24.06.1994 tarih ve 21970 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 178 sayılı KHK'da değişiklik yapan 543 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamelere göre; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün görevlerine ilişkin 12. madde aşağıdaki gibidir:

1. Devlet gelirleri politikasını hazırlar ve uygular,

2. Devlet gelirlerine ilişkin kanun ve tüzükleri ve bunlarla ilgili her türlü değişiklikleri hazırlar,

3. Devletin gelir bütçesini gerekçesi ile birlikte düzenler,

4. Mahalli idarelerin vergi sisteminin devlet vergi sistemi ile uyumunu sağlayıcı tedbirleri alır,

5. Gelirlere tesiri olan her türlü kanun, teklif ve tasarılarını inceleyip, bunlar hakkındaki düşüncelerini bildirir ve tasarıların devlet gelirleri politikasına ve vergi tekniğine uygunluğunu sağlar,

6. Milletlerarası vergi ilişkilerini yürütür, ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları yapar,

7. Devlet gelirlerine ilişkin kanunların uygulanmasını sağlar,

8. Devlet alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alır,

9. Vergi denetimini gerçekleştirir,

10. Vergi tekniği uygulaması hizmetlerini geliştirir, diğer vergi ile ilgili işlemleri yapar,

11. Uygulamadaki anlaşmazlıklar ve tereddütler üzerine sorulara cevap verir,

12. Silinmesi gereken vergilere ve tahsil edilemeyerek zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince silinmesine dair işlemleri yapar,

13. Tahakkuk ve tahsilat hesaplarını ve istatistiklerini toplar, değerlendirir, yayımlar,

14. Milletlerarası kuruluşlarla vergi ile ilgili konularda işbirliği yapar, toplantılara katılır ve görüş bildirir,

15. Vergi istihbarat hizmetlerini yürütür,

16. Teşkilat ve görev alanına giren işlemlerin yürütülmesi için bilgi işlem hizmetlerini tasarlar ve uygular, bu amaçla gerekli örgütlenmeyi sağlar,

Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir."

Bununla birlikte, 05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi

Başkanlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak kurulmuş ve Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılmıştır. Buna göre GİB merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmekte; merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden; taşra teşkilatı ise vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde defterdarlıklara bağlı olarak görevlerine devam eden vergi dairesi müdürlükleri, gelir müdürlükleri ve malmüdürlüklerine bağlı gelir servislerinden oluşmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilat yapısı ise şu şekildedir.

Tablo 4: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı

Başkan	
Başkan Yardımcıları	
Ana Hizmet Birimleri	Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı
	Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
	Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı
	Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı
	Denetim Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı
	Tahsilât ve İhtilafî İşler Daire Başkanlığı
Danışma Birimleri	Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
	Hukuk Müşavirliği
	Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği
Yardımlar Hizmet Birimleri	İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı
	Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı

Kaynak: www.gib.gov.tr

5345 Sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri ise aynı kanunun 4 üncü maddesinde açıklanmış bulunmaktadır. Buna göre Başkanlığın görevleri şunlardır:

1. Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
2. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
3. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Bakanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
4. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
5. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
6. Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
7. Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.
8. Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
9. Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
10. Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçacağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
11. Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
12. Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
13. Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
14. Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
15. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

16. Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

17. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

18. Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

19. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Görevleri bunlar olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilat birimlerinin sayısal durumu aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatı Birimlerinin Sayısal Durumu

BİRİMİN ADI	2011
Vergi Dairesi Başkanlığı	30
Grup Müdürlüğü	121
Müdürlük	261
Gelir Müdürlüğü	52
Vergi Dairesi Müdürlüğü	447
Bağlı Vergi Dairesi (Mal Müdürlüğü)	585
Takdir Komisyonu	62
TOPLAM	1.558

Kaynak: GİB 2012 Performans Programı, www.gib.gov.tr

Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerlerini ve sayılarını belirlemeye Bakanlar Kurulu, vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına Maliye Bakanı yetkili kılınmıştır. Vergi dairesi başkanlıkları iş yoğunluklarına göre farklı sayıda grup müdürlüklerinden oluşmaktadır. Böylece 1994'te Maliye Bakanlığının taşra teşkilatına ilave olarak kurulan "Gelirler Bölge Müdürlükleri" ile "Defterdarlık gelir birimleri" kaldırılmış; vergi dairesi müdürlükleri Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan yerlerde Defterdarlık bünyesinden çıkarılarak Vergi Dairesi Başkanlıklarına devredilmiştir. Vergi dairesi başkanlığının kurulduğu il merkezleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 6: Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulan İl Merkezleri

1-Adana	16-İzmir
2-Ankara	17-Kayseri
3-Antalya	18-Kocaeli
4-Aydın	19-Konya
5-Balıkesir	20-Malatya
6-Bursa	21-Manisa
7-Denizli	22-Kahramanmaraş
8-Diyarbakır	23-Muğla
9-Edirne	24-Sakarya
10-Erzurum	25-Samsun
11-Eskişehir	26-Şanlıurfa
12-Gaziantep	27-Tekirdağ
13-Hatay	28-Trabzon
14-Mersin	29-Zonguldak
15-İstanbul	

Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tebliğ, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir. Vergi dairesi başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşur.

Defterdarlığa bağlı olarak kurulan gelir müdürlükleri; vergilendirme ile ilgili soruları defterdar adına cevaplandırmakla, teftişlerde defterdar adına verilecek cevap ve emirleri hazırlamakla, vergi dairelerinden toplanan istatistikî bilgileri il bazında

derleyip, Gelir İdaresi Başkanlığına göndermekle terkinin gereken amme alacaklarının terkinine ilişkin işlemleri yapmakla görevli taşra birimleridir.

Vergi dairesi müdürlükleri, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairelerdir. Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir.

Bağlı vergi daireleri (malmüdürlükleri) ise ilçelerdeki tahakkuk ve tahsilatla ilgili işlerin kanuna uygun olarak yürütülmesini sağlamakla görevlidirler.

Takdir komisyonları yetkili makamlar tarafından istenilen matrah, servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek üzere, illerde vergi dairesi başkanının, başkanlık bulunmayan yerlerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşarak kurulurlar. Takdir komisyonları geçici ve daimi olurlar.

2.2.TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÇALIŞMALARI

Türkiye'de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması konusundaki tartışma ve çalışmaların tarihi 1950'li yıllara kadar uzanmaktadır. 1946 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kurulmasından bu yana geçen süreçte vergi kanunlarının uygulanması, vergi gelirlerinin tahsili ile görevli gelir idaresinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve bu suretle vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi doğrultusunda gerek bakanlık yetkilileri gerekse yerli ve yabancı araştırmacılar tarafından zaman içerisinde değişen bir mahiyet arz edecek şekilde çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Önceleri gelir idaresinin altyapı, donanım ve

teknolojik imkânlarının iyileştirilmesi ve örgütlenme biçimine yönelik olarak ileri sürülen yeniden yapılanma argümanları ilerleyen yıllarda Yeni Kamu İşletmeciliği anlayışına paralel olarak modern toplumda kamu kurumları için uygulama alanı bulan özerklik kavramı temelinde devam etmiştir. Bu başlık altında yukarıda tarihsel gelişimi verilen Türk Gelir İdaresinde 1950’li yıllardan bu yana yürütülen reform çalışmaları içerik itibarıyla açıklanacak, idareyi reforma iten sebepler, reformdan beklenen sonuçlar ve elde edilenler, mevcut durum ve hedeflenen durum ortaya konmaya çalışılacaktır.

2.2.1.Yabancı Uzmanlar Tarafından Yapılan Çalışmalar

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması konusunda yukarıda da belirtildiği gibi gerek yerli gerekse yabancı uzmanlar tarafından pek çok çalışmalar yapılmıştır. Yabancı uzmanlar tarafından yapılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

1. James W. Martin ve Frank C.E. Cush (1951)
2. B. Frank White (1963)
3. Daniel L. Tucker (1970)
4. Leif Muten (1972)
5. Socorro Velazquez, Jr. (IRS – 1999)

1951 yılında Bakanlığa sunulan “Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor” yeniden yapılandırma konusundaki çalışmaların ilkidir. Amerikalı uzmanlar James W. Martin ve Frank C. E. Cush tarafından hazırlanan söz konusu çalışmada vergi sistemindeki sorunların çözümünde yasal düzenlemelerden ziyade yönetimin güçlendirilmesi gereği üzerinde ilk defa durulmuştur. Raporun giriş bölümünden önce yer verilen James Martin tarafından dönemin maliye bakanı Hasan Polatkan’a yazılan mektupta Martin şunları ifade etmiştir: Raporun yalnız bir bölümünü okumuş olan Bakanlığın genç bir elemanı şöyle demiştir. ‘*Bakanlık idare amirleri dikkatlerini kanunlar üzerinde toplamaktadır, siz ise yönetim üzerinde ehemmiyetle durmaktasınız.*’ Heyetimiz bu fikre iştirak etmekte ve eğer Bakanlık bütün idari imkanlardan azami derecede faydalanmak istiyorsa, kanunları da ihmal etmemek şartıyla, dikkatin böylece yönetim üzerine çevrilmesini tavsiyeyi

düşünmektedir."⁵⁸ Görüldüğü gibi, Amerikalı uzman "önce yönetim" üzerinde durulmasında ısrar etmekte olduğunu açıklamaktadır. Raporda vurgu yapılan hususlar ana hatları ile şöyledir. Bunlardan birincisi, Merkezi kontroldür. Burada J. W. Martin "*Yakın Türk tarihinin tamamıyla malum seyri dolayısıyla, Maliye Bakanlığı, daha ziyade mevzuat icabı ve kısmen kendi hareketleri icabı olarak aşikar bir şekilde, eşi görülmemiş, bir merkezîyetçilik hissine bağlı bir karakter taşımaktadır.*" Aynı konu ile bir başka yerde "*Saniyen, Taşra teşkilatının başındakilere uhdelere düşen mesuliyetlere mütenasip bir selahiyet tanınmamış olup, bilakis bunlar manasız ve gayri iktisadi usuller, mesela mutad kanun, nizamname ve talimatname tatbikatının merkezce tasvibini kabule mecbur bırakılmışlardır. Birçok ahvalde bu işi yapan ise taşradaki memurdan daha az kıdemli bir memurdur. Mesela İstanbul teşkilatından mütalaaya sunulan bir yazıyı Genel Müdür Yardımcısı tasvip etmektedir. Böyle bir merkezîyetçi görüşün mühim neticeleri olduğuna burada işaret etmek lazımdır.*"⁵⁹

Nitekim kırk yıl önce James W. Martin raporunda, ikinci dikkate değer husus olarak "Daire" amirlerinin pasif durumu hakkında şöyle demektedir: "*Heyetimiz katıyetle şuna emindir ki, karar verme hakların merkeze bırakılması, eli kolu bağlayan mevzuatın ve müessese adetlerinin bir neticesidir; ve eğer fırsat verilirse, Bakanlık amirlerinin çoğu son derece yapıcı bir yönetim yolunu düşünmek ve tatbik etmek imkanını elde edeceklerdir.*" Uzman aynı raporunun dikkate değer üçüncü noktası olan "Hayatımdan memnun olmayan memurlar" bölümünde;

"Hele merkez ve taşra teşkilatında şube ve daire müdürlerine mesuliyetlerine mukabil bir selahiyet tanınmamış olması düşük maneviyatın mühim bir amili olmuştur." demektedir. J.W. Martin raporunun dikkate değer dördüncü önerisinde lüzumsuz tutulan kayıtlardan, beşincisinde ise önemli bir nokta olan aşırı masrafları ileri sürmektedir⁶⁰.

1960'larda Türkiye'nin kaynak sorunuyla birlikte gelir idaresinin yeniden yapılandırılması tekrar gündeme gelmiş ve 2 Aralık 1963 tarihinde Türkiye'ye davet edilen Amerikalı Frank White tarafından gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasını

⁵⁸ Kemal Kılıçdaroğlu, "Niçin Gelir İdaresi Yeniden Yapılanmak Zorundadır", **Vergi Dünyası**, Sayı:250, 2002, s.1

⁵⁹ Hüseyin Perviz Pur, Maliye Bakanlığının Sorunları Yeniden Yapılanma ve Organizasyon Modeli, archive.ismmmo.org.tr/.../08-HUSEYIN%20PERVIZ%20PUR26.doc, (19.04.2012)

⁶⁰ Pur,

ele alan “Türkiye’de Vergi İdaresi” isimli rapor hazırlanmıştır. “White Raporu” Dönemin Maliye Bakanı Ferit Melen’in onayı ile “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmuştur⁶¹.

Bu raporda vergi idaresinin ıslahı konusunda en önemli sorun Maliye Bakanlığı içerisinde faaliyeti tamamıyla gelir konuları üzerine odaklanmış bir birimin bulunmamasına bağlanmış, mevcut yapı içerisinde yeniden organizasyondan ziyade ayrı bir birim teşkil edilmesi gereği üzerinde durulmuştur. Raporda Gelir Müsteşarlığının kurulması, bu makamın emri altında işe göre teşkilatlanmış yetenekli personelin istihdam edilmesi, taşra teşkilatında vali, defterdar ve mal müdürlerinin vergi idaresi ile ilişkisinin kesilmesi önerilmektedir.

1970’in başındaki askeri darbeden sonra yine, ABD’den bir danışman (Daniel Tucker) Türkiye’ye davet edilmiş ve kendisi hazırladığı rapor Maliye Bakanlığı’na sunmuştur. Bu rapor çerçevesinde hazırlanan kanun taslağı meclise sunulmuş ancak meclisten geçmemiştir. Raporda Gelir İdaresinin Gelirler Genel Sekreterliği olarak örgütlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gelirler Genel Sekreterliği tasarısı Parlamentoda iken, 30 Kasım 1972 tarihinde Amerikalı bir uzman (Leif Muten) yeni bir rapor hazırlamış, hazırlanan raporda Tucker tarafından önerilen Gelirler Genel Sekreterliği modeli desteklenmiş, ayrıca defterdarlık kurumunun vergi idaresi üzerinde olumsuz etkileri olduğu ileri sürülmüştür.

Bir başka Amerikalı uzman Socorro Velazquez, Jr. İle proje danışmanları tarafından hazırlanan “Gelirler Genel Müdürlüğünün Yeniden Yapılandırılması Üzerine Örgüt Çalışması” isimli rapor 1999 yılında tamamlanmıştır. Gelirler Genel Müdürlüğünün örgüt yapısının analiz edilmesi ve vergi kanunlarınca kendisine verilen görevleri daha etkili ve verimli yapmasını sağlayacak bir yapıya kavuşturulmasının amaçlandığı bu raporda gelir idaresi operasyonel olmamak ve sadece politika belirleyen, vergi idaresini yöneten ve kontrol eden bir yapıya sahip olmakla eleştirilmektedir.

⁶¹ Öz ve Karakurt, s.83

2.2.2.Türk Uzmanlar, Kamu Kurumları ve Sivil Toplum Örgütleri Tarafından Yapılan Çalışmalar

Gelir idaresinin etkinlik ve verimliliğinin artırılması, gönüllü uyumun sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve bu suretle vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması amacına yönelik çalışmalar gelir idaresinin içinden gelen ve sorunları çok iyi bilen bürokratlar tarafından da ele alınmış, ayrıca gerek bakanlıkça oluşturulan komisyonlar gerekse diğer kamu kurumları tarafından ortaya konulan raporlar, planlar ve diğer kamu belgelerinde bu konuya oldukça geniş yer ayrılmıştır. Gelir idaresini güçlendirme konusu akademisyenler ve sivil toplum kuruluşları tarafından da yakından takip edilmiş, özellikle IMF ile ilişkiler kapsamında son yıllarda ön plana çıkan özerklik tartışmaları temelinde çok değişik fikirler ve öneriler ortaya atılmıştır. Aşağıda bu konuda yapılan çalışmalar kronolojik olarak özetlenecektir.

Vergi sisteminin bütün olarak gözden geçirilip, gerçek anlamda bir vergi reformu için gereken kuralların saptanması amacıyla Maliye Bakanlığı'nın 13.02.1961 tarihli olurları ile Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Komisyon, Mayıs 1968 tarihine kadar 81, bu tarihten sonra da 7 adet olmak üzere toplam 88 adet rapor hazırlamıştır. Vergi Reform Komisyonu Raporu'nda, gelir teşkilatı ile Maliyenin diğer birimleri arasında birtakım bağlantı ve ilişkiler bulunduğu, bu bağlantı ve ilişkiler gözetilmeden girişilecek kısmi bir teşkilat reformunun Maliyede bütün halinde bulunması gereken koordinasyonu zedeleyeceği ve bozacağı belirtilmiştir. Komisyon Raporları'nda gelir idaresinin Maliye Bakanlığı içinde Gelir İdaresi Başkanlığı şeklinde teşkilatlanması teklif edilmektedir. Bu Başkanlığın Bakanlığa bir müsteşarlık yoluyla mı yoksa doğrudan mı bağlı olacağı hakkında Raporda açıklık bulunmamaktadır⁶².

1961 yılında kararlaştırılan merkezi hükümet teşkilatına dâhil bakanlık, daire ve müesseseler görev dağılımını en verimli biçimde yerine getirilip getirilmesine olanak verip vermediğini inceleyerek bu hususta önerilerde bulunmak üzere bir araştırma yapılmasına karar verilmiştir. Bu çalışmalar sonucu hazırlanan Merkezi

⁶² Fikret Çelik, "Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları", (yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Bölümü), 2006, s.21

Hükümet Araştırma Projesi (MEHTAP) raporuna göre Maliye Bakanlığı bünyesindeki pek çok görevin başka birimlere (bu birimleri illa ki bakanlık olması gerekmez) dağıtılması gerekmektedir. Bu öneriden gelir idaresinin bakanlıktan ayrı bir yapıya kavuşturulabileceği yönünde bir sonuca varılabilir.

1980 askeri müdahalesinden sonra, Gelir İdaresi tekrar gündeme gelmiştir. Gündeme getiren kişi, bir dönem Gelirler Genel Müdürlüğü yapan, Adnan Başer Kafaoğlu'dur. Kafaoğlu, 1982 yılında dönemin Devlet Başkanı Kenan Evren'in danışmanı iken, Kenan Evren'e Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasının gerekliliğini vurgulayan bir rapor hazırlamış, ancak bu dönemde de beklenen değişiklik gerçekleşmemiştir. Bu raporda, Adnan Başer Kafaoğlu, Gelirler Bakanlığını önermiştir. Ancak Kafaoğlu, Gelir İdaresini yeniden yapılanmasındaki zorlukları en iyi bilen kişidir. Çünkü kendisi Maliye Bakanlığı da yapmıştır⁶³. Kafaoğlu'nun *"Gelirler Genel Müdürü olarak geçmişte, Meclis'e beş kere kanun götürdüm, yapamadım. Bakan olunca yaparım diye düşünüyordum. Gene yapamadım."* sözleri bu zorluğu açık bir şekilde ifade etmektedir.

1985'lerden sonra, özellikle Altan Tufan'ın Genel Müdürlüğü döneminde gelir idaresinin yeniden yapılanmasıyla ilgili olarak onlarca tasarı hazırlanmış, ancak bu tasarıların hiç birisi yasalaşamamıştır

Daha sonraki yıllarda da Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmana yönelik çeşitli tartışmalar, idarenin sorunlarını ortaya koyan ve çözüm önerileri sunan raporlar süre gelmiştir. Bu çalışmalardan 1992 tarihli TOBB Raporu "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasını Zorunlu Kılan Nedenler" başlığı altında idarenin karşı karşıya olduğu sorunlara işaret etmektedir. TOBB öncülüğünde hazırlanan 1992 tarihli Vergi Uzlaşma Taslağı da Gelir İdaresinin sorunlarına işaret eden diğer bir çalışmadır. Bu çalışmada adil ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması amacıyla çeşitli sivil toplum örgütlerinin vergi konusundaki görüşleri alınmıştır. Türk Vergi İdaresinin etkin olmadığı ve vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi gerekse görevlerinin çokluğu nedeniyle vergilerin etkin toplanmasını ve denetimini yapamadığı ifade edilmiştir. TOBB'un 1996 tarihli Raporu'da 'Gelir İdaresinin Sorunları' başlığı altında temel çerçevesi yukarıda belirtilen raporlarla aynı olan sorunlara değinmiştir. Gelir İdaresinin sorunları ve yeniden

⁶³ Kılıçdaroğlu, s.2

yapılandırılması gereği üzerinde duran Maliye Bakanlığı, Gelirler Kontrolörleri Derneği'nin (2000) çalışması, idarenin sorunlarına değindikten sonra yeniden yapılandırma ihtiyacının nereden doğduğuna işaret etmektedir. DPT'nin (2001) hazırladığı 'Vergi Özel İhtisas Komisyonu' raporunda da Gelir İdaresinin sorunlarına işaret edilerek idarenin etkinliğine ilişkin ipuçları verilmektedir⁶⁴.

1963 – 2013 yıllarını kapsayan 9 adet Kalkınma Planında da gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili hususlara değinilmiştir. Vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak, vergi gelirlerini arttırmak adına gelir idaresinin yeniden yapılandırılması gereği bu planlarda sıkça tekrarlanmıştır.

1963 – 67 yıllarını kapsayan birinci planda genel olarak idarenin yeniden düzenlenmesi ele alınmış, yeniden düzenlemede uyulması gereken ilkeler tespit edilmiştir. Planda İdarenin yeniden düzenlenmesi ile ilgili olarak zamanla Devletin görevlerinin mahiyet ve bünyesinde önemli değişiklikler olduğu ve kamu hizmetlerine yenilerinin eklendiği; bu sebeple idarenin zamanla beliren ihtiyaçlara göre ayarlanması, hizmetlerin bir karışıklığa ve dağınıklığa meydan vermeden değişen şartlara uygun olarak düzenlenmesi ve koordine edilmesi, kısaca idareye devamlı surette çeki düzen verilmesi yeniden düzenleme hareketinden sonra idari yapıda devamlı ve sistemli bir izleme uygulanması gerektiği belirtilmiştir.”⁶⁵

1968 – 1972 yıllarını kapsayan ikinci beş yıllık kalkınma planında birinci planda gelirler yönünden öngörülen hedeflere varılamadığı, en önemli gelir grubu olan vergi gelirlerinde geri kalmaların önemli oranda olduğu belirtilmiştir. Bu geri kalmaların başlıca nedenleri olarak da (i) Vergi kazası reformunun yapılamaması, (ii) Vergi idaresi reformunun yapılamaması, (iii) Vergi kontrol teşkilatının etkinliğinin arttırılamaması, (iv) Planın öngördüğü vergi reformlarının yapılarak vergi ödeme kabiliyeti olan bütün alanların vergilendirilememesi gösterilmiştir. Planlı dönemde vergi gelirlerini arttırmak ve planın finansmanını sağlamak için yeni vergiler koymak ve eski vergi kanunlarını değiştirmek suretiyle bazı tedbirlerin alındığı ancak bunların yeterli olmadığı ifade edilmiştir. Vergi idaresinin vergi toplamada, vergi kontrolünde ve mükellefle ilişkilerinde yeteri kadar etkin olmadığı, vergi kazasının idarenin ve mükellefin çıkarlarını en iyi bir şekilde koruyabilmek için yeniden

⁶⁴ Öz, Karakurt, s.83

⁶⁵ DPT, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1967 – 1983, Ankara, Ocak 1963, s.80
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan1.pdf>, (20.04.2012)

düzenlenmeye muhtaç olduğu vurgulanmıştır. Vergi gelirlerini artırmak amacı ile uygulanacak başlıca tedbirlerden biri olarak vergi idaresinin ıslahı, vergi kazasının yeniden düzenlenmesi ve etkinliğin artırılması gösterilmiştir. Vergi idaresi ve kontrolünün etkinliği artırılarak vergi gelirleri önemli oranda yükseltilebilecek ve vergi alanında gözetilen diğer sosyal ve iktisadi ilkelere de uygun hareket edilmiş olacaktır.⁶⁶

1973 – 1977 yıllarını kapsayan üçüncü planda vergi sisteminin etkili bir biçimde uygulamaya konulabilmesi ve plan amaçlarına uygun bir politika aracı olarak kullanılabilmesi, Türk vergi idaresinin yeniden düzenlenmesini zorunlu kıldığı, idarenin vergi sistemini etkili bir şekilde uygulayacak yapıya kavuşturulması amacıyla vergicilik hizmetlerinin teknik özelliklerine uygun bir teşkilât düzeni getirileceği, sürekli ve etkili bir kontrol mekanizması kurulacağı belirtilmiştir.⁶⁷

1979 – 1983 yıllarını kapsayan dördüncü planda 1979-1983 yıllarını kapsayan Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda, vergi yönetiminin var olan koşullar ve gelişmeler gözetilerek yeniden düzenleneceği, bilgi işleme çalışmalarının yoğunlaştırılarak sürdürüleceği ve tamamlanacağı hususları yer almaktadır.⁶⁸

1985 – 1989 yıllarını kapsayan beşinci planda toplam vergi gelirlerinin arttırılmasının vergi idaresinin daha etkin bir biçimde çalışarak vergi kayıplarını asgari düzeye indirmesine bağlı olduğu belirtilmiştir. Vergi idaresi reorganize edileceği; otomasyon artırılarak mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacağı maliye politikası kapsamında ifade edilmiştir.⁶⁹

1990 – 1994 yıllarını kapsayan altıncı planda yine vergi idaresinin daha etkin çalışarak vergi kayıplarının asgariye indirileceğinden bahsedilmiş, Vergi idaresinin, verginin süratli ve sağlıklı toplanmasına elverişli, kendi içinde bütünlüğü olan bir yapıya kavuşturulmasının sağlanacağı belirtilmiştir. Bu amaçla vergi idaresi merkez ve taşrada süratle reorganize edilecektir. Otomasyon yaygınlaştırılarak, vergi dairelerinin vatandaşa daha süratli ve nitelikli hizmet sunabilir bir hale getirilmesi

⁶⁶ DPT, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1968 – 1972, ss.21, 107, 108, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan2.pdf>, (20.04.2012)

⁶⁷ DPT, Üçüncü Beş yıllık Kalkınma Planı: 1973 – 1977, s.875, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan3.pdf>, (20.04.2012)

⁶⁸ DPT, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1979 – 1983, s.265, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan4.pdf>, (20.04.2012)

⁶⁹ DPT, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1985 – 1989, ss.22, 35, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan5.pdf>, (20.04.2012)

çalışmalarına devam edilecek, vergi idaresinde nitelikli personelin sürekli istihdamı için gerekli tedbirler alınacaktır.⁷⁰

1996 – 2000 yıllarını kapsayan yedinci planda vergi kayıp ve kaçığında rol oynayan en önemli faktörler arasında vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatı arasında hiyerarşik bir bağlantının olmaması, vergi idaresi personelinin eğitim düzeyinin düşüklüğü, vergi dairelerindeki kapasite yetersizlikleri gösterilmiştir. Vergi sisteminde yapılan düzenlemelerin sorunların çözümünde önemli bir adım olduğu, ancak kayıtdışı iktisadi faaliyetlerin vergi kapsamına alınması, yükün dağılımında iktisadi etkinlik, vergi sisteminde basitleştirme, vergi idaresi ve denetiminin yeniden yapılandırılması ihtiyacının devam ettiği belirtilmiştir⁷¹.

2001 – 2005 yıllarını kapsayan sekizinci planda vergi idaresinin yeterli etkinliğe kavuşmamış olmasının kayıt dışı ekonominin oluşumunda etkili olduğu ileri sürülmüş, vergi idaresinin uygulama, hizmet ve denetim gücünü arttırmak amacı ile tam otomasyon projesine büyük önem verileceği ve projenin süratli bir şekilde tamamlanacağı ifade edilmiştir. Ayrıca bu plan döneminde hazırlanan vergi özel ihtisas komisyonu raporunda Türk vergi sisteminin sorunları ve çözüm önerileri ele alınmıştır.⁷²

2006 – 2013 yıllarını kapsayan dokuzuncu plan AB mali perspektifine uygun olarak yedi yıllık bir zaman dilimi için hazırlanmıştır. Bu planda vergi sisteminin daha etkin hale getirilmesi amacıyla yapılan düzenlemelere değinilmiş ve gelir idaresinin yeniden yapılandırıldığı ifade edilmiştir.

2.2.3.IMF İle İlişkiler Çerçevesinde Yapılan Çalışmalar

IMF 187 üye ülkenin oluşturduğu uluslararası bir kuruluş olup, Dünya Bankası ile birlikte II. Dünya Savaşı ertesini 1945 yılında toplanan Bretton Woods konferansı ile kurulmuştur. IMF; uluslararası parasal işbirliği ve döviz kuru istikrarını desteklemek, ekonomik büyüme ile yüksek istihdamı teşvik etmek ve üye

⁷⁰ DPT, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1990 – 1994, s.34, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan6.pdf>, (20.04.2010)

⁷¹ DPT, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1996 – 2000, s.106, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/vii/plan7.pdf>, (20.04.2012)

⁷² DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001 – 2005, ss.28, 212, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf>, (20.04.2012)

ülkelerin ödemeler dengesi finansmanında karşılaştıkları sorunların aşılmasını kolaylaştırmak amacını taşımaktadır. Fon'un idare merkezi ABD'nin başkenti Washington DC'de bulunmaktadır. IMF stand-by anlaşmaları ile üyelere finansal destek sağlamada üyeden beklentilerini ortaya koymakta, üye ülke stand-by anlaşmaları çerçevesinde yapacağı yapılandırma ve reform girişimlerini niyet mektupları ile sunmakta, IMF'de bu niyet mektuplarında belirtilen girişimleri samimi ve gerçekçi bulduğu takdirde kredi dilimlerini serbest bırakmaktadır.

Türkiye 2012 yılı itibari ile 187 üyesi bulunan IMF'ye 1947 yılından beri üyedir. Bu ana kadar toplam 19 stand-by anlaşması yapılmış olup, son stand-by düzenlemesi Mayıs 2008 yılı itibarıyla başarı ile tamamlanmış, bu tarihten itibaren yeni bir anlaşma yapılmamıştır. Şu ana kadar yapılan anlaşmalar kapsamında Türkiye IMF'den yüklü miktarda kredi kullanmış, bu kredileri alabilmek içinde yapılan stand-by anlaşmaları çerçevesinde birçok ekonomik ve mali reforma ilişkin niyet mektubu sunmuştur. Bu niyet mektuplarında üzerinde önemle durulan konulardan birisi de gelir idaresinin yeniden yapılandırılması, etkinlik ve verimliliğinin artırılmasıdır. Nitekim IMF özellikle son yapılan stand-by anlaşmalarında bu konuyu öncelikli olarak öne sürmüştü, 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü'nün lağvedilerek yerine Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olarak yarı özerk Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasında IMF ile ilişkilerin önemli bir rolü olmuştur. IMF, 19. Stand-By anlaşması tamamlandıktan sonra yeni stand-by imzalanabilmesi için gelir idaresinin özerkliğinin artırılması temelinde reform hareketlerine devam edilmesi hususunu ön şart olarak öne sürmüştü, ancak yeni stand-by yapılmamış, bu konudaki düzenleme talepleri de dikkate alınmamıştır. IMF'ye verilen niyet mektuplarında gelir idaresi hakkında stand-by anlaşmaları itibarıyla kronolojik olarak özetle şunlara yer verilmiştir.

2.2.3.1. 17. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar

17. Stand-By anlaşması kapsamında verilen 9 Aralık 1999 tarihli ilk niyet mektubunda vergi politikası ve idaresi başlığı altında Maliye Bakanlığının hâlihazırda vergi idaresi sistemine ilişkin tam otomasyon da dâhil olmak üzere vergi idaresinin etkinliğini arttıracak birkaç iddialı projeye girilmiş olduğu ifade

edilmiştir⁷³. Daha sonraki niyet mektuplarında da vergi sisteminin etkinliğini ve adil işleyişini geliştirmek amacıyla vergi idaresinin güçlendirilmesinin şart olduğu belirtilmiştir. 10. Gözden geçirmeye ilişkin niyet mektubunda ise yapılan yeniliklerden bahsedilmiş, finansal kuruluşlarda pek çok işlem çeşidi için Vergi Kimlik Numarası kullanma zorunluluğu başlamasıyla vergi idaresinin iyileştirilmesine ilişkin önemli bir adım atıldığı ifade edilmiştir. VKN kapsamının, 2002 yılı başına kadar önemli ölçüde artmış olacağı ve denetim programını geliştirmek amacı ile kullanılacağı da eklenmiştir.⁷⁴

2.2.3.2. 18. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar

18. Stand-By anlaşması kapsamında verilen ilk niyet mektubunda hükümetin vergi sistemini reforma tabi tutmak üzere hazırladığı planın vergi idaresi reformunu da içerdiği, gelir idaresinin dünya bankası ile yürütülen ortak çalışma doğrultusunda yeniden organize edileceği belirtilmiştir. İzleyen niyet mektuplarında ise vergi idaresinin dünya bankası ile ortak yürütülen çalışmalar doğrultusunda yeniden organize edileceği, vergi idaresine ilişkin reformların vergi tabanının genişlemesine ve vergi oranlarının düşmesine imkân sağlayacağı üzerinde durulmuştur. 3. Gözden geçirmeye ilişkin 30 Temmuz 2002 tarihli niyet mektubunda yapılan reform kapsamında 2002 yılı Eylül ayında, destek birimlerinin (bütçe, insan kaynakları ve bilgi teknolojisi) yanı sıra, vergi mükelleflerinin kayıtlarının (vergi ofisi yönetimi de dâhil olmak üzere), vergi mükelleflerine ilişkin hizmetler, denetim, tahsilât, hukuki işler ve usuller, vergi politikası ve uluslararası vergi ilişkileri gibi konularla görevli birimleri içeren yeni bir fonksiyonel yapı onaylanacağı kaydedilmiştir.⁷⁵

5. gözden geçirmeye ilişkin 25 Temmuz 2003 tarihli niyet mektubunda ise Vergi idaresinin reformuna ilişkin yasal düzenlemenin, Doğrudan Vergi Reformu 2. Paketi'ne ilişkin kanuni düzenlemeye paralel olarak 2003 yılı sonuna kadar Meclis'ten geçmesi beklendiği belirtilmiştir. Bu yasal düzenleme, Gelirler Genel

⁷³ IMF ile yapılan Stand-By Düzenlemesine İlişkin 09.12.1999 Tarihli Niyet Mektubu, s.8, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

⁷⁴ 10. Gözden Geçirmeye İlişkin 20.11.2001 Tarihli Niyet Mektubu, s.9, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

⁷⁵ 3. Gözden Geçirmeye İlişkin 30 Temmuz 2002 tarihli Niyet Mektubu, s.5, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

Müdürlüğü'nün fonksiyonel olarak yeniden örgütlendirilmesini ve Maliye Bakanlığı içindeki konumunun daha üst seviyede tanımlanmasını temin edecek ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nde (yerel birimlere doğru) dikey yapılanma içinde hesap verebilirliğin açık bir şekilde oluşmasını sağlayacaktır. Söz konusu yapılanma ve Vergi Barışı Planı'ndan elde edilecek bilgi, denetim programının hedefinin daha iyi belirlenmesinde yardımcı olacaktır.⁷⁶

7. gözden geçirmeye ilişkin 2 Nisan 2004 tarihli niyet mektubunda “vergi tahsilâtının vergi idaresi reformu vasıtasıyla iyileştirilmesi planlanmaktadır. Planlanan düzenleme, vergi idaresini Maliye Bakanlığı bünyesinde ve Başkanı'nın doğrudan Maliye Bakanına bağlı olduğu yarı özerk bir yapı haline getirecektir. En önemlisi, yeni birim fonksiyonel olarak yeniden örgütlenecek ve vergi politikası ise Maliye Bakanlığına devredilecektir. Ayrıca, bütün vergi daireleri yeni birime devredilecektir.” İfadelerine yer verilmiştir.⁷⁷ Niyet mektubunda reforma ilişkin kanun tasarısının 2004 yılı içerisinde kanunlaşması planladığı belirtilmiş, ancak bu mümkün olmamıştır.

2.2.3.3. 19. Stand-By Anlaşması Kapsamında Yürütülen Çalışmalar

19. Stand-By anlaşması çerçevesinde verilen yeni anlaşmaya ilişkin ilk niyet mektubunda şunlar belirtilmiştir: “Program kapsamında bir ön koşul olan, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve güçlendirilmesine yönelik yasa TBMM tarafından onaylanmıştır. Yasa ile Gelir İdaresi, Maliye Bakanlığı altında yarı-otonom bir birim olarak kurulmakta, fonksiyonel bazda ve yerel vergi dairelerini doğrudan kontrol altına alacak şekilde yapılandırılmaktadır. Vergi politikası sorumluluğu, yeni Gelir İdaresi'nin vergi idaresine odaklanmasına imkân tanımak üzere Maliye Bakanlığı'nda kalacaktır. Ayrıca, Gelir İdaresi 2005 yılı sonuna kadar büyük vergi mükellefleri birimini kuracaktır (Yapısal Kriter). Gelir İdaresi'nin 2006 yılında sosyal güvenlik primlerinin tahsilâtında daha fazla rol üstlenmesi

⁷⁶ 5. Gözden Geçirmeye İlişkin 25 Temmuz 2003 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.7, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

⁷⁷ 7. Gözden Geçirmeye İlişkin 2 Nisan 2004 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.4, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

beklenmektedir.”⁷⁸ Bu niyet mektubunda belirtildiği üzere ayrıca yüksek vergi oranlarından, bozucu etkileri olan vergi araçlarından ve bir defaya mahsus tedbirlerden mümkün olduğunca kaçınabilmek amacıyla vergi tabanı genişletilecek ve vergi idaresi iyileştirilecektir. Diğer yandan da ekonomide önemli yer tutan kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını sağlayacak güçlendirilmiş vergi idaresi daha yüksek gelir tahsilâtının yolunu açacaktır.

1. ve 2. Gözden geçirmelere ilişkin niyet mektuplarında “Vergi idaresini güçlendirmek amacıyla; (i) Maliye Bakanlığı bünyesinde 2005 yılı Aralık ayı sonuna kadar bir vergi politikası birimi kurulması (Yapısal Kriter); (ii) yeni kurulan Gelir İdaresi’nin fonksiyonel yeniden yapılandırılmasının 2006 yılı Nisan ayı sonuna kadar tamamlanması (Yapısal Kriter); ve (iii) hâlihazırda gerçekleşmesi ancak 2006 yılı Haziran ayı sonuna kadar mümkün görünen, büyük vergi mükellefleri biriminin kurulması (Yapısal Kriter) planlanmaktadır. Ayrıca, Gelir İdaresi’ne sosyal güvenlik prim tahsilâtı hususunda daha fazla sorumluluk verilmesi yönündeki niyetimizle uyumlu olarak, yeni Gelir İdaresi ile sosyal güvenlik kuruluşları (Bağ-Kur ve SSK) arasındaki koordinasyon güçlendirilmektedir.”⁷⁹ ifadelerine yer verilmiştir.

3. ve 4. Gözden geçirmelere ilişkin niyet mektuplarında “Gelir İdaresi’ne ilişkin detaylı planlarımız kapsamında Gelir İdaresi’nin organizasyonel dönüşümünü yönlendirmek üzere tam zamanlı bir Reform Projesi ekibi halihazırda oluşturulmuş bulunmaktadır. İleriye yönelik olarak bu alandaki planlarımız: i) büyük vergi mükellefleri birimi tarafından yerine getirilecek olanlar dışındaki bütün yürütme faaliyetlerinin (denetim ve gecikmiş alacakların tahsili) bir Başkan Yardımcılığı altında birleştirilmesi; ii) operasyonel işlerle destek faaliyetlerini birbirinden ayırmak üzere sorumlulukların yeniden belirlenmesi; ve iii) başkan yardımcılarının statülerinin yükseltilmesi üzerinde odaklanacaktır. Ayrıca büyük vergi mükellefleri biriminin 2006 sonuna kadar tümüyle operasyonel hale gelmesi planlanmaktadır (yapısal kriter). Bu amaçla: i) Reform Projesi ekibinin bir alt grubu olarak tam zamanlı bir proje ekibi kurulmuş; ii) birimin organizasyon yapısına ilişkin detaylı kilometre taşları ve hedef tarihler belirlenmiş; ve iii) büyük vergi mükellefleri

⁷⁸ Yeni Stand-By Düzenlemesi’ne ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli Niyet Mektubu, s.9, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

⁷⁹ 1. ve 2. Gözden Geçirmelere İlişkin 24 Kasım 2005 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.6, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

biriminden sorumlu olacak bir Başkan Yardımcısı kadrosu oluşturulması için gerekli yasal düzenleme TBMM’de kabul edilmiştir.”⁸⁰ ifadelerine yer verilmiştir.

5. gözden geçirmeye ilişkin niyet mektubunda: “Vergi idaresinin güçlendirilmesi konusunda önemli ilerleme kaydedilmiştir. Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, tam olarak faaliyete geçmiş olup, temel olarak vergi politikalarının oluşturulmasından sorumlu tutulmuştur. Böylece, Gelir İdaresi’nin yalnızca vergi tahsilâtı ve idaresine odaklanmasına imkân tanınmıştır. Ayrıca, Gelir İdaresi’nin fonksiyonel yeniden yapılandırılması, vergi dairesi başkanlıkları ve vergi dairelerinin yeniden örgütlenmesini de içerecek şekilde tamamlanmıştır. İleriye yönelik olarak, kapsamın kalan birimleri de içerecek şekilde genişletilmesi gerekecektir. Ayrıca, büyük vergi mükellefleri biriminin 1 Ocak 2007 tarihine kadar operasyonel hale gelmesine yönelik olarak da ilerleme sağlanmıştır. Özellikle, i) büyük vergi mükellefleri biriminin sorumluluk alanına girecek olan 800 firmaya ilişkin seçim kriterleri belirlenmiş, ii) büyük vergi mükellefleri birimince takip edilecek vergiler belirlenmiş, iii) büyük vergi mükellefleri birimine ilişkin organizasyon yapısı tasarlanmış ve bu birimden sorumlu olacak yeni bir başkan yardımcısı atanmış, iv) denetim görevini yerine getirecek personel konusunda karar verilmiş, v) ofis binaları hazırlanmış ve; vi) iş süreçleri tanımlanmıştır. Diğer alanlarda da önemli ilerlemeler kaydedilmiş, ancak i) gerekli bilgi teknolojisinin sağlanması (30 Kasım’a kadar), ii) denetçilerin ve diğer personelin seçilmesi (30 Kasım’a kadar), iii) geçiş döneminin planlanması (30 Kasım’a kadar), iv) personelin eğitime tabi tutulması (15 Aralık’a kadar) ve; v) personel için performans bazlı kriterlerin belirlenmesi (30 Haziran 2007’ye kadar) de dâhil olmak üzere kalan bazı çalışmaların tamamlanması gerekmektedir. Vergi idaresi alanında ayrıca, Fon’un teknik desteği de alınarak katma değer vergisinde görülen önemli ve devam eden usule aykırı işlemlerin giderilmesine yönelik önlemlerin alınması hedeflenmektedir.”⁸¹ ifadelerine yer verilmiştir.

⁸⁰ 3. ve 4. Gözden Geçirmelere ilişkin 07 Temmuz 2006 tarihli Niyet Mektubu, s.10, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

⁸¹ 5. Gözden Geçirmeye ilişkin 27 Kasım 2006 tarihli Niyet Mektubu, s.6, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikiliskiler>, (20.04.2012)

2.3.GERÇEKLEŞTİRİLEN REFORM ÇALIŞMALARI VE MEVCUT DURUMA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Daha önce de belirtildiği üzere Türkiye’de gelir idaresinde reform çabaları 1950’li yıllardan bu yana devam etmektedir. Başlangıçta idarenin örgüt yapısının düzenlenmesi, modernize edilmesi, donanım ve personel yapısının iyileştirilmesi şeklinde ortaya çıkan reform çabaları, son 30 yılda uluslar arası ekonomik ve mali kuruluşların, akademik çevrelerin sivil toplum kuruluşlarının, konuya müdahil olması ile mahiyet değiştirerek özerklik temelinde devam etmiştir.

Günümüze kadar yürütülen yeniden yapılandırma çalışmalarının pek çoğundan bir sonuç alınamamış olmakla birlikte 1980’li yıllardan itibaren son 30 yıllık süreçte gelir idaresinde dönüm noktası niteliğinde dört önemli reform gerçekleştirilebilmiştir. Özellikle son 10 yıl içerisinde hükümet tarafından gerçekleştirilen reformlar devrim niteliğindedir. Bu dört önemli dönüm noktası kronolojik olarak şöyledir:

1. Maliye Bakanlığının kuruluş kanununun yenilenmesi,
2. 1993-94 döneminde Maliye Bakanlığı kuruluş kanununda yapılan değişiklikle bölge gelir teşkilatlarının kurulması,
3. 2005-06 döneminde Gelirler Genel Müdürlüğü’nün taşra teşkilatı ile lağvedilerek vergi politikası belirleme ve uygulama görevlerinin birbirinden ayrılması ve Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nün Kurulması,
4. 2011-12 döneminde Maliye Bakanlığının üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesine inceleme yapan Vergi Denetmenlerinin, Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında tek çatıda toplanması.

2.3.1. Gelir İdaresinde İdari Reform Çalışmaları ve Geline Nokta

Türk Gelir İdaresinde idari anlamda yapılan reform çalışmaları Gelir İdaresi Başkanlığı öncesi ve sonrası olarak iki ayrı dönem olarak incelenebilir.

2.3.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Öncesi Dönemde Yapılan Reform Çalışmaları

Türkiye’de 1980 sonrasında örgütsel ve yönetsel alanda yaşanan neo-liberal dönüşüm, ülkemizin gelir idaresini de etkilemiştir. Bu nedenle, Türkiye’deki yapısal değişimlerin bir kısmı gelir idaresinde gerçekleştirilmiş ya da en azından gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Yeni paradigma çerçevesinde, değişimlerin ilk tohumları ise 1980-1990 döneminde atılmıştır. Özellikle son yirmi yıldır az gelişmiş kapitalist ülkelerde gelir idarelerinde yeniden yapılanma süreci üç temel eğilimi öne çıkarmıştır: Bunların ilki, vergi politikalarını oluşturan birim ile verginin uygulayıcı birimini ayırmak suretiyle özerk ya da yarı özerk gelir idaresi kurulması iken diğeri, gelir idaresinde vergi türlerine bağlı olarak örgütlenmenin bir yana bırakılarak işlevsel ya da mükellef gruplarına göre örgütlenme yapısına geçilmesidir. Üçüncü eğilim ise, özellikle büyük sermaye kesimlerinin vergi işlemlerini yürütecek ayrı birimlerin (büyük vergi mükellefleri birimleri) kurulmasıdır.⁸²

Gelir İdaresi, 14 Aralık 1983 günü yürürlüğe giren 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede, bağımsız ve bölge esasına dayalı örgütlenme yerine, geniş faaliyet alanına sahip olması nedeniyle Genel Müdürlük şeklinde ve Maliye Bakanlığının hiyerarşisinde Müsteşar Yardımcısına bağlı, Devlet tüzel kişiliği içerisinde, il ya da bölge taşra teşkilatına sahip olmayan bir birim olarak düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı’nın, “gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek” görevi çerçevesinde Gelirler Genel Müdürlüğünün temel görevi, “Devlet gelirleri politikasını hazırlamak ve uygulamak”tır. Maliye Bakanlığı’nın taşra birimi ise illerde valilerin emrinde olan Defterdarlıklardır⁸³.

1993 yılına gelindiğinde Vergi denetiminde çağdaş tekniklerden yararlanılması ve denetimin etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla 178 Sayılı KHK’da değişiklik yapan 516 Sayılı KHK’ye göre 12 bölgede Gelirler Bölge Müdürlükleri kurulması öngörülmüştür. 516 Sayılı KHK’nin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi üzerine yayımlanan 543 Sayılı KHK ile GBM oluşturulmuş

⁸² Ahmet Bardak, “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, s.4, YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları, No:8, Nisan 2010, <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/abardak.pdf>, (14.11.2011)

⁸³ Bardak, s.7

ancak fiili olarak bu müdürlüklerin kurulması 1998 yılında gerçekleştirilebilmiştir. Adana, Ankara, Antalya, Erzurum, İzmir ve Samsun illerinde olmak üzere toplam 6 bölge müdürlüğü kurulmuştur. Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'nin 543 Sayılı KHK'nin 15'inci maddesiyle değiştirilen 8'inci Ek maddesine göre, 'Gelirler bölge müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün bilgi işlem, istihbarat ve denetim hizmetlerini bölge düzeyinde yürütmek üzere doğrudan Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak kurulur'. GBM'nin kurulmasıyla Gelir İdaresinde merkeziyetçilikten uzaklaşarak istihbarat, denetim ve bilgi işlem hizmetlerinin bölgeler düzeyinde gerçekleştirilmesi, merkez ve taşra teşkilatı arasında bilgi akışının sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. 'Bu düzenleme ile bir yandan bilgiyi kaynağından izleme ve vergilemede anında kullanma imkânı yaratılırken diğer yandan bölgedeki istihbarat ve istatistikî bilgilerin toplanıp değerlendirilerek vergi yönetimine aktarılması ve mahalli denetim gücünün bölge düzeyinde yeniden yapılanması sonucunda vergi idaresinin etkinliği artırılmıştır'.⁸⁴

Ancak oluşturulan bu yapı içerisinde de vergi mevzuatının etkili bir şekilde yönetilmesi, gelirlerin etkin tahsilâtı konusunda güçlüklerle karşılaşmıştır. Vergiye tabi kazanç ve iratları tespit etme, vergiyi tarh, tahakkuk ettirme ve tahsil etme gibi görev ve yetkileriyle donatılmış olan vergi dairelerinin bu yapı içerisinde görev ve yetkilerini tam anlamıyla gerçekleştirmeleri mümkün olmamıştır. Gelir İdaresinin taşra teşkilatında bulunan vergi daireleri, Defterdarlara bağlı olarak hizmet vermekteydi. Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatının başı olan Defterdarların vergiye ilişkin yetkilerinin yanı sıra kendilerine verilen diğer görevler nedeniyle vergilere ilişkin görevlerini etkin bir şekilde yapamamaktaydı. 'Gelir İdaresinin taşra teşkilatı içinde görünen ve vergi konusundaki önemli rolünün yanı sıra pek çok görevi bulunan "Defterdarlar" üzerinde, İl İdaresi Kanunu gereğince Gelir İdaresi merkez teşkilatının doğrudan bir otorite kurması mümkün değildi'. Gelir İdaresinin defterdarlar üzerinde doğrudan hiyerarşik yetkisinin olmaması, GGM-GBM-Vergi Daireleri arasındaki hiyerarşik yapının tam olarak işlemesine engel olmaktaydı.

Vergi sistemimizdeki sorunların çözümü yıllardır vergi mevzuatında aranmış, mevzuatta yapılan çok sayıda değişiklik, bu değişikliklerin, konunun uzmanları

⁸⁴ Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Vergi Tahsilâtında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılmalıdır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:262, 2003, s.40

tarafından bile takip edilemez hale gelmesine neden olmuştur. Oysa iyi işleyen bir vergi sisteminin başarısı, önce etkin bir Gelir İdaresi ile mümkündür. Gelir İdaresi zayıf, yetersiz ve yeni gelişmelere ayak uyduramayan ülkeler, vergi mevzuatları mükemmel olsa bile istenilen hedefleri gerçekleştiremezler. Bu bağlamda idari açıdan yapılan düzenlemeler de yetersiz kalmış, gelir idaresindeki sorunlara çözüm olacak köklü değişiklikler bir türlü gerçekleştirilememiştir.

Türk Gelir İdaresine bakıldığında bugüne kadar ileri sürülen başlıca eksik yönler; organizasyon yapısının yetersizliği ve içe dönük olması, taşra birimlerinin doğrudan merkeze bağlı olmaması, birimler arasında doğrudan ve hızlı iletişimin sağlanamaması, iş ve işlem süreçlerinin birbirinden kopuk oluşu, mükellef hizmetlerinde kalite sorunu, teknolojik alt yapı yetersizliği nedeniyle kaynakların yeterince verimli ve etkili kullanılamaması, nitelikli insan gücü ve motivasyon yetersizliği ile mevcut personelin kurumda tutulamaması, katılımcı ve şeffaf yönetim anlayışının tüm katmanlara yeterince yerleşmemiş olması ve mevcut idari yapıdaki konumdan kaynaklanan yapısal sorunlar olarak belirtile gelmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi söz konusu sorunların bütüncül bir bakış açısıyla ele alınması bugüne kadar mümkün olamamıştır.⁸⁵

2.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Dönemi Reform Çalışmaları

Gelir İdaresinin yeniden yapılanmasındaki en önemli adım ise, 16 Mayıs 2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun ile atılmıştır. Böylece Türk Gelir İdaresinde ilk defa bütüncül bir bakış açısıyla yeniden yapılanma süreci başlatılmıştır. 2000’li yıllarda uluslar arası kuruluşların konuya ilgisinin artması sonucu kamu kurumları açısından yaygın bir eğilim kazanan özerklik kavramı gelir idaresi reformunda ön plana çıkmış, IMF’nin de önemli rol oynadığı süreçte gelir idaresini yarı özerk bir yapıda Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu durumuna getiren reform gerçekleştirilebilmiştir.

5345 sayılı Yasa ile oluşturulan Gelir İdaresi Başkanlığı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamayı, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle

⁸⁵ Arioğlu, s.12

toplamayı, vergi kayıp ve kaçağıyla etkin mücadele suretiyle, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamayı, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmayı ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almayı amaçlamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı söz konusu amacı gerçekleştirirken, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik, mükellef odaklılık ilkelerine göre görev yapmayı hedeflemektedir.

5345 sayılı Yasa'ya göre Gelir İdaresi Başkanlığı iki kademeli olarak kurulmuştur. 1. Merkez örgütü 2. Taşra örgütü. Merkez Örgütü, Maliye Bakanlığı bünyesi içinde yer alır. Bu Bakanlık, Müsteşarlık ve Genel Müdürlükler halinde dizayn edildiği halde Gelir İdaresi “Başkanlık” halinde kurulmuştur. İlk projede, bu örgüt ikinci bir müsteşarlık şeklinde düşünülmüş iken, daha sonra bir Bakanlıkta iki müsteşarlık olamayacağı varsayımından hareketle, örgütlenme “başkanlığa” dönüştürülmüştür. Bu yüzden yeni kuruluşun başı Gelir İdaresi Başkanıdır. İkinci kademedede, başkana bağlı üç başkan yardımcısı yer almaktadır. Merkez örgütünde üçüncü kademedede Ana Hizmet Birimleri, Danışma Birimleri ve Yardımcı Hizmet Birimleri ve buna bağlı Daire Başkanlıkları ile Müşavirlikler yer almaktadır. Yine merkez örgütü içinde bağımsız nitelikte Koordinasyon Kurulu, Vergi Danışma Komitesi, geçici süre için İzleme Komitesi gibi danışma hizmet üniteleri yer almaktadır.

Yeni yapılanmada üzerinde en çok durulan konu özerklik olmuştur. Daha önce de belirtildiği gibi yeni yapı yarı özerk olarak tanımlanmaktadır. Geleneksel yönetim anlayışının verimlilik, etkililik, süratlilik gibi kavramlarına ilave olarak son yıllarda neo-liberal paradigmanın kamu kesimindeki etkilerinden biri olarak ortaya çıkan özerklik kavramı yeni yapılanmada kendisini göstermiştir. Esasen özerklik, hükümet dışı uluslar arası kuruluşlar, akademik çevreler, gelir idaresindeki sorunları yakından bilen üst düzey bürokratlar tarafından gelir idaresinin etkinliğinin artırılması için önemli bir etken olarak ileri sürülmektedir. Ayrıca “özerklik”, geleneksel kamu yönetimi ve onun katı bürokratik işleyiş kurallarının personel politikasının belirlenmesinde ve yatırım harcamalarının yapılmasında gelir idaresine esneklik tanımamasının bir sonucu olarak görülmektedir.

Kamu yönetiminde farklı örgütlenme modelleri bulunmakla birlikte, günümüzde en çok öne çıkan model, kurumların devlet tüzelkişiliği içinde değil, ayrı

tüzelkişilik sahibi özerk yapılar olarak örgütlenmesidir. Bu tipin, karar ve uygulama süreçlerini kısaltarak daha hızlı, verimli, etkin bir çalışma olanağı sunduğu ileri sürülmektedir. Maliye Bakanlığının ana hizmet birimlerinden biri olan Gelirler Genel Müdürlüğünün “Gelir İdaresi Başkanlığı” adıyla Bakanlıktan, dolayısıyla devlet tüzel kişiliğinden ayrılması, bu yönelimin son çarpıcı örneğidir. 1990 sonrasında vergi politikalarının oluşturulmasına yönelik işlevlerin Maliye Bakanlığı altında bir birimin sorumluluğuna verilmesi, bu politikaları uygulama işlevini üstlenen idarenin de siyasal yapının hatta bürokratik örgütlenme yapısının da dışında “özerk” ya da bakanlığa gevşek bir biçimde bağlı “yarı-özerk” bir kurum olarak örgütlenmesi yaygın bir eğilim haline gelmiştir.⁸⁶

Bilindiği gibi genel terminolojide özerklik ya da otonomi kendi kendini yönetme (self-governing), bağımsızlık (independence) ya da yalnızca kendi koyduğu kurullarla çalışma olarak tanımlanmaktadır. Dünya Bankası’nın gelişmekte olan ülkeler için yaptığı bir çalışmada gelir idaresi için tanımlanacak bir özerkliğin Merkez Bankalarının gibi tam sayılabilecek bir özerklik olmayıp, kamu kesimi kurallarının kısmen dışında olmayı ifade eden bir yarı özerklik olduğu ifade edilmektedir. Gelir idareleri için öngörülen özerklik kurumun finansmanı ve personel politikaları yönünden genel kamu kesimi kuralları dışında bir uygulamayı ifade etmektedir. Tüzel kişilik ve mülkiyet hakkı da önemli bir özerklik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Maliye Bakanına gelir idaresinin yöneticilerini atama yetkisi ve aldığı kararları onaylama ya da bozma yetkisi veren modellerde yönetsel özerkliğin fazlaca bir anlamı bulunmadığı da ifade edilmektedir.⁸⁷

Gelir idaresinde özerkliğe yönelmeye yol açan sebepler iki yaklaşıma dayanmaktadır. Bunlardan birincisi ekonomik temelli olup yönetsel etkinliğin geliştirilmesi idarede dinamik tutarlılığın sağlanarak mükellefe daha fazla hizmet eden (taxpayer-oriented) bir yönetime kavuşturma amacını gütmekte, ikinci yaklaşım ise vergi idaresini kamu personel rejimi, kamu harcamaları ve mali yönetim ile ilgili sınırlamalardan kurtararak kötü işleyen bir kamu yönetimi içinde bir özerk alan (enclave) haline dönüştürülmesini hedeflemektedir.

Gelir idaresi özerkliğinin potansiyel yararları, kamu personel ve bütçe rejiminin aksak ve bürokratik işleyişinden kurtarmak, siyasi etkileri en aza

⁸⁶ Bardak, s.4

⁸⁷ Batirel, s.5

indirmek ve idareye yönetsel bir esneklik kazandırmaktır. Buna karşın bu görüşün potansiyel maliyetleri; kamu kesiminde ayrıcalıklı alan ya da yönetime karşı genel görüşler, diğer kamu yönetim birimlerinde duyulacak rahatsızlıklar, hesap verilebilirliğin azalması ve kamu kesiminde bütünlüğü bozan bir gedik (disruption) oluşturmasıdır.⁸⁸

Özerklik kavramı gelir idaresi yönünden tartışılırken mali özerklik büyük önem taşımaktadır. Mali özerklik, gelir idaresine belli gelir kaynaklarının tahsisi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Çeşitli ülke uygulamalarında gelir idaresine belli vergi gelirlerinden sabit bir pay verilebildiği gibi varidat tahsilât toplamına göre değişen pay verilmesi yöntemi de benimsenebilmektedir.

OECD' nin yaptığı karşılaştırmalı bir çalışmaya göre gelir idarelerine verilen özerklik hem bir ülkenin siyasi ve idari teşkilatına hem de o ülkenin kamu yönetim uygulamalarının gelişim düzeyine bağlı bulunmaktadır. Buna göre ülkelere göre özerklik şu erk ve sorumluluklara göre farklılık arz etmektedir. Bunların başında vergi yasalarının yorumu gelmektedir. Gelir idaresi vergi yasalarının yorumunu tebliğ, sirküler ve muktezalarla yargı organının denetimine açık biçimde yetkinlikle yapabilmelidir. İdarenin iç işleyişinde üstlenebildiği organizasyon ve yönetim sorumluluk derecesi de bir özerklik uzantısıdır. Gelir idaresi özerkliğin bu boyutuna göre vergi dairelerinin büyüklüğünü, coğrafi dağılımını belirleyebilecek, stratejik ve eylemsel planları yapabilecek, değişen önceliklere göre bütçe ödeneklerini değişik yönetim kademelerine ve fonksiyonlarına dağıtabilme yetkisine sahip olacaktır. Kendi bilgi teknolojisi sistemlerini kurmak, bu hizmetleri özel sektörden satın almak da bir özerklik ögesi sayılmaktadır. Performans ölçütleri ise mükelleflere hizmet açısından kendi örgütsel hizmet standartlarını tesbit edebilme gücü olarak tanımlanmaktadır. Özerklik konusunda son ancak en önemli sayılabilecek unsur personel yönetim özerliğidir. Bu özerklik personelin kamu personel rejimi çerçevesinde işe kabul koşullarını, işe alıp çıkarmadaki serbestliği, hizmet içi eğitim programlarını düzenlemeyi ve personele verilecek ücreti kamu kesiminin tümünü kapsayacak şekilde tayin edilecek geniş tabanlı politikalar çerçevesinde müzakere edebilme gücünü kapsamaktadır.⁸⁹

⁸⁸ Batirel, s.7

⁸⁹ Batirel, s.8

Yarı-otonom gelir idareleri, yasal yapısı, bütçesi, yönetimi, personel yönetimi, (personel alınması ve çıkarılması, ücretler ve teşvikler) satın alma kuralları, hesap verme ilişkileri gibi örgütsel dizayn boyutları/ölçüleri bakımından genel otonomiden daha fazla otonomiye, esnekliğe sahip gelir idareleri olarak tanımlanmaktadır. Özerklik genel kuralların vergi idaresi faaliyetlerine ciddi engel yarattığı durumlarda; örneğin genel hükümet ücretlerinin vergi idaresinin nitelikli eleman alımı ya da personelin tutulmasına müsaade etmediği durumlarda, bir seçenek olabilir. Otonominin her yönünün, gelir idaresine yönetsel karar alma süreci üzerinde daha büyük esneklik ve kontrol sağlama potansiyeli vardır.⁹⁰

Gelir idaresindeki bu köklü reforma rağmen oluşturulan yarı özerk yapının beklentileri tam anlamıyla karşılayamadığı, özerklik düzeyinin yeterli seviyede olmadığı, idarenin etkinlik ve verimliliğinin artırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için özerklik düzeyinin daha da artırılması gerektiği yönünde düşünceler ortaya atılmıştır. Özellikle IMF ile ilişkiler kapsamında 19. Stand-by anlaşmasının bitmesinden sonra yeni anlaşma yapılması sürecinde yapılan görüşmelerde daha özerk bir gelir idaresi konusu yeni stand-by anlaşmasının ön koşullarından biri olarak ileri sürülmüştür. Ancak hükümetin bu konuya sıcak bakmaması ve IMF ile yeni bir anlaşma yapılmaması neticesinde daha fazla özerklik sağlayacak düzenlemeler rafa kaldırılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının mevcut idari ve mali yapısına bakıldığında gerçektende özerkliğin ileri düzeyde olmadığı göze çarpmaktadır. Gelir idaresi Başkanlığı şu an itibarıyla mali özerklikten yoksun olmakla birlikte idari özerkliği de kısıtlamalarla çevrilidir. Mali yapı itibarıyla gelir idaresi kendi bütçesine sahip değildir. Genel bütçe kapsamında normal ödenek tahsislerine tabi bulunmaktadır. Mali özerkliğin en önemli göstergesi olan kendi bütçesine sahip olmaktan yoksun bulunan gelir idaresi ayrıca toplanan gelirden belli bir pay verilmesi şeklindeki imkânlardan da yoksundur. Normal bütçe ödenekleri yoluyla sağlanan finansal kaynaklarını değişen koşullara göre bütçe kalemleri arasında transfer edebilme imkânı da oldukça sınırlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı kendisinden beklenen görevleri etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için gerekli altyapı, bina, donanım imkânlarına sahip değildir ve kendisine ayrılan bütçe bu imkânlara sahip olmak ve personele gelir

⁹⁰ Bilir, s.21

idaresinin özel konumunun gerektirdiği özlük haklarını sağlamak açısından yeterli bulunmamaktadır. Personel ve özlük hakları yönünden diğer kamu kesiminden farklı bir düzenleme getirilmemiştir.

İdari özerklik de tatmin edici düzeyde değildir. Çalışmamızın birinci bölümde özetlediğimiz özerklik usul ve esasları dikkate alındığında 5345 sayılı yasa yalnızca yönetim (governance) açısından bir yenilik getirmekte, gelir idaresinin iç örgütlenmesini gelişmiş ülke uygulamalarına göre iyileştirmeyi amaçlamaktadır. İdari özerkliğin ayrı kuruluş kanununa sahip olma kriterine uygun olan gelir idaresinde üst düzey yöneticilerin Maliye Bakanı tarafından atanması (Başkan yardımcıları, daire başkanları, vergi dairesi başkanları, Başkanın önerisi üzerine Bakan tarafından atanmaktadır) ve idarenin faaliyetlerinden dolayı bakana hesap vermek zorunda olması idari özerkliği oldukça sınırlandırmaktadır. İnsan kaynakları bakımından da idare kendisine özgü bir politika belirleyememektedir. Personel ve özlük hakları yönünden diğer kamu kesiminden farklı bir düzenleme getirilmemiştir. İdare personelini merkez ve taşrada nasıl organize edeceği, farklı yerlerde ne zaman ofis açıp kapatacağı, organizasyonel yapıyı arzulanan şekilde ne zaman düzenleyeceği konusunda yetkisi olmadığından operasyonel özerkliği sınırlıdır.

Gelir idaresinin etkinliğinin artırılması ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması bakımından özerkliğin etkisi çalışmamızın son bölümünde inceleneceğinden burada pek üzerinde durmamakla beraber mevcut özerklik düzeyini yetersiz görenler kadar daha fazla özerkliğe ihtiyaç olmadığını savunanların da bulunduğunu burada belirtmekte fayda bulunmaktadır. Pek çokları tarafından savunulduğu üzere Gelir İdaresi otonomisinin yapı ve kapsamı diğer kamu sektörü örgütlerinden (örneğin Merkez Bankası) farklı olacaktır. Gelir İdarelerinin ne Merkez Bankası kadar otonom olmaları ne de Bakanlık bölümleri gibi bağımlı olmaları beklenmektedir; bundan ötürü “yarı-otonom” olarak adlandırılmaktadır. Gelir İdarelerinin kamu sektörünün genelinde geçerli olan personel ve bütçe kurallarından daha bağımsız olması amaçlanmaktadır. Ek olarak Gelir İdarelerinin Maliye Bakanlıklarına yönetim bakımından daha az bağılılıkları amaçlanmaktadır. Gelir İdarelerini Maliye Bakanlığı’ndan ayırmanın boyutu bölgeden bölgeye ve ülkeden ülkeye değişmekte olup, üzerinde bir görüş birliği yoktur.⁹¹ Eski Maliye Bakanlığı

⁹¹ Bilir, s.23

Vergi Konseyi Başkanı Mustafa Uysal'ın, “*Gelir İdaresi bir icra organıdır ve devletin vergi politikalarını uygulama birimidir. Merkez teşkilatı yanında yaygın bir taşra teşkilatı mevcuttur.(...) ayrıca en geniş denetim ağına sahiptir. Siyasi otoriteler parti programlarıyla ve demokrasinin gereği olarak halka, seçmenlere taahhütlerde bulunurlar (...) Vergi politikaları ve toplanan vergilerin harcanması bu taahhütleri yerine getirmenin en önemli aracıdır.(...) Vergi politikalarıyla ilgili kanun ve kararların oluşturulmasından sonra, bunun adil ve tarafsız uygulanması, Gelir İdaresi Başkanlığının en temel görevi ve sorumluluğudur.(...) başına buyruk anlamda özerk bir gelir idaresi, siyasi otoritenin taahhütlerinin gerçekleştirilmesi önünde bir engel teşkil edecek olursa, bundan en çok demokrasimiz zarar görür.*” sözleri, gelir idaresinin özerk hale getirilmesine karşı olan düşüncenin gerekçesini çok açık bir biçimde ortaya koymaktadır⁹². Bu düşünceye göre idarenin altyapı, donanım, insan kaynakları, bilgi teknolojileri bakımından güçlendirilmesi ve çağın gerektirdiği modern yapıya kavuşturulması ile istenen etkinlik ve verim artışı sağlanacak, vergi kayıp ve kaçakları önlenebilecek, vergi tahsilâtında etkinlik sağlanacaktır.

Gelir idaresinde yapılan örgütsel değişikliklere ilişkin bu açıklamalardan sonra dördüncü önemli dönüm noktası olan vergi denetiminin tek çatı altında toplanmasına değineceğiz. 7.7.2011 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılan ve 10.7.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak aynı gün yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye tarihinde çok önemli bir reform gerçekleştirilerek dört farklı bakanlık denetim birimi (Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri) tek çatı altında toplanmıştır. Böylece vergi denetimindeki dağınık yapı ortadan kaldırılmış, incelemelerde ortaya çıkan koordinasyonsuzluk ve etkinsizliğin aşılması yönünde büyük bir adım atılmıştır.

646 sayılı KHK Türkiye’de 1950 yılından bu yana uygulana gelen mevcut vergi denetimi yapılanmasını değiştirmiştir. Kararnamede, teşkilat yasalarının dışında, usule ilişkin çok sayıda yasada da değişiklikler yapmıştır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu’nda, Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında Kanunda,

⁹² Abardak, s.33

Suç Gelirleriyle Mücadeleye Dair Kanunda yapılan değişiklikler konuya örnek olarak gösterilebilir. Kanun hükmünde kararnamenin gereği olarak, yapılan yasal değişikliklerle ilgili kanun koyucunun amacı, gerekçesi ve hedefleri konusunda bir bilgi sahibi olma olanağı bulunmamaktadır.⁹³

Genel olarak ifade edilecek olursa, KHK ile Türkiye’de vergi incelemesi yapma görev ve yetkisi Maliye Bakanına bağlı Vergi Denetim Kuruluna verilmiştir. Bu kapsamda Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlıkları lağvedilirken vergi dairesi başkanlıklarıyla defterdarlıklarda görev yapan vergi denetmenleriyle birlikte vergi denetim elemanlarının tamamı vergi müfettişi unvanını almışlardır. 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) vergi inceleme yetkisi ve elemanı olmayan bir birim haline getirilerek söz konusu yetki ve görevin Maliye Bakanlığına ait olması öngörülmüştür. Kararnameye göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK), doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşmaktadır. VDK’da Başkanlığa bağlı olarak aşağıdaki gruplar uygun görülen yerlerde ve gerektiğinde birden fazla olmak kaydıyla kurulabilecektir. Söz konusu gruplar;

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ile
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarıdır.

Kararnamede, vergi denetmenlerinin, küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlıklarında; hesap uzmanı, maliye müfettişi ve gelirler kontrolörlerinin ise diğer grup başkanlıklarında çalıştırılmaları öngörülmektedir. Keza yapılan düzenlemelerden aynı unvan ve özlük haklarına sahip olmalarına rağmen diğer gruplarda görev alan vergi müfettişlerinin küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlığında görev alacaklara nazaran daha nitelikli, çalışkan ve başarılı kimselerden oluşması için bazı özel düzenlemelere de yer verilmiştir.

⁹³ İbrahim Yumuşak, “Kırk Kırık Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=2560>, (24.04.2012)

Yapılan bu düzenleme vergi denetiminde etkinliğin sağlanması açısından çok önemli bir adım olmakla birlikte vergi mevzuatını uygulamakla görevli Gelir İdaresi Başkanlığı'nın beyana dayalı vergileme sisteminde mükelleflerin vergi yasalarına riayet ve itaat (vergiye uyum) etmelerini sağlayan en önemli yaptırım mekanizması olan vergi inceleme ve denetimi yetkisine ve görevine artık sahip olmaması açısından bir eksikliği de bünyesinde barındırmaktadır. Ayrıca vergi denetim biriminin direkt bakana bağlı olması, denetimlerde siyasi etkilerin veya en azından siyasi etkiler olduğu yönündeki olumsuz eleştirilerin gündeme gelmesine açık bulunmaktadır. Bu bakımdan gerek vergi kanunlarının uygulama merci olan gelir idaresinin bu görevinin gereği olan vergi incelemesi yapma yetkisine kavuşması gerekse de denetimin siyasi etkilerden arındırılması açısından denetim biriminin Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesine taşınması gerekmektedir. Bu şekilde bir düzenlemenin vergi denetimde etkiliği daha da arttıracığı, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede daha fazla başarı sağlayacağı açıktır.

2.3.2. Gelir İdaresinde Altyapı Alanında Yapılan Reform Çalışmaları

Gelir idaresinde özerklikle ilgili yeniden yapılandırma çalışmalarına değindikten sonra altyapının güçlendirilmesi ve modernizasyona yönelik yürütülen çalışmalara da değinmekte fayda görülmektedir. Zira yeniden yapılandırma çalışmaları sadece organizasyonel düzenlemelerden ibaret değildir ve ayrıca diğer çalışmalar da, özerkliğe karşı olan düşüncenin savunduğu gibi, idarenin etkinlik düzeyine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının en önemli teknolojik altyapısını Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) oluşturmaktadır. İlk kez 1998 yılında uygulanmaya başlanılan VEDOP projesi, bilgisayar teknolojisi olanaklarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alan bir bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine yaygınlaştırması ile bölge ve merkez network yapısının kurulması olarak tanımlanmıştır. VEDOP projesi ile vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasına yönelik tüm vergi dairesi işlemlerinin bilişim teknolojileri ile otomasyona geçirilmesi hedeflenmiştir. VEDOP

projesi, ilk aşamada 1998 – 2004 yılları arasında, 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmıştır. Proje “Cebit-Eurasia 2002 – Bilişim” etkinlikleri çerçevesinde TUSİAD tarafından dağıtılan “e-Türkiye için e-devlet ödülleri” içinde kamu sektöründeki yönetimler tarafından sağlanan ve rekabet gücünü artıran, yeni girişim alanları yaratan, yeni kitlelere hitap eden, internet tabanlı toplumsal uygulamalardaki iyileştirmeyi teşvik etmeyi amaçlayan “Devletten Bireye“ kategorisindeki büyük ödül ile onurlandırılmıştır.⁹⁴

İkinci aşama Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP-2) ile 2004 – 2006 yılları arasında kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için önemli bir adım atılmış aynı zamanda mükelleflere daha kaliteli ve hızlı kamu hizmeti sunulması sağlanmıştır. VEDOP-2 ile otomasyon kapsamına dâhil olmayan 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmıştır.

2007 yılında başlayan üçüncü aşama (VEDOP-3) ile e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının 301 vergi dairesine ve 585 malmüdürlüğü gelir servisine yaygınlaştırılması ve kapasite altyapısının güçlendirilmesi çalışmaları tamamlanmış ve Gelir İdaresi Başkanlığında otomasyon kapsamına alınmayan birim kalmamıştır. Mükelleflere verilen kaliteli, hızlı ve güvenilir hizmetin daha da iyileştirilebilmesi için yazılımlar güncellenmekte ve modern teknolojiye uygun altyapı güçlendirme çalışmaları sürdürülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 yılı Mali Durum Raporunda sunulan bütçe gelir performansının artırılması amacı ile gerçekleştirilen faaliyetlerden önemli gördüklerimiz aşağıda belirtilmiştir⁹⁵.

Mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde yapılan çalışmalar:

- 1995 yılında başlayan her mükellefe yaşam boyu tek “vergi kimlik numarası” uygulaması 01.01.2007 tarihinden itibaren gerçek kişi mükelleflerde vergi kimlik numarası yerine T.C. kimlik numarasının kullanılması yöntemine dönüşmüştür.
- GİB internet sitesi üzerinden, motorlu taşıtlar vergisi, trafik idari para cezaları, geçiş ücreti ve idari para cezası ile Karayolu Taşıma Kanunu idari

⁹⁴ GİB 2012 Performans Programı, s.26, www.gib.gov.tr, (26.04.2012)

⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Mali Durum Raporu, www.gib.gov.tr, (26.04.2012)

para cezalarını kredi kartı ile tahsil eden banka sayısı 12'ye yükselmiştir. Diğer bankalarla da entegrasyon çalışmaları devam etmektedir.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Trafik Para Cezalarının banka şube ve banka internet ortamında kredi kartı ile ödenebilmesi uygulaması üç banka ile yürütülmektedir.

- Başkanlığın anlaşmalı olduğu bankalar ile yaptığı protokol çerçevesinde bankaların mükelleflerin borç bilgilerini sorgulayarak tahsilat yapmasını ve yapılan tahsilatların mükellef hesaplarına anında işlenmesini sağlayan e-tahsilat sistemi 24 banka ve PTT ile yürütülmektedir.

- Elektronik Fatura Uygulaması (e-fatura) ile faturalama süreçlerinin tümü elektronik yöntemler aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle e-fatura uygulamasında fatura oluşturma, gönderme, muhafaza ve istendiğinde ibraz edilmesi ile ilgili tüm işlemler kağıt kullanmaksızın yapılmaktadır. Haziran 2011 sonu itibarıyla 2.882 kullanıcı uygulamadan yararlanabilmektedir. E-fatura uygulamasının geliştirilmesine yönelik yeni yazılımlar yapılmış uygulamaya alınmıştır.

- Elektronik Fatura Kayıt Sisteminde (EFKS) 1.503.131.303 adet fatura üretilerek ikinci nüshaları dijital ortamda saklanmıştır. EFKS'nin geliştirilerek elektronik arşiv uygulamasına dönüştürülmesi çalışmaları başlatılmıştır.

- Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, onaylanması ve muhafazası ile ilgili hukuki ve teknik altyapının oluşturulması çalışmaları nihai aşamaya gelmiştir. Bu kapsamda yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik ortamda oluşturulmasında kullanılacak format ve standartlarla ilgili teknik kılavuzlar ve uygulama yazılımı hazırlanmış olup konu ile ilgili tebliğ hazırlama çalışmaları devam etmektedir.

- Bir e-devlet uygulaması olan e-beyanname projesi kapsamında beyannameler ve ekleri 01.04.2004 tarihinden itibaren internet üzerinden alınmaktadır. Projeye 8 çeşit beyanname ile başlanılmış olup, Ocak 2011 tarihi itibarıyla 35 çeşit beyanname elektronik ortamda alınmaktadır. Vergi mevzuatı değişiklikleri, yenilikleri veya Başkanlığın ihtiyaçları doğrultusunda beyannamelerde yapılan revizyonlar e-beyanname uygulaması ile uyumlu hale getirilmiştir.

- 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun gereği uygulamaya konulan 15 çeşit yeni beyannamenin elektronik ortamda alınması sağlanmıştır. E-beyanname sistemi ile beyanname gönderme oranı % 99 olup, 6111 sayılı Kanun kapsamında alınan beyannamelerin % 99,85'i e-beyanname ile alınmıştır.

- Beyannamelere ilave olarak bilânço esasına tabi mükelleflerin 2010 yılı ve takip eden dönemler için 403 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan “Kesin Mizan” bildirimleri de elektronik ortamda alınmaya başlanmıştır.

- E-beyanname sistemi ile beyanname göndermek isteyen veya internet vergi dairesi hizmetlerinden faydalanacak mükelleflere yardımcı olmak amacı ile kurulan çağrı merkezi 01 Ekim 2004 tarihinden itibaren 7 gün 24 saat hizmete devam etmektedir.

- 1512 Sayılı Noterlik Kanununun 27 nci maddesinde yer alan hüküm uyarınca 1, 2 ve 3 üncü sınıf noterliklere atanan ve sözü edilen noterliklerde görev yapan noterler veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanların, tasdik ettikleri belgelere ve defterlere ilişkin bilgileri elektronik ortamda göndermeleri sağlanmıştır.

Bilgi işlem faaliyetlerine yönelik çalışmalar:

- Otomasyon Sistemleri İşletim ve Kullanım Yönetimi Faaliyeti (Yardım Masası); Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yürütülen otomasyon projelerinin uygulandığı vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi müdürlükleri, malmüdürlükleri ile defterdarlıklar, takdir komisyonu başkanlıkları ve vergi denetim birimlerinde kurulu bilgisayar sistemleri ve iletişim bağlantılarının sürekli, arızasız ve sorunsuz çalışması, otomasyon hizmetlerinin kesintisiz yürütülmesi amacıyla en son teknolojiye uygun telefon santrali ve iletişim yazılımları edinilmek suretiyle teknik bazda yardım masalarının birleştirilmesi gerçekleştirilmiştir.

- Vergi Dairesi Uygulama Yazılımları (E-VDO) ; vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi

dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenerek, 1997 yılında Client-server mimaride çalışan (VDO) bir yapıda hazırlanmıştır. 2004 yılında vergi dairesi otomasyon uygulamalarında merkezi bir yapıya geçilmesi kararı doğrultusunda mevcut otomasyon uygulamaları merkezi bir yapıda (e-VDO) tekrar hazırlanarak, 2005-2009 yılları arasında otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ve mal müdürlükleri gelir birimlerinin e-VDO ile otomasyona geçirilmesi, VDO uygulamaları ile çalışan vergi dairelerinin ise otomasyon sistem değişikliği gerçekleştirilmiştir. Bugün itibarıyla; 448 vergi dairesi (e-VDO), Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDO), 585 malmüdürlüğü (e-VDO) otomasyon kapsamında bulunmaktadır.

- Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Otomasyon Projesi (DEFGEL) Uygulama Yazılımları; bu sistem ile Vergi Dairesi Başkanlığı ve Defterdarlık işlemlerinin bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması hedeflenmektedir. 30 Vergi Dairesi Başkanlığı ile 52 Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün evrak, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma, anlaşmalı matbaaların takibi, yaygın ve yoğun denetim tutanak işlemleri gibi uygulamaları otomasyon kapsamına alınmıştır. Vergi mevzuatı ve uygulamada yapılan değişiklikler doğrultusunda projenin geliştirilmesine devam edilmektedir.

- Takdir Komisyonu Otomasyonu; Daimi Takdir Komisyonu işlemleri ile komisyona bağlı vergi daireleri takdire sevk işlemlerinin entegre bir yapıda otomasyon ortamında yapılmasının sağlandığı proje 62 Daimi Takdir Komisyonu ve vergi dairesi/malmüdürlüğü bünyesinde kurulan geçici takdir komisyonlarında kullanılmaya başlanılmıştır.

- Özelge Sistemi; bu sistem ile mükellefin uyum maliyetinin azaltılması amacıyla Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından alınan özelge taleplerinin hazırlanıp Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilmesi ve Başkanlık bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından onaylanması, özelgelerin mükellefe verilecek şekilde hazırlanma işlemlerinin tümünün elektronik ortamda tamamlanması ve tüm Gelir İdaresi Teşkilatınca paylaşılabilir bir

zemine taşınması sağlanmıştır. Vergi mevzuatı ve uygulamada yapılan değişiklikler doğrultusunda projenin geliştirilmesine devam edilmektedir.

İnteraktif hizmetlere yönelik çalışmalar:

- Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi ile mevzuata ilişkin haberler sistem abonelerine otomatik olarak kısa mesaj bildirimini iletilmekte ve kullanıcılara motorlu taşıtlar vergisi miktarı hesaplama, motorlu taşıtlar vergisi borç sorgulama, trafik para cezası sorgulaması yapma imkânı sunulmaktadır.

- E-Vergi Levhası: 408 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile mükelleflerin işe başlama dâhil vergi levhalarını internet vergi dairesinden almaları sağlanmıştır.

Mükellef hizmetlerine yönelik çalışmalar:

- Vergi İletişim Merkezi, (444 0 189) ülke genelinde vergi ile ilgili sorulara yanıt vermeye devam etmektedir. Ayrıca, ihbarların tek merkezden alınmasına yönelik çalışmalar tamamlanmıştır.

- Mükellef Hizmetleri Merkezi, vergi ile ilgili konularda yüz yüze danışma hizmeti sunmaktadır. Beyanname dönemlerinde beyanname doldurulması konusunda yardım sunularak, kira geliri beyannamelerinin elektronik ortamda kabulü yapılmaktadır. Ayrıca vergi borcu olup olmadığı ve vergi beyannamelerinin verilip verilmediği de öğrenilebilmektedir.

- www.gib.gov.tr internet adresi; periyodik olarak güncellenen tüm vergi mevzuatı, vergi konusundaki gelişmeler, güncel değişiklikler ve yenilikler, internet vergi dairesi hizmetleri, bilgilendirme rehberleri, vergi mevzuatına ilişkin olarak sıkça sorulan sorular ve cevapları, genel tebliğ taslakları ve daha pek çok bilgi ana kaynağından anında ve doğru bir şekilde internet sitemizde sunulmaktadır.

- E-posta bilgilendirme hizmeti ile sistem abonelerine her türlü güncel bilgi ve internet sitesindeki yenilikler, Bakanlar Kurulu Kararları, yönetmelikler, genel tebliğler, genelgeler, sirküler, Gelir İdaresi'nden haberler v.b. ücretsiz olarak gönderilmektedir.

- Vergi Haftası kapsamında, toplumsal vergi bilincinin oluşturulması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla yönelik olarak merkez ve taşra teşkilatında çeşitli etkinlikler düzenlenmektedir.

- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen faaliyetlerin tanıtıldığı Kurumsal Tanıtım Filmi hazırlanmış ve illere gönderilmiştir. Vergi konulu reklam filmi 83 yerel TV kanalı ile Ankara Esenboğa Havalimanı, İstanbul Atatürk Havalimanı ve İzmir Adnan Menderes Havalimanında Dijital Panolarda yayınlanmıştır. “Türkiye Bilgi, Sevgi ve Vergi ile Kalkınıyor”, “Vergilerimiz ile Büyüyoruz” sloganlarının yer aldığı 35.000 adet kâğıt afiş ve 884 adet branda tipi afiş bastırılarak illere gönderilmiştir. 48.000 mükellef, işyerlerinde ziyaret edilerek görüş ve önerileri anket yöntemi ile paylaşılmıştır.

Milli Eğitim Bakanlığı ile ortak yürütülen çalışmalar:

- İlköğretim çağındaki çocukların gelişim düzeylerine uygun olarak vergi konusunda bilgilendirmek ve konu ile ilgili duyarlılık kazandırmak üzere Bakanlık ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında Haziran 2007 tarihinde imzalanan protokol kapsamında başlatılan VerGİBilir Projesi ile Türkiye genelindeki eğitimler iki Bakanlık arasındaki işbirliği ile devam etmektedir.

Rehber ve broşür çalışmaları:

- Başkanlığımız, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken doğru bilgiye en kısa yoldan ulaşmalarını sağlamak ve vergi ile ilgili çeşitli konularda bilgilendirmek amacıyla yayınlar hazırlamaktadır. Beyanname düzenlemeye yönelik olarak hazırlanan rehberler her yıl güncellenerek basılmakta ve Türkiye genelinde dağıtımı yapılmaktadır.

Türkiye’de gelir idaresinin tarihi gelişiminin ve yeniden yapılandırılması çalışmalarının anlatıldığı bu bölümde gelir idaresinin bağımsızlığının vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesini güçleştiren idari reformların yanı sıra altyapısal anlamda birçok düzenlemeler yapılması durumunun Türk Gelir İdaresi’nde de geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Altyapısal reformlar da gelir idaresinin etkinliğine ciddi katkılar sağladığından bağımsızlığın vergi kayıp ve kaçakları üzerine etkisini ölçmeyi zorlaştırmaktadır. İzleyen üçüncü bölümde gelir idaresinde bağımsızlığın üzerinde ne tür bir etki yaratacağı irdelenen vergi kayıp ve kaçakları tanımı, nedenleri, ulaştığı boyutların ortaya konması bakımından vergi kaçırma yöntemleri açıklanarak, tezimizin içeriği daha da anlaşılır kılınmaya çalışılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

Modern vergi anlayışı beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esas, vergiyle ilgili temel ödevlerin doğrudan yükümlü veya vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesini ifade eder. Vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesi, bu ödevlerin öncelikle gönüllü olarak yerine getirilmesine bağlıdır. Ancak yükümlüler bu ödevleri yerine getirirken çeşitli nedenlerle zaman zaman isteksiz davranmaya yönelmekte bu durum vergi kayıp ve kaçaklarını gündeme getirmektedir. Vergi kayıp ve kaçakları devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinde erozyona neden olan bir olgu olarak yasal veya yasal olmayan yollardan gerçekleştirilebilmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi kayıp ve kaçakları tanım ve içerik olarak ortaya konulacak, özellikle Türkiye’de vergi kaybının nedenleri, vergi kaçırma en çok kullanılan yöntemler açıklanacaktır. Bölüm başlığı vergi kayıp ve kaçakları olmakla birlikte vergi kaybı esas itibari ile vergi kaçığını da içeren bir üst kavramdır. Bu sebeple vergi kaçaklığı da vergi kaybı başlığı altında incelenecektir.

3.1.VERGİ KAYBI

Devletin vergi gelirlerindeki erozyonu genel olarak ifade eden vergi kaybı kavramı hem yasal hem de yasal olmayan yollardan verginin ödenmemesi sonucu ortaya çıkan gelir kaybını kapsayan bir üst kavramdır. Bu üst kavram kapsamında yasal faaliyetler yoluyla verginin ödememesi vergiden kaçınma iken, yasa dışı faaliyetler sonucu gerçekleştirilen vergi kaybı ise vergi kaçaklığıdır.

3.1.1.Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade eder. Vergi yasalarındaki istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmak, örneğin, yükümlülerin vergi konusuna girmeyen kaynaklardan kazanç ve irat sağlaması ya da vergiye tabi olmayan mal ve hizmetleri

satın almamak suretiyle vergiden kaçınmaları mümkündür. Bu durum herhangi bir suç teşkil etmemektedir.

Vergiden kaçınma olayı ülkelerin gelişmişlik düzeyine, içinde bulunulan ekonomik konjonktüre, vergi ahlakı ve bilinci gibi sosyal moral değerlerine ve kanun koyucunun vergiye yüklediği amaç ve fonksiyonlara bağlı olarak çok değişik şekillerde meydana gelebilmektedir. Ayrıca vergilemenin ekonomik kalkınma, istikrar ve gelir dağılımı amaçları için kullanılması bazen kanun koyucunun vergilere bilinçli olarak bazı kaçınma hükümleri getirmesine sebep olabilmektedir.⁹⁶

3.1.2.Vergi Kaçakçılığı

Vergilere gösterilen davranışların içinde en yaygın ve yükümlüler açısından en etkin şekilde kullanılan davranışların başında vergi kaçakçılığı gelmektedir. Vergi kaçakçılığı vergi kanunlarında tanımlanmamış olmakla beraber, günlük hayatta hiç yabancı olmadığımız sık sık kullanılan bir kavramdır.⁹⁷ Vergi kaçakçılığı, hukuken kasten vergi ziyana yol açmaktır. Bazı olaylarda kastın varlığı önceden kabul edilir. Ekonomik olarak da vergi yönetim etkinsizliğinin temel yansımasıdır. Mükelleflerin vergiye uyum göstermemesi de yönetim etkinsizliğinin temel kaynaklarından biridir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı güdüsü, vergiye uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır.⁹⁸

Dikkat edilecek olursa, vergi kaçakçılığı kanunlar karşısında itaatsizlik anlamına gelen bir takım faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedendir ki vergi kaçakçılığında yakalanmaya konu olan bir risk faktörü bulunmakta ve yakalanma durumunda kanuna itaatsizlik nedeniyle cezalandırmaya başvurulmaktadır.⁹⁹

⁹⁶ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.256

⁹⁷ Övül Çölgezen, "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:347, 2010, s.73

⁹⁸ Ömer Faruk Batrel, "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:175, 1996, s.42

⁹⁹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, 1. Baskı, Seçkin Kitapevi, Ankara, 2006, s.169

3.2.VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ

Bilindiği gibi, vergi kayıp ve kaçaklarının çok sayıda nedenleri vardır. Bu nedenler her toplumda ve toplumların gelişmişlik düzeylerine göre farklılıklar gösterir. Günümüzde dünyanın hiçbir ülkesinde sıfırlanamayan, ancak ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında önemli gördüklerimizi şu şekilde sıralayabiliriz:

- * Mali ve Ekonomik Nedenler, (Enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- * Hukuki Nedenler (Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, cezalardaki yetersizlik, götürü usul, defter tutma hadleri, çek ve senetlerin kayıtlara girmemesi)
- * İdari Nedenler (Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
- * Sosyal Nedenler (Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- * Siyasal Nedenler ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler

Sadece bazılarını sayabildiğimiz yukarıdaki faktörlerin dışında bu konuda medeni hal, yaş, cinsiyet, ırki özelliklerin dahi rol oynadığı tespit edilmiştir. Örneğin, evlilerin bekârlara göre, gençlerin yaşlılara kıyasla, erkeklerin ise kadınlara nazaran daha fazla vergi kaçırma eğilimine sahip oldukları görülmektedir.¹⁰⁰

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri yukarıda ana başlıklar itibarıyla belirtildiği gibi olmakla birlikte konumuzla ilgili olması sebebiyle idari nedenler üzerinde ayrıntılı açıklamalar yapacağız. Ayrıca vergi kayıp ve kaçakları ekonomik olarak da yönetim etkinsizliğinin temel yansımasıdır. Yönetim etkinsizliği mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermemesinin temel nedenlerinden biridir. Bu bakımdan idari sorunlara çözüm getirilmesi vergi kaybının önlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Etkin çalışmayan vergi idareleri, vergiyi gelir ortaya çıktığında kavrayamadığı gibi harcama akımı içinde ve servete dönüşmesi sürecinde de kavrayamamaktadır. Mükellef gelir düzeyi ile mal ve para hareketlerine ilişkin vergi idaresinin elinde yeterli bilgi bulunmamasının avantajlarını kullanarak rahatlıkla vergi kaçırabilmektedir. Vergi idaresi yükümlülükleri ne derece yakından izleyebilirse,

¹⁰⁰ Mehmet Tosuner, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, 1995, s.12

vergi dışına çıkma eğilimi de o derece azalır. Vergi idaresinin yükümlüleri vergi sonrası olduğu kadar vergi öncesi aşamada da izlemesi çok önemlidir. Bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli devamlı izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha da önemlidir.

Gelir idaresinde örgütlenme, donanım, kaynak bakımından görülen eksiklikler, teknolojik altyapı, bilgi teknolojilerinde yararlanma konusundaki yetersizlikler, personelin özlük haklarının yetersizliği ve bunun sonucu olarak kalifiye personelin istihdam edilememesi ve mevcut kalifiye personelin kurumda tutulamaması, yetersiz maaşlar dolayısıyla personelde kişisel gelişim konusunda görülen isteksizlikler, mesleki eğitimin yetersizliği vb. etkenler gelir idaresinin etkinlik düzeyini düşürmekte bu da mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemekte, vergi kayıp ve kaçığını arttırmaktadır.

Yasal düzenlemeler ne kadar iyi olursa olsun, bunları uygulayan idare etkin olmadığına istenilen sonuçlar elde edilememektedir. Bu bağlamda Türk Vergi İdaresinde de köklü iyileştirme çalışmalarının uzun yıllar yapılamaması nedeniyle vergi tahsilâtında istenilen etkinlik sağlanamamış, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilememiştir. İkinci bölümde de belirtildiği üzere Türk Gelir İdaresinin sorunlarının çözümüne yönelik çalışmalar 1950'li yıllara kadar uzanmaktadır. Ancak 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Kuruluş ve Görevlerine İlişkin Kanuna kadar bu konuda kayda değer bir gelişme sağlanamamıştır. 2005 yılında çıkarılan, gelir idaresine yarı özerklik sağlayan bu kanunla yapılan düzenleme de bazı kesimler tarafından yeterli görülmemekte etkin bir gelir idaresi için daha fazla özerklik temel şart olarak ileri sürülmektedir. Gelir idaresinde etkinliğin artırılmasına yönelik düzenleme çalışmaları ikinci bölümde açıklandığından burada vergi kayıp ve kaçaklarına büyük etki eden, gelir idaresindeki düzenleme çalışmalarının nedenini oluşturan ve özellikle 5345 sayılı yasayla getirilen düzenlemelerle üstesinden gelinmeye çalışılan sorunlara kısaca değinilecektir. 5345 sayılı yasada gelir idaresinin yarı özerk hale getirilmesi sonucu idarenin etkinsizliğine ve dolayısıyla vergi kaybının artmasına yol açan bu sorunların ne derece çözüme kavuştuğu, daha fazla özerkliğin gerekli olup olmadığı izleyen bölümde ele alınacaktır. 2005 yılında 5345 sayılı yasa ile yarı özerk Gelir İdaresi Başkanlığı kurulana kadarki süreçte gelir idaresinin karşı karşıya olduğu idarenin etkinlik düzeyi ve dolayısıyla vergi kayıp ve

kaçağı üzerinde olumsuz etkileri olan sorunlar 2001 yılında hazırlanan Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunda¹⁰¹ şu şekilde sıralanmıştır:

- **Vergiye ve gelir idaresine gereken önem verilmemiştir:** Büyük boyutlara ulaşan bütçe açıklarının kapatılmasında vergi yerine borçlanmaya ağırlık verilmiş, yüklenilen faiz giderleri bütçe açıkları sorununu daha da derinleştirmiştir.

- **Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı ihtiyaçlara cevap verecek fonksiyonel bir örgütlenme yapısına sahip değildir:** Gelir idaresinin gerek merkez ve gerekse taşra teşkilatı çağdaş ihtiyaçların ve üstleneceği görevlerin gerektirdiği fonksiyonel örgütlenme yapısına sahip değildi.

- **Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatı hiyerarşik bir bütünlük içinde örgütlenmemiştir:** Sistemde, defterdarlık müessesesinin Gelir İdaresi içindeki rolü büyük ölçüde muhafaza edildiği için Gelirler Genel Müdürlüğü - Gelirler Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi zincirinde kopukluk söz konusu olmuştur. Gelir idaresinin taşra teşkilatı içinde görünen ve vergi konusundaki önemli rolünün yani sıra pek çok görevi bulunan Defterdarlar üzerinde, İl İdaresi Kanunu gereğince Gelir İdaresi merkez teşkilatının doğrudan bir otorite kurması mümkün değildir. Vergiye ilişkin önemli yetkileri muhafaza edilmiş olmasına rağmen, defterdarlar, kendilerine verilmiş bulunan diğer birçok görev nedeniyle vergilendirmeye ilişkin işlerle gereği gibi ilgilenememişlerdir. Kurulmuş olan Gelirler Bölge Müdürlükleri ise, kendilerine yeterli yetki ve sorumluluklar verilmediği ve bölgesindeki vergi dairelerine yönelik fonksiyonları bulunmadığı için gereği gibi görev yapamaz durumdaydılar.

- **Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatının görev, yetki ve sorumlulukları net olarak belirlenmemiştir:** Gelir İdaresinin gerek merkez gerekse taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumluluklarının sınırları açık olarak belirlenmiş değildi. Taşra teşkilatının, görev, yetki ve sorumluluklarının net olarak belirlenmemesi nedeniyle taşra teşkilatı inisiyatif kullanmayarak sorumluluk üstlenmekten kaçınılmaktaydı. Bu durum merkez teşkilatının günlük sıradan işlerin ağır yükü altında bırakılmasına neden

¹⁰¹ Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001, ss.27-28

olmaktaydı. Bu da merkez teşkilatının vergi politikalarının hazırlanmasına, gelir ve usul mevzuatının iyileştirilmesine, uygulamanın koordinasyonuna yeteri kadar vakit ayırmasını engellemekteydi.

• **Gelir idaresi inisiyatif kullanmaya imkan veren yapıcı, eğitici ve yol gösterici iç denetim anlayışından yoksundur:** Bu sorun personelin sorumluluk almasını engelleyen en önemli nedenlerden biridir. Bu durum, sorunların yerinde ve kısa sürede çözümlenmesini önlemektedir. Sonuçta, aynı işle hem taşrada hem de merkezde uğraşmakta ve dolayısıyla merkez teşkilatının iş yükünün gereksiz yere artmasına neden olmaktadır.

• **Gelir idaresinde performans değerlemesi ve denetimi yapılmamaktadır:** Bu durum idarenin ve özellikle çalışanlarının performanslarına göre değerlendirilmemesi sonucunu doğurmakta ve dolayısıyla etkinlik ve verimliliklerini azaltmaktadır.

• **Veri daireleri yetki bölgesi dâhilindeki mükelleflerin faaliyetlerini yakından takip edemez durumdadır:** Mükelleflerin, mükellefiyetlerinin tesisinden vergilerini zamanında ödeyip ödemediklerine kadar her aşamada vergi dairesi tarafından yakından takip edilmesi gelir idaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında son derece önemlidir. Ancak, uygulamada bunun iyi işlediğini söylemek mümkün olmamıştır.

• **Vergi uygulamalarında çağdaş teknolojinin olanaklarından yeterince yararlanılmamaktadır:** Vergi dairelerinin (muhasibeyi de kapsayan) tam otomasyonu yönetsel karar alma sürecinde çok önemli bir fonksiyon üstlenmesine rağmen, bu konuda birkaç pilot uygulamanın ötesine geçilememiştir.

• **Gelir idaresinin faaliyetleri hakkında kamuoyuna yeterli ve düzenli bilgi sunulmamaktadır:** Çağdaş toplumlarda başarı düzeyinin değerlendirilmesi kamuoyu tarafından yapılmaktadır. Bunun gerçekleşmesi ise kamuoyuna yeterli bilgi sunulmasına bağlıdır. Türk Gelir İdaresinin başarısının kamuoyu tarafından değerlendirilebilmesi için yeterli bilgi sunulmamaktadır.

• **Gelir idaresi kaliteli personel istihdam edememektedir:** Uzun yıllardan beri izlenmekte olan ücret politikaları nedeniyle Gelir İdaresi, amaca uygun yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih

yaptıkları bir yer olmaktan çıktığı gibi, işe alınıp meslek içi eğitimden geçirilenlerin de en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir kurum haline gelmiştir. Sonuçta, nitelikli personel giderek azalmaya ve dolayısıyla arzulanan ölçüde hizmet üretilmemeye başlamıştır.

• **Personelin atanma, yer değiştirme ve yükselmesi ile ek ücret ödemelerinde objektif kriterler kullanılmamaktadır:** Gelir İdaresinin merkez ve taşra personelinin atanma, yükselme ve yer değiştirmeleri ile ek ücret ödemelerinde objektif kriterlerin kullanılmamış olması etkinlik ve verimliliği büyük ölçüde olumsuz yönde etkilemektedir.

• **Gelir idaresi sık sık maruz kaldığı dış etkiler nedeniyle kanunları objektif ve tarafsız olarak uygulamada zorluklarla karşılaşmaktadır:** Vergi kanunlarının objektif ve tarafsız uygulanması, vergilemede başarılı olunmasının en önemli anahtarlarından birisi olduğu kuşkusuzdur. Ancak, gelir idaresinin yeterli güvenceye kavuşturulmaması nedeniyle sık sık karşılaşılan dış müdahaleler objektif ve tarafsız uygulamayı büyük ölçüde zedelemiştir.

Bu sorunların üstesinden gelindiği ölçüde gelir idaresinin etkinliği arttırılacak, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda ilerleme kaydedilecektir. Gelir idaresinde 2005 yılındaki reforma kadar süregelen, yapılan birçok çalışmada da kabul edilen yukarıda saydığımız sorunların pek çoğu doğrudan veya dolaylı olarak gelir idaresinin özerkliğinin sağlanması ile çözüm bulabilecek türdedir. Örneğin gelir idaresinin örgütlenme yapısının ihtiyaçlara cevap verecek fonksiyonelliğe sahip olmaması, merkez ve taşra teşkilatı arasında hiyerarşik bütünlük sağlanamaması gibi organizasyona ilişkin sorunlar; personelin özlük hakları, eğitim düzeyi ve kalifiye personelin kurumda tutulmaması gibi insan kaynaklarına ilişkin sorunlar; idarenin sık sık dış etkilere maruz kalması nedeniyle görevini yapmada zorlanması gibi yönetsel sorunlar gelir idaresinde özerklikle doğrudan çözülebilecek niteliktedir. İdarenin altyapı, donanım, bilgi teknolojileri bakımından eksikliklerinin tamamlanması da gelir idaresine tanınacak mali özerklik sonucu dolaylı yoldan çözüme kavuşabilecektir. Yukarıda sayılan sorunların bir kısmı ise özerkliğe gerek kalmadan yapılacak reformlarla üstesinden gelinebilecek niteliktedir. Gelir idaresine gereken önemin verilmesi, görev yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenmesi, kamuoyuna idarenin faaliyetleri hakkında

bilgi verilmesi, performans denetimi ve değerlemesi yapılması gibi düzenlemeler özerklik olmadan da yapılabilir. Ayrıca altyapının iyileştirilmesi, ağdaş tekniklerden ve bilgi teknolojilerinden yararlanılması gibi özerklikle dolaylı olarak bağlantılı iyileştirmeler de özerklik olmadan da gerçekleştirilebilir. Sonuç itibarıyla gelir idaresinin etkinliğini arttırmaya yönelik reformlar özerklikle sınırlı değildir. Yani zerklik dışında etkinliği belirleyen, iyileştiren birçok reform söz konusudur. Bu durum dördüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere özerklik reformunun sonuçlarının ölçülmesinde güçlükler doğurmakta, gelir idaresinin etkinliğinin artırılmasında özerkliğin şart olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir. Nitekim zerk olmayan ancak gerçekleştirdiği diğer reformlarla gelir idaresi etkinliğini önemli ölçüde arttıran ülke örnekleri de mevcuttur.

Gelir idaresi 2005 yılında gerçekleştirilen reformdan itibaren Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak yarı özerk bir statüde faaliyetine devam etmektedir. Yapılan reform ile yukarıda saydığımız sorunların üzülüp zlmediği, özerkliğin etkinlik düzeyine katkısı, bu doğrultuda daha fazla özerkliğe gerek olup olmadığı, özerklik dışındaki diğer iyileştirme çalışmalarının etkisi göz önünde bulundurularak, özerk olmayan ancak gerçekleştirilen diğer reformlarla belirli bir etkinlik düzeyine kavuşan gelir idaresi ülke örnekleri de ele alınarak dördüncü bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.3. VERGİ KAÇIRMADA BAŞVURULAN YÖNTEMLER

Konumuzla doğrudan ilgili olmamakla birlikte idari etkinsizliğin de büyük etkisi olduğu vergi kayıp ve kaçaklarının ulaştığı boyutlar bakımından fikir vermesi açısından vergi kaçırmada başvurulan yöntemlerin ortaya konması faydalı olacaktır. Vergi yükümlüleri tarafından sıklıkla başvurulan klasik yöntemlerin yanı sıra vergiye karşı olumsuz tutumun şiddetlenmesi sonucu ortaya çıkan günümüzde revaçta olan güncel vergi kaçakçılığı yollarını burada incelemek durumun vahametini ortaya koyması noktasında son derece önem taşımaktadır.

3.3.1.Klasik Yöntemler

Vergi kaçırmanın en klasik yolu mal ve hizmet satışlarına fatura, serbest meslek makbuzu, fiş vs. düzenlememek veya eksik düzenlemek şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Gerçektende de mükellefler tarafından en çok başvurulan, en basit yöntem budur. Örneğin bir üretim işletmesi, satışa konu ettiği bir kısım mamulü kayıt dışı olarak satmış yani bu satış işlemi için herhangi bir belge, fatura düzenlememiş, satışı yasal defterlerine kaydetmemiştir. Kayıt dışı satış işleminin gizlenmesi amacıyla da üretim raporları ve stok kartlarıyla oynanmıştır. Yani üretim miktarını gerçek üretiminin altında göstererek kayıt dışı satış gizlenmiştir. Bu durum denetim elemanlarınca yapılacak bir randıman incelemesi sonucu kolayca ortaya çıkarılabilir. Bazı mükellefler ise vergi dairesine kaydı olmaksızın tüm faaliyetlerini kayıt dışı yürütmektedir. Bazıları da işe başlamayı geç bildirmektedir. Bu tür faaliyetler ise yapılacak yoklamalar ile idarenin bilgisi dâhiline alınabilir.

Cari dönemin hasılatının sonraki dönemin hasılatıymış gibi ertesi yıla kaydırılarak geç vergilendirilmesi, örneğin sıklıkla ciro primi faturalarının sonraki yıllarda kesilmesi eğilimi mevcuttur; envanter kayıtlarında oynanması, örneğin stokların yüksek gösterilerek gerçekte satılmış malın satılmamış gibi gösterilmesi veya satılan malın maliyetinin farklılaştırılması, diğer bazı klasik yöntemlerdendir.

Şartları taşınmadığı halde muaflik ve istisnalardan yararlanılması; vergiden muaf tutulan dernek veya vakıf altında faaliyette bulunulması; kooperatif olmadığı halde kooperatif gibi örgütlenip gelirlerin gizlenmesi, giderlerin şişirilmesi vb. yöntemler izlenmesi; şahıslar arasında gerçekleşen borç alıp vermelerde ortaya çıkan vade farkı ve döviz kuru farkının beyan edilmemesi; hava parası olarak bilinen ödemelerin gelir olarak kayda alınmayarak beyan edilmemesi; emlak alım satımlarda emlağın değerinin gerçek değerinin altında gösterilmesi gibi yöntemler de sıklıkla kullanılmaktadır¹⁰².

Satış hâsılatının avans veya teminat olarak gösterilerek gelir beyanına dâhil edilmemesi; gelecek döneme ait giderlerin cari döneme işlenmesi, örneğin peşin ödenen kiralar, sigorta bedelleri; işletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz ya da düşük bedelle kullanılması; bazı alacakların gerçekte olmadığı halde

¹⁰² Zeki Gündüz, “Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?”, <http://www.muhasabetr.com/makaleler/020/> (10.05.2012)

şüpheli veya değersiz alacak haline sokulması; vadeli satışlarda vade farkının (kur farkı da dahil) yasal defterlere gelir olarak işlenmemesi; borçlara ilişkin oluşan lehte kur farklarının gelir yazılmaması mükelleflerin kolayca başvurabildiği yöntemlerdir¹⁰³. Örneğin bir şirket, dönem sonunda yaptığı değerlendirme işlemi sırasında banka kredi borçlarına ilişkin oluşan lehte kur farklarını gelir yazmamış, bunun yerine dönem sonu stoklarının değerini aynı tutarda azaltmıştır. Bu şekilde bir yandan cari yılın vergiye tabi kazancı eksik beyan edilirken, diğer taraftan sonraki yıla devreden stokların değeri yanlış belirlenmiştir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili olarak da şu yöntemlere başvurulmaktadır: Amortisman dahil bir şeyin doğrudan gider yazılması; olması gerekenden fazla amortisman ayrılması; birinci sınıf tüccar dışındakilerin de azalan bakiyeler yöntemini kullanması vb. Örneğin bir demir çelik üreticisi, aktifleştirilip, amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken bazı sabit kıymetleri üretim maliyetine dahil etmiştir.

Yıllara yaygın inşaatlarda gerçekte geçici kabul cari yılda yapıldığı halde, sanki izleyen yılda iş bitmiş gibi gösterilerek kurumlar vergisi beyanının ertesi yıla sarkıtılması, böylelikle verginin bir yıl daha ertelenmesi; taşeron, aracı, iş takipçilerine işin dağıtılması suretiyle kayıt dışılığın sorunlarının başkalarına yükletilmesi; yapılan sosyal amaçlı yardımların kanundaki sosyal amaçlı yardımların kanundaki şartları dikkate almaksızın kazançtan düşülmesi; turistik amaçlı gezilerin, yemek, hediye vb. şahsi harcamaların işletme ile ilgili gösterilmesi; kira gelirlerinin gizlenmesi; yüksek oranlı KDV'ye tabi malların satışında düşük oranlı KDV'li mal satışı gibi yazarkasa fişi kesilmesi diğer bazı yöntemlerdir.¹⁰⁴

Şirketin parasının kasada gösterilerek ortaklar tarafından kullanılması; kredinin şirkette kullanılıyor gibi gösterilerek özel işlerde kullanılması; kırpıntı, döküntü, düşük kalite mal gibi dolaylı hâsılat unsurlarının kayıt dışı bırakılması, ithal edilen veya satın alınan malların bir kısmının hiç kayıtlara girmeksizin satılması dolayısıyla bu satış gelirlerinin beyan edilmemesi, dövizli alacaklarda kur farkı gelirlerinin gizlenmesi gibi yöntemler de kullanılabilir.

Son yıllarda yapılan vergi incelemelerinde en büyük bölümü sahte belge incelemeleri almaktadır. Kullanılan belgelerin hacmi, kullanıcı sayısının çokluğu

¹⁰³ Gündüz

¹⁰⁴ Gündüz

vergi idaresini adeta paranoyaya sokmuş, bu nedenle de kurunun yanında yaşın da yanması hesabı, birçok mükellef mali idarenin uygulamalarından etkilenmiştir. En fazla etkilenenler de ihracat yapıp, KDV iadelerini almaya çalışan ihracatçı şirketler olmuştur. İncelemelerin uzun sürmesi, kara listeler, istenen belgeler iade sürecini uzatmıştır. Bu nedenle “içinde yaşanılır bir vergi sistemi” kurulamamasından belki de en fazla etkilenenler, şu an için adeta kurtarıcı gibi görülen ihracatçılar olmaktadır.¹⁰⁵ Herhangi bir mal ve hizmet satışı olmadığı halde kurulan paravan şirketler üzerinden kesilen sahte faturalarla faturayı kesenler belirli bir komisyon geliri elde ederken sahte faturayı kullananlar giderlerini şişirerek vergi matrahını ve ödenecek KDV’yi azaltmakta, bu suretle vergi ziyana neden olmaktadır. Bazı durumlarda da gerçek bir mal ve hizmet teslimi olmasına karşın satış işlemi karşılığında sahte fatura verilmekte, alıcı da bunu bilerek veya bilmeyerek kabul edebilmektedir. Alıcının sahte faturayı bilerek kullanması halinde karşılaşacağı yaptırımlar daha ağır olmakla birlikte, bilmeyerek kullanması durumunda dahi bazı ağır idari yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Faturalar aracılığıyla yapılan diğer bazı kaçakçılık yöntemleri de şöyledir: Mal veya hizmetin “tanımının” faturada farklılaştırılarak yer alması, örneğin normalde amortisman yoluyla beş yılda gider yazılabilecek bir gayri maddi hak bedeli devrinin danışmanlık hizmeti gibi faturalanması; faturanın üst suretine farklı, alt suretine farklı rakam yazılması; belgelerde tahrifat yapılması; sahte belgelerle vergi iadesi ya da diğer çeşitli teşvikler alınması; gayri faal ya da ticari faaliyetine son vermiş firmaların faturalarının kullanılması; varlıksız, hayali veya ölü kişiler adına vergi kaydı açılması, ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin (özellikle vergi kayıp ve kaçığına yol açan faaliyetlerin) bunlar üzerinden yürütülmesi, fiilen ihraç edilmemiş malın ihraç edilmiş gibi gösterilerek KDV iadesi alınması ve ihracat taahhüdünün yerine getirilmiş gibi gösterilmesi...

3.3.2.Güncel Yöntemler

Vergi kaçırmada yukarıda belirttiğimiz klasik yöntemler de günümüzde artan boyutlarda kullanılmakla birlikte küreselleşmenin baş döndürücü bir hızda yaşandığı,

¹⁰⁵ Gündüz

bilim ve teknolojinin takibi zor bir şekilde geliştiği günümüz modern toplumlarında vergi yükünü azaltmak isteyen, vergi kültürü olmayan mükellefler tarafından vergi kaçakçılığı konusunda yeni yeni yöntemler geliştirilmekte veya var olan yöntemler içinde bulunduğumuz ortama göre güncellenmektedir.

Güncel yöntemlerin başında aslında tarihi Antik Yunan'a kadar dayanmakla birlikte modern çağda tekrardan ön plana çıkan vergi cennetleri konusu gelmektedir. İlk çağlarda Yunan tacirler vergilerin yüksek olmasından dolayı ithal ettikleri malları Atina'nın dışında yakın adalarda depolarlar diğer ülkelere sattıkları malları bu adalardan direkt göndererek vergi yükünden kurtulmaya çalışırlardı. İlk vergi cenneti uygulamalarının görüldüğü bu tarihlerden sonra günümüzde tekrardan ortaya çıkan vergi cennetleri vergi yükünü azaltmanın ve kara para aklamanın merkezi haline gelmişlerdir. Vergi cenneti kavramı “çok düşük ve etkili olmayan vergi oranlarının kullanıldığı, gizlilik esaslarının hâkim olduğu ve fiili ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alındığı iktisadi rejimler” olarak tanımlanabilir¹⁰⁶.

Vergi cennetleri ülkelerin vergisel yapılarını etkileyen oluşumlardır. Vergisel yapının ötesinde ekonomik yapı etkilenmektedir. Çünkü zarar verici vergi rekabeti ekonomik kararların yönünü değiştirmektedir. Vergi cenneti ülkelerde vergi oranları ya çok düşüktür ya da hiç vergi alınmamaktadır. Düşük vergi oranları daha çok kurumsal faaliyetler üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu ülkeler üretim işletmelerine önemli vergisel avantajlar sağlamaya çalışırlar ve söz konusu ülkelerde ekonomik faaliyette bulunma zorunluluğu yoktur. Böyle olunca kurumların merkezi vergi cenneti ülkelerde olsa bile söz konusu ülkelerin çoğu sadece kâğıt üzerinde olan, gerçekte faaliyette bulunmayan “sanal” kurumlardır. Başka bir deyişle vergi cennetleri mükelleflerin vergilendirmeden kaynaklanan mali yüklerini en aza indirmek amacıyla vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerlerdir. Kayıt dışı ekonomik alanlar olan bu yerler kara paranın aklandığı merkezler durumuna gelmişlerdir. Vergi cenneti ülkelerde ticari mahremiyete ve özellikle de vergi mahremiyetine çok sıkı bir şekilde bağlı kalınmaktadır. Vergi cenneti ülkeler ticari faaliyette bulunan mükelleflerinin sınırlarını başka hiçbir ülkenin vergi dairelerine vermemektedirler.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Emre Kayı, “Vergi Cennetleri”, www.dengeymm.com, (10.05.2012)

¹⁰⁷ Zeynep Arıkan, Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, *Review of Social Economic & Business Studies*, Sayı:5/6, s.314

Bazı şirketler ithalat ve ihracatını vergi cennetlerinden geçirerek bir kısım hâsılatını vergi dışı bırakabilmektedir. Örneğin maden üreticisi büyük bir firma, yurt dışına yaptığı satışlardan elde ettiği kazancı, vergi cenneti ülkelerin sağladığı imkânları kullanarak gizlemiştir. Söz konusu firma, bunun için öncelikle vergi cenneti Virgin Adalarında yeni bir şirket kurmuştur. Mermer ihracatını da yurt dışındaki gerçek alıcı yerine vergi cennetinde mukim firma adına düşük bedelle faturalanmıştır. Ancak mallar nihai alıcıya gönderilmiştir. Vergi cennetinde kurulan firma ise mallar için nihai alıcıya gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemiştir. Böylece satış karının önemli bir kısmı, vergi yükü sıfır ya da sıfıra yakın vergi cenneti ülkeye transfer edilerek, Türkiye’de vergiye tabi tutulan kazanç tutarı azaltılmıştır. Bir başka örneği de ithalattan verebiliriz. Bazı firmalar ithal etmek istediği malı öncelikle vergi cennetindeki firma aracılığıyla satın almakta, daha sonra bu malı daha düşük fiyattan Türkiye’deki esas firmaya satış göstermektedir. Böylece daha düşük fiyat üzerinden daha az gümrük, KDV vb. vergi, resim ve harçlar ödenerek mal yurda sokulmaktadır.

Günümüzde neden olduğu vergi kaybı dolayısıyla vergi idaresini oldukça zorlayan alanlardan biri de e-ticaret kapsamında gerçekleştirilen işlemlerdir. E-Ticaret, mal / hizmet ve hakların üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılmasıdır. Elektronik ticaret, ticari işlemlerden biri veya tamamının elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir.

İnternetin hızla yaygınlaşması, elektronik ticareti, ticari işlemlerin yürütülmesinde yeni ve çok etkin bir araç haline getirmiştir. Elektronik ticaret, tüm dünyada iki binli yılların başından itibaren ticaretin serbestleştirilmesi eğilimi ile birlikte bilgi iletişimini kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır.

E-ticaret doğası gereği vergisel işlemlerde güçlükler ortaya çıkarmakta, fiziki varlıklara ve işlemlere dayalı vergi sistemlerinin vergilendiremediği yeni bir taban oluşturmaktadır. Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde sorunlar yaratan genel faktörler kısaca şöyledir:

- E-ticaret gümrük sınırlarını bertaraf ederek global düzeyde ortaya çıkmaktadır. Kurulması ucuz mal olan sanal şirketler sayesinde küçük ve orta ölçekli işletmeler uluslararası pazarlara açılmış, bu durum e-ticaretin

vergilendirilmesinde en büyük sorun olan vergilendirme yetkisi sorununu beraberinde getirmiştir.

- Firmaların internet üzerinden ticari faaliyette bulunmalarını sağlayan web sunucusunun¹⁰⁸ uzaktan işletilebilmesi vergilendirme konusunda ortaya çıkan birçok sorunun çözüme kavuşmasını engellemektedir. Zira çoğu ülkenin kendi vatandaşına mal ve hizmet sunan web sitelerinin varlığından haberi bile olmamaktadır. Merkezi herhangi bir ülkede olan, bulunduğu veya başka bir ülkedeki sunucu üzerinden ticari işlem yapan yabancı bir şirketin o veya başka bir ülkede mükellefiyetinin olup olmadığı bilinmemekte; yasal boşluklar ve uluslar arası anlaşmaların olmaması nedeniyle vergi kayıpları ortaya çıkmaktadır.

- İnternet ortamında gerçekleştirilen e-ticarette alıcı ile satıcının birbirlerinin kimliğini bilmemeleri ya da yanlış bilgilendirilmeleri mümkündür. Sanal ortamda yapılan alış verişi taraflar kendi rızaları ile beyan etmedikleri takdirde vergi idareleri dâhil üçüncü bir şahsın haberdar olması söz konusu olmayabilir. Bu durum vergilendirmede büyük güçlük oluşturmakta taraflar kimliklerini gizleyerek vergi ödemedi kurtulma eğiliminde olmaktadır.

- Yazılım, müzik ve sinema eserleri gibi geleneksel teslim yöntemleri kullanılmadan, gümrük sınırlarına girmeden, internet vasıtasıyla bilgisayardan bilgisayara indirilebilen ürünlerin ticareti konusunda vergi idaresinin bilgi sahibi olması oldukça zordur. Bu durum bu şekilde gerçekleştirilen ticari işlemlerin kayıt dışı kalması ve bu işlemlere ilişkin vergilerin kaçırılmasını beraberinde getirmektedir.

Günümüzde en çok başvurulan yöntemlerden birisi de kazancın transfer fiyatlandırması yolu ile vergi idaresinden kaçırılmasıdır. Transfer fiyatlandırması kısaca ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım satımında bulunulması şeklinde tanımlanabilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla ilişkili şirkete düşük ya da yüksek bedelle mal veya hizmet satarak veya alarak bir kısım kârın (malı satın alırken veya satarken buralardan geçirerek) yurt dışında daha az vergili bir yere transferi suretiyle vergi

¹⁰⁸ Web sunucusu, internet sitesinin işlemesi için gerekli veri ve yazılımı içeren bir bilgisayarı ifade etmektedir.

kaçırılmaktadır. Örneğin ambalaj sektöründe faaliyet gösteren büyük bir firma, yurt içinde üretip, yurt dışında ilişkili bir firmaya satmış olduğu mamullerin satış bedellerini emsal bedelin çok altında göstermiş ve kazancı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak yurt dışındaki firmaya aktarmıştır. Türkiye'deki firma, fiyat düşüklüğünü gizlemek için de ihraç edilen ambalaj malzemelerini fason üretim gibi göstermiştir. Alkollü içecek sektöründeki bazı imalatçı firmalar, bu yolla Özel Tüketim Vergisi zıyanına sebebiyet vermiştir. Yapılan incelemelerde, bazı alkollü içki imalatçıları, nisbi oranda vergiye tabi ilk teslim bedelini düşük tutmak ve buna bağlı olarak daha az ÖTV ödemek için ürettikleri ürünleri, kendi kurmuş oldukları pazarlama firmalarına emsal bedelin altında fiyattan sattı gösterdi. Bu şekilde olması gerekenden daha az ÖTV ödenirken, hem grubun toplam karı arttı, hem de fiyat avantajı elde edilerek, haksız rekabete sebep olundu.

Diğer güncel yöntemlerden bazıları daha fazla ayrıntıya girmenden şu şekilde sayılabilir:

- Gelişmiş yörelerde faaliyette bulunduğu halde daha az vergi verilen kalkınmada öncelikli yöreleri merkez göstermek yolu ile bu yörelerde faaliyette bulunan mükelleflere tanınan teşviklerden yararlanarak daha az vergi ödemek.
- Kazancın iktisadi, ticari, mantıki icapları aşacak şekilde serbest bölgelere kaydırılarak vergi kaçırılması. Türkiye'deki birçok şirket serbest bölgelerde şube açmış ya da bu bölgelerde aynı gruba dâhil bir şirket kurulmuştur. İthalat veya ihracat bu şube veya şirketlerden geçirilerek kârın bir kısmı buralarda bırakılmaktadır.
- Dışarıdan ilişkili şirketlerden gönderilen, Türkiye'deki işle ilgisi açık olmayan, işle mütenasip olmayan, ispatlanamayan gider payları.
- Geçici ithalat (dâhilde işleme rejimi) yöntemiyle Türkiye'ye sokulup normalde işlendikten sonra ihraç edilmesi gereken malların Türkiye'de satılması fakat yurt dışına satılmış gibi gösterilmesi. Dâhilde işleme rejimi yöntemi kullanıldığında yabancı menşeli mal Türkiye'ye gümrük vergisi, fon, KDV ödenmeksizin sokulmaktadır.
- Solventin kaçak getirilmesi ya da başka amaçlarla (boya sanayi gibi) getirildiğinin ileri sürülüp daha pahalı olan benzine katılarak satılması

örneğinde olduğu gibi, çok amaçlı kullanılabilen ve gerçekte kullanıldığı yer gizlenerek yapılan kaçakçılık.¹⁰⁹

Vergi kayıp ve kaçakları konusunun ele alındığı bu bölümde görüldüğü üzere vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedenlerinden biri idarenin etkinsizliğidir. Bu kabul bizi idarenin etkinliği sağlandığı takdirde vergi kayıp ve kaçaklarının azalacağı yönünde bir düşünceye götürmektedir. İzleyen bölümde bu düşünce doğrultusunda gelir idaresinin etkinliğinin artırılmasında önemli bir faktör olarak görülen bağımsızlığın etkinlik ve vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi ilk üç bölümden elde edilen bilgiler de dikkate alınarak tartışılacak, varılan sonuçlar ortaya konulacaktır.

¹⁰⁹ Gündüz,

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Gelir idaresinde bağımsızlık yönündeki eğilimin temel gerekçesi özerkliğin etkinlik artışı sağlayacağı görüşünde yatmaktadır. Gelir idaresinde etkinliğin vergi kayıp ve kaçaklarının boyutuna bağlandığı, vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu bir ortamda gelir idaresinde ciddi sorunların ve reform ihtiyacının bulunduğu şeklindeki argümanlardan hareketle gelir idaresine tanınacak bağımsızlığın etkinlik ve vergi kayıp ve kaçığı sorununun çözümüne önemli katkı sağlayacağı savunulmaktadır. Nitekim neo-liberal paradigmanın kamu kesimindeki yansıması yeni kamu işletmeciliği anlayışının bir uzantısı olan kamu idarelerine özerklik tanınması eğiliminden gelir idareleri de etkilenmiş, son otuz yıldır birçok ülkede gelir idaresine özerklik tanınmıştır. Ülkemizde de 2005 yılında gelir idaresi yarı özerk bir yapıya kavuşturulmuş, IMF ile ilişkiler kapsamında özerklik düzeyinin artırılması gereği gündeme taşınmış, yeni stand-by anlaşması yapılmaması sonucu tam özerklik tartışmaları rafa kaldırılmıştır. Tezimize ismini veren ve ana fikrini oluşturan bu bölümde gelir idaresinde bağımsızlığın etkinliğin artırılması ve sonuçta vergi kayıp ve kaçakları sorununun çözümünde ne derece etkili olduğu uygulama sonuçları, gelir idaresi özerk ülkeler ve gelir idaresi özerk olmayan ancak diğer alanlarda önemli reformlar yapan ülke örnekleri de dikkate alınarak ortaya konulacaktır. Bu değerlendirmelerden hareketle Türk Gelir İdaresinin özerkliğinin artırılmasının gerekli olup olmadığı açıklanacaktır.

4.1. BAĞIMSIZ GELİR İDARESİ ÜLKE ÖRNEKLERİ

Gelir otoritesi oluşturma eğilimleri 1980'li yıllardan itibaren gelişmeye başlamıştır. Aşağıda sonuçlarına değineceğimiz IMF tarafından yapılan bir ankette örneklem içerisindeki en eski, kuruluş kanunu 1988'de geçen, GO Peru'dadır. Dünya çapında, çoğunlukla Afrika ve Güney Amerika ülkelerinde toplanmış 40'a yakın GO bulunmaktadır. Genellikle bu bölgelerdeki gelir idareleri büyük çaplı reform ihtiyacı ile karşı karşıya kalmış ve GO oluşturulması bazıları tarafından reform için başlangıç

noktası olarak görülmüştür. Bazı ulus devletlerin kalkınma ajansları GO'yu defalarca zayıf performans için bir çözüm olarak tavsiye etmişler ve uluslar arası örgütler bu alanda ayrıca rol oynamışlardır. Özel sektör danışmanlık firmaları da uzmanlık faaliyetlerini bu alana yoğunlaştırmış ve pazarlamışlar, 1980'li ve 1990'lı yıllar boyunca Afrika'da güçlü bir varlığa sahip olmuşlardır. GO'yu tercih eden ülkeler IMF üyelerinin yüzde yirmisinin biraz üzerinde bir oranı temsil etmektedir.

Aşağıdaki tablo İMF tarafından GO hakkında düzenlenen bir anket popülasyonunu ve cevap oranlarını göstermektedir. Birinci ve ikinci anketlerle müracaat edilen 29 GO ülkesinden yüzde 70'e yakın bir oran olarak 23'ü ankete cevap vermiştir. GO yönetim modelini tercih etmeyen ülkelere de –Brezilya, Şili, İrlanda ve Norveç– ayrıca bilgi istenmiştir. Pek çok ülkenin oldukça fazla zaman ve çaba harcayarak cevap hazırladığı bu anketin önemli gördüğümüz bazı sonuçlarına aşağıda değinilecektir.¹¹⁰

Tablo 7: IMF, GO Anket Popülasyonu ve Cevap Durumu

İncelenen Ülkeler	Cevap	İncelenen Ülkeler	Cevap
Arjantin	√	Malavi	×
Bolivya	×	Malezya	×
Bostvana	√	Mauritius	√
Kanada	√	Meksika	√
Kolombiya	√	Peru	√
Ekvator	×	Ruanda	√
Etiyopya	√	Sierra Leone	√
Gana	×	Singapur	√
Guatemala	√	İspanya	√
Guyana	√	Güney Afrika	√
İtalya	√	Tanzanya	√
Jamaika	×	Uganda	√
Kenya	√	Venezuela	√
Lesoto	√	Zambiya	√
		Zimbabve	×

Kaynak: Maureen Kidd and William Crandall, Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, IMF Working Paper, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2006, s.22

¹¹⁰ Kidd and Crandall, s.21

4.1.1. Ülke Örnekleri İtibariyle GO Hakkında Bilgiler

GO yönetim modelini seçen ülkeler ile ilgili IMF anketi incelendiğinde bu ülkelerde GO uygulaması hakkında gerek yasal dayanaklar gerekse genel özellikler, yönetim sistemi, faaliyet alanı bakımından şu bilgilere ulaşılmaktadır.¹¹¹

4.1.1.1. GO'nun Yasal Dayanağı

- GO kurulumu için bütün durumlarda bir yasama organı aracı (kanun veya kanun hükmünde kararname) kullanılmıştır.
- İlk GO 1988 yılında Peru'da kurulmuştur.
- Ülkelerin büyük çoğunluğu GO kuruluş kanunlarını sonradan, örgütsel ve diğer değişikliklere imkân sağlayacak şekilde, tekrardan revize etmişlerdir (örneğin Kanada ve Kenya).
- Anketteki GO'ların %80'e yakını ayrı bir yasal statüye sahip olarak tanımlanmıştır. Bunun sonucu olarak GO'lar kendi başlarına bir yasal kişiliğe sahip olarak görülmektedir. Bunlar varlık sahibi olabilir, dava açabilir, hakkında dava açılabilir vb.
- GO'ların temel yetkilerinde yasal dayanaklarına bakıldığında büyük bir ortaklık bulunmaktadır. Hemen hepsi vergi değerlendirme ve tahsilâtı, gelir kanunlarını idare ve uygulama bakımından eşit yetkilere sahiptir. Ayrıca yine tamamına yakını maliye bakanlığına vergi kanunları hakkında tavsiyede bulunma yetkisine sahiptir.

4.1.1.2. GO'nun Genel Özellikleri

- Anket katılımcılarının hiçbirisinde GO, maliye bakanı veya bu denklikteki bir bakanın gözetim ve denetiminde olması bakımından, mevzuatının GO için önemli bir bağımsızlık düzeyini açıkça kurduğu, ancak Maliye Bakanının yasada yönetim kurulu başkanı olarak belirtildiği Guatemala istisnası dışında, hükümet kontrolünden çok uzakta değildir.

¹¹¹ Kidd and Crandall, s.23

- GO'ların %70'i en azından minimum bir muafiyet düzeyi ile sıradan kamu hizmeti alanının dışarısındadır (örneğin personel teminini kendisi yapabilir, ancak kamu hizmeti kurallarına uymak zorundadır). Kolombiya, Etiyopya, İtalya, İspanya ve bir ölçüde Meksika'da ise kamu hizmetinin bir parçası olarak kalmaya devam etmektedir.

- GO'ların az bir çoğunluğu borçlanma yetkisine sahiptir. Ancak bunların yarıya yakınında Maliye Bakanının onayı gerekmektedir.

- Birçok GO, kurumsal bir bünye olarak yasal statüleri gereği, varlık sahibi olabilmektedirler.

- GO'lar için farklı finansman düzenlemeleri bulunmaktadır:

- ◆ Sadece normal bütçe ve ödenek finansmanı – incelenen ülkelerin %40'ı

- ◆ Normal bütçe ve ödenek finansmanı yanında teşvik ödemesi olarak gelir tahsilâtının belirli bir yüzdesi seçeneği – incelenen ülkelerin %30'u

- ◆ Vergi tahsilâtının belirli bir yüzdesine dayalı finansman – incelenen ülkelerin %30'u

- Hemen hemen tüm GO'lar bütçe esnekliğine sahiptir ve birçoğu kullanılmayan fonların, özellikle bu fonlar belirli program ve projeler için tahsis edilmişse, izleyen mali yıla aktarılması türünden hükümleri içermektedir.

- Bütün GO'lar dış denetim için uygun düzenlemeler içermektedir.

4.1.1.3.GO Yönetim Sistemi

- Anket kapsamında incelenen GO'ların %70'i (20 GO'dan 15'i) yönetim kurullarına sahiptir (istisnalar Kolombiya, Etiyopya, Peru, Güney Afrika ve İspanya'dır). Zambiya hariç hepsi yönetim kurullarını belirli sorumluluklar ve gözetim fonksiyonları ile donatmışlardır. Zambiya örneğinde, kuruluş kanunu gelir mevzuatından doğan normalde CEO veya benzeri bir yöneticiye verilen yetki ve görevleri devrederek kurulu sadece bir yönetim kurulu olarak değil operasyonel bir kurul olarak kurmuştur.

- Yönetim kurullarının genişliği 5 üyeden 15 üyeye kadar sıralanmaktadır ve hepsi özel sektör temsilcisini içermektedir.

- Yönetim kuruluna sahip 15 GO'dan onunda yönetim kurulu başkanı hükümet (bakan veya devlet başkanı), dördünde mevzuat tarafından belirlenmekte ve bir durumda yönetim kurulu kendi başkanını seçmektedir.

- Zambiya haricindeki tüm durumlarda, GO CEO'ları gelir mevzuatının sağladığı tüm yetkilerle donatılmıştır ve birçok ülkede bu yetkiler GO teşkilatındaki diğer görevlilere devredilebilmektedir.

- Birçok durumda (20 GO'dan 11'inde) CEO hükümet tarafından atanmaktadır; ilave altı durumda atama yönetim kurulunun tavsiyesi üzerine hükümet tarafından yapılırken üç durumda yönetim kurulu CEO'yu kendisi atamaktadır.

4.1.1.4. GO Faaliyet Alanı

- Bütün GO'lar gelir ve katma değer vergilerini yönetmektedir.
- İki istisna dışında (Kolombiya ve Singapur), bütün GO'lar gider vergilerini de yönetmektedir.

- Hemen hemen tüm GO'lar damga vergisi, şans oyunları vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, nakil harçları vb. vergileri kapsayan diğer bazı vergi türlerini yönetmektedir.

- GO'ların %25'inden daha az bir kısmı (21 GO'dan 5'i) sosyal güvenlik katkılarını da toplamaktadır.

- Genelde, dünya çapındaki GO modeli, GO faaliyet alanı içerisinde gümrük idaresini de kapsamaktadır. Sadece Etiyopya, Singapur, Kanada ve İtalya'da gümrük idaresi GO kapsamında değildir.

4.1.2. Bazı Ükelere İlişkin GO Uygulama Örnekleri

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, dünya çapında, çoğunlukla Afrika ve Güney Amerika ülkelerinde toplanmış 40'a yakın GO bulunmaktadır. Genellikle, gelir idaresi için büyük çaplı reform ihtiyaçları, GO'nun bazıları tarafından reform aşamasına geçişte ilk adım olarak görülmesi vb. motiflerin etkisi altında gelir idarelerini özerkleştirmeye yönelik ülkelerden önemli gördüğümüz bazılarının

uygulama ve tecrübelerine bu kısımda fazla ayrıntıya girmeden yer verilecektir. Ayrıca Amerika ve Kanada gibi bazı gelişmiş ülkelerin gelir idareleri de özerklik kavramı çerçevesinde ele alınacaktır.

4.1.2.1.ABD İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service – IRS)

IRS Hazine Bakanlığının bir birimidir. En üst düzey yöneticisi IRS başkanıdır. IRS çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, IRS Başkanı, bir kamu sektörü temsilcisi ve 6 özel sektör temsilcisinden oluşan bir kurul tarafından yerine getirilir. Bütün kurul üyeleri ABD Başkanı tarafından atanır. IRS'nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturmasıyla da yetkili ve görevlidir. IRS Amerika Birleşik Devletlerinin federal bazda yetkili bir kurumdur ve yapısı fonksiyonel olarak dört bölümden oluşmaktadır. Bunlar: 1) Ücret ve yatırım gelirleri, 2) Küçük işletmeler ve kendi işinde çalışanlar, 3) Büyük ve orta ölçekli işletmeler ve 4) Vergiden muaf olanlar. Her bölümün başında bir bölüm başkanı bulunmaktadır. Ücret ve yatırım gelirleri bölümü yalnızca ücret ve yatırım gelirlerini beyan eden bireysel mükelleflerle ilgilidir. Küçük ve kendi işinde çalışanlar bölümü, yalnız bir tek mülkü olanlar, ek geliri olan bireyler ve küçük işletmeler ve ortaklıklardan sorumludur. Büyük ve orta ölçekli işletmeler bölümü, mal varlığı 5 milyon dolar ve üzerinde olan işletmelerden sorumludur. Vergiden muaf olanlar bölümü ise vergiden muaf olan kurumlar, eyalet ve yerel hükümet kuruluşlarından sorumludur. ABD Kongresi IRS'i fonksiyonel ve daha mükellef odaklı yapılandırmak için yeniden yapılandırma yasasını (RRA) gerçekleştirmiştir. Bu organizasyon yapısıyla vergi idaresi kendi uzmanlık alanlarına odaklanabilecekler ve mükellefler nerede faaliyette bulunuyor olursa olsun aynı teknik uzmanlarla muhatap olacaklardır¹¹².

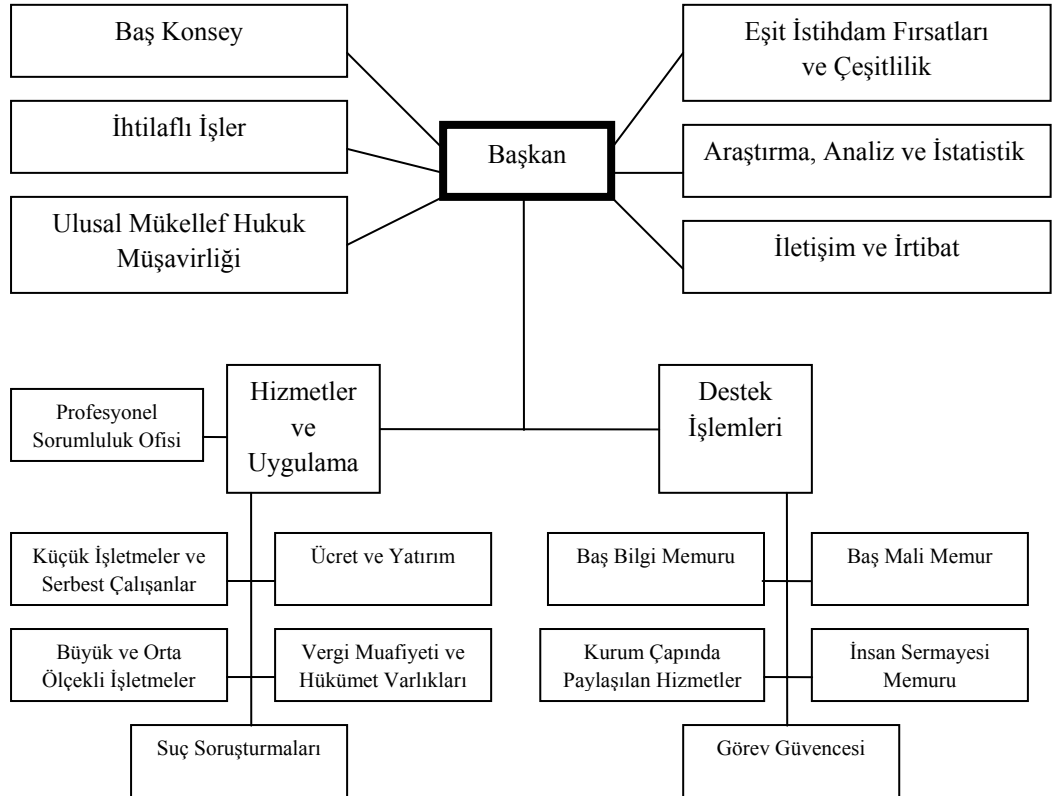
IRS'nin organizasyonel yapısı özel sektörün benzer ihtiyaçlara sahip müşteriler etrafında organizasyon modeline yakın şekilde benzer organizasyonel

¹¹² Metin Duran, "ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", Vergi Sorunları, Sayı:192, Eylül 2004, s.30

yapıya sahiptir. Dört işletim ana bölümlerinden her biri hizmet ettiği mükellef bölümlerinin ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Yeniden düzenleme, mükellef hizmetlerini geliştirme, uygulama girişimlerini ve devam eden modernizasyon çabalarını güçlendirme bakımından sorumluluk ve hesapverilebilirliğin açıklığa kavuşturulabilmesine yardımcı olmuştur. Bu yapıyı desteklemek ve hesapverilebilirliği garantilemek adına hizmet ve uygulama işlemlerini gözetlemek için bir başkan yardımcısı pozisyonu oluşturulmuştur. İkinci başkan yardımcısı pozisyonu destek faaliyetlerini, ölçek ekonomileri verimliliklerini ve daha iyi IRS iş uygulamalarını kolaylaştıracak şekilde bütünleştirmektedir.

Yarı özerk gelir idareleri içerisinde en az özerkliğe sahip olanlardan IRS'nin yeniden yapılanma sonucu oluşan örgüt şeması aşağıdaki gibidir:

Şekil 5: ABD İç Gelir İdaresi Örgüt Şeması



Kaynak: http://www.irs.gov/pub/irs-news/irs_org_chart_2012_.pdf (17.06.2012)

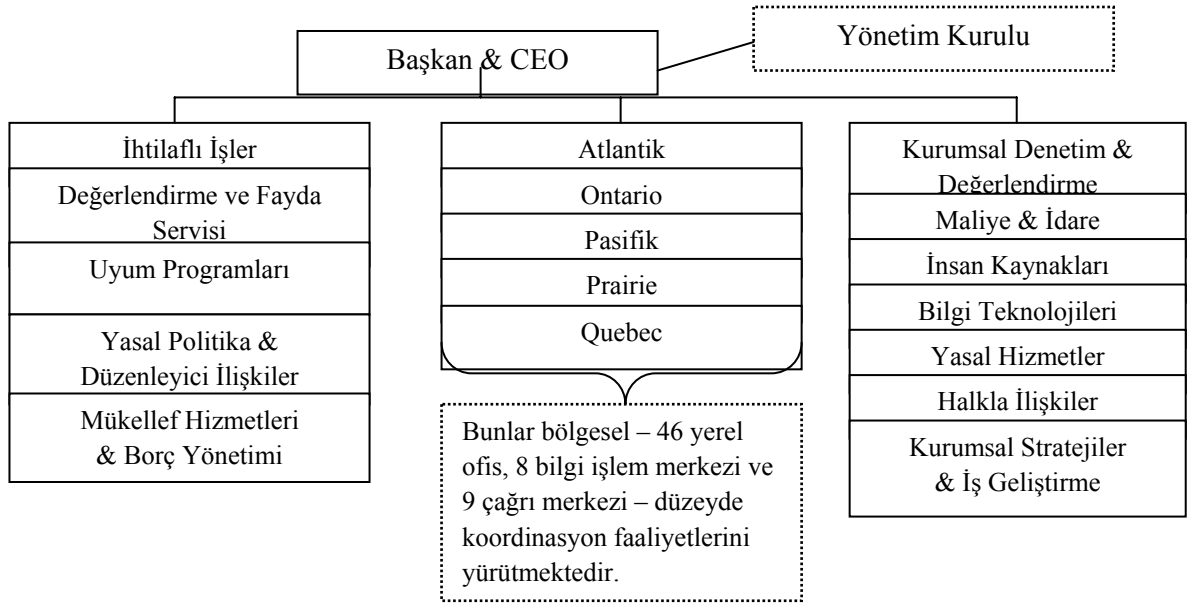
4.1.2.2. Kanada Gelir Ajansı

1996 yılında Kanada hükümeti, Kanada gelir idaresini sıradan bir devlet departmanından, o zaman ifade edildiği şekliyle gelir komisyonuna dönüştürmeyi planladığını açıkladı. Bu adımı atarken hükümet yeni organizasyonun üç amacı başarmasını istemiştir:

- Kanadalılara daha iyi hizmet sunmak.
- Daha verimli ve etkili bir organizasyon haline gelmek.
- İl ve ilçelerle daha yakın bir ilişki kurmak.

Kanada Gümrük ve Gelir Ajansını kuran yasa meclise Haziran 1998 tarihinde sunulmuş ve Nisan 1999'da kabul edilmiştir. İdare aynı yılın 1 Kasımında kurulmuştur. Kuruluş kanunu beş temel öğeyi içermektedir: Ajansın yetki alanı ve yönetimi; sorumluluklar; ortaklık sorumlulukları; insan kaynakları özerkliği ve idari özerklikler. Kanada Gelir Ajansı tarafından geçirilen evrim göz önünde bulundurulduğunda, ajansın mevzuatı uygulama şekli kuruluş nedenlerinden olan iki orijinal amacı karşılamasıyla sonuçlanmıştır: daha verimli ve etkili idare; il ve ilçelerle daha yakın bir ilişki. Bununla birlikte, daha da önemlisi, ajansın insan kaynakları ve idari rejim alanındaki kökten dönüşümü, Kanadalılara hizmet sunumunu iyileştirme amacına ulaşılmasında etken faktör olmuştur. Yarı özerk gelir idareleri içerisinde en fazla özerkliğe sahip olanlardan Kanada Gelir Ajansının Örgüt şeması şu şekildedir:

Şekil 6: Kanada Gelir Otoritesi Örgüt Şeması



Kaynak: Kanada Gelir Otoritesi Kurumsal İş Planı (2009 – 2011), www.cra-arc.gc.ca

4.1.2.3.Peru: Ulusal Vergi İdaresi Yönetimi (National Superintendency of Tax Administration – SUNAT)

Peru Ulusal Vergi İdaresi Yönetimi (SUNAT) genel idareden ayrılmış bir kamu organizasyonudur.¹¹³ Yarı özerk gelir idareleri içerisinde en fazla özerkliğe sahip olarak nitelendirilebilecek SUNAT 1991 yılının başlarında kurulmuştur. Bu kurumun kurulmasındaki temel motivasyon, 1980’li yılların başlarındaki karmaşık ekonomik ve siyasi durum ve çok düşük vergi gelirleri/GSYİH oranıdır (bu oran 1991 yılının ilk çeyreğinde %5.8 gibi rekor düzeyde düşük bir seviyeye inmiştir). Bu yıllarda enflasyon çok yüksek seviyelere ulaşmış, ayrıca gerilla çatışmaları ve gelir idaresi personeli maaşının ortalama 50 \$ seviyesinde olması vergi kanunlarının uygulanmasını çok zorlaştırmış. SUNAT’ın oluşturulması, çok önemli siyasi ve ekonomik değişimler esnasında söz konusu olmuştur. İlk günlerinden itibaren SUNAT, IMF’nin mali işlemler departmanı tarafından önerilen modernizasyon stratejilerini takip etmiştir. Strateji, vergi sisteminin basitleştirilmesi, KDV idaresinin güçlendirilmesi, büyük mükellefler biriminin kurulması, vergi idareleri ve tahsilâtı

¹¹³ Bilir, s.20

işlemleri için sorumluluğun bankacılık sistemine devri üzerine dayalıdır. Başkan dahil en üst devlet yetkilileri SUNAT'ı tamamen desteklemişlerdir.

SUNAT, kendisini kuran kanuna göre, ekonomik ve mali sektörün desantralize bir kurumudur. Bu kanun, onu kendi bütçesini ve insan kaynaklarını, çalışanlarının maaşını personel değerlendirmeleri temelinde kamu sektörünün geri kalanından bağımsız olarak belirleme yeteneği dâhil bağımsızca yönetme yetkisiyle donatmıştır. SUNAT Latin Amerika'daki diğer gelir idareleri ile kıyaslandığında personel sistemi üzerinde daha büyük bir kontrol imkânına sahiptir. Devlet Başkanı SUNAT'a (Kanun'a dayanılarak çıkarılan bir kararname ile) kamu personel rejimi dışında bir personel rejimi uygulama yetkisi vermiştir. SUNAT başka hiçbir kamu kurumuna danışmadan, görüş sormadan personel alabilir ve çıkarabilir. SUNAT tek kısıtı kendi bütçesi olmak üzere, dilediği maaş yapısını uygulayabilir. Ancak uygulamada emredici bir şart olmamakla beraber, SUNAT'ın belirlediği ücretler Bakanlığın Devlet Kurum ve Kuruluşları Ofisinin belirlediği tavanı aşamaz.¹¹⁴ SUNAT'ın bütçesi genel devlet bütçesinin bir kalemi değil, prensip olarak, yıllık toplam vergi tahsilâtı tahminlerinin %2'sine denk, kongre tarafından onaylanan ayrı bir bütçedir. Ancak kuruma her zaman toplam vergi tahsilâtının %2'si tahsis edilememektedir.

1991'in başlarında, SUNAT'ın ilk başkanı seçilmiştir (kanuna göre Maliye Bakanının teklifi ile Peru Devlet Başkanı tarafından atanır ve görevden alınır), SUNAT idari bir merci olarak tanınmıştır (1988 kanununa dayalı olarak) ve mevcut kamu hizmetinin dışında ve üzerinde maaşlar ile yeni personel rejimini oluşturma konusunda (yasama organı kararı ile) izin verilmiştir. SUNAT'ın bütün kadroları açık yarışma sınavları ile doldurulmuştur. Özet olarak, 1992 sonu itibarıyla Peru'nun vergi idaresi yeni organizasyonel yapı, bilgi teknolojileri (IT) ve personel sistemi, güçlü liderlik ve siyasi destek gibi çok önemli elementleri içerecek şekilde tamamen modernize edilmiştir.¹¹⁵

SUNAT'ın kurulmasından bu yana, 1991 yılının ilk çeyreğinde GSYİH'nin %5.9'u olan vergi gelirleri tahsilâtı 2005'te GSYİH'nin %14'üne ulaşmıştır. Bu gelişmenin ne kadarının SUNAT'ın kurulması ile ilgili vergi idaresi gelişmelerine atfedebileceğini ölçmek, özellikle bu süreçte aynı zamanda vergi oranları

¹¹⁴ Bilir, s. 23

¹¹⁵ Mann, s.14

yükseltildiğinden ve yeni vergiler getirildiğinden, oldukça zordur. Ancak gelir idaresinin etkinliğinin arttığı ve vergi kayıp ve kaçığının 1990'ların başındaki %50 – 60 seviyesinin üzerinden 2005'teki %38 seviyesine düştüğü açık bir gerçektir.¹¹⁶ SUNAT 1999 – 2000 yıllarında, geçmiş yıllarda elde ettiği başarının anahtarı olan siyasi desteği kaybettiğinden, zor bir sürece girmiştir. Denetim faaliyetleri sert bir şekilde düşmüş ve mükellefler üzerine veri tabanı bilgi kalitesi kötüleşmiştir. Şimdilerde bu süreç, uygulamayı güçlendirmek için sürekli çabaların gerekmesine ve bilgi teknolojilerine daha fazla yatırıma ihtiyaç duyulmasına karşın bir nebze olsun tersine dönmüştür.

4.1.2.4.Uganda Gelir Otoritesi

1990'lı yılların başında, Uganda'da ulusal vergi ve harçların yönetimi maliye bakanlığındaki dört farklı departmanın sorumluluğu altında idi. Bu departmanların zayıf performansının sonucu olarak: 1) düşük personel morali ve performansı – kısmen düşük maaşlar ve kaynak kıtlığı sebebiyle; 2) yolsuzluk; 3) etkisiz vergi tahsilâtı; 4) gelir idaresinin etkisiz yönetimi; 5) vergi kültürü eksikliği – kısmen mükelleflerin vergi sistemini adaletsiz olarak görmesinden dolayı ortaya çıkmıştır.

GO modeline geçişle ilgili tartışmalar, kamu hizmeti şartlarından ve hizmet ve yönetim uygulamaları koşullarından uzaklaşma aracılığı ile bu sorunların çözülebileceği noktasında toplanmaktadır. Daha yüksek maaşlar ile personel alternatif gelir kaynakları aramaya ihtiyaç duymayacak ve daha sıkı disiplin kurallarının eşliğinde yolsuzluk azalacak, vergi tahsilâtları gibi moral ve verimlilik artacaktır.

Uganda Gelir Otoritesi kurumsal bir organ olarak kurulmuştur. İnsan kaynakları ve bütçe özerkliğine sahiptir. GO kendi istihdamını yapabilmektedir ve maaşlar yükselmiş, personelin başka kurumlara ve özel sektöre geçişi azalmıştır. Finansman bakımından herhangi bir devlet departmanı gibi bütçe ödenekleri tahsis edilmekte ancak maliye bakanı gelir tahsilâtının belirli bir yüzdesinin tahsisatına yetkilidir. GO, tedarik konusu hariç bütün mali politikaların tespitinde özerkliğe sahiptir.

¹¹⁶ Kidd and Crandall, s.28

1991’de kurulan Uganda Gelir Otoritesi Afrika’nın ilk GO’larından biridir. 1990’lı yılların sonunda dibe vuran gelir büyümesinin reel olarak güçlenmesi şeklinde yansıyan sonuçlar ilk yıllarda etkileyici idi. Ciddi yolsuzluk ve verimsizlik problemleri dahil, önceki idare ve mükellef uyum problemlerinin çoğu ilerleyen zamanlarda kademeli olarak geriye döndü. 2004’ün sonunda büyük modernizasyon girişimi başlatıldığında GO belirsiz sorumluluk alanları ile parçalanmış bir organizasyon haline gelmiştir. Bundan dolayı GO modeli hem başarı hem de başarısızlık konusunda Uganda Gelir Otoritesinin bir aracı olmuştur.¹¹⁷

4.1.2.5.Guatemala: Vergi İdaresi Kontrolörlüğü (Superintendencia de Administracion Tributaria – SAT)

Guatemala Superintendencia de Administracion Tributaria (SAT) 1998 yılında yasama organı kararı ile kurulmuş, 1999 yılında operasyonel olarak etkin hale gelmiştir. Bu önlem, yıllardır süren düşük vergi oranları ve 30 yıldan fazla süren gerilla savaşlarının sona ermesini takip eden süreçte alınmıştır. 90’lı yılların ortasına kadarki süreçte Guatemala Hükümeti ve Maliye Bakanlığı vergi idaresinin iyileştirilmesi amacıyla büyük miktarda uluslararası teknik yardım almış, bu çabalar bazı olumlu etkiler bırakmasına rağmen vergi idaresi yine zayıf kalmıştır. Sonuçta vergi idaresi reformuna daha radikal bir yaklaşım benimseme zamanı gelmiştir.¹¹⁸

Reform programının amacı, vergi sistemi ve idaresinin reformu aracılığı ile vergi gelirleri/GSYİH oranını yıllardır aşamayan %8’den %12’ye çıkarmayı içermektedir. Böylece Peru’nun SUNAT modeli dikkate alınarak, Maliye Bakanlığının geleneksel hat yapısından ayrı yarı özerk gelir idaresi kurma ve yerleştirme tedbirleri alınmıştır. Peru örneğinde olduğu gibi Guatemala SAT ayrı bir yasal kimliğe sahip desantiralize bir tüzel kişiliktir. Yani, fonksiyonel, ekonomik, finansal, teknik ve idari özerkliğin yanında kendi kaynaklarına ve varlıklarına sahiptir. Temel finansman kaynağı, otomatik olarak müstakil SAT hesabına günlük bazda transfer edilen tüm vergi gelirlerinin %2’lik kısmıdır. SAT ayrıca kendi hizmetleri sonucu ortaya çıkan diğer (küçük) gelirleri, uluslararası kaynaklardan

¹¹⁷ Kidd and Crandall, s.32

¹¹⁸ Mann, s.26

yardım ve borçları, merkezi hükümet bütçesinden aktarılan paraları kabul edebilmektedir.¹¹⁹

SAT, kendisine tahsis edilen vergileri verimli ve etkin bir biçimde yönetmek için temel gereksinmelere sahip modern bir vergi idaresidir. Vergi kanunlarını ihlal eden mükellefleri ve cari hesapları izleyecek sisteme sahiptir; mükelleflere sağlanan hizmetleri genişletmektedir ve kaliteli bir personele, iyi imkânlarla ve bilgisayar donanımına sahiptir. Ayrıca organizasyonel yapısı sağlamdır ve tahsilâtın %75'ini gözetleyen büyük mükellef birimleri vardır. Vergi tahsilatı GSYİH'nın 1998'deki %8,7'sinden 2005'te %10'nuna yükselmiştir. Modern bir vergi idaresinin arzulanan pek çok özelliklerine sahip olsa da, SAT mevcudiyeti boyunca yönetsel istikrarsızlıklar, kurumun stratejik odaklarındaki değişimler, yasal sorunlar, operasyonel alanlarda bilginin tutarlı kullanım eksikliği ve bazı yolsuzluk vakaları nedeniyle her zaman etkili bir şekilde faaliyette bulunamamıştır. Oluşumundan bu yana, SAT'ın özerkliğini kaldırma ve onu tekrardan maliye bakanlığı içinde geleneksel bir devlet departmanı haline getirme girişimlerinin olduğu bir dönem (2000 – 2001) de olmuştur¹²⁰.

4.1.2.6. Tanzanya Gelir Otoritesi (Tanzania Revenue Authority – RTA)

Tanzanya Gelir Otoritesi (TRA), 1995 yılında 11 no.lu parlamento kararı ile merkezi devlet gelirlerini toplama ve yönetme ile sorumlu olarak kurulmuştur. TRA'nın kurulumundan önce vergi toplama, normal kamu hizmeti çerçevesinde Maliye Bakanlığı içinde üç gelir departmanının görevi idi. TRA'nın başlangıcındaki gerekçe diğer pek çok GO ile aynı idi: vergi idaresinde ve vergi politikası formülasyonunda zayıflıklar; yaygın vergi kayıp ve kaçığı; politik müdahaleleri sınırlandırma arzusu vb.

TRA'nın kurulumu vergi tabanını basitleştirme ve genişletme amaçlı vergi reformları ile eşlik edildi. KDV, 1998 yılı itibarıyla, çok oranlı ve kaynak saptırıcı satış vergilerinin yerini alarak işlevsel hale getirildi; 90'lı yılların başlarında kaldırılan ihracat vergileri 1996'da tekrardan getirildi ancak 1999'da geleneksel ihraç ürünlerinde yeniden kaldırıldı; dış ticarete liberalizasyon politikaları sonucu ithalat

¹¹⁹ Mann, s.26-27

¹²⁰ Kidd and Crandall, s.41

vergi oranları indirildi; kişisel ve kurumsal gelir vergisi yapısı basitleştirildi ve marjinal vergi oranları azaltıldı.¹²¹

TRA'nın kuruluşuna eşlik eden vergi yapısı reformuna ve 1996 yılı öncesi makroekonomik istikrara rağmen, vergi rasyolarının değişimi açık bir şekilde göstermiştir ki, sonuçlar bir nevi hayal kırıklığıdır. TRA'nın operasyonel olarak faaliyete geçtiği 1996 yılında 1996/97 yılları¹²² için yüzde 12.15 olan tüm vergi gelirlerinin, GSYİH'ya oranı izleyen yıllarda düşüş trendi göstererek 1997/98 yılları için 11.01; 1998/99 için 10.27; 1999/2000 için 10.13 olmuş bu dönemden sonra artışa geçmiştir. 2000/01 döneminde 10.74 olan bu oran 2002/03 için 11.58 olarak gerçekleşmiş; 2003/04 için 12.09 olarak tahminlenmiştir. Tüm vergi gelirleri için bu şekilde bir eğilim gösteren vergi rasyosu gelir vergisi, harcama vergileri, ithalat vergileri ve diğer vergiler açısından da benzer bir eğilim göstermekle birlikte KDV bakımından birkaç yıl hariç sürekli bir artış söz konusu olmuştur. Hiç kuşkusuz, vergi tahsilatındaki bu zayıf performansın bir kısmı TRA'nın kontrolünün dışındaki faktörlerden kaynaklanmaktadır: vergi muafiyet ve istisnalarının artan kullanımı; kamu mülkiyetli firmaların azalan rolü ve kayıtdışı sektör faaliyetlerinin artması ve vergilendirilmesi güç olan birincil sektörün GSYİH payının büyüklüğü. Vergi muafiyet ve istisnalarından kaynaklanan gelir kaybını azaltmak için bir çıkış yolu olarak petrol ürünleri ve hükümet alımlarındaki KDV istisnalarının kaldırılması gündeme gelmiştir. Bundan dolayı KDV verimlilik göstergelerinde bir ilerleme ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte KDV verimlilik göstergeleri çok sayıda istisna ve zayıf yönetimden dolayı kötü etkilenmeye devam etmektedir.¹²³

4.2.GELİR İDARESİ BAĞIMSIZ OLMAYAN ÜLKE ÖRNEKLERİ

Modern yönetim ortamında, özerk olmayan gelir idareleri sıklıkla sadece GO yönetim modeli içerisinde elde edilebilir olduğu düşünülen esnekliklerin birçoğuna sahip olabilmektedir. Konu ile ilgili OECD çalışmalarından elde edilen verilere göre yönetim özerkliğinin üç yönü bakımından (içyapıyı kurma ve düzenleme, bütçe

¹²¹ Mann, s.20

¹²² TRA ve vergi istatistikleri için mali yıl 1 Temmuz-30 Haziran olduğundan, vergi rasyosunun paydasında yer alan takvim yılı esas alınarak hesaplanan GSYİH için iki yılın ortalaması esas alınarak vergi rasyoları hesaplanmaktadır.

¹²³ Mann, s.21

tahsisleri ve yeniden tahsisleri, personel düzeyini ve karışımını belirleme) özerk ve özerk olmayan gelir idareleri arasında gerçekten çok az farklılık bulunmaktadır.

Gelir idaresine özerklik tanınması yönündeki eğilimin ana gerekçelerinden birisi özerk gelir idaresinin diğer alanlarda ihtiyaç duyulan reformların gerçekleştirilmesinde katalizör görevi göreceği, özerklik sayesinde bu reformların daha hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleştirileceği inancıdır. Ancak gelir idaresine özerklik tanımayan ülkelerde de bu reformlar başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmiş, önemli etkinlik artışı sağlanabilmiştir. Bu durum, özerkliğin etkinliğe katkısının tam olarak ortaya konulmadığı gerçeği de göz önünde tutularak diğer reformların başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve etkinlik artışı sağlanabilmesi için özerkliğin gerekli olup olmadığını irdeleyebilmek bakımından bu ülke örneklerinin de göz önünde bulundurulması gereğini gündeme getirmektedir.

4.2.1.Brezilya: Federal Vergi İdaresi

Brezilya Federal Vergi İdaresi (Secretaria da Receita Federal, SRF) 1968 yılında geleneksel maliye bakanlığı departmanı olarak kurulmuştur. Kuruluşundan bu yana, fonksiyonel olarak organize edilmiştir ve vergi (gelir, kurumlar ve tüketim vergileri) ve gümrükleri idare etmiştir. Maliye Bakanlığının bir parçası olduğundan, SRF'nin, kamu hizmeti içerisinde bir derece farklılaştırmaya sahip olsa da, insan kaynakları ve bütçeleme konusunda genel devlet mevzuatını takip etmesi gerekmektedir.

Çalışanlar iki aşamalı bir sınav sonucunda başarılı olanlar arasından istihdam edilmektedir. Brezilya'da tüm kamu memuriyetliklerine giriş için bir sınav yapılmakla birlikte, SRF'ye girmek için de ayrı bir sınava girmek gerekmektedir. Sınavı kazananlar 3 aylık bir iç eğitime tabi tutulmaktadır. SRF, sınava giriş şartlarını kendisi tanımlamakta, sınavı hazırlamakta ve eğitimi yönetmektedir. Bu, kaliteli personelin istihdamına imkân tanımaktadır. Bununla birlikte açılan sınavların sayısı ve yönetimi Planlama, Bütçe ve Yönetim Bakanlığı tarafından onaylanmalıdır.¹²⁴

SRF önceden Planlama, Bütçe ve Yönetim Bakanlığı tarafından onaylanan maaş skalasını uygulamaktadır. Bununla birlikte, yalnızca SRF ve vergi denetimini

¹²⁴ Kidd and Crandall, s.36

yürüten departmanlara uygulanan sıradan kamu hizmeti ödeme skalasından daha yüksek özel ödeme skalası bulunmaktadır. Temel ücrete ilave olarak, SRF personeli performansa (hem bireysel performans hem de gelir hedeflerine ulaşma şeklinde kolektif performans) bağlı ikramiye de almaktadır. Bu sistem SRF ücretlendirme sistemini kamu kesiminin geri kalanından farklılaştırmaya yardım etmiş ve kaliteli personeli istihdam etmeye ve kurumda tutmaya imkân sağlamıştır. SRF personeli açık yarışma sınavı temelinde istihdam edildiğinden ve SRF geleneksel olarak iyi kurulmuş çalışanlar birliğine sahip olduğundan kurum profesyonellik kültürü oluşturabilmiş ve örgüt içerisindeki siyasi atama uygulamalarını son on yıl boyunca elimine edebilmiştir.¹²⁵

1995'ten bu yana SRF, bilgi teknolojileri ve otomasyona odaklı modernizasyon programına girişmiştir. İlk elektronik dosyalama programı 1991 yılında tanıtılmış, mükelleflerin yüzde üçü iade başvurularını kayda geçirme de bu yöntemi tercih etmiştir. 1997 yılında SRF internet üzerinden dosyalama sistemini uygulamaya koymuştur. Günümüzde bütün kurumlar vergisi iadeleri ve gelir vergisi iadelerinin yüzde doksan yedisi elektronik olarak dosyalanmaktadır. Bütün vergiler ve sistem öz değerlendirme rejimine göre çalışmaktadır. SRF web sitesi mükellef hizmetleri ve eğitim programları dolayısıyla birçok ödül almıştır.

Bu süreç boyunca, vergi/GSYİH oranı sürekli olarak artmış, 2004 yılında yaklaşık yüzde otuz altıya ulaşmıştır. SRF tarafından idare edilen tahsilâtlar bu miktarın yaklaşık yarısı kadardır. GO modeline geçişin en önemli nedenlerinden biri olarak diğer alanlarda yapılacak reformlara bir zemin hazırlamak gösterilmektedir. GO modelinin yapılacak reformlar için bir katalizör görevi göreceği düşünülmektedir. Ancak Brezilya örneğinde görüldüğü gibi bu modeli tercih etmeyen ülkeler de bilgi teknolojileri, otomasyon vb. alanlarda çağın gerektirdiği düzenlemeleri başarı ile gerçekleştirebilmekte ve vergi/GSYİH oranındaki artıştan da anlaşılacağı üzere idari etkinliği geliştirebilmektedirler. Bu bağlamda gelir idaresinde özerkliğin yapılacak reformlar için katalizör görevi oluşturma, idari etkinliği artırma şeklindeki lehine argümanlarda şüpheye düşülmektedir.

¹²⁵ Kidd and Crandall, s.36

4.2.2. Avustralya Vergileme Dairesi

Avustralya Vergileme Dairesi (Australian Taxation Office, ATO), 20.000 çalışanın ücretlendirme düzeyini belirlemede bir esneklik derecesine sahiptir. ATO'nun ücretlendirme sistemi dört katmanlı bir yapıda işlemektedir.

ATO'nun tepe yöneticilerinin ücretlendirme paketi siyasetçiler, yargı mensupları ve diğer önemli kamu görevlilerinin ücretlendirme düzeyini belirleyen bağımsız gözden geçirme makamı tarafından belirlenmektedir.

Kıdemli yönetim servisi çalışanı yaklaşık 200 personelin ücretlendirmesi bireysel işyeri anlaşmalarına göre belirlenmektedir. İşyeri anlaşması hükümet tarafından kurulan parametreler içerisinde, her bir kıdemli yönetim servisi memuru ile ATO başkanı tarafından müzakere edilen spesifik ödeme ve koşullar paketidir. Bu serviste çalışan personel sürekli ve sabit dönemli olarak ayrılmakta, sabit dönemli personelin ücretleri daha yüksek belirlenmektedir. Sabit dönemli sözleşmeler yüksek düzeyli bilgi teknolojileri, yasal ve insan kaynakları yönetim pozisyonları ile ilişkili olarak giderek artan bir şekilde kullanılmaktadır. Sabit dönemli sözleşmelere dayalı olarak çalışan personelin ücretlendirme düzeyi sürekli personele göre daha fazladır. Bütün kıdemli yönetim personeli temel ücretin yüzde beşinden yüzde on beşine kadar değişen performans ikramiye çizelgesine dâhildir.¹²⁶

Kıdemli teknik işletmen, kıdemli takım lideri ve müdürler dâhil 1600 civarında yönetim düzeyi personeli spesifik yönetim düzeyi anlaşmasında kurulan ücret ve koşullara konu olmaktadır. Bu anlaşma ATO başkanı ile grup olarak tüm yönetim düzeyi personeli arasında belirli devlet çapında geçerli parametreler çerçevesinde yapılmaktadır. Anlaşmanın amacı yönetim düzeyi personeli tarafından ATO içerisinde yerine getirilen liderlik rolünü uygun bir şekilde karşılayan faydalar ve teşvikler sağlamaktadır. Personel için öngörülen ücret artışları verimlilik artışlarını dengeleyecek şekilde olmaktadır. Yönetim düzeyi personeli kıdemli yönetim servisi çalışanlarına benzer bir performans ödeme çizelgesine katılmaktadır.

Orta düzey teknik işletmenden kıdemli takım liderleri ve müdürlere kadar yaklaşık alt düzey personel, genel personel anlaşması çerçevesinde belirlenen ücret ve koşullara tabi olmaktadır. Genel personel anlaşması ATO başkanı ve personel (ve

¹²⁶ Kidd and Crandall, s.49

sendikaları) arasında hükümet tarafından belirlenen politika parametreleri çerçevesinde müzakere edilmektedir. Bu anlaşmada da ücret artışı verimlilik artışı ile dengeli olmak zorundadır.

Görüldüğü üzere özerk gelir idaresi modelini benimsemeyen Avustralya Vergileme Dairesi insan kaynakları alanında özerk gelir idareleri kadar esnek uygulamalara sahip bir sistemi uygulayabilmiştir. Bir yandan ücretlendirme düzeyinin belirlenmesinde tepe yönetim için bağımsız gözden geçirme makamının söz sahibi olması, diğer personel katmanlarında ATO başkanı ve personel arasında yapılan anlaşmaların belirleyici olması bu alanda siyasi etkileri azaltırken diğer taraftan personel ücretleri ve ikramiye sistemi verimlilik artışları ile ilişkilendirilerek verimlilik teşvik edilmektedir. Sonuç olarak şunu rahatlıkla ifade edebiliriz ki özerk gelir idaresi modelinin önemli bir parçası olan esnek insan kaynakları uygulamaları Avustralya örneğinde olduğu gibi bu modeli tercih etmeyen ülkelere de rahatlıkla uygulanabilmektedir. Bu durum bizi insan kaynakları alanı gibi diğer alanlarda da yapılacak reformların gerçekleştirilebilmesi için gerçekten özerkliğin şart olmadığı gibi bir düşünceye götürmektedir.

4.3.GELİR İDARESİNİN BAĞIMSIZLIĞININ ETKİNLİK VE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Gelir idaresinde özerkliğin başarı veya başarısızlığını değerlendirmek üzere birçok çalışma yürütülmüş ancak hiçbirisinden modelin etkinlik ve verimliliğe etkisi konusunda sağlam sonuçlar elde edilememiştir. Bunun en önemli sebebi olarak da gelir idaresinin etkinliğini belirleyen diğer pek çok faktörün bulunması, etkinliği ölçecek sağlam göstergelerin kurulmadan önce tanımlanmaması, sağlıklı bir araştırma için gerekli örneklem büyüklüğünün mevcut olmaması ve GO ülkelerinden yeteri kadar veri elde edilememesi gösterilmektedir. İlk iki bölümde de belirtildiği üzere gelir idaresi özerk ülkelerde ve Türkiye’de özerklik haricinde altyapı, donanım, bilgi teknolojileri vb. birçok alanda reformlar yapılmıştır. Gelir idaresi özerk olmayan ülkelere de söz konusu alanlarda önemli reformlar yapılmış ve ciddi anlamda etkinlik artışları sağlanmıştır. Bu sebeplerle özerkliğin etkinlik artışı

sağlayıp sağlayamadığı, sağlasa da ne derece sağladığı konusunda kesin sonuçlar elde edilememiştir.

4.3.1.Uygulama Sonuçlarından Hareketle Gelir İdaresi Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisine İlişkin Değerlendirmeler

Genel kabul gören ve uygun bulunan bir gelir otoritesi tanımı bulunmamaktadır. Gelir otoritesi ve benzer terimler, yarı özerk gelir idaresi gibi, çeşitli yazarlar ve örgütler tarafından herhangi bir tanım yapılmadan kullanılmaktadır.

Gelir idaresinin sıradan devlet departmanı olarak kaldığı durumla kıyaslandığında GO modelinin daha iyi bir idari performansa götüreceği şeklindeki önerme ne kanıtlanabilmiş ne de çürütülebilmiştir. Bu durum tezimizin önemli sonuçlarından birisidir. Gözlemlenen hiçbir ülkenin GO yönetim modelinin etkinliğini herhangi bir sistematik yolla ölçemediği görülmektedir. Bu ölçümleme yapılan kadar GO yapısını benimseyip benimsememe konusundaki kararlar, modelin performans üzerindeki etkisinin objektif değerlendirmesinden ziyade algısal nedenlere dayanmak zorunda kalacaktır. Birkaç istisna dışında GO'nun varlığı ile performans ilerlemesi arasında bağlantı kurmaya yardım edecek temel veriler GO'lar tarafından ne elde edilebilmiştir ne de kullanılabilmiştir.¹²⁷

Gelir idaresine özerklik tanıma konusundaki istekler daha çok sezgiseldir ve fayda- maliyet analizlerine dayandırılmamıştır. Özerklik konusundaki dürtüler, GO kurma gibi önemli veya radikal değişikliklerin, başarı ve performans artışı sağlama amaçlı reformları gerçekleştirebilmek için gerekli olduğu şeklindeki inançlardan kaynaklanmaktadır. Hükümet kararları, GO modelinin geleneksel bakanlık departmanına kıyasla sağlayabileceği katkıların spesifik ölçümlemesinden ziyade reform ihtiyaçları tarafından yönlendirilmiştir. Bu durum IMF tarafından gelir idaresi özerk ülkeler bazında yapılan anketlerde açık bir şekilde ortaya konmuştur. Gelir idaresi özerk olmayan ülke örneklerinde görüleceği üzere bu reformlar özerklik olmadan da gerçekleştirilebilmiştir. Bu durum, diğer alanlardaki reformları gerçekleştirmek için özerkliğin gerekli olduğu şeklindeki düşüncenin sorgulanmasına

¹²⁷ Kidd and Crandall, s.50

sebepe olmuştur. İlave olarak, IMF anketleri, gelir idaresini özerkleştiren ülkelerin GO modeli kurmak için ihtiyaç duyulan yasal konulara daha fazla odaklanırken, uygulama sürecine daha az dikkat harcadıklarını ortaya koymuştur. Hiçbir ülke, geçiş süreci yaklaşık iki – üç yıllık bir zamanı kapsamasına rağmen GO modeline geçişin maliyeti hakkında bilgi sağlayamamıştır¹²⁸. Sonuç olarak GO kurulumu hakkında hiçbir örnek durumda fayda-maliyet analizleri yapılmamıştır. Bu genel eksiklik, GO modeli hakkındaki birçok akademik çalışmada ileri sürülmüştür ve tekrar belirtmek gerekir ki değerlendirme konusundaki güçlükleri gözler önüne sermektedir.

GO kurma kararı aşamasında sadece modelin avantajları üzerinde durulmuş, dezavantajlar göz ardı edilmiştir. GO modeline geçiş eğiliminin önem kazandığı son on yılda modelin olumsuz yönleri ile ilgili literatürde çok şey yazılıp çizilmiştir. Birinci bölümde konu ile ilgili literatür kısmında çalışmalarına değindiğimiz Taliercio ve Mann bu konuda detaylı yorumlar yapmış, düşüncelerinin ana hatları literatürdeki diğer çalışmalarda da benimsenmiştir. GO modelinin literatürde üzerinde durulan birçok olumsuz yönüne rağmen bunlara ilişkin analizler, modeli benimseyen ülkelerin başlangıç karar alma sürecinin bir parçası olamamıştır.

Uygulama sonrası değerlendirmeler GO modelinin bir özelliği olamamıştır. Genellikle ülkeler GO kuruluş aşamasında, gelecekteki etkinliği ölçme ihtiyacı beklentisi ile düşünülen, spesifik bir değerlendirme şekli belirlememişlerdir. Sonuçta GO performansına ilişkin yeterli düzeyde değerlendirme de ortaya konulamamıştır. İnsan kaynakları gelişimi verileri gibi girdi ilişkili spesifik veriler ve zorunlu tahsilat oranları gibi operasyon ilişkili veriler üzerine değerlendirmeler bulunmaktadır, ancak daha önce de belirtildiği gibi bunları GO yönetim modeli ile ilişkilendirmek oldukça güçtür. GO uygulamasının değerlendirilmesi ile ilgili bilgi istendiğinde birçok ülke hükümete sundukları genel ve normal raporlamalardan başka bir şey ortaya koyamamaktadır. Bu raporlamalarda da GO modelinin tüm işlemler üzerindeki etkisinin nasıl ayrıştırıldığı tanımlanmamıştır.

GO modelinin hayata geçirilmesi uzun zaman alabilmektedir. Uygulama süreci ile ilgili detaylı bilgiler isteyen IMF anketlerine katılan az sayıda ülkenin verdiği cevaplardan ve GO modeli ile ilgili olarak ülkelere teknik yardım sağlayan FAD'ın deneyimlerinden şu sonuca varılmıştır: Birçok ülke kuruluş planının

¹²⁸ Kidd and Crandall, s.38

geliştirilmesi için danışmanlardan yararlanmıştır ve birçok durumda tüm süreç iki yıldan üç yıla kadar bir zamanı almıştır. GO kuruluşu ile ilgili sürecin nasıl yönetildiği ve bu değişimle ilgili tam maliyetin ne olduğu konusunda çok az bilgi elde edilebilmiştir. Ancak şu açıktır ki GO kuruluşu için oldukça fazla kaynak tüketilmiştir. Ayrıca bu çabalar, gerçekleştirilenler bakımından bir fırsat maliyetine sahiptir. Yeni modelin organizasyonel performans üzerindeki etkisi hakkında elde edilebilir bilgi yetersizliği göz önüne alındığında, bu nitelikteki bir yönetime harcanan enerji, zaman ve paranın ne ölçüde sağlam bir yatırım olduğuna karar vermek pek mümkün görülmemektedir.¹²⁹

GO'lar ve bu modeli destekleyen ülkeler, uluslar arası kuruluşlar ve akademisyenler tarafında GO modelinin genel anlamda gelir idaresi reformuna önemli katkı sağladığı şeklinde bir algı mevcuttur. GO modelinin spesifik reform görüşlerine ne derece katkı sağladığının değerlendirilmesi için sorulan anket sorusunda katılımcılar 16 farklı reform alanı arasından en çok puanı GO modeline vermiştir. Yani GO modelinin hemen hemen her alandaki reform çabalarına katkı sağladı yönünde güçlü bir inanç mevcuttur. GO modeli tarafından etkilenen en fazla öncelikli gelir idaresi reform alanı şunlardır: vergi idaresinin bütünleştirilmesi; vergi hâsılatının arttırılması; reform için bir katalizör sağlama. Şu belirtilmelidir ki bunlar GO modeli olmayan ülkelerin de amacıdır. GO oluşturulmasının, arttırılmış idari özerklik, daha iyi kaynaklar ve personel istihdamı, kendi kaderi üzerinde daha fazla kontrol beklentileri eşliğinde gelir idaresinde gelişme ve ilerlemelerle sonuçlanacağı tahmin edilmektedir. Ancak GO yönetim modelinin gelir idaresinde performans ilerlemesine katkısının belirlenmesinin çok zor olduğu kanıtlanmıştır.¹³⁰

Elde edilebilir veri yetersizliği, algılamaları değerlendirmeden ziyade GO yönetim modelinin performans üzerindeki etkisini ölçmeyi zorlaştırmaktadır. Birçok idare spesifik sonuçlara ulaşmayı sağlayacak verileri toplamamakta veya analiz etmemektedir.

Gelir otoriteleri hükümetin bütünleyici parçası olarak kalmaya devam etmektedir. Gelir otoriteleri tarafından sahip olunan özerklik derecesi ne olursa olsun bunlar hükümetin anahtar kuruluşları olarak kalmaya devam etmektedirler. Vergileme yetkisi devletin vatandaşlarının hayatlarına en zorlayıcı ve müdahale edici

¹²⁹ Kidd and Crandall, s.39

¹³⁰ Kidd and Crandall, s.41

hareketleri arasındadır. Hükümet liderleri çok nadir olarak hükümetin bu temel fonksiyonlarının gözetim ve kontrolünü devretmeyi kabul etmektedirler.

GO mevzuatının gözden geçirilmesinden anlaşılmıştır ki, GO'lar devlet bakanının düzenli gözetim ve sık sık direkt denetimi altında faaliyet göstermeye; hükümete açık bir şekilde yetkiler ve sorumluluklar tesis eden kanunları yönetmeye; planlar ve faaliyetler hakkında yasama organına resmi bir şekilde raporlama yapmaya; yine bu yasama organının kararı ile temel finansman kaynaklarını elde etmeye devam etmektedir. GO yönetim modelinin vergi idaresi ile devletin yürütme organı arasındaki bu temel ilişkiyi değiştirme konusunda pek fazla bir etkisinin olmadığı görülmektedir. Özerklik, sıklıkla GO oluşturmadan kaynaklanan önemli bir fayda olarak belirtilmekle birlikte, GO mevzuatının birçok özelliği bu özerkliğin düşünülenden daha sınırlı olabileceğini ima etmektedir.

İlave olarak, böyle bir özerklik gelir mevzuatının operasyonel ve teknik yönetimine değil, çoğunlukla gelir idaresi ile ilgili yönetim konularına mahsustur. Gelir idaresi özerk olan ve olmayan ülkeler arasında operasyonel/teknik özerklik bakımından önemli bir fark görülmemektedir.

Devlet departmanından GO modeline geçişle organizasyonel yapıda çok fazla değişiklikler meydana gelmemiştir. Yönetim kurullarının ve genel destek hizmetlerinin oluşturulması hariç birçok durumda GO uygulaması ile birlikte organizasyonel yapıda çok az gerçek değişiklik meydana gelmiştir. Önce GO uygulamasına geçtikten birkaç yıl sonra, bazı ülkeler organizasyonel yapıyı, sıklıkla gelir idaresinin fonksiyonel modelini veya mükellef odaklı örgütlenmeyi uygulayarak daha da iyileştirmişlerdir. Organizasyonel değişikliklerin olgun bir GO varlığı gerçeği tarafından mı yönlendirildiği, yoksa organizasyonel model dikkate alınmadan gözlenebilecek doğal bir örgütsel evrim mi olduğu açık bir tartışma konusudur. Bu tür organizasyonel değişiklikler, performansı arttırmayı amaçlayan gelir idarelerine uzman tavsiyelerinin temelini oluşturmaktadır ve GO modelinin olmadığı birçok durumda da uygulanmaktadır. Tekrar belirtmek gerekir ki, değişim ve gelişimi GO'nun varlığına atfetme problemleri varlığını sürdürmektedir.¹³¹

Finansman bakımında bütçe özerkliği ve kesinliği bütün GO'lar tarafından paylaşılan bir özellik değildir. IMF anketlerine katılan GO'ların büyük bir kısmı

¹³¹ Kidd and Crandall, s.44

finansman bakımından maliye bakanlığından önemli düzeyde özerkliğe sahip değildir. Bunların yüzde yetmiş asıl finansmanını normal bütçe ödenekleri ve süreçleri yoluyla sağlamaktadır. Bununla birlikte, bu grubun yarıya yakını teşvik ödemesi olarak toplanan gelirlerin belirli bir kısmını alma seçeneğine sahiptir, ancak bu maliye bakanının takdirine bağlıdır. Bu seçeneğin özerk olan veya olmayan herhangi bir gelir idaresine açık olması tartışmaya açıktır.

Birçok GO, devlet tarafından kurulan geniş bütçe ve harcama çerçevesi içerisinde, kamu hesapları ve sıklıkla varlık yönetimi ve edinimi için normal kuralları takip ederek, işlemek zorundadır. Birçok GO'ya harcanmamış fonları, izleyen mali yıla taşıma esnekliği verilmiştir, ama devir hükümlerinde, süre uzunluğu, toplam tutar, spesifik proje kaymaları vb. bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Birçok GO ve devlet departmanı arasında bütçe ve harcama alanlarındaki anahtar farklılık, varlık sahibi olma, harcanmamış fonları ileriye devredebilme (birçok ülkede normal devlet departmanlarına artarak uygulanan bir özellik), tahsilâtın belli bir yüzdesi düzenlemesine dayalı maliye bakanı tarafından sağlanan ilave teşvik finansmanı imkânıdır. Bu özerklik düzeyi GO hakkındaki geleneksel optimist inançlara dayalı olarak beklenenden düzeyden azdır.

İnsan kaynakları özerkliği diğer alternatifler düşünülmeden istekle kabul edilmiştir. İK özerkliği çok önemlidir; ancak bu özerkliğin performans üzerindeki etkisini ölçmek de çok zordur. İK özerkliği, finansal özerklikten daha güçlü olmakla birlikte diğer faktörler tarafından kısıtlanmaktadır. İK özerkliği, zayıf performansla hitap edeceği gerekçesi ile her zaman GO modelinin çekici özelliklerinden birisi olarak kabul edilmiştir. Ancak alternatif çözümlere yeterli önem verilmemiştir. Bu konudaki eksikliklere kamu hizmeti kurumlarını daha geniş ölçüde reforma tabi tutarak hitap etme seçeneği GO modelinin düşünüldüğü bir ortamda yeteri kadar tartışılmamış olabilir. Bununla birlikte geniş İK reform çalışmaları birçok ülkede gerçekleştirilmekte ve Brezilya örneğinde olduğu gibi birçok gelir idaresi özerk olmayan ülkede önemli ilerlemeler sağlanmaktadır.

4.3.2.Bağımsız Gelir İdaresi Performans Göstergelerinden Hareketle Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisine İlişkin Değerlendirmeler

Özerk gelir idaresinin vergi kayıp ve kaçagını azaltmaya katkısı konusunda bir fikir vermesi bakımından aşağıda gelir idaresi özerk bazı ülkelerde vergi gayretinin nasıl bir eğilim gösterdiğine ilişkin bir çalışmanın sonuçları değerlendirilecektir.

Tablo 8: Özerk Gelir İdaresinin Kurulmasının Vergi Gayreti Üzerine Etkisi

Ülkeler	Özerk Gelir İdaresinin Kuruluş Tarihi	Vergi Gayreti Üzerine Etki (%) (Vergi Gelirleri/GSMH) _ (Tax to GDP)
Latin Amerika		
Bolivya	1987-1988	1987-%8; 1988-%7; 1998-%15; 1999-%14
Arjantin	1988	1987-%13; 1988-%8; 1994-%14; 1998-%13
Peru	1988	1987-%9; 1988-%9; 1989-%7; 1997-%15,4; 2000-%14
Kolombiya	1991	1990-%10; 1993-%13; 1994-1999-%10
Venezüella	1994	1993-%14; 1994-%3; 1997-%17; 1998-%12; 1999-%13
Meksika	1997	1996-%12,7; 1997-%13; 1998-%11,7
Afrika Ülkeleri		
Gana	1985	1984-%7; 1996-%16
Uganda	1991	1990-%4; 1996-%11
Zambiya	1993	1992-%19; 1993-%15; 1994-%19; 1995-1999-%17-18
Kenya	1995	1994-%25; 1999-%20 (Vergi oranlarında indirim yapılmıştır.)
Tanzanya	1996	1995-%11; 1996-%12; 1998-%10
Güney Afrika	1997	1996-%24; 1999-%26 (Vergi oranlarında indirim yapılmıştır.)
Ruanda	1998	1997-%9,8; 1998-%10,1; 2000-%9,3
Güneydoğu Asya		
Malezya	1994	1993 sonrası %13 (değişiklik yok)

Kaynak: Rosario G. Manasman, Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority?, Philippine Institute For Development Studies, June 2003.

Tablo:8’de görüldüğü üzere gelir idaresine bağımsızlık tanıyan söz konusu 14 adet ülkenin yarısında(Bolivya, Arjantin, Peru, Meksika, Zambiya, Kenya ve Ruanda) bağımsızlık sonrası yıllarda vergi gayretinde düşüş meydana gelmiştir. Bolivya, Peru ve Güney Afrika’da yeni yapılanmadan sonra belli bir sürenin geçmesi ile bu oranda artış olmuştur.

Altı ülkede (Arjantin, Kolombiya, Venezüella, Meksika, Tanzanya, Ruanda) gelir idaresine bağımsızlık tanınmasından sonraki yıllarda vergi gayreti oranında bir artış yaşanmakla birlikte artış uzun sürmemiş bir müddet sonra bu oran düşmüştür.

Venezüella'da özerk gelir idaresinin kurulduğu yıl olan 1994'te vergi gayreti oranı bir önceki yıldaki %14 seviyesinden büyük bir düşüşle %3'e gerilemiş, daha sonraki yıllarda tekrar artmış ancak eski seviyesinin altında kalmıştır. Malezya'da ise gelir idaresine bağımsızlık tanınmasından sonra söz konusu oranda herhangi bir değişiklik olmamıştır.

Özerkliğin yeni vergi gayreti üzerindeki en olumlu etkisi Gana ve Uganda'da meydana gelmiştir. Gana'da özerk gelir idaresinin kurulduğu yıldan önce 1984 yılında %7 seviyesinde olan vergi gayreti belli bir süre sonra iki kattan fazla artış göstererek %16'ya yükselmiştir. Uganda'da da gelir idaresine bağımsızlık tanındığı 1991 yılından önce % 4 olan oran üç kattan fazla artarak %13 olmuştur.

Tabloda verilen ülkelere ilişkin vergi gayreti oranlarının özerklik sonrası gösterdiği eğilim incelendiğinde bağımsızlığın vergi gayretini arttırıp arttırmadığı konusunda kesin bir yargıya varmak pek mümkün görünmemektedir. Daha önce de belirtildiği gibi bağımsızlığın etkinlik üzerindeki etkisi şimdiye kadar somut bir şekilde ortaya konmuş değildir.

Dünya genelindeki gelir idaresinde özerklik uygulamaları ile ilgili yapılan değerlendirmeler kuşkusuz 2005 yılında yarı özerklik kazandırılan Türk Gelir İdaresi için de geçerli olacaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında son derece önemli payı olan idari etkinliğin arttırılması özerklik modelinin nihai amacı olmakla birlikte, uygulama sonuçları modelin amacını ne derece gerçekleştirebildiği konusunda soru işaretleri doğurmaktadır. Bu bağlamda birinci bölümde belirtilen gelir idaresinde reform ihtiyacının ölçülmesinde kullanılan göstergeler etkinlik artışı hakkında bir fikir vermesi açısından kullanılabilir. Gelir idaresine özerklik tanınmasından sonraki süreçte bu göstergelerden vergi/GSYİH ve tahsilât oranlarında ve maliyetlerde nasıl bir değişim olduğunu ülkemiz açısından ortaya koymak özerkliğin etkinlik artışına katkısını değerlendirmek bakımından faydalı olacaktır.

Tablo 9: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (1998 Bazlı) İçindeki Payları (1998 – 2011) (Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri		GSYH	Vergi Yüğü
1998	9.228.596		70.203.147	13,1
1999	14.802.280		104.595.916	14,2
2000	26.503.698		166.658.021	15,9
2001	39.735.928		240.224.083	16,5
2002	59.631.868		350.476.089	17,0
2003	84.316.169		454.780.659	18,5
2004	101.038.904	(*)	559.033.026	18,1
2005	119.250.807	(*)	648.931.712	18,4
2005	131.948.778	(**)	648.931.712	20,3
2006	151.271.701	(**)	758.390.785	19,9
2007	171.098.466	(**)	843.178.421	20,3
2008	189.980.827	(**)	950.534.251	20,0
2009	196.313.308	(**)	952.558.579	20,6
2010	235.714.637	(**)	1.098.799.348	21,5
2011	284.446.206	(**)	1.294.892.893	22,0

(*) Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

(**) 2006 - 2011 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm , (10.04.2012)

Tablo 9'dan da görüldüğü üzere vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranında Gelir İdaresi Başkanlığının kurulduğu 2005 yılından itibaren bir artış meydana gelmiş bu artış izleyen yıllarda da devam etmiştir. Vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulduğu 2005 yılında bir önceki yıldaki %18,4 seviyesinden %20,3'e yükselmiş, bir iki yıldaki küçük düşüşler hariç artış eğilimi göstererek 2011 yılında %22 düzeyine ulaşmıştır. Bu durum gelir idaresinin etkinliği açısından olumlu olarak değerlendirilebilmekle birlikte yukarıda da açıklandığı üzere tek başına yeterli veri sağlamamaktadır. Ayrıca özerklik dışında bu sonucu ortaya çıkaracak diğer etkenler de bulunup bunların bu sonuca katkısı ayrıştırılamamaktadır. Tüm bu ölçme güçlüklerine rağmen tablo, özerkliğin etkinlik artışına olumlu katkı sağladığını düşündürmektedir. Daha sağlıklı değerlendirmeler yapabilmek adına tahakkuk-tahsilât oranlarına ilişkin verilere de yer vermek yerinde olacaktır.

Tablo 10: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilât Oranları (Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk) (1970 - 2011)

Yıllar	Oran (%)
1970	88,5
1971	89,9
1972	88,7
1973	89,6
1974	82,3
1975	89,2
1976	91,0
1977	87,1
1978	84,0
1979	81,2
1980	82,5
1981	81,5
1982	79,0
1983	81,1
1984	81,8
1985	84,9
1986	88,0
1987	89,6
1988	90,7
1989	87,9
1990	85,9
1991	82,5
1992	81,7
1993	81,3
1994	82,8
1995	85,6
1996	88,1
1997	89,8
1998	89,5
1999	86,8
2000	90,5
2001	90,3
2002	91,4
2003	92,5

2004	93,0
2005	92,0
2006	92,2
2007	91,1
2008	89,7
2009	87,4
2010	86,2
2011	85,6
Not: 1- 1970-2005 yılları tahsilat oranları mahalli idare ve fon payları hariç, Red ve iadeler dahil tutarlara göre alınmıştır.	
2- 2006 - 2011 yılları tahsilat oranı mahalli idare ve fon payları ile red ve İadeler dahil tutarlara göre alınmıştır.	
3- 2008-2011 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına Asgari geçim indirimi tutarı dahildir.	

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm , (10.04.2012)

Tablo:10'da görüldüğü üzere gelir idaresi etkinliğinin önemli göstergelerinden biri olan tahakkuk-tahsilât oranlarında gelir idaresine yarı özerkliğin tanındığı 2005 yılından itibaren düşüş söz konusu olmuştur. İdare 2005 yılından itibaren tahakkuk eden vergi gelirlerinin giderek daha az bir miktarını tahsil edebilir bir performans ortaya koymuştur. Reform öncesi 2004 yılında %93'e kadar yükselmiş olan tahakkuk-tahsilât oranı reformun yapıldığı 2005 yılında %92'ye gerilemiş, 2006'da bu düzeyi korumuş ancak ilerleyen yıllarda sürekli gerileyerek 2011 yılı itibarıyla %85,6'ya düşmüştür. Bu durum vergi/GSYİH oranlarındaki artışın çizdiği olumlu tabloya gölge düşürücü bir nitelik arz etmektedir.

Etkinliğin ölçülmesinde fikir verebilecek bir başka gösterge olan hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri verilerine ilişkin aşağıda yer verdiğimiz Tablo:11 değerlendirildiğinde bu göstergenin etkinliğe ilişkin değerlendirmede çok anlamlı sonuçlar veremediği görülmüştür.

Tablo 11: Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (1991 - 2011) (TL)

Yıllar		Bütçe Kanunu		Gerçekleşen Tahsilat		Fark	Fark	
1991		69.950.000		78.642.770		8.692.770	12,4	
1991		77.950.000	1	78.642.770		692.770	0,9	
1992		139.750.000		141.602.094		1.852.094	1,3	
1993		243.600.000		264.272.936		20.672.936	8,5	
1993		265.200.000	1	264.272.936		-927.064	-0,3	
1994		473.000.000		534.888.082	2	61.888.082	13,1	2
1994		573.000.000	1	587.760.248	3	14.760.248	2,6	3
1995		880.000.000		1.084.350.504		204.350.504	23,2	2
1995		1.090.000.000	1	1.084.350.504		-5.649.496	-0,5	3
1996		2.073.000.000		2.244.093.830		171.093.830	8,3	
1997		4.368.000.000		4.745.484.021		377.484.021	8,6	
1998		8.900.000.000		9.228.596.187		328.596.187	3,7	
1999		14.200.000.000		14.802.279.916		602.279.916	4,2	
2000		24.000.000.000		26.503.698.413		2.503.698.413	10,4	
2001		31.777.000.000		39.735.928.150		7.958.928.150	25,0	
2001		37.710.000.000	1	39.735.928.150		2.025.928.150	5,4	
2002		57.911.000.000		59.631.867.852		1.720.867.852	3,0	
2003		85.955.000.000		84.316.168.756		-1.638.831.244	-1,9	
2004	*	99.173.000.000		101.038.904.000		1.865.904.000	1,9	
2005	*	118.950.000.000		119.250.807.000		300.807.000	0,3	
2006	**	146.449.000.000		151.271.701.000		4.822.701.000	3,3	
2007	**	173.861.616.000		171.098.466.000		-2.763.150.000	-1,6	
2008	**	187.504.321.000		184.800.355.000		-2.703.966.000	-1,4	
2009	**	220.602.859.000		189.963.543.000		-30.639.316.000	-13,9	
2010	**	212.555.871.000		228.298.799.000		15.742.928.000	7,4	
2011	**	250.769.413.000		275.654.143.000		24.884.730.000	9,9	
(1) Ek Ödenekli								
(2) Edv, Nav Ve Emtv Hariç								
(3) Edv, Nav Ve Emtv Dahil								
NOT:1991-2005 Rakamları Mahalli İdare Ve Fon Payları Hariç Red Ve İadeler Dahil Tutarlardır.								
(*) 2004-2005 Yılları Bütçe Kanununda Ve Önceki Yıllarda Red Ve İadeler Vergi Gelirleri İçerisinde Yer Aldığından, 2004-2005 yılları gerçekleşen tahsilat rakamlarına da red ve iadeler dahil edilmiştir.								
(**) 2006 - 2011 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahil Olduğundan, Aynı Baza getirmek için gerçekleşen tahsilat rakamlarına da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.								

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, (10.04.2012)

Hedeflenen-gerçekleşen vergi gelirleri verileri yıllar itibarıyla dalgalı bir seyir izlemekle birlikte 2005 yılından itibaren verilerin akışında GO modelinin etkinlik üzerine olumlu etkisini ortaya koyacak göze çarpan bir gelişim olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Reformun ilk yıllarında hedeflenenin az üzerinde vergi

toplandığı, ancak izleyen yıllarda gerçekleşen vergi gelirlerinin hedeflerin altına indiği görülmektedir. Reform tarihi ve müteakip zaman sürecinde verilerin gelişimi reform öncesi döneme oranla etkinlik artışı olduğunu gösterecek anlamlı bir farklılık taşımamaktadır.

İdarenin vergi tahsili için yaptığı masrafların seyri de idari performans açısından ipuçları verdiği için genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı ile gelir idaresi başkanlığı harcamalarının karşılaştırıldığı tabloyu da değerlendireceğiz.

Tablo 12: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2011)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.446.206	1.935.927	0,68

NOT: 1- Vergi Gelirleri Rakamları Brüt Olup, Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahil Tutarlardır.
2- 2008-2011 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirim Tutarı Dahildir.

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, (10.04.2012)

Tablo 12’de de görüldüğü üzere 2005 yılından itibaren gelir idaresi tarafından 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamalar 2009 yılı hariç sürekli bir azalma göstermiştir. Reform öncesi 0, 83 kuruş olan 100 TL vergi toplamının maliyeti, 2005 yılında 0,79’a düşmüş, bu düşüş muhtemelen 2008 yılında patlak veren küresel krizden kaynaklanan 2009 yılındaki 0,82 kuruş şeklindeki sıçramanın dışında istikrarlı bir seyir izleyerek, 2011 yılında 0,68 kuruşa gerilemiştir. Yani reform sonrasında idare vergileri daha az maliyetle toplamaya başlamıştır. Bu gelişmeyi etkileyen başka faktörlerin de bulunabileceği düşünülse de maliyetlerdeki azalışın

reformun yapıldığı yıldan itibaren ortaya çıkması yeni yapının katkısını bariz bir şekilde ortaya koymaktadır.

Yukarıdaki saydığımız göstergelere ilişkin veriler topluca değerlendirildiğinde Vergi/GSYİH ve vergi toplama maliyetlerine ilişkin olumlu tabloya rağmen tahakkuk-tahsilât oranlarındaki gerileme ve hedeflenen-gerçekleşen vergi gelirleri verilerinin anlamlı sonuçlar vermemesi gibi olumsuz göstergeler Gelir İdaresinin bağımsızlığının vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi konusunda kesin bir yargıya ulaşmamızı engellemektedir. Ayrıca tekrar belirtmek gerekir ki bu göstergeler GO modelinin etkinliğini ölçmede çok sağlıklı sonuçlar verebilecek nicelikte ve nitelikte değildir. Yine daha önce de belirtildiği gibi özerklik dışında gelir idaresinin yeniden yapılandırılması konusunda birçok çalışma yürütülmekte bunların etkinlik üzerindeki olumlu etkilerini özerkliğin etkilerinden ayırtırmak mümkün olmamaktadır. İlave olarak, özerk gelir idaresi yönetim modeline getirilen yukarıda açıkladığımız eleştiriler bu modelin etkinlik üzerine hiç olumlu etkisinin olmayacağı yönünde değil, bu etkinin ölçülmesinin güç olacağı, özerkliğe geçişin sağlam bilimsel nedenlerden ziyade algısal beklentilere dayandığı, özerklik olmadan da yapılacak diğer reformlarla etkinlik artışının sağlanabileceği gibi noktalarda toplanmaktadır. Bu eleştiriler yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı için burada tekrar belirtilmeyecektir. Ancak yaptığımız tüm analizler çerçevesinde varılan sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

- Gelir idaresi bağımsızlığı vergi idaresine ilişkin tüm sorunların çözümü olarak görülmemelidir. GO kurma, pahalıya mal olabilir, çok zaman alabilir ve gelir idaresi performansını gerçekten de geliştirmeyebilir.
- Herhangi bir yönetim modelini düşünmeden önce gelir idareleri, problemleri ve eksiklikleri açık bir şekilde tanımlamalı ve belirtmeli; uluslar arası en iyi uygulamalara dayalı olarak reform ve modernizasyon stratejilerini belirlemelidir. Sadece bundan sonra GO yönetim modelinin tanımlanan reform stratejilerini ve problemleri ne ölçüde karşılayacağını tam anlamda bir ölçümlemesi yapılabilir.
- Yönetim modeli ne olursa olsun, profesyonel ve etkili bir gelir idaresi kurma ve sürdürmede siyasi kararlılığın azami derecede önemli olduğu kabul edilmelidir.

- GO yönetim modeli tek başına gelişmiş etkinlik ve gönüllü uyumu sağlayamaz, dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını azaltamaz. GO kurulumu ciddi taahhütler ve reform planları ile desteklenmelidir.

Tüm bu yapılan değerlendirmeler ışığında sonuç olarak belirtilebilir ki, son yıllarda Türk Gelir İdaresinin özerkliğinin artırılması, tam özerklik sağlanması yönündeki büyük ölçüde IMF kaynaklı düşünceler tekrardan gözden geçirilmelidir. Tam özerklik düşüncesi hükümet tarafından konuya sıcak bakılmaması ve IMF ile yeni bir stand-by anlaşması yapılmaması neticesinde rafa kaldırılmış olmakla birlikte ileride bu konunun tekrardan gündeme gelmesi durumunda yukarıda belirtilmiş olan hususların karar vermede göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır. Özerkliğin artırılmasında temel gerekçe olarak etkinlik ve performans artışı sağlanacağı gösterilmektedir. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artacağı, vergi kayıp ve kaçığının da azalacağı beklenmektedir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bu sonuçların elde edilebilirliğinde belirsizlikler bulunmaktadır.

SONUÇ

Neo-liberal iktisadi paradigmanın kamu kesimine yansımaları olan yeni kamu işletmeciliği anlayışı çerçevesinde kamu kuruluşlarının özerk yönetim modeli ile tanıştırılması son otuz yıldır yaygın bir eğilim olarak ortaya çıkmıştır. Bu eğilimden gelir idaresi de payını almış, gelir idaresine bağımsızlık sağlanması son yıllarda önemli bir gündem maddesi haline gelmiştir. Bu çerçevede başta Afrika ve Latin Amerika ülkeleri olmak üzere birçok ülkede gelir idareleri bağımsız bir statüye kavuşturulmuştur. IMF ile ilişkiler kapsamında ülkemizde de gündeme gelen özerk gelir idaresi reformu 2005 yılında gerçekleştirilmiş, ancak sağlanan özerklik düzeyi IMF tarafından yeterli bulunmayarak daha fazla özerklik sağlanması talep edilmiştir. Bu bağlamda yaptığımız çalışmada bağımsızlığın gelir idaresinin etkinliği, vergiye gönüllü uyum ve sonuçta vergi kayıp ve kaçakları üzerine etkisi değerlendirilerek, daha fazla özerkliğin gerekliliği sorgulanmıştır.

Bağımsızlık, özerklik ve hatta kendi kendini yönetme dâhil, pek çok anlama gelmektedir, ancak kamu sektörü idaresi açısından devlet departmanının veya organının, yasal form ve statü, finansman ve bütçe, mali, insan kaynakları ve yönetsel uygulamalar bakımından devletten bağımsız çalışabilme derecesini ifade etmektedir. Belirli bir özerkliğe kavuşturulmuş gelir idareleri için uluslararası çalışmalarda ve literatürde Gelir Otoritesi (GO) terimi kullanılmakla birlikte genel kabul gören ve uygun bulunan bir gelir otoritesi tanımı bulunmamaktadır. Gelir otoritesi ve benzer terimler, yarı özerk gelir idaresi gibi, çeşitli yazarlar ve örgütler tarafından herhangi bir tanım yapılmadan kullanılmaktadır. Bizim de çalışmamızda belirli seviyede özerklik sağlanmış gelir idareleri için kullandığımız Gelir Otoritesi terimine anlam kazandıran anahtar koşullar özetle şöyledir:

- Yasal form ve statü açısından, GO'nun yetkilerinin açık ve anlaşılır olması; kurumsal kimlik veya statünün, önemli düzeyde bir özerkliğe izin verecek şekilde tasarlanmış ayrı yetkilendirme kanunları içerisinde şekillendirilmesi; maliye bakanı ile ilişkilerin esnekliği; özellikle insan kaynakları kanunları, tüzükleri, politikaları bakımından kamu hizmetlerinin normal alanının dışında kalınması özerklik düzeyini belirlemede önemlidir.

- Finansman açısında parlamenter ödenekler yoluyla normal finansmandan, toplanan gelirlerin yüzdesinin direkt alıkonulmasına kadarki seçenekler dizisi özerklik düzeyini belirler.

- Bütçe esnekliği açısından sınırlı esneklikten tam esnekliğe kadar tüm seçenekler giderek artan özerkliği ifade eder. Yani bütçe esnekliği arttıkça özerkliğe olumlu katkı sağlar.

- Operasyonel özerklik bakımından bakanın günü gününe otoriteye sahip olduğu bir durumdan operasyonel kararlarda bakan tarafından katılımın olmadığı duruma kadar seçenekler özerklik düzeyini belirler. Bu özerklik sağlandığında, GO personelini merkezde ve yerel birimlerde nasıl organize edeceğine, farklı yerlerde ne zaman ofis açık kapatacağına, organizasyonel yapıyı arzulanan şekilde ne zaman düzeltereğine karar vermede özgür olacaktır.

- Kamu hizmeti politikaları açısından özerklik önceleri kamu hizmeti alanı içerisinde olan daha sonra GO'nun politikalardan sorumlu olduğu tüm alanlarda, GO'nun üzerine düşen tüm kamu hizmeti kurallarına saygı duyulmasını sağlamaktır.

Bu alanlarda özerklik sağlandığı ölçüde GO yönetim modeli tam anlamıyla kurulmuş ve yerleştirilmiş olacaktır. GO modelinin ifade ettiği anlam bu olmakla birlikte ülkeleri bu modele yönlendiren, pek çok yazar ve uluslar arası örgüt tarafından da savunulan en önemli amaçlar ise şunlardır.

- GO modeli gelir idaresinin düşük etkinlik ve performans düzeyi problemini çözecek, sağlayacağı etkinlik ve verimlilik artışı ile vergiye gönüllü uyumu sağlayacak, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacaktır. Böylece vergi tahsilâtında meydana gelecek artışla devletin kaynak ihtiyacı problemi çözülecek, bütçe açıkları ve bu açıkların neden olacağı ekonomik rahatsızlıklar ortadan kalkacaktır.

- GO modeli yapılacak diğer reformlar açısından katalizör işlevi sağlayacaktır. Gelir idaresine özerklik sağlanması, yapılacak diğer reformlar için sağlam bir zemin oluşturulması açısından önemli görülmektedir. GO modeline geçiş her şeyden önce yapılacak reformlar açısından bir başlangıç noktası olmakta, hükümetin reformlar konusunda samimiyetinin bir göstergesi

olarak nitelendirilmektedir. GO modeline geçilmesi durumunda diğer reformların daha kolay ve süratli bir şekilde gerçekleştirilebileceği, aksi halde hayata geçirilmesinin de zor olacağı iddia edilmektedir.

Gelir idaresinin özerkliğinde gözetilen en önemli amaçlar bunlar olmakla birlikte konuyla ilgili yapılan araştırmalar ve ülke örnekleri değerlendirildiğinde GO modelinin bu amaçları gerçekleştirmede ne derece başarılı olabileceği konusunda soru işaretleri ortaya çıkmaktadır. Gelir idaresinde özerkliğin başarı veya başarısızlığını değerlendirmek üzere birçok çalışma yürütülmüş ancak hiçbirisinden modelin etkinlik ve verimliliğe etkisi konusunda sağlam sonuçlar elde edilememiştir. Bu konuda modele yöneltilen eleştiriler özetle şöyledir:

- Gelir idaresinin sıradan devlet departmanı olarak kaldığı durumla kıyaslandığında GO modelinin daha iyi bir idari performansa götüreceği şeklindeki önerme ne kanıtlanabilmiş ne de çürütülebilmiştir.
- Gelir idaresine özerklik tanıma konusundaki istekler daha çok sezgiseldir ve fayda- maliyet analizlerine dayandırılmamıştır.
- GO kurma kararı aşamasında sadece modelin avantajları üzerinde durulmuş, dezavantajlar göz ardı edilmiştir.
- GO modelinin hayata geçirilmesi uzun zaman alabilmekte ve maliyeti yüksek olabilmektedir. Harcanan kaynakların fırsat maliyeti söz konusudur.
- Uygulama sonrası değerlendirmeler GO modelinin bir özelliği olamamıştır. Sonuçta GO performansına ilişkin yeterli düzeyde değerlendirme de ortaya konulamamıştır.
- GO modelinin gerçekleştirilecek diğer reformlar için gerekliliği kanıtlanamamıştır. GO modelini tercih etmeyen birçok ülke bu reformları başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmiş, ciddi idari etkinlik ve performans artışı sağlamıştır. Bu durum GO modeli olmadan da bu reformların gerçekleştirilebileceğini ortaya koymuştur.

Özerkliğin artırılmasında temel gerekçe olarak etkinlik ve performans artışı sağlanacağı gösterilmektedir. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artacağı, vergi kayıp ve kaçığının da azalacağı beklenmektedir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere bu sonuçların elde edilebilirliğinde belirsizlikler bulunmaktadır. Ayrıca ülke örneklerinde de görüldüğü gibi gerçekleşen olumlu gelişmeleri etkileyen gelir

idaresinde bağımsızlık dışında birçok faktör bulunmaktadır. Bu durum, yaşanan gelişmelerin özerklik artışından kaynaklanıp kaynaklanmadığı veya ne kadarının özerklik artışından kaynaklandığı konusunda soru işaretleri doğurmaktadır.

Tezimizin son bölümünde incelenen ülke örnekleri ve bu ülkelere ilişkin bazı performans göstergelerinin seyri göstermiştir ki özerklik tüm ülkelerde idari performansı aynı şekilde etkilememiştir. İncelenen ülkelerin yarıya yakınında ne kadarının sağlanan özerklikten kaynaklandığı bilinmeyen bir performans artışı olurken diğer yarısında performansta herhangi bir olumlu etki olmamış hatta bazılarında performans düşüşü yaşanmıştır. Performans artışı yaşanan ülkelerin bazılarında ise uzun vadede bu artış korunamamış bir müddet sonra düşüşler yaşanmıştır. Türkiye’de de gelir idaresine özerklik tanındığı yıldan itibaren bazı performans göstergelerinin seyri incelendiğinde bazı göstergelerin olumlu, bazılarının ise olumsuz bir seyir gösterdiği görülmüştür. Tüm bu örneklerden anlaşılan odur ki gelir idaresinin bağımsızlığının idari etkinlik ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçakları üzerinde olumlu bir etki sağladığını kesin bir şekilde ortaya koymak mümkün değildir. Çünkü böyle bir sonuca ulaşmak için ne incelenen ülkelerin sayısı, ne kullanılan göstergelerin niteliği uygun değildir. Sağlıklı sonuçlara ulaşmayı sağlayacak bir örneklem büyüklüğü ve sağlam bir performans ölçüm modeli henüz mevcut değildir.

Gelir idaresinde bağımsızlık lehinde savunulan en önemli argümanlardan birisi de arttırılmış özerkliğin yapılacak diğer reformlar için ortam sağlayacağı, özerk gelir idarelerinin diğer reformları daha kolay gerçekleştirebileceğidir. Ancak gelir idaresi özerk olmayan ülke örneklerinde de açıkça görülmüştür ki özerklik olmadan da bu reformlar gerçekleştirilebilmekte, önemli idari performans artışları sağlanabilmektedir. Bu ülkelerde reformların gerçekleştirilmesinde gelir idaresine sağlanan özerklik değil, reform hareketlerini destekleyen siyasi irade etkili olmuştur.

Sonuç olarak şunu ifade edebiliriz ki bağımsız bir gelir idaresi tüm sorunların çözümü değildir. Gelir İdaresinin bağımsızlığı tek başına gelişmiş etkinlik ve gönüllü uyumu sağlayamaz, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltamaz. Gelir İdaresine bağımsızlık sağlanması ciddi taahhütler ve reform planları ile desteklenmelidir. Esasen bazı ülke örneklerinde bağımsızlık sonrası görülen performans artışlarının sebebi de reformlara

verilen siyasi destektir. Siyasi desteğin azalması ile birlikte bu ülkelerde gelir idaresinin etkinliğinin tekrardan azaldığı görülmüştür.

Bu doğrultuda son yıllarda ülkemizde IMF ile ilişkiler kapsamında gündeme gelen Gelir İdaresi Başkanlığının özerkliğinin arttırılması konusu bu tespitler doğrultusunda değerlendirilmelidir. Her ne kadar hükümetin konuya sıcak bakmaması ve yeni stand-by anlaşması yapılmaması sonucu rafa kaldırılmışsa da ileride tekrardan gündeme gelmesi durumunda bu değerlendirmelerin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006

Arıkan Zeynep ve Hakan Ay. “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri Ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, 1995, ss.1-8

Arıkan, Zeynep ve Ahmet Akdeniz. “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social Economic & Business Studies**, Sayı:5/6, ss.285-338

Arıoğlu, Osman. “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:286, 2005, ss.1-5

Arpacı, Altar Ömer. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gerekli Hususlar”, **Vergi sorunları Dergisi**, Sayı:186, 2004, ss.94-105

Ay, Hakan. Maliye Tarihi (Ders Notları), İzmir, 2003

Bardak, Ahmet. “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, s.4, YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları, No:8, Nisan 2010, <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/abardak.pdf>, (14.11.2011)

Batırel, Ömer Faruk. “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:282, 2005, ss.4-7

Batırel, Ömer Faruk. “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası**, Sayı:175, ss.42-44

Bilir, Arif. “Yarı Otonom Gelir İdaresi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:27, 2005, ss.20-24

Bozkır, Ender ve Selçuk Tekin. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:128, 2003

Boy, Kadir. “Kayıtdışı ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 247, 2002, ss.14-24

Çelik, Celal. “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 284, 2005, ss.1-8

Çelik, Fikret. “Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları”, (yüksek lisans tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi Bölümü), 2006

Coşar, Abbas. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:179, 2003, ss.62-71

Çölgezen, Övül. “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:347, 2010, ss.73-77

Crandall, William. Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration And The Revenue Authority Model, **Technical Notes And Manuals**, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2010
<http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24.12.2011)

Crandall, William and Maureen Kidd. Revenue Administration: A Toolkit For Implementing A Revenue Authority, **Technical Notes And Manuals**, International Monetary Fund Caribbean Regional Technical Assistance Centre And Fiscal Affairs Department, 2010, <http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24.12.2011)

Delay Simon, Nick Devas and Michael Hubbard. The Reform Of Revenue Administration, A Study For The Department For The International Development, 1998, s.3, <http://www.gsdr.org/docs/open/PF1.pdf>, (23.05.2011)

Devlet Planlama Teşkilatı. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001

Devrim, Fevzi. Kamu Maliyesine Giriş, İlkem Ofset, 4. Baskı, İzmir, 2002, s.256

Doğan, Can. Yapısal Değişikliklerin Dış Dinamikleri ve Gelir İdaresinde Bağ Bozumu”, **Vergi Dđnyası Dergisi**, Sayı:248, 2004, ss.32-41

Doğan, Hasan. “Vergide Kayıtdışılık Önlenecek İsteniyorsa”, **Vergi Dđnyası Dergisi**, Sayı:289, 2005

Duran, Metin. “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:192, Eylül 2004, ss.30-37

DPT, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1967 – 1983, Ankara, Ocak 1963, s.80
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan1.pdf>, (20.04.2012)

DPT, İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1968 – 1972, s.21, 107, 108,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan2.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Üçüncü Beş yıllık Kalkınma Planı: 1973 – 1977, s.875,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan3.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1979 – 1983, s.265,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan4.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1985 – 1989, s.22, 35,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan5.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1990 – 1994, s.34,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan6.pdf>, (20.04.2010)

DPT, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 1996 – 2000, s.106,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/vii/plan7.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: 2001 – 2005, s.28, 212,
<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf>, (20.04.2012)

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001

Forum on Tax Administration. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comperative Information Series (2008), **Centre For Tax Policy And Administration OECD**, 2009,

<http://www.oecd.org/tax/taxadministration/42012907.pdf>, (24/12/2011)

Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir İdaresinin Tarihi Gelişimi,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103> (11.04.2012)

Gelir İdaresi Başkanlığı. 2011 Mali Durum Raporu, www.gib.gov.tr (11.04.2012)

GİB 2012 Performans Programı, s.26, www.gib.gov.tr

Gill, Jit B.C.. Nuts And The Bolts Of The Revenue Administration Reform,

Working Paper, Raport No:33181, 2010, s. 3,

<http://www.worldbank.org/home>publications>documents&reports>alldocuments>researchresults>, (24/12/2011)

Gündüz, Zeki. “Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?”

<http://www.muhasetr.com/makaleler/020/>, (erişim tarihi: 10.09.2011)

Jenkins, Glenn P.. “Modernization of Tax Administration: Revenue Boards and Privatization as Instrument for Change,” **Bulletin for International Fiscal Documentation** (February), s.77,

http://www.queensjdiexec.org/publications/qed_dp_113.pdf (23.05.2011)

Karayılan, İlhan ve Doğan Alantar. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”,

Yaklaşım Dergisi, 2003,

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3701#ust2>, (08.09.2011)

Kayı, Emre. “Vergi Cennetleri”, www.dengeymm.com, (10.09.2011)

Kidd, Maureen and William Crandall. Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success, **IMF Working Paper**, International Monetary Fund Fiscal Affairs Department, 2006, s.16, <http://www.imf.org/external/ns/search.aspx>, (24/12/2011)

Kılıçdaroğlu, Kemal. “Niçin Gelir İdaresi Yeniden Yapılanmak Zorundadır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:250, 2002, ss.1-6

Mann, Arthur. Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries?, **A Practical Guide, Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization Project**, 2004, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADC978.pdf (23.05.2011)

Öz, Ersan ve Birol Karakurt. “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt:44, Sayı:510, 2007, ss.80-90

Pedük, Türkben. “Gelir İdaresinin Güçlendirilmesi Ne Durumda?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:195, 2005, ss.6-8

Pedük, Türkben. “Gelir İdaresinde Güçlendirme ve Kapasite Artırımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:208, 2010, ss.12-14

Pur, Hüseyin Perviz. Maliye Bakanlığının Sorunları Yeniden Yapılanma ve Organizasyon Modeli, archive.ismmmo.org.tr/.../08-HUSEYIN%20PERVIZ%20PUR26.doc (erişim tarihi 19.04.2012)

Sarılı, Mustafa Ali. “Türkiye’de Vergi Tahsilâtında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılanmalıdır?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:262, 2003, ss.34-52

Sofuoğlu, Ahmet. Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:191, 1997, ss.54-60

Taliercio, Robert. Designing Performance: Semi-Autonomous Revenue Authority Model İn Africa and Latin America (Washington:World Bank) 2004, s.5 <http://elibrary.worldbank.org/docserver/download/3423.pdf?expires=1345727489&id=id&accname=guest&checksum=14A026103A429BE39B7E8F9A278C195F> (23.05.2011)

Tosuner, Mehmet. “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:85, 1995, ss.12-17

Tuncer, Sebahattin. “Gelir İdaresi Başkanlığı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:152, 2005, ss. 45-51

Yıldırım, Adnan. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması ve Modernizasyon Projesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:179, 1996, ss.15-17

Yumuşak, İbrahim. “Kırk Kırık Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=2560> (24.04.2012)

17. Stand-By, IMF ile yapılan Stand-By Düzenlemesine İlişkin 09.12.1999 Tarihli Niyet Mektubu, s.8, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

17. Stand-By, 10. Gözden Geçirmeye İlişkin 20.11.2001 Tarihli Niyet Mektubu, s.9, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

18. Stand-By, 3. Gözden Geçirmeye ilişkin 30 Temmuz 2002 tarihli Niyet Mektubu, s.5, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

18. Stand-By, 5. Gözden Geçirmeye İlişkin 25 Temmuz 2003 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.7, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

18. Stand-By, 7. Gözden Geçirmeye İlişkin 2 Nisan 2004 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.4, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

19. Stand-By, Yeni Stand-By Düzenlemesi'ne ilişkin 26 Nisan 2005 tarihli Niyet Mektubu, s.9, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

19. Stand-By, 1. ve 2. Gözden Geçirmelere İlişkin 24 Kasım 2005 Tarihli Niyet Mektubunun Tercümesi, s.6, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler>, (20.04.2012)

19. Stand-By, 3. ve 4. Gözden Geçirmelere ilişkin 07 Temmuz 2006 tarihli Niyet Mektubu, s.10, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)

19. Stand-By, 5. Gözden Geçirmeye ilişkin 27 Kasım 2006 tarihli Niyet Mektubu, s.6, <http://www.hazine.gov.tr/uluslarasiekonomikilisikiler> (20.04.2012)