

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**TÜRK GELİR İDARESİ’NİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ:
TRABZON İLİNDE MÜKELLEF VE VERGİ DAİRESİ PERSONELİNİN
ALGI VE TUTUMLARININ ÖLÇÜMÜ**

DOKTORA TEZİ

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

ARALIK - 2021

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**TÜRK GELİR İDARESİ’NİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ:
TRABZON İLİNDE MÜKELLEF VE VERGİ DAİRESİ PERSONELİNİN
ALGI VE TUTUMLARININ ÖLÇÜMÜ**

DOKTORA TEZİ

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cemil RAKICI

ARALIK - 2021

TRABZON

ONAY

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ tarafından hazırlanan “Türk Gelir İdaresi’nin Etkinliğinin İncelenmesi: Trabzon İlinde Mükellef ve Vergi Dairesi Personelinin Algı ve Tutumlarının Ölçümü” adlı bu Çalışma 03.02.2022 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Abdulkadir TOPAL	Başkan	☐	☐	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Birol KARAKURT	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ	Üye	☐	☐	
Prof. Dr. Gökhan DÖKMEN	Üye	☐	☐	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

Prof. Dr. Tülay İLHAN NAS

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

22.12.2021

ÖNSÖZ

Kamunun en önemli finansman kaynağının yani vergilerin tahsilatından sorumlu olan gelir idarelerinin etkinliğine yönelik arayışlar devam etmektedir. Nitekim, son yıllarda gelir idarelerinin rolü ve sorumluluk alanları genişlemektedir. Bu bağlamda, gelir idareleri vergi ile ilgili fonksiyonlarının yanında vergi dışı fonksiyonlar da yerine getirmektedir. Gelir idarelerinin artan rol ve sorumlulukları nedeniyle gelir idarelerinde etkinlik konusu ön plana çıkmaktadır.

Bu Çalışma’da, Türk Gelir İdaresi etkinlik açısından değerlendirilerek, idarenin mevcut sorunlarına çözüm önerisi getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak, etkinlik konusu geniş bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Gelir idarelerinde etkinliği sağlamak amacıyla yarı özerk yapılanmaya yönelim, tüm yönleri ve ülke örnekleri ile değerlendirilmiştir. Gelir idarelerinde etkinliğe yönelik ilkeler, çeşitli kurumların perspektifinden ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Akabinde, gelişmiş ülke gelir idarelerinden bazıları incelenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise, etkinlik bakımından çok yönlü olarak değerlendirilmiştir. Çalışma’da, mükellef ve personel grubuna ayrı ayrı anket uygulanıp alan araştırması yapılarak, vergi ve vergi dairesi ile ilgili algı ve tutumlar ölçülmüştür. Böylece, teorik ve uygulamaya dayanan alt yapı alan araştırması ile desteklenerek çeşitli çözüm önerileri ortaya konmuştur.

Bu Çalışma’nın her aşamasında kıymetli bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışmanım Sayın Prof. Dr. Cemil RAKICI’ya, Sayın Prof. Dr. Birol KARAKURT’a, Sayın Prof. Dr. Abdulkadir TOPAL’a ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Nagihan BİRİNCİ’ye saygı ve hürmetlerimi sunarak teşekkür ederim. Değerli görüş ve katkılarından dolayı Sayın Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ ve Sayın Prof. Dr. Gökhan DÖKMEN’e teşekkür ederim. Çalışma sürecinde destek ve sabrını esirgemeyen eşim Öğrt. Gökhan BOZDAĞ’a, hayatımdaki tüm emek ve gayretleri için annem Suna AYDOĞDU’ya ve babam Şeref AYDOĞDU’ya teşekkürlerimi sunarım.

Aralık, 2021

Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XVI
KISALTMALAR LİSTESİ	XVII
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GELİR İDARESİNİN FONKSİYONLARI VE GELİR İDARESİNDE ÖZERKLEŞME EĞİLİMİ	5-62
1.1. Gelir İdaresinin Fonksiyonları.....	5
1.1.1. Gelir İdaresinin Temel Fonksiyonları	6
1.1.2. Gelir İdaresinin Genişleyen Rolü ve Fonksiyonları.....	9
1.1.2.1. Gelir İdarelerinin Vergi Dışı Fonksiyonları.....	9
1.1.2.2. Sosyal Güvenlik Primlerinin Gelir İdareleri Tarafından Tahsilatının Rasyoneli.....	12
1.1.2.2.1. Parafiskal Gelirler.....	12
1.1.2.2.2. Sosyal Güvenlik Kavramı ve Gelişim Süreci	13
1.1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Primleri ile Vergilerin Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesinin Nedenleri ve Avantajları	15
1.1.2.2.4. Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergilerin Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesine Yönelik Ülke Uygulamaları.....	18
1.1.2.2.5. Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu’nun Mevcut Durumunun Mali Açından Değerlendirilmesi.....	19
1.1.3. Gelir İdaresinin Fonksiyonlarını Gerçekleştirmesinde Üçüncü Taraf (Third Party) Hizmeti.....	24
1.1.4. Gelir İdaresinin Üçüncü Taraf Bilgi Kullanımı	26
1.2. Gelir İdarelerinde Özerklik.....	27
1.2.1. Özerklik ve Yarı Özerk Gelir İdaresi Kavramları.....	27

1.2.2. Gelir İdarelerindeki Özerkleşmenin Gerekçeleri	28
1.2.3. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin Avantajları ve Dezavantajları	31
1.2.4. Dünya Geneline Gelir İdarelerinde Kurumsal ve Organizasyonel Yapı	32
1.2.4.1. Gelir İdarelerinde Kurumsal Yapı	32
1.2.4.2. Gelir İdarelerinde Organizasyonel Yapı	35
1.2.5. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin Temel Karakteristik Özellikleri	38
1.2.5.1. Bütçe Yönetimi ve Finansman Mekanizması	38
1.2.5.2. İnsan Kaynakları Yönetimi	40
1.2.5.3. Organizasyon ve Planlama	42
1.2.5.4. Yaptırım Gücü ve Uygulama	43
1.2.5.5. Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı	44
1.2.6. Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksi (Operational Autonomy Index)	46
1.2.7. Gelir İdarelerinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksleri	47
1.2.8. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin İlk Örneklerinden Seçilmiş Ülke Örnekleri	49
1.2.8.1. Peru	49
1.2.8.2. Güney Afrika	52
1.2.8.4. Tanzanya	55
1.2.8.5. Kenya	57
1.2.8.6. Ekvador	59
1.2.8.7. Gana	61

İKİNCİ BÖLÜM

2. GELİR İDARELERİNDE ETKİNLİK VE TÜRK GELİR İDARESİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	63-155
2.1. Gelir İdarelerinde Etkinlik	63
2.1.1. Amerikan Vergi İdareleri Merkezi (Inter-American Center of Tax Administrations [CIAT])’nin Etkin bir Gelir İdaresine Yönelik İlkeleri	64
2.1.2. Vergi idarelerine Yönelik Durum Tespiti Yapma Kuruluşu (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT])’nun Gelir İdaresinin Etkinliğini Belirleyen Performans Göstergeleri	65
2.1.3. İngiltere Kabine Ofisi Davranış Bilimleri Ekibi (United Kingdom [UK] Cabinet Office Behavioural Insights Team)’nin Gelir İdarelerine Yönelik İlkeleri	66
2.1.4. Avrupa Birliği Komisyonu (European Commission)’nun Gelir İdaresi İlkeleri	67
2.2. Gelişmiş Ülke Gelir İdarelerinden Seçilmiş Ülke Örnekleri	68
2.2.1. Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service [IRS])	68

2.2.2. Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office [ATO]).....	74
2.2.3. Kanada Gelir İdaresi (Canada Revenue Agency [CRA])	78
2.2.4. İngiliz Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs [HMRC])	81
2.2.5. Japonya Ulusal Gelir Ajansı (National Tax Agency [NTA]).....	84
2.2.6. Danimarka Vergi Bakanlığı (Skatteministeriet-The Danish Ministry of Taxation).....	87
2.2.7. İtalya Gelir İdaresi Hizmetleri	89
2.3. Türk Gelir İdaresinin Tarihsel Gelişimi	92
2.3.1. Osmanlı Devleti Dönemi Maliye Teşkilatı	92
2.3.1.1. Tanzimat Öncesi Maliye Teşkilatı, Hazine Yapısı ve Bütçe	93
2.3.1.1.1. Tanzimat Öncesi Maliye Teşkilatı.....	93
2.3.1.1.2. Tanzimat Öncesi Hazine Yapısı	95
2.3.1.1.2.1. III. Selim Öncesi Hazine.....	95
2.3.1.1.2.1.1. İç Hazine (Enderun, Hazine-i Hassa).....	96
2.3.1.1.2.1.2. Dış Hazine (Birun, Hazine-i Amire, Miri Hazine).....	96
2.3.1.1.2.2. III. Selim Sonrası Hazine (Çok Hazine Dönem)	97
2.3.1.1.3. Tanzimat Öncesi Bütçe.....	98
2.3.1.2. Tanzimat Sonrası Maliye Teşkilatı, Hazine Yapısı ve Bütçe	99
2.3.1.2.1. Tanzimat Sonrası Maliye Teşkilatı.....	99
2.3.1.2.2. Tanzimat Sonrası Hazine Yapısı	101
2.3.1.2.3. Tanzimat Sonrası Bütçe Düzenlemeleri	102
2.3.2. Cumhuriyet Dönemi Maliye Teşkilatı ve Gelir İdaresi Hizmetleri.....	103
2.3.2.1. Cumhuriyet Dönemi Maliye Teşkilatı	103
2.3.2.2. Cumhuriyet Dönemi Gelir İdaresi Hizmetleri	104
2.3.2.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı	105
2.3.2.2.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görevleri.....	105
2.3.2.2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı.....	107
2.3.2.2.1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı	107
2.3.2.2.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatı	112
2.3.2.2.1.2.2.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları.....	112
2.3.2.2.1.2.2.2. Gelir Müdürlükleri.....	114

2.3.2.2.1.2.2.3. Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Bağlı Vergi Daireleri.....	114
2.4. Türk Gelir İdaresinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi	115
2.4.1. Vergi Gelirleri	116
2.4.1.1. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı.....	116
2.4.1.2. Hedeflenen-Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri	117
2.4.1.3. Bütçe Vergi Gelirlerinin Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı	119
2.4.1.4. Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk Oranı	120
2.4.2. Vergi Yapısı	121
2.4.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	122
2.4.2.2. Türkiye’de Gelir Vergisi Tahsilatının Dağılımı	124
2.4.3. Nüfus, İş Gücü ve Kayıtlı Mükellef Sayıları	126
2.4.4. Kayıt Dışı Ekonomi	127
2.4.5. Vergi Maliyetleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Harcamaları.....	133
2.4.6. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın Mevcut Durumu ve Etkinliği	134
2.4.6.1. Yüksek Gelir Grubundaki Bireyler İçin Gelir İdaresine Bağlı Özel Bir Birimin Gerekliliği	136
2.4.7. Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı	138
2.4.7.1. VEDOP Projesi.....	138
2.4.7.2. VEDOP Projesinin Getirileri	139
2.4.8. Vergi Boşluğu	141
2.4.9. Vergi Karmaşıklığı.....	143
2.4.9.2. Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi (Sadeleştirilmesi) için Öneriler	149
2.4.9.3. Vergi Basitleştirme İşleminin Profesyonelleşmesinin İlk Adımı: Vergi Basitleştirme Ofisi.....	150
2.4.9.4. Vergi Karmaşıklık Endeksi.....	152

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ VE VERGİ DAİRESİ İLE İLGİLİ ALGI VE TUTUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI	156-207
3.1. Literatür Özeti.....	156
3.2. Araştırmanın Önemi	157
3.3. Araştırma Yöntemi	158
3.3.1. Araştırmada Ana Kütlenin ve Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi	158
3.3.2. Anket Yöntemi.....	159

3.4. Araştırmanın Bulguları	160
3.4.1. Personele Uygulanan Anketteki Bulguların Değerlendirilmesi	160
3.4.1.1. Personele İlişkin Demografik Özellikler	161
3.4.1.2. Personel Anketindeki Önergelerin Frekans Dağılımı	162
3.4.1.2.1. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	162
3.4.1.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	163
3.4.1.2.3. İş Tatmini/Memnuniyetine İlişkin Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	170
3.4.1.2.3.1. Demografik Özelliklere Göre Personelin İş Tatmini/Memnuniyet Düzeyinin Karşılaştırılması	175
3.4.1.2.4. Vergi Karmaşıklığı ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	177
3.4.2. Mükellefe Uygulanan Anketteki Bulguların Değerlendirilmesi	177
3.4.2.1. Mükelleflere İlişkin Demografik Özellikler	177
3.4.2.2. Mükellef Anketindeki Önergelerin Frekans Dağılımı	179
3.4.2.2.1. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	179
3.4.2.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	183
3.4.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetler ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	191
3.4.2.2.4. Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı	196
3.4.2.2.4.1. Demografik Özelliklere Göre Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşüncelerinin Karşılaştırılması	197
3.4.3. Personel ve Mükellef Anketlerindeki Ortak Önergelerin Değerlendirilmesi	199
SONUÇ VE ÖNERİLER	208
KAYNAKÇA	214
EKLER	239
ÖZGEÇMİŞ	244

ÖZET

Vergi gelirleri devletin en önemli finansman kaynağı olup gelir idareleri tarafından tahsil edilmektedir. Karşılıksız olarak alınan, kişilerin satın alma gücünde azalma meydana getiren vergi gelirlerinin yönetimi önem arz etmektedir. Gelir idarelerinde, iyi bir vergi yönetimi için daha özerk bir yapılanma eğilimi 1990'lı yıllardan itibaren hız kazanmıştır. Öte yandan, gelir idareleri vergi dışı fonksiyonlar üstlenerek rolü ve sorumlulukları artan kurumlar haline gelmiştir. Bu bağlamda, gelir idarelerinde etkinlik konusu ön plana çıkmakta ve etkinliğe yönelik arayışlar devam etmektedir. Bu çalışmada, Türk gelir idaresinin mevcut durumu ve etkinliği çok yönlü bakış açısıyla değerlendirilerek sorunlarına çözüm önerileri sunulacaktır.

Çalışmada, gelir idaresine ilişkin teorik açıklamalar ve uygulama örneklerinden sonra, anket yöntemi kullanılarak alan araştırması yapılmıştır. Verginin iki önemli aktörü olan vergi dairesi personeli ve mükellefe, Trabzon ilinde, vergi ve vergi dairesi ile ilgili algı ve tutumların değerlendirilmesine yönelik anket formları uygulanmıştır. Her iki grup için elde edilen çalışma bulgularına göre, vergi karmaşıklığı önemli bir sorun teşkil etmektedir. Öte yandan vergi sistemi adaletsizliğine ilişkin genel bir algı söz konusudur. Yürürlükte gereğinden fazla vergi türü olduğuna inanılmaktadır. Vergi kaçakçılığına yönelik cezaların caydırıcı olmadığı düşüncesi hakimdir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu hizmetler ise olumlu karşılanmaktadır. Personel açısından vergi dairelerinin fiziki kapasitelerinin iyileştirilmesi ve hizmet içi eğitimlerin geliştirilmesi önemli taleplerdendir. Mükellefe göre, Gelir İdaresi Başkanlığı daha şeffaf bir tutum sergilemeli ve kamuoyunu sürekli bilgilendirmeye daha istekli olmalıdır. Bunlarla birlikte, vergi afları özellikle dürüst mükellefler için olumsuz karşılanmakta, vergi oranları yüksek bulunmakta ve vergi ile ilgili iş ve işlemlerin sadeleşmesi gerektiği düşüncesi ağır basmaktadır.

Demografik özelliklere göre iş tatmini/memnuniyeti düzeyi karşılaştırılarak, aylık gelir düzeyi arttıkça personelin iş tatmini/memnuniyet düzeyinin arttığı bulgusuna erişilmiştir. Mükellef grubuna ise, demografik özelliklere göre vergi karmaşıklığına ilişkin çeşitli farklılık testleri yapılmıştır. Buna göre, ticari kazanç sahibi mükelleflerin ücret ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısı daha yüksektir. Ayrıca, 51-60 yaş grubundaki mükelleflerin diğer tüm yaş gruplarındaki mükelleflere göre vergi karmaşıklığı algısı daha yüksek olduğu bulgusuna erişilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Gelir idareleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, Etkinlik, Mükellef

ABSTRACT

Tax revenues are the state's most important source of funding, and they are collected by revenue administrations. It is critical to manage tax revenues that are received unrequitedly and create a loss in citizens' purchasing power. Since the 1990s, a more autonomous structure trend for effective tax management has developed in revenue administrations. On the other hand, they have evolved into entities with growing roles and responsibilities by performing non-tax functions. In this setting, the issue of efficiency in revenue administrations comes to the fore, and the search for efficiency administration efficiency continues. From a multidimensional perspective, the current situation and efficiency of the Turkish tax administration will be evaluated, and solutions to its problems will be proposed.

Following theoretical explanations and application examples on revenue administration, a field study was conducted in Trabzon province using the survey method in the current research. In order to assess taxpayers' perceptions and attitudes toward the tax and tax offices, questionnaires were distributed to tax office personnel and taxpayers, the two most important actors in the tax system. According to the study's findings, tax complexity is a major problem for both groups. On the other hand, there is a common belief of the tax system as being unfair. It is thought that the Turkish tax system has an excessive number of tax types. The prevalent view is that the penalties for tax evasion are ineffective as a deterrent. The services offered by the Turkish Revenue Administration are welcomed. Improving the physical capacity of tax offices and developing in-service training are important personnel demands. The Turkish Revenue Administration, according to taxpayers, should be more transparent and willing to keep the public informed. Furthermore, tax amnesties are viewed negatively, particularly by honest taxpayers. Moreover, tax rates are perceived to be high, and the idea that tax-related business and transactions should be simplified is prevalent.

Based on the demographic characteristics, it was revealed that as the salary of tax office personnel increases, their job satisfaction/satisfaction level increases. Regarding the taxpayer group, difference tests were performed in terms of tax complexity. As a consequence, taxpayers with commercial income perceive tax complexity to be greater than taxpayers with wage and self-employment earnings. Furthermore, it was observed that taxpayers belonged to the age group 51-60 have a greater perception of tax complexity than taxpayers of all other age categories.

Keywords: Revenue Administrations, Turkish Revenue Administration, Efficiency, Taxpayer

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Gelir İdaresinin Vergi Dışı Fonksiyonları	10
2	OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Primlerinin Vergi Gelirleri ve GSYİH İçindeki Payı ile Gelir İdarelerinin Sosyal Güvenlik Primlerini Tahsil Etme Sorumluluğu (2018).....	16
3	Sosyal Güvenlik Primleri Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesine Dair Avantajlar ve Bazı Uygulama Örnekleri	17
4	İsveç ve Bulgaristan'da Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergi Tahsilatının Tek Bir Kurum Bünyesinde Birleştirilmesi	18
5	SGK'nın Gelir-Gider Dengesi (2002-2020).....	19
6	SGK Prim Gelirlerinin Emekli Aylığı ve Sağlık Ödemelerini Karşılama Durumu (2002-2020).....	22
7	SGK'ya Yapılan Bütçe Transferleri (1998-2020).....	23
8	Gelir İdarelerinin Üçüncü Taraf Hizmet Sunumundan Yararlanması	25
9	Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapısı	33
10	Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde Bütçe Yönetimi (2018).....	38
11	Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi (2017).....	41
12	Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde Organizasyon ve Planlama Yetkisi (2017).....	42
13	Gelir İdarelerinde Dijital Dönüşüm Düzeyi (Europe, The Middle East, India and Africa [EMEIA]).....	45
14	Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksini Oluşturmak İçin Kullanılan Göstergeler.....	46
15	Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksi Skorları	46
16	Gelir İdarelerinde Hesap Verebilirlik Endeksi ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksini Oluşturmak İçin Kullanılan Göstergeler.....	48
17	Gelir İdarelerinde Hesap Verebilirlik Endeksi ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksi Skorları	49
18	IRS'nin Modernizasyon Planı	72
19	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)	116
20	Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri (2000-2020).....	117
21	Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide/Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (2000-2020).....	119

22	Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk Oranı (2000-2020)	121
23	Genel bütçede Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Tahsilatının Dağılımı (2020).....	122
24	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Belirli Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2018) (%)	123
25	Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilatının Tarh Yöntemlerine Göre Dağılımı (2020)	124
26	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Nüfus/İş Gücü/Kayıtlı Mükellef Sayısı (2018)	126
27	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi (%)	127
28	Seçilmiş Ülkelerde Kayıt Dışı İstihdamın ve Tarım Dışı Kayıt Dışı İstihdamın Toplam İstihdam İçindeki Payı (%).....	129
29	Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Takozu (2019).....	130
30	Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Harcamaları ve Tahsilat Maliyetleri (2002-2020)	133
31	VEDOP Projeleri	139
32	Vergi Karmaşıklığının Çeşitli Endekslerle Değerlendirilmesi	145
33	Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yayımlanan Özelge Sayısı (2015-2020)	147
34	Vergi Harcamalarının Çeşitli Ekonomik Göstergeler İçindeki Payı (2019) (%)	148
35	İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin Vergi Karmaşıklık Endeksi	154
36	Personele İlişkin Demografik Özellikler	161
37	Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi Vergi Uyumunu Azaltmaktadır	162
38	Vergi Denetimleri Yeterli Düzeydedir	163
39	Çalıştığım Vergi Dairesinde Personel Sayısı Yeterlidir	164
40	Çalıştığım Vergi Dairesinde Fiziki Kapasite (Bina, Araç-Gereç vb.) Yeterlidir	164
41	Çalıştığım Vergi Dairesinde Güncel Teknolojik İmkanlardan Faydalanılmaktadır	165
42	Hizmet İçi Eğitimler Yeterli Düzeydedir.....	166
43	Hizmet İçi Eğitimler Değişen Koşullara Uyum Sağlamama Yardımcı Olmaktadır	166
44	Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler gibi Vergi Yardımcıları Vergi Dairelerinin İşini Kolaylaştırmaktadır.....	167
45	Yetki ve Sorumluluk Alanım Açık Olarak Belirlenmiştir	168
46	Kurumda Stratejik Yönetim Anlayışı Benimsenmiştir	168
47	Kurumda Halkla İlişkiler Memnun Edici Düzeydedir.....	169
48	Gelir İdaresi Başkanlığı Mükelleflerin Vergisel Yükümlülüklerini Kolaylıkla Yerine Getirmelerine Yönelik Çalışmalar Yapmaktadır	169
49	Görev Tanımının Gerektirdiği İş Yapmaktayım	170
50	Özlük Haklarımı Biliyorum.....	170
51	Mesleğimde Yükselme İmkânım Vardır.....	171
52	Aldığım Ücreti Yeterli Buluyorum.....	171

53	Özel Sektörde Benzer Pozisyonlardaki Kişilere Göre Daha Az Gelir Elde Etmekteyim.....	172
54	Performansa Göre Teşvik Sistemi (Ödül, Ek Gelir vb.) İş Motivasyonumu Arttırır.....	172
55	Mesleğimi Yorucu Buluyorum.....	173
56	Daha İyi Bir İşte Çalışma Fırsatı Yakalarsam İşten Ayrılıyorum.....	173
57	Kurumun Sağladığı Sosyal İmkanlar Yeterlidir.....	174
58	Kurum Önerilerimi Dikkate Almaktadır.....	175
59	Personele Ait Demografik Özelliklere Göre İş Tatmini/Memnuniyeti Puanının Karşılaştırılması.....	175
60	İstisna, Muafiyet ve İndirimler Vergi Sistemini Karmaşık Hale Getirmektedir.....	177
61	Mükelleflere İlişkin Demografik Özellikler.....	178
62	Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi Takip Etmemi Zorlaştırmaktadır.....	179
63	Çok Sık Vergi Affı Çıkarılmaktadır.....	180
64	Vergi Aflarının Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getiren Mükellefler İçin Haksız Bir Uygulama Olduğunu Düşünüyorum.....	180
65	Vergi Denetimleri Yeterli Düzeyde Değildir.....	181
66	Vergi Kaçıranlara Hapis Cezası Uygulanması Gerekir.....	182
67	Vergi Oranları Yüksektir.....	182
68	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Hazırladığı Broşürlerden Faydalaniyorum.....	183
69	Vergi Dairesi Vergi Ödememi Teşvik Edici Bir Tavır Sergilemektedir.....	183
70	Gelir İdaresi Başkanlığı Vergisel Yükümlülüklerimi Yerime Getirmemi Kolaylaştırmaktadır.....	184
71	Seçme Şansım Olsaydı Bağlı Bulunduğum Vergi Dairesini Değiştirirdim.....	184
72	Hazine ve Maliye Bakanlığı Bana Güven Vermektedir.....	185
73	Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan Gerekli Bilgileri Elde Edebiliyorum.....	186
74	Gelir İdaresi Başkanlığı Toplanan Vergilerin Nereye Harcandığını Açıklama Konusunda İsteklidir.....	187
75	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kamuoyunu Bilgilendirmek İçin Yaptığı Çalışmalar Tatmin Edicidir.....	187
76	Vergi Dairelerinin Kayıt Dışılığı Önlemede Önemli Bir Rolünün Olduğunu Düşünüyorum.....	188
77	Vergi Dairesi Personeli Arasında Yolsuzluğun Yaygın Olduğunu Düşünüyorum.....	189
78	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sık Sık Siyasi Müdahalelere Maruz Kaldığını Düşünüyorum.....	190
79	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Etkin Çalıştığına İnanıyorum.....	190
80	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetlerden Genel Olarak Memnunum.....	191
81	İnternet Vergi Dairesini Vergisel Yükümlülüklerimi Yerine Getirmek İçin Kullanıyorum.....	192

82	Vergimi Ödemek İçin Vergi Dairesine Gitmek Yerine Artık İnternet Vergi Dairesini Kullanıyorum	193
83	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mobil Uygulamasını (GİB Mobil) Kullanıyorum.....	193
84	Vergisel Gelişmeleri Takip Etmek İçin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnternet Sayfası www.gib.gov.tr'yi Ziyaret Ediyorum	194
85	Elektronik Hizmetlerden Faydalanılması Vergi ile İlgili İşlemlerimi Kolaylaştırmıştır	194
86	Vergi/Vergilerimi Banka veya PTT Aracılığıyla Ödüyorum	195
87	Vergi Ödemelerimi Nakit Yerine Banka Kartı/Kredi Kartı ile Ödemeyi Tercih Etmekteyim.....	195
88	Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sosyal Medya Uygulamalarını Takip Ediyorum	196
89	Vergi ile İlgili Problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere İhtiyaç Duymaktayım	197
90	Demografik Özelliklere Göre Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Puanlarının Karşılaştırılması	197
91	Vergi Sistemi Adildir.....	199
92	Yüksek Gelir Düzeyindeki Mükellefler Yeterince Vergilendirilmektedir	200
93	Yürürlükte Gereğinden Fazla Vergi Türü Bulunmaktadır.....	200
94	Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Odaklı Bir Anlayışa Sahiptir.....	201
95	Vergi Dairesi Çalışanlarının Vatandaşlara Yaklaşımı Olumludur.....	202
96	Vergi ile İlgili Mevzuat Karmaşıktır	203
97	Vergi Kanunlarının Dili Ağırdır	204
98	Vergi Mevzuatı Sadeleştirilmelidir.....	204
99	Vergi Beyannamelerini Hazırlamak İçin Teknik Bilgi Gerekmektedir	205
100	Vergisel Yükümlülükleri Açıklayan Rehber ve Broşürlerin Okunması Kolaydır.....	206
101	Vergi Mevzuatında Sık Sık Değişiklikler Yapılmaktadır	207
102	Vergi Kaçakçılığına Yönelik Cezalar Caydırıcı Değildir.....	207

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Gelir İdaresinin Temel Fonksiyonları.....	6
2	Hükümet Yapılanmasında Özerklik	30
3	Amerika İç Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı.....	69
4	Avustralya Vergi İdaresi Organizasyon Yapısı	75
5	Kanada Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı	79
6	Japonya Gelir Ajansı Organizasyon Yapısı.....	85
7	Danimarka Vergi Bakanlığı Organizasyon Yapısı	88
8	İtalya Gelir ve Tapu İdaresi İç Organizasyon Yapısı.....	91
9	Osmanlı Devleti Maliye Teşkilatı.....	94
10	Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Öncesi Hazine Yapısı.....	95
11	Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı Şeması	108
12	Vergi Dairesi Başkanlıklarının İller İtibarıyla Dağılımı	113
13	Vergi Dairesi Başkanlığının Organizasyon Yapısı.....	114
14	Vergi Dairesi Müdürlüğünün Organizasyon Yapısı	115
15	İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin İşleyişi	151
16	İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin Etki Alanı	152
17	Vergi Karmaşıklığı Süreci	153

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler – Yeminli Mali Müşavirler Kuruluşu
ATO	: Australian Taxation Office – Avustralya Vergi İdaresi
BAĞ-KUR	: Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
Bkz.	: Bakınız
BMVDB	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
CAE	: Corporacion Aduanera Ecuatoriana – Ekvador Ulusal Gümrük İdaresi
CEPS	: Customs, Excise and Preventive Service – Gümrük Vergisi, Tüketim Vergisi ve Önleme İdaresi
CEO	: Chief Executive Officer – Baş Yönetici
CIAT	: Inter-American Center of Tax Administrations – Amerikan Vergi İdareleri Merkezi
CRA	: Canada Revenue Agency – Kanada Gelir İdaresi
DTA	: Danish Tax Agency – Danimarka Vergi İdaresi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EMKAS	: Elektronik Muhasebe ve Kayıt Arşiv Sistemi
E-devlet	: Elektronik devlet
E-haciz	: Elektronik haciz
E-maliye	: Elektronik maliye
E-posta	: Elektronik Posta
EY	: Ernst & Young
EMEIA	: Europe, The Middle East, India and Africa – Avrupa, Orta Doğu, Hindistan ve Afrika
FAST	: Flexible Anti-Smuggling Teams – Kaçakçılıkla Mücadele için Esnek Çalışan Ekipler
GRA	: Gana Revenue Authority – Gana Gelir İdaresi
HMRC	: Her Majesty’s Revenue and Customs – İngiliz Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi
HMT	: Her Majesty’s Treasury – İngiltere Hazinesi
IBM SPSS	: International Business Machines Statistical Package for the Social Sciences – Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
IDB	: Inter-American Development Bank – Amerikalılar Arası Kalkınma Bankası

ILO	: International Labour Office – Uluslararası Çalışma Örgütü
IMF	: International Monetary Fund – Uluslararası Para Fonu
IRCICA	: Research Centre for Islamic History Art and Culture – İslam Tarih, Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi
IRS	: Internal Revenue Service – Amerika İç Gelir İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KRA	: Kenya Revenue Authority – Kenya Gelir İdaresi
KSK	: Kokuzei Sogo Kanri – Japonya Ulusal Kapsamlı Vergi Yönetimi Sistemi
Nolu	: Numaralı
NRS	: National Revenue Sekretariat – Gana Ulusal Gelir Sekreterliği
NTA	: National Tax Agency – Japonya Ulusal Gelir Ajansı
NTC	: National Tax College – Japonya Ulusal Vergi Eğitimi Merkezi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı
Ort	: Ortalama
OTS	: Office of Tax Simplification – Vergi Basitleştirme Ofisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
Pwc	: Price Waterhouse Coopers
RAGB	: Revenue Agencies Governing Board – Gana Gelir Otoriteleri Yönetim Kurulu
SARS	: South African Revenue Service – Güney Afrika Gelir İdaresi
SAT	: Servicios De Administracion Tributaria – Peru Yerel Gelir İdaresi
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SRI	: Servicio de Rentas Internas – Ekvador İç Gelir İdaresi
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
SUNAT	: Superintendencia Nacional de Administration Tributaria – Peru Ulusal Vergi Dairesi Başkanlığı
TADAT	: Tax Administration Diagnostic Assessment Tool – Vergi idarelerine Yönelik Durum Tespiti Yapma Kuruluşu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.C. HMB	: Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı
TL	: Türk Lirası
TRA	: Tanzania Revenue Authority – Tanzanya Gelir İdaresi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
t.y.	: Tarih yok

UK	: United Kingdom - İngiltere
URA	: Uganda Revenue Authority – Uganda Gelir İdaresi
VATS	: Value Added Tax Service – Gana Katma Değer Vergisi Servisi
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VDO	: Vergi Dairesi Otomasyonu
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VEDOS	: Vergi Denetimi Otomasyon Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı Projesi
WB	: World Bank



GİRİŞ

Vergi, genel olarak kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin gerçek veya tüzel kişilerden aldığı vazgeçilmez bir gelirdir. Devletin egemenlik hakkını kullandığı temel alanlardan biri vergilendirmedir. Devlet, vatandaşlarından ödeme güçleri ölçüsünde vergi almaktadır. Vergi ödeme sonucunda, vatandaşların satın alma gücü azalmakta ve devlete karşılıksız bir gelir transferi olmaktadır. Vergi gelirini tahsil eden kurumlar ise gelir idareleridir. Bu nedenle, gelir idarelerinin etkinliği ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliği, hem idare hem de mükellef açısından önem arz etmektedir.

Gelir idarelerinin en temel fonksiyonu vergi gelirlerinin tahsilatıdır. Ancak, gelişen dünyada ve değişen zaman içinde gelir idarelerinin fonksiyonları artış göstermiştir. Gelir idareleri, günümüzde öğrenci kredilerinin ve çeşitli yardımların tahsilatı, gayrimenkul değerlendirme gibi birçok vergi dışı fonksiyonu gerçekleştirebilmektedir. Sosyal güvenlik primlerinin tahsilatı ise, tahsilatta etkinliği sağlama, idari ve uyum maliyetleri azaltabilme, işlemlerin tekrarının önlenmesi bakımından gelir idarelerine devredilebilmektedir. Nitekim, Türkiye’de Sosyal Güvenlik Kurumu açıkları süregelen bir sorun halindedir. Tüm bunlardan hareketle, çalışmada sosyal güvenlik primleri tahsilatının gelir idarelerine devredilmesinin rasyoneli, teori ve ülke uygulamalarıyla ortaya konacaktır.

Gelir idareleri fonksiyonlarını gerçekleştirirken, üçüncü taraf hizmetlerinden yararlanabilmektedir. Bilgi işlem faaliyetleri, banka ve posta ofisleri aracılığıyla vergi tahsilatı, personelin işe alımı ve çeşitli büro hizmetleri üçüncü taraflarca görülebilmektedir. Gelir idarelerinin bu konudaki temel amacı, maliyetleri azaltmak ve ölçek ekonomilerinden faydalanmaktır. Bununla birlikte, gelir idarelerinin üçüncü taraflara ait bilgi kullanımı, verilerin doğrulanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla önem kazanmıştır.

Gelir idarelerinin yarı özerk şekilde yapılanması, özellikle IMF (International Monetary Fund) ve Dünya Bankası gibi kurumlarca gelir idarelerinin çeşitli nedenlerden dolayı etkin olmadığı ülkelere bir öneri niteliğinde olmuş ve daha özerk bir gelir idaresine yönelik eğilimler 1990’lı yıllardan itibaren hız kazanmıştır. Yarı özerk yapılanma, gelir idarelerini politikadan uzaklaştırmak, iyi bir insan kaynakları yönetimi oluşturmak, yolsuzluğu ve yozlaşmayı önlemek, maliyetleri azaltmak ve genel olarak gelir idarelerinde etkinliği sağlamak için tercih edilmektedir. Tüm bu avantajların yanında maliye bakanlığı ile yetki ve sorumluluklardan doğabilecek çatışmaların yaşanması ve kurumun önemli bir güç haline gelip görevini kötüye kullanabilmesi gibi çeşitli dezavantajlar da bulunmaktadır. Bu nedenle, yarı özerk gelir idaresi ve maliye bakanlığı arasında,

yetki ve sorumlulukların sınırı açıkça belirlenmelidir. Gelir idarelerinin idari ve mali özerklikleri olmalı, ancak bu durum tüm problemlere bir panzehir şeklinde görülmemelidir. Gelir idarelerinin etkinliği, bütüncül bir yaklaşımla ele alınmalı ve geniş bir çerçevede yorumlanmalıdır. Çalışmada, gelir idarelerinde özerkleşme tüm karakteristik özellikleri ile ele alınacaktır.

Latin Amerika ve Afrika Ülkeleri'nin bazıları, gelir idarelerinde yarı özerk yapılanmaya geçen ilk ülkeler olmuştur. Bu ülkelerde vergi gelirlerinin GSYİH (Gayri Safi Yurt İçi Hasıla)'ya oranının düşük olması, gelir idarelerinde yarı özerk örgütlenmeye geçişin en önemli nedenlerindendir. Çalışmada Peru, Güney Afrika, Uganda, Tanzanya, Kenya, Ekvador ve Gana deneyimleri ayrıntılı biçimde açıklanacaktır. Bu ülkelerin deneyimlerinden, yarı özerk bir yapılanmaya geçiş sürecinde siyasi destek ve kararlılığın önemli olduğu, gelir idaresi ile önemli bir paydaş olan maliye bakanlığı ile sürdürülebilir ilişkilerin gerçekleştirilmesinin yeni yapılanmaya katkı sağladığı, insan kaynakları yönetiminde özerkliğin kuruma esneklik ve fayda sunduğu, gerekli personel reformlarının uzun vadede faydalı olduğu ve mükellefin gelir idaresine yönelik algılarının olumlu yönde olmasının idare açısından önemli olduğu sonucu çıkarılabilir. Ayrıca Uganda, Tanzanya ve Kenya haricinde vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranında artışlar görülmüştür.

Gelir idarelerinde etkinliği sağlamak amacıyla çeşitli ilkeler tespit edilmektedir. Bu ilkelere göre; mükellef odaklı bir anlayış, vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla yapılan mükellef hizmetleri, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim, belli bir seviyede özerklik ve yeterli kaynaklara sahip olma gibi nitelikler iyi bir gelir idaresi için temel gereksinimler olarak vurgulanmaktadır. Gelişmiş ülke gelir idarelerinden ABD (Amerika Birleşik Devletleri), Avustralya, Kanada, İngiltere, Japonya, Danimarka ve İtalya'nın gelir idareleri bu çerçevede incelenecektir. Ardından Türk Gelir İdaresi tarihsel gelişimi ile birlikte açıklanarak bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı etkinlik açısından ele alınacaktır. Buna göre, özellikle vergi sisteminden kaynaklanan birtakım sorunların Türk Gelir İdaresi'nde etkinsizliğe yol açtığı söylenebilir.

Vergilendirmenin en önemli aktörleri, mükellef ve idaredir. Her iki aktörde de “insan” faktörü bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmada, teorik açıklamalardan ve uygulama örneklerinden sonra, mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi dairesi ile ilgili algı ve tutumlarının değerlendirilmesi amacıyla anket yöntemi kullanılarak alan araştırması yapılmıştır. Anket formları, mükellef ve personel grubuna ayrı ayrı uygulanmış ancak bu formlarda ortak önermelere de verilmiştir. Anket formlarında kapalı uçlu ve Likert tipi sorular bulunmaktadır. Çalışmanın evreni olarak, mükellefe uygulanacak anket formu için Trabzon'daki gelir vergisi faal ve stopaj mükellefleri; personele uygulanacak anket formu için ise Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Hızırbey Vergi Dairesi Müdürlüğü'ndeki personel sayısı alınmıştır. Anket bulgularının değerlendirilmesi IBM SPSS (International Business Machines Statistical Package for the Social Sciences) V23 ile yapılmıştır. Anketlerin güvenilirlik katsayısı tespit edildikten sonra, betimleyici istatistik kullanılarak katılımcıların demografik özellikleri tespit edilmiştir. Yöneltilen

her bir önerme için frekans dağılımları hesaplanmış ve yorumlanmıştır. Kategorik değişkenlerin karşılaştırılmasında Ki-Kare testi, ikili gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında Mann-Whitney U testi; üç ve üzeri gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve Kruskal Wallis testi kullanılmıştır.

Çalışmanın amacı, Türk gelir idaresinin etkinliğini çeşitli perspektiflerden incelenmesi ve mükellef ile personel açısından vergi dairesine ilişkin algı ve tutumlarının ölçülmesiyle, Türk gelir idaresinin sorunlarını tespit etmek ve buna yönelik çözüm önerilerinde bulunmaktır. Buna göre, çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, gelir idaresinin fonksiyonları ve gelir idaresinde özerkleşme eğilimi ele alınmıştır. İki başlık altında incelenen bu bölümün ilk başlığında, gelir idaresinin temel fonksiyonları ile genişleyen rolü ve fonksiyonları açıklanacaktır. Bununla birlikte, gelir idaresinin fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde yararlandığı üçüncü taraf hizmetlerine ve veri sağlama/doğrulama amacıyla gelir idarelerinin üçüncü taraflara ilişkin bilgi kullanımına değinilecektir. Bölümün ikinci başlığında ise, gelir idarelerinde özerklik eğilimi kavramsal olarak açıklandıktan sonra, yarı özerk gelir idarelerinin avantajları ve dezavantajları aktarılacaktır. Dünya genelindeki gelir idarelerinin kurumsal ve organizasyonel yapısına değinildikten sonra ise yarı özerk gelir idarelerinin temel karakteristik özellikleri incelenecektir. Ardından gelir idarelerinde operasyonel özerklik endeksi, hesap verme sorumluluğu endeksi ve mükellef odaklı hizmet endeksi kavramlarına yer verilecektir. Bölümün son kısmında ise, yarı özerk gelir idarelerinin ilk örneklerinden seçilmiş ülkeler (Peru, Güney Afrika, Uganda, Tanzanya, Kenya, Ekvador ve Gana) incelenecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde gelir idarelerinde etkinlik ve Türk gelir idaresinin etkinliği değerlendirilecektir. Bölümün ilk başlığında, gelir idarelerindeki etkinlik konusu, CIAT (Inter-American Center of Tax Administrations), TADAT (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool), United Kingdom Cabinet Office Behavioural Insights Team ve Avrupa Birliği Komisyonu'nun iyi bir gelir idaresi için belirlediği ilkeler ile ortaya konacaktır. Bölümün ikinci başlığında, gelişmiş ülke gelir idarelerinden seçilmiş ülke örnekleri (ABD, Avustralya, Kanada, İngiltere, Japonya, Danimarka ve İtalya) verilecektir. Bölümün üçüncü başlığında, Türk gelir idaresinin tarihsel gelişimi, Osmanlı Devleti dönemi ve Cumhuriyet dönemi olarak ayrı ayrı incelenecektir. Osmanlı Devleti'ndeki maliye teşkilatı, hazine yapısı ve bütçe düzenlemeleri Tanzimat öncesi ve sonrası iki ayrı dönem olmak üzere anlatılacaktır. Cumhuriyet dönemi maliye teşkilatı ve gelir idaresi hizmetleri ise, Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren ele alınacak, günümüz Gelir İdaresi Başkanlığı ayrıntılı olarak teşkilat yapısı ve görevleriyle incelenecektir. Bölümün dördüncü başlığında, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkinliği; vergi gelirleri, vergi yapısı, nüfus, iş gücü ve kayıtlı mükellef sayıları, kayıt dışı ekonomi, vergi maliyetleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın harcamaları, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın mevcut durumu ve etkinliği, bilgi

teknolojilerinin kullanımı, vergi boşluğu ve vergi karmaşıklığı alt başlıkları altında değerlendirilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi ve vergi dairesi ile ilgili algı ve tutumlarının değerlendirilmesine yönelik yapılan alan araştırmasının bulguları değerlendirilecektir. Personel ve mükellefe uygulanan anketlerde öncelikle demografik özellikler açıklanacaktır. Personele uygulanan anket formu Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, iş tatmini/memnuniyeti ve vergi karmaşıklığı ile ilgili düşünceler olmak üzere dört ayrı bölümden oluşmaktadır. Bununla birlikte, personelin iş tatmini/memnuniyet düzeyi demografik özelliklere göre karşılaştırılacaktır. Mükellefe uygulanan anket formu da dört bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu hizmetler ve vergi karmaşıklığı ile ilgili düşüncelerdir. Buna ek olarak, mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri demografik özelliklere göre karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölüm, personel ve mükellef anketlerindeki ortak önermelerin değerlendirilmesi ile son bulacaktır.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında, teori ve alan araştırması bulguları bir bütün olarak değerlendirilerek, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mevcut sorunlarına ilişkin çeşitli öneri ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Trabzon ilinde, mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi ve vergi dairesine ilişkin algı ve tutumları iki ayrı anket çalışması ile ölçüldüğünden çalışma, katılımcı gruplarına ilişkin karşılaştırmalara olanak tanımıştır. Çalışma, Trabzon'daki vergi dairesi personeline, vergi ve vergi dairesine ilişkin algı ve tutumları ölçen ilk çalışma niteliğindedir. Ayrıca, vergi mükelleflerine yapılan ankette “idare”nin temel alınmış olması, çalışmaya orijinallik katan etmenlerdendir. Tüm bu bahsedilen unsurlar çalışmanın literatüre katkısı olarak belirtilebilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GELİR İDARESİNİN FONKSİYONLARI VE GELİR İDARESİNDE ÖZERKLEŞME EĞİLİMİ

Vergiler, kişilerden devlete aktarılan ve satın alma gücünde azalma meydana getiren karşılıksız para transferleridir. Gelir idareleri de, kamu harcamalarının en önemli finansman kaynaklarından olan vergi gelirlerinin yönetim ve tahsilatından sorumlu olan kurumlardır. Vergilendirme sürecinin baş aktörlerinden olan gelir idarelerinin, en temel işlevi vergi tahsilatıdır. Bununla birlikte, gelişen ve değişen zaman içinde gelir idarelerinin fonksiyonlarına çeşitli vergi dışı fonksiyonlar eklenmiştir. Birinci bölümün ilk kısmında gelir idaresinin fonksiyonları ele alınacaktır.

Devletin egemenlik hakkını kullanarak sahip olduğu, vazgeçilmez bir gelir kaynağı niteliğindeki vergilerin yönetimindeki etkinlik arayışları devam etmektedir. Gelir idarelerinin etkinliğinin sağlanmasında, yarı özerk yapılanma alternatif bir öneri olarak dikkat çekmektedir. Bu nedenle, gelir idarelerinin daha özerk bir yapılanmaya sahip olmasına yönelik tartışmalar süregelmektedir. Tüm bu tartışmalardan yola çıkılarak, gelir idarelerindeki özerkleşme eğilimi; gerekçeleri, avantajları ve dezavantajları, karakteristik özellikleri bütüncül bir yaklaşımla ele alınacaktır. Birinci bölümün ikinci kısmı, gelişmekte olan ülkelerin gelir idarelerinin sorunlarına reçete olarak sunulan özerkleşmiş yapılanmayı deneyimleyen Afrika ve Latin Amerika ülkelerinden seçilmiş örneklerin değerlendirmesi yapılarak sonlandırılacaktır.

1.1. Gelir İdaresinin Fonksiyonları

Gelir idaresinin fonksiyonları, temel olarak kabul edilen fonksiyonlarının yanı sıra, vergi dışı fonksiyonları ile bütünlük arz etmektedir. Gelir idarelerinin kompleks bir yapı sergileyen vergi konusundaki yönetim becerisi, verilere erişim gücü ve hizmet anlayışı vergi dışı fonksiyonlarının artmasına neden olmuştur. Gelir idarelerinin tüm fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde, dijital hizmetlerin gelişmesi ve yaygınlaşması ile gelir idarelerinin bir paydaşı haline gelen üçüncü taraf hizmetlerin de katkısı olmaktadır. Diğer yandan, üçüncü taraflara ait bilgilerin kullanımı, verilerin doğrulanmasında gelir idaresine yardımcı olmaktadır. Tüm bunlardan yola çıkılarak, aşağıda gelir idaresinin fonksiyonları geniş bir bakış açısı ile açıklanacaktır.

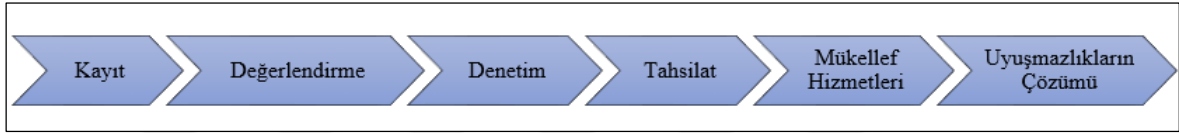
Gelir idarelerinin sosyal güvenlik primlerini tahsil etmesi tartışılan bir konudur. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development

[OECD]]'nın hesaplamalarında, vergi gelirlerine dahil edilen sosyal güvenlik primlerinin tahsilatının gelir idarelerine devredilmesi, teoride ve ülke örnekleriyle uygulamada açıklanacaktır. Türkiye'deki sosyal güvenlik kavramı gelişim süreciyle aktarılacak ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'nın mevcut durumunun mali açıdan incelenmesi yapılarak değerlendirmelerde bulunulacaktır.

1.1.1. Gelir İdaresinin Temel Fonksiyonları

Gelir idaresinin temel fonksiyonları kayıt, değerlendirme, denetim, tahsilat, mükellef hizmetleri ve uyuşmazlıkların çözümü olarak 6 ana grupta incelenebilir.

Şekil 1: Gelir İdaresinin Temel Fonksiyonları



Kaynak: Jimenez vd., 2013: 14; OECD, 2017a: 76

- *Kayıt*: Kayıt, gerçek kişi veya tüzel kişilerin vergiyle ilgili olan işlemlerinin belirlenmesi için gerekli olup gelir idaresinin en temel fonksiyonlarından biridir (Inter-American Development Bank [IDB], 2013: 51). Kayıt, gelir idaresinin mükelleflerin kim olduğunu, nerede olduklarını ve faal olup olmadıklarını belirlemesi için oldukça önemlidir. Kayıt için gelir idarelerinin büyük çoğunluğu vergi mükelleflerine tek bir vergi mükellefi numarası verir ve böylece mükellefin vergi ile ilgili olan tüm işlemleri takip edilir (Jimenez vd., 2013: 14). Kayıtlar, tüm vergi mükelleflerinin her bir vergi türü için mükellefiyetlerini tanımlayarak eksiksiz ve doğru olmalı, sürekli olarak izlenerek güncellenmelidir. Kayıt işlemi yeni vergi mükelleflerini sisteme dahil etmek, faal mükellef sayılarını belirlemek ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek için sürekli çalışma ve büyük özen gerektirir (IDB, 2013: 51). Gelir idaresinin etkinliğinin ölçülmesindeki performans göstergelerinden biri aktif iş gücü, kayıtlı nüfus, seçmen sayısı ve mükellef sayılarının analizi olduğundan kayıt işlemi önem taşımaktadır.
- *Değerlendirme (Assessment)*: Verginin değerlendirilmesi işlemi, vergilendirme süreciyle ilgili beyan, iade, tebliğ ve bildirimler gibi tüm işleme faaliyetlerini (processing activities) içerir (OECD, 2017a: 81). Tüm bu işleme faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi vergi idaresi maliyetlerini düşürerek ve vergi gelirleri akışına ilişkin riskleri azaltarak vergiye gönüllü uyumu artırır ve mükelleflerin adalet algısını geliştirir (Jimenez vd., 2013: 15).
- *Denetim-Doğrulama (Verification)*: Denetim genel olarak beyan esasına dayalı olarak yapılan vergisel işlemlerin doğruluğunun denetime yetkili olan kişiler tarafından incelenmesi anlamına gelmektedir (OECD, 2017a: 96). Denetim ve diğer tüm doğrulama

faaliyetleri gelir idarelerinin en temel fonksiyonlarından olup genel olarak gelir idareleri personellerinin ortalama üçte biri bu işlev için ayrılmaktadır (OECD, 2017a: 96). Vergi denetimleri, çoğunlukla mükellefin işyerlerinde gerçekleştirilen ve birden fazla vergi türü ya da sorununu çok yıllı olarak ele alan *kapsamlı denetim*, yalnızca belli konulara, vergi türlerine ya da mali yıla odaklanan *konu odaklı (issue-orientated) denetim*, mükellefe yönelik bilgilerin ofis içinde incelenerek telefon veya çeşitli yazılı formlarla (posta, e-posta) yapılan denetim olan masa başı (desk) denetim ve çeşitli çapraz kontrollerle yapılan *diğer doğrulama faaliyetleri* olarak dört şekilde gruplanabilir (Cleary vd., 2017: 49).

➤ *Tahsilat-Borç Yönetimi*: Tahsilat, gelir idaresinin en temel fonksiyonudur. Gelir idareleri, mükelleflerle iletişime geçerek, uzlaşmaya giderek veya gerektiğinde yasal yaptırımlar yoluyla ödenmemiş vergileri tahsil etmeye çalışır. Modern gelir idareleri tahsilat ve borç yönetimini entegre olarak ele alan bir yaklaşımı benimseyerek iş yükünü azaltmayı ve mükelleflerle etkileşimi sağlamayı amaçlamaktadır (IDB, 2013: 16). Vergi borçlarının tahsilatında modern gelir idarelerinin izlediği yaklaşımlar ve uyguladığı politikalar şu şekildedir (OECD, 2014: 13-14, 97):

- *Gelişmiş analiz yöntemleri*: Gelir idareleri tüm vergi borçlularına aynı şekilde müdahale etmemelidir. Örneğin daha önceki dönemlerde birçok ülkenin gelir idaresi tüm borçlulara -yapılan araştırmalar bu postaların görmezden gelindiğini gösterse de- vergi borçlarını hatırlatıcı postalar göndermekteydi. Bu durum gereksiz ve etkinsiz pek çok eylemi beraberinde getirip, kapsamı çoğaltmaktaydı. Gelişmiş analiz yöntemlerinin uygulanması, etkin olmayan müdahaleleri azaltıp gelir akışına hız kazandırmakta, farklı müdahaleleri uygulamayı ve maliyetleri düşürmeyi sağlamaktadır.
- *Uygulama stratejileri*: Vergi borcunun tahsili için, mükelleflerin ilk etapta borca düşmelerini engellemek için tasarlanan daha yumuşak yaptırımlardan sert ve zorlu yaptırımlara kadar geniş bir çerçevede duruma göre seçim yapılabilmesi gerekir.
- *Çağrı merkezleri*: Outbound çağrı merkezleri¹, çok sayıda borcun takip edilmesini mümkün kıldığından özellikle özel sektör borç tahsilat işlemlerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Gelir idareleri de outbound çağrı merkezlerini daha fazla kullanır hale gelmiştir.
- *Organizasyon*: Borç tahsilatı uzmanlık gerektiren bir konu olduğu için organizasyonu da bir o kadar önem taşımaktadır. Doğru müdahalelerin gerçekleştirilmesi için belirli türdeki mükelleflerin örneğin, büyük mükelleflerin aynı tür, küçük ve orta ölçekteki mükellefin yine aynı tür mükelleflerle gruplandırılması gerekmektedir.
- *Borçlunun yurt dışına kaçması durumu*: Dünyada insanların ve işletmelerin mobilitesi arttıkça, borcun oluştuğu ülkeyi terk eden vergi borçlusu sayısı da hızla artmaktadır. Bu

¹ Outbound çağrı merkezi, “dış arama” veya “çağrı gerçekleştiren” anlamında olup, belli bir amaç için belli bir grup insan tarafından belirli telefon numaralarının aranmasıdır. Genel olarak telefonla satış şeklindeki pazarlamalarda kullanılır (<https://www.sys.com.tr/>).

zorlukların üstesinden gelmenin en etkili yollarından biri, ülkeler arası anlaşmalarla sağlanacak olan uluslararası işbirliği ve yardımlaşmadır. Bu gereksinimden ötürü, Vergi Konularında Finansal Bilgilerin Otomatik Değişimi Hakkında Standartlar (Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters)² 2014 yılında OECD tarafından yayınlanmıştır. Bu standartların kabul edilmesiyle uluslararası bilgi akışı gelişerek daha etkin tahsilatlar için önemli bir bilgi kaynağı oluşacaktır.

- *Mükellef Hizmetleri*: Mükellef hizmetleri mükelleflerin beyanname verme, ödeme ve diğer vergisel işlemler esnasında mükelleflere bilgi vererek ve eğitim sağlayarak uyumu kolaylaştırmayı amaçlamaktadır (IDB, 2013: 17).

Modern gelir idareleri, tüm vergisel işlemler için yüz yüze iletişimin yanı sıra mükelleflerin kolay erişebileceği şekilde broşür, internet veya çağrı merkezi gibi birçok kanal aracılığıyla hizmet vermektedir (IDB, 2013: 17). Cleary vd. (2017: 43-44)'nin 54 ülkenin katılımını sağladığı araştırmasında mükellefler tarafından en çok tercih edilen iletişim kanalının yüz yüze iletişim olduğu ve sonrasında sırasıyla çağrı merkezleri ve yazılı iletişim olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Modern gelir idareleri, mükellef hizmetlerini geliştirmek için elektronik hizmetleri yaygınlaştırmaktadır (D'Ascenzo AO, 2015: 93). Bundan yaklaşık 20-30 yıl önce, mükelleflerin vergi ödeme zamanlarında vergi dairelerinin önünde uzun kuyrukların oluşması sık sık karşılaşılan manzaralardan biriydi. Ancak günümüzde dünyanın çoğu bölgesinde bu tip görüntüler tarihe karışmıştır (Bird ve Zolt, 2008: 803). Ödemelerin bankalar, posta kurumları, internet ve mobil sistemler aracılığıyla yapılması yaygınlaşmıştır. Bunlarla birlikte, gelişmiş gelir idarelerinin web siteleri özellikle bireyler ve küçük işletmeler için adım adım rehberlik hizmeti sağlamaktadır. Bu web siteleri uyumu kolaylaştırmak için karar ağaçları, hesaplayıcılar ve kendi kendine yardım araçları (self-help tool) tasarlamaktadır. Gerekli olduğu takdirde küçük işletmelere vergisel konularda destek ziyaretlerinde bulunmaktadır (D'Ascenzo AO, 2015: 93).

Gelir idarelerinin vergi mükelleflerine sunduğu hizmetlerin kalitesi kurumun değerlerine bağlıdır. Vergi idaresi personeli, vatandaşlara vergi idaresi ile vatandaşlar arasında ideal bir ilişki kurmayı sağlayacak ve aynı muameleyi görecektir şekilde davranmalıdır (D'Ascenzo AO, 2015: 93). Mükellef hizmetlerinde çalışan personeller mükelleflere vergisel konularda yardımcı olmak, taleplerine cevap vermek, yeni düzenlemeleri açıklamak ve onları eğitmekten sorumludur (Tanzi ve Pellechio, 1995: 19).

² Vergi Konularında Finansal Bilgilerin Otomatik Değişimi Hakkında Standartlar'a göre, yerleşik finansal kuruluşların bu standartları kabul etmiş diğer ülkelerin mukimlerine ilişkin finansal hesap bilgilerini ilgili mukimlerin ülkelerindeki gelir idarelerine raporlamaları gerekmektedir. Türkiye, bu standartlara uyacağını 2014 yılında Berlin'de yapılan toplantıda kabul etmiştir (<https://www.vergidegundem.com/>).

Gelişmiş gelir idareleri mükellef odaklı bir anlayışı sağlamak için kullanıcı dostu (user-friendly) anlayışı benimsemektedir. Bazı ülkelerde kişisel gelir vergisi için stopaj yöntemiyle vergilendirme kullanılarak mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri minimize edilmeye çalışılmaktadır. Bazı ülkeler mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve daha az maliyetli kılmak için üçüncü taraf (third party) bilgilerini kullanarak mükelleflerin vergi iade formlarını önceden doldurmaktadır (D'Ascenzo AO, 2015: 93).

- *Uyuşmazlıkların Çözümü:* Mükellefler ile gelir idaresi arasında kanunların yorumlanması, vergi borcunun doğru olup olmadığı gibi pek çok konuda görüş farklılıkları olabilmektedir (OECD, 2017a: 114). Mükellefler, idarenin kararlarına karşı idari çözüm yollarına veya yargı yoluna başvurabilirler. Bu nedenle ülkeler mükelleflerin kararlara idari yolla veya yargı yoluyla itiraz edebilmeleri için çeşitli mekanizmalar oluşturur ve bunları kanun ile güvence altına alır (IDB, 2013: 61). Nitekim T.C. Anayasası'nın 125. maddesi "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" hükmüyle vatandaşların haklarını koruma altına almıştır.

Gelir idareleri yargı süreçlerinde zamanlamayı kontrol etme yetkisine sahip olmasa da, gerektiğinde çeşitli düzenlemeler yapabilmek için uyuşmazlık sürecini iyi bir şekilde izlemeli ve raporlamalıdır (OECD, 2017a: 113). Bununla birlikte vergi uyuşmazlık davalarının zamanında ele alınması, vergi sisteminin hem mükelleflere hem de vergi dairelerine belirlilik ilkesinin sağlanması açısından oldukça önemlidir (OECD, 2017a: 116). Cleary vd. (2017: 79)'nin 54 ülkenin katılımını sağladığı araştırmasında, 2013 yılı için vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaların % 50'sinin 1-5 yıl arasında, % 38'inin 1 yıldan daha az ve % 12'sinin 5 yıldan daha fazla sürede sonuçlandığı belirlenmiştir.

1.1.2. Gelir İdaresinin Genişleyen Rolü ve Fonksiyonları

Gelir idarelerinin artan sorumluluklarının en ön planda olanları çeşitli vergi dışı (non-tax) olarak adlandırılan (çocuk yardımlarının tahsilatı, öğrenci kredilerinin tahsilatı gibi) fonksiyonlar ve gelir idarelerinin sosyal güvenlik prim tahsilatlarını üstlenmeleridir. Bu bağlamda, öncelikle çeşitli vergi dışı fonksiyonlar ortaya konulacak ve ardından sosyal güvenlik prim tahsilatlarının gelir idarelerince tahsil edilmesinin rasyonaline değinilecektir.

1.1.2.1. Gelir İdarelerinin Vergi Dışı Fonksiyonları

Gelir idarelerinin vergi dışı fonksiyonlar üstlenmesi gerek OECD ülkeleri gerekse OECD üyesi olmayan ülkelere son yıllarda oldukça artmıştır. Gelir idarelerinin yeni sorumluluklar üstlenmesinin başlıca nedenleri şunlardır (OECD, 2017a: 40):

- Özellikle müşteri/mükellef bakış açısıyla yeni politikaları uygulamaya koyarken veya hizmetleri yeniden tasarlarlarken mevcut idari süreçlerde sinerji (görevdeşlik) oluşması,
- Gelir idarelerinin kabiliyetleri, vergi ile ilgili verilere erişimi ve gücü,
- Hizmet sunumunda ölçek ekonomilerinden faydalanılması,
- Gelir idarelerinin karmaşık idari süreçleri başarılı bir şekilde idare edebilmeleri.

Gelir idarelerinin sosyal güvenlik primlerinin tahsilatı ile başlayan artan sorumlulukları, çeşitli vergi dışı fonksiyonları üstlenmesiyle devam etmiştir. En sık üstlenilen vergi dışı fonksiyonlar, gümrüklerin idaresi, çocuk yardımlarının tahsilatı, öğrenci kredilerinin tahsilatı ve gayrimenkul değerlemesine ilişkin fonksiyonlardır. Tablo 1’de OECD ülkeleri ve OECD üyesi olmayan ülkelerin gelir idarelerindeki vergi dışı fonksiyonlar verilmiştir.

Tablo 1: Gelir İdaresinin Vergi Dışı Fonksiyonları

Gelir İdaresinin Vergi Dışı Fonksiyonları						
ÜLKELER	Gümrük Kanunu	Çeşitli Yardımlar	Çocuk Yardımlarının Tahsilatı	Öğrenci Kredilerinin Tahsilatı	Gayrimenkul Değerleme	Diğer Vergi Dışı Fonksiyonlar
OECD Ülkeleri						
Avustralya	x	✓	x	✓	x	Akaryakıt vergi iadeleri ve hibe programları, Avustralya Ticaret Sicili ve Emeklilik Sistemleri
Avusturya	✓	✓	x	x	✓	Mali polis ve Düzenleyici Bazı Görevler (İş gücü piyasasına ilişkin sorumluluklar ve Kumar Kanunlarıyla ilgili uygunluk kontrolleri)
Belçika	✓	x	✓	x	✓	Nafaka ödemeleri ve icra ödemeleri
Kanada	x	✓	x	✓	✓	Ulusal yardım kuruluşları programı ve diğer idarelerin borçları
Şili	x	x	x	x	✓	Serbest meslek kazancı sahiplerinin emeklilik, iş kazası ve meslek hastalıkları programlarına katkılarının değerlendirilmesine ilişkin sınırlı bir görev
Çekya	x	x	✓	x	x	Piyango ve kumar oyunlarını denetleme
Danimarka	✓	✓	x	x	✓	Tarım ihraçat iadesi ve kamu borçlarının tahsilatı
Estonya	✓	✓	✓	✓	x	Nüfus kaydı
Finlandiya	x	x	x	x	x	
Fransa	x	x	x	x	✓	Merkezi ve yerel idarelerin kamu maliyesi
Yunanistan	✓	x	x	x	x	
Macaristan	✓	x	x	✓	x	Emeklilik fonlarına üye olanlardan üyelik ücretlerinin tahsilatı
İzlanda	x	✓	x	x	x	Kurum tescili ve muhasebe standartlarının izlenmesi
İrlanda	✓	x	x	x	x	
İsrail	✓	✓	x	x	✓	
İtalya	x	x	x	x	✓	Kadastro hizmetlerinin yönetimi
Japonya	x	x	x	x	x	Likör endüstrisinin yönetimi
Kore	x	✓	x	✓	x	
Lüksemburg	x	x	x	✓	✓	Devlete ait mülklerin yönetimi (sözleşme yapma, kiraya verme gibi)
Meksika	✓	x	x	x	x	İdarelerarası e-hizmetler için Elektronik İmza Dairesi
Hollanda	✓	✓	x	x	x	
Yeni Zelanda	x	✓	✓	✓	x	İsteğe Bağlı Bireysel Emeklilik Programı
Norveç	x	x	x	x	✓	Nüfus kaydı
Portekiz	✓	x	x	x	✓	
Slovakya	✓	x	x	x	x	
Türkiye	x	x	x	✓	x	
Slovenya	✓	x	x	x	x	Bazı vergi dışı yükümlülüklerin tahsilatı
İspanya	✓	✓	x	x	x	
İsveç	x	x	x	x	✓	Nüfus kaydı, evlenme kaydı
İngiltere	✓	✓	x	✓	✓	Deniz aşırı ticaret ve ödeme dengelerine ilişkin Ulusal İstatistik İdaresi için veri toplama, 2002’de çıkarılan Suç Kanunu ile ilgili gelirlerin yönetimi
ABD	x	✓	x	x	x	

Tablo 1: (Devamı)

Gelir İdaresinin Vergi Dışı Fonksiyonları						
ÜLKELER	Gümrük Kanunu	Çeşitli Yardımlar	Çocuk Yardımlarının Tahsilatı	Öğrenci Kredilerinin Tahsilatı	Gayrimenkul Değerleme	Diğer Vergi Dışı Fonksiyonlar
OECD Üyesi Olmayan Ülkeler						
Arjantin	✓	x	x	x	x	
Brezilya	✓	x	x	x	x	x
Bulgaristan	x	x	x	x	x	İstatistik tutma, Kamu gelirlerinin tahsilatı
Kolombiya	✓	x	x	x	x	✓
Kosta Rika	x	x	x	x	✓	x
Hırvatistan	x	x	x	x	✓	x
Kıbrıs	x	x	x	x	✓	
Hong Kong	x	x	x	x	x	Bahis ve damga vergisi, işletme tescili ve otel konaklama vergisi ile ilgili mevzuatın düzenlenmesi
Endonezya	x	x	x	x	✓	x
Letonya	✓	x	x	x	x	x
Litvanya	x	x	x	x	x	
Malezya	x	x	x	✓	x	Malezya Halk Yardım Programı'na başvurular
Romanya	✓	x	x	x	x	Mal varlıklarının dondurulmasını kapsayan bazı uluslararası yaptırımlar
Rusya	x	x	x	x	x	İflas işlemleri, Kurum tescili ve kumar faaliyetlerinin ruhsatlandırılması
Singapur	x	x	x	x	✓	Gayrimenkul değerlendirme uzmanlarını izleme, devletin ödeme planlarını düzenleme
Güney Afrika	✓	x	x	x	x	

Kaynak: OECD, 2015: 40

Tablo 1'e göre, OECD üyesi ülkelerden İngiltere'nin gelir idaresinin birçok vergi dışı fonksiyonunun olduğu görülmektedir. OECD üyesi veya OECD üyesi olmayan ülkelerde nüfus kayıtları, şans oyunlarının denetlenmesi, emeklilik sistemlerinin yönetimi, alkollü içecekler endüstrisi yönetimi, istatistiksel bilgilerin tutulması, kadastro hizmetlerinin yönetimi gibi pek çok değişik fonksiyonun gelir idarelerince gerçekleştirildiği görülmektedir. Buna ek olarak Asya ve Pasifik ülkelerine genel olarak bakıldığında Tacikistan'da ticari işletmelerin tescili, Maldivler'de telif ücretlerinin ve harçların tahsili, Malezya'da öğrenim kredisi borçlarının tahsili ve Çin'de gayrimenkul değerlendirme fonksiyonları ülkelerin gelir idarelerinin sorumluluğundadır (Araki ve Claus, 2014: 13). Gelir idarelerinin sorumluluk sınırlarının genişlemesi, kamu mal ve hizmetlerini finanse etmek için gereken vergi gelirlerine ilişkin riskleri artırabilir. Bu yüzden, optimal kaynak tahsisi, etkin bir risk yönetim sistemi ve güçlü bir yönetim gerektirir (OECD, 2017a: 42).

Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi dışı fonksiyonu, 351 Sayılı Kanun gereği Yüksek Öğrenim Kredisi ve Yurtlar Kurumu'ndan öğrenim ve katkı kredisi kullananların geri ödeme işlemleridir. Geri ödemeleri başladığı halde hiç ödeme yapmayan ya da iki veya daha fazla taksidini vadesinde ödemeyen borçluların borçları, 1 Ağustos 2016 tarihinden itibaren Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılmıştır (<http://yurtkur.gsb.gov.tr/>). Buna göre borçlular, öğrenim kredisi borçlarını Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet vergi dairesinden sorgulayabilecek ve ödeyebileceklerdir.

1.1.2.2. Sosyal Güvenlik Primlerinin Gelir İdareleri Tarafından Tahsilatının Rasyoneli

Sosyal güvenlik primlerinin gelir idareleri tarafından tahsil edilmesinin rasyoneli, sosyal güvenlik primlerinin parafiskal bir gelir niteliğinde olmasından, ülke örneklerinden ve Türkiye’de SGK’nın mali durumundan yola çıkılarak değerlendirilecektir.

1.1.2.2.1. Parafiskal Gelirler

Parafiskalite, Türkçede vergicilik olarak adlandırılan “fiscalite” kavramına Yunanca asıllı bir kelime olan ve “köşesinde, hemen hemen, etrafında, mukabil vb.” gibi anlamlara gelen “para” kelimesinin eklenmesiyle oluşan bir kavramdır (Herekmen, 1971: 9). İlk bakışta ne anlam ifade ettiği anlaşılmayan parafiskalite kavramı, literatürde “vergi benzeri gelir”, “vergiye benzer harç” ya da olduğu gibi parafiskalite şeklinde kullanılmaktadır (Egeli, 2018: 15). Vergi, resim, harç, şerefiyeler gibi çok eski kamu gelirleri olmasına rağmen parafiskal gelirler yeni bir kamu geliri türüdür (Tuncer, 1969: 263). II. Dünya Savaşı’ndan önce 1929 ekonomik buhranını izleyen yıllarda devletin ekonomiye müdahaleleri sonucu devlet faaliyetleri ve kamu harcamalarındaki artışlar, devletleri yeni gelir kaynakları aramaya yöneltmiş; belli kamu hizmetlerinin bütçe dışı finansman ile karşılanması gereğince parafiskal gelirler ortaya çıkmıştır (Öncel, 1987: 36). Buna göre parafiskal gelir, sosyal ve ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin gelişmesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayarak belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için kurulan kamu ya da yarı-kamu niteliğindeki sosyal, mesleki ve ekonomik kuruluşların finansmanı için yararlananlardan zorunlu olarak tahsil edilen bütçe dışı kamu gelirleridir (Herekmen, 1971: 14). Parafiskal gelirlerin özellikleri şunlardır (Egeli, 2018: 19):

- Belli amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılmaktadır.
- Prim, aidat gibi isimlerle ifade edilen ödemeyi yapanlar karşılığında bir çıkar elde etmektedir.
- Bütçe dışında yer almakta olup, tahsilleri zorunludur.
- Gelirlerin miktarı, tahsili, yöntemi ve denetimi hukuk düzeni içinde belirlenmektedir.
- Parafiskal kurumların hizmetlerinden faydalananların bunun karşılığında gerekli ödemeleri zamanında yapmadıkları takdirde hukuki yaptırım söz konusudur.

Bir kamu geliri olan parafiskal gelirler ile devletin en temel gelir kaynağı olan vergiler arasında birtakım benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Vergiler ile parafiskal gelirler arasındaki benzerlikler şunlardır (Karakoç, 1985: 388):

- Parafiskal gelirler de vergi gibi para ile ödenir.
- Parafiskal gelirlerin de tahsili zorunludur ve cebre dayanır.

- Parafiskal gelirlerde de vergilerde olduğu gibi ödenen miktar ile elde edilen fayda arasında doğru orantı bulunmamaktadır. Bazen ödenen miktar sonucunda hiçbir fayda sağlanamayacağı gibi, bazen de ödenen miktarın üzerinde bir fayda sağlanabilir.
- Parafiskal gelirler de vergiler gibi kanuna dayalı olarak alınır.
- Parafiskal gelirler de vergiler gibi gerçek veya tüzel kişilerden alınmaktadır.

Parafiskal gelirler, yukarıda belirtilen belli konularda vergiler ile birbirine yakınlaşmaktadır. Bununla birlikte, vergiler ve parafiskal gelirlerin farklılıkları şunlardır (Giray, 2013: 11-12):

- Vergiler devlet bütçesinde yer alırken, parafiskal gelirler devlet bütçesinde yer almazlar.
- Vergiler adem-i tahsis ilkesine göre tahsil edilirken, parafiskal gelirlerde tahsis ilkesi geçerlidir.
- Vergilerin tahsil edilmesi için her yıl yürürlüğe giren bütçe kanunu gerekirken, parafiskal gelirlerin tahsili için, parafiskal gelirin ilgili olduğu kanun hükmünün yürürlükte kalması yeterlidir.
- Parafiskal gelirler vergilerde olduğu gibi karşılıksız değildir, karşılığı vardır.

Parafiskal gelirler, farklı şekillerde sınıflandırılmalara tabi tutulmakla beraber yükümlülüklerin yerine getirilmesindeki temel amaçlara göre mesleki, ekonomik ve sosyal parafiskal gelirler olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Öncel, 1987: 37). Mesleki parafiskal gelirler, ticaret ve sanayi odaları, borsalar ve barolar gibi mesleki kuruluşlarca tahsil edilen yükümlülüklerdir (Öncel, 1987: 37). Mesleki parafiskal gelirlerde yükümlülüğü doğuran olay, meslek kuruluşuna üye olmaktır (Giray, 2013: 17). Ekonomik parafiskal gelirler ise bazı mal piyasaları, ihracatı vb. ekonomik alanları teşvik etmek ve istikrara kavuşturmak için kurulan fonları temsil etmektedir (Öncel, 1987: 37). Sosyal parafiskal gelirler ise, parafiskal gelir tahsili ile yükümlü sosyal nitelikli bir kuruluşa üye olunmakla birlikte tahsil edilen kamu gelirleridir (Giray, 2013: 18). Sosyal güvenlik primleri en önemli sosyal parafiskal gelirdir. Bu nedenle sosyal güvenlik kavramı ve gelişim süreci, sosyal güvenlik primlerini inceleyebilmek açısından önemlidir.

1.1.2.2.2. Sosyal Güvenlik Kavramı ve Gelişim Süreci

Sosyal güvenlik, insanların hayatlarında karşılaşılabilecekleri muhtemel ekonomik ve sosyal risklere karşı önceden gerekli önlemlerin alınarak kendilerine gelir sağlama amacıyla kurulan kamu harcama programlarıdır (Gümüş, 2010: 4). Risk ya da tehlikelere karşı geleneksel koruma mekanizmalarının yetersiz kalması neticesinde zorunlu sigorta tekniğine dayalı ilk sosyal güvenlik sisteminin esasları 1880’li yıllarda Almanya’da Bismarck tarafından ortaya konmuştur (Güzel, 2005: 63). Tarihsel süreçte sonraki aşama 1935’te ABD’de Başkan Roosevelt tarafından yürürlüğe konan Sosyal Güvenlik Yasası ve 1942 tarihli Beveridge Raporu’dur (Güzel, 2005: 63). Sonrasında prim

ve vergilerle finansmanı öngören karma finansman sistemleri ve 1981 yılında Şili’de uygulamaya giren finansmanı tamamen bireysel primlerle sağlanan ancak devletin gözetim ve denetiminde olan özel zorunlu bireysel sigortacılık sistemi sosyal güvenlik alanında önemli gelişmelerdir (Gümüş, 2010: 5).

Osmanlı Devleti döneminde sosyal güvenlik sisteminin şekillenmesinde sosyo-ekonomik yapı önemli rol oynamış, aile içi yardımlaşma, meslek teşekkülleri ve vakıflar ile sosyal güvenlik ve yardımlaşma sağlanmıştır (<http://www.sgk.gov.tr/>). Avrupa’da ise bugünkü anlamıyla sosyal güvenlik, sanayi devriminden sonra işçi sınıfının ortaya çıkmasıyla mümkün olmuştur. Osmanlı Devleti sanayileşme sürecine giremediğinden sosyal korumayı talep edecek bir işçi sınıfı oluşamamış ve dolayısıyla sosyal güvenlik sistemi kurumlaşmamış, geleneksel ve sınırlı halini sürdürmüştür (Güvercin, 2004: 91). Sonuç olarak Osmanlı Devleti’nden yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti’ne temel ve kurumsal bir sosyal güvenlik anlayışı aktarılamamıştır.

Cumhuriyet döneminin ilk iş kanunu olan 1936 tarihli 3008 sayılı Kanun, sosyal sigortaların kademeli olarak kurulmasını öngörmüştür (Gökbayrak, 2010: 144). 1945 yılında İş Kazaları, Meslek Hastalıkları ve Analık Sigortaları Kanunu sosyal sigortalar ile ilgili ilk kanundur (Güvercin, 2004: 92). Ardından 1945 yılında Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) ve 1949 yılında T.C. Emekli Sandığı kurulmuştur (Gümüş, 2010: 7). 1961 yılında ise ilk defa sosyal güvenlik “*Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Bu hakkı sağlamak için sosyal sigortalar ve sosyal yardım teşkilatı kurmak ve kurdurmak Devletin görevlerindendir*” maddesi ile anayasal niteliğe sahip olmuştur (<http://www.sgk.gov.tr/>). 1971 yılında Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (BAĞ-KUR) kurulmuştur. 20.06.2016 tarihli 5502 sayılı Kanun ile SSK, T.C. Emekli Sandığı ve BAĞ-KUR Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) adı altında tek bir çatıda toplanmıştır. SGK, kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali açıdan özerk ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’nın ilgili kuruluşu olup, Sayıştay denetimine tabidir (<http://www.sgk.gov.tr/>). SGK’nın kurulmasıyla uzun yıllardır finansman problemiyle yüzleşen sosyal güvenlik sisteminin etkin, adil, kolay erişilebilir, aktüeryal ve mali açıdan sürdürülebilir, çağdaş standartları ilke edinen bir kurum olması amaçlanmıştır (<http://www.sgk.gov.tr/>).

Yeni hükümet sisteminin yürürlüğe girmesiyle SGK’nın yapısında birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 406. maddesine göre, kurumun organları Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Başkanlık’tan oluşmaktadır. Yönetim Kurulu, Kurumun en üst karar organıdır. Aynı Kararname’nin 410. maddesine göre Başkanlık teşkilatının merkez ve taşra teşkilatı, merkez teşkilatının ise hizmet birimlerinden meydana geleceği hüküm altına alınmıştır. Bununla beraber, SGK’nın merkez teşkilatındaki ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleri yapılanmasına son verilmiştir.

1.1.2.2.3. Sosyal Güvenlik Primleri ile Vergilerin Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesinin Nedenleri ve Avantajları

Sosyal güvenlik primleri ve vergilerin tahsilatının tek bir kurumun sorumluluğuna bırakılmasının öncelikli hedefi en iyi gelir tahsilatı performansını elde etmektir (Barrand vd., 2004: 13). Sosyal güvenlik primleri, OECD ülkelerinden özellikle Avrupa ülkeleri olmak üzere devletin en büyük gelir kaynaklarından. 20 yılı aşkın bir süredir pek çok ülke sosyal güvenlik primleri ve vergilerin tahsilatının aynı birim tarafından gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar gerçekleştirmektedir (OECD, 2015: 35). Bu birleşmenin en önemli gerekçeleri ise şunlardır (Barrand vd., 2004: 13-16):

- Sosyal güvenlik primleri para-fiskal gelir niteliğinde olduğundan vergi ve benzeri nitelikli bir kamu geliri sayılmakta olup, ödenmeleri yönündeki algılar vergilerin ödenmesiyle benzer niteliktedir. OECD, istatistiklerinde sosyal güvenlik primlerini vergi gelirlerine dahil etmektedir.
- Tahsilat sürecinde daha az personel istihdamı ve altyapı yatırımı yapılması, bilgi teknolojisi sistemlerini geliştirme ve sürdürmede tekrarlamaların önlenmesi gibi sebeplerle kaynakların etkin kullanımı sağlanabilecektir.
- İdarenin idari maliyetleri, mükelleflerin ise idari ve uyum maliyetleri azaltılabilecektir.
- Tek bir kayıt numarası, genel olarak gelirin ortak bir tanımının olması, kayıt tutmayan, beyanname vermeyen ya da ödeme yapmayan işverenlerin daha kolay izlenebilmeleri, veri girişi, yaptırım gibi konularda ortak sürece tabi olmaları karmaşıklığın azalmasına katkı sağlayabilecektir.
- Çapraz kontrol ve risk denetimi bazlı uygulamalarla kayıp ve kaçakların en aza indirgenmesi sağlanabilecektir.

Tablo 2’de OECD ülkelerinde sosyal güvenlik primlerine ilişkin çeşitli veriler bulunmaktadır. Bu bağlamda, sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payı, gelir idarelerinin sosyal güvenlik primlerini tahsil etme sorumluluğu, gelir idarelerinin sosyal güvenlik primlerini tahsil eden kurumlara yardımı ve sosyal güvenlik primleri tahsilatının tek bir kurumda birleştirilmesine yönelik veriler hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Tablo 2: OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Primlerinin Vergi Gelirleri ve GSYİH İçindeki Payı ile Gelir İdaresinin Sosyal Güvenlik Primlerini Tahsil Etme Sorumluluğu (2018)

				Gelir İdaresinin Sosyal Güvenlik Primlerini Tahsil Etme Sorumluluğunun Olmadığı Durumda	
ÜLKELER	Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)	Gelir İdaresinin Sosyal Güvenlik Primlerini Tahsil Etme Sorumluluğu	Gelir İdaresinin Sosyal Güvenlik Primlerini Tahsil Eden Kurumlara Yardım Sağlaması	Sosyal Güvenli Primlerinin Tahsilinin Tek Bir Kurumda Birleştirilmesine Yönelik Plan
Avustralya					
Avusturya	34,8	14,7	x	✓	
Belçika	30,1	13,5	x	✓	
Kanada	14,0	4,6	✓		
Şili	6,9	1,5	x	✓	
Çekya	44,1	15,6	x		
Danimarka	0,1	0,0	x	✓	
Estonya	34,9	11,6	✓		
Finlandiya	27,9	11,9	✓		
Fransa	34,9	16,1	x	✓	
Almanya	37,7	14,4	x		
Yunanistan	30,1	11,6	x	✓	
Macaristan	33,2	12,1	x	✓	
İzlanda	9,5	3,5	✓		
İrlanda	17,0	3,8	x	✓	
İsrail	16,7	5,2	x		
İtalya	31,1	13,1	x	✓	
Japonya (2017)	39,9	12,5	x	✓	
Kore	25,4	7,2	x		
Letonya	29,3	9,0	✓		
Litvanya	42,1	12,7	x	✓	
Lüksemburg	27,4	11,0	x	✓	
Meksika	13,3 (2017)	2,2	x		
Hollanda	36,0	14,0	x		
Yeni Zelanda	0,0	0,0	x		
Norveç	25,9	10,1	x	✓	
Polonya	37,5	13,1	x	✓	
Portekiz	26,8	9,5	x		
Slovakya	44,1	14,6	x	✓	✓
Slovenya	40,0	14,5	x		
İspanya	33,8	11,6	x	✓	
İsveç	22,0	9,7	✓		
İsviçre	23,6	6,6	x		
Türkiye	29,9	7,3	x		✓
İngiltere	19,1	6,4	✓		
ABD	25,1	6,1	✓		
OECD Ort.	27,0	9,4			

Kaynak: OECD, 2019a: 91-92; <https://stats.oecd.org/> verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 2’ye göre, 2018 yılında sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Çekya, Litvanya, Slovakya, Slovenya ve Japonya’da % 40’larda iken; Almanya, Avusturya, Belçika, Estonya, Fransa, İtalya, Hollanda, Polonya, Yunanistan ve İspanya’da bu oran % 30’lardadır. Türkiye’de aynı oran % 29,9 olup OECD ortalamasının (% 27,0) üzerindedir. Sosyal güvenlik primlerinin GSYİH içindeki payı ise Avrupa ülkelerinde % 10-15 bandında seyretmektedir. Bu oran Türkiye’de % 7,3 olup OECD ortalamasının (% 9,4) altındadır.

Tablo 2’ye göre, 36 OECD ülkesinden İngiltere, ABD, İsveç, Finlandiya, Kanada, Letonya ve Estonya’da sosyal güvenlik prim tahsilatının gelir idaresinin sorumluluğunda olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 16 OECD ülkesinde gelir idaresinin sosyal güvenlik primlerini tahsil eden kurumlara çeşitli yardımlar sağladığı göze çarpmaktadır. Avustralya’da sosyal güvenlik primleri ve buna yönelik bir uygulama sistemi olmadığı için veri yoktur. Aynı şekilde Danimarka’da ise sosyal güvenlik primleri uygulaması yoktur. Türkiye ve Slovenya’da, vergi ve sosyal güvenlik primlerinin tahsilatının tek bir kurumda birleştirilmesinin planlar dahilinde olduğu görülmektedir. Tahsilat sistemine ilişkin çeşitli fonksiyonlara göre sosyal güvenlik prim tahsilatının tek bir kurumda toplanmasının bazı uygulama örnekleri ve buna bağlı avantajlar Tablo 3’deki gibidir.

Tablo 3: Sosyal Güvenlik Primleri Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesine Dair Avantajlar ve Bazı Uygulama Örnekleri

Tahsilat Sisteminin Fonksiyonları	Tahsilatın Tek Bir Kurumda Birleştirilmesiyle Gerçekleştirilen Bazı Uygulama Örnekleri	Tahsilatın Tek Bir Kurumda Birleştirilmesinin Bazı Faydaları
Kayıt tutma	Vergi ve sosyal güvenlik primleri için tek bir kimlik numarası belirleme	-Tahsilata yönelik işlemlerin basitleşmesi -Sosyal güvenlik primleri ve vergilerin tahsilinin kolaylaşması -Sosyal güvenlik primlerinin kaçırılmasının engellenmesi
Muhasebe ve Raporlama	-Tek bir beyanname -Sosyal güvenlik primleri ve vergilerin amaçları için ücret kavramının uyumlaştırılması -Bilgi teknolojisi sistemleri ve e-devlet uygulamalarının kapsamlı kullanımı	-Vergiler ve sosyal güvenlik primleri için muhasebe ve raporlama işlemleri sırasındaki tekrarın önlenmesi -Yükümlülüklerin hesaplanmasında yapılan hataların önlenmesi -Mükelleflerin idari maliyetlerinin minimize edilmesi -Sık sık güncellemeler yapılarak daha iyi veri kaydı tutulması -Ödemelerin daha etkin bir şekilde kontrolü -Yararlanma haklarının kesinleşmesi ve uyum düzeyinin belirlenmesi için uygun veri tabanlarının oluşturulması
Tahsilat	Tek bir ödeme belgesi	-Ödeme işlemlerinin kolaylaştırılması ve ödemelerde tekrarın önlenmesi -Sosyal güvenlik primlerinin ödenmesinde uyum artışı -Fonların ve verilerin daha hızlı ve güvenli bir şekilde tahsil ve tahsis edilmesi
Denetim	-Çapraz kontrol mekanizmaları -Verilerin elektronik veri tabanlarına işlenmesi -Uygun bilgi teknolojisi sistemlerinin kullanımı -Gelirleri tahsil eden otoriteye yaptırım yetkisinin verilmesi	-Hataların ve yanlış bildirimlerin belirlenmesinin kolaylaşması -Daha etkili yaptırım işlemleri -Uyumun artması nedeniyle gelirlerin de artışı -Sosyal güvenlik primlerinin kaçırılmasıyla mücadele edilmesi
Tahsil edilen gelirin dağıtımı	-Gelirlerin sık sık transfer edilmesi -Transferlerin bankalar veya hazine aracılığıyla yapılması -İşverenler, bankalar veya tahsilat kurumları tarafından yapılan transferlerdeki gecikmeler için tazminat ödemeleri	-Sosyal güvenlik fonlarıyla ilgili verilerin ve transfer hızının artması -Fonların zamanında transfer edilmesi

Kaynak: Bakirtzi, 2011: 14.

Tablo 3'te fonksiyonların kayıt, muhasebe ve raporlama, tahsilat, denetim ve tahsil edilen gelirin dağıtımını olarak beş ayrı grupta toplandığı görülmektedir. Vergi ve sosyal güvenlik primleri tahsilatının tek bir kurum bünyesinde gerçekleştirilmesinin, faaliyetlerin ortak bir paydada toplanarak işlemlerin basitleşmesi, tahsilat kolaylığı, takip edilebilirliğin kolaylaşması, zaman ve kaynak tasarrufu, ortak ve kapsamlı bir veri tabanının oluşturulması gibi avantajları bulunmaktadır.

1.1.2.2.4. Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergilerin Tahsilatının Tek Bir Kurumda Birleştirilmesine Yönelik Ülke Uygulamaları

Başarılı ve etkin bir tahsilat entegrasyonu için liderlik anlayışı, stratejik planlama, yasal altyapı, proje, zaman, bütçe, performans yönetimi, personel ve iletişim en önemli konulardır (World Bank [WB], 2010: 6). Tablo 4'te sosyal güvenlik ve vergilerin tahsilatının entegre edilmesinin en başarılı örneklerinden olan İsveç ve Bulgaristan uygulamaları yer almaktadır.

Tablo 4: İsveç ve Bulgaristan'da Sosyal Güvenlik Primleri ve Vergi Tahsilatının Tek Bir Kurum Bünyesinde Birleştirilmesi

	İsveç	Bulgaristan
Nedenleri	-Mükelleflerin beyan ve ödemelerinin ayrı ayrı kurumlara gerçekleşmesinin işlemlerde tekrara sebep olması -Vergi ve sosyal güvenlik primlerini tahsil eden kurumlar arasında işbirliği ve bilgi paylaşımının olmaması - Vergi ve sosyal güvenlik primlerini tahsil eden kurumlar için etkinsizlik algısı -Mükelleflerin idari ve uyum maliyetlerinin azaltılması	-Vergiye gönüllü uyum düzeyini arttırmak -Etkinlik ve verimliliği arttırmak -Profesyonel ve uzman bir iş gücü oluşturmak -Yolsuzluk fırsatlarını azaltmak -Adalet ve etkinliği arttırmak -Ekonomik büyümeyi teşvik etmek
Uygulama Süreci	-Hesaplamalarda basitleştirme -Ödeme işlemlerini kolaylaştırma -Ödemelerin bankalar aracılığıyla gerçekleştirilmesine yönelik altyapının oluşturulması -Modern yönetim teknikleri ve uygulamaları benimseme (risk analiz sistemi gibi)	-Vergi ve sosyal güvenlik primlerinin oranlarının düşürülmesi -Vergi ödeme işlemlerinin kolaylaştırılması -Entegre bir bilgi teknolojisi sisteminin geliştirilmesi -Modern denetim tekniklerinin uygulanması
Bütçe	-Yıllık maliyeti 55 milyon İsveç Kronu (212 yeni personel alımı) -2,5 milyon İsveç Kronu (Tek seferlik bilgi teknolojileri için araç-gereç alımı ve yeni teknolojinin kullanımına ilişkin eğitim masrafları)	-Projenin maliyeti 32,1 milyon Avro'dan fazla gerçekleşmiş olup; bu miktarın 200000 Avro'su hibelerden, 31,9 milyon Avro'su ise alınan kredilerle karşılanmıştır.

Tablo 4: (Devamı)

	İsveç	Bulgaristan
Uygulama Sonuçları ve Çıkarılacak Dersler	-Tek bir beyanname ve ödeme kaydı -İdari ve uyum maliyetlerinin azalması -Vergi ve sosyal güvenlik primleri için tek bir kimlik numarası -Yıllık gelir tahsilatının 466 milyon İsveç Kronu artması -İşverenlerin aktif bir şekilde denetimi -Ceza ve yaptırımların caydırıcı nitelikte olması	-Reform sürecine detaylı hazırlık ve adım adım hedeflerin gerçekleştirilmesi -Başlangıçta sürecin yavaş ilerlemesine rağmen, yeni Maliye Bakanı'nın göreve başlamasıyla güçlü bir politik destek -Proje başlangıcında uygun bir bilgi teknolojisi yazılımı seçilmediğinden entegre bir bilgi teknolojisi sisteminin 1 buçuk sene gecikmeli olarak gerçekleşmesi -Vergi ve sosyal güvenlik primleri için tek bir kimlik numarası -Güçlü bir liderlik anlayışı (IMF ve Dünya Bankası'nın desteğiyle) -Vergi toplama maliyetlerinin düşmesi -2002'de sosyal güvenlik primleri ve vergilerin GSYİH'ya oranı % 18,6 iken 2007'de bu oran % 24,7'ye çıkmıştır.

Kaynak: Barrand vd., 2004: 39-41, 49; WB, 2010: 11-1 verilerinden tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 4'e göre, İsveç ve Bulgaristan'da vergi ve sosyal güvenlik primlerinin tek bir kurum bünyesinde tahsil edilmesinin ortak gerekçeleri kaynak tasarrufunun sağlanması, maliyetlerin azaltılması ve denetimlerin etkinleştirilmesidir. Her iki ülkede de uygulama sürecinde ödeme işlemlerinin kolaylaştırılması ve bilgi teknolojilerinden aktif bir şekilde yararlanılmasına odaklanılmıştır. Uygulama sonuçları olarak ise her iki ülke için gelir tahsilatı artışı ve uyum maliyetlerinin düşmesi gerçekleşmiştir. İsveç ve Bulgaristan, gelir tahsilatlarının entegre edilme sürecinde başarılı ülke örnekleri olarak kabul edilebilir ülkelerdir. Bu yaklaşım ve örneklerden hareketle, Türkiye'de SGK'nın mevcut durumu mali açıdan incelenerek, Türkiye için de benzer uygulamanın gerekliliği aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.2.2.5. Türkiye'de Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Mevcut Durumunun Mali Açıdan Değerlendirilmesi

SGK'nın mali yapısı; gelir-gider dengesi, açıkların nedenleri, prim gelirlerinin emekli aylıkları ve sağlık ödemelerini karşılama düzeyi ve bütçeden SGK'ya yapılan transferler kapsamında incelenecektir.

Tablo 5: SGK'nın Gelir-Gider Dengesi (2002-2020)

Yıl	Gelirler (Milyar TL)	Giderler (Milyar TL)	Açık (Milyar TL)	Toplam Gelirlerin Toplam Giderleri Karşılama Oranı (%)
2002	20.018.189	27.982.464	-7.964.275	71,5
2003	27.916.539	41.336.077	-13.419.538	67,5
2004	34.689.248	50.621.622	-15.932.374	68,5
2005	41.249.438	59.941.373	-18.691.935	68,8
2006	53.830.886	71.867.475	-18.036.589	74,9

Tablo 5: (Devamı)

Yıl	Gelirler (Milyar TL)	Giderler (Milyar TL)	Açık (Milyar TL)	Toplam Gelirlerin Toplam Giderleri Karşılama Oranı (%)
2007	56.874.888	81.915.401	-25.040.513	69,4
2008	67.257.484	93.159.462	-25.901.978	72,2
2009	78.072.788	106.775.443	-28.702.655	73,1
2010	95.273.183	121.997.301	-26.724.118	78,1
2011	124.479.940	140.715.252	-16.235.312	88,5
2012	142.928.505	160.223.453	-17.294.948	89,2
2013	163.013.555	182.688.916	-19.675.361	89,2
2014	184.328.932	204.400.437	-20.071.505	90,2
2015	220.102.348	231.545.969	-11.443.621	95,1
2016	255.880.183	276.535.786	-20.655.602	92,5
2017	288.559.843	312.734.591	-24.174.748	92,3
2018	369.211.250	384.961.895	-15.750.645	95,9
2019	424.228.310	464.172.903	-39.944.593	91,4
2020	472.625.908	540.095.250	-67.469.343	87,5

Kaynak: <http://www.sgk.gov.tr/>

2002-2020 döneminde, gelir ve giderlerin arttığı Tablo 5'ten görülmektedir. 2011 yılında kurum gelirleri bir önceki yıla göre % 30,7 artmış olup, bu artışın nedeni 6111 sayılı Kanun'dur. Bu yasa kapsamında prim borçları yapılandırılarak geçici bir prim artışı yaşanmıştır (Demir ve Canbay, 2013: 457). Aynı dönem için, açıkların düzeyinde dalgalı bir seyir görülse de, SGK sürekli açık vermeye devam etmiştir. Bununla beraber, özellikle 2010'dan sonra toplam gelirlerin toplam giderleri karşılama oranı artış göstermiştir. 2000'li yıllarda uygulanan mali disiplin politikaları ve emeklilik yaşının arttırılması bu iyileşmenin en önemli nedenlerindendir (Organ ve Yavuz, 2017: 115). 2020 yılında ise Covid-19 pandemisi nedeniyle sağlık harcamaları önemli düzeyde artış gösterdiğinden, SGK'nın toplam gelirlerinin toplam giderlerini karşılama oranı % 87,5'e düşmüştür. Toplam gelirlerin toplam giderleri karşılama oranının % 67,5 ile en düşük olarak 2002 krizi sonrası 2003 yılında gerçekleştiği görülmektedir.

Türkiye'de sosyal güvenlik kurumlarının mali sorunları özellikle 1990'lı yıllarda ağırlaşmaya başlamıştır. 1984-1990 döneminde sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri fazla verirken, 1991 yılından sonra açık vermeye başlamış ve bu açıklar giderek artmıştır (Giray, 2013: 123). Sosyal güvenlik kurumları açıklarının artmasının başlıca sebepleri şunlardır:

- *Fonların etkin bir şekilde kullanılamaması:* Sosyal güvenlik kurumları kaynaklarını rasyonel ve öncelikleri doğrultusunda kullanamamıştır. Bunun en temel sebebi, sosyal sigorta ilkelerinin göz ardı edilerek dışarıdan yapılan müdahalelerle kurum siyasi popülizme maruz kalmış, fonlar genel olarak borçlanmanın finansmanında kullanılmıştır

(Egeli, 2018: 107). Uzun yıllar fonlar düşük getirili Eximbank tahvillerine yatırılmış, portföy ve nakit yönetimi başarılı olmamıştır (Egeli, 2018: 109).

- *Aktif-pasif sigortalı dengesinin bozulması:* Aktif sigortalı sayısının pasif sigortalı sayısına oranı sosyal güvenlik sisteminin mali olarak sürdürülebilirliği açısından oldukça önemlidir. Türkiye’de aktif-pasif dengesi 1980 yılında 3,77 iken, 1990 yılında 2,78’e, 2000 yılında ise 1,95’e düşmüştür. Bu oran daha da düşerek 2010 yılında 1,84 olmuş, 2020’de ise 1,87 olarak gerçekleşmiştir (<http://www.sgk.gov.tr/>). Mevcut durum aktüeryal dengenin oldukça bozulduğuna işaret etmektedir.
- *Kapsam darlığı:* Toplumun tümünü kapsayacak şekilde sosyal güvenlik sisteminin oluşturulamaması, sosyal güvenlik açıklarını arttırmıştır. Bununla beraber, 2009 yılında sigortalı nüfus oranı, Türkiye nüfusunun % 81’ine tekabül ederken, yıllar itibarıyla bu oran artarak 2020 yılında % 87’ye çıkmıştır. Nüfusun % 13’ünün kapsam dışı olması dikkat çekicidir. (<http://www.sgk.gov.tr/>).
- *Devlet katkısının yeterli düzeyde olmaması:* Dünya genelinde sosyal sigortaların finansmanında devlet, işçi ve işverenle birlikte katkı sağlarken; Türkiye’de prime dayalı sosyal güvenlik hizmetlerinin finansmanında devletin prim bazında katkısı bulunmamaktadır (Giray, 2013: 125-126). Devlet, sosyal güvenlik kurumları açıklarını bütçe transferleri yoluyla kapatmaya çalışsa da, asıl olan katkı şekli belli oranlarda prim ödeyerek ve sigortalılığı teşvik ederek olmalıdır (Egeli, 2018: 104). Devletin işçi ve işverene ilaveten üçüncü bir taraf olarak doğrudan prim ödeyerek sosyal sigortalar finansmanına katıldığı ilk örnek işsizlik sigortası olmuştur (Alper, 2011: 35).
- *Erken emeklilik uygulamaları:* Erken yaşta emeklilik, sosyal güvenlik kurumlarının gelirlerini azaltıcı giderlerini arttırıcı bir etki ortaya çıkarmakta yani kurumlar daha kısa süreli prim geliri elde ederken, daha uzun süreli emekli aylığı, sosyal yardım gibi ödemeler yapmaktadırlar (Canbay ve Demir, 2013: 306). Emeklilik yaşının düşürülmesi veya emekliliğe hak kazanma şartlarının hafifletilmesi, genelde seçim öncesi uygulamalar olarak gerçekleştirilmiştir. Özellikle 1991 sonrası Doğru Yol Partisi-Sosyal Demokrat Halk Partisi Koalisyon Hükümeti’nin, 3774 sayılı Kanun ile asgari emeklilik yaşını kaldırması, sistemin finansmanını önemli ölçüde bozmuştur (Gümüş, 2010: 12). 1999 yılındaki 4447 sayılı Kanun ile başlayarak kademeli olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde emeklilik yaşlarının yükseltilmesiyle bu problem çözülmeye çalışılmıştır (Egeli, 2018: 105).
- *Sosyal güvenlik ahlakının düşük olması:* Türkiye’de sosyal güvenlik bilincinin yerleşmemesi ve sosyal güvenlik kültürüne sahip olunmaması prim tahsilatlarından kaçınmak için bireylerin fırsat aramalarına sebep olmaktadır (Canbay ve Demir, 2013: 311). Böylece prim tahsilatları düşerek finansman açıkları artmaktadır.
- *Prim tahsilatlarının düşük olması:* Denetim yetersizliği, prim oranlarının yüksekliği, prim borçlarına yönelik aflar, prim borçlarına gecikme zammı uygulansa dahi yüksek enflasyon

nedeniyle elde edilen gelirin erimesi gibi sebeplerle tahsilatta etkinlik sağlanamamaktadır (Giray, 2013: 126-130).

- *Kayıt dışı istihdam*: Devletin sosyal güvenlik primlerine katkıda bulunmayıp, yükün işçi ve işverenin üzerinde kalması özellikle çok işçi çalıştıran işverenlerin maliyetlerini arttırarak kayıt dışı istihdama yönelmelerine neden olmaktadır (Egeli, 2018: 104).
- *Politik müdahaleler*: Sosyal güvenlik kurumu idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olmasına rağmen, yapılan siyasi müdahalelerle hükümetlerin politika aracı haline gelmiş, özerkliği zedelenmiştir (Giray, 2013: 133).

SGK açıklarının artış sebeplerinden hareketle, devlet katkısı hariç olmak üzere prim gelirlerinin emekli aylığı ve sağlık ödemelerini karşılama oranı aktüeryal dengeyi gösterdiğinden bu oran Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6: SGK Prim Gelirlerinin Emekli Aylığı ve Sağlık Ödemelerini Karşılama Durumu (2002-2020)

Yıl	Devlet Katkısı Hariç Prim Gelirleri (Milyon TL) (1)	Emekli Aylığı Ödemeleri (Milyon TL) (2)	Sağlık Ödemeleri (Milyon TL) (3)	Toplam Ödeme (Milyon TL) (2)+(3)=(4)	(%) (1)/(4)
2002	14.821.913	16.687.400	7.629.027	24.316.427	61,0
2003	21.178.426	25.174.200	10.661.718	35.835.918	59,1
2004	27.423.790	30.660.700	13.150.129	43.810.829	62,6
2005	30.882.405	38.537.100	13.607.884	52.144.984	59,2
2006	41.619.875	45.075.855	17.666.674	62.742.529	66,3
2007	44.051.735	52.311.728	19.983.275	72.295.003	60,9
2008	54.546.453	59.136.539	25.345.913	84.482.452	64,6
2009	54.579.182	68.603.972	28.810.684	97.414.657	56,0
2010	66.912.858	78.957.499	32.508.883	111.466.382	60,0
2011	89.560.568	91.615.378	36.500.378	128.115.756	69,9
2012	99.359.243	105.293.799	44.110.561	149.404.360	66,5
2013	118.728.578	119.161.662	49.888.693	169.050.355	70,2
2014	135.238.559	134.391.514	54.551.175	188.942.688	71,6
2015	159.480.052	151.990.402	59.355.576	211.345.978	75,5
2016	184.445.994	185.157.568	67.992.868	253.150.436	72,9
2017	208.064.459	209.545.653	77.632.066	287.177.719	72,5
2018	255.619.125	245.105.705	91.512.240	336.617.945	75,9
2019	293.828.025	298.614.722	110.697.418	409.312.140	71,8
2020	323.181.066	343.045.567	135.673.782	478.719.349	67,5

Kaynak: <http://www.sgk.gov.tr/>

Tablo 6'ya göre, SGK giderlerinin önemli bir kısmının emekli aylığı ödemeleri olduğu görülmektedir. Bunun en önemli sebebi, erken emeklilik uygulamaları ve nüfusun giderek yaşlanmasıdır. Nitekim Türkiye'de yaşlı nüfus diğer yaş gruplarındaki nüfuslara oranla yüksek bir hız ile artış göstermektedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre, 2020 yılında yaşlıların (65 yaş ve üstü) toplam nüfusa oranı % 9,5'e yükselmiştir. Nüfus projeksiyonlarına göre bu oran 2025 yılında % 11,0, 2040 yılında % 16,3 ve 2080 yılında % 25,6'ya yükselecektir (Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK], 2021). Türkiye'de, doğurganlık ve ölüm hızlarındaki azalma ile birlikte sağlık alanında kaydedilen gelişmeler, yaşam standardının, refah düzeyinin ve doğuştan beklenen yaşam süresinin artması nedeniyle demografik bir dönüşüm gerçekleşmiştir (TÜİK, 2021). Bu demografik dönüşüm nedeniyle emekli aylığı ödemelerinin artışı kaçınılmazdır.

2008 yılı haricinde, devlet katkısı hariç prim gelirleri devamlı bir şekilde artış göstermiştir. Bu gelirlerin emekli aylığı ve sağlık ödemelerini karşılama oranı 2002'de % 61,0 iken artış göstererek 2018 yılında % 75,9 olmuştur. Ancak, Covid-19 pandemisi etkisiyle 2020 yılında aynı oran düşüş göstererek % 67,5'e gerilemiştir. 2002-2020 dönemine bütün olarak bakıldığında, 2008 krizi sonrasında (2009) bu oranın en düşük düzeyde (% 56,0) gerçekleştiği görülmektedir. 1998-2020 dönemi SGK'ya yapılan bütçe transferleri ise, Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7: SGK'ya Yapılan Bütçe Transferleri (1998-2020)

Yıl	Bütçe Transferleri (Milyon TL)	Bütçe Transferlerinin GSYİH'ya Oranı (%)
1998	1.496.000	2,13
1999	2.936.145	2,81
2000	3.226.460	1,94
2001	5.523.000	2,30
2002	9.684.000	2,76
2003	15.883.617	3,49
2004	18.830.000	3,37
2005	23.322.000	3,59
2006	22.892.000	3,02
2007	33.060.241	3,92
2008	35.016.403	3,52
2009	52.599.691	5,26
2010	55.244.258	4,76
2011	52.772.218	3,78
2012	58.728.293	3,74
2013	71.263.763	3,94
2014	77.335.890	3,78
2015	79.038.817	3,38
2016	108.073.487	4,14
2017	128.182.906	4,12
2018	150.530.375	4,04
2019	196.797.506	4,56
2020	248.846.194	5,13

Kaynak: <http://www.sgk.gov.tr/>

1990'lı yıllardan itibaren bütçeden sosyal güvenlik sistemine kaynak aktarılmaya başlanmış, bu transferler 2000'li yıllarda merkezi yönetim bütçe giderlerinin en hızlı büyüyen kalemi olmuş ve bu durum “kara delik” olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Nitekim sosyal güvenlik reformlarının en temel amacı sosyal güvenlik açıklarının kapatılması olmuştur (Cural, 2016: 698). Tablo 7’de SGK’ya yapılan bütçe transferlerinin sürekli arttığı görülmektedir. Bütçe transferlerinin GSYİH’ya oranı 1998 yılında % 2,13 iken, 2018 yılında % 4,04 ve 2020 yılında ise % 5,13 olmuştur. Covid-19 nedeniyle sağlık harcamalarındaki ani artışlar SGK açıklarını arttırarak bütçe transferlerini de arttırmıştır. 1998-2018 döneminde bu oranın % 5,26 olarak en yüksek gerçekleştiği yıl, kriz sonrası yıl olan 2009’dur. 2009 yılında işveren priminin 5 puanlık kısmının devlet tarafından ödenmeye başlanması, küresel krizin etkisiyle ekonomide yaşanan daralmaya bağlı olarak istihdamın azalması sonucu prim gelirleri artışının azalması ve GSYİH’nın % 4,7 küçülmesi SGK’ya yapılan bütçe transferlerinin GSYİH’ya oranını arttıran diğer nedenlerdir (Cural, 2016: 697,700). Bütçe transferlerinin hem miktar hem de GSYİH’ya oran olarak artışı, SGK’nın mali sürdürülebilirliği konusunda dikkate alınması gereken bir göstergedir. Çünkü bütçeden yapılan transferler vergiler ile değil borçlanma ile karşılanmakta, bu durum maliyetleri yükseltmektedir. Açıkların bu şekilde finanse edilmeye devam edilmesi mali disiplinin bozulmasına neden olabilecek, özellikle kayıt dışı istihdamın azaltılmasına yönelik çalışmalar devletin finansman yükünü azaltabilecektir (Yıldırım ve Bülbül, 2018: 214-215).

SGK’nın mali yapısından hareketle mevcut mali problemlere bir çözüm önerisi olarak SGK prim gelirlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tahsil edilmesi getirilebilir. Böylece, her iki kuruma yapılabilecek farklı bildirimler önlenerek etkin bir kontrol mekanizması sağlanacak, işlemlerin tek elde toplanması ile tekrarlanmalar önlenecek, kaynak ve iş gücü kullanımında etkinlik sağlanacak, idari maliyetler düşecek ve tahsilat artabilecektir. Sonuç olarak, uzun yıllardır Türkiye ekonomisinde önemli bir sorun teşkil eden SGK açıkları azalabilecektir. Devletin, SGK açıklarının kapanması için yaptığı transferler ekonomik büyüme ve kalkınmaya yöneltilerek kaynakların daha verimli alanlarda kullanılması sağlanacaktır.

1.1.3. Gelir İdaresinin Fonksiyonlarını Gerçekleştirmesinde Üçüncü Taraf (Third Party) Hizmeti

Elektronik bilginin, iletişim teknolojilerinin ve çevrim içi (online) hizmetlerin kullanımının artmasıyla farklı paydaşlar vergi yönetimine dahil olmuştur (Kool, 2017: 51). Hamilton (1998: 199), vergi konusundaki paydaşları üç grup halinde toplayarak; ilk taraf (the first party) olarak gelir idaresini, ikinci taraf (the second party) olarak mükellefi, üçüncü taraf (the third party) olarak ise ilk taraftan yani gelir idaresinden bağımsız olan herhangi bir kişiyi/organi tanımlamıştır. Buna göre, dış kaynak kullanımı (outsourcing) veya üçüncü taraf hizmet sunumu (third party service delivery) gelir idaresinin fonksiyonlarını yerine getirmesi için gereken hizmetlerin sunumunda üçüncü tarafların

kullanılması anlamına gelmektedir (OECD, 2015: 192). OECD ve OECD üyesi olmayan ülkeler için hizmet sunumunda üçüncü taraflardan yararlanma durumu Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Gelir İdarelerinin Üçüncü Taraf Hizmet Sunumundan Yararlanması

Fonksiyonlar	Özel sektör	Diğer Devlet Kurumu
Vergi tahsilatı (banka, posta ofisi vb. aracılığıyla)	Arjantin, Avusturya, Brezilya, Bulgaristan, Kanada, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Hırvatistan, Kıbrıs, Finlandiya, Yunanistan, Hindistan, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Kore, Letonya, Litvanya, Malezya, Meksika, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, Rusya, Singapur, Slovenya, İspanya, İsveç, Tayland, Türkiye, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri	Arjantin, Avustralya, Hırvatistan, Hong Kong, İzlanda, İtalya, Letonya, Malta, Fas, Polonya, Slovakya, Türkiye
Vergi mükelleflerinin sorularını cevaplandırma (çağrı merkezi veya standlar aracılığıyla)	Avustralya, Brezilya, Şili, Kolombiya, Hindistan, İrlanda, Malta, Meksika, Yeni Zelanda, Slovakya, İspanya, Amerika Birleşik Devletleri	Çin, Kosta Rika, İtalya, Yeni Zelanda, Norveç, Polonya, Slovakya, Türkiye
Bilgi işlem (vergi beyannamelerinden elde edilen verilerin toplanması)	Kosta Rika, Kıbrıs, Finlandiya, İsrail, Meksika, Norveç, Rusya, Tayland	Brezilya, Hırvatistan, Almanya, İtalya, Malta, Norveç, Polonya, Türkiye
Vergi borçlarının tahsilatı (özel tahsilat kurumları aracılığıyla vb.)	Avustralya, Brezilya, İrlanda, İsrail, Hollanda, İngiltere	Brezilya, Kosta Rika, Hırvatistan, İzlanda, İtalya, Kore, Malta, Norveç, Polonya, Türkiye
Bilgi teknolojileri hizmetleri	Avustralya, Brezilya, Bulgaristan, Şili, Çin, Kolombiya, Hırvatistan, Kıbrıs, Çekya, Danimarka, Finlandiya, İzlanda, Hindistan, İsrail, Japonya, Letonya, Malezya, Meksika, Yeni Zelanda, Norveç, Rusya, Singapur, İspanya, Tayland, İngiltere	Avustralya, Avusturya, Bulgaristan, Kanada, Kosta Rika, Hırvatistan, Kıbrıs, Estonya, Finlandiya, Almanya, Yunanistan, İtalya, Lüksemburg, Malta, Norveç, Polonya, İsviçre, Türkiye
Personelin işe alımı	Avustralya, Kolombiya, İsrail, Yeni Zelanda, Birleşik Krallık	Belçika, Brezilya, Kosta Rika, Kıbrıs, Finlandiya, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Japonya, Lüksemburg Malta, Norveç, Polonya, Türkiye
Diğer fonksiyonlar (E-posta ve broşür gönderme, arşivleme vb.)	Avustralya, Kanada, Kıbrıs, Letonya, Malta, Singapur	Avustralya, Kanada, Kıbrıs, İsrail, Letonya, Suudi Arabistan

Kaynak: OECD, 2015: 192

Tablo 8’de, ülkelerin vergi tahsilatını gerçekleştirmek ve bilgi teknolojilerini temin etmek için üçüncü taraf hizmet sunumunu daha fazla kullandıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra vergi mükelleflerinin sorularını cevaplandırma, bilgi işlem hizmetleri, personelin işe alımı, arşivleme, broşür ve e-posta gibi hizmetler için üçüncü taraf hizmetlerinden yararlanılmaktadır. Genel olarak ülkeler üçüncü taraf hizmet sunumunu, işlemlerin tekrarını azaltmak ve ölçek ekonomisi ile maliyet etkinliğini sağlamak veya maliyetleri azaltmak amacına ulaşmak için tercih etmektedir (OECD, 2015: 192). Üçüncü taraf hizmetlerinin kullanımı, hizmet kalitesini geliştirebilecek, vergisel işlemlerdeki hataları azaltabilecek ve bu işlemleri gerçek zamanlı hale getirmeye yardımcı olabilecek, kesinliği arttırabilecek, daha düşük uyum maliyetlerine ve gönüllü uyumun artmasına imkan sağlayabilecektir (Kool, 2017: 51). Özellikle gelir idaresi gibi daha büyük hizmet sunumu gerçekleştiren kamu kurumlarının etkinliğine olan ilginin artmasıyla, üçüncü taraf hizmet sunumu kullanımının gelecek yıllarda artabileceği tahmin edilmektedir (OECD, 2015: 193).

1.1.4. Gelir İdaresinin Üçüncü Taraf Bilgi Kullanımı

Vergilendirme aslında bir bilgi oyunudur (Junquera-Varela vd., 2017: 31). Vergilendirme sürecinde üçüncü tarafların verileri doğrulaması oldukça önemlidir. Gelir idareleri verilerin doğrulanması veya elde edilmesi sürecinde üçüncü taraf kaynaklarından bilgi isteyebilir (Jimenez vd., 2013: 16).

Tüm dünyadaki vergi yönetimi sistemleri vergi kaçakçılığını önlemek için üçüncü tarafların bilgi potansiyelinden yararlanma eğilimindedir. Tapu sicil kayıtları, ruhsat veren idareler, motorlu taşıtlar departmanları, sigorta acenteleri, bankalar, kuyumcular, döviz büroları ve diğer kişisel eşya satıcıları gibi üçüncü taraflar vergi beyannamelerinin doğruluğu konusunda oldukça önemli bilgilere sahiptir (Thomas, 2016).

Vergi kaçakçılığı, kaçakçılık imkanlarının farklı olmasından ötürü farklı gelir türlerine göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, üçüncü bir taraf olarak işverenlerin çalışanların ücretlerinde stopaj yöntemi neticesinde vergi kesintisi yapmaları ve bunları ayrıntılı bir şekilde gelir idaresine bildirmeleri vergi kaçakçılığını azaltmaktadır (Jensen ve Wöhlbier, 2012: 24). ABD’de yapılan bir çalışmada üçüncü tarafların bildirimleri ile vergi kaçakçılığı arasında negatif bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir. 2001 yılı için üçüncü taraflarca bildirilen ücretlerin % 1’inin, kendi hesabına çalışan yani gelirleri üçüncü taraflarca doğrulanamayacak durumda olan kişilerin gelirlerinin % 57’sinin eksik bildirim nedeniyle vergi kaçakçılığı oluşturduğu tespit edilmiştir (Slemrod, 2007: 29). Danimarka’da, 2011 yılında ücretlerin % 99’u, kendi hesabına çalışan kişilerin ise gelirlerinin % 10’u üçüncü taraf bildirimlerine dayanılarak gelir idaresine beyan edilmiş ve bunlarda vergi kaçakçılığı sırasıyla % 2 ve % 40 olarak gerçekleşmiştir (Danish Economic Council, 2011: 516). Kleven vd. (2011: 673), Danimarka’da mükelleflerin hile yapmak istememeleri için değil, üçüncü taraf raporlamanın/bildirimlerinin yaygın olarak kullanımı sonucu hile yapmanın zorlaşması

nedeniyle vergiye gönüllü uyumun yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır. Başka bir ifadeyle, üçüncü taraf raporlamanın yaygın kullanımı vergiye gönüllü uyum oranını arttırmıştır.

Vergi kaçakçılığını değerlendirmek adına üçüncü taraflardaki potansiyel verilerin kullanılması kişisel verilerin güvenliği konusunda eleştirilere de maruz kalabilmektedir. Ancak, Türkiye'nin de taraf olduğu Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi (International Covenant on Civil and Political Rights) incelendiğinde veri toplama; sürveyans, sansür veya iletişimin durdurulması gibi kategorilerde değerlendirilmemektedir (Thomas, 2016). Nitekim gelir idareleri sadece ihtiyaca bağlı talepler için ve belirli memurların erişebileceği bilgi protokolleri tarafından yönetilmektedir. Bu nedenle verilerin kötüye kullanılması, sistemin bulunduğu pek çok ülkedeki deneyimin kanıtladığı gibi uzak bir ihtimaldir (Thomas, 2016).

1.2. Gelir İdarelerinde Özerklik

Gelir idarelerinde özerkliğe ilişkin eğilimler kavramsal açıklamalar yapılarak; yarı özerk gelir idarelerinin avantaj ve dezavantajları, temel karakteristik özellikleri çeşitli ülke örnekleriyle incelenecektir.

1.2.1. Özerklik ve Yarı Özerk Gelir İdaresi Kavramları

Özerklik kelime olarak “bağımsız ve kendi kararlarını verme gücüne sahip olma, kendi kendini bağımsız olarak yönetebilme” anlamına gelmektedir (<https://dictionary.cambridge.org/>). Kamu kurumları kendilerini kuran kamu idarelerinden (devlet veya mahalli idareler) ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir. Ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olma ise belli ölçüde bağımsızlığı içermektedir. Kamu kurumlarının kendine özgü karar organlarına, mal varlığına ve personele sahip olması kamu kurumunun özerkliği anlamına gelmektedir (Gözler ve Kaplan, 2011: 225-226). Özerk kurumlar, Anayasa ve yasaların belirlediği sınırlar dahilinde karar organlarını serbest olarak oluşturmaya, karar alma ve uygulama özgürlüğüne sahiptirler. Özerkliğin en temel amacı hizmetlerin daha etkin sunumuyla üretkenliği arttırmak olup, ayrıcalık veya menfaat elde etmek değildir (Tortop, 1991: 3-4).

Gözler ve Kaplan (2011: 226), kamu kurumlarında özerkliği idari özerklik (karar alma özerkliği), personel özerkliği, mal varlığı ve bütçe özerkliği (mali özerklik) olarak üç alt gruba ayırmıştır. İdari özerklik, kamu kurumlarının karar alma ve uygulama yetkisine sahip olması; mali özerklik kamu kurumlarının ayrı bir bütçesinin olması ve sonuç olarak gelir elde edebilmesi ve harcama yapabilmesi; personel özerkliği ise kamu kurumlarının personel alımı veya işten çıkarma gibi konularda doğrudan yetkili olmaları anlamını taşımaktadır.

Gelir idareleri ile ilgili akademik literatürde standart bir yarı özerk gelir idaresi tanımı bulunmamaktadır (Haldenwang vd., 2014: 542). Gelir idaresinin organizasyonel yapılanmasının adlandırılması bölüm, müdürlük, ajans, servis, komisyon, kurul, otorite olarak ülkelere göre değişiklik göstermektedir (Kidd ve Crandall, 2006: 13). Pek çok ülke gelir idarelerine yönelik kullandıkları bu terimleri tanımlamamakta ve sadece kendi yönetimini nitelemek için kullanmaktadır (Kidd ve Crandall, 2006: 13). Bu çalışmada terminoloji olarak yarı özerk gelir idaresi (semi-autonomous revenue administration) veya gelir otoritesi (revenue authority) kullanılacaktır.

Yarı özerk gelir idaresi; gelir yönetimi ile uğraşan bir kuruluşa, bakanlıktaki standart bir departmana göre daha fazla özerklik tanınmasını ifade eden bir yönetim biçimidir (Kidd ve Crandall, 2006: 12). Yarı özerk gelir idaresi kapsamında vergi fonksiyonu maliye bakanlığından alınarak bu görev için yarı özerk bir kuruluş oluşturulmuştur (Mann, 2004: 1).

1.2.2. Gelir İdarelerindeki Özerkleşmenin Gerekçeleri

Gelir idarelerinin özerkleşme eğilimlerinin kökeni yeni kamu yönetimi anlayışına dayanmaktadır (Sarr, 2016: 147). Yeni kamu yönetimi³ anlayışı, genel olarak kamu sektörüne özel sektör pratiklerinin, değerlerinin ve tekniklerin uygulanması ile geleneksel kamu yönetimi ilkelerine bir başkaldırı olarak ortaya çıkan yeni bir paradigmadır (Özer, 2005: 4). Bu anlayışta devlet sadece kendisi tarafından gerçekleştirilmesi uygun olan hizmetleri sunmakla yükümlü olmakta, diğer hizmetlerin çeşitli yöntemlerle özel sektör tarafından sunulmasını sağlayarak verimliliği ve etkinliği hedeflemektedir (Çevikbaş, 2012: 11).

Yeni kamu yönetimi anlayışı kamu kurumları üzerinde çeşitli baskılar oluşturmıştır. Bu sebeple kamu kurumlarında/ajanslarında özerklik eğilimleri artmıştır (Crandall, 2010: 1). Gelir idareleri de bu akıma kayıtsız kalmamış; vergi tahsilatlarını iyileştirme, daha kaliteli hizmet sunumu ve daha esnek bir insan kaynakları yönetimi fonksiyonuyla yarı özerk bir kurum haline gelmişlerdir (Kidd ve Crandall, 2006: 10). Özerkleşmeye geçiş süreci öncesine ilişkin hükümetlerin genel olarak karşılaştığı zorluklar şu şekilde özetlenebilir (Crandall, 2010: 1):

- Kamu kurumlarına ayrılan harcama bütçelerinin azaltılmasıyla vatandaşlara daha etkin ve düşük maliyetle hizmet sunulması ihtiyacı,

³ Yeni Kamu Yönetimi, klasik yönetim anlayışına tepki olarak ortaya çıkan bir paradigma değişikliğidir. Kamu yönetiminde, “şeffaflık, hesap verebilirlik, mali sorumluluk, ekonomiklik, verimlilik, denetlenebilirlik, sürekli değişim, yerelleşme” gibi özel sektör kavramlarını ön plana çıkarmaktadır. 1980’lerde gelişen bu anlayış özellikle ABD’de Ronald Reagan, İngiltere’de Margaret Thatcher ve Türkiye’de ise Turgut Özal ile uygulama alanı bulmuştur. Bu doğrultuda, serbest piyasa ekonomisini öneleme, özelleştirme, dışa açık büyüme gibi konularda önemli düzenlemeler yapılmıştır. Özel sektör ilke ve pratiklerinin kamu yönetiminde geçerli kılınması arzu edilmektedir.

- Vatandaşların hızla değişen ihtiyaçlarına ve devletin modern toplumda karşılaştığı zorluklara cevap veremeyecek kadar katı olan geleneksel yöntem ve yapılarıdaki eksiklerin ele alınması ihtiyacı,
- Mevcut özel sektör veya işletmelerin yönetim uygulamalarını kamu kurumlarına uyarlama baskısı.

Dünyada 1980'lerdeki hakim devlet politikası özelleştirme olmuştur. Böylece pek çok gelişmiş ülkede yürütme ajansları (executive agency) popüler hale gelmiştir (Devas vd., 2001: 212). Yarı özerk gelir otoriteleri kurulmasının çıkış noktası bu ajanslar olup, bu ajanslara kendilerini bir özel sektör işletmesi gibi yönetmelerini sağlayacak özerklik tanınarak bazı kamu hizmetlerini yürütme görevi verilmiştir (Devas vd., 2001: 212). Yeni bir organizasyonel birim haline gelmiş olan ajansların temel özellikleri şunlardır (Pollitt vd., 2005: 10):

- Kamu hukukuna göre statüleri tanımlanmaktadır (Bu yasanın niteliği farklı ülkelerde çeşitli değişiklikler gösterebilmektedir).
- Fonksiyonel olarak ilgili olduğu bakanlıktan ayrılmaktadırlar.
- Belli bir dereceye kadar özerkliğe sahiptirler.
- Organizasyonun bütçesini veya temel operasyonel hedeflerini değiştirmek için ilgili devlet bakanlıklarına ya da sekreterliklere imkan tanıyabilmektedirler. Bu yüzden ilgili bakanlıklarından tamamen bağımsız değildirler.
- Ticari veya kar güden bir oluşum değildirler.

Yürütme ajanslarının temel argümanları etkinlik ve verimlilik. Buna göre bu ajanslar (Devas vd., 2001: 212):

- Tek bir görevi yerine getirecek birim olarak, çabalarını tek bir amaç için gösterebilirler.
- Özerk bir örgütlenme olarak, siyasi müdahalelerden uzak bir şekilde günlük aktivitelerini yönetebilirler.
- Kamu sektörünün kısıtlamalarından kurtularak personelin işe alımı, istikrarı veya işten çıkarılması ve daha yüksek performans seviyesinde olabilmesi için motive edilmesi sağlanabilir.

Yarı özerk kurumlar ve ajansların bahsedilen özelliklerinden yola çıkılarak, çeşitli kurumların hükümet yapılanmasındaki özerklik dereceleri Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 2: Hükümet Yapılanmasında Özerklik



Kaynak: Crandall, 2010: 2

Şekil 2'ye göre, diyagramda soldan sağa doğru gidildikçe kurumların özerklik seviyesi artmakta ve devletin kurumlar üzerindeki kontrolü azalmaktadır (Crandall, 2010: 2). Geleneksel devlet kurumları maliye, tarım ve sağlık bakanlığı gibi standart oluşumlardır. Yarı özerk kurumlara gelir idareleri/otoriteleri bir örnektir. Özerk kurumlara örnek olarak Merkez Bankası, düzenleyici kuruluşlara örnek olarak ise Sermaye Piyasaları Kurulu, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu verilebilir. Kamu İktisadi Teşebbüslerine örnek olarak Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü verilebilir. Son aşama olan özelleştirme ise özerkliğin en üst seviyesi olup, kamu görev ve sorumluluklarının özel sektöre devridir.

Gelir idaresinin sınıflandırılması, geleneksel devlet kurumları ve yarı özerk kurumlar olmak üzere yalnızca ilk iki olasılık dahilindedir. Çünkü, vergi devletin en temel yetki alanlarından biridir ve vergi ile ilgili konuların her zaman kamu kurumlarının sorumluluğunda kalması muhtemeldir (Kidd ve Crandall, 2006: 12). Kidd ve Crandall (2006: 27)'in çalışmasında, 17 ülke için yarı özerk gelir idaresi kurulmasının gerekçeleri sırasıyla şu şekildedir:

- Gelir idarelerinde etkinliğin ve mükelleflerin gönüllü uyumunun düşük olması,
- Daha geniş kapsamlı bir gelir idaresi reformu başlatmak için bir katalizör ihtiyacı (modernize edilmiş işlemler, gelişmiş otomasyon sistemleri, entegre ve fonksiyon bazlı yapılanmalar vb.),
- Kamu sektöründeki kötü insan kaynakları politikalarının yol açtığı engeller (işe alım, ücret, terfi, eğitim ve disiplin gibi konularda),
- Mevcut gelir departmanları arasında yetersiz iletişim ve veri alışverişi (gelir vergisi, tüketim vergileri, gümrük vergilerinden ayrı ayrı sorumlu olan departmanlar arasında),
- Kamu sektöründe mükemmellik adaları (island of excellence) oluşturma isteği,
- Politik müdahalelere ilişkin algılar,
- Yüksek seviyede yolsuzluk.

Yukarıda bahsedilen gerekçelere göre, yarı özerk gelir idarelerinin kurulmasının temel amacı, gelir idarelerindeki kökleşmiş sorunlara çözüm önerisi getirerek etkin bir vergi yönetiminin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır.

1.2.3. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin Avantajları ve Dezavantajları

Geleneksel gelir idaresi yapılanmasının aksine yarı özerk gelir idareleri finansman mekanizması, harcama yönetimi, insan kaynakları yönetimi, organizasyonel yapı gibi konularda belli bir özerklik derecesine sahiptir (Haldenwang vd., 2014: 542). Buna göre gelir idarelerinin yarı özerk yapılanmasının avantajları şunlardır (Mann, 2004: 1):

- Reel gelir artışlarının kamu gelirlerini arttırması,
- İdari ve mali özerklik/bağımsızlık sebebiyle kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması,
- İşe alım/işten çıkarma kriterlerini kendi belirleme ve devlet memurluğuna göre daha yüksek maaş teklif edebilme özgürlüğü neticesinde daha yetkin, disiplinli ve nitelikli personel istihdam edebilme,
- Vergi dairesini siyasetten uzaklaştırma,
- Yolsuzluğun azalması, böylece vergilendirmeye ve genel olarak da devlete karşı güvenilirliğin artması,
- Mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması ve mükelleflere sunulan hizmetlerin geliştirilmesi,
- Daha iyi iş ahlakının oluşması ve bununla beraber kurum kültüründe tepkili, bürokratik ve saldırgan olan tutumun yerine ileriye dönük ve profesyonel bakış açısının yer alması,
- Tüm vergi gelirleri için kapsamlı bir muhasebe sisteminin kurulması,
- Vergi ve vergi mükellefi ile ilgili veri tabanlarının entegrasyonu.

Gelir idarelerinin yarı özerk bir kurum haline gelerek belli bir özerklik derecesine sahip olması, genel olarak gelir idarelerinde idari etkinliği sağlamak, tahsilatı iyileştirmek, politik müdahalelerden gelir idarelerini daha uzak tutmak ve mükellef odaklı bir anlayış ortaya koymak için tercih edilmektedir. Yarı özerk gelir idarelerinin tüm bu avantajlarının yanında birtakım dezavantajları da olup, bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Mann, 2004: 2):

- Yarı özerk gelir idarelerinin kurulması kamu sektörü reformu için sınırlı bir yaklaşımı temsil etmekte ve daha geniş kamu sektörü reformları gerçekleştirilmediğinde tek başına kalabilecek ve daha az etkili olabilecektir.
- Tüm mali konulardan sorumlu kurum olan maliye bakanlığı ile çatışmalar doğabilecektir (örneğin, hesap verebilirlik ve yetki konularında).

- Diğer kamu sektörü kuruluşlarında küskünlüğe yol açabilecek ve kamu sektöründe kurumsal çekişmenin artmasına neden olabilecektir.
- Özellikle daha fazla kamu harcaması ve finansal yönetim sistemi dahilinde, temel ve daha geniş kapsamlı reformlar yerine vergi tahsilatına odaklanma eğilimi olabilecektir.
- Maliye bakanlığı ve meclisin sorumluluğunda olan vergi politikası oluşturulmasına müdahale edilebilme olasılığı vardır.
- Güçlü ve dürüst bir liderlik ve bununla beraber sağlam bir hesap verebilirlik mekanizması kurulmadıkça, vergiye dair yetkilerini kötüye kullanabilen ve yolsuzluk kaynağı olan “süper varlık” haline gelebilirler.
- Siyasi irade ve kaynakları göz önüne alındığında, aslında maliye bakanlığı bünyesinde iyileştirilmesi mümkün olan vergi tahsilatı fonksiyonu için “gereksiz” bir organizasyon oluşabilir.

Maliye bakanlığı ile gelir idaresi arasında çatışmaların doğabileceği, kamu sektöründe çekişmenin artabileceği, idareye tanınan hareket özgürlüğü nedeniyle yozlaşmanın olabileceği yarı özerk gelir idarelerinin dezavantajları olarak vurgulanmaktadır. Tüm bu dezavantajları önlemek için, yarı özerk gelir idarelerinin yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmeli ve böylece çatışmaların önüne geçilmelidir. Özerkleşme bir etkinleşme süreci olarak ele alınarak, yeniliklere açık bir bakış açısı idarece sürdürülmelidir.

1.2.4. Dünya Geneline Gelir İdarelerinde Kurumsal ve Organizasyonel Yapı

Gelir idarelerinin özerkleşme eğiliminden yola çıkılarak dünya genelinde gelir idarelerinin kurumsal ve organizasyonel yapısı teorisiyle ve ülke örnekleriyle açıklanıp, genel bir görünüm ortaya konacaktır.

1.2.4.1. Gelir İdarelerinde Kurumsal Yapı

Gelir idarelerinin görevlerini yerine getirmek üzere etkileşime girdiği tüm kurul/kurumların ve gerçekleştirdiği fonksiyonların düzeni gelir idarelerinin kurumsal yapısını oluşturmaktadır. Gelir idarelerinin kurumsal yapısı genel olarak beş farklı kategoriye ayrılmakta olup, aşağıda açıklanmaktadır (OECD, 2015: 27):

- *Maliye Bakanlığı içinde Tek Genel Müdürlük:* Gelir idaresi, maliye bakanlığı (veya eşdeğeri) bünyesinde bulunan tek bir organizasyonel birimin sorumluluğundadır.
- *Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük:* Gelir idaresinin fonksiyonlarından, maliye bakanlığı bünyesinde bulunan birden fazla organizasyonel birim sorumludur.

- *Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı:* Gelir idaresinin fonksiyonları (bilgi teknolojileri, insan kaynakları gibi destekleyici fonksiyonlar da dahil olmak üzere) herhangi bir devlet bakanına rapor veren birleştirilmiş yarı özerk bir yapı tarafından gerçekleştirilir.
- *Yönetim/Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı:* Gelir idaresinin fonksiyonları (bilgi teknolojileri, insan kaynakları gibi destekleyici fonksiyonlar da dahil olmak üzere), başında herhangi bir devlet bakanına rapor veren ve dış temsilcilerden oluşan bir yönetim/danışma kurulu tarafından birleştirilmiş yarı özerk yapı içinde yürütülür.
- *Diğer:* Yukarıda belirtilenler kapsamına girmeyen kurumlardır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, gelir idarelerinin kurumsal yapısında tümüyle bakanlıklardan ayrılmayan bir kategorizasyon dikkat çekmektedir. Buna göre, dünya genelinde gelir idarelerinin kurumsal yapısı Tablo 9’da verilmektedir.

Tablo 9: Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapısı

ÜLKELER	Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapısı
OECD Ülkeleri	
Avustralya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Avusturya	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Belçika	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Kanada	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Şili	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Çekya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Danimarka	Bakanlığa Bağlı Birden Fazla Genel Müdürlük
Estonya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Finlandiya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Fransa	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Almanya	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Yunanistan	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Macaristan	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İzlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İrlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İsrail	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İtalya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Japonya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Kore	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Letonya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Litvanya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Lüksemburg	Bakanlığa Bağlı Birden Fazla Genel Müdürlük
Meksika	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Hollanda	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Yeni Zelanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Norveç	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Polonya	Bakanlığa Bağlı Birden Fazla Genel Müdürlük
Portekiz	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Slovakya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Slovenya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İspanya	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İsveç	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İsviçre	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Türkiye	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İngiltere	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
ABD	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük

Tablo 9: (Devamı)

ÜLKELER	Gelir İdarelerinin Kurumsal Yapısı
OECD Üyesi Olmayan Ülkeler	
Arjantin	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Brezilya	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Bulgaristan	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Çin	Bakanlık
Kolombiya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Kosta Rika	Bakanlığa Bağlı Birden Fazla Genel Müdürlük
Hırvatistan	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Kıbrıs	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Hong Kong, Çin	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Hindistan	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Endonezya	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Malezya	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Malta	Bakanlığa Bağlı Birden Fazla Genel Müdürlük
Fas	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Romanya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Rusya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Suudi Arabistan	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük
Singapur	Yönetim veya Danışma Kuruluna Sahip Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Güney Afrika	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Tayland	Bakanlığa Bağlı Tek Genel Müdürlük

Kaynak: OECD, 2019a: 89-90

OECD ülkeleri ve OECD üyesi olmayan bazı ülkelerin gelir idarelerinin kurumsal yapısı Tablo 9'da verilmiştir. Buna göre, OECD üyesi ülkelerden 19 ülke (Avustralya, Şili, Çekya, Estonya, Finlandiya, Letonya, Litvanya, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İsrail, İtalya, Japonya, Güney Kore, Yeni Zelanda, Norveç, Slovakya, Slovenya, Türkiye) birleştirilmiş yarı özerk yapı; 7 ülke (Avusturya, Belçika, Fransa, ABD, Hollanda, Portekiz, İsviçre) bakanlığa bağlı tek genel müdürlük; 3 ülke (Danimarka, Lüksemburg, Polonya) bakanlığına bağlı birden fazla genel müdürlük; 7 ülke (Almanya, Kanada, Meksika, İspanya, İsveç, İngiltere, Yunanistan) yönetim/danışma kuruluna sahip birleştirilmiş yarı özerk yapı ile yönetilmektedir. Türkiye'de denetim işlevi Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan farklı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı gibi ayrı bir kurum tarafından yürütülmekte ve Danimarka'da ayrı olarak bir Vergi Bakanlığı bulunmaktadır (OECD, 2015: 52). İtalya'da gelir idaresinin fonksiyonlarını üstlenen çok sayıda bağımsız birim vardır ve Almanya'da gelir idaresi fonksiyonlarından eyaletler ve federal devletin pek çok organizasyonel birimi sorumludur (OECD, 2015: 52).

Yarı özerk gelir idareleri, baş yönetici (Chief Executive Officer [CEO]) modeli ve kurul bazlı (yönetim kurulu, tavsiye kurulu) yönetim modeli olmak üzere iki yönetim modelini benimsemektedir (Manasan, 2003: 3). Baş yönetici modeli genel olarak Latin Amerika, kurul bazlı modeller ise Afrika ve Asya ülkelerinde kullanılmaktadır. Baş yönetici modelinde temel farklılık baş yöneticinin kimin tarafından atanacağına ilişkin olmaktadır. Kurul bazlı modellerde ise kurul, gelir idaresinin günlük faaliyetlerine müdahale etmemekle birlikte gelir idaresi yönetimini izlemekten ve rehberlik etmekten

sorumludur (Manasan, 2003: 3; Taliercio, 2004: 49-51). Ancak kurulların çoğu zaman günlük işleyişe müdahale ettiği görülmüştür. Bu nedenle kurul ile idare arasındaki sorumlulukların sınırları çizilerek operasyonel kararlara kurulun müdahalesini önlemek için devletin denetimi gereklidir (Delay vd., 1998: 5).

Yönetim yapısı oluşturulurken dikkate alınması gereken bir takım hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki maliye bakanlığının rolü olup, maliye bakanlığının yönetim sürecine dahil olması özerklik seviyesini düşürmektedir (Ghebretsadk, 2003: 30). Diğer bir konu ise kurullarda özel sektör temsilcilerinin bulunup bulunmamasıyla ilgilidir. Kurulda özel sektör temsilcilerinin bulunması adalet algısının düşmesine, temsilcilerin bilgileri kendi yararına kullanıp kazanç elde ettiğine dair şüphelere ve kendi şirketlerinin/müşterilerinin denetlenmediği veya onlara ceza verilmediği gibi pek çok ciddi sorgulamaya neden olabilmektedir (Jenkins, 1994: 78). Bununla birlikte kurulda özel sektör temsilcilerinin de olması, iktidara yakın hükümet temsilcilerinin görevlerini kötüye kullanmalarının engellenmesine ve tarafsızlık sağlanabilmesine katkı sunacağına ilişkin görüşler de bulunmaktadır (Delay vd., 1998: 5).

1.2.4.2. Gelir İdarelerinde Organizasyonel Yapı

Gelir idarelerinin organizasyonel yapısı saydamlık, şeffaflık ve hesap verebilirliği arttırmak suretiyle etkinliğin artması için zamanla önemli değişime uğramıştır (Kidd, 2010: 1). Farklı türdeki ekonomik büyüklük ve gelişmişlik seviyesine göre ülkeler vergi türüne dayalı olarak örgütlenme yapılarından, fonksiyonel tip yapılanmaya, daha sonra da vergi mükellefinin türüne göre yapılanmaya doğru kurumsal reformlar gerçekleştirmiştir (Kidd, 2010: 1-2). Bu üç tip organizasyonel yapılanma modeli şu şekilde açıklanabilir:

- *Vergi türüne göre örgütlenme:* En eski gelir idaresi organizasyon biçimi olan vergi türüne göre örgütlenme, her vergi türü için birbirinden bağımsız çok işlevli bölümlerin oluşturulmasına dayanmaktaydı (OECD, 2006: 17). Zamanla bu modelin pek çok dezavantajı görülmüştür. Bunlar (OECD, 2006: 17):
 - Fonksiyonların tekrar edilmesi nedeniyle etkinsizliği arttırması,
 - Birden fazla vergi ile ilgili işlemi bulunan mükelleflerin benzer konularda farklı departmanlara başvurmalarının zorluk oluşturmaları,
 - Her vergi için ayrı denetim ve tahsilat fonksiyonlarının bulunmasının vergi uyumu yönetimini ciddi bir biçimde zorlaştırması,
 - Vergi mükelleflerine tutarsız ve eşit olmayan muamele olasılığını arttırması,
 - Yetenekleri büyük ölçüde belli bir vergide yoğunlaşan personelin departmanlar arası esnek kullanımını engellemesi,

- Genel olarak gelir idaresi yönetiminin gereksiz yere parçalanması ve böylece örgütsel planlama ve koordinasyonu zorlaştırması.
- *Fonksiyonel örgütlenme*: Fonksiyonel örgütlenme işletme/ürün/mükellef türünden ziyade yapılan iş türüne göre örgütlenme olup, benzer özellikler/beceriler gerektiren benzer faaliyetlerin bir arada gruplandırılması teorisine dayanmaktadır (Kidd, 2010: 2). Fonksiyonel örgütlenmenin vergi türüne göre örgütlenmeye göre pek çok avantajı bulunmaktadır. Bunlar örgütlenmede uzmanlaşma, vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen işlemleri basitleştirme, daha iyi kaynak yönetimi, mükelleflerin vergiye uyumunun artması ve entegre olmuş bir örgüt biçimidir (Kidd, 2010: 6-7). Pek çok ülkenin gelir idaresi tarafından tercih edilen bu örgütlenme biçiminin faydaları şu şekilde sıralanabilir (Junquera-Varela vd., 2017: 49):
 - Tüm vergi türleri birlikte kayıt altında tutulduğundan daha az ama derinlemesine saha ziyaretlerinin yapılması mümkün kılınarak veri ve hesapların çapraz kontrol edilebilirliğinin gerçekleştirilmesi ile zaman tasarrufu sağlanması ve böylece tahsilatta ve denetimde verimlilik artışı.
 - Tek bir vergi kimlik numarası kullanılması ile tahsilatın iyileştirilmesi, böylece vergi ve cezalara karşı iadelerin kolayca mahsup edilmesi.
 - Vergi mükelleflerinin daha etkin bir şekilde belirlenmesi. Örneğin, bir işletme bir vergi için kayıtlıysa yükümlüsü olduğu diğer tüm vergiler için de kayıt edilmiş olacaktır.
 - Vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini düşürmesi.
 - Tüm vergiler için benzer süreçlerin standartlaştırılması. Kayıt, ödeme ve hizmet için tek bir erişim noktası sağlanarak uyumun artmasına katkı sağlanması.
 - Mükellefler için daha basit işlemler.
 - Kurum genelinde organizasyonel bütünlük, daha iyi yönetim ve kontrol için tüm temel fonksiyonları bir arada toplayabilme.
 - Tüm iş süreçlerinin bilgisayarlaştırılması.
 - İşlemlerin tekrarını azaltarak gelir idaresinde daha yüksek verimliliğin sağlanması ve etkinlik artışı.
 - Tüm vergi türleri için her bir vergi mükellefi davranışının eksiksiz bir görünümü oluşturularak uyumsuzlukların erken tespitinin sağlanması ve vergi uyumunun artması.

Yukarıda sıralanan tüm faydalarının yanında bazı gelir idareleri tarafından mükellef türlerinin farklı karakteristik özellikleri ve davranış biçimleri olduğundan fonksiyonel örgütlenmenin optimal bir örgütlenme modeli olmadığı görüşü ifade edilmiştir (OECD, 2015: 59). Bununla beraber daha yüksek düzey eğitime sahip vergi memurlarına ihtiyaç duyulması, vergi memurlarının tek bir fonksiyonda uzmanlaşmaları ve vergi sisteminin tümünü idare edememeleri neticesinde özellikle daha üst düzey pozisyonlarda sınırlı bir organizasyonel gelişime sebep olması modelin dezavantajlarındandır (Junquera-Varela vd., 2017: 49).

➤ *Mükellef türüne göre örgütlenme*: Mükellef türüne göre örgütlenme, modern gelir idarelerinin mükelleflerin özellikleri ile uyum riskleri arasındaki ilişkinin hizmet sunumundan denetim yaklaşımlarının kullanılmasına kadar değişiklik gösterebileceği anlayışından ortaya çıkmıştır (Lemgruber vd., 2015: 19). İyi bir risk yönetimi için her mükellef grubunun (küçük ve orta büyüklükteki işletmeler, büyük mükellefler, bireyler gibi) özelliklerine ve uyum sorunlarına uygun stratejilerin uygulanması ve geliştirilmesi gerekmektedir. Böylece vergiye uyumun artacağı ileri sürülmektedir (OECD, 2015: 60). Genel olarak büyük mükelleflere ayrı bir birim düzenleme şeklinde mükellef türüne göre örgütlenme düzenlenmektedir (OECD, 2006: 17). Mükellef türüne göre örgütlenmenin avantajları şunlardır (Junquera-Varela vd., 2017: 50-51):

- Büyük mükelleflerin daha yakından izlenmesi.
- Liyakat sahibi denetçiler kullanarak ve ortak denetimler yaparak hesaplar arasında tutarlılık sağlayabilme imkanı.
- Vergi analizleri ve gelir tahminleri aracılığıyla bilgisayar sistemlerinde mükelleflere ilişkin ayrıntılı hesap tutulması.
- Küçük ve orta büyüklükteki vergi mükellefleri için büyük mükelleflerden farklı türde beceri ve bilgi isteyen konu ve sorunlara odaklanma imkanı.
- Her bir vergi mükellefi grubu için uyum ve hizmet işlemlerini gözlemlemek üzere özel bir yönetim ekibinin atanması.
- Her bir vergi mükellefi grubunun uyum sorunlarının daha iyi anlaşılması ve araştırılması ile tüm mükellef gruplarına özgü uyum stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanabilmesi.
- Mükellefe yönelik eğitimlerin ve hizmet sunumunun geliştirilmesi.
- Her bir vergi mükellefi grubunun risk seviyesi ile orantılı olarak kaynakların tahsis edilmesi ve risk yönetiminin daha iyi yapılması.

Tüm avantajlarıyla beraber mükellef türüne göre örgütlenmenin birtakım dezavantajları da bulunmaktadır. Bunlar (Junquera-Varela vd., 2017: 51):

- Daha yüksek idari maliyetler. Çünkü, mükellef grupları arasında temel ve destekleyici fonksiyonların (bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı gibi) tekrarlanması söz konusu olabilmektedir.
- Personelin bölümlere ayrılması, merkezileşmiş personel yapısına yönelik örgütlenmenin getireceği uygulama kolaylığını sınırlandırabilir.
- Vergi idaresi yönetim ve izleme konusunda yetersiz kalıyorsa vergi kanunları, politikaları ve süreçlerinde farklı vergi mükellefi grupları arasında tutarsızlık görülebilir.

OECD (2019: 97-98)'ye göre, yarı özerk örgütlenmeye sahip olan gelir idarelerinin büyük çoğunluğunun örgütlenme yapısında fonksiyonel yapı temel kriter olarak alınmaktadır. Bununla birlikte diğer örgütlenme biçimleri de ele alınarak günümüzde modern gelir idareleri, vergi türü, fonksiyonel ve mükellef türü örgütlenmenin karışımı olan ağ tabanlı (networked) karma bir yapı şeklinde örgütlenmeye gitmektedirler (OECD, 2015: 60; OECD, 2017a: 48). Yeni ortaya çıkan vergi rejimi ve politikaları (katma değer vergisi, çeşitli sosyal programlar), yeni iş ve teknolojilerin kullanımı (büyük veri kullanımı ve dijitalleşme), yeni uyum risklerinin yönetimi (Katma Değer Vergisi [KDV]'nin döngüsel hileciliği, matrah aşındırma ve kar arttırımı) ve üçüncü parti ile işbirliği yapma gereksinimi ağ tabanlı karma örgütlenme yapısının nedenleridir (OECD, 2017a: 48). Türkiye'de vergi türüne göre örgütlenme biçimi uygulansa da mükellef türüne göre örgütlenmeye yönelik teşebbüsler de bulunmaktadır.

1.2.5. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin Temel Karakteristik Özellikleri

Yarı özerk gelir idareleri; bütçe yönetimi ve finansman, insan kaynakları yönetimi, organizasyon ve planlama, yaptırım gücü ve uygulama alanlarında daha özerk olmakla birlikte bilgi teknolojilerini kendi sistemlerine adapte etmektedirler. Yarı özerk gelir idarelerinin temel karakteristik özellikleri bu çerçevede ele alınacaktır.

1.2.5.1. Bütçe Yönetimi ve Finansman Mekanizması

Değişen koşulları hesaba katmak ve yeni oluşan öncelikleri karşılamak için fonları idari fonksiyonlar arasında tahsis etme yetkisi bütçe yönetimini oluşturmaktadır (OECD, 2015: 33). Yarı özerk gelir idareleri, bütçe kaynaklarını uygun olan alanlara tahsis edecek şekilde mali bağımsızlığa sahip olmalıdır (Jenkins, 1994: 77). Fonların yeniden tahsisi ile ilgili özerklik ve takdir yetkilerinin genişliği değişmesine rağmen, pek çok yarı özerk gelir idaresi operasyonel, personel, yatırım ve varlık yönetimi açısından bütçelerini planlama ve uygulama serbestliğine sahiptir (Haldenwang vd., 2014: 543). Tablo 10'da seçilmiş ülkelerin gelir idarelerinin kendi bütçeleri üzerindeki takdir yetkisi verilmiştir.

Tablo 10: Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde Bütçe Yönetimi (2018)

	Operasyonel Bütçe Üzerinde Takdir Yetkisi	Sermaye Bütçesi Üzerinde Takdir Yetkisi
Avustralya	✓	✓
Avusturya	✓	✓
Danimarka	✓	✓
Finlandiya	✓	✓
Fransa	✓	✓
Almanya	x	x
Yunanistan	✓	✓

Tablo 10: (Devamı)

	Operasyonel Bütçe Üzerinde Takdir Yetkisi	Sermaye Bütçesi Üzerinde Takdir Yetkisi
Macaristan	✓	✓
İrlanda	✓	✓
İtalya	✓	✓
Hollanda	✓	✓
Norveç	✓	✓
Polonya	✓	✓
Portekiz	✓	✓
İspanya	✓	✓
İsveç	✓	✓
Türkiye	x	✓
İngiltere	✓	✓
ABD	✓	✓
Kanada	✓	✓
Çin	✓	✓
Hırvatistan	✓	✓
Çekya	✓	✓
Kenya	x	x
Peru	x	x
Rusya	x	x
Singapur	✓	✓
Güney Afrika	✓	✓

Kaynak: OECD, 2019a: 89-90

Operasyonel bütçe gelir idarelerinde; personel ödemeleri, fonksiyonlarını gerçekleştirmek için kullandığı kaynaklar ve faiz ödemeleri gibi kalemleri içerir. Sermaye bütçesi ise yeni makine/teçhizat alımı/araç-gereç/ürün satın alımı gibi kalemleri içermektedir. Tablo 10'a göre, pek çok gelir idarelerinin operasyonel bütçe ve sermaye bütçesi üzerinde takdir yetkisi bulunmaktadır. Almanya, Rusya, Peru, Kenya gibi ülkelerde ise hem operasyonel bütçe hem de sermaye bütçesi üzerinde gelir idarelerinin takdir yetkisi bulunmamaktadır. Türkiye'de ise gelir idaresinin sermaye bütçesi üzerinde takdir yetkisi bulunmakta olup, operasyonel bütçe üzerinde takdir yetkisi bulunmamaktadır. Bu durum özerkliği zedeleyen bir durum olarak görülebilir.

Gelir idaresinin fonksiyonlarını etkin bir şekilde gerçekleştirmesi için finansman mekanizması oldukça önemli bir konudur. Gelir idarelerinde finansman mekanizması için temelde iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunların ilki idareye yıllık olarak bütçe tahsis etmek; ikincisi ise toplanan vergi gelirlerinden pay vermektir. Her iki durumda da bütçe seviyesini belirlemek zordur (Delay vd., 1998: 47). İlk yaklaşım kuruma daha fazla özerklik tanınmasına rağmen vergi geliri gelir idaresinin performansı ile ilgisi olmayan (vergi politikasında/oranlarında değişiklikler, ekonomik konjonktürde

değişiklikler vb.) pek çok değişkene bağlı olduğu için problem oluşturabilmektedir (Delay vd., 1998: 47).

Yukarıda bahsedilen iki yaklaşıma ek olarak, yıllık bütçe tahsis edilmesi ve buna ek olarak hedeflenen vergi gelirlerinin üzerinde vergi tahsilatı gerçekleştiğinde belli bir yüzde tahsis edilmesi alternatif bir yaklaşımdır. Hangi yaklaşım benimsenirse benimsensin kaynak tahsisi ve görev motivasyonu arasında denge kurulmalıdır (Delay vd., 1998: 47).

1.2.5.2. İnsan Kaynakları Yönetimi

İnsan kaynakları yönetimi işe alım için akademik/teknik standartları belirleme, kamu sektörü prosedür ve politikalarına uygun olarak işe alma/işten çıkarma, personel eğitimi programları oluşturma ve geliştirme becerisi ve personel ücret seviyelerinin müzakere edilmesini içermektedir (OECD, 2015: 33). Jenkins (1994: 76), gelir idaresinin etkin olabilmesi için insan kaynakları yönetimine vurgu yaparak aşağıdaki gereklilikleri belirtmiştir:

- Ücretlendirme, personelin sorumluluklarıyla bağlantılı şekilde yapılmalıdır.
- Her pozisyonun sorumluluklarını açık bir şekilde tanımlayan bir iş sınıflandırma sistemi olmalıdır.
- Personelin yüksek kalitede hizmet sunabilmesi için istihdam istikrarı olmalıdır. Bununla beraber, çalışma koşulları siyasi müdahale ve baskıdan uzak tutulmalıdır.
- İşe alımda her pozisyon için asgari şartlar belirlenmeli ve bazı durumlarda aday seçimi için objektif kriterlere göre değerlendirilecek testler yapılmalıdır.
- Hizmet içi eğitim, gelir idaresinin her kademesindeki personele uygulanabilecek şekilde yapılandırılmış olmalı ve iyi organize edilmelidir.

Gelir idaresinin temel ve genişleyen fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi iyi bir insan kaynakları yönetimine bağlıdır. Tablo 11’de, seçilmiş ülkelerin gelir idarelerinin insan kaynakları yönetiminde uyguladıkları prensipler verilmiştir.

Tablo 11: Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi (2017)

	İşin Gereksinimlerini Belirlemek	Yeni Personel Ataması Yapmak	Personelin Terfi Kararını Vermek	Atama/Terfi için Gerekli Şartları/Nitelikleri Belirlemek	İşin Sözleşmeli/Kadrolu Personel Tarafından Yapılmasına Karar Vermek	Maaş Baremini Belirlemek	İşten Çıkarmak	Disiplin Cezalarının Uygulanması
Avustralya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Avusturya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Danimarka	✓	✓	Bazı Personel	✓	Bazı Personel	✓	✓	Bazı Personel
Finlandiya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Fransa	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Almanya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Yunanistan	✓	✓	✓	✓	Bazı Personel	✓	✓	✓
Macaristan	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓	✓
İrlanda	✓	✓	Bazı Personel	Bazı Personel	Bazı Personel	x	Bazı Personel	✓
İtalya	Bazı Personel	✓	Bazı Personel	✓	✓	x	✓	✓
Hollanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Norveç	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Polonya	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Portekiz	Bazı Personel	x	✓	x	x	x	Bazı Personel	✓
İspanya	✓	✓	✓	✓	x	x	Bazı Personel	✓
İsveç	x	x	x	x	x	x	✓	✓
Türkiye	Bazı Personel	Bazı Personel	Bazı Personel	Bazı Personel	x	✓	✓	✓
İngiltere	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ABD	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Kanada	✓	✓	✓	✓	✓	Bazı Personel	✓	✓
Çin	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Hırvatistan	Bazı Personel	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Çekya	✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	✓
Kenya	✓	✓	Bazı Personel	✓	Bazı Personel	✓	✓	Veri Yok
Peru	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Rusya	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓
Singapur	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Güney Afrika	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Kaynak: OECD, 2019a: 104-105

Tablo 11'e göre, seçilmiş ülkelerin çoğunun gelir idaresi yeni personel atanması, işten çıkarılması ve personele yönelik disiplin cezalarına ilişkin konularda karar verme yetkisine sahiptir. Personelin maaş baremini belirlemek ise en az yetkinin olduğu alan olarak görülmektedir. Türkiye'de personelin maaş bareminin belirlenmesi, personelin işten çıkarılması veya disiplin cezalarının uygulanması konularında gelir idaresinin yetkili olduğu görülmektedir. Bununla beraber işin gereksinimlerinin belirlenmesi, yeni personel atamasının yapılması, atama/terfi için gerekli şartların veya niteliklerin belirlenmesi, personelin terfi kararının verilmesi konularında Türkiye'de gelir idaresi bazı personeller için yetkili olup; işin kadrolu/sözleşmeli personel tarafından yapılmasına ise karar verme yetkisine sahip değildir.

1.2.5.3. Organizasyon ve Planlama

Yarı özerk gelir idareleri iç organizasyon yapısını merkez, taşra veya bölgesel olarak ihtiyaca göre belirleyebilmeli ve her bir düzeyde yetki alanları ve sorumlulukların sınırlarını açık olarak çizebilmelidir (Silvani ve Baer, 1997: 29). Planlama bakımından ise, amaç ve hedefler doğrultusunda stratejik planını açık bir şekilde belirleme ve uygulama yetkisine sahip olmalıdır (Crandall, 2010: 5). Tablo 12'de, seçilmiş ülkelerin gelir idarelerinin organizasyon ve planlamaya ilişkin yetkileri görülmektedir.

Tablo 12: Seçilmiş Ülkelerin Gelir İdarelerinde Organizasyon ve Planlama Yetkisi (2017)

	İç Organizasyonel Yapılanmayı Oluşturma	Performans Standartlarını Belirleme	Stratejik Plan Hazırlama	Yıllık İş Planı Hazırlama	Hizmet Sunum Standartlarını Belirleme
Avustralya	✓	✓	✓	✓	✓
Avusturya	✓	✓	✓	✓	✓
Danimarka	✓	✓	✓	✓	✓
Finlandiya	✓	✓	✓	✓	✓
Fransa	✓	✓	✓	✓	✓
Almanya	✓	✓	x	x	x
Yunanistan	✓	✓	✓	✓	✓
Macaristan	✓	✓	✓	✓	✓
İrlanda	✓	✓	✓	✓	✓
İtalya	✓	✓	✓	✓	✓
Hollanda	✓	✓	✓	✓	✓
Norveç	✓	✓	✓	✓	✓
Polonya	✓	✓	✓	✓	✓
Portekiz	✓	✓	✓	✓	✓
İspanya	✓	✓	✓	✓	✓
İsveç	✓	✓	✓	✓	✓
Türkiye	x	✓	✓	✓	✓
İngiltere	✓	✓	✓	✓	✓
ABD	✓	✓	✓	✓	✓
Kanada	✓	✓	✓	✓	✓

Tablo 12: (Devamı)

	İç Organizasyonel Yapılanmayı Oluşturma	Performans Standartlarını Belirleme	Stratejik Plan Hazırlama	Yıllık İş Planı Hazırlama	Hizmet Sunum Standartlarını Belirleme
Çin	✓	✓	✓	✓	✓
Hırvatistan	✓	✓	✓	✓	x
Çekya	✓	✓	✓	✓	x
Kenya	✓	✓	✓	✓	✓
Peru	✓	✓	✓	✓	✓
Rusya	✓	✓	✓	x	✓
Singapur	✓	✓	✓	✓	✓
Güney Afrika	✓	✓	✓	✓	✓

Kaynak: OECD, 2019a: 104-105,110-111

Tablo 12’ye göre, seçilmiş ülkelerin önemli bir kısmının iç organizasyon yapısını oluşturma, performans standartlarını belirleme, stratejik ve yıllık plan hazırlama ve hizmet sunum standartlarını belirleme konusunda yetkileri bulunmaktadır. Türkiye’nin iç organizasyonel yapının oluşturulmasında yetkisi olmaması dikkat çekicidir.

1.2.5.4. Yaptırım Gücü ve Uygulama

Vergi dairelerinin başka bir kurumu referans almadan yasaların uygulanmasına yönelik bazı yaptırım güçlerine sahip olması ve bu güçlerin doğru bir şekilde kullanılması, mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği uyumsuzluklara daha kısa bir sürede karşılık verilmesini sağlar (OECD, 2015: 33). Çünkü gelir idaresinin en önemli görevlerinden biri vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek ve uyumsuz mükelleflerin vade tarihinden sonraki en erken sürede vergilerini ödeyebilmelerini sağlamaktır (OECD, 2019b: 20).

Yasal mevzuat vergi dairelerine; borç yönetimi, vadesi geçmiş borçların tahsili ve borcunu vadesinde ödememiş mükelleflere karşı önlem alınabilmesi yetkisini vermelidir (OECD, 2017a: 107). Ayrıca vergi daireleri diğer vergi dairelerine kıyasla yetkilerinin kapsamını ve kullanımını değerlendirebilmelidirler (OECD, 2019b: 21).

Günümüz modern vergi sistemleri genel olarak beyana dayalıdır. Beyana dayalı vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için uygun ceza hükümleri olması şarttır (Jenkins ve Khadka, 2000: 25). Caydırıcı ceza hükümlerinin varlığı mükellefini tescil ettirmeyen, beyanname vermeyen ya da vergisini zamanında ödemeyen mükellefler üzerinde etkili olabilmektedir (Jenkins ve Khadka, 2000: 25).

Cezalar ve yaptırımların amaçlarına ulaşabilmesi için zamanında tahsil edilebilmeleri, aşırı olmamaları ve faiz oranlarının piyasa faizlerinden yüksek olması gerekmektedir (Silvani ve Baer, 1997: 26). Vergi mükelleflerinde yakalanma riskinin az olduğu ve cezaların caydırıcı olmadığı algısı devam ettikçe, mükelleflerin yasalara uyma konusunda teşvik edilmesi ve desteklenmesi vergi tahsilatının artmasını sağlamayacaktır (Gill, 2003: 15). Yaptırım gücünü arttırmanın amacı, risk algısını arttırmak ve gelir idaresinin vergi kaçaklarını tespit etme ve cezalandırma yetkisine sahip olduğunu göstermek bakımından önemlidir (Gill, 2003: 15-16).

1.2.5.5. Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı

Bilgi teknolojilerinin kullanımı vergi yönetiminde oldukça önemlidir. Gelir idareleri karşılıklı etkileşimlerin karmaşıklığını yönetmek için faaliyetlerin şeffaflığı ve verimliliği ile mükellef ve idarenin ihtiyaçlarına daha çok cevap verme gibi konuların yanında artan sayıdaki mükellef ve bilgi gereksinimi konularını ele almalıdır (Cotton ve Dark, 2017: 1). Bu tip ihtiyaçlar, artık yalnızca geleneksel yöntemlerle karşılanamamakta, bilgi teknolojilerinin kullanımını gerekli kılmaktadır. Böylece bilgi teknolojileri kapasitesine olan yatırım artmış ve gelir idarelerinin bütçelerinin önemli bir kısmını oluşturmaya başlamıştır (Cotton ve Dark, 2017: 1).

Gelir idaresinin kullandığı yazılım ve donanım sistemleri sürekli olarak çağın gerekliliklerine göre geliştirilmeli ve yenilenmelidir. Bu durum teknik bir bilgi ve beceriyi gerekli kıldığından, yetki ve karar alma gücüne sahip bilgi teknolojileri uzmanı personeli istihdam edilmelidir (Gill, 2003: 22).

İnsanların internet, mobil cihazlar ve sosyal medya kullanımının artmasıyla, gelir idarelerinin mükelleflerin mobil cihazlarından kolayca erişebilecekleri ürünler ve hizmetler geliştirme ihtiyacı doğmaktadır (OECD, 2016a: 29). Eğer gelir idareleri mükelleflerin artan taleplerini karşılayamazsa, mükelleflerin vergi dairesiyle iletişime geçmekten vazgeçmesi; vergi dairesinin mükellef ile bağlantısını kaybetmesi veya mükelleflerin vergi sistemine kolayca katılımı veya desteğinin azalması riski bulunmaktadır (OECD, 2016a: 31).

Bilgi teknolojilerinin etkin olarak kullanılması verilerin daha esnek bir şekilde yorumlanması, analiz edilmesi ve raporlanması, vergi ile ilgili farklı birimler arasında daha hızlı ve esnek veri paylaşımının sağlanması, idari ve mükelleflerin uyum maliyetlerinin azaltılmasına yardımcı olmaktadır (Delay vd., 1998: 33-34).

Avustralya, Finlandiya, Danimarka, Malta, İsveç ve Singapur gibi ülkelerde gelir idarelerinin bütçelerinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin payı % 20'nin üzerinde olup önemli bir kalem olarak yer almaktadır (OECD, 2019a: 14-15). Aynı oran Avusturya, Kanada, Hollanda, Norveç, İngiltere, ABD gibi ülkelerde % 10-20 bandında; Çekya, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Japonya, Portekiz, İspanya ve Rusya gibi ülkelerde % 5-10 bandındadır. Yunanistan, Meksika ve Türkiye'de ise bu oran

% 1'in altındadır (OECD, 2019a: 14-15). Bilgi ve iletişim teknolojilerinin dünyanın vazgeçilmez bir parçası olduğu bu çağda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu kaleme daha fazla bütçe ayırması ve önceliklendirmesi gelir idaresinin etkinliğinin artması açısından önemli gözükmektedir.

Dijital teknolojilerinin gelir idarelerinde uygulanması genel olarak elektronik beyanname ile başlayıp, elektronik muhasebe ile devam eder (Ernst & Young [EY], 2017a: 5). Ancak dijitalleşmeye geçiş mutlaka doğrusal yönlü olmak durumunda değildir ve en yüksek seviyede dijitalleşme mükellefler veya gelir idaresi tarafından nihai bir hedef şeklinde algılanmamalıdır (EY, 2017a: 5)

Tablo 13: Gelir İdarelerinde Dijital Dönüşüm Düzeyi (Europe, The Middle East, India and Africa [EMEIA])

Düzy 1	Düzy 2		Düzy 3	Düzy 4		Düzy 5
Elektronik Beyanname	Elektronik Muhasebe		Elektronik Eşleştirme	Elektronik Denetim		Elektronik Değerleme
Vergi beyannameleri için standartlaştırılmış elektronik form kullanılması. Gelir ile ilgili diğer verilerin (bordro, finansal varlık) elektronik ortamda doldurulması ve yıllık olarak karşılaştırma yapılması.	Belirlenen bir zaman çizelgesi ve belirlenen bir elektronik formatla defter, kayıt ve belgeleri destekleyecek nitelikteki dosyaların (faturalar, geçici mizan vb.) ibrazı.	Paradigma Kayması	Ek defter, kayıt ve belgelerin ibrazı, hükümetin ek verilere (banka hesap özeti) erişimi ve gerçek zamanlı olarak vergi mükellefleri ve yetki alanları içinde farklı vergi türleri için eşleşme yapılması.	Elektronik muhasebe aşamasında elde edilen bilgilerin devlet kurumlarınca analiz edilmesi ve dosyaların çapraz denetime tabi tutulması Elektronik denetime ilişkin değerlendirmelerini alan mükelleflere cevap için sınırlı bir süre tanınması.	Yıkıcı Değişim	Devlet kurumlarının herhangi bir vergi formuna ihtiyaç duymadan değerlendirme yapması. Vergi mükelleflerine devlet tarafından hesaplanan verginin denetimi için sınırlı bir süre tanınması.
Kenya, Hollanda, Nijerya, Katar, Suudi Arabistan, İsveç, İsviçre ve Ukrayna	Avusturya, Belçika, Finlandiya, Almanya, Yunanistan, İtalya, Litvanya, Lüksemburg, Norveç, Güney Afrika ve İngiltere		Çekya, Danimarka, Fransa, Macaristan, İrlanda, Hindistan, Polonya, Portekiz, Slovakya ve Türkiye	Rusya		İspanya

Kaynak: EY, 2017a: 6; EY, 2017b: 17

Tablo 13'te dijital dönüşüm düzeyleriyle birlikte Avrupa, Orta Doğu, Hindistan ve Afrika [EMEIA] ülkelerinin bu düzeylere ilişkin durumu gösterilmektedir. Dijital dönüşüm sürecinde en büyük paradigma kayması elektronik eşleştirme düzeyine geçildiğinde görülmektedir. Türkiye, vergileme alanında dijital dönüşüm sürecinde paradigma kayması yaşayan ve sürece adapte olan ülkelerden biridir.

1.2.6. Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksi (Operational Autonomy Index)

Crandall vd. (2019: 87), katılımcılara belirli sorular yönelterek yönetsel özerklik endeksi (management autonomy index) ve insan kaynakları yönetiminde özerklik endeksi (human resource autonomy index) geliştirmiştir. Ayrıca OECD (2019c: 108), yönetsel özerklik endeksi ve insan kaynakları yönetimi özerklik endeksini operasyonel özerklik endeksi olarak adlandırmıştır. Buna göre, endeksi oluşturmak için 135 ülkenin gelir idarelerine özerklik ile ilgili evet/hayır olarak cevaplandırılacak birtakım sorular yöneltilmiştir (Crandall vd., 2019: 87). Ankette katılımcılara yöneltilen sorular Tablo 14’te verilmiştir.

Tablo 14: Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksini Oluşturmak İçin Kullanılan Göstergeler

Operasyonel Özerklik	
Yönetsel Özerklik	İnsan Kaynakları Yönetimi
Gelir idaresi, -Kurum bütçesi konusunda takdir yetkisine sahip mi? -Yatırım bütçesi konusunda takdir yetkisine sahip mi? -Performans standartlarını oluşturabiliyor mu? -Kendi yönetim yapısını belirleyebiliyor mu?	Gelir idaresi, -İşin gereksinimlerini belirleyebiliyor mu? -Yeni personel atamaları gerçekleştirebiliyor mu? -Mevcut personelin terfisine yönelik kararlar verebiliyor mu? -İlk atama ve terfi için gerekli olan nitelikleri ve becerileri saptayabiliyor mu? -Yapılacak görevlerin kalıcı veya sözleşmeli personel tarafından yapılmasına karar verebiliyor mu? -Personel için maaş baremi oluşturabiliyor mu? -İşten çıkarma kararı verebiliyor mu?

Kaynak: Crandall vd., 2019: 87

135 ülkeden, 68 ülkenin gelir idaresi kendini yarı özerk olarak tanımlarken, 67 ülkenin gelir idaresi örgütlenmelerinin Bakanlık içinde olduğunu ifade etmiştir (Crandall vd., 2019: 42). Tablo 15’te yukarıda belirtilen sorulara göre elde edilen operasyonel özerklik endeksi skoru verilmektedir.

Tablo 15: Gelir İdarelerinde Operasyonel Özerklik Endeksi Skorları

Gelir İdaresi Grubu	Yönetsel Özerklik Endeksinin Ortalama Değeri	İnsan Kaynakları Özerkliği Endeksinin Ortalama Değeri	Operasyonel Özerkliğin Ortalama Değeri
Yarı Özerk	79.0	94.9	89.2
Bakanlık İçinde	62.3	63.7	63.2
Tümü	70.7	79.4	76.3

Kaynak: Crandall vd., 2019: 88

Tablo 15’te görüleceği üzere, bakanlık içinde örgütlenen gelir idarelerine göre yarı özerk gelir idarelerinin, beklendiği üzere, her bir özerklik endeksi skoru daha yüksektir. Endeks skorlarına göre, iki gelir idaresi grubunda yönetsel özerklik, insan kaynakları özerkliği ve operasyonel özerklik

endekslerinin ortalama değerlerinde önemli farklılıklar bulunmaktadır. Ayrıca, yarı özerk gelir idarelerinde, endeks skorlarına bakılarak insan kaynakları yönetimindeki özerkliğin (94.9), yönetsel özerkliğe (79.0) göre daha fazla olduğu görülmektedir. Bakanlık içinde örgütlenen gelir idarelerindeki özerklik endeksi skorları birbirine oldukça yakındır.

Yönetsel özerklik konusunda, her iki gelir idaresi grubu açısından performans standartlarını oluşturabilme sorusu en fazla “evet” yanıtı alırken, gelir idaresinin yatırım bütçesi konusunda takdir yetkisine sahip olmasına ilişkin soru en az “evet” yanıtını almıştır. İnsan kaynakları yönetimi konusunda ise her iki gelir idaresi grubunda işin gereksimlerini belirleyebilme sorusu en fazla “evet”, personel için maaş baremi belirleyebiliyor mu sorusu ise en az “evet” yanıtını almıştır (Crandall vd., 2019: 89). Buna göre, yarı özerk ve bakanlık içinde örgütlenmesi olan gelir idareleri, performans standartlarını oluşturma konusunda söz sahibiyken, yatırım bütçesi konusundaki takdir yetkisi anlamında zayıf bir pozisyonda bulunmaktadır. İnsan kaynakları yönetiminde ise, her iki grup gelir idaresi, faaliyetlerinin gerçekleştirilmesindeki gereksinimlerin tespit edilmesinde aktif bir rol alırken, personel ücretlerinin belirlenmesinde daha zayıf bir pozisyonudadır. Bu durum, mali özerkliği zedeleyen bir durum olarak görülebilir.

1.2.7. Gelir İdarelerinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksleri

Kamusal hesap verebilirlik modern demokratik yönetişimin ayırt edici özelliklerinden biri olup yetkililerin eylemleri, kararları, ihmalleri, harcamaları ve politikaları için kamuoyunda sorumlu tutulması anlamına gelmektedir (Bovens, 2009: 182). Türkiye’de hesap verme sorumluluğu 2003 yılında kabul edilip 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)’nda düzenlenmiştir. İlgili Kanunun 8. maddesine göre her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır. Etkin bir hesap verme sorumluluğu için, rollerin ve sorumlulukların açık olması, performans beklentilerinin açık olması, kapasiteler ve beklentiler arasında denge kurulması, raporların güvenilir olması, gözden geçirme ve düzeltme mekanizmalarının rasyonel olması gereklidir (Özbaran, 2000: 117).

Müşteri odaklı anlayış müşterilerin ihtiyaçlarını ve gereksinimlerini karşılama, beklentilerine cevap verme konusunda farkındalık ve isteklilik gösteren tutum ve davranışlardır (<https://csu.edu/>). Vergi mükelleflerinin bir “müşteri” gibi görülmesi anlayışı son zamanlarda gelir idarelerinde hakim olmaya başlamıştır. Ancak vergi mükellefleri yalnızca yakalanması gereken bir hırsız olarak değil, vergi ödemeye pek de hevesli olmayan ancak ihtiyaçları karşılanması gereken bir “müşteri” olarak

görülmelidir. Buna rağmen pek çok gelişmekte olan ülkede ve geçiş ülkelerinde bahsedilen ilk tutum hakim görünmektedir (Bird, 2004: 149).

Mükellef odaklı hizmet anlayışı müşteri odaklı anlayışın gelir idarelerindeki yansıması olarak kabul edilebilir. Bu yaklaşım vergiye uyumun kolaylaşması ve artması bakımından oldukça önemlidir. Vergi idareleri mükelleflere anlaşılabilir formlar hazırlamalı, gerekli olduğunda yardım etmeli ve bilgi vermelidir (Bird, 2004: 136). Bu kapsamda gelişen bilgi teknolojileri ve imkanlarından faydalanılmalı, mükelleflere en kolay şekilde vergi ile ilgili işlemlerini yapabilmeleri için fırsatlar tanınmalıdır. Türkiye’de 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı kurulduğunda mükellef odaklı hizmet anlayışı ile görev yapmak temel ilkelerden biri olarak belirlenmiştir.

Crandall vd. (2019: 91-95) çalışmasında ülkelerdeki gelir idarelerine “evet/hayır” şeklinde yanıtlayabilecekleri sorular yöneltirerek hesap verebilirlik endeksi ve mükellef odaklı hizmet endeksi oluşturmuştur. Bu bağlamda, Tablo 16’daki sorular yöneltirerek hesap verebilirlik endeksi ve mükellef odaklı hizmet endeksi skoru elde edilmiştir.

Tablo 16: Gelir İdarelerinde Hesap Verebilirlik Endeksi ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksini Oluşturmak İçin Kullanılan Göstergeler

Hesap Verebilirlik Endeksi	Mükellef Odaklı Hizmet Endeksi
Gelir idaresi, -Stratejik planını yayımlıyor mu? -Yıllık planını yayımlıyor mu? -Resmi bir hizmet sunum standartları oluşturdu mu? -Eğer resmi hizmet sunum standartları oluşturmuşsa, bu standartlara göre elde edilen sonuçları yayımlıyor mu? -Yıllık faaliyet raporunu yayımlıyor mu? -Dış denetime tabi mi? -Uyum riskleri düzenli olarak kamu ile paylaşıyor mu? -Uyum risklerine yönelik yapılan faaliyetlerin sonuçlarını düzenli olarak kamu ile paylaşıyor mu? -Mükellef memnuniyeti anketlerinin sonuçlarını kamu ile paylaşıyor mu? -Mükellef haklarına yönelik resmi bir belgeye sahip mi? -Mükelleflerin şikayetlerine ilişkin özel bir mekanizmaya sahip mi? -Vergi boşluğuna ilişkin tahminleri periyodik olarak yayımlıyor mu?	-Gelir idaresinin resmi bir hizmet sunum standardı var mı? -Vergiye uyum konusunda paydaşlardan alınan bilgiler değerlendiriliyor mu? -Kullanıcılar hizmetlerin tasarım ve testlerinde yer alıyor mu? -Mükellefler birden fazla vergi türüne aynı anda kayıt yaptırabiliyor mu? -Mükellefler diğer kurumlar aracılığıyla kayıt olabiliyor mu? -Gelir idaresinin resmi bir mükellef hizmet ve yardım stratejisi var mı? -Gelir idaresi mükellef memnuniyeti anketleri yapıyor mu? -Engelli mükellefler için özel bir hizmet sunumu var mı? -Hizmetler devletin resmi dilinden başka farklı dillerde aktarılıp sunuluyor mu? -E-hizmetler veriliyor mu? -Mükellef hakları resmi bir belgede belirtilmiş mi? -Resmi kararlar mükelleflere duyuruluyor mu? -Gelir idaresi mükelleflerin şikayetlerine ilişkin özel bir mekanizmaya sahip mi?

Kaynak: Crandall vd., 2019: 91-95

Tablo 17’de gösterilen gelir idarelerinde hesap verebilirlik ve mükellef odaklı hizmet endeksi skorları, Tablo 16’daki sorular yöneltilerek elde edilmiştir. Endekslere ilişkin ortalamalar, her gelir idaresi grubu için Tablo 17’de verilmektedir.

Tablo 17: Gelir İdarelerinde Hesap Verebilirlik Endeksi ve Mükellef Odaklı Hizmet Endeksi Skorları

Gelir İdaresi Grubu	Hesap Verebilirlik Endeksi Ortalaması	Mükellef Odaklı Hizmet Endeksi Ortalaması
Yarı Özerk	61.5	76.5
Bakanlık İçinde	36.8	55.0
Tümü	49.3	65.8

Kaynak: Crandall vd., 2019: 93,96

Tablo 17’ye göre, yarı özerk gelir idarelerinin bakanlık içinde örgütlenen gelir idarelerine göre hem hesap verebilirlik endeksi hem de mükellef odaklı hizmet endeksinde daha yüksek skor elde ettiği görülmektedir. Ayrıca, yarı özerk ve bakanlık içinde örgütlenen gelir idareleri mükellef odaklı hizmet endeksinde hesap verebilirlik endeksine göre daha yüksek skor elde etmiştir. 135 ülkeden elde edilen bulgulara göre genel olarak gelir idarelerinde hesap verme sorumluluğunun gelişmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

1.2.8. Yarı Özerk Gelir İdarelerinin İlk Örneklerinden Seçilmiş Ülke Örnekleri

Son yıllarda özellikle Latin Amerika ve Afrika ülkelerinde yarı özerk gelir idarelerinin kurulmasına yönelik eğilimler hızlanmıştır (Manasan, 2003: 1; Mann, 2004: 1; Fjeldstad, 2007: 1). Özellikle Latin Amerika ve Afrika ülkelerinde yarı özerk yapılanmanın sebepleri ilgili ülkelerdeki personel rejimi sorunları, harcama yönetimi problemleri, politik müdahaleler, yolsuzluk ve sistemin adaletsizliğiyle ilgili genel kanaatlerdir (Karaca, 2007: 67). Sorunlara alternatif bir çözüm arayışı sonucunda ilk kez bahsedilen ülkelerde yarı özerk gelir idareleri oluşturulmuştur. Peru, Güney Afrika, Uganda, Tanzanya, Kenya, Ekvador ve Gana çalışmada ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.8.1. Peru

Dünyadaki ilk yarı özerk gelir idarelerinden biri olan Peru Ulusal Vergi Dairesi Başkanlığı (Superintendencia Nacional de Administration Tributaria [SUNAT]), 1988 yılında kanunla kurulmuş olup, 1992 yılında Fujimori yönetimindeyken uygulamalarına başlamıştır (Haldenwang vd., 2014: 544). SUNAT, gelir idarelerinde yarı özerk modelin uygulandığı en başarılı örneklerden biri kabul edilmektedir (World Bank [WB], 2001: 1).

SUNAT'ın kurulmasının en temel motivasyon kaynakları olarak 1980'lerin sonunda ülkedeki kaotik ekonomik ve politik durum ve vergi gelirleri/GSYİH oranının oldukça düşmesi gösterilebilir. (Kidd ve Crandall, 2006: 28). 1978 yılında % 14 olan vergi gelirleri/GSYİH oranı 1988 yılında % 9'a düşmüştü (WB, 2001: 1). 1990 yılında enflasyon % 7000'e ulaşmış ve gerilla hareketleri kanunların uygulanmasını oldukça zorlaştırmıştı (Kidd ve Crandall, 2006: 28). Reform öncesi Peru gelir idaresi yozlaşmış ve çöküşün eşiğine gelmişti. Gelir idaresi fonksiyonlarını finanse edecek kaynaklardan yoksun ve altyapısına yatırım yapamaz haldeydi (WB, 2001: 1). Bir vergi dairesi memurunun maaşı ayda ortalama 50 \$ civarındaydı ve kurumdaki aşırı istihdamdan ötürü personel giderleri oldukça yüksekti (WB, 2001: 1; Kidd ve Crandall, 2006: 28). Vergi dairesi personeli sık sık grev yapmakta ve bu grevler yılda hemen hemen toplamda 5 aya tekabül etmekteydi (Kidd ve Crandall, 2006: 28).

Başkan Fujimori'nin iktidara gelmesiyle Peru'da bir dizi neo-liberal ekonomik reform başlatılmıştır. Düşük verimli pek çok sayıda vergi; gelir vergisi, tüketim vergileri ve gümrük vergileri gibi temel vergilerle değiştirilmiştir (Mann, 2004: 14). Gümrük vergileri için daha sonra ismi ADUANAS olacak olan diğer bir yarı özerk kurum oluşturulmuş ancak 2002'de bu kurum SUNAT ile entegre edilmiştir (Mann, 2004: 14).

SUNAT'ın yöneticisi Manuel Estela yeni kurumun ilk önceliğinin insan kaynakları yönetiminde reform olduğuna inanmaktaydı. Bunun için personelin radikal bir revizyonunu gerçekleştirmiştir (Taliencio, 2004: 14). SUNAT, gönüllü ve zorunlu bir personel azaltma programı uygulamıştır. Gönüllü ayrılıklar emekli maaşlarının arttırılmasıyla, zorunlu ayrılıklar ise personelin yazılı bir sınava tabi tutulmasıyla gerçekleştirilmiştir (Haltiwanger ve Singh, 1999: 44). Objektif ve işçiye özgü bir değerlendirmeye personelin üçte ikisi (2304 personel) işten çıkarılmış ve sonrasında yine yazılı bir sınava tabi tutularak 1309 yeni personel işe alınmıştır. Ortalama 50 \$ olan memur maaşları, 1991'de 1000 \$ olmuştur. (Haltiwanger ve Singh, 1999: 44).

SUNAT'ın bütçesi genel bütçe içinde yer almamakta, yıllık toplam tahmini vergi gelirinin % 2'sine eşdeğer olan ve kongre tarafından onaylanan ayrı bir bütçesi bulunmaktadır (Kidd ve Crandall, 2006: 28). Ayrıca, mülk satışlarının % 25'i ve hazine dışı gelirlerin % 0,2'si SUNAT bütçesine ilave edilmektedir (Taliencio, 2004: 62). Bununla beraber SUNAT'a vergi tahsilatından % 2'lik pay her zaman verilmemiştir (Kidd ve Crandall, 2006: 28).

1992'nin sonlarına doğru Peru'nun gelir idaresi yeni organizasyonel yapı, bilgi teknolojileri sistemi, personel sistemi, güçlü bir liderlik anlayışı ve politik destek gibi çok önemli unsurlarla beraber tamamen yenilenmiştir (Mann, 2004: 15). Vergi politikalarında reform, vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi yapısının rasyonelleştirilmesi çalışmalarıyla birlikte SUNAT 1991'de toplam vergi gelirleri/GSYİH için % 8,4 olan oranı 1998'de % 12,3'e çıkarmıştır (Taliencio, 2004: 27). 1993'te 895.000 olan kayıtlı mükellef sayısı 1997'de 1.766.000'a çıkarılmış, büyük mükelleflere

ilişkin denetimler arttırılmış, büyükşehirlerde hizmetlerin tek bir noktada sunumu için “Plaza SUNAT” isimli servis sağlayıcıları kurulmuştur (Taliercio, 2004: 30,38-40). Vergi idaresinin etkinliği artmış ve 1990’lardaki % 50-60 olan uyumsuzluk düzeyi 2005’te % 38’e düşmüştür (Kidd ve Crandall, 2006: 28). Özerklik olmadan kısa dönemde bu tüm bu reformların yürütülmesi çok olası kabul edilmemektedir (Mann, 2004: 15). SUNAT’ın başarısının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (WB, 2001: 3):

- Siyasi liderlik ve destek ile birlikte uzman bir yönetici kadrosu,
- Vergi politikaları ve vergi idaresi reformlarını içeren kapsamlı bir reformist yaklaşım,
- Finansal yapıdan insan kaynaklarına kadar esnek yönetim anlayışı,
- Liyakata dayalı radikal bir personel reformu,
- Vergi kaçırmanın azaltılmasına yönelik çalışmalar,
- Mükelleflere daha iyi ve kaliteli hizmet sunumu.

1999’da, SUNAT modelinden esinlenerek Lima’da yerel gelir idaresi olan ilk Servicios De Administracion Tributaria (SAT) kurulmuştur. Daha sonra Trujillo ve Piura öncelikli olmak üzere pek çok şehirde SAT’lar kurulmuştur (Haldenwang vd., 2014: 544). SAT’lar belediye meclisi kararıyla kurulan, yöneticisini belediye başkanının atadığı ve kendi bütçeleri, personel politikaları, fiziki birimleri olan yerinden yönetim kuruluşlarıdır (Haldenwang, 2010: 654). Haldenwang vd. (2014: 541)’nin 1998-2011 dönemi için panel veri analizi ile yaptığı çalışmada SAT’ların geleneksel vergi dairelerine göre daha fazla vergi geliri tahsilatı yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca SAT’lar mükellef memnuniyeti ve şeffaflık konusunda vergi sisteminin meşruiyetine katkı sağlamaktadırlar (Haldenwang vd., 2014: 541).

1999-2001 döneminde SUNAT’ın başarılarının en önemli nedenlerinden biri olan politik destek yitirilmiştir (Kidd ve Crandall, 2006: 28). İş dünyası vergi tahsilatlarını gerçekleştirmeye yönelik olan gayretlere direniş göstermiş, maliye bakanlığı ve SUNAT arasında çatışmalar yaşanmış, personel değişikliklerine gidilmiş ve hatta SUNAT’ın bir yöneticisi ülkeden kaçarak yurtdışında tutuklanmış ve yolsuzlukla suçlanmıştır (Fjelstad ve Moore, 2008: 252-253). SUNAT’ın ilk yıllardaki vergi geliri tahsilatını artırma konusundaki etkileyici performansı gelişim süreciyle beraber değerlendirildiğinde düşmeye başlamıştır (Fjelstad ve Moore, 2008: 253). Bununla beraber SUNAT yarı özerk gelir idareleri içinde pek çok görev alanında özerkliği sağlamış başarılı bir uygulama örneğidir.

Peru deneyimi, sık sık yaşanan çatışmalar nedeniyle maliye bakanlığı ve gelir idaresi arasındaki ilişkinin dikkatli yönetilmesi ve sınırların çizilmesi gerektiğini; uzun dönemli bir politik destekten yoksun yarı özerk gelir idaresinin başarısının sürdürülebilirliğinin güçlüğüne göstermiştir (WB, 2001: 4).

1.2.8.2. Güney Afrika

South African Revenue Service (SARS), gelirlerin daha etkin ve verimli tahsilinin sağlanması amacıyla 1997 yılında kamu yönetimi içinde ancak kamu hukukunun dışında bağımsız bir devlet organı olarak kurulmuştur (Republic of South Africa Government Gazette, 1997). Kurumun yönetim modelinde tavsiye kurulu (advisory board) bulunmaktadır ve bu kurul SARS'a yalnızca tavsiye vermekle yükümlüdür. Bununla beraber, SARS bakanlık tarafından verilen direktiflere ve yayınlanan kılavuzlara tabidir ve uyguladığı tüm politikalar bakanlığın kontrolü altındadır. SARS'ın yöneticisi, kabine ve tavsiye kurulu ile görüşülüp bakan tarafından atanmaktadır (Republic of South Africa Government Gazette, 1997). Bu yapı kurumun özerklik anlayışını zedelemektedir.

SARS'ın ilk yöneticisi, bütçesinin bakanlık denetimi olmadan performansı nedeniyle ödüllendirilmesi ve ticari bir kuruluş gibi çalışması gerektiğine inanarak SARS'a topladığı vergi gelirlerinden belli bir yüzde verilmesini istemiş ancak bu istek kabul edilmemiş ve yöneticinin ayrılmasıyla sonuçlanmıştır (Devas vd., 2001: 219). SARS'ın bütçesini bakanlık tarafından verilen fonlar oluşturmaktadır (Taliercio, 2004: 62).

Güney Afrika'da SARS'ın kurulması hem vergi sistemini iyileştirmiş hem de toplanan gelirleri arttırmıştır (Sarr, 2016: 151). 1996-1997'de toplam vergi gelirleri/GSYİH oranı % 23,2 iken 2001-2002'de bu oran % 25,1 olmuştur (South African Revenue Service, (t.y.)). 1996-2001 döneminde kişisel gelir vergisi mükellefi sayısı 1.929.274'ten 3.187.072'ye, kurumlar vergisi mükellefi sayısı 518.649'dan 976.720'ye, KDV mükellefi sayısı 388.454'ten 450.630'a ve stopaj vergisi mükellefi sayısı 188.841'den 211.425'e çıkmıştır (Taliercio, 2004: 31). Yalnızca vergi mükellefi sayısında artış olmamış aynı zamanda vergi tabanı da genişlemiştir (Hlope ve Friedman, 2002: 9). Vergi gelirlerindeki bu gelişimin en önemli nedeni işletmelerden ziyade bireylerden toplanan vergilerin kapasitesindeki artıştır. Bununla beraber mevzuatın daha etkili uygulanmasından ötürü kurumlar vergisi gelirlerinde de artış meydana gelmiştir (Hlope ve Friedman, 2002: 10).

Güney Afrika'da gümrük gibi kaçakçılığın ve yolsuzluğun fazla olabildiği bir alanda SARS tarafından serbest dolaşıma, sorunları çözme ve müdahale etme yetkisine sahip esnek kaçakçılıkla mücadele ekipleri (Flexible Anti-Smuggling Teams [FAST]) oluşturulmuştur. FAST'lar kaçak gümrük mallarına el koyma ve sorumluları cezalandırma konusunda başarı sağlamıştır (Delay vd., 1998: 30). Çeşitli medya organları ve gazetelerde FAST ekiplerinin kaçakçılığın tespit edilmesine yönelik çalışmaları yayımlanarak ilgi görmüş ve hatta iş adamları tarafından FAST'ların caydırıcı bir etkiye sahip olduğu görüşü dile getirilmiştir (Delay vd., 1998: 30).

SARS 1997 yılında kurulsa da, maliye bakanlığının onayına tabi olmak şartıyla kendi personel sistemini modernize etmesine yönelik belli seviyede bir özerklik tanınması 1999 yılında gerçekleşmiştir (Taliercio, 2004: 17). Böylece 1999-2001 döneminde SARS personel sayısını % 10

azaltmış, yolsuzluk vakaları ile mücadele ederek 173 personelini suistimal nedeniyle işten çıkarmıştır. İyi bir yönetim ve daha özerk bir anlayış ile verimlilik artışı yaşamış, vergi mükelleflerindeki idarede yolsuzluk algısı azalmış ve daha kaliteli hizmet sunumu gerçekleştirilmiştir (Taliercio, 2004: 19). SARS'ın başarısındaki nedenler şu şekilde sıralanabilir (Hlope ve Friedman, 2002: 9-10):

- Elektronik ürün ve hizmetler gibi, vergi kaçakçılığından şüphelenilen sektörler hedeflenerek vergiye uyumun artırılmaya çalışılması,
- Rüşvet ve yolsuzluk vakalarıyla görevlendirilen SARS yetkililerinin etkin bir şekilde çalışması,
- Polisle birlikte pek çok uzman araştırma birimiyle işbirliği ve ortaklaşa soruşturmalar,
- Uyuşmazlık süreci içinde SARS'ın gelir tahsilatının devam etmesini sağlayan yasal düzenlemelerin yürürlüğe girmesi,
- İdari politika değişiklikleri yapılması ve vergi tahsilatı için ileri düzey bilgi teknolojilerinin kullanımı.

SARS, vergi kaçakçılığına odaklanıp suç teşkil eden eylemleri belirlemede yeni yöntemler geliştirerek, vergi mükellefi sayısını arttırarak, vergi tabanını genişleterek ve insan kaynakları yönetimine çeşitli yenilikler getirerek özerkleşme sürecinde idari etkinliğini arttırmış bir görünüm sergilemektedir.

1.2.8.3. Uganda

Uganda Gelir İdaresi (Uganda Revenue Authority [URA]), belirlenen vergi gelirlerini tarh ve tahsil etmek, bu gelirlerle ilgili yasaları uygulamak ve yönetmek amacıyla 1991 yılında yarı özerk bir kurum olarak kurulmuştur (<https://ugandatrades.go.ug/>). URA'nın görevi Uganda Kanunları'nda düzenlenmiş yasal araçları kullanarak verginin tarhi, tahsili ve yaptırımlarını gerçekleştirmek, vergi tahsilatındaki etkinliği arttırarak devlet gelirlerinin artmasına yardımcı olmak ve böylece Uganda'nın borçlarını ödemesinde ve kamu harcaması yapmasında dış yardıma bağımlılığını azaltmaktır (Robinson, 2006: 21). URA'nın yarı özerk bir kurum olarak kurulma gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir (Fjeldstad, 2005: 3-4):

- *Vergi kültüründen yoksunluk*: Mükelleflerin vergi sisteminin adil olmadığına yönelik düşünceleri vergi kültürünün oluşmamasında etkili olmuştur. Ayrıca gümrük ve kurumlar vergisi için yüksek vergi oranları ile karmaşık ve kısmen tutarsız olarak düzenlenmiş kurallar, mükelleflerin mallarının gümrük işlemlerini hızlandırmak ve vergi yüklerini azaltmak için rüşvet vererek büyük kazançlar sağlamalarına sebebiyet vermiştir.

- *Düşük ücret seviyesi:* Vergi idaresinde özel sektöre göre oldukça düşük ücret seviyeleri yolsuzluklara neden olmuştur. 1989'daki vasıflı ve vasıfsız bir vergi dairesi personelinin ortalama maaşı benzer konumdaki özel sektör personeli maaşının sırasıyla yalnızca % 20'si ve % 5'iydi.
- *Kötü çalışma koşulları ve personelin inisiyatif kullanabilmesi için yeterince teşvik edilmemesi:* Teknik ekipman eksikliği ve fiziki çalışma koşullarının yetersizliği kötü çalışma koşulları oluşturmuştur. İşe alım, terfi ve ödüllendirmeye ilişkin kriterler belirsiz olmakla birlikte bu konularda idareye geniş bir takdir yetkisi tanınmaktaydı.
- *Yolsuzluğun tespiti ve cezalandırılmasına ilişkin ihtimalin düşüklüğü:* İç denetim ve izleme fonksiyonları zayıf bir yönetim sistemiyle oldukça etkisiz hale gelmiştir. Uygulamada ise personelin yolsuzluğunun tespiti ve cezalandırılması hemen hemen hiç bulunmamaktaydı.

URA, kurumun günlük yönetim ve işlerinden sorumlu baş yönetici (CEO) olarak görev yapan bir yetkili tarafından yönetilmektedir. Baş yöneticiye biri yönetim diğeri de gelirden sorumlu olan iki ayrı yetkili kişi yardım etmektedir (Robinson, 2006: 21). URA'nın ilk baş yöneticisi 1997 yılına kadar bir Ganalı olmuş ve üst düzey personel olarak kurumda yabancılar yer almıştır. Sonraki dört yıllık dönem için Ugandalı bir yönetici seçilmiş ve 2001 yılında ise İsveç vatandaşı baş yöneticilik yapmıştır (Robinson, 2006: 21-22). Kamu sektöründe kabile çıkarları ve kayırmanın fazla olması nedeniyle kurumda profesyonel bir yönetim anlayışı sağlamak ve önemli reformların gerçekleştirilebilmesi için geçiş döneminde özellikle üst düzey pozisyonlarda yabancı vatandaşların çalışması gerekli görülüp desteklenmiştir (Fjeldstad vd., 2003: 22).

URA'nın kurulduğu yıl olan 1991'de vergi gelirleri/GSYİH oranı % 6,94 iken, 1996 yılında bu oran % 12,34'e yükselmiştir (Fjeldstad, 2003: 9). İlk beş yıldaki vergi tahsilatındaki iyileşmenin vergi tahsilatında verimliliğin artmasından, ekonominin düzelmesinden ya da yapısal değişikliklerin etkisinden mi olduğuna karar vermek güçtür. Çünkü bu dönemde büyüme oranları da yüksek olup, geçen 10 yıl için ortalama büyüme oranı % 7 olarak hesaplanmıştır (Ahlerup vd., 2015: 702). 1990'ların sonu ve 2004'e kadar olan dönemde vergi gelirleri/GSYİH oranında artış veya azalış trendi görülmemiştir. 2004 yılında URA'da organizasyonel yapıyı rasyonalize etmek, personelin eğitimi ve personelin sisteme entegre olmasını sağlamak amacıyla kapsamlı bir reform programı başlatılmıştır. Sonuç olarak 2010'a kadar vergi gelirleri/GSYİH oranı artma eğilimi göstermiştir (Ahlerup vd., 2015: 702). Buna rağmen, Uganda Doğu Afrika ülkeleri arasında en düşük vergi gelirleri/GSYİH oranına sahip ülkedir (Ali vd., 2014: 831). Bunun en önemli nedenlerinden biri, Uganda'nın ekonomisinin büyük oranda tarıma dayalı olmasından ötürü nüfusun önemli bir kısmının vergilendirilememesidir. Tarım sektöründe yapılan işlemler nakde dayalı olup kaydedilememekte ve dolayısıyla takip edilememekte; böylece kayıt dışı ekonomi artmaktadır (Kangave, 2005: 149).

URA, insan kaynakları yönetiminde diğer yarı özerk Afrika gelir idareleri arasında en az gelişmeyi gösteren ülke olmuştur. URA'nın görev sorumluluğunun genişlemesine bağlı olarak 1992'de 1208 olan personel sayısı % 90 artarak 2001'de 2269 olmuştur (Talierecio, 2004: 20). Personel maaşları, personelin çalışma motivasyonunu arttırmak ve rant kollama arayışını önlemek amacıyla diğer kamu kurumu personellerine göre 8-9 kat daha yüksek olacak şekilde arttırılmıştır (Robinson, 2006: 22). Bununla beraber bireysel performansa dayalı ikramiye sisteminden ziyade grup bazında bir ikramiye sistemi uygulanmıştır (Fjeldstad vd., 2003: 55). Hedeflenen vergi gelirlerine ulaşıldığında % 10 ikramiye verilmesi kararlaştırılmıştır. Bu karara rağmen, 1991-1999 döneminde URA, beş defa hedeflenen vergi geliri tahsilatına ulaşmış ancak personeline yalnızca bir kez ikramiye ödemesi yapabilmektedir. Bu durum personel açısından verilen sözlerin tutulmadığı algısı doğurmuştur (Fjeldstad, 2005: 9). Özetle ücret ve ikramiyeye yönelik reformlar personel performansı veya yolsuzluğun azaltılması üzerinde önemli etkilere sahip olmakla birlikte ücret ve ikramiyelerin performansa katkı sunacağı koşullar oluşturulamamıştır (Fjeldstad, 2005: 9).

Uganda örneği, gelir idaresi ile Maliye Bakanlığı ilişkisinin sınırları ve yetkilerinin açıkça belirlenmesinin gerekliliği açısından önemli bir örnek teşkil etmektedir. 1991-1996 döneminde URA-Maliye bakanlığı ilişkileri olumlu bir düzlemde gerçekleşmiş ve aynı dönemde URA belirli bir özerkliğe sahip olmuştur. 1996 yılından sonra ise URA hedeflenen vergi gelirlerine ulaşamamış, personelin ücret seviyelerinin belirlenmesi ve özerklik gibi konularda URA'ya tanınan imtiyazlar URA ve Maliye Bakanlığı arasında anlaşmazlıklara sebep olmuştur (Therkildsen, 2004: 76). URA personelinin hedeflenen gelirlerin belirlenmesinde yetkili olmaması, URA ve Maliye Bakanlığı arasındaki çatışmaların temel sebebi olarak gösterilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın kendini temel politika belirleyicisi olarak görmesi ve Maliye Bakanlığı ile ona rehberlik eden IMF'nin gelir hedeflerini Uganda'nın vergi potansiyelinden ziyade arzu edilen kamu harcaması miktarına göre gerçekçi olmayan bir şekilde belirlemesi URA'nın yönetimi ve personeli tarafından tepkilere sebep olmuştur (Therkildsen, 2004: 78). Gelir hedeflerinin gerçekçi olmayan bir şekilde sürekli yukarı doğru revize edilmesi personel motivasyonuna zarar verici bir eylem olarak görülmektedir (Fjeldstad, 2005: 9). 1997'deki yasa değişikliği ile URA'nın yetkisi Maliye Bakanlığı karşısında resmen azaltılmıştır. Ancak yasal olarak açıklık kazanan statüler URA-Maliye Bakanlığı iş ilişkisinde bir ilerleme sağlanmasına katkıda bulunamamıştır (Therkildsen, 2004: 78,83).

1.2.8.4. Tanzania

Tanzania Gelir İdaresi (Tanzania Revenue Authority [TRA]), Tanzania Vergi Kanunları uyarınca elde edilen tüm gelirleri yönetmek, muhasebeleştirmek, tarh ve tahsil etmek amacıyla birlikte hükümete vergi kanunları ve maliye politikasındaki değişiklikler hakkında tavsiyede bulunmak için 1995 yılında kurularak 1996 yılında faaliyete geçen yarı özerk bir kurumdur (Fjeldstad vd., 2003: 11). TRA'nın kuruluşu Tanzania ekonomisinin Afrika sosyalizminden daha liberal bir piyasa ekonomisine geçiş için Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)'nin özelleştirilmesi, ithalat

vergilerinin düşürülmesi ve yatırım teşviklerinin arttırılması için yapılan geniş kapsamlı devlet müdahalelerinin olduğu yıllarda gerçekleştirilmiştir (Ahlerup vd., 2015: 701).

Tanzanya'nın yarı özerk bir gelir idaresi modeline geçmesinin temel sebebi kısmen Maliye Bakanlığı'nın doğrudan müdahalelerini sınırlamak ve kısmen de olsa vergi idaresini kamu sektörünün kısıtlamalarından kurtarmaktır (Fjeldstad, 2003: 165). Bununla beraber gönüllü uyumu teşvik etmek, hizmet kalitesini yükseltmek, vergi kaçakçılığına karşı önlemler almak, istatistikler oluşturmak ve yayınlar yapmak TRA'nın kurulması için diğer etkenlerdendir (Kitillya, 2011: 3).

TRA, baş yönetici tarafından sürdürülen günlük faaliyetlerle birlikte bir yönetim kurulunun gözetimi altında faaliyet göstermektedir. Maliye Bakanının tavsiyesi ile hem baş yönetici hem de yönetim kurulu başkanı Tanzanya Devlet Başkanı tarafından atanmaktadır (Mann, 2004: 19). TRA'daki yönetim kurulu ve üst düzey pozisyonlara yerel bir aidiyet duygusu sağlanması için Tanzanyalı bireyler atanmıştır. Atanan personelin geçmişteki çalışmalarında dürüst olarak tanınması ve iyi bir performans sergilemesine dikkat edilerek atamalar yapılmıştır (Fjeldstad vd., 2003: 14). Maliye Bakanı yönetim kuruluna uymak veya gerçekleştirmek zorunda olduğu çeşitli görev ve fonksiyonlara ilişkin direktifleri verme konusunda yetkili kılınmıştır (Fjeldstad ve Heggstad, 2011: 37). Bu bakımdan operasyonel anlamda TRA'ya yeterince özerklik tanınmadığı söylenebilir.

TRA'nın kurulmasına vergi tabanını genişletmeyi ve vergi sistemini basitleştirmeyi hedefleyen bir dizi reform eşlik etmiştir. 1999'da vergi sistemine KDV dahil edilmiş, pek çok sayıdaki tüketim vergisi 9 ana gruba indirgenmiş, gelir ve kurumlar vergisi yapıları sadeleştirilmiş, çok sayıdaki düşük verimli vergi ve harçlar kaldırılmış ve vergi oranları düşürülmüştür (Mann, 2004: 20). Bu reformlarla kayıt dışı ekonominin azaltılacağı ve dolayısıyla vergi gelirlerinin artacağı, en azından bu kısa vadedeki değişikliklerin verginin tarafsızlığına katkı yapacağı beklenmiştir (Fjeldstad vd., 2003: 6).

Tanzanya'da, TRA kurulduktan sonra Maliye Bakanlığı'nın tüm gelir departmanlarındaki personel görevden alınmış ve TRA'daki pozisyonlar için yeniden başvuruları istenmiştir. 1996'da 3300 olan personel sayısı 2200'e düşürülmüş, 2003 yılında ise bu sayı 1900'e inmiştir (Mann, 2004: 20). Tüm çalışanlara başlangıçta şahsi mal ve servet bildirim raporu vermeleri istenerek kesin işe kabul edilmeden önce 1 yıl deneme süresi verilmiştir (Fjeldstad vd., 2003: 15).

Tanzanya Gelir İdaresi'nin faaliyetleri genel yönetim bütçesi tarafından finanse edilmektedir. TRA, yıllık faaliyet planına ve Maliye Bakanlığı ile müzakere edilen gelir hedeflerine dayalı olarak Yönetim Kurulu onaylı bir bütçe hazırlamaktadır. Ancak yıllık yapılan bütçe planları faaliyetlerin çok yıllık olarak planlanabilmesine imkan tanımamakta ve sorun teşkil etmektedir (Mann, 2004: 20). Nitekim 2008-09 yılında TRA'ya tahsis edilen bütçe vergi gelirlerinin % 2,8'ine tekabül etmiş ve bu bütçe ile yalnızca cari harcamalar karşılanabilmiş; altyapı, yazılım, donanım, eğitim harcamaları dış yardım olarak yapılabilmektedir (Fjeldstad ve Heggstad, 2011: 39).

Tanzanya Gelir İdaresi'nin kurulduğu yıl olan 1995-96 yılında vergi gelirleri/GSYİH oranı % 11,3 iken, 1996-97 yılında bu oran % 12,1'e çıkmıştır. Bu oran 1990'ların sonu ve 2000'lerin başına kadar düşme eğiliminde olmuştur. (Mann, 2004: 22; Fjeldstad ve Heggstad, 2011: 4). Düşük vergi tahsilatının önemli bir kısmı TRA'nın kontrolü dışındaki pek çok faktörden kaynaklanmaktadır. Bunlar madencilik ve turizm sektörlerinde vergi teşvikleri ve vergi harcamalarının fazlalığı (özellikle siyasi sebeplerle), ekonomik yapının vergilendirilmesi zor olan tarım sektörüne dayanması, kayıt dışı ekonominin fazla olması ve gümrüklerdeki istisna ve muafiyetlerin fazlalığıdır (Mann, 2004: 21-22). Tanzanya'da TRA'nın özellikle vergi harcamaları kararlarına ilişkin siyasi müdahalelere açık olduğu görülmüştür (Sarr, 2016: 153). Bununla beraber Tanzanya, Doğu Afrika bölgesinde en yüksek vergi harcamaları/GSYİH oranına sahip ülke konumundadır (Kitillya, 2011: 14).

2006-07 döneminde vergi gelirleri/GSYİH oranı % 13,2 olarak gerçekleşerek yükselme trendine girmiştir. Bu oran 2009-10 yılında ise 14,6'ya yükselmiştir (Kitillya, 2011: 13). Gelir tahsilatındaki iyileşmenin en önemli sebeplerinden biri, 2001 yılında TRA'nın büyük mükellefler biriminde bilgi ve iletişim teknolojileri sistemlerini kullanmaya başlamasıdır. 2001 yılından sonra hemen hemen her yıl büyük mükellefler vergi biriminde hedeflenen vergi gelirlerinin % 100'nden fazlası tahsil edilmiştir (Chatama, 2013: 96). Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı idari maliyetler ve tahsilat maliyetlerini azaltmış, mükelleflere işlemleri hızlı yapabilmelerinden ötürü zaman tasarrufu sağlamış, personel ihtiyacını ve mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini azaltmış, vergisel işlemlere yönelik şeffaflığı arttırmış ve sonuç olarak vergi tahsilatında etkinlik ve verimliliği artırarak gelir kaybına neden olabilecek olaylara ilişkin sonuçlara zamanında erişim olanağı sağlamıştır (Chatama, 2013: 99). Aynı zamanda Tanzanya'nın ekonomik büyümesinin devam etmesi, KDV'deki politika değişiklikleri, gümrük tarifeleri ve tedbirleri (komşu ülkelerle tarifelerin uyumlaştırılması, sınır güvenliklerinin sıkılaştırılması), gelir vergisi reformunun etkileri gibi faktörler de vergi tahsilatının artmasına katkıda bulunmuştur (Fjeldstad vd., 2003: 12).

1.2.8.5. Kenya

Kenya uzun yıllar boyunca iç ve dış borçlanma ile sonuçlanan bütçe yetersizlikleriyle karşı karşıya kalmıştır (Nyaga ve Omwenga, 2016: 2). Bütçe açıklarını kapatmak amacıyla, vergi sisteminde reformlar yapılmaya çalışılmış, vergi tarifeleri rasyonalize edilmiş ve basitleştirilmiş, KDV uygulamaya konmuş ve Doğu Afrika'daki diğer ülkelerle dış ticaret tarifeleri uyumlaştırılmıştır (Eissa ve Jack, 2009: 1). Aynı dönemde pek çok Doğu Afrika ülkesi belli bir operasyonel ve finansal bağımsızlığa sahip, siyasi etkenlerden ve yolsuzluklardan yalıtılmayı amaçlayan, kamu sektörüne göre daha esnek istihdam uygulamalarına olanak veren yarı özerk gelir idareleri kurmaktaydı (Eissa ve Jack, 2009: 5). Uluslararası en iyi uygulamalar ve Afrika örneklerini takip ederek, 1995 yılında Kenya Revenue Authority [KRA] yarı özerk bir gelir idaresi olarak kurulmuştur (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 11). KRA'nın esas hedeflerinden biri vergi gelirleri tahsilatındaki etkinliği arttırmak olmuştur. Etkin bir tahsilat ile, devlet borçlanmaları azalarak enflasyon ve faiz oranları üzerindeki

baskı hafifleyecek cari ve sermaye harcamaları bütçeden karşılanabilecekti (Nyaga ve Omwenga, 2016: 2). 1995-2002 dönemi önemli idari problemlerin yaşandığı bir geçiş aşaması olarak, 2003-2009 dönemi ise geniş çaplı reformların yapıldığı süreç olarak değerlendirilmektedir (Ahlerup vd., 2015: 700).

KRA'nın kurulmasından bu yana toplam vergi gelirleri/GSYİH oranında beklenen artışlar görülmemiştir. Hatta 1994 yılında % 23,8 olan bu oran düşme eğilimi göstermiştir (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 12). 1990'lı yılların sonlarında doğru vergi gelirleri/GSYİH oranı % 22-23 seviyelerinde, 1999-2000 döneminde % 20'lerin altında, 2001-2002 döneminde % 17,8 ve 2004-2005 döneminde tekrar artış göstererek % 20 seviyelerinde gerçekleşmiştir (Eissa ve Jack, 2009: 6). 2016'ya kadar olan dönemde ise bu oran % 17-19 arasında olmuştur (OECD, 2019d: 1). Bu durum, doğrudan KRA'nın performansından kaynaklanmamaktadır. Ekonomik liberalleşme hareketleri sonucu uluslararası ticaret üzerinden alınan vergi oranlarını önemli derecede düşüren Kenya, vergi gelirlerini arttıramama sorunuyla karşılaşmıştır (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 12-13). Bununla beraber kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, tarım sektörünün yeterince vergilendirilememesi, 2007 seçiminden sonra artan etnik çatışmalar ve politik arenadaki başarısızlıklar gibi pek çok politik ve ekonomik faktör de vergi gelirlerini önemli derecede etkilemiştir (Eissa ve Jack, 2009:7; Ahlerup vd., 2015: 701). Böylece Kenya, daha önceden olduğu gibi kamu finansmanında dış yardımlara bağımlı olmayı sürdürmektedir (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 12).

KRA'nın yönetiminde baş yönetici ile birlikte Yönetim Kurulu bulunmaktadır. Hem kamu hem de özel sektör temsilcilerinden oluşan Yönetim Kurulu, KRA tarafından uygulanması gereken politikalara ilişkin kararları vermektedir. Yönetim Kurulu Başkanı Kenya Başkanı tarafından atanırken, KRA'nın baş yöneticisini Maliye Bakanı atamaktadır (<https://www.kra.go.ke/>). Pek çok yarı özerk gelir idaresinde vergi tahsilatı tek bir bölümün sorumluluğundayken, Kenya'da 2005 yılından itibaren gümrük ve tekel gelirleri ayrı, gelir ve kurumlar vergisi, KDV, stopaj gibi vergiler ise KRA'ya bağlı ayrı bir bölüm tarafından tahsil edilmektedir (Eissa ve Jack, 2009: 21-22).

Kenya'da hemen hemen tüm personel yeni kurum olan KRA'ya devredilmiştir. Bu tür bir yaklaşım politik olarak kolay olmakla birlikte, yeni bir kurum oluşturma sunacak olduğu verimsiz ve liyakatsiz personeli işten çıkarmak için sunulan fırsatı boşa harcamaya neden olmaktadır (Devas vd., 2001: 219). Bununla beraber, atanmış Yönetim Kurulu üyeleri ve özellikle Yönetim Kurulu Başkanı KRA'nın özellikle istihdam konusunda organizasyon yapısına sık sık müdahale ederek, Yönetim Kurulu ve baş yönetici arasında anlaşmazlıklara yol açabilmektedir (Delay vd., 1998: 44).

Yarı özerk gelir idareleri nitelikli personeli cezbedebilecek, eğitildikten sonra onları elinde tutabilecek ve iyi bir performans gösterdiklerinde ödüllendirebilecek şekilde ücretler ödeyebilmektedir (Delay vd., 1998: 39). KRA, Kenya Merkez Bankası ve Kenya Ticaret Bankası maaş skalalarını referans alarak yeni bir maaş skalası oluşturmuştur. Bütçe kısıtları ve yeni

oluşturulan KRA'da eski personelin tamamının yer almış olması rekabetçi maaş skalasının etkin olmayacağına ilişkin algılar oluşturmuş ve yeni oluşturulan maaş skalası yalnızca üst düzey personele uygulanmıştır (Taliercio, 2004: 17).

KRA'nın finansmanı toplanan vergi gelirlerinin % 1,5'luk kısmıyla sağlanmaktadır. Eğer gerçekleşen vergi gelirleri hedeflenen vergi gelirlerinden fazla ise aradaki farkın % 3'ü de bütçeye dahil edilmektedir (Devas vd., 2001: 219). Uygulamada, KRA'ya % 1,5'luk oranın altında gelir tahsis edilmiş ve hiçbir zaman % 3'lük performans ödülü verilmemiştir (Taliercio, 2004: 65). Bununla beraber ayrılan yüzdenin KRA'nın gelişmesine engel olacak kadar yetersiz olduğu konusunda görüşler bulunmaktadır (Devas vd., 2001: 220).

KRA, vergi gelirlerini arttırmada arzulanan başarıyı gösteremese de vergi politikasındaki değişiklikler ve KRA'nın çalışmaları vergi sisteminde birtakım gelişmelere katkı sağlamıştır. Birçok uluslararası gözlemci, KRA'da vergi gelirlerini adil ve kapsamlı bir şekilde arttırmak için açık bir çaba olduğunu, yolsuzluk düzeylerinin düşmesinin yanında KRA'nın idari etkinliği üzerinde yarı özerk bir oluşumun olumlu etkileri olduğunu düşünmektedir (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 12). KRA bu kapsamda kendi yönetmeliklerini geliştirerek satın alma sürecinde ilerleme kaydetmiş ve böylece sahte ihalelerin azalmasına neden olan ve merkezi hükümete örnek teşkil eden yenilikçi bir yönetim anlayışı benimsemiştir (Taliercio, 2004: 54). Sarr (2016: 153)'a göre Kenya'da yarı özerk bir gelir idaresi kurulması vergi gelirlerini arttırmaması sebebiyle iyi bir tercih olarak görülme de, KRA'nın vergi boşluğunu ve vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik önlemleri, vergi yönetimini destekleme gibi fonksiyonlarına bilgi teknolojilerini adapte etmesi gelir yönetimini kurumsal bir bakış açısıyla ele aldığını göstermektedir (Cheeseman ve Griffiths, 2005: 11). KRA, daha önce yalnızca kendi ofislerinde denetim yaparken, saha denetimleri de yapmaya başlamıştır. Ayrıca denetim için seçilen mükellefleri denetçi takdirine daha az bırakarak, denetlenecek mükellef seçimlerinin brüt kar oranları ve diğer nicel göstergelere daha fazla dayanması yönünde gerekli prosedürleri belirlemiştir (Taliercio, 2004: 36). Aynı zamanda KRA'daki büyük mükellefler birimi beyannamesini zamanında vermeyen mükelleflerle doğrudan iletişime geçmektedir. Bu şekilde KRA, mükellefleri devamlı gözetim altında tuttuğu izlenimini oluşturmuştur (Taliercio, 2004: 36).

1.2.8.6. Ekvador

Ekvador'da 1990'lı yılların sonunda gelir idarelerine ilişkin reformlar yapılmıştır. SRI (Servicio de Rentas Internas) 1997 yılında İç Gelir İdaresi'nin yerine, CAE (Corporacion Aduanera Ecuatoriana) ise önceki Ulusal Gümrük İdaresi yerine kurulan yarı özerk gelir idareleridir (Shenone, 2008: 75). SRI'nın kurulma sebepleri diğer ülkelerdeki yarı özerk gelir idarelerinin kurulma gerekçeleriyle benzerlik göstermektedir. SRI'nın en temel kurulma gerekçesi, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün etkinsiz ve yozlaşmış gelir yönetimine sahip olmasıdır. Bununla beraber diğer nedenler Ekvador ekonomisinin 20-30 yıldır düşük performans göstermesiyle birlikte

negatif büyüme oranları, verimlilik düşüşleri ve kişi başına düşen GSYİH oranının arttırılamamasıdır (Mann, 2004: 32).

SRI'nın finansmanı toplam vergi gelirlerinin % 1,5'inin (kuruluş yılında tek sefere mahsus olmak üzere % 2) tahsis edilmesi olarak kararlaştırılmıştır, bunun yanı sıra SRI hibe veya geri ödemesiz kredi de alabilmektedir (Mann, 2004: 32). Ancak % 1,5 oranındaki finansman otomatik olarak gerçekleşmeyip önce Merkez Bankası'nın hazine hesabına yatmakta, ayda bir kez olmak üzere belli bir miktar için SRI yöneticisinin Maliye Bakanlığı'nın Bütçe Sekreterliği'ne talebinden sonra Maliye Bakanı'nın onayıyla aktarılmaktadır (Mann, 2004: 33). Fonların onaylanmaması ya da gecikmeli olarak onaylanması SRI'nın mali açıdan sıkıntıya düşmesine sebep olup, özerkliğini zedeleyen bir uygulamadır.

SRI, kurulduktan sonra merkezi bir kayıt sistemi oluşturarak 1,1 milyon mükellef kaydını (% 80'i gerçek, % 20'si tüzel kişi olmak üzere) gerçekleştirmiş, mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmak için 2001 ve 2002 yıllarında üçüncü parti uygulamalarını kullanarak yaklaşık 100.000 mükellefin kayıtlı olmadığını tespit etmiştir (Shenone, 2008: 75). Bilgi sistemlerinin modernize edilmesi ve etkin vergi tahsilatı için gelir idaresinde bilgi teknolojisi kullanımına yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımına dair en önemli çalışmalar ürünlerin sevk edildiği andan itibaren varış noktasına kadar çevrimiçi izlenmesi, mükelleflerin vergisel işlemleri için elektronik sistemleri kullanması, vergi kaçakçılığının azaltılması için her bir mükellefin her bir vergi türüne dair hesaplarının kontrol edilmesidir (Shenone, 2008: 83).

SRI'yı kuran yasa, SRI'ya personel konusunda özerklik kazandırmış olup SRI bunu etkili bir şekilde kullanmayı başarmıştır (Mann, 2004: 33). Personel sayısı azaltılmış ve personele yönelik eğitimler arttırılmıştır (Shenone, 2008: 75). Tüm personel çeşitli psikolojik ve bilgi sınavlarını geçtikten sonra pozisyonlara yerleştirilmiş, üst yönetici kurumsal bir felsefe kapsamında kamu kuruluşlarında yaygın olan bürokratik zihniyetten kaçınmak amacıyla personelin kariyer ve emeklilik planlarına yönelik çalışmalar yapılmamasına ilişkin kasıtlı bir politika uygulamıştır (Mann, 2004: 33). Personelin terfisi veya işten çıkarılması üst düzey yöneticiler tarafından onaylanması gereken bir liyakat sistemine dayanmaktadır (Mann, 2004: 33).

SRI'de vergi gelirleri/GSYİH oranındaki en önemli artış % 6,2'den % 11'e olmak üzere 1998-2001 yılları arasında gerçekleşmiştir. 2006'da bu oran 2001 yılındaki düzeyde kalmıştır (Schützhofer, 2016: 18). 2015'te söz konusu oran % 21,3 ile en yüksek düzeyine çıkmış, 2017 yılında ise % 19,9 olmuştur (<https://countryeconomy.com/>).

KDV kaçakçılığı 1999-2002 döneminde azalırken daha sonra artmış ancak 1999 öncesi seviyesine dönmemiştir, tahmini gelir vergisi kaçırma oranı 2005'te % 63,8 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum, vergi kaçakçılığının azaltılması çalışmalarına rağmen endişe verici sorunun çözülemediğini

göstermektedir (Schützhofer, 2016: 18). Ekvador'un vergi yönetimi ve politikasına yönelik reformlarında olumlu yönde daha fazla değişiklik olması ihtimali aşağıdaki nedenlerden dolayı engellenmiştir. Bunlar (Schützhofer, 2016: 18-19):

- Gelir idaresi ile ilgili kararlara parti politikalarıyla müdahale edilmesi,
- Sosyal harcamaların artmasına sebep olsa bile düşük vergi oranlarının tercih edilmesi,
- Toplumda vergilerin tarafsız toplanamadığına dair algıların olması,
- Mükelleflerin devletin vergi gelirlerini etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığına ilişkin şüphelerinin olması,
- Pek çok siyasi sebepten ötürü kurumsal bir tıkanma yaşanması.

Ekvador'da SRI, çeşitli ekonomik problemlere ve idarenin etkinsizliğine bir çözüm alternatifi olarak kurulmuş, vergi gelirlerinde iyileşmeyi gerçekleştirmiş ve insan kaynakları yönetimine önem vermiştir. Kuruma sık sık yapılan siyasi müdahalele, SRI'nın potansiyelini kullanmasına engel olup, özerkliğini zedelemektedir.

1.2.8.7. Gana

1980'lerin başında Gana'nın ekonomisi önemli ölçüde gerileme sürecine girmiştir. 1985'teki mali krizin ardından Rawling'in Geçici Ulusal Savunma Konseyi Dünya Bankası'nın desteğiyle ekonomiyi iyileştirme programını başlatmıştır. Bu programın bir kısmı vergi gelirlerini artırma ve vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasını içermektedir (Joshi ve Ayee, 2009: 292). Böylece Gana Hükümeti, 1986'da kendi hizmet koşullarına ve ücret politikalarına sahip geleneksel kamu hizmet politikasından bağımsız bir kurum olan National Revenue Secretariat (NRS)'yi kurmuştur (Ohemeng ve Owusu, 2013: 350). NRS, Maliye Bakanlığı'nın Gelirler Bölümü'nün görevini devralarak yönetsel sorumluluğu üstlenmiştir (Soest, 2008: 4). Daha önceden kurulmuş olan iki ayrı gelir idaresi olan dolaysız vergilerden sorumlu Internal Revenue Service ve dolaylı vergilerden sorumlu Customs, Excise and Preventive Service (CEPS) NRS'nin çatısında toplanmıştır (Soest, 2008: 4; Ohemeng ve Owusu, 2013: 351). NRS, hükümete gelir politikaları konusunda tavsiye vermekle birlikte, Internal Revenue Service ve CEPS'in faaliyetlerinin gözetim ve denetiminden sorumlu tutulmuştur (Osei ve Quartey, 2005: 9). 1991 yılında NRS ve Maliye Bakanlığı arasında sürtüşme yaşanmış ve NRS itibarsızlaşmış, böylece Internal Revenue Service ve CEPS Maliye Bakanlığı'nın gözetimi ve denetimine verilmiştir (Chand ve Moene, 1999: 1138).

Özellikle Internal Revenue Service olmak üzere, Gana'daki yarı özerk gelir idarelerinin ilk yıllardaki güçlü performansına bir dizi organizasyonel ve yapısal reform eşlik etmiştir. Bunların en önemlilerinden biri daha sonra bir nebze aşınmış olsa da insan kaynakları yönetimindeki reformist yaklaşımdır (Joshi ve Ayee, 2009: 290-291). Personelde iş etiğini geliştirmek ve kurumdaki birlik

ruhunu oluşturmak amacıyla, ayırım olmaksızın tam zamanlı çalışan tüm personele, hedeflenen vergi gelirlerini aşan bir tahsilata ulaşılmışsa maaşlarının % 10 veya % 15'i olmak üzere ikramiye ödenmiştir (Chand & Moene, 1999: 1137). Aynı zamanda gelir idarelerine idari maliyetlerini karşılamaları amacıyla tahsilatlarının belli bir yüzdesini almalarına izin verilmiştir. Bu sistem hizmet koşullarında gerekli iyileşmelerin hissedildiği 1992 yılının sonuna kadar devam etmiştir (Chand ve Moene, 1999: 1137).

Gana'da yarı özerk gelir idarelerinin kurulması başlangıç döneminde vergi gelirleri/GSYİH oranında önemli ölçüde artışlara neden olmuştur. Vergi oranlarındaki azalmalara rağmen, vergi gelirleri/GSYİH oranı 1983'te % 4,6 iken 1986'da % 12,3'e, 1994'te ise % 17'ye çıkmıştır. 1996'da ise bu oran % 15,1'e düşmüştür (Chand ve Moene, 1999: 1135,1137; Soest, 2008: 10). 1986-1996 dönemindeki bu gelişme özellikle organizasyonel yapıdan kaynaklanmaktadır. Bu dönemde Internal Revenue Service ve CEPS, farklı vergi mükellefi gruplarıyla birlikte kayıt dışı ekonomiyi hedef alan açık bir strateji izlemiş, vergi dairesi ile mükellef ilişkilerini geliştirmek için adem-i merkeziyetçi bir politika sunarak mükellef hizmetlerinin kalitesini arttırmıştır (Joshi ve Ayee, 2009: 291).

1993 yılında, mükelleflerin toplam nüfusa oranının düşük olması nedeniyle vergi tabanını genişletmek için KDV vergi sistemine girmiştir (Ohemeng ve Owusu, 2013: 351). Muamele vergilerinin yerine, muamele vergilerinden % 2,5 daha fazla vergi oranı olan KDV'nin vergi sistemine dahil olması ülkede pek çok protestoya sebep olmuş, sonrasında kaldırılmıştır. 1998 yılında ise tekrar vergi sistemine KDV dahil edilmiş, oranı muamele vergisi ile aynı oran olan % 15 olarak belirlenmiştir (Ohemeng ve Owusu, 2013: 351-352). 1998 yılında KDV'nin vergi sistemine girmesiyle, ayrı bir yarı özerk gelir idaresi olarak VATS (Value Added Tax Service) oluşturulmuştur (Joshi ve Ayee, 2009: 295). Aynı yıl hükümet, halihazırda bulunan birbirinden bağımsız üç yarı özerk gelir idaresini (Internal Revenue Service, CEPS ve VATS) gözetim ve denetim için Revenue Agencies Governing Board (RAGB) yani Gelir Otoriteleri Yönetim Kurulu'nu kurmuştur (Soest, 2008: 4). RAGB'nin kurulma amacı güçlü bir liderlik anlayışıyla gelir otoritelerinin tahsilat ve denetim faaliyetlerini izlemek, vergi kimlik numarası uygulamasını oluşturmak, gelir otoriteleri arasında etkin bir işbirliği kurulmasını sağlamak, tek tip bir personel politikası uygulamak ve etkin bir iç denetim sistemi tasarlamaktır (Ohemeng ve Owusu, 2013: 352). Ancak RAGB siyasi nedenler, güçlü bir idari kapasitenin eksikliği ve asimetrik bilgi nedeniyle yarı özerk gelir idareleri arasında işbirliği ve koordinasyonu sağlamada başarısız olmuştur (Joshi ve Ayee, 2009: 295). Bunun yanı sıra gelir idaresinin paydaşlarıyla yapılan görüşmelerde, Gana'da reformların getirdiği avantajlara ve vergi gelirleri/GSYİH oranı artmasına karşın, kayıt dışı ekonomi, küçük işletmelerden vergilerin yeterince tahsil edilememesi, yolsuzluk gibi pek çok sorunun devam ettiği belirtilmiştir (Ohemeng ve Owusu, 2013: 353). Böylelikle 2010 yılında iktidar partisinin de değişmesiyle, Internal Revenue Service ve VATS birleştirilerek Domestic Tax Revenue Division kurulmuş, CEPS ise mevcut statüsünü devam ettirmiş, ayrıca üçüncü bir birim olarak yönetsel destek birimi kurulmuş ve bu üç birim Gana Revenue Authority (GRA) çatısında toplanmıştır (Ohemeng ve Owusu, 2013: 353-354).

İKİNCİ BÖLÜM

2. GELİR İDARELERİNDE ETKİNLİK VE TÜRK GELİR İDARESİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir idarelerinde etkinlik, çeşitli kuruluşların benimsediği ilkeler ve bazı gelişmiş ülkelerin gelir idarelerinin incelenmesi ile açıklanacaktır. Tüm bunların ardından, Türk Gelir İdaresi'nin etkinliği değerlendirilecektir.

2.1. Gelir İdarelerinde Etkinlik

Gelir idareleri, görevleri kanunla belirlenen ve vergi kanunlarını uygulayan vergi yönetiminden sorumlu birim olarak tanımlanabilir (Alink ve van Kommer, 2016: 163). Modern demokratik toplumlar, halkın ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılayabilecek bir kamu yönetimine ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle kamu yönetimi, çağın gerekliliklerine uygun olarak değişim ve gelişim içerisinde olmalıdır. Gelir idaresi de kamu yönetiminin bir parçası olup tüm bu süreçlerden etkilenmektedir (Ott, 1998: 4-5). Gelir idareleri vergi matrahını tespit ettikleri geleneksel rolden, beyan sistemi ve uyum risk yönetimi (compliance risk management) modeline geçiş yapmış bir sonraki safhada ise vergilendirme işlemini kesintisiz ve gerçek aşamalı bir süreç olarak gören daha sistematik bir anlayışı benimsemiştir (Kool, 2016: 4).

Etkin bir gelir idaresinin temel görevleri bulunmaktadır. Bunlar, mükelleflerin vergileri zamanında ödemesini sağlayarak vergiye gönüllü uyumu arttırmak, vergi kaçakçılığını azaltmak, vergi idaresi personelinin dürüst olmasını gözetmek ve verginin meşruiyetini sağlamak için vergi yönetimini güçlendirmektir (Bird, 2010: 2). Gelir idareleri geleneksel olarak mükellef hizmetlerine odaklanmak yerine vergi kanunlarını uygulamayı ve yaptırımları ön planda tutmuşlardır. Ancak bu yaklaşım değişmekte, gelir idareleri mükelleflere kaliteli hizmet sunumu sorumluluğunu kabul etmekte ve böylece idare-mükellef ilişkileri mükellef odaklı, dostane, daha kolay ve rahat hale gelmektedir (Junquera-Varela vd., 2017: 45).

Etkin olmayan bir gelir idaresi hükümetin vergilendirme politikaları ile kaynakların tahsisi, gelirin yeniden dağıtılması, istikrar ve büyümeyi olumsuz yönde etkileyecektir. Böyle bir gelir idaresi (Tanzi ve Pellechio, 1995: 2):

- Optimal vergi tahsilatını azaltır.
- Vergi sisteminin tarafsızlığını zedeleyerek tahribata yol açar.
- Vergisini düzenli ödeyen dürüst mükellefler ve vergi kaçakçıları arasındaki eşitsizliklerin artmasına sebep olur.

Gelir idarelerinde etkinliğe ilişkin kriterler ve performans göstergeleri, Inter-American Center of Tax Administrations [CIAT], Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT], United Kingdom Cabinet Office, European Commission gibi kurumların kriterlerinden yola çıkarak açıklanacaktır.

2.1.1. Amerikan Vergi İdareleri Merkezi (Inter-American Center of Tax Administrations [CIAT])’nin Etkin bir Gelir İdaresine Yönelik İlkeleri

CIAT, vergi idarelerinin güçlenmesi ve modernleşmesine ilişkin teknik yardımlar sağlayan ve kar amacı gütmeyen uluslararası bir kuruluştur. CIAT (1996: 1), etkin gelir idaresine yönelik ilkeleri; tarafsız ve entegre bir gelir idaresi, sürdürülebilir gelir idaresi ve mükelleflerin gelir idarelerine güven duyması için gereksinimler olarak üç başlık altında toplamıştır. Buna göre, tarafsız ve entegre bir gelir idaresi için (CIAT, 1996: 1-2):

- Tüm personele ilişkin etik, profesyonel ve davranış standartlarını tanımlayan katı bir kural sistemi oluşturulmalıdır. Bu standartları ihlal edenler kolayca tespit edilebilmeli ve gereken işlemler hızlıca uygulanabilmelidir.
- İdari ve teknik personel, vergi mükelleflerine danışmanlık yapmamalıdır. Ayrıca bu personeller, danışmanlık şirketlerinde görev yapmamalı ve özel sektör şirketlerinin yönetim kurullarına üye olarak katılmamalıdır.
- Personelin işe alımı ve terfisi için gereklilikler mevzuatta belirlenerek liyakat esas alınmalı ve politik müdahaleler olmamalıdır.
- İşe alım rekabetçi bir şekilde gerçekleştirilmeli ve istenen kabiliyetler piyasa koşullarında aranan özelliklerle benzer olmalıdır.
- Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerine karşı uyumunu kontrol etmek için politikaların ve stratejilerin belirlenmesinde gelir idaresi bağımsızlığa sahip olmalıdır. Siyasi müdahaleye taviz verilmemelidir.
- Gelir idaresi, vergi mükelleflerine ilişkin bilgilerin gizliliğini koruyarak onları yalnızca vergi yönetimi için kullanmalıdır. Yetkisiz kişi veya kurumların bu bilgilere erişimine izin verilmemelidir.

Sürdürülebilirlik, kurumda etkinliği daimi kılmak için oldukça önemlidir. Gelir idarelerinde sürdürülebilirliği sağlamak için (CIAT, 1996: 2-3):

- Üst yöneticinin emrinde çalışan yönetici pozisyonları, deneyim ve liyakate dayalı olarak doldurulmalıdır.
- Üst yönetici hariç tüm personele kariyer pozisyonu garanti edilmelidir. Bununla birlikte etik dışı davranan ve kabul edilemez bir performans sergileyen personel, kamu hizmetinden alınabilmelidir.
- Gönüllü uyumun maksimize edilmesi, vergi kaçakçılığının azaltılması, uyum maliyetleri azaltılırken hizmet kalitesi ve mükelleflerin memnuniyetlerinin artırılması, vergisel işlemlerin basitleştirilmesi için kısa ve uzun vadeli planlar yapılmalıdır.
- Vergi idarelerinin belirlenen kriterlere uyumunu güvence altına almak, yetkinliklerini değerlendirmek ve değişikliklere ilişkin gereksinimlerini tespit etmek için iç denetim süreçleri geliştirilmelidir.
- Gelir idarelerinin personel, finansal ve teknolojik kapasitesi yeterli olmalıdır.
- Gelir idaresi, üst düzey normların oluşturulmasına katkı sağlayabilmelidir.
- Mevzuat, teknoloji ve idari politika değişikliklerine etkin bir şekilde cevap verebilmek için organizasyonel yapının, sunulan hizmetlerin ve programların adapte edilmesine yönelik yeterli bilgi ve kabiliyete sahip olunmalıdır.
- Personelin gelişimi için sürekli güncel eğitim planları geliştirilmelidir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu için gelir idaresine güvenmesi oldukça önemlidir. Mükelleflerin gelir idaresine güven duyabilmesi için ise (CIAT, 1996: 3-4):

- Gelir idaresi yönetimi, vergi kanun ve politikalarının adil, güvenli ve şeffaf bir şekilde uygulanmasını garanti etmelidir.
- Vergi mükelleflerinin (iade, tecil vb.) talepleri hızlı bir şekilde dikkate alınmalıdır. Sorular kesin bir dille ve takdir edilen süre içerisinde cevaplanmalıdır.
- Gelir idaresi, kamuoyunu vergisel yükümlülüklerine ilişkin bilgilendirmede hükümet ile iş birliği yaparak vergi bilincini geliştirmeye yardımcı olmalıdır.
- Gelir idaresi, mükellef haklarını güvence altına almalıdır.

CIAT; idare, personel ve mükellef için iyi bir gelir idaresinin kriterlerini bütüncül yaklaşımla ele almıştır. Vergilendirmenin tüm aktörlerinin istekleri etkinlik bağlamında karşılanmazsa, iyi bir gelir idaresinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

2.1.2. Vergi idarelerine Yönelik Durum Tespiti Yapma Kuruluşu (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT]’nun Gelir İdaresinin Etkinliğini Belirleyen Performans Göstergeleri

TADAT, vergi idarelerini daha etkin ve adil bir kuruluş haline getirmeyi amaçlayan ve vergi idarelerini tarafsız olarak çeşitli performans göstergelerine göre değerlendiren bir oluşumdur.

TADAT, gelir idaresinin etkinliği için gerekli 9 tane performans göstergesi belirlemiştir. Bunlar (Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT], 2019: 8):

- *Kayıtlı mükellef tabanının entegrasyonu:* Etkin bir gelir idaresi için mükelleflerin kaydı, eksiksiz ve doğru bir mükellef veri tabanının oluşturulması esastır.
- *Etkili bir risk yönetimi:* Gelir idaresinin işlemlerinde risklerin tanımlanıp sistematik olarak yönetilmesi performansın artmasını sağlar.
- *Mükelleflerin gönüllü uyumu için destek:* Mükelleflerin vergisel yükümlölüklerine uymalarını sağlayacak bilgi ve desteklerin verilmesi uyumu arttıracaktır.
- *Beyannamelerin zamanında doldurulması:* Vergi beyannameleri, mükelleflerin vergisel yükümlölüklerinin tespit edilmesi ve vergileri ödenmesinde temel bir araç olduğundan zamanında doldurulmaları çok önemlidir.
- *Vergilerin zamanında ödenmesi:* Vergilerin ödenmemesi ya da geç ödenmesi devlet bütçesi ve nakit yönetimi üzerinde olumsuz etkilere sahip olabilir. Aynı zamanda vergi borçlarının tahsilatı, maliyetli ve zaman alıcı olmaktadır.
- *Vergi beyannamelerinde beyan edilen bilgilerin doğruluğu:* Vergi sistemlerinde, özellikle gelişmiş ölkelerde büyük ölçüde beyan verme yöntemi geçerli olduğundan, vergi beyannamelerindeki bilgilerin eksiksiz ve doğru olması oldukça önemlidir. Denetim, çeşitli doğrulama faaliyetleri ve vergi yardımcıları doğru beyanname vermeyi teşvik ederek vergi kaçakçılığının azaltılmasını sağlar.
- *Vergi uyuşmazlıklarının etkili çözümü:* Bağımsız, erişilebilir ve etkin bir mekanizma mükelleflerin itiraz etme veya dava açıp adil bir yargılama talep etme hakkını güvence altına alır.
- *Etkin bir gelir yönetimi:* Vergi tahsilatları, bütçe beklentilerine karşı izlenmeli ve hükümeti gelir tahminlerine ilişkin bilgilendirmek için analiz edilmelidir.
- *Hesap verebilirlik ve şeffaflık:* Tüm kamu kurumları gibi gelir idareleri de otoritelerini ve kamu kaynaklarını kullanma bakımından sorumludur. Bakanlara, yasama organlarına ve toplum geneline karşı sorumluluk çerçevesinde idari işlemlerin şeffaf ve açık olması toplumun güven duygusunu artırır.

TADAT, gelir idarelerini yukarıda belirtilen göstergelere göre puanlayarak, güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarmaktadır. Vergi türleri içinde kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir stopaj vergisi ve KDV'ye önem atfetmektedir.

2.1.3. İngiltere Kabine Ofisi Davranış Bilimleri Ekibi (United Kingdom [UK] Cabinet Office Behavioural Insights Team)'nin Gelir İdarelerine Yönelik İlkeleri

UK Cabinet Office'in Davranış Bilimleri Ekibi (Behavioural Insights Team) ise, davranış bilimlerinden faydalanarak vergi hatalarını, borçlarını ve vergi kaçakçılığını azaltmak için gelir

idaresinin benimsemesi gereken 7 kural geliştirmiştir. Bunlar (United Kingdom Cabinet Office, 2012: 7-18):

- *Kolaylaştırmak*: Mükelleflerin vergilerini ya da vergi borçlarını ödemelerini kolaylaştırmak ve işlemleri basitleştirmek. Internal Revenue Service (IRS), mükelleflerin cep telefonlarına indirebilecekleri mobil uygulama sayesinde vergi iadelerinin durumunu kontrol etmelerini sağlamış, Australian Tax Office (ATO) ise kullanımı kolay vergi hesaplayıcı geliştirmiştir.
- *Kilit mesajları vurgulamak*: Önemli bilgi ve işlemler için mükelleflerin dikkatini çekmek. Evrak ve belgelerde, ön sayfaların arka sayfalara göre neredeyse iki buçuk kat daha fazla dikkat çektiği belirlenmiştir.
- *Kişisel bir dil kullanmak*: Mesajın veya işlemin neden kendisiyle ilgili olduğunu anlamaları için mükelleflere yönelik kullanılan dilin kişiselleştirilmesidir.
- *En önemli durumlarda mükelleflerin dürüst olmasını teşvik etmek*: Mükelleflerin formları doldururken ya da soruları yanıtlarken dürüst olmasının sağlanması. Geniş çaplı araştırmalar neticesinde vergi ile ilgili formlarda imzanın belgenin sonu yerine başında olması, mükellefleri daha dürüst davranmaya teşvik etmektedir.
- *Mükelleflere başka mükelleflerin ne yaptığını anlatmak*: Mükelleflere diğer mükelleflerin olumlu davranışlarından söz edilmesidir. Örneğin, her 10 mükelleften 9'u vergisini zamanında ödüyor gibi.
- *Arzu edilen davranış şeklini ödüllendirmek*: Zaman veya para tasarrufu sağlanan davranışın ödüllendirilmesi. Örneğin, Çin hükümeti vergi beyannamelerinin arkasına çekiliş numarası yazdırmakta ve böylece mükellefleri daha fazla beyanname vermek için teşvik ederek kayıt dışı ekonomiyi azaltmayı hedeflemektedir.
- *Dürüst olmamanın etkilerini ve risklerini vurgulamak*: Denetim risklerinin ve yakalanmanın sonuçlarının yanında, vergi borcunun geç ödenmesinin ya da kaçakçılığın kamu hizmetlerinin sunulmasına olan etkilerine dikkat çekilmesidir.

Vergi hataları, borçları ve vergi kaçakçılığı İngiliz Ekonomisine yılda hemen hemen 40 milyar sterline mal olmaktadır. UK Cabinet Office'in Davranış Bilimleri Ekibi'nin davranış bilimlerinden elde edilen bulgular neticesinde bu kuralları koyması vergi uyumunu arttırmak içindir (United Kingdom Cabinet Office, 2012: 5-6).

2.1.4. Avrupa Birliği Komisyonu (European Commission)'nun Gelir İdaresi İlkeleri

European Commission (2007: 8), modern bir gelir idaresi için temel gereksinimleri belirlemiştir. Bunlar, "Fiscal Blueprints" adı altında gelir idaresinin yapısı, insan kaynakları ve davranış, operasyonel sistem ve işlevsellik, mükellef hizmetleri ve destek hizmetleri olarak beş ana grupta toplanmıştır. Buna göre temel gereksinimler (European Commission, 2007: 13-15):

- Gelir idaresi belli bir seviyede özerk olmalı,
- Gelir idaresi misyon, vizyon ve hedeflerini açıkça belirlemeli,
- Gelir idaresi fonksiyonlarını gerçekleştirmesi için kendi organizasyonel yapısını oluşturabilmeli ve yetkileri olmalı,
- Gelir idaresi vergi yönetimi ve faaliyetleri için yeterli kaynağa sahip olmalı,
- Gelir idaresi yasal bir çerçevede tanımlanmalı, yönetim ve uygulama konusundaki yetkilerini kanundan almalı,
- Gelir idaresi tüm faaliyetleri için hesap verme sorumluluğu taşınmalı,
- Gelir idaresinin yönetimi ve faaliyetleri değerlendirilirken performans yönetim sistemi esas alınmalı.

Avrupa Birliği Komisyonu gelir idarelerinin etkinliği için, gelir idarelerinin belirli bir özerklik seviyesine sahip olmasını, yeterli mali kaynaklarının olmasını, görev ve sorumluklarının kanun çerçevesinde belirlenmesini, şeffaf ve hesap verebilir olmasına önem vermektedir.

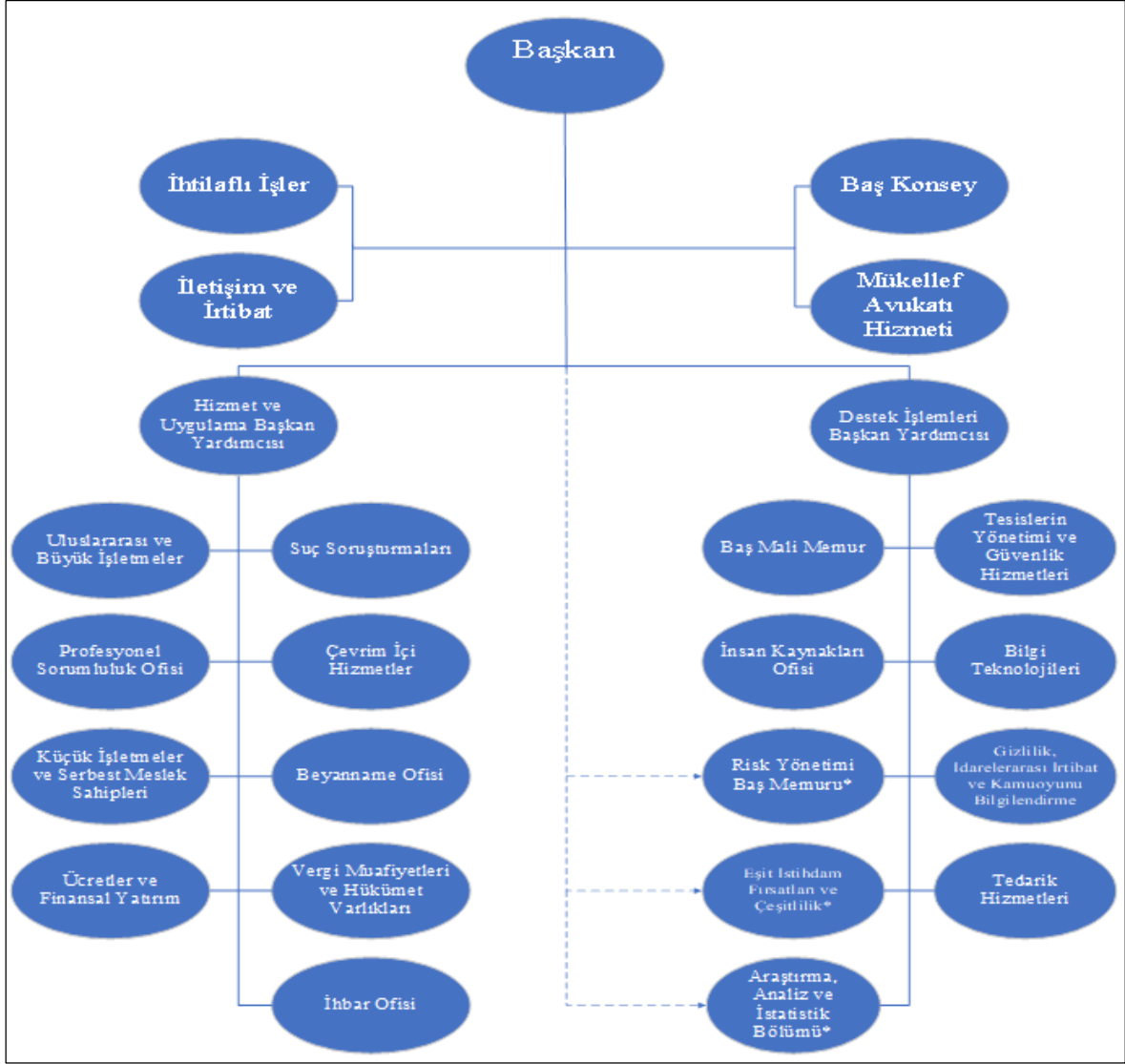
2.2. Gelişmiş Ülke Gelir İdarelerinden Seçilmiş Ülke Örnekleri

Gelişmiş ülke gelir idarelerinden seçilmiş ülke örnekleri bu bölümde yer alacaktır. ABD, Avustralya, Kanada, İngiltere, Japonya, Danimarka ve İtalya'nın gelir idareleri birçok yönüyle değerlendirilecektir.

2.2.1. Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service [IRS])

IRS'nin kökeni, Amerikan İç Savaşı'na dayanmaktadır. 1862'de Kongre ve Başkan Lincoln, İç Gelir Başkanlığı'nı oluşturmuş ve savaş harcamalarını finanse etmek için gelir vergisi yürürlüğe koymuş ancak gelir vergisi 10 yıl uygulandıktan sonra kaldırılmıştır (Internal Revenue Service [IRS], 2018: 8). Kongre, gelir vergisini 1894'te tekrar yürürlüğe koymuştur. Fakat Yüksek Mahkeme, ertesi yıl anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle kanunu iptal etmiştir. 1913 yılında ise eyaletlerin 4'te 3'ü 16. değişikliği (16th Amendment) onaylamış ve Kongre'ye gelir vergisini yürürlüğe koyma hakkı tanımıştır (IRS, 2018a: 8). Bu gelişmeyle birlikte İç Gelir Büro'su (The Bureau of Internal Revenue) kişisel gelir vergisinden sorumlu bölüm, uygulamayla ilgili soruların yanıtlanması için bir Yazışma Birimi bölümü ve Baş Hukuk Müşavirliği bölümü olmak üzere üç ayrı bölümle yapılandırılarak kurulmuştur (IRS, 2019a: 11). 1952 yılında Başkan Truman, İç Gelir Bürosu'nun kapsamlı bir şekilde yeniden düzenlenmesini istemiştir. Böylece 1953'te Amerikan İç Gelir İdaresi kurulmuştur (IRS, 2019a: 20). IRS'nin organizasyon şeması Şekil 3'de gösterilmiştir.

Şekil 3: Amerika İç Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı



Kaynak: IRS, 2018a: 25

IRS, Şekil 3'te belirtildiği gibi, Başkan'ın yönetiminde gelir idaresine ilişkin çeşitli fonksiyonları gerçekleştirmek üzerine örgütlenmiştir. IRS, Hazine'nin bürosu niteliğinde bir kuruluş olup, Hazine'nin Sekreter Yardımcısına rapor vermektedir. IRS'nin Baş Konseyi ise IRS Başkanı'na rapor vermesinin yanı sıra Hazine'nin Baş Hukuk Müşaviri'ne de rapor vermektedir. Bununla birlikte, vergi politikasıyla ilgili önemli konularda da Hazine'nin Baş Hukuk Müşaviri'ne rapor verebilmektedir (IRS, 2018a: 25). Risk Yönetimi Baş Memuru, Eşit İstihdam Fırsatları ve Çeşitlilik Bölümü ve Araştırma, Analiz ve İstatistik Bölümü direkt olarak IRS Başkanı'na rapor verir.

IRS, kişisel gelir vergisi, maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler, kurumlar vergisi, tüketim vergileri ile veraset ve intikal vergisinden sorumlu olup, ABD'yi finanse eden gelirlerin % 90'ının tahsilatını yapmaktadır (IRS, 2018a: 8). IRS, 2018 mali yılı için yaklaşık 3,5 trilyon dolar vergi geliri

tahsil etmiştir. Bunun yaklaşık 2 trilyon doları kişisel gelir vergilerinden, 1 trilyon doları maaş ve ücretlerden kesilen vergilerden ve kalan kısmı ise kurumlar vergisi, tüketim vergileri ile veraset ve intikal vergisinden elde edilmiştir (IRS, 2019b: 1). Aynı mali yılda, her bir 100 doların tahsilatının maliyeti 0,34 dolar olup, 55,5 milyar dolar vadesinde ödenmemiş vergi borcunun tahsilatı gerçekleştirilmiştir (IRS, 2019b: 41,63). Bununla birlikte 458 milyar dolar vergi boşluğu tahmini yapılmıştır (IRS, 2018a: 13).

IRS, mükellef haklarına önem vermekte olup her bir iş planı, stratejik plan ve çeşitli raporlarda öncelikle bunları sıralamaktadır. Gelir idaresi ve mükellef hizmetleri kapsamında gelişmiş bir profil sergilemektedir. İdarenin tarihçesinde yer alan faaliyetlerden bazıları aşağıda sıralanmaktadır (IRS, 2019a: 21-34):

- 1950’de “Vergi Destek Merkezleri” ile mükelleflerin sorunlarında yüzyüze iletişimde bulunabileceği iletişim kanalları oluşturmak,
- 1967’de ücretsiz telefon hizmetleri,
- 1972’de daha fazla vergi mükellefine hizmet vermek ve onların bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla İspanyolca vergi kitapçıkları yayımlanması,
- 1976’da duyma problemi olan mükellefler için ücretsiz özel telefon hizmetleri ve teleks cihazlarının kullanımı,
- 1978’de vergiye gönüllü uyumu etkileyen ekonomik, sosyal ve davranışsal faktörlerin araştırılmasına yönelik çalışmaların yapılması,
- 1986’da vergisel işlemlerde yeni teknolojilerin kullanılması amacıyla yapay zeka laboratuvarlarının kurulması,
- 1988’de lise öğrencileri için bilgisayar ve video destekli programlar aracılığıyla vergi eğitimlerinin verilmeye başlanması ve aynı yıl Mükellef Hakları Bildirgesi’nin (The Taxpayer Bill of Rights) yayımlanması,
- 1991’de elektronik beyanname sistemin başlatılması,
- 1996’da IRS web sitesinin kurulması.

IRS, mükelleflerini vergi uyumuna teşvik etmek için çalışmalar yapmakta, kurum kültürüne önem vermekte ve sürekli yenilikçi yaklaşımla hareket etmektedir. Buna göre, IRS’nin temel stratejileri şunlardır (IRS, 2018a: 7-22):

- *Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmelerini kolaylaştırmak*

2016 mali yılında 384 milyon dijital vergisel işlem gerçekleştirilmiş ve her bir dijital işlemin maliyeti 0,20 dolar olmuştur. Elektronik beyanname yaygınlaştırılmıştır. 2007’de kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi için e-beyanname oranları sırasıyla % 57 ve % 19 iken, 2017’de bu oran sırasıyla % 87 ve % 53 olarak gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, 30 yıldan fazla süredir yürürlükte olan vergi

kanunlarında revizyon gerçekleştirilmiştir. Temel hedef, mükelleflerin değişen koşullar ve zamana yönelik beklentilerini karşılamaktır.

➤ *Vergi yönetimi ve vergi kanunlarının uygulanmasında gönüllü uyumu teşvik etmek*

Amerikan vergi sistemi gönüllü uyum esasına ve gerektiğinde uygun yaptırımların uygulanması üzerine kurulmuştur. Son dönemlerde artan dijitalleşme, yeni iş kolları ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle IRS, verginin tabana yayılması ve her türlü kazancı vergilendirmeye yönelik çalışmalar yapmaktadır. Özellikle dijital platformlarda pazarlama yapanlar veya freelance⁴ çalışanların gelirlerini vergilendirmeye odaklanılmaktadır. Ayrıca mükelleflerin sorunlarını daha etkin yollarla çözmek, iletişim maliyetlerini azaltmak, şeffaflığı sağlamak ve mükellef memnuniyetini arttırmak amacıyla 2017’de dijital iletişim programları başlatılmıştır.

➤ *Vergi yönetimini geliştirmek için iç/dış paydaşlarla iş birliği yapmak*

IRS’nin 2018 Şubat itibarıyla 43 ülkeyle veri paylaşımı, anlaşmazlıkların önlenmesi/çözümü, uluslararası vergi hukukunun uygulanması gibi konularda karşılıklı anlaşması bulunmaktadır. Bununla birlikte IRS, Volunteer Income Tax Assistance (Gönüllü Gelir Vergisi Yardımcılığı) ve Tax Counseling for the Elderly (Yaşlılar için Vergi Danışmanlığı Hizmeti) programlarıyla mükelleflerin beyannamelerini doldurmasına yardımcı olmaktadır. IRS’nin sertifikalı gönüllüleri, bu kapsamda 2017 yılında 3,6 milyon vergi beyannamesi hazırlamıştır. Low Income Taxpayer Clinics (Düşük Gelirli Mükellefler için Hizmetler) programıyla, ana dili İngilizce olmayan veya düşük gelirli bireyler için yaklaşık 100.000 dolara kadar hibe verilen bir federal destek programı yürütülmektedir. 2016’da 1800 gönüllü 47480 saat bu programa hizmet vermiştir. 2017’de 138 kişi bu programdan yararlandırılmış ve 11,8 milyon dolarlık hibe verilmiştir.

➤ *Donanımlı, geniş ve yetkin bir iş gücü ekibi kurmak*

Genişleyen vergi hizmetleri neticesinde vergi reformu, siber güvenlik, bilgi teknolojileri alt yapısı ve modernizasyonu, veri ve analiz, beyanname dönemleri, kimlik hırsızlığı gibi önemli konularda işe alım gerçekleştirilmiştir.

⁴ Freelance çalışma, herhangi bir işverene bağlı olmadan ve iş yeri kavramı bulunmadan bağımsız çalışan kişilerdir (<https://en.wikipedia.org/>). Örneğin metin yazarlığı, web tasarımı, tercümanlık gibi meslekler freelance yapılan işlerden olabilmektedir.

- Karar verme süreci ve çıktıların iyileştirilmesinde veri erişimi ve ileri seviye analiz sistemlerini kullanmak

2007'den 2017'ye gelir idaresinin araştırmalarında üçüncü taraf raporlamaların ve bilgi paylaşımlarının artması, bilgi kapasitesini 100 kat arttırmıştır. Sistemdeki kullanıcılar ise 23 kattan fazla artış göstermiştir.

- İşlemlerde etkinliği, verimliliği, beceriyi ve güvenliğini arttırmak

IRS, 2025'e kadar beyannamelerin kağıt aracılığıyla doldurulmasına izin verecektir ancak bu tarihten sonra e-beyanname sistemine geçilmesi planlanmaktadır. Böylece depolama ve diğer maliyetlerden tasarruf sağlanacaktır.

Dijitalleşme siber güvenlik konusunu ön plana çıkarmaktadır. 2006-2015 yılları arasında bilgi güvenliğine ilişkin kazalar % 1303 artmıştır. Sonuç olarak internete çok sayıda cihazla erişim sağlanması kimlik doğrulaması ve güvenliğini daha karmaşık hale getirmiştir. 2016 ve 2017 yıllarında IRS'ye 2,1 milyar siber saldırı önlenmiştir. Aynı yıllar için doğrulanmış kimlik hırsızlıkları teşebbüsleri neticesinde 12,4 milyar doların üzerinde gelir korunmuştur.

IRS, Mayıs 2019'da modernizasyona yönelik bir iş planı yayımlamıştır. Modernizasyon mükellef deneyimi (taxpayer experience), temel mükellef hizmetleri ve uygulamaları, faaliyetlerin modernize edilmesi ve siber güvenlik ve veri koruma şeklinde 4 unsur üzerine kurulmuştur. Bunlarla birlikte hedefler ve faaliyetler Tablo 18'de gösterilmektedir.

Tablo 18: IRS'nin Modernizasyon Planı

Modernizasyon Konuları	Hedefler	Temel Faaliyetler ve Girişimler
Mükellef Deneyimi (Özel sektörle karşılaştırılabilir nitelikte hizmet deneyimi sunmak)	-Mükellef sorunlarını hızlı ve etkin bir şekilde çözmek -Mükelleflere hesapları, yükümlülükleri ve ödeme seçenekleri hakkında bilgi vermek -Mükelleflere ihtiyaç duyduklarında hizmet verebilmek -Mükellef bilgilerini korumak	-Web uygulamaları -Taxpayer Digital Communications Outbound Notifications ile mükelleflere dijital iletişim kanallarıyla bildirim yapılabilmesi. Ayrıca, mesajlaşma aracılığıyla dijital bildirimlerin gerçekleştirilmesine yönelik hizmet sunumu planlanmaktadır. -Canlı destek hattı (çok kanallı hizmet ağı) -Canlı sohbet, sanal asistan ve video sohbeti uygulamalarını da içerecek şekilde hizmet ağı genişletilecektir.
Temel Mükellef Hizmetleri ve Uygulamaları (Üst düzey bir hizmet ağı için entegre ve modernize edilmiş bilgi teknolojisi hizmetlerinden yararlanmak)	-Vergisel işlemlerin entegre edilmesiyle maliyet etkinliği sağlamak -İşlemlere gerçek zamanlı erişim ve beyannamelerin durumunun izlenmesinde şeffaflığı arttırmak -Vergi kaçakçılığıyla mücadelede veri analiz sistemlerini kullanmak	-Mükellef verilerine ilişkin bir sistem -Beyanname takip programları -İşlemlere gerçek zamanlı erişim programı

Tablo 18: (Devamı)

Modernizasyon Konuları	Hedefler	Temel Faaliyetler ve Girişimler
Faaliyetlerin Modernize Edilmesi (Sürdürülebilir bir alt yapı oluşturulması)	-Teknik hizmetlerdeki karmaşıklığı azaltmak -Hızlı, güvenilir ve verimli hizmet ve uygulamaların sunumu için veri birikimi avantajını kullanmak -Otomasyon ve modernize edilmiş süreçler için örgütsel beceriyi geliştirmek	-Uygulamaların Ara yüzü Yönetimi -Bulut uygulamaları -Veri sayısallaştırma -Gelecek kuşaklar için alt yapı -Süreçlerde robotik sistem -Küresel bir veri ağı / Analitik araçlar -Sanal masaüstü
Siber Güvenlik ve Veri Koruma (Mükelleflerin bilgilerini koruma ve artan tehditleri değerlendirme)	-Kimlik ve erişim yönetimleri teknolojileri aracılığıyla bilgilere güvenilir ve kolay yoldan erişim sağlamak -Gerçek zamanlı olarak istihbarat bilgilerinin ve analizlerinin kullanılmasıyla ortaya çıkan tehditleri ve sistem açıklarını belirlemek -Açık ve ortak platformlar üzerinden mükellef verilerini ve sistemleri korumak	-Kimlik ve erişim yönetim sistemleri -Güvenlik sistemleri ve yönetimi -Saldırı ve tehditlerin yönetimi

Kaynak: IRS, 2019c: 13

Tablo 18’de, IRS’nin gelişen teknolojiyle birlikte gelir tahsilatında etkinliği sağlamak için bilgi ve iletişim teknolojilerinden aktif bir şekilde yararlandığı, siber güvenlik kavramını önelediği, mükellef hizmetleri kalitesini arttırmaya yoğunlaştığı ve inovatif bir yaklaşım sergilediği dikkat çekmektedir.

IRS, Amerika’daki mükelleflere yönelik kapsamlı tutum ve davranış anketleri (Comprehensive Taxpayer Attitude Survey) düzenlemektedir. Son olarak düzenlenen anketin sonuçları özetle aşağıdaki gibidir (IRS, 2018b: 7-9):

- Mükelleflerin % 85’i, vergi ödemede hile yapmanın kabul edilemez bir davranış olduğunu düşünmektedir.
- Mükelleflerin % 80’i, vergi kanunlarının özellikle yüksek gelirli bireylere ve kurumlara adil olarak uygulanmasının önemli olduğunu düşünmektedir.
- Daha genç kuşak mükelleflerin gönüllü uyumunun daha düşük olduğu belirlenmiştir. Bununla beraber eğitim seviyesi yükseldikçe vergiye bakışın daha pozitif olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Mükelleflerin % 80’i, IRS’nin hizmet kalitesinden memnundur.
- Mükelleflerin % 70’i, IRS’nin kişisel verilerini siber saldırılara karşı etkin olarak koruduğunu düşünmektedir.
- Mükellefler, IRS’nin hizmet ağlarından en yaygın olarak web sitesini ve telefon hizmetlerini kullanmaktadır.

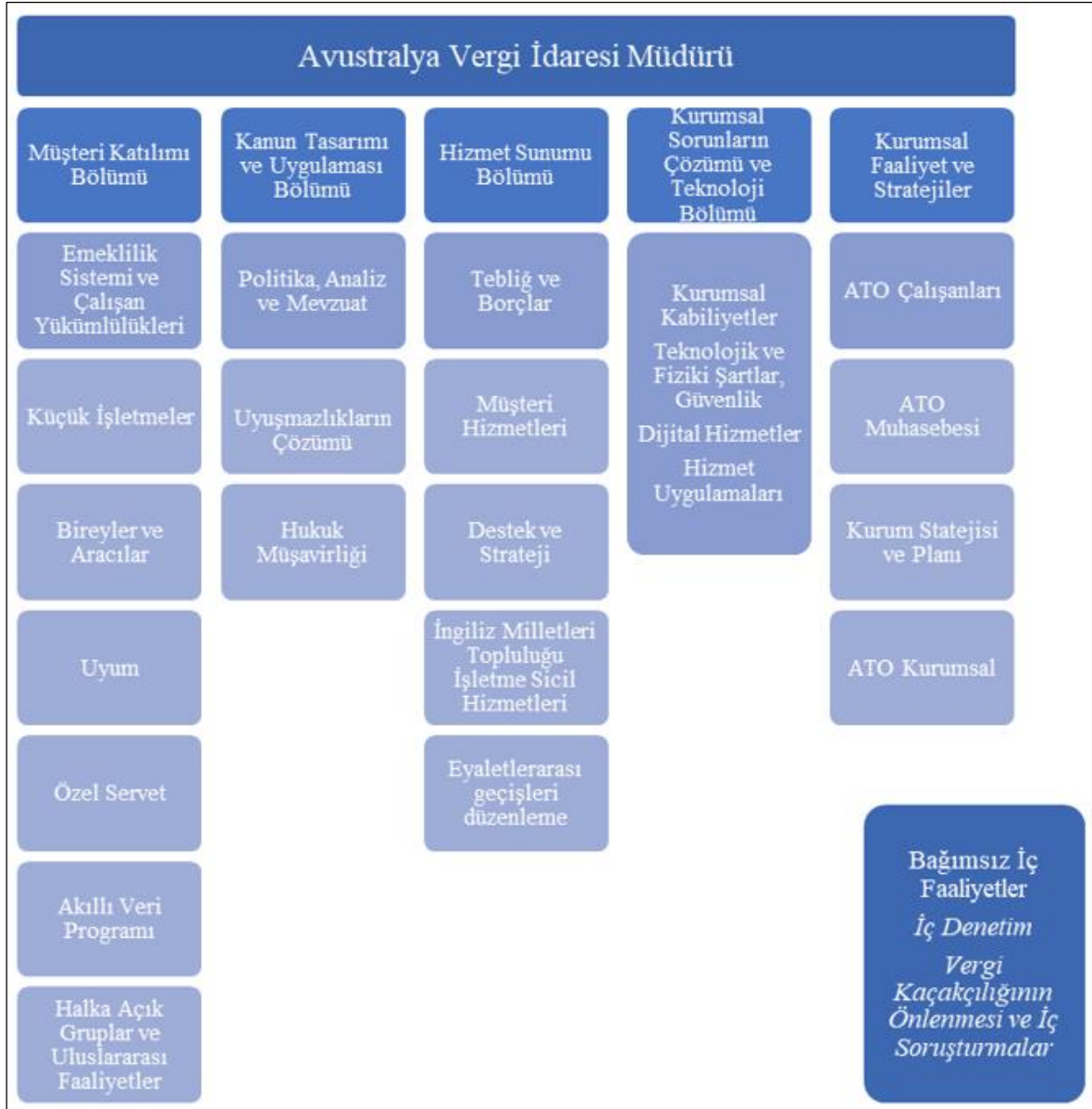
- E-beyanname sistemi, mükellefler için önemli bir gelişme niteliğindedir. Özellikle eğitim seviyesi arttığında e-beyannameye yönelik talep de artmaktadır.
- Özellikle 18-24 yaş grubu, IRS'nin web sitesi üzerinden aldıkları bilgi ve tavsiyelere, vergi uzmanlarından ve IRS temsilcilerinden aldıkları bilgi ve tavsiyelerden daha çok önem vermektedir.
- Mükelleflerin yaşı arttıkça ücretli vergi uzman ve yardımcılarında faydalanma düzeyleri de artmaktadır.

Vergi geliri tahsilatının önemli bir bölümü kişisel gelir vergisinden oluşan IRS, beyana dayalı vergilemenin sürdürülebilmesine yönelik sıkça çalışmalar yapmakta ve yeni uyum yöntemleri denemektedir. 1950'li yıllardan itibaren, mükellef hizmetlerini destekleyici kanallar oluşturmakta ve vergi tabanının genişlemesi açısından tüm mükelleflere yönelik kapsayıcı bir yaklaşım sergilemektedir. Dijital hizmetlerin hakim olduğu bu çağda ise, elektronik vergilemeye ilişkin sürekli çalışmalar yapmaktadır. Risk odaklı yönetim anlayışı ile yeni dijital çağın olumsuz bir getirisi olan siber saldırılara ilişkin önlemler almaktadır. Sürekli bir gelişim çabasında olan ve çağı yakalayan IRS'nin, hem tahsilat hem de idare anlamında etkin olduğunu söylemek mümkündür.

2.2.2. Avustralya Vergi İdaresi (Australian Taxation Office [ATO])

Avustalya Gelir İdaresi'nin kökeni 1910'da çıkarılan Arazi Vergisi Yasası (Land Tax Act)'na dayanmaktadır. Bu yasa ile birlikte hazinenin bir birimi olarak Arazi Vergisi Müdürlüğü (Commissioner of Land Taxation) kurulmuştur (<https://www.ato.gov.au/>). Birim, tarihsel süreçte Federal Vergi Dairesi, İngiliz Milletler Topluluğu Vergi Dairesi (Commonwealth Taxation Office) olarak çeşitli isimlerle anılmış ve son olarak Avustralya Vergi İdaresi adını almıştır (<https://www.ato.gov.au/>). Avustralya Vergi İdaresi'nin organizasyon yapısı Şekil 4'te verilmiştir.

Şekil 4: Avustralya Vergi İdaresi Organizasyon Yapısı



Kaynak: Australian Taxation Office [ATO], 2019a: 8

ATO, Avustralya'nın hem vergi hem de emeklilik sistemini yönetmektedir. ATO'nun temel amacı, vergiye uyum ve emeklilik sistemine gönüllü katılımı teşvik ederek Avustralyalıların ekonomik ve sosyal refahına katkı sağlamaktır (ATO, 2019b: 2). ATO'nun temel görevleri aşağıdaki gibidir (ATO, 2019a: 2):

- Gelirlerin tahsili,
- Avustralya'daki eyalet ve bölgeler adına mal ve hizmet vergilerinin yönetimi,
- Toplum yararına birtakım programların yönetimi,

- Emeklilik sisteminin yönetimi,
- Avustralya İşletme Sicili (Australian Business Register) Programı'nın yönetimi.

Avustralya'da, diğer OECD ülkelerinden farklı olarak vergi gelirlerinin önemli bir kısmı kurumlar vergisinden elde edilen gelirlere dayanmaktadır. Finans ve madencilik sektörü ve kurumsal işletmeler en fazla kurumlar vergisi ödeyen mükelleflerdir (<https://www.ato.gov.au/>). ATO, 2018-19 mali yılında 533 milyar dolar toplam vergi geliri tahsil etmiş, bunun 107 milyon doları vergi iadesi olarak ödenmiş ve net vergi geliri 426 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. Önceki yıla göre 29 milyar dolar daha fazla (% 7,4) vergi geliri toplanmıştır (ATO, 2019a: 4).

ATO, kendinden başka 3 ayrı birimden sorumlu olup 14 farklı programı yürütmektedir. ATO'nun müdürü, ATO ile birlikte 3 ayrı birimden sorumludur. Bu birimler ve fonksiyonları şu şekildedir (ATO, 2019a: 3):

- *Tax Practitioners Board (Vergi Yardımcıları Kurulu)*: Vergi yardımcılığı hizmetlerinin mesleki ve etik davranış standartlarına uygun olarak kamuya sunulmasını sağlamak.
- *Avustralya Hayır Kurumları ve Kar Amacı Gütmeyen Yardım Kuruluşları Müdürlüğü (Australian Charities and Non-for-profit Commission)*: Avustralya'daki hayır kurumları ve yardım kuruluşları ile kar amacı gütmeyen organizasyonları etkin bir şekilde yönetmek.
- *Avustralya İşletme Sicili Programı*: Daha fazla ekonomik büyüme ve istihdam olanaklarını teşvik edebilecek adil bir iş ortamı sağlanması amacıyla hükümet, dijital hizmet sağlayıcıları, iş dünyası ve diğer kilit paydaşlarla birlikte çalışmak.

Avustralya'nın hükümet planı olan 2024'e Doğru Planı'nda (Towards 2024 Plan) çalışan ve mükellef memnuniyetini arttırmak ve hizmet kültürünü genişletmek ATO'nun odaklanması gereken temel konular olarak belirlenmiştir (ATO, 2019a: 4). Bunun doğrultusunda, ATO'nun 2019-20 İş Planı'nda stratejik amaçlar şu şekilde düzenlenmiştir (ATO, 2019b: 4-12):

- *Vergi boşluğunu⁵ azaltmaya çalışmak ve vergi ile emeklilik sistemlerinde güvence sağlamak*

2015-16 yılı için, ATO'nun vergi performansı % 92 ve vergi boşluğu % 7-8 olarak belirlenmiştir. Vergi boşluğunun 29-31 milyar dolar arasında olduğu tahmin edilmektedir (<https://www.ato.gov.au/>). Küçük işletmeler 11,1 milyar dolar ile en fazla vergi boşluğuna sebebiyet veren mükellefler olmuştur. Daha sonra sırasıyla maaş veya ücretli olup çeşitli kaynaklardan gelir elde eden kişiler (faiz, kira, yatırım gelirleri gibi), mal ve hizmet vergileri mükellefleri ve büyük ölçekli işletmeler en çok vergi boşluğuna neden olan mükellefiyet grupları olarak belirlenmiştir

⁵ Vergi boşluğu, vergi kanunlarınca ödenmesi gereken vergi ile ödenen vergi arasındaki farktır. Ayrıntılı bilgi için 2. Bölümün “vergi boşluğu” başlığına bakınız.

(<https://www.ato.gov.au/>). Avustralya, vergi boşluğunu düzenli olarak tahmin etme ve azaltma çalışmaları yapmaktadır. Kayıt dışı ekonomi programı, vergiden kaçınma konusunda özel bir komisyon ve önemli finansal suçlar için özel bir komisyon kurulması yürütülen çalışmalardan bazılarıdır.

- *Gönüllü uyumu kolaylaştıracak şekilde vergi ve emeklilik sistemi tasarlanması*
- *Mükellef deneyimi ve ilişkilerinde açık ve şeffaf bir anlayış*
- *Etkin ve etkili bir vergi ve emeklilik sistemi için diğer paydaşlarla işbirliği yapmak*
- *Günümüz ve gelecek kuşaklar için en uygun, sorumlu ve performansı yüksek bir iş gücü ekibi kurmak*

ATO, kurum kültürü bakımından cinsiyet eşitliğine önem vermektedir. Özellikle üst düzey makamlarda liyakati yüksek kadın temsilcilerin yer alması sağlanmaktadır. 2017-18 döneminde ATO'nun üst düzey yöneticilerinin % 44,2'si kadın iken % 55,8'i erkek; kurum genel yönetiminde yer alanların ise % 48,6'sı kadın iken % 51,3'ü erkektir (ATO, 2019b: 22).

- *Kaliteli hizmet sunumu için veri, bilgi teknolojileri ve görüşlerden faydalanma.*

Bilgi güvenliği sistemi oluşturma, gelişmiş bilgi sistemleri teknolojilerinin kullanımı, yapay zeka ve otomasyon uygulamalarını önceliklendirme.

- *Güvenilir ve sürekli bir mükellef deneyimi için teknolojik ve dijital hizmetlerden yararlanma*

Dijital kimlik oluşturulması, ATO bilgi teknolojileri sistemini geliştirme, siber tehdit ve saldırılara karşı korunma, tek bir mükellef hesabı (Single Client Accounting System) oluşturma.

- *Etkin ve kaliteli çıktılar için operasyonel mükemmellik⁶ (operational excellence) için uğraş verme.*

1988'den beri uygulanan Vergi İşlerine Yardım Eden Gönüllüler Programı (Tax Help Volunteer Program) ile ATO'ya kayıtlı gönüllü yardımcıları yaklaşık 1,5 milyon Avustralyalıya vergisel işlemlerini gerçekleştirmede yardım etmiştir. Bu program ile kayıtlı bir vergi temsilcisi vergi beyannamelerini doğru hazırlamaları için isteyen kişilere yardım edebilmektedir (<https://www.ato.gov.au/>). Bunların yanında, vergi ve emeklilik sistemlerini tanıtmak ve açıklamak

⁶ Operasyonel mükemmellik, problem çözebilmeyi ve liderliği sürekli iyileştirmek için kullanılabilecek araçlar bütünü şeklinde tanımlanabilir (<https://tallyfy.com/>).

amacıyla ÷lkeye yeni gelenlere, m÷ltecilere, yurt dışından gelen öğrencilere uzmanlar sunum yapmaktadır (<https://www.ato.gov.au/>).

ATO, yıllık olarak kurum algısı anketleri (corporate perceptions survey) düzenlemektedir. Kurum algısı anketleri, m÷kelleflerin ATO'nun hizmet sunumu kalitesi ve algısına ilişkin tutumunu ölçmeyi amaçlamaktadır (<https://www.ato.gov.au/>). 2018 kurum algısı anketleri sonuçları řu şekilde özetlenebilir (<https://www.ato.gov.au/>):

- M÷kelleflerin memnuniyet düzeyi % 71'dir. Bu oran, 2017 oranının % 4 gerisindedir.
- M÷kellefler vergi dairelerindeki birebir görüşmelerden en yüksek memnuniyet düzeyi duymaktadır. Buna karşın en az memnuniyet düzeyini çevrimiçi portallardan alınan hizmetlerde yaşamaktadır.
- M÷kelleflerin % 91'i, saygılı ve kibar bir muamele gördüklerini ifade etmiştir.
- M÷kelleflerin % 82'si, ihtiyaç duyduklarında talep ettikleri bilgiyi alabildiğini; % 72'si ise, bilgi ve hizmetlere erişimin kolay olduğunu söylemiştir.
- M÷kelleflerin % 70'i vergi ve emeklilik sistemleriyle ilgili yükümlölüklerini kolayca yerine getirebildiklerini; % 70'i bu yükümlölüklerini yerine getirirken harcadıkları zamanın kabul edilebilir olduğunu ifade etmiştir.

ATO, vergi geliri tahsilatıyla birlikte birçok işlevi yerine getiren entegre bir kurumdur. ATO'nun vergi gelirleri tahsilatının önemli bir kısmının kurumlar vergisinden oluşması ise dikkat çekicidir. Vergi idaresine ilişkin algıyı ölçmeye yönelik yıllık olarak yapılan anketler, davranışsal yaklaşımların önemsendiğinin bir göstergesidir. Buna göre, m÷kelleflerin çevrimiçi uygulamalarda memnuniyetsizliklerinin olduğu gör÷lmektedir. Kurum kültürü ve cinsiyet eşitliği gibi değerlere önem veren ATO, insan kaynakları yönetiminde farklı bir anlayışla hareket etmektedir.

2.2.3. Kanada Gelir İdaresi (Canada Revenue Agency [CRA])

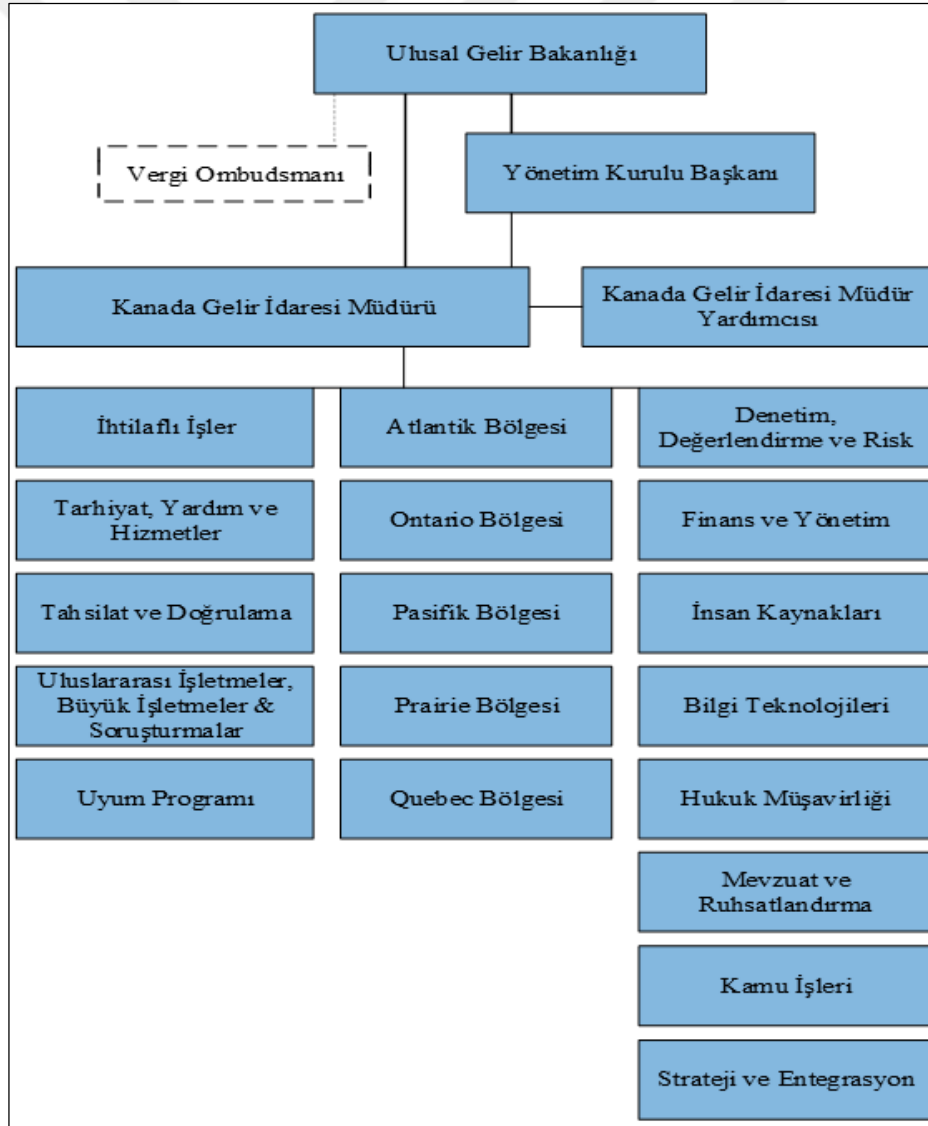
1999'da Kanada Gelir ve Gümrük İdaresi Kanunu (Canada Customs and Revenue Agency Act) ile güçlü bir organizasyon yapısı, dönüşüme açık ve m÷kellef odaklı bir hizmet anlayışını taahhüt eden Kanada Gelir ve Gümrük İdaresi (Canada Customs and Revenue Agency) kurulmuştur (<https://www.canada.ca/>). 2005 yılında ise kurum, Kanada Gelir İdaresi (Canada Revenue Agency) adını almıştır. CRA, vergilerin yanı sıra sosyal ve ekonomik yardım programlarından da sorumludur (<https://www.canada.ca/>).

CRA'nın temel sorumluluk alanları vergiler, yardımlar ve iç hizmetleridir. CRA, vergi sistemi beyan usulüne dayanan Kanada'da, m÷kelleflerin vergisel yükümlölüklerini doğru bir şekilde yerine getirmesi için gereken bilgi ve desteği sağlamakla görevlidir (Canada Revenue Agency [CRA], 2018: 8). CRA, ihtiyaç sahibi olan bireylerin yardım almasını sağlamakla da görevlidir. CRA; Kanada

Çocuk Yardımı, Mal ve Hizmet Vergileri İndirimleri, Engelli Ödemeleri gibi federal yardım programlarını yürütmektedir (CRA, 2018: 10). CRA, kurumsal faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan 10 ayrı hizmetten sorumludur. Bunlar yönetim ve denetim hizmetleri, iletişim hizmetleri, hukuk hizmetleri, insan kaynakları hizmetleri, finansal yönetim hizmetleri, bilgi yönetimi hizmetleri, bilgi teknolojileri hizmetleri, gayrimenkul hizmetleri, araç-gereç yönetimi hizmetleri ve satın alma hizmetleridir (CRA, 2018: 12).

CRA, 2017-18 dönemi için 430 milyar dolar gelir tahsilatı elde eden ve 33,8 milyar dolar yardım sağlayan, toplam 44667 çalışanı olan büyük bir organizasyonel örgütlenmedir (CRA, 2018: 5). Aynı dönem için kişisel gelir vergilerinin % 87,6'sı, kurumlar vergisinin ise % 90'ı dijital ortamda beyan edilmiştir (CRA, 2018: 5). CRA'nın organizasyonel yapısı Şekil 5'de verilmiştir.

Şekil 5: Kanada Gelir İdaresi Organizasyon Yapısı



Kaynak: CRA, 2017: 62

Kanada’da Ulusal Gelir Bakanlığı, CRA’nın tüm faaliyetlerinden Parlamente’ya karşı sorumludur (<https://www.canada.ca/en.html>). Bununla birlikte 1999 yılından beri CRA, her yıl Parlamente’ya yıllık rapor sunmaktadır (<https://www.canada.ca/>). CRA’nın Yönetim Kurulu, iş planının geliştirilmesi ile kaynak, hizmet, mülk ve personel politikalarının yönetimi de dahil olmak üzere CRA’nın yönetimi ve gözetimiyle görevlidir. 11’i bölgeleri ve şehirleri temsil eden üye olmak üzere, toplam 15 üyeden oluşmaktadır (<https://www.canada.ca/>). Yönetim Kurulu, CRA’nın günlük faaliyetlerine müdahale edemez ve mükelleflerin bilgilerine erişim yetkisine sahip değildir (<https://www.canada.ca/>). Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu’ndan sorumludur ve kurula rehberlik eder. CRA’nın müdürü baş yöneticidir; mevzuatın uygulanması, günlük faaliyetlerden, çalışanların gözetimi ve bütçeden sorumludur, Bakana tavsiye verebilmektedir (<https://www.canada.ca/>). CRA’nın öncelikli politikaları şu şekildedir (CRA, 2018: 20-32):

➤ *Tüm faydalanıcılara kusursuz bir hizmet deneyimi sağlamak*

Bu anlayışta tüm Kanadalılar hedeflenmektedir. Tek seferde doğru destek alınmasına, işlemlerin kolaylaşmasına, anlaşmazlıkların çözümüne ve desteğe odaklanılmaktadır.

➤ *Vergi ve yardımların adaletli bir şekilde yönetimi*

Diğer vergi daireleriyle iş birliği, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, kayıt dışı ekonominin toplumsal kabul edilebilirliğini azaltma, vergi borçlarının yönetimi gibi konulara odaklanılmaktadır.

➤ *Güvenilirlik, şeffaflık ve sürdürülebilirliği sağlamak*

Mükellef bilgilerini korumak, mahremiyet ihlalini önlemek ve şeffaflığı arttırmak önem taşımaktadır.

➤ *Yeni teknolojilerin kullanımı*

Gelişen teknolojik imkanlardan yararlanılmasına çaba gösterilmekte ve teknolojiye katma değer sağlamaya çalışılmaktadır.

➤ *Güçlü bir insan kaynakları yönetimi oluşturmak*

Sağlıklı ve yetkin bir iş gücü oluşturulması ve iş gücünün geleceğe hazırlanması amaçlanmaktadır.

CRA, devamlı olarak yetki alanıyla ilgili değişiklikleri ve fırsatları belirleyerek risk profili oluşturmaktadır (CRA, 2018: 14). CRA’nın stratejik amaçlarında, kar artırımı ve agresif vergi

planlanmasına odaklanılmakta; mükellef odaklı anlayış, operasyonel beceri, bilgi güvenliği ve gizliliği, etkin bir iş gücü yönetimi, gelişmiş teknolojilerden faydalanma ve veri yönetimine ilişkin bir kapsam oluşturulmuştur (CRA, 2018: 14-15).

Geniş bir örgütlenmeye sahip olan CRA, bilgi teknolojilerinin vergilemede kullanılmasına önem veren, vergilerin yanı sıra çeşitli yardımların yönetilmesinden de sorumlu olan çok işlevli bir kurumdur. Beyana dayalı bir vergi sisteminin sürdürülebilirliği için çalışmalar yapmakta ve böylece gönüllü uyumu desteklemeye çalışmaktadır.

2.2.4. İngiliz Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs [HMRC])

HMRC, İngiltere'nin vergi, gümrük ve çeşitli ödemelerden sorumlu olan idaresidir. HMRC vergiyi; okul, hastaneler ve yol yapımı, alt yapı yatırımları, güvenliğin sağlanması gibi hizmetlerin finansmanı, çevrenin korunması ve ekonomiye destek bakımından oldukça önemli görmekte ve toplumdaki her bir bireyin iyi bir vergi sisteminin oluşmasında paydaş olarak rolü olduğunu ifade etmektedir (HMRC, 2019: 10).

HMRC, 2005 yılında Kanun ile İç Gelir, Gümrük ve Tüketim İdaresi (Inland Revenue and Customs and Excise)'nin yerini alan yeni bir birim olarak kurulmuştur (<https://www.gov.uk/>). HMRC, Bakanlık dışında olan bir departman olup, vergi sisteminin tarafsız ve adil yönetimiyle görevlidir (<https://www.gov.uk/>). Harcamalarını denetleyen Hazine aracılığıyla Parlamente'ye rapor vermektedir (<https://www.gov.uk/>).

HMRC yönetiminde 1'i aynı zamanda müsteşar ve baş yönetici olmak üzere toplam 6 müdür, Yürütme Kurulu (Executive Agency) ve Danışma Kurulu bulunmaktadır (<https://www.gov.uk/>). Müdürler, gelirlerin tahsilatı ve yönetimi, icra ve tüm diğer fonksiyonlardan sorumlu olup bunun yanı sıra yönergelerine uymak zorunda olan gelir ve gümrük memurlarını atama hakkına da sahiptir. Bu görevlerin tümünü Kraliyet adına gerçekleştirirler (<https://www.gov.uk/>).

Yürütme Kurulu, HMRC müdürlerinin karar aldıkları organdır. Kurul, HMRC'nin tüm çalışmaları ve gözetiminden sorumlu olup strateji belirler ve amaçların gerçekleştirilmesi için HMRC'nin performansını denetler (<https://www.gov.uk/>). Her bir Yürütme Kurulu üyesinin kendi görev alanıyla sınırlı olmak üzere birtakım sorumlulukları vardır. Ayrıca Yürütme Kurulu'nun; Strateji ve Tasarım Komitesi, Organizasyonel Kabiliyet Komitesi ve Stratejik Performans ve Kaynak Komitesi olmak üzere üç alt komitesi de bulunmaktadır (<https://www.gov.uk/>).

Danışma Kurulu, bir tavsiye organı niteliğindedir, günlük faaliyetlerdeki karar alma sürecinde, vergi politikalarının belirlenmesi ya da mükellef ile ilgili konularda herhangi bir rolü yoktur

(<https://www.gov.uk/>). Danışma Kurulu, bağımsız üyeler, Finans Kurulu Başkanı (Chief Finance Officer) ve müsteşarlardan oluşur. Danışma Kurulu, HMRC'ye performansın maksimize edilmesi konusunda tavsiyeler sunarak dışarıdan bir bakış açısıyla durum değerlendirmesi yapmaya yardımcı olur (<https://www.gov.uk/>). Danışma Kurulu'nun İnsan Kaynakları ve Aday Belirleme Komitesi, Denetim ve Risk Komitesi ve Mükellef Deneyimi Komitesi olmak üzere üç alt komitesi bulunmaktadır (<https://www.gov.uk/>). HMRC'nin temel görevleri şunlardır (<https://www.gov.uk/>):

- Tahsilat, uyum ve icra faaliyetlerini gerçekleştirerek Maliye Bakanlığı'na para akışını güvenli bir şekilde sağlamak,
- Uluslararası ticareti kolaylaştırmak, sınırlarda İngiltere'nin mali, ekonomik, sosyal ve fiziksel güvenliğini korumak ve İngiltere ticaret istatistiklerini oluşturmak,
- Kanunen yapılan doğum ve hastalık ödemelerini yönetmek,
- Vergi indirimleriyle ailelere ve ihtiyacı olan bireylere destek olmak,
- Çocuk yardımlarının yönetimi,
- Vergi sistemini en basit, verimli ve mükellef odaklılık esasıyla yönetmek,
- Devlet Bankası Hizmeti (Government Banking System)'ni yönetmek.

Vergi tahsilatının yanında yardım ödemeleri, istatistik oluşturma ve banka yönetimi gibi vergi dışı fonksiyonları da üstlenen HMRC, çok yönlü bir kurum izlenimi vermektedir. Buna göre, HMRC'nin temel amaçları şunlardır:

- *Gelir tahsilatını gerçekleştirmek ve vergiden kaçınma/vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek*

HMRC, iyi bir vergi sistemi oluşturmak için mükelleflerden kanunların gerektirdiği kadar yani ne daha az ne de daha çok vergi tahsil etmeyi amaçlamaktadır (HMRC, 2019: 10). HMRC'nin bu konuya ilişkin temel stratejisi, mükellef gruplarına yönelik vergi uyumsuzluğu risklerini tanımlayarak ve öncelikleri belirleyerek, adaletli ve istikrarlı bir vergi sistemini oluşturmaktır (HMRC, 2019: 23). HMRC, genel olarak mükelleflerin büyük bir çoğunluğunu uyumlu kabul etmekte; mükelleflere vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi için destek olmaya ve uyuşmazlık ihtimallerini azaltacak şekilde açıklayıcı olmaya, uyuşmazlık durumlarında ise çözümçül davranmaya çalışmaktadır (HMRC, 2019: 23). 2018-19 döneminde (HMRC, 2019: 12-25):

- HMRC, 627,9 milyar Sterlin toplam vergi geliri tahsil etmiştir. Sırasıyla kişisel gelir vergisi, sosyal güvenlik primleri ve KDV en çok tahsil edilen vergilerdir.
- HMRC, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumsuzluğuyla mücadele sonucu 34,1 milyar Sterlin ek vergi geliri elde etmiştir.
- HMRC, 40,1 milyar Sterlin yardım ödemesi yapmıştır.

- 3 milyar Sterlinden daha fazla miktarda vergi geliri organize suçlarla mücadele sonucu korunmuştur.
- 576 milyon Sterlin tasarruf edilmiştir.
- 4 milyar Sterlin Harcama yapılmış, harcama kalemlerinin en önemlileri sırasıyla personel giderleri ile bilgi ve iletişim teknolojileridir.
- 1 Sterlinin tahsil maliyeti 0,52 Sterlin olmuştur.
- 648 vergi suçlusu hüküm giymiştir.

➤ *Gelir idaresinde mükellef odaklı bir yaklaşımı benimsemek*

HMRC, modern bir vergi yönetimi ve mükelleflere daha iyi hizmet sunabilmek için olanaklarını genişletmekte, üçüncü parti ve diğer paydaşlarla iş birliği yapmaktadır (HMRC, 2019: 39). 2018-19 döneminde HMRC verilerine göre (HMRC, 2019: 13):

- Mükelleflerin dijital hizmetlere ilişkin memnuniyet düzeyi % 80,4 olarak belirlenmiştir.
- Çağrı merkezinin çağrıları ortalama cevaplama hızı, 5 dakika 14 saniyedir.
- Mükelleflerin % 19,7'si vergi uzmanı ile görüşebilmek için 10 dakikadan fazla telefonda beklemiştir.
- Online formların/belgelerin % 94,1'i, 7 gün içinde işleme alınmıştır.
- İngiltere'deki e-mükellef uygulaması olan Personal Tax Account's sistemine 19 milyon kişi kayıtlı gözükmemektedir.

➤ *Profesyonel ve etkin bir şekilde dizayn edilen ve hizmet sunan bir organizasyon yapısı oluşturmak*

HMRC, insan kaynakları yönetimine mükelleflere daha iyi hizmet sunulabilmesi için önem vermektedir. Yüksek kalifiyeli ve sürdürülebilir bir iş gücü oluşturulması için çaba harcamaktadır (HMRC, 2019: 48-49).

HMRC, çok işlevli ve köklü bir kurum olarak vergi gelirlerine oldukça değer vermektedir. Genel kanının aksine HMRC, mükellefleri dürüst görme eğilimindedir. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye önem veren HMRC, düzenli olarak vergi boşluğuna ilişkin tahminler yapmakta ve şeffaf yönetim anlayışıyla raporları kamuoyuna sunmaktadır. Mükellef odaklı bir yaklaşım sergileyen HMRC, elektronik vergiciliği daha üstün hizmet sunabilme adına yaygınlaştırmak istemektedir.

2.2.5. Japonya Ulusal Gelir Ajansı (National Tax Agency [NTA])

NTA, Japonya’da 1949 yılında Maliye Bakanlığı’nın dış bir kuruluşu olarak kurulmuştur. Misyonu, “mükelleflere vergi yükümlülüklerini gerektiği şekilde ve kolayca yerine getirebilmeleri için yardımcı olmak” olarak belirlenmiştir (National Tax Agency [NTA], 2020: 5-6). NTA, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, “vergi mükelleflerinin anlayış ve güvenini kazanmanın” en önemli nokta olduğunu vurgulamaktadır (NTA, 2020: 5).

Japonya’da 2020 yılı için, milli gelirin yaklaşık % 62’si vergi ve damga pulu harcı gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi kavramına ayrı bir önem atfedilen Japonya’da, vergi gelirlerinin % 34,2’sini tüketim vergileri, % 25,5’ini kişisel gelir stopaj vergileri, % 19’unu kurumlar vergisi ve % 5,2’sini beyana dayanan gelir vergisi oluşturmaktadır (NTA, 2020: 9).

NTA, vergi yönetiminin sağlanması amacıyla programların planlaması ve hazırlanması, vergi kanunlarının açıklanmasının standardize edilmesi ile bölgesel vergi daireleri ve vergi dairelerinin yönetim ve denetiminden sorumludur (NTA, 2020: 10). NTA’nın vergi yönetimi için öncelikleri şu şekilde belirtilmektedir (NTA, 2020: 7):

- Mükellef hizmetlerini geliştirmek,
- Ajansın idari etkinliğini teşvik etmek ve kurum kültürünü geliştirmek,
- Adil vergilendirme ve tahsilatın gerçekleştirilmesi,
- Mükellef hakları için gereğinin yapılması,
- Likör endüstrisinin etkin bir şekilde yönetilmesi,
- Beyana dayanan vergi ödeyen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini gerçekleştirilmesinde önemli bir rolü olduğu düşünülen mali müşavirlerin dahil olduğu organizasyon ile koordineli ve iş birliği içinde çalışılmasının teşvik edilmesi
- Vergi idaresinin politikalarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi.

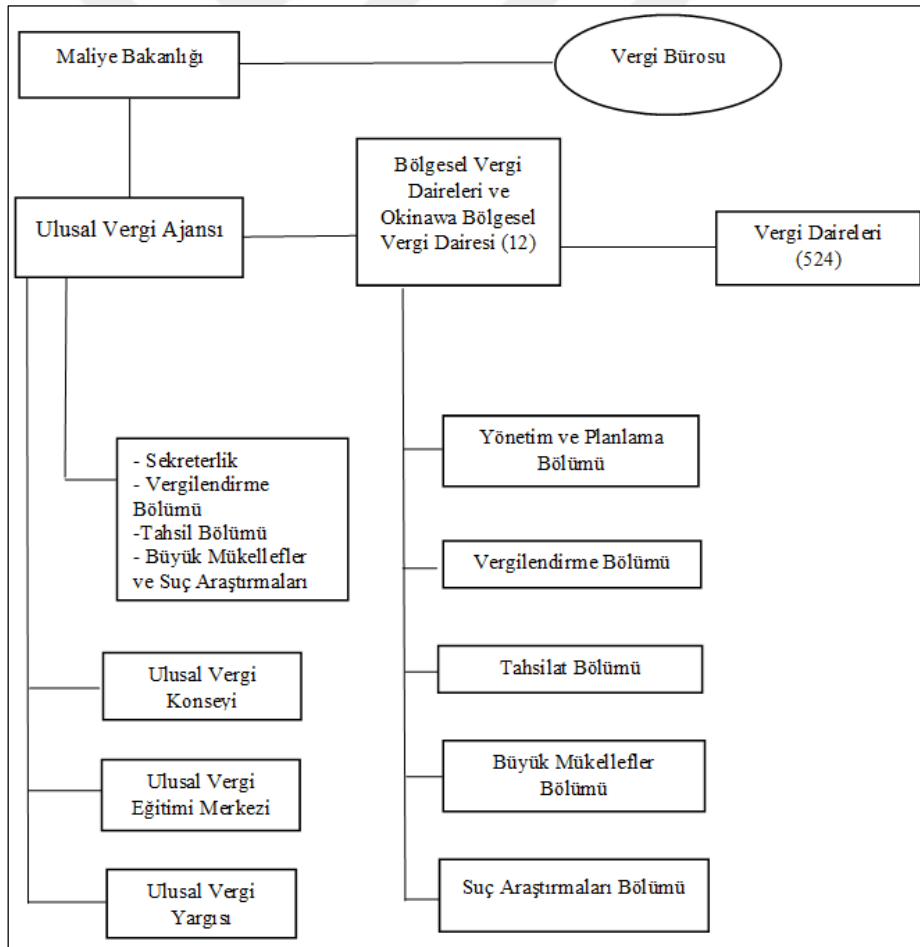
Tüm bu belirtilen önceliklerle birlikte NTA, dijitalleşmenin yaygınlaşması ile birlikte çevrimiçi platformlar üzerindeki faaliyetlerden gelir elde edenlerin artması nedeniyle, bu kişilerin beyanname vermesini ve vergi ödemesini sağlamak amacıyla, paylaşım ekonomisi ve kripto para birimi sektöründeki endüstri gruplarıyla iş birliği yapmaktadır (OECD, 2019c: 37).

Japonya’da, hükümetin 2003’teki E-Devlet Kurulması Planı (E-Government Establishment Plan) ile birlikte kamu sektöründe bilgi ve iletişim teknolojilerinin sisteme entegre edilmesi kararı alınmıştır (NTA, 2013: 51). NTA, 2006’da bu plan doğrultusunda sistem ve uygulamalarını iyileştirmek için bilgi ve iletişim teknolojilerinden optimum düzeyde yararlanma kararı almıştır. Bunun üzerine, elektronik vergilendirmeye ağırlık verilmiş, web sitesinin kullanımı yaygınlaştırılmış

ve Kokuzei Sogo Kanri (KSK)⁷ sistemi geliştirilmeye başlanmıştır (NTA, 2013: 51-52). KSK, bölgesel vergi daireleri ile vergi dairelerini birbirine bağlayan ve çeşitli farklı idari görevleri yerine getirmek için kullanılan bir bilgisayar sistemidir (NTA, 2020: 31). Vergi beyannameleri, vergi tahsilatı ve çeşitli verilerin sisteme girilmesi ile ulusal vergi borçlarının merkezi olarak yönetimi sağlanmaktadır. Analiz edilen veriler sonucunda, vergi incelemesi yapılabilmekte ve vadesi gelmiş ancak ödenmemiş vergi borçlarının tahsil edilmesi sağlanabilmektedir. KSK, çok yönlü, verimli ve etkin bir vergi yönetimi oluşturulması için, tüm ülke çapında işlemlerin gerçek zamanlı olarak yürütülmesini sağlamaktadır (NTA, 2013: 52). KSK'nın geliştirilmesi ve e-vergi ile 2011 mali yılında, 9.9 milyar Yen tasarruf yapılmıştır. Tüm sistemin optimizasyonu ile iş gücünden tasarruf ve yıllık maliyetlerde yaklaşık 17.3 milyar Yen azalma olacağı belirtilmiştir (NTA, 2013: 52).

NTA'nın organizasyon yapısı, merkez ve bölgesel teşkilattan oluşmaktadır. Şekil 6'da, NTA'nın organizasyon yapısı verilmiştir.

Şekil 6: Japonya Gelir Ajansı Organizasyon Yapısı



Kaynak: NTA, 2020: 10

⁷ Japonya Ulusal Kapsamlı Vergi Yönetimi Sistemi

Şekil 6'ya göre, NTA'nın merkez teşkilatında sekreterlik, vergilendirme bölümü, tahsil bölümü ile büyük mükellefler ve suç araştırmaları bölümü olmak üzere 4 iç organizasyonel birim vardır. Bununla birlikte, NTA'ya bağlı Ulusal Vergi Konseyi, Ulusal Vergi Eğitim Merkezi ve Ulusal Vergi Yargısı olarak 3 ayrı birim görev yapmaktadır. Bölgesel vergi daireleri ve vergi daireleri taşra teşkilatını oluşturmaktadır. Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Vergi Bürosu ise vergi sisteminin plan ve tasarımından sorumludur.

Bölgesel vergi daireleri, kendi yetki alanlarındaki vergi dairelerini yönlendirmekte ve denetlemektedir. Bölgesel vergi daireleri, vergi mükelleflerine vergi danışmanlığı ve diğer hizmetlerin sağlanması, geniş çaplı ve işlemesi zor davalarda vergi incelemelerinin yapılması ve ödenmemiş vergiler için yetkilidir (NTA, 2020: 10). Vergi daireleri, mükelleflerin birebir muhatap oldukları vergisel işlemleri yürüten birimlerdir.

NTA'nın bir organı olan Ulusal Vergi Eğitimi Merkezi (National Tax College [NTC]), Japonya'nın vergi memurlarına eğitim sağlayan merkez kampüsü ve 12 bölgesel eğitim merkezi ile geniş çaplı bir organizasyondur (<https://www.nta.go.jp/>). NTC, yeni işe alımlardaki personele eğitim vermenin yanı sıra, halihazırda çalışan vergi memurlarına en son değişikliklere hakim olabilmeleri adına sürekli olarak eğitim vermektedir. Ayrıca NTC, uluslararası iş birliği faaliyetlerinin bir parçası olarak, çoğunlukla Asya'dan olan denizaşırı vergi memurlarına uluslararası eğitim programları düzenlemektedir (<https://www.nta.go.jp/>).

Japonya, vergiye yönelik toplumun eğitilmesini oldukça önemsemektedir. 1947 yılında, kişisel beyan ile vergi ödenmesini vergi sistemine adapte etmeye çalışan Japonya, o dönemde mükelleflerin defter tutma uygulamasına alışkın olmadıklarından ötürü pek çok problemle karşılaşmıştır. Eksik, yanlış beyanname verilmesi ya da hiç beyanname verilmemesi nedeniyle vergi hataları artmıştır (OECD, 2019c: 160). Bu nedenle, adil vergilendirme yapılması ve vergi hakkında genel bilgi düzeyinin tüm vatandaşlara verilmesine ek olarak, mükelleflerin doğru vergi beyannamesi vermesi ve vergiyi gönüllü ödemesi için vergi eğitimi faaliyetlerinin önemi anlaşılmıştır (OECD, 2019c: 160).

NTA, 1950'de lise öğrencilerine yönelik vergi eğitimi için ek öğretim materyalleri yayımlamış ve o dönemden itibaren aktif olarak vergi eğitimi ile ilgilenmiştir. 1963'te NTA'nın müdürü, ulusal eğitim müfredatına, vergi ile ilgili içeriklerin konulması yönünde talepte bulunmuştur. Sonrasında, "Verginin Önemi ve Rolü" ve "Vergi Ödeme Sorumluluğu" konuları ulusal eğitim müfredatına eklenmiştir (OECD, 2019c: 160). 2015 yılında Japonya'da kanun değişikliği ile oy verme yaşının 20'den 18'e indirilmesi, ulus ve toplumun temeli sayılan çocuk ve öğrencilerin farkındalığını geliştirmek için vatandaşlık eğitiminin öneminin artmasına yol açmıştır (OECD, 2019c: 163). Bununla birlikte NTA, vatandaşlık eğitiminin artan önemini göz önünde bulundurarak, eğitimci ve kurumların iş birliği ile öğrencilerin istek ve ihtiyaçlarını doğru bir şekilde belirlemeye gayret

etmekte, eğitim materyalleri hazırlamakta ve kurslar düzenlemektedir (NTA, 2020: 13). Ayrıca, ortaokul ve lise düzeyinde Vergi Kompozisyonu Yarışması (Tax Essay Contest) düzenlemektedir. Yarışmaya, 2019 yılında 578.204 ortaokul öğrencisi ve 214.421 lise öğrencisi katılmıştır. Yarışma, öğrenciler arasında ilgi görmekte, öğrenciler ödüllendirilmekte ve NTA, her yıl vergi kompozisyonlarını okuma oturumlarına ev sahipliği yapmaktadır (NTA, 2020: 13).

Ulusal Vergi Eğitimi Merkezi'ndeki "Vergi Müzesi (The Tax Museum)" ise, vergi ile ilgili tarihi doküman ve belgeleri, ilkokul öğrencilerinden vergi tarihi uzmanlarının inceleyebileceği ve yararlanabileceği geniş bir ziyaretçi kitlesi için sergilemektedir (NTA, 2020: 14). Müzede, vergi tarihini geniş bir şekilde tanıtan kalıcı sergi bölümü olmakla birlikte, her yıl belirlenen temalarda özel sergi bölümü de yer almaktadır (<https://www.nta.go.jp/>).

Ulusal Vergi Ajansı, bilgi ve iletişim teknolojilerini sisteme entegre ederek vergi yönetiminin etkinliğine odaklanan ve tüm vatandaşlar için vergi eğitiminin verilmesine ayrı önem veren bir kurumdur. Gelişmiş ve dünya ekonomisinde söz sahibi bir ülke olarak Japonya'nın Ulusal Vergi Ajansı, faaliyetleriyle sürekli gelişim içerisinde olan bir profil çizmektedir.

2.2.6. Danimarka Vergi Bakanlığı (Skatteministeriet-The Danish Ministry of Taxation)

Vergi, Danimarka'da devletin en önemli gelir kaynağı olup, toplumun en temel yapı taşlarından biri olarak kabul edilmektedir. Danimarka Vergi İdaresi (Danish Tax Agency)'ne göre, "*Danimarka demokratik bir devlettir. Danimarka vatandaşları, seçimlerde siyasi bir partiye ya da siyasetçiye oy vererek, refah ve vergi sistemi de dahil olmak üzere, toplum üzerinde söz sahibidir*" (Danish Tax Agency [DTA], 2021: 4-5). Ayrıca, "*vatandaşlar fazla vergi ödediğinin farkında olsa dahi, çoğunluğu bundan hem kendisinin hem de toplumun yararlanacağına inanmaktadır*" (DTA, 2021: 4).

Kamu kesiminin vergiler ve çeşitli harçlar ile finanse edildiği Danimarka'da, vergi sistemi ve vergi idaresinin kritik bir rolü bulunmaktadır. Danimarka Vergi Bakanlığı'na göre, katı vergi kuralları, vergi gelirlerinin istikrarlı tahsilatına ilişkin yönetim ve sürekli gelir akışı olmadıkça, tüm Danimarka'da kamu hizmetlerinin temelini oluşturan vergi gelirlerini elde etmek mümkün değildir (<https://www.skm.dk/>). Buna göre, Danimarka Vergi Bakanlığı, Danimarka'daki kamu kesiminin finanse edilmesi için görev yapmaktadır.

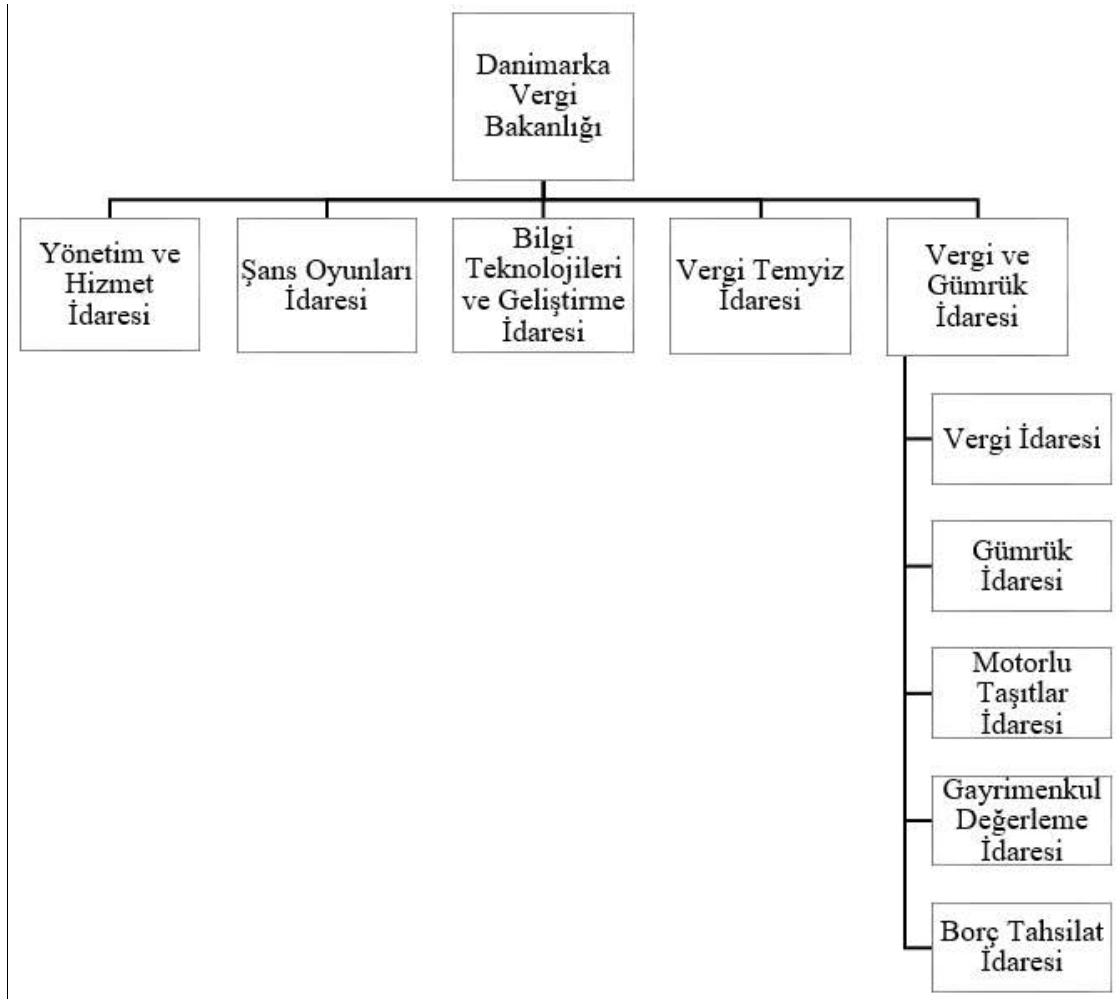
Danimarka'da vergilendirme için bakanlık düzeyinde yapılanma mevcuttur. 2000-2016 döneminde Danimarka'da gelir idaresinde yaşanan birtakım problemler nedeniyle⁸ Danimarka

⁸ Yabancı yatırımcıların vergi iadesi dolandırıcılığı yoluyla 12,3 milyar Danimarka Kronunu (1,9 Milyar ABD Doları) ülkeden çıkarmaları, vergi tahsilatı işlevi gören bilgi teknolojisi yazılımlarındaki hata nedeniyle ortaya çıkan 14 milyar

Başbakanı ve Maliye Bakanı, halkın güvenini kaybeden Danimarka Gelir İdaresi'nin kapatılacağını ve yerine uzmanlık alanlarına sahip yeni kurumların kurulacağını beyan etmişlerdir (Karyağdı, 2017). Bunun üzerine, 2018 yılında Vergi Bakanlığı çatısı altında yeni birimler kurulmuştur. Vergi ve gümrüklerden sorumlu olan Danimarka Vergi ve Gümrük İdaresi, Danimarka Vergi Bakanlığı'na bağlı bir birimdir. Danimarka Vergi ve Gümrük İdaresi, gerçek ve tüzel kişilerin kanunlar uyarınca, vergilerini zamanında ödemesini sağlayacak hizmetleri vermekle yükümlüdür (DTA, 2021: 5).

Danimarka Vergi Bakanlığı, her biri kendi görev ve sorumlulukları olan 10 farklı idareden oluşmaktadır. Danimarka Vergi Bakanlığı'nın yapılanması Şekil 7'de gösterilmektedir.

Şekil 7: Danimarka Vergi Bakanlığı Organizasyon Yapısı



Kaynak: <https://www.skat.dk/>

Kronluk zarar, dijital vergi hesaplama sisteminde yapılan hatalarla 70 milyon ABD Doları zarara yol açılması, 98 milyar Danimarka Kronunu bulan ve toplanmasından ümit kesilen vergi alacaklarının bulunması gibi problemler yaşanmıştır. 2015 yılında yabancı yatırımcıların vergi iadesi dolandırıcılığı yapması sonucunda, 4 üst düzey Danimarka Gelir İdaresi yetkilisi görevden alınmıştır (Karyağdı, 2017). Tüm bunların üzerine, 2019 yılında Danimarka Vergi İdaresi önünde patlama yaşanmıştır. Basında olay “skandal üzerine skandal” olarak yorumlanmıştır.

Danimarka Vergi Bakanlığı, beş ayrı biriminden oluşmaktadır. Buna göre, Danimarka Vergi Bakanlığı'na bağlı birimlerin görevleri aşağıda açıklanmaktadır.

- **Vergi ve Gümrük İdaresi:** Vergi ve Gümrük İdaresi, kendisine bağlı olan 5 ayrı birimden oluşmaktadır.
 - *Vergi İdaresi:* Kamu kesiminin etkin ve adil finanse edilmesinden sorumludur (<https://www.sktst.dk/>).
 - *Gümrük İdaresi:* Gümrükle ilgili görev sürecinin her aşamasında yüksek düzeyde hizmet ve etkin kontrol sağlamaktan sorumludur (<https://www.toldst.dk/>).
 - *Motorlu Taşıtlar İdaresi:* Tüm motorlu taşıtların doğru bir şekilde tescilini yapmak ve vergi değerini hesaplamakla görevlidir. Amacı, hem araç sahipleri hem de araç bayilerinin yararına olacak şekilde, esnek ve iyi işleyecek bir motorlu taşıt piyasasına katkı sağlamaktır (<https://www.motorst.dk/>).
 - *Gayrimenkul Değerleme İdaresi:* Tüm konut ve diğer mülklerin değerini hesaplamakla görevlidir (<https://www.vurdst.dk/>).
 - *Borç Tahsilat İdaresi:* Birey ve işletmelerin devlete olan borçlarının ödenmesinden ve yeni borç oluşmaması için diğer kamu idareleri ile iş birliği yapmakla yükümlüdür (<https://www.gaeldst.dk/>).
- **Vergi Temyiz İdaresi:** Vergilendirme, KDV, harçlar, gümrük vergisi ve mülk değerlendirmelerine ilişkin kararlar için itiraz makamıdır. Aynı zamanda, kamu borçlarının tahsili ile ilgili itirazlarda da karar vermektedir (<https://www.skatteankestyrelsen.dk/>).
- **Bilgi Teknolojileri ve Geliştirme İdaresi:** Vergi mevzuatı ve uygulamaları kapsamlı ve karmaşık olduğundan; veri yönetiminden ve bilgisayar teknolojilerinin sisteme adapte edilip geliştirilmesinden sorumludur (<https://www.skm.dk/>).
- **Şans Oyunları İdaresi:** Şans oyunlarının yönetim ve gözetiminden sorumludur.
- **Yönetim ve Hizmet İdaresi:** İnsan kaynakları yönetimi, muhasebe, fiziksel kapasite ve hizmet prosedürlerinden sorumludur (<https://www.adst.dk/>).

Danimarka'daki gelir idaresi yapılanması, Kanada'da olduğu gibi, bakanlık düzeyinde gerçekleştiği için birçok ülkenin yapılanmasına göre farklılık göstermektedir. Danimarka, gelir idaresinde yaşanan pek çok problemin ardından, halkın güveninin yitirilmesi sonucunda yeni bir kurumlaşma gerçekleştirmiştir. Vergi ve harçların çok önemli olarak kabul edildiği Danimarka'da, yeni yapılanmanın gerçekleştirilmesi ile halkın gelir idaresine güven duyuyor olmasının devlet açısından vazgeçilmez olduğu düşüncesi pekişmiştir.

2.2.7. İtalya Gelir İdaresi Hizmetleri

İtalya'da vergi idaresi; fonksiyonlar, görev ve sorumlulukların bölüştüğü bazen de çakıştığı birden fazla kurum ile karmaşık bir yapı sergilemektedir. Vergi uyumunun görece daha düşük, kayıt

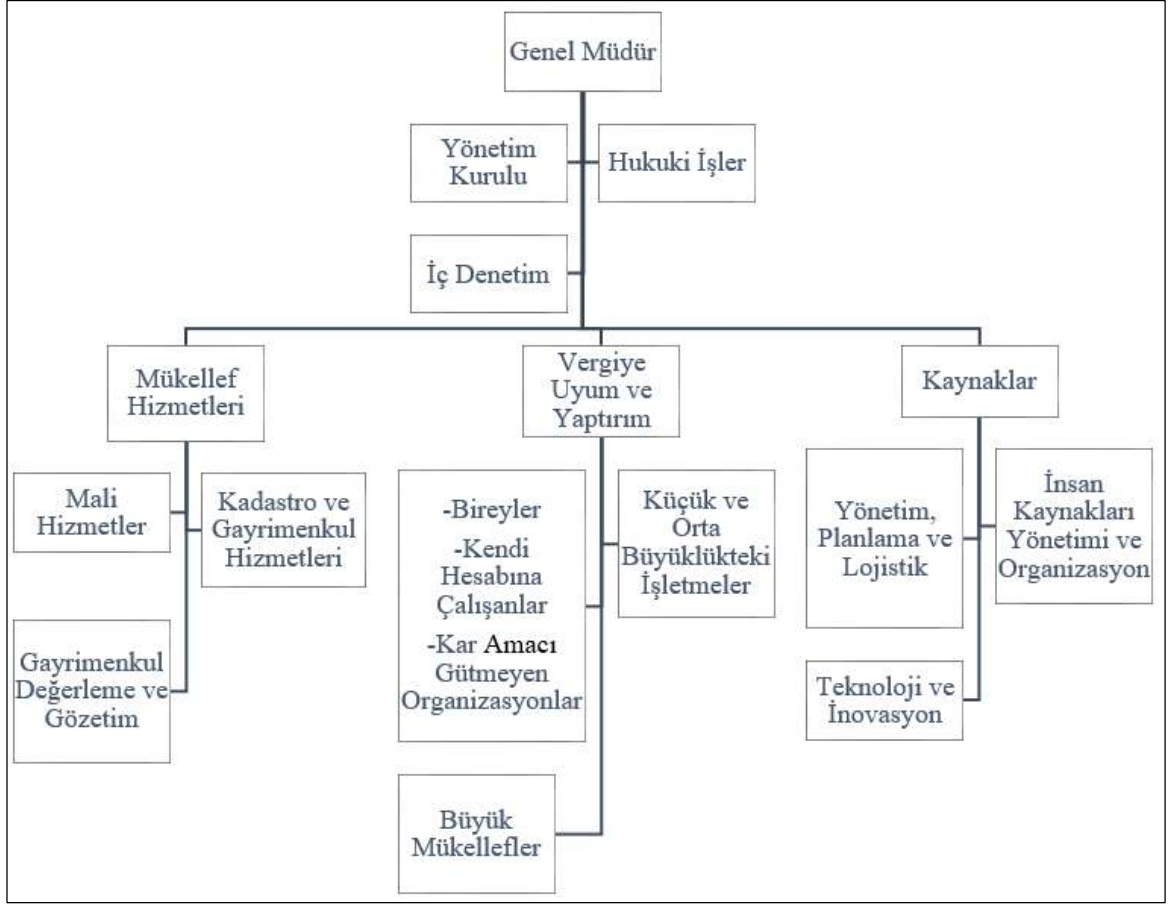
dışı ekonominin ve vergi boşluğunun yüksek olduğu İtalya’da, vergi idaresi yapılanması zaman içinde birçok değişikliğe uğramıştır (OECD, 2016a: 7-9). Buna göre, Gelir ve Tapu İdaresi, Gümrük ve Tekel İdaresi, Kamu Mülkiyeti Koruma İdaresi ve Gelir Tahsilatı İdaresi vergi mükelleflerine bilgi vermek ve hizmet etmek için, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’nın bünyesinde teknik ve operasyonel görevleri yerine getirmektedir (<https://www.mef.gov.it/>).

➤ **Gelir ve Tapu İdaresi:** En üst düzeyde vergi uyumunu sağlamak için faaliyet gösteren ve kar amacı gütmeyen bir kamu kurumudur. Gelir ve Tapu İdaresi’nin görevleri (<https://www.mef.gov.it/>):

- Dolaylı vergiler, KDV ve diğer vergilerin yönetimi ve tahsili,
- Ekonomi ve Maliye Bakanlığı’na ve diğer vergi ile ilgili idarelere çalışmalarında destek olmak,
- Vergi uyumunun sağlanması için vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek,
- İdare-mükellef ilişkilerini basitleştirmek,
- Tapu ve kadastro hizmetlerini gerçekleştirmek,
- Bilgi ve destek hizmetlerinin kalitesini iyileştirmek,
- Vergi mahkemelerine gidilmeksizin vergi uyuşmazlıklarının çözümünü sağlamak (idari çözüm yollarını teşvik etmek),
- Avrupa’daki gelir idareleri ile uluslararası işbirliği gerçekleştirmek.

İtalya Gelir ve Tapu İdaresi (The Revenue and Land Registry Agency)’nin iç organizasyon yapısı Şekil 8’de gösterilmektedir.

Şekil 8: İtalya Gelir ve Tapu İdaresi İç Organizasyon Yapısı



Kaynak: <https://www.agenziaentrate.gov.it/>

İtalya'nın Gelir ve Tapu İdaresi'nde, genel olarak vergi hizmetlerinin önemli bir kısmı gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'nın gözetiminde faaliyet gösteren ve tamamen Gelir ve Tapu İdaresi'ne ait, temel görevi ulusal vergi tahsilatının yönetilmesi olan *Gelir Tahsilatı İdaresi* bulunmaktadır (<https://www.mef.gov.it/>).

- **Gümrük ve Tekel İdaresi:** Gümrük ve tekel niteliği gösteren faaliyetlerin yönetiminden sorumlu olan birimdir. Temel görevleri (<https://www.mef.gov.it/>):
 - Gümrük vergilerinin ve hizmetlerinin yönetimi,
 - Şans oyunları/kumar sektörünün düzenlenmesi ve kontrolü,
 - Kimya laboratuvarlarının yönetimi,
 - Yetki alanı dahilinde vergi kaçakçılığı ile mücadele,
 - Yetki alanı dahilinde tütün ürünleri sektörünün yönetimi.
- **Kamu Mülkiyeti İdaresi:** Devlete ait tüm mal ve mülkler ile sanatsal veya tarihi mirasa sahip yapıların yönetimiyle görevlidir. Kamuya ait binaların korunması, uygun şekilde kullanılmasının sağlanması ve bakım çalışmalarının koordine edilmesi, enerji

verimliliğinin teşviki, organize suçlardan elde edilen maddi ve manevi varlıkların (şirketler dahil) yönetiminden sorumludur (<https://www.mef.gov.it/>).

Yukarıda bahsedilen Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluşlar ile birlikte; Guardia di Finanza, Sogei ve Sose kurumları vergi ile ilgili hizmetlerin gerçekleştirilmesinde görev yapmaktadır. Buna göre:

- **Guardia Di Finanza:** Doğrudan Ekonomi ve Maliye Bakanı'na bağlı, askeri bir yapıya göre düzenlenmiş özel bir mali polis teşkilatıdır (<https://www.gdf.gov.it/>). Müdürü, İtalyan Silahlı Kuvvetleri Komutanları arasından İtalya'nın Genelkurmay Başkanı tarafından seçilir (OECD, 2016b: 72).
- **Sogei:** Vergi ile ilgili bilgi teknolojisi sistemlerinden ve geliştirilmesinden sorumlu kurum içi bir firmadır (OECD, 2016b: 73).
- **Sose:** Vergi ile ilgili istatistiki verileri toplayan ve istatistiki çalışmalar yapan, İtalya Merkez Bankası ile ortaklığı olan kurum içi firmadır (OECD, 2016b: 74).

İtalya'da gelir idaresi hizmetlerinden sorumlu birimler parçalı ve dağınık bir yapıda bulunmaktadır. Bu görev dağılımı içerisinde, yetki alanlarının çakışması ve kurumlar arası koordineli çalışmanın zorluğu önemli bir problemdir. İtalya gelir idaresi hizmetlerinin tüm aktörleri arasındaki düzenlemeler ağırlıklı olarak operasyonel seviyeye odaklanmakta; vergi sisteminin genel durumunun periyodik olarak görüşülüp tartışılması, acil durumlar, zorluklar ve önceliklerin tespit edilmesi, genel hedef ve amaçların belirlenmesi ve koordinasyonla ilgili sorunların çözülmesini içeren bir süreç yönetimi bulunmamaktadır (OECD, 2016b: 8). Bunlarla birlikte, vergi kaçakçılığı ile mücadelede atfedilen önem, kurumların görev ve sorumlulukları içinde dikkat çekmektedir.

2.3. Türk Gelir İdaresinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de gelir idaresinin tarihsel gelişimi, Osmanlı Devleti dönemindeki maliye teşkilatı, hazine yapısı ve bütçe ile birlikte açıklanacaktır. Ardından Cumhuriyet dönemi maliye teşkilatına değinilerek, gelir idaresinin gelişim süreci Gelir İdaresi Başkanlığı öncesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı sonrası dönem olarak ele alınacaktır.

2.3.1. Osmanlı Devleti Dönemi Maliye Teşkilatı

Osmanlı Devleti maliye teşkilatının yapısı dönemsel olarak Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası şeklinde ayrıma tabi tutularak incelenecektir. Hazine yapısı ve bütçeye ayrı ayrı değinilecektir.

2.3.1.1. Tanzimat Öncesi Maliye Teşkilatı, Hazine Yapısı ve Bütçe

Geniş bir coğrafyaya yayılan Osmanlı Devleti kuruluş döneminden itibaren mali işlere önem vermiştir. Sürekli bir değişim içerisinde olan maliye teşkilatlanması bu kısımda ele alınacaktır.

2.3.1.1.1. Tanzimat Öncesi Maliye Teşkilatı

Osmanlı Devleti'nin maliye teşkilatı üzerinde Bizans, Abbasi, İran ve İlhanlı etkileri olup, maliye teşkilatı bünyesi hakkındaki ilk belirtilere Yıldırım Bayezid dönemimde rastlanmaktadır. Bayezid döneminden önce vergi işleri ve mali işlemlerin nasıl yürütüldüğü yeterince açık değildir (Ortaylı, 2017: 223).

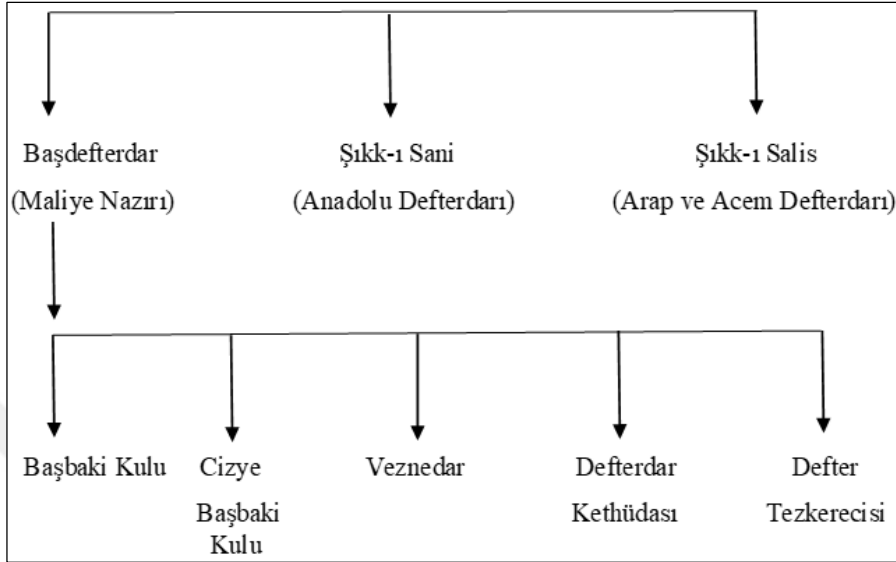
Osmanlı Devleti'nin merkez teşkilatında yer alan maliye birimi Bab-ı Defteri olup, bu teşkilat devletin hemen hemen tüm mali işlemlerinin yürütüldüğü yerdi. Bab-ı Defteri'nin en üst makamı başdeftardardı ve başdeftardar bugünkü anlamıyla Maliye Bakanı olarak görev yapmaktaydı (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 3-4). Mali yargının da başı olan başdeftardarın görev ve yetkileri ilk kez Kanunname-i Al-i Osmanlı yani Fatih Kanunnamesi'nde açıklanmıştır. Buna göre bu makamın görev ve yetkileri şu şekilde özetlenebilir (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 4,9):

- Başdeftardar devletin maliye vekilidir, sadrazam bu konuda sadece denetçidir.
- Mali konularda özel divan karar, mali davaları dinler ve gerekirse padişah adına hüküm verir.
- Hazinesinin hesaplarını tutar, sadrazamın onayı ile hazine adına ödemeler yapar.
- Asker ocakları maaşlarının zamanında verilmesini sağlar.
- Padişahın özel gelir kaynaklarını kontrol eder.
- Devlet adına yapılacak alımların usulüne uygun yapılmasını sağlar.
- Savaşta ordu ile beraber savaş alanına gider.

II. Murad döneminde devletin gelir ve giderlerinin tespiti ve toplanmasıyla ilgilenen; merkezde bir defterdar, eyaletlerde de onun adına iş gören bürolar vardı (Ortaylı, 2017: 223). Sınırlar genişledikçe II. Bayezid döneminde merkezdeki defterdar sayısı Rumeli Defterdarı ve Anadolu Defterdarı olmak üzere ikiye çıkarıldı (Öner, 2005: 188). Yavuz Sultan Selim'in Suriye'yi fethetmesiyle, o bölgenin mali işlerini yürütmek üzere merkezi Halep'te olan Arap ve Acem Defterdarlığı kuruldu. Kanuni Sultan Süleyman döneminde ise Tuna ve Macaristan Defterdarlığı (Tuna Yalılar Defterdarlığı) kuruldu. Tuna ve Macaristan Defterdarlığı 17. yy.'da lağvedildi (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 6; Ortaylı, 2017: 224). Rumeli Defterdarı yerine şikk-ı evvel, Anadolu Defterdarlığı yerine şikk-ı sani ve Arap ve Acem Defterdarlığı yerine şikk-ı salis deyimini kullanılmıştır. Rumeli Defterdarı aynı zamanda başdeftardardı, bu unvanla Divan'a girerdi. Bu üçlü

sistem III. Selim zamanına kadar devam etmiştir (Ortaylı, 2017: 224). Osmanlı Devleti Maliye Teşkilatı Şekil 9’da gösterilmektedir.

Şekil 9: Osmanlı Devleti Maliye Teşkilatı



Kaynak: Ortaylı, 2017: 225

Osmanlı maliye teşkilatında, Başdeftardara bağlı önemli memuriyetler bulunmaktadır. Buna göre bu memuriyetlerin görevleri şunlardır (Ortaylı, 2017: 225):

Başbaki Kulu: Vergileri tanzim eden memurdur.

Cizye Başbaki Kulu: Hristiyanlardan alınan şer’i vergi niteliğindeki cizye vergisini toplayan ve bu vergi kaynağının ihalesini tanzim eden, yani cizyeyi mukataaya veren memurdur.

Veznedar: Sikke basımı ve rayicinin tespiti ile uğraşan memurdur.

Defterdar Kethüdası: Maliyeye ait bütün defterlerin tutulmasıyla uğraşan memurdur.

Defter Tezkerecisi: Devlet hazinesine giren çıkan meblağı başdeftardara rapor eden memurdur.

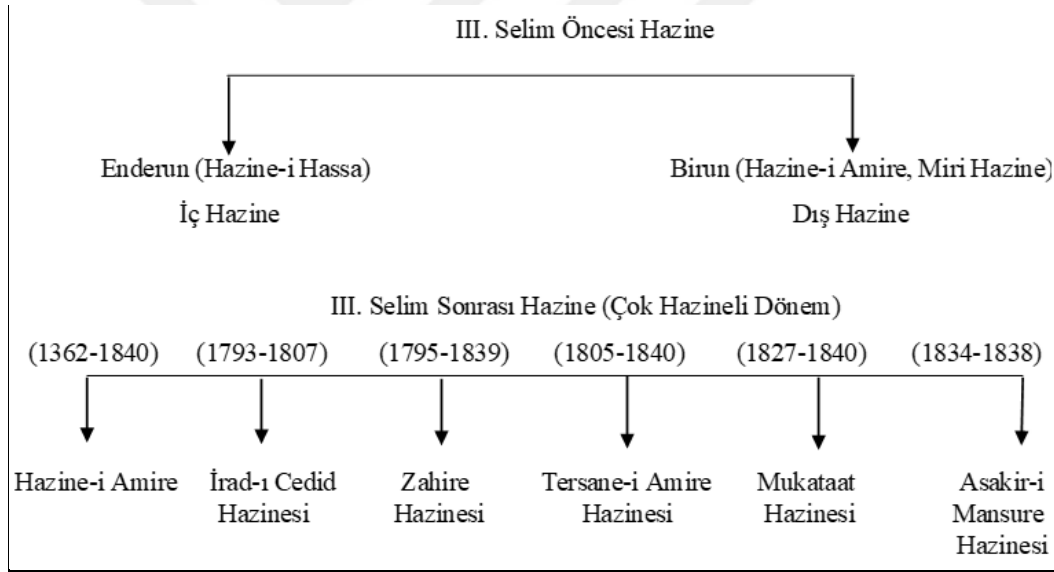
Osmanlı Devleti’nin kuruluş yıllarında vergilerin tahsili tımar sistemine göre yapılmaktaydı. 16. yy.’ın ortalarından itibaren tımar sisteminin bozulmasıyla birlikte bu tahsil usulü terk edilmiş, yerini iltizam yöntemi almıştır (Aktan, 1991: 74). İltizam yöntemi, açık arttırma ile belirlenmekte olup, devlete en yüksek vergi gelirini toplama taahhüdü veren kişinin vergi tahsilini üstlenmesidir. İltizam yönteminin 17. yy.’dan itibaren genişlemesiyle mültezimler daha fazla vergi tahsil edebilmek için halka baskı yapmışlardır. 18. yy.’ın ikinci yarısından itibaren vergi tahsilini halk tarafından seçilen “ayan” adı verilen kişiler yapmaya başlamıştır. Ayanlar, önceleri mültezimlere karşı halkı korumuş olsalar da, daha sonra mültezimlerle uzlaşarak iltizam almaya başlamışlar ve güçlenmişlerdir (Öncel vd., 2014: 8-9).

Osmanlı Devleti'nin merkez maliyesini, defterdarlığın üstlendiği görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş olan birçok kalem (büro) oluştuyordu (Giray, 2014: 160). Bu kalemlerin bir kısmı defterdara, bir kısmı Hazineye bağlıydı. Her kalemin memur sayısı, iş hacmi ve önemine göre farklılık göstermekteydi ve kalemlerdeki memurlar kendi konularında uzmanlaşmışlardı. Her kalemin başında bir “efendi” ve bunun bir kademe altında “hace”ler bulunurdu. Kalemlerde ayrıca halifeler, ketebeler, şakirdler, kesedar ve odacılar görev yapardı (Öner, 2005: 190). Bu bağlamda, vergi yönetiminde iş bölümü ve uzmanlaşma bakımından Osmanlı Devleti'nin mali teşkilatının gelişmiş olduğu söylenebilir.

2.3.1.1.2. Tanzimat Öncesi Hazine Yapısı

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat öncesi iç ve dış hazine olmak üzere iki tür hazine bulunmaktadır. Şekil 10'da, Osmanlı Devleti'nde Tanzimat öncesi hazine yapısı gösterilmektedir.

Şekil 10: Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Öncesi Hazine Yapısı



Kaynak: Öner, 2005: 172

Şekil 10'da gösterildiği gibi, Osmanlı Devleti'ndeki Tanzimat öncesi hazine yapısı, III. Selim öncesi ve III. Selim sonrası olmak üzere iki dönem olarak incelenecektir.

2.3.1.1.2.1. III. Selim Öncesi Hazine

III. Selim öncesi hazine İç Hazine ve Dış Hazine olarak iki kısımda incelenebilir. III. Selim sonrası ise çok hazineli döneme geçilmiştir.

2.3.1.1.2.1.1. İç Hazine (Enderun, Hazine-i Hassa)

Osmanlı Devleti'nde mutlak hükümdarlık rejimine tabi Batılı toplumlara benzer olarak padişahın kendi hazinesi vardı ve bu hazineye iç hazine denirdi (Giray, 2014: 154). İç hazinenin başlıca gelir kaynakları bazı has, mukataa ve vakıf gelirleri, Mısır irsaliyesi, darphane gelirleri, çeşitli hediye ve müsaderelerden elde edilen gelirler olup, dış hazinenin gelir fazlası iç hazineye aktarılırdı (Tabakoğlu, 2015: 282). Tersine gerektiğinde padişahın izni ile iç hazineden de dış hazineye kredi veya karşılıksız olarak gelir aktarılabilirdi (Giray, 2014: 154). İç hazinenin giderleri, harem aylıkları, çeşitli ihsan, bahşiş ve sadakalar, fitreler, surreler⁹ ve yabancı devlet hükümdarları başta olmak üzere çeşitli kişilere verilen hediyelerdir. İç hazine, padişah adına “Hazine Vekili” adı verilen ak hadım ağalarından biri tarafından yönetilirdi (Öner, 2005: 177-178).

İç hazinenin, padişahın özel harcamalarına yönelik bir nevi örtülü ödenek olma ve politik ve mali konjonktüre bağlı olarak dış hazineye destek sağlama şeklinde iki önemli görevi bulunmaktaydı (Öner, 2005: 177).

Her yıl Mısır'dan gönderilen Mısır'ın yıllık vergisi (Mısır İrsaliyesi) iç hazinenin ağırlıklı gelir kaynağı olmuştur (Öner, 2005: 177). İç hazine özellikle Fatih Sultan Mehmet ve I. Mahmut dönemlerinde oldukça büyümüştür (Giray, 2014: 155).

2.3.1.1.2.1.2. Dış Hazine (Birun, Hazine-i Amire, Miri Hazine)

Osmanlı Devleti'nde hazine denilince merkezi devlet hazinesi, yani Hazine-i Amire anlaşılmakta olup, ilk hazine I. Murad döneminde vezir Çandarlı Kara Halil Hayreddin ve ulemadan Kara Rüstem tarafından kurulmuş ve 1793 yılına yani III. Selim zamanına kadar sadece bu hazine mevcut olmuştur (Öner, 2005: 170). Hazine-i Amire'nin yöneticisi Başdefterdar (Şıkk-ı Evvel) idi (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 35).

Dış hazine, Ruznamçe kalemi tarafından kayıtları tutulan, yönetim sorumluluğu sadrazamın ve defterdarın üzerinde olan devlet hazinesidir. Ruznamçeye dış hazinenin bütün gelir, gider ve mahsupları türlerine göre tasnif edilmeden günü gününe kaydolunmaktaydı (Tabakoğlu, 2015: 281).

Dış hazinenin gelirleri; cizye, ağnam resmi, haraç, pençik vergisi, maadin resmi, tekalif-i örfiye, gümrük resmi, mukataa ve iltizam gelirleri, ihtisab resmi (1855'e kadar) ve salyaneli eyalet gelir fazlalarıydı. Giderleri ise, askeri harcamalar, personel harcamaları ve genel kamu hizmetlerine yönelik harcamalardı (Öner, 2005: 172).

⁹ Surre, para kesesi anlamına gelen Arapça bir kelimedir. Osmanlı Hükümeti tarafından her sene Hac mevsiminde Haremeyn (Mekke ve Medine) ahalisine gönderilen para hakkında bu tabir kullanılırdı (Pakalın, 1993: 280).

2.3.1.1.2.2. III. Selim Sonrası Hazine (Çok Hazine Dönem)

Hazine-i Amire 1793 yılına kadar Osmanlı Devleti'nde tek dış hazine olarak görev yapmış olup, İrad-ı Cedid Hazinesi'nin kuruluşuyla Osmanlı Devleti'nde tek hazine ve defterdar düzeni sona ererek, çoklu hazine ve defterdarlıklar dönemine geçilmiştir (Tabakoğlu, 2016: 276).

Kurulan ilk müstakil hazine İrad-ı Cedid Hazinesi (1793) olmakla beraber, bunu yine III. Selim döneminde kurulan Zahir Hazinesi (1795) ve Tersane-i Amire Hazinesi (1805) izledi ve her birinin başına bir defterdar getirildi. Böylece hazine ve defterdarlık sayısı dörde çıkmış oldu (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 35). Anadolu Defterdarı (Şıkk-ı Sani) İrad-ı Cedid Hazinesi'nin yöneticisi, Arap ve Acem Defterdarı (Şıkk-ı Salis) Tersane-i Amire Hazinesi'nin yöneticisi oldu. Böylece bu defterdarlıklar önemsiz bir unvan olmaktan kurtarıldılar. Zahir Hazinesi'nin yöneticisi ise Şıkk-ı Rabi Defterdarı olarak anıldı (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 35). Başka hazinelerin ortaya çıkışı, doğal olarak Hazine-i Amire'nin eski önemini azaltmış hatta bu hazinenin birtakım gelirleri ile bazı görevleri de yeni hazinelere aktarılmıştır (Tabakoğlu, 2016: 621).

İrad-ı Cedid Hazinesi, Nizam-ı Cedid ordusunun giderlerini karşılamak amacıyla kurulmuş olup III. Selim, Kabakçı Mustafa isyanı sonucunda tahttan indirilince bu iki kuruluş da lağvedilmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 36-37).

Zahir Hazinesi, İstanbul'un iâşe sorununa çözüm getirmek amacıyla kurulmuş olup, diğer hazinelerden farklı olarak döner sermaye şeklinde örgütlenmişti. Çeşitli değişikliklere rağmen Tanzimat'a kadar devam etmiştir (Giray, 2014: 156; T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 37; Öner, 2005: 180-181).

Tersane-i Amire Hazinesi, Hazine-i Amire'nin karşıladığı tersane ve donanma giderlerinin zamanla sorun haline gelmesinden ötürü, bu giderleri karşılamak amacıyla kurulan müstakil bir hazinedir (Öner, 2005: 183). Tersane-i Amire Hazinesi, kısa süreli de olsa başarı sağlamıştır ancak Mansure Hazinesinin kurulması ve daha sonra da Tanzimatla birlikte Maliye Hazinesinin ortaya çıkması bu hazinenin işlevselliğini yitirip ortadan kalkmasına sebep olmuştur (Tabakoğlu, 2016: 636).

Mukataat Hazinesi, Asakir-i Mansure ordusunun gelir ve giderlerini idare etmek amacıyla Hazine-i Amire'ye bağlı olarak oluşturulmuş, daha sonra da bu hazine büyüyünce Hazine-i Amire'nin ve başdefterdarın yönetiminden ayrılarak 1827'de Mukataat Nezareti olarak müstakil bir hazine haline gelmiştir ve bu hazine Tanzimat ile birlikte kaldırılmıştır (Öner, 2005:184-185; T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 38-39).

1834 yılında Mukataat Nezareti Defterdarlığa dönüştürülerek Mukataat Hazinesi yerine “Asakir-i Mansure-i Muhammediye Hazinesi Defterdarı” deyiminin kullanılacağı ilan edilmiştir. Mansure Hazinesi 3,5 yıl statüsünü devam ettirmiş ve sonrasında Defterdarlık lağvedilmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 39).

II. Mahmut döneminde ise Mukataat Hazinesi ve Mansure Hazinesi yanında Redif Hazinesi ve Darphane Hazineleleri oluşturuldu, ancak bunların hepsi aynı anda birarada olan kurumlar değildi, birinin ortaya çıkması diğerinin çekilmesini gerektirirdi (Giray, 2014: 156). Bu hazineler de zamanla kaldırılmış, 1840 yılında Maliye Nezareti’nin kurulmasıyla tek hazine sistemine geçilmiştir.

2.3.1.1.3. Tanzimat Öncesi Bütçe

Tanzimat’a kadar Osmanlı Devleti’nde modern anlamda bir bütçeden söz edilememekle beraber, hazinenin gelir ve giderlerini gösteren muhtasar (özet) tablolar son envanter veya kesin hesap niteliğindedir (Sahillioğlu, 1967: 79-80). Osmanlı Devleti’nde ilk bütçenin 17. yy.’da yapıldığı ileri sürülmektedir ancak arşivlerde en eski bütçe kayıtlarının 16. yy.’a uzandığı görülmektedir (Ortaylı, 2017: 228). Osmanlı Devleti’nde, Tanzimat öncesi gelir ve giderlerin net tutarları kaydedilip yıllık dengeliği sağlamaya yönelik çeşitli cetveller hazırlanmıştır. Bunlar (Giray, 2014: 146):

- I. Ahmet (1603-1617) döneminde 1609 yılında, Ayni Ali Efendi tarafından hükümet merkezinin gelir cetvelleri hazırlanmıştır.
- II. Mehmet döneminde 1652 yılında, Sadrazam Tarhoncu Ahmet Paşa tarafından “Tarhoncu Layihası” diye bilinen gelir-gider hesaplarını gösteren cetveller hazırlanmıştır. Bu dönemde devletin gelirleri giderlerinden çok eksik olunca, Tarhoncu Ahmet Paşa devletin mali durumunu öğrenmek üzere on yıllık defterleri incelemiştir.
- 1660 yılında devletin gelir ve giderlerinde denge sağlamak amacıyla Eyyubi Efendi tarafından, “Eyyübi Efendi Cetveli” hazırlanmıştır.

Tanzimat öncesi Osmanlı bütçelerinin özellikleri genel olarak şunlardır:

- Bütçeler, önerileri içeren bir bütçe kanunu şeklinde olmayıp, yaşanmış bir yıla ait yıllık özet gelir ve gider hesaplarını gösteren “kesin hesap cetveli” niteliği taşımaktadır (Öner, 2005: 121).
- Bütçe olarak anılan bu belgeler, bütçenin genellik ilkesine uygun düşmemektedir. Mevcut bütçeler bütün gelir ve gider kalemlerini içermemekte, sadece merkezi idarenin belirli gelir ve gider kalemlerini ele almaktadır (Öner, 2009: 10). Bununla birlikte devlet gelir ve giderlerinin yarıdan fazlası bütçeye dahil olmadan gerçekleşmektedir (Öner, 2005: 216).

- Osmanlı Devleti’nde güneş yılı gelir bütçesi, ay yılı ise gider bütçesi yapılırken kullanılmıştır. Güneş yılı 365, ay yılı ise 354 gündür. Arada 11 günlük bir fark vardır. Bu fark 33 ay yılında 1 yıla ulaşmakta ve buna “sıvış yılı” denmektedir (Tabakoğlu, 2016: 500-502). Böylece 32 yıllık geliri 33 yıllık gider yılına dağıtma gereksinimi doğmuş olup, sıvış yılı zaman zaman buhranlara sebep olmuştur.
- Bütçe giderlerinin en önemli kalemini savunma giderleri oluşturmakta, hatta bu giderler toplam bütçe giderlerinin yarısını aşmakta ve bazı yıllar 2/3’üne ulaşmaktadır (Öner, 2009: 14).

Tanzimat öncesi dönemde, bugünkü anlamda bir bütçeden ziyade gelir-gider cetvellerinin varlığından söz edilebilir. Tanzimat sonrası ise, bütçe ile ilgili düzenlemelerin olduğu önemli bir dönem olup, aşağıda incelenecektir.

2.3.1.2. Tanzimat Sonrası Maliye Teşkilatı, Hazine Yapısı ve Bütçe

Maliye teşkilatı açısından Tanzimat sonrası, ilk Maliye Nezareti’nin kurulduğu dönem olduğundan oldukça önemlidir. Bu kısımda, Cumhuriyet dönemine kadar olan maliye teşkilatlanması, hazine yapısı ve bütçe incelenecektir.

2.3.1.2.1. Tanzimat Sonrası Maliye Teşkilatı

Tanzimat dönemi, mali merkeziyetçilik doğrultusunda bilinçli ve önemli teşebbüslerin yapıldığı bir tarihi dönemdir (Research Centre for Islamic History Art and Culture [IRCICA], 1994: 290). Zaman zaman reform çabaları kesintiye uğrasa ve amaçlanan düzeyde mali merkeziyetçi teşkilatlanma gerçekleşemese de Tanzimat dönemi maliye alanında ileri adımların atıldığı bir dönem olmuştur.

İlk Maliye Nezareti Teşkilatı 1837 yılında kurulmuş olup, Abdurrahman Nafiz Paşa da vezirlik rütbesi ile ilk Maliye Nazırı olmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 43). Aynı zamanda Maliye Nazırı unvanının ihdası sırasında, Maliye Müsteşarlığı da ihdas olunmuş olup bu göreve Hüseyin Hüsnü Efendi (Köse) getirilmiştir (Öner, 2005: 240). Ancak Maliye Nezaretinin ve Maliye Müsteşarlığı’nın bu statüsü uzun olmamış, 1839 yılında Hazine-i Amire Defterdarlığı ve Mukataat Hazinesi Defterdarlığı olarak ikiye ayrılarak tekrar Defterdarlıklar haline gelmiştir. Buna rağmen 1841 yılında bu iki hazine birleştirilerek Umur-ı Maliye Nezareti yeniden kurulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 44; Öner, 2005: 240). Defterdarlığın yerine Maliye Nezareti kurulmasının iki temel amacı vardır (IRCICA, 1994: 291):

- Belirli devlet masraflarına karşılık olarak kurulan belirli hazinelerden oluşan çokluğu ortadan kaldırmak, gelir ve giderleri mümkün olduğu kadar tek hazinede toplamak.
- Taşrada vergi tarh, tevzi ve tahsilini tek elden kontrol etmek, yolsuzluğu ve zulmü önlemek ve geliri arttırmak.

Tanzimat döneminde sekiz muhasebe ve sekiz kalem olmak üzere Maliye Nezareti teşkilatlanmıştır. Bunlar (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 44):

- Muhasebat: Maliye Muhasebesi, Sergi Muhasebesi, Ceride Muhasebesi, Esham Muhasebesi, Mukataat Muhasebesi, Evkaf Muhasebesi, Zecriye Muhasebesi ve Haremeyn Muhasebesi,
- Aklam: Maliye Mektubi Kalemi, Evamir Mektubi Kalemi, Ebniye-i Hassa Kalemi, Feshane Kalemi, Cizye Kalemi, Zahir Kalemi, Anbar Kalemi ve Derya Kalemi.

Muhasebat bölümünde yer alan Maliye Muhasebesi, Tanzimat öncesi dönemde yer alan Başmuhasebe Kalemi yerine kurulmuş olan bir birimdir. 1840 yılında “Varidat Muhasebesi” ve “Masarifat Muhasebesi” olarak ikiye ayrılmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 44). Varidat Muhasebesi bugünkü teşkilattaki Gelir İdaresi Başkanlığı’nın başlangıcı olarak kabul edilebilir.

Tanzimat Fermanı ile vergi tahsilatında benimsenen iltizam yöntemi kaldırılmak istenmiştir. 1840-1842 yılları arasında iltizam yöntemine son verilerek verginin tahsili “muhasıllar” aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Muhasıllık kurumu, iltizam ve daha sonra uygulanan malikane sisteminin bozulmasıyla devletin artan giderlerini mevcut gelirleriyle karşılayamaması sebebiyle yeni bir mali sistem arayışı yüzünden ortaya çıkmıştır (Efe, 2010: 62-63). Bununla beraber “muhasıllık meclisleri”, ayanların etkisiz hale getirilmesine paralel olarak mali, idari, adli ve güvenlik yetkilerine haiz olarak oluşturulmuştur (Efe, 2010: 77,81). Ancak devletin taşra idaresindeki gücünün sınırlılığı ve muhasıllara koşulları belirlenmeden harcama yetkisinin tanınması muhasıllık kurumunun başarısız olmasına yol açmış ve kurum kaldırılmıştır (Efe, 2010: 88-89). Böylece iltizam yöntemine tekrar dönmüştür.

Maliyenin taşra teşkilatı ise, 21 Ocak 1871 tarihinde çıkarılan “İdare-i Umumiye-i Vilayat Nizamnamesi” ile devletin mülki idare bakımından vilayetlere, sancaklara (liva), kazalara ve mahallelere bölünmesiyle oluşturulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 46). Vilayetlerde valilere bağlı defterdarlar, sancaklarda mutasarrıflara bağlı muhasebeciler, kazalarda kaymakamlara bağlı malmüdürlükleri mali işlerden sorumlu tutulmuştur. Mahalle ve köylerde ise muhtar iltizam haricindeki vergileri tahsil edip kaza malsandığı veznesine yatırmakla yükümlü kılınmıştır (Öner, 2005: 280).

İlk Maliye Nezareti Teşkilatı 1880 yılındaki Nizamname ile kurulan teşkilata kadar ufak değişikliklerle devam etmiştir. II. Abdülhamit'in 1876 yılında I. Meşrutiyet'i ilan etmesiyle birlikte ilk Türk Anayasası olan Kanun-i Esasi yürürlüğe girmiştir. Kanun-i Esasi ile birlikte maliye teşkilatında da değişikliğe gidilmiştir. Maliye Nezareti, "Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezâifini Şamil Nizamname" ile amirleri Maliye Nazırına bağlı olan "Heyet-i Merkeziye" ve "Heyet-i Mülhaka" olarak iki kısma ayrılmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 47). Heyet-i Merkeziye; Maliye Müsteşarlığı, Heyet-i Teftişîye, Varidat İdare-i Umumiyesi, Masarifât İdare-i Umumiyesi, Düyun-u Umumiye İdaresi, Maliye Mektupçuluğu, Sandık Emaneti, Evrak Müdüriyeti, Tercüme ve Teçhizat-ı Ecnebiye Müdüriyeti ve Muhasebat-ı Atika Muhasebeciliği şeklindeki dairelerden oluşmuştur. Heyet-i Mülhaka ise, Devair-i Aliye Varidat Memurini, Emanet-i Mahsus Memurini, Vilayet Maliye Müdüriyetleri, Mal müdürlükleri ve Sandık Emanetleri dairelerinden oluşmaktaydı (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 102).

1880 Maliye Teşkilatı, yapılan bazı münferit değişiklikler dışında, II. Meşrutiyet'e kadar yalnızca bir defa 1888-1889 yılında önemli bir değişikliğe uğramıştır (Öner, 2005: 380). Maliye Nezareti'nin yeni teşkilatı; Maliye Müsteşarlığı, Heyet-i Teftişîye, Muhasebe-i Umumiye-i Maliye¹⁰, Muhasebe-i Merkeziye, Aşar ve Rûsumat İdaresi, Düyun-u Umumiye İdaresi, Beytülmal İdaresi, Maatahrir Vergi İdaresi, Sandık Emaneti, Orman ve Maadin İdaresi, Muhasebat-ı Atika, Tasfiye-i Düyun Komisyonu ve Hukuk Müşavirliği idarelerinden oluşmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 104).

1908'de II. Meşrutiyet'in ilanı üzerine daire ve nezaretlerde temizlik ve tensikat (azaltma) yoluna gidilmiştir. Bu sebeple lüzumsuz görülen memurlar kadro harici bırakılmış ve Ziya Paşa'nın Maliye Nazırlığı sırasında yeni bir Maliye Teşkilatı oluşturulmuş ancak bu değişiklikler işleri aksatıp şikayetlere yol açmıştır (Öner, 2005: 383-384). Cavit Bey'in Maliye Nazırlığı sırasında ise tekrar memur sayısında tensikat yapılmış ve Maliye Müşaviri Fransız Mösyö Loran'ın raporu üzerine görüşülerek yeni bir Maliye Teşkilatı oluşturulmuştur (Öner, 2005: 384). Bu teşkilat; Müsteşarlık, Kalem-i Mahsus Müdürlüğü, Muhasebe-i Umumiye Müdürlüğü, Muamelat-ı Nakdiye Müdürlüğü, Varidat Umum Müdürlüğü, Teftiş Heyeti Müdürlüğü, Emlak-ı Emiriye Müdürlüğü, Vezne Müdürlüğü, Memurin ve Levazım Müdürlüğü, Muhasssat-ı Zatiye Müdürlüğü birimlerinden oluşmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 106).

2.3.1.2.2. Tanzimat Sonrası Hazine Yapısı

Çoklu hazine dönemi, devletin yıllık gelir ve giderleri rahatlıkla izleyememesi, hazineler arası gelir-gider aktarmalarının hesaplarda karışıklıklar oluşturmaları gibi sebeplerle temel mantığını

¹⁰ 1880 yılı Maliye Nezareti Teşkilatı'ndaki, Varidat-ı İdare-i Umumiyesi ile Masarifât İdare-i Umumiyesi birleştirilerek kurulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 59).

kaybederek, maliyeyi olumsuz yönde etkilemeye başlamıştır (Tabakoğlu, 2016: 679). Tanzimatın getirdiği yeniliklerle birlikte, 1840 yılında mevcut hazinelerin tümü birleştirilip, “Hazine-i Celile-i Maliye” adlı yeni bir hazine oluşturulmuştur. Böylece çoklu hazine dönemi sona ermiştir. 1863 yılında Maliye Nezareti bünyesinde Hazine-i Vezne’nin kurulmasıyla Hazine’nin bugünkü temeli atılmıştır (<https://www.hazine.gov.tr/>).

2.3.1.2.3. Tanzimat Sonrası Bütçe Düzenlemeleri

Tanzimat döneminde, ilk bütçe benzeri veriler 1840-1841 mali yılına ait olup, bu veriler devletin toplam gelir ve giderleriyle ilgili bir ön tahmin niteliğindedir ve bütçe taslağı olarak değerlendirilebilir (Tabakoğlu, 2016: 699). 1845 yılında ise, bütçe çerçevesinde öngörülen gelirlerin toplanmasına ve belirlenen tahsisatlara göre harcamaların yapılmasına yetkili makamlarca önceden tasdik yolu ile izin veren bir belge anlamında bütçelerin hazırlanması için gerekli yasal çerçeve oluşturulmuştur. Ayrıca, bütçelerin egzersiz usulüne göre düzenlenmesi kararlaştırılmıştır (Güran, 1998: 80).

İlk bütçe nizamnamesi, 1855 yılında gerçekleşmiş olup, devletin bütün gelir ve giderlerinin “Muvazene Defteri” adındaki bir belge içinde toplanması esası kabul edilmiştir (Giray, 2014: 148). 1874 yılında ise yeni bir bütçe nizamnamesi çıkarılmış olup bu nizamname ilk örneğine benzer olmasına rağmen geliştirilmiş ve daha çok uygulama üzerinde durulmuştur (Çakır, 2001: 61). 1874’te hazırlanan nizamnamenin, 1855’te hazırlanan nizamnameden en önemli farkı bütçe tasarısının hükümete sunulduktan sonra oluşturulan bütçe komisyonunda incelenecek olmasıdır (Giray, 2014: 150). İlgili Komisyon padişah tarafından atanmakta, İstanbul’daki bankaların ve mali kuruluşların temsilcileri bulunmakta yani devlet bütçesi etki sahibi yabancılar tarafından hazırlanmaktaydı. Bu dönemde hazırlanan bütçelere siyasi ve hukuki anlamda bütçe denilemeyeceği gibi teknik anlamda da bütçe niteliği taşıdığı söylenememektedir (Ataç vd., 2004: 7).

Osmanlı Devleti’nde bütçe hakkı ilk kez 1876’da “Kanun-i Esasi” ile tanınmıştır. Kanun-i Esasi, bütçe hakkını Mebusan Meclisi ile Ayan Meclisi’nden kurulu Meclis-i Umumiye’ye vermiştir (Şahin, 2013: 862). Kanun-i Esasi ile birlikte vergilemede kanunilik, istisnai halleri olsa da genellik, adalet ve eşitlik ilkeleri, bütçenin yıllık olma ilkesi ve gelir-giderlerin bölümler itibarıyla onaylanması ilkesi yer almıştır. Ayrıca “Divan-ı Muhasebat”ın (bugünkü Sayıştay) kuruluşuna yönelik maddeler de Kanun-i Esasi ile kabul edilmiştir (Çiçek ve Dikmen, 2015: 92-94). Bütçe hakkı hukuken 1876’da elde edilmesine rağmen, Osmanlı-Rus savaşının gerekçe gösterilerek meclisin tatil edilmesi ve anayasanın askıya alınması sebebiyle uygulanma süreci uzun bir süre gecikmiştir (Şahin, 2013: 863).

II. Meşrutiyet’in ilanıyla, ilk modern bütçe olan 1909 bütçesi kabul edilmiştir. 1909 bütçesiyle önümüzdeki dönemlerde de sürececek genellik ve birlik prensiplerine uygun olarak bütçeler

hazırlanmaya başlanmıştır. 1911 yılında “Usul-i Muhasebe-i Umumiye Kanunu” ile kamu mali yönetimine dair ilk temeller atılmıştır (Öner, 2009: 38-42). Osmanlı Devleti’nin son bütçesi 1918 bütçesi olmuştur ve İmparatorluğun sona ermesine kadar yıllık devlet bütçeleri düzenlenememiş ve ilan edilememiştir (Öner, 2009: 45).

2.3.2. Cumhuriyet Dönemi Maliye Teşkilatı ve Gelir İdaresi Hizmetleri

Türkiye’nin ilk maliye teşkilatlanması ve gelir idaresi yapılanması değişiklikleriyle birlikte ele alınacaktır. Günümüz Gelir İdaresi Başkanlığı ise teşkilat, yetki, görev ve sorumlulukları ile incelenecektir.

2.3.2.1. Cumhuriyet Dönemi Maliye Teşkilatı

23 Nisan 1920’de kurulan TBMM Hükümeti, maliye, gümrükler ve tapu ile görevli “Maliye Vekaleti”ni kurmuştur (<http://www.maliye.gov.tr/>). Cumhuriyet’in ilanına kadar olan süreçte, olağanüstü savaş koşulları sebebiyle Maliye Vekaleti, kendi merkez ve taşra teşkilatlanmasını oluşturamamış, geçmiş dönemden devralınan mali yapıyı değerlendirmek suretiyle mali otorite kurmaya çalışmıştır. Cumhuriyet’in ilanından sonra ise 1924 Anayasası’nın açık hükmüne rağmen 1927 yılına kadar Maliye Bakanlığı’nın gerek merkez gerekse taşra teşkilatının düzenlenmesine yönelik yasalar çıkarılamamıştır (Temel, 2016: 149-151). 1927’deki Maliye Bakanlığı Teşkilatlanmasına ilişkin düzenleme ise 1927 yılı Bütçe Kanunu Eki’nde yer almıştır. Maliye Bakanlığı ve diğer bakanlıkların teşkilat düzenlemesine ilişkin ilk kanuni düzenleme 18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı “Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun”la yapılmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 86). 1452 sayılı Kanunun getirdiği bariz değişiklik 1928 yılında gerçekleştirilen Harf Devrimi dolayısıyla merkez ve taşra teşkilatı birimlerinin isimlerinin yeni Türk Alfabesine uygun hale getirilmiş olmasıdır (Temel, 2016: 174).

1932 yılında 1989 sayılı Kanunla gümrükler ve inhisarlar (tekeller) işleri Maliye Bakanlığı’ndan ayrılarak “Gümrük ve İnhisarlar Vekaleti” adıyla yeni bir Bakanlığa devredilmiştir.

1933 yılında 2265 sayılı Kanunla vergi gelirlerinin 1/3’ünün elde edildiği İstanbul ilinde ayrı bir Maliye Teşkilatı kurulmuştur. İstanbul ilinin çeşitli semtlerinde ayrı ayrı varidat tahakkuk ve varidat tahsil birimleri açılmıştır (Öner, 2005: 493).

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı teşkilat ve görevleri ilk defa ayrı bir kanun ile düzenlenmiştir. 2996 sayılı Kanun 1942, 1943, 1945, 1946, 1951 ve 1969 yıllarında yapılan bazı değişiklikler dışında 1983 yılına kadar geçerliliğini sürdürmüştür (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 86-87).

13.12.1983 tarih ve 178 sayılı KHK (Kanun Hükmünde Kararname) ile Maliye Bakanlığı teşkilatlanmasında yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Gümrük idaresi Maliye Bakanlığı'na bağlanarak bakanlığın adı "Maliye ve Gümrük Bakanlığı"na dönüştürülmüştür. Bu beraberlik 1993'e kadar sürmüş, 1993'te 484 sayılı KHK ile birimler "Maliye Bakanlığı" ve "Gümrük Müsteşarlığı" olarak iki ayrı şekilde örgütlenmişlerdir. 03.06.2011 tarih ve 640 sayılı KHK ile Gümrük Müsteşarlığı kaldırılarak, gümrük işlemleri kurulan "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı" bünyesine alınmıştır. 09.07.2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile, "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı" ile "Ekonomi Bakanlığı", "Ticaret Bakanlığı" adıyla birleştirilerek günümüzdeki yapısına kavuşmuştur.

13.12.1983 tarih ve 188 sayılı KHK ile hazine işlemlerinin yürütülmesi Maliye Bakanlığı'ndan alınmış, Başbakanlığa bağlı "Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı" kurularak görev bu kuruma devredilmiştir. 1993 yılında teşkilatlanmadan "Dış Ticaret Müsteşarlığı" ayrılarak, "Hazine Müsteşarlığı" oluşturulmuştur. 09.07.2018 tarih ve 703 sayılı KHK ile "Hazine Müsteşarlığı" kaldırılarak, hazine işlemlerinden sorumlu birim "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olmuştur. İlgili KHK, 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"yi kaldırmıştır. 10.07.2018 tarihindeki "1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"nde "Hazine ve Maliye Bakanlığı"nın görev ve yetkileri, merkez ve taşra teşkilatı ve hizmet birimleri düzenlenmiş; 18.04.2020 tarihli "60 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi"ndeki düzenlemeler ile de son halini almıştır.

2.3.2.2. Cumhuriyet Dönemi Gelir İdaresi Hizmetleri

Osmanlı döneminde 1880 tarihli Nizamname ile kurulan "Varidat İdare-i Umumiyesi", 18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı Kanun ile "Varidat Umum Müdürlüğü" adını almıştır. Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı ve görevlerinin ilk defa ayrı bir kanun ile düzenlendiği 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun'da, "Varidat Umum Müdürlüğü"ne gelir bütçesi ve gelir kanunlarını hazırlama, yorumlama ve uygulama görevlerinin yanı sıra, vilayetler gelir teşkilatının faaliyetlerini düzenleme, istatistiki verileri toplama ve yerel idarelerin gelir işlerinin devlet gelirleriyle ilişkisi ve uyumunu sağlama görevleri de verilmiştir (Öner, 2005: 527-528). Aynı kanunda, daha önce devlet alacaklarına ilişkin istatistikleri toplama amacıyla 1927 yılı bütçe ekine dayalı olarak kurulan "İstatistik Müdüriyeti", devlet alacaklarının tahsili görevini de yapmak amacıyla "Tahsilat Müdürlüğü"ne dönüştürülmüştür (T.C. Maliye Bakanlığı, 1994: 92). Tahsilat Müdürlüğü, 1942 yılında "Tahsilat Umum Müdürlüğü", 1946 yılında ise "Tahsilat Genel Müdürlüğü" adını alarak görevini sürdürmüştür.

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile "Varidat Umum Müdürlüğü", "Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri" olarak ikiye ayrılmıştır. Ancak, 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile tekrar birleşmiş ve "Gelirler Genel Müdürlüğü" adını almıştır.

24.03.1951 tarih ve 5655 sayılı Kanunla “Tahsilat Genel Müdürlüğü” kaldırılarak devlet alacaklarının tahsil faaliyetleri de “Gelirler Genel Müdürlüğü”ne devredilmiş ve vergi hizmetleri tek elde toplanmıştır. Gelir idaresinin bu yapısı 1964 yılında uzlaşma komisyonları ve 1993 yılında bazı illerde vergi dairesi başkanlığı ve bölge müdürlükleri kurulmasının dışında 2005 yılına kadar aynen devam etmiştir (Öner, 2005: 549).

05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” ile “Gelirler Genel Müdürlüğü” kaldırılarak yerine Maliye Bakanlığı’na bağlı “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, *“Devlet gelirleri politikasının belirlenmesi ile gelir tahminlerine ilişkin çalışmaları yapmak ve gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak”* üzere kurulan “Hazine ve Maliye Bakanlığı”nın bağlı kuruluşudur (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 134).

02.07.2018 tarihli 703 sayılı KHK’nın 70. maddesiyle 5345 sayılı Kanunun ismi “Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun” olarak değiştirilmiştir. Kanunun, 1 ila 28. maddeleri, 29. maddenin 3. ila 6. ve 8. fıkraları, 30. ila 35. maddeleri, ek 1. maddesi, geçici 1 ila geçici 7. maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. 15.07.2018 tarihli “4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nde ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilatı, görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiştir. “60 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”ndeki birtakım değişiklik ve düzenlemeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın teşkilatı, görevleri, yetki ve sorumlulukları son halini almıştır.

2.3.2.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri ve teşkilat yapısı, “4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nde, 134. ila 157. maddeler ile belirlenmiştir. Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri ve teşkilat yapısı açıklanacaktır.

2.3.2.2.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri, yasal bir temele dayanmaktadır. Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri şunlardır (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 137):

- a) *“Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tatbikini sağlamak.*
- b) *Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.*

- c) *Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.*
- d) *ç) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.*
- e) *Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.*
- f) *Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.*
- g) *İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.*
- h) *Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.*
- i) *ğ) Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.*
- j) *Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.*
- k) *ı) Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak.*
- l) *Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.*
- m) *Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.*
- n) *Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.*
- o) *Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.*
- p) *Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.*
- q) *Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.*
- r) *Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.*
- s) *ö) Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuatla verilen diğer görevleri yapmak.”*

Yukarıda açıklananlara göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu statüsündeki ve genel bütçeli idareler kapsamındaki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, vergilendirme ile ilgili görevlerinin yanında, devlet gelirleri ve Hazine alacakları ile ilgili birtakım görevleri bulunmaktadır. Ayrıca, kurumun mükelleflere ve personeline karşı sorumlulukları dikkat çekicidir.

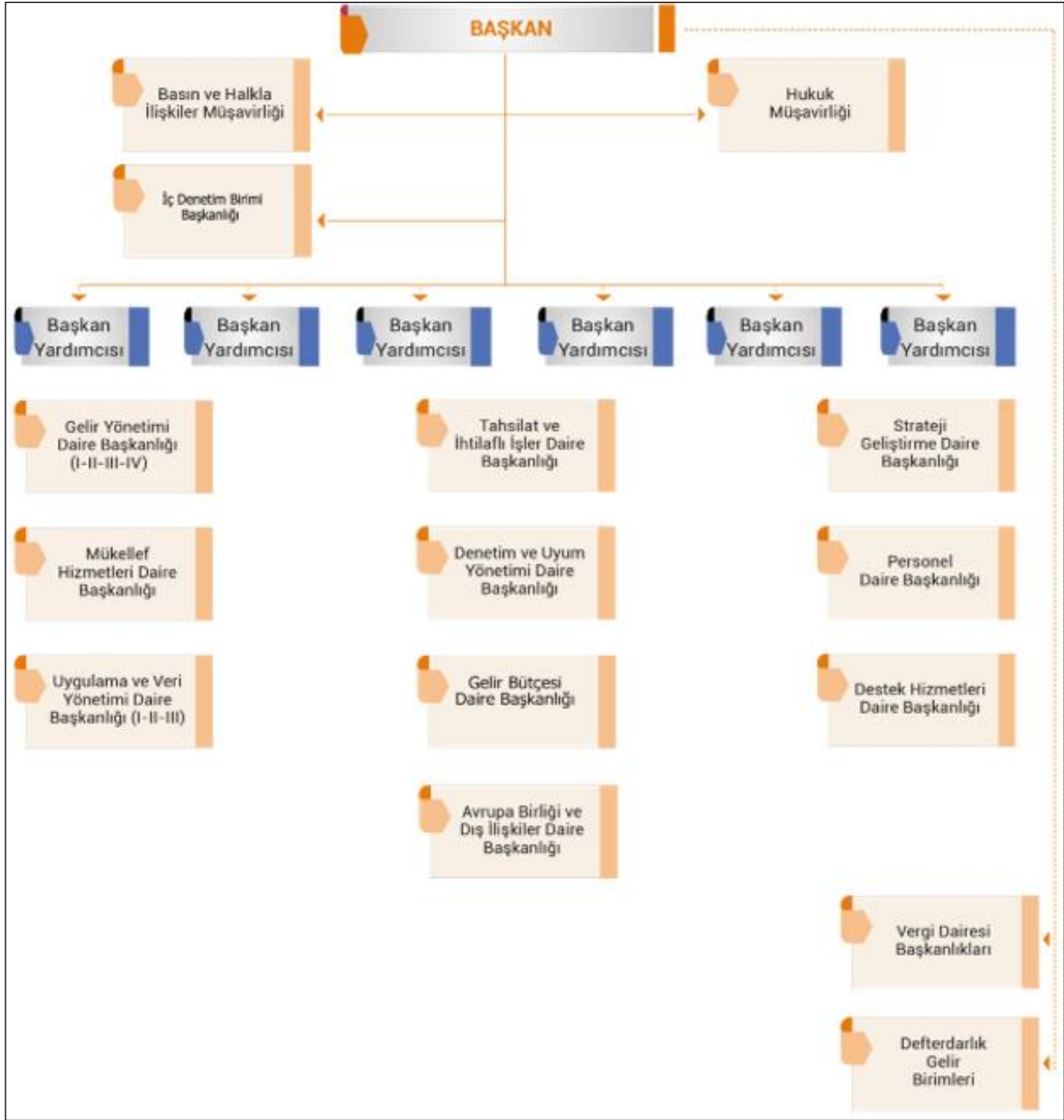
2.3.2.2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Yapısı

Gelir İdaresi Başkanlığı, merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Taşra teşkilatı doğrudan merkez teşkilata bağlıdır. Bu bağlamda, Gelir İdaresi'nin teşkilatı yapısı tüm birimleriyle bir bütün olarak açıklanacaktır.

2.3.2.2.1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatı Başkan, Başkan'a bağlı 6 adet Başkan Yardımcısı ile 13 adet Hizmet Biriminden oluşmaktadır. Hizmet birimlerinin 11'i daire başkanlığı, 2'si ise müşavirlik olarak kurulmuştur. Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatının şeması Şekil 11'de verilmektedir.

Şekil 11: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı Şeması



Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Başkan, Başkanlığın en üst amiridir ve Başkanlığın belirlenen politika ve stratejilere göre yönetilmesinden sorumludur. Görevlerin yürütülmesinden doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı'na karşı sorumludur (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 138). Başkan yardımcıları, Başkanlığın görevlerinin yürütülmesinde Başkana yardımcı olmak üzere görevlendirilir. Başkana karşı sorumlu olup, vergi dairesi başkanlıklarının koordinasyonu ile görevlendirilebilirler (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 139).

2451 sayılı Kanuna göre müşterek kararnameyle atanan gelir idaresi başkanı ve gelir idaresi başkan yardımcıları 3 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre Cumhurbaşkanlığı kararı ile daire başkanları ise Cumhurbaşkanlığı onayı ile atanacaktır.

Merkez teşkilatında, Daire Başkanları altındaki Grup Başkanları kadro unvanı kaldırılmış; sadece Başkan, Başkan Yardımcısı ve Daire Başkanları kadroları yer almıştır. Ayrıca “Koordinasyon Kurulu” yeni yapılanmada yer almamıştır. Ana hizmet birimleri, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimleri şeklinde yapılan ayırım kaldırılarak birimler “Hizmet Birimleri” adı altında toplanmıştır. 5345 sayılı Kanuna göre yardımcı hizmet birimlerinde yer alan İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı'nın ismi “Personel Daire Başkanlığı” olarak değiştirilmiştir. Değişiklik sadece ismen olmuş, birimin görevleri aynı kalmıştır. Bununla birlikte 60 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile hizmet birimlerine “Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı” eklenmiştir. Ayrıca, üst yöneticiye yani Başkan'a bağlı olmak üzere “İç Denetim Birimi Başkanlığı” oluşturulmuştur. Merkez teşkilatı hizmet birimlerinin görevleri şu şekildedir (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 140-151; Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2019: 29-31):

- *Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı*: Gelir kanunlarının uygulanmasına yönelik görüş oluşturmakta, ortaya çıkan tereddütleri gidermekte, gelir mevzuatına ilişkin hazırlık çalışmalarına katılmaktadır. Ayrıca, gelirleri etkileyen mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmektedir.
- *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*: Vergi bilincinin artırılması amacıyla mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmekte, mükelleflere yönelik hizmetlerin ve her türlü iletişimin, hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri almaktadır. Ayrıca mükellef haklarının korunmasını sağlamakta, buna ilişkin gerekli alt yapıyı hazırlamakta, mükellef şikayetlerini değerlendirmekte ve mükellef memnuniyetini ölçmektedir.
- *Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı*: Başkanlık faaliyetlerinin ve sunulan hizmetlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurmakta ve bu sistemleri teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirerek bilişim faaliyetlerini yürütmektedir. Bu kapsamda, tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin ulusal mali bilgi alt yapısını tek merkezden yönetip bu bilgileri ilgili birimlerin kullanımına sunarak kurumsal veri tabanını oluşturmakta ve ulusal veri alt yapısının hazırlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergiye gönüllü uyumu artırmak, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek ve tahsilatta etkinliği artırmak amacıyla mükellefiyet, vergilendirme ve vergiye uyum düzeyine ilişkin yapılacak çalışmalar için her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle analizler yapmakta, vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağlamaktadır.

- *Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı*: 6183 sayılı “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” kapsamında, amme alacaklarının süresinde ve kanunlara uygun bir şekilde tahsili için gerekli tedbirleri alarak mezkur Kanunun uygulanması ve sorunların çözümü konusunda mükelleflere ve ilgili birimlere görüş bildirmekte, ihtilaflı konuları analiz ederek mükelleflerle anlaşmazlıkları en aza indirecek tedbirler almakta, anılan Kanun hükümlerine göre kamu alacaklarını taksitlendirme, tecil ve terkin işlemlerini yürütmektedir. Ayrıca, terkin gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının ilgili kanun hükümleri gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemleri yürütmektedir.
- *Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı*: Vergisel uyum bozukluklarını tespit ve analiz ederek çözümler üretmekte, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamaktadır.

Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek amacıyla gerekli tedbirleri önermekte, ilgili birimler tarafından oluşturulan bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmaktadır. Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmektedir.

Başkanlığın görev alanına giren konularda 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmakta ve oluşabilecek tereddütleri gidermektedir. Ayrıca, tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin çalışmaların yürütülmesi ile muhasebe standartlarının belirlenmesi faaliyetlerine katılmak ve görüş bildirmek suretiyle katkıda bulunmaktadır.

- *Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı*: “60 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile hizmet birimlerine eklenmiş olan “Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı”nın görevleri şu şekilde belirlenmiştir:
 - “Devlet gelirleri politikasının oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve bununla ilgili plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler oluşturulmasına ilişkin çalışmalara katılmak,
 - Vergi yükü ve gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak.
 - Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
 - Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak, değerlendirmek ve uluslararası kurum ve kuruluşlarla paylaşmak.
 - Devletin gelirlerini etkileyen her türlü kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik ve benzeri düzenleme değişikliklerinin sonuçlarını analiz etmek”.

- *Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı*: Uygulamaya ilişkin uluslararası vergi ilişkilerini yürütmekte ve bu kapsamla sınırlı, ikili ve çok taraflı anlaşmalarla ilgili işlemleri yapmakta, devlet gelirlerine etkisi olan her türlü uluslararası anlaşma tekliflerini vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmektedir.

Avrupa Birliği'nin vergi uygulamalarıyla ilgili ilişkileri ve Türk Vergi Sistemi'nin, Birliğin vergi sistemine uyumuna ilişkin çalışmaları yürütmektedir. Uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle görev alanına giren konularda işbirliği yapmakta ve bu çerçevede eğitim faaliyetlerini yürütmektedir.

- *Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı*: 5018 sayılı KMYKK, 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve diğer mevzuatla strateji geliştirme ve malî hizmetler birimlerine verilen görevleri yapmaktadır.
- *Personel Daire Başkanlığı*: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın fonksiyonlarının gerektirdiği yetkinlikleri tanımlayarak, bu yetkinliklere uygun insan gücü politikası ve planlaması konusunda çalışmalar yapmaktadır. Başkanlığın her seviyede çalışanının kariyer ve eğitim planlarını hazırlamakta, uygulamakta ve değerlendirmektedir.

Başkanlık personelinin atama, nakil, terfi, ücret, emeklilik ve benzeri özlük işlemlerini yürütmekte ve personelin mesleğe giriş, yeterlik ve görevde yükselme sınavlarına ilişkin işlemlerini yapmaktadır. Ayrıca, personelin görev ve çalışma esasları ile ilgili yönetmelikleri hazırlayarak uygulamaktadır.

- *Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı*: Başkanlığın ihtiyacı olan her türlü yapım, satın alma, kiralama, bakım ve onarım, arşiv, sağlık ve benzeri hizmetler ile mali hizmetleri yürütmektedir. Fiziki çalışma ortamlarını uygun ve standart hale getirmekte, kaynak ihtiyaçlarının etkin, verimli ve zamanında karşılanmasını sağlamaktadır. Taşınır ve taşınmaz kayıtlarını tutmakta, basılı kağıtlar ve malzemenin temini ile yayın faaliyetleriyle ilgili işleri yapmaktadır.
- *Hukuk Müşavirliği*: 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre hukuk birimlerine verilen görevleri yapmaktadır.
- *Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği*: Basın ve halkla ilişkilerle ilgili faaliyetleri planlamakta ve bu faaliyetlerin belirlenecek usul ve ilkelere göre yürütülmesini sağlamaktadır. 4982 sayılı "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu"na göre yapılacak bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru bir şekilde sonuçlandırmak üzere gerekli tedbirleri almaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nda, 5018 sayılı KMYKK uyarınca iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere "İç Denetim Birimi Başkanlığı" 25.08.2020 tarihinde kurulmuştur (GİB,

2021: 31). İç Denetim Birimi Başkanlığı'nın misyonu, “*Gelir İdaresi Başkanlığının kurumsal değerini korumak ve geliştirmek üzere risk bazlı, objektif güvence sağlayarak tavsiye ve öngörülerde bulunmak*” olarak belirlenmiştir (GİB, 2020a: 2).

2.3.2.2.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Teşkilatı

“4 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nin 152. maddesine göre; Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanı'na verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar gelir müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, takdir komisyonları ile mal müdürlüğü bünyesindeki bağlı vergi dairelerinin defterdarlık birimi olarak faaliyetlerine devam edeceği Geçici Madde 1 ile hüküm altına alınmıştır.

Taşra teşkilatı bünyesinde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı (29 Vergi Dairesi Başkanlığı ve 1 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 173 Grup Müdürlüğü, 405 Müdürlük, 57 Daimi Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 465 Vergi Dairesi, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Malmüdürlüğü), 5 Şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde) bulunmaktadır (GİB, 2021: 19).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın örgütlenmesinde hiyerarşik problemler devam etmektedir (Öz ve Karakurt, 2007: 84). Taşra teşkilatında, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde defterdarlık kurulmakta ancak vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu illerde defterdarlıklar da bulunmaktadır. Özellikle Milli Emlak Müdürlüğü'nün defterdarlıklardan T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı bünyesine alınmasından sonra vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde defterdarlıkların fonksiyonu iyice azalmıştır. Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde teşkilatlanmada ikili bir yapılanma söz konusudur. Bu nedenle, bu illerde defterdarlıklar kaldırılmalıdır. İstanbul ili örneğine bakıldığında ise, İstanbul'da vergi dairesi başkanlığı, defterdarlık ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı olmak üzere üçlü bir sistem söz konusudur. Bu durum yetki ve sorumluluk karmaşaları ile teşkilatlanmanın parçalanmasına yol açmaktadır.

2.3.2.2.1.2.2.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları

Vergi dairesi başkanlıklarının amacı, yetki alanları içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamaktır (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 153). Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları Cumhurbaşkanınca belirlenecektir (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname:

madde 152). 2451 sayılı Kanuna göre müşterek kararnameyle atanan vergi dairesi başkanları 3 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'ne göre Cumhurbaşkanını onayı ile atanacaktır.

Vergi Dairesi Başkanlıkları, ayrı illerde 29 tane ve büyük ölçekli mükelleflere hizmet sunmak amacıyla “Büyük Mükelleflere Vergi Dairesi Başkanlığı” olmak üzere kurulmuştur. Vergi Dairesi Başkanlıklarının iller itibarıyla dağılımını Şekil 12’de verilmiştir.

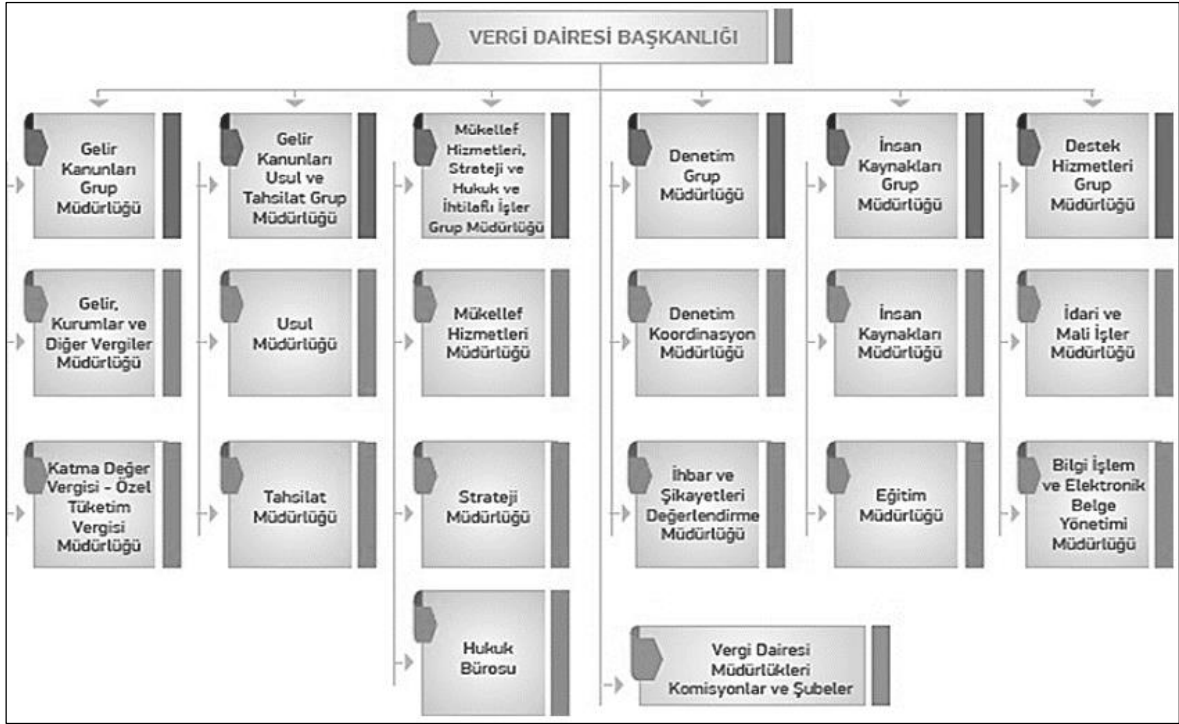
Şekil 12: Vergi Dairesi Başkanlıklarının İller İtibarıyla Dağılımı



Kaynak: GİB, 2019a: 20

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için farklı sayılarda grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulabilmektedir (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 153). Şekil 13’de, 6 adet grup müdürlüğünden oluşan örnek bir vergi dairesi başkanlığı örgütlenmesi verilmektedir.

Şekil 13: Vergi Dairesi Başkanlığının Organizasyon Yapısı



Kaynak: GİB, 2019a: 17

Tablo 13'deki grup müdürlüklerinin yanı sıra, Vergi Dairesi Başkanlığının yetki alanındaki ilin ekonomik durumu, mükellef sayıları, büyüklükleri, grupları, vergi türleri, sektörler, iş yükü ve diğer ölçütler dikkate alınarak farklı sayılarda grup müdürlüğü kurulabilmektedir (GİB, 2021: 20).

2.3.2.2.1.2.2.2. Gelir Müdürlükleri

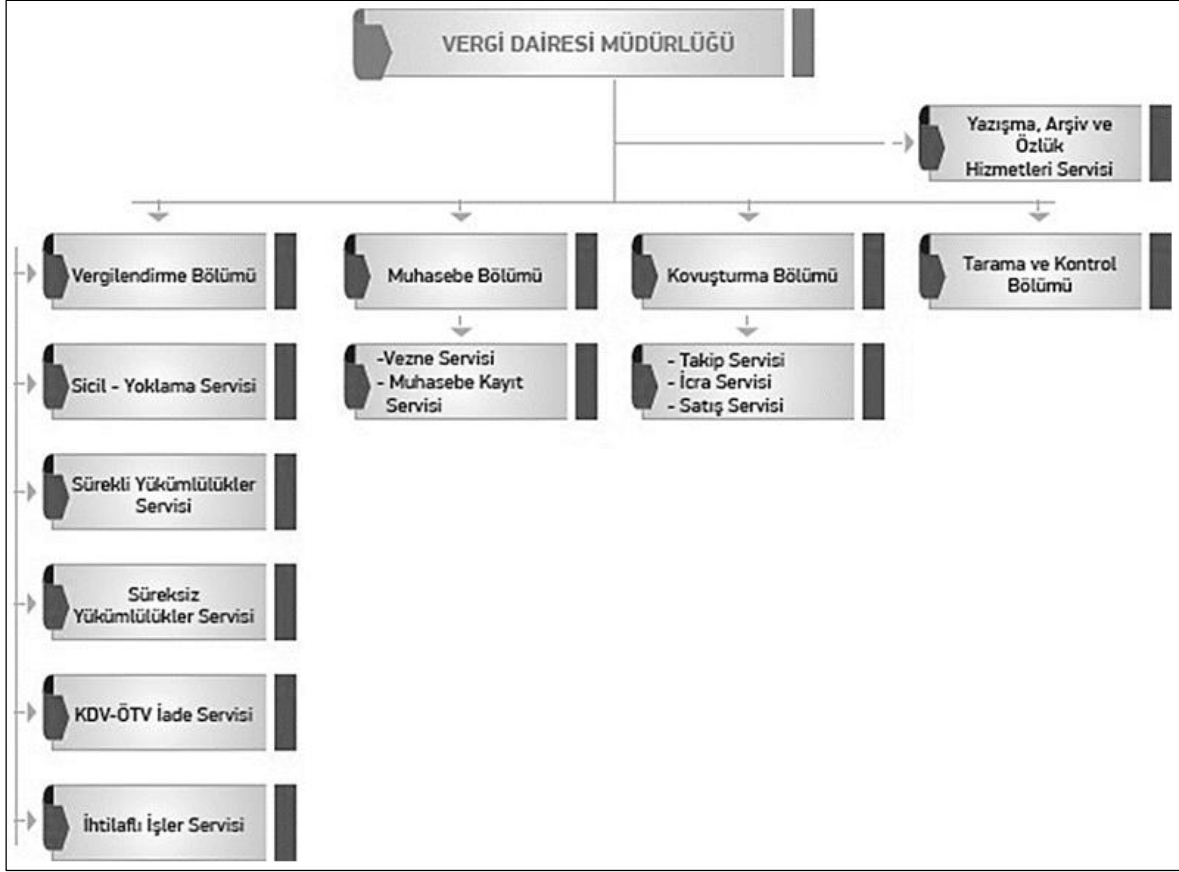
İllerde Defterdara bağlı olarak iş hacmi dikkate alınmak suretiyle bir veya birden fazla gelir müdürlüğü kurulabilmekte olup; bu müdürlükler görev alanı içerisindeki vergilendirmeye ilgili soruları Defterdar adına cevaplamak, teftiş raporlarına cevap hazırlamak, vergi dairesi müdürlüğü istatistiklerini toplamak için gerekli çalışmalar ile terkinin gereken amme alacaklarına ilişkin işlemleri yapmakla görevlidir (GİB, 2019a: 21).

2.3.2.2.1.2.2.3. Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Bağlı Vergi Daireleri

Vergi dairesi mükellefi tespit eden vergiyi tarh ve tebliğ eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden birimlerdir. Hazine ve Maliye Bakanı, vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına, bunların faaliyete geçirilmesine ilişkin usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde kalmak kaydıyla mükelleflerin, iş yeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalınmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı olacağını

belirlemeye yetkilidir (Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararname: madde 152). Şekil 14’de, vergi dairesi müdürlüğünün örgütlenme biçimi gösterilmektedir.

Şekil 14: Vergi Dairesi Müdürlüğünün Organizasyon Yapısı



Kaynak: GİB, 2019a: 22

Vergi daireleri, ilçe merkezlerinde iş hacmi dikkate alınarak bağlı vergi dairesi (malmüdürlüğü) şeklinde de kurulabilirler. Malmüdürlükleri, tahakkuk ve tahsilat servislerinden oluşmakta olup; tahakkuk servisi vergilendirme bölümüne verilen görevleri, tahsilat servisi ise kovuşturma bölümüne verilen görevleri yerine getirir. Yalnızda “İhtilaflı İşler Servisi” malmüdürlüklerinde bulunmaz.

2.4. Türk Gelir İdaresinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Türk Gelir İdaresinin etkinliği; vergi gelirleri, vergi yapısı, nüfus, iş gücü ve kayıtlı mükellef sayıları, kayıt dışı ekonomi, vergi maliyetleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın harcamaları, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın mevcut durumu ve etkinliği, bilgi teknolojilerinin kullanımı, vergi boşluğu ve vergi karmaşıklığı ele alınarak değerlendirilecektir.

2.4.1. Vergi Gelirleri

Vergi gelirleri tahsilatının en önemli birimi olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve performansına yönelik çıkarımlar; toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, hedeflenen gerçekleşen bütçe vergi gelirleri, bütçe vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı ve toplam tahsilat/toplam tahakkuk oranı gibi göstergelerden yola çıkılarak incelenecektir.

2.4.1.1. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı

Toplam vergi gelirleri/GSYİH oranı, bir ülkede vatandaşların vergiler aracılığıyla GSYİH'nın ne kadarına katkıda bulunduğu konusunda fikir vermektedir. Gelişmiş ülkelerin belli bir sanayileşme seviyesine ulaşmış olması, dış ticaretten elde ettikleri gelirlerinin daha fazla olması, etkin bir vergi yönetimlerinin olması, refah devleti anlayışının hakim olması ve mükelleflerin vergi ahlakının yüksek olması gibi pek çok faktör neticesinde toplam vergi gelirleri/GSYİH oranı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek olmaktadır. Tablo 19'da, seçilmiş OECD ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı verilmiştir.

Tablo 19: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)

ÜLKE	Yıl			
	2000	2017	2018	2019
Avustralya	30.5	28.5	28.7	-
Avusturya	42.3	41.8	42.2	42.6
Danimarka	46.9	45.8	44.4	46.6
Finlandiya	45.8	42.9	42.4	42.3
Fransa	43.4	46.1	45.9	44.9
Almanya	36.2	37.8	38.5	38.6
Yunanistan	33.4	38.6	38.9	39.5
Macaristan	38.5	38.3	37.5	36.5
İrlanda	30.8	22.8	22.7	21.9
İtalya	40.6	41.9	41.9	42.4
Hollanda	36.9	38.7	38.8	39.3
Norveç	41.9	38.8	39.6	39.9
Polonya	32.9	34.1	35.2	35.1
Portekiz	31.1	34.1	34.8	34.5
İspanya	33.2	33.9	34.6	34.7
İsveç	49.0	44.3	43.9	42.8
Türkiye	23.6	24.7	24.0	23.1
İngiltere	32.9	32.8	32.9	32.7
Kanada	34.7	33.2	33.2	33.8
ABD	28.2	26.7	24.4	25.0
OECD Ort.	33.8	33.7	33.9	33.4

Kaynak: OECD, 2020a: 3 ve <https://stats.oecd.org/> verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 19'a göre, 2019 yılı için İskandinav ülkelerinde, Avusturya ve Fransa'da toplam vergi geliri/GSYİH oranı % 39-47 düzeyinde olmakla birlikte oldukça yüksek seyretmektedir. Bu ülkelerdeki sosyal refah devleti anlayışı ve vergi ahlakının yüksek olması bu durumun en önemli nedenleri olarak gösterilebilir. Almanya, İspanya, Polonya, Portekiz, Yunanistan ve Macaristan gibi Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde aynı oran %34-40 bandındadır. Gelişmiş bir ülke olan ABD'de ise bu oran % 25.0 düzeyinde kalmıştır. Bunun en önemli sebebi, ABD'nin daha liberal ekonomi politikalarına sahip olmasıdır.

Tablo 19'da, Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının gelişmiş OECD ülkelerine kıyasla oldukça düşük olduğu görülmektedir. 2019 yılı için OECD ortalaması % 33.4 iken, Türkiye'de bu oran % 23.1'dir. Türkiye'deki ekonomik yapı, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi kapasitesinin tam olarak kavranamaması, vergi yapısı, vergi boşluğunun fazla olması, sermayenin ve servetin yeterince vergilendirilememesi gibi birtakım faktörler toplam vergi geliri/GSYİH'nın düşük olmasına yol açmaktadır. Bununla birlikte bu durum Türkiye'de gelir idaresinin yeterince etkin olmadığının göstergelerinden de biridir.

2.4.1.2. Hedeflenen-Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri

Hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri gelir idarelerinin etkinliğine ilişkin performans göstergelerinden biri olmakla birlikte ülkenin siyasal ve ekonomik durumuyla, küresel piyasalarla, iç ve dış olaylarla da yakından ilgilidir. Tablo 20'de, 2000-2020 döneminde hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri gösterilmektedir.

Tablo 20: Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri (2000-2020)

Yıl	Bütçe Kanunu	Gerçekleşen Tahsilat	Fark	Fark (%)
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
2002	37.710.000.000	39.735.928.150	2.025.928.150	5,4
2003	57.911.000.000	59.631.867.852	1.720.867.852	3,0
2004	85.955.000.000	84.316.168.756	-1.638.831.244	-1,9
2005	99.173.000.000	101.038.904.000	1.865.904.000	1,9
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	275.697.952.000	24.928.539.000	9,9
2012	300.995.224.000	306.344.726.000	5.349.502.000	1,8
2013	347.890.019.000	354.706.446.000	6.816.427.000	2,0
2014	378.016.251.000	387.072.426.000	9.056.175.000	2,4
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	4,9

Tablo 20: (Devamı)

Yıl	Bütçe Kanunu	Gerçekleşen Tahsilat	Fark	Fark (%)
2016	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	0,3
2017	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	5,9
2018	667.319.541.000	705.727.187.147	38.407.646.147	5,8
2019	853.843.670.000	779.507.555.822	-74.336.114.178	-8,7
2020	912.523.630.000	942.923.306.000	30.399.676.000	3,3

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 20'ye göre, 2000-2020 döneminde hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri arasındaki en büyük fark 2008 küresel ekonomik krizi sonrasındaki etkilerle 2009 yılında görülmektedir. 2000 ve 2001 yılları da kriz yılları olmasına rağmen hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki fark olumludur. Bu durumun en önemli nedeni, Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nın uygulanmasıyla birlikte mali disiplinin güçlendirilmesi ve çeşitli vergisel düzenlemeler ile vergi gelirlerinin nispeten artmasıdır (Kayalıdere ve Özcan, 2011: 135-136). 2010-2018 döneminde hedeflenen ve gerçekleşen bütçe gelirleri farkının dalgalı bir seyir izlediği ve hedeflere ulaşıldığı görülmektedir. 2019 yılına gelindiğinde hedeflenen ve gerçekleşen bütçe gelirleri arasındaki farkın olumsuz olarak iyice açıldığı, arzu edilen vergi tahsilatının gerçekleştirilemediği ve sonuçta hedefe ulaşılamadığı görülmektedir. Bu durumun en önemli sebepleri Yeni Ekonomi Programı (2019-2021) ve Yeni Ekonomi Programı (2020-2022)'den derlenerek şu şekilde özetlenebilir (T.C. HMB, 2018b; T.C. HMB, 2019):

- 2018 yılının ikinci çeyreğinden itibaren Türk lirasında görülen değer kaybının oluşturduğu maliyet baskısı ve fiyatlamada davranışlarında ortaya çıkan bozulma neticesinde Ekim 2018'de 12 aylık tüketici enflasyonu % 25.2 ile son 15 yılın en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Ağustos 2019 itibarıyla % 15'e ve Eylül 2019'da ise % 9,26'ya tek haneli rakamlara gerilemiştir. Enflasyon vergi gelirlerini olumsuz etkilemiştir. Tahakkuk eden vergi gelirlerinin tahsili uzun dönemde gerçekleştiğinden, enflasyon artışları vergi gelirlerinde azalmaya neden olmuştur.
- 2018 yılının ikinci çeyreğinden itibaren enflasyonda ve faiz oranlarındaki hızlı artışlar sonucunda hane halkı tüketimi ve özel sektör sabit yatırımları azalarak ekonomik faaliyetler de azalmış, büyüme oranları beklenenden daha düşük düzeyde kalmıştır. Bütçe gelirleri ekonomik faaliyetlerdeki yavaşlama, uygulanan vergisel teşvikler ile cari açık kaynaklı dış finansman ihtiyacının sınırlandırılmasına dayanan politikalar neticesinde tahmin edilenin altında gerçekleşmiştir. Vergi gelirlerindeki azalma vergi dışı gelirlerle (Merkez Bankası'ndan ihtiyat akçesinin Hazineye aktarılması gibi) telafi edilmeye çalışılmıştır.
- ABD ve Çin arasında yaşanmakta olan ticaret savaşları tedarik zincirlerini bozarak, güveni zayıflatarak ve belirsizliği arttırarak küresel çapta sermaye yatırımları, ücretler ve talep

üzerinde belirgin şekilde etkili olmaktadır. Bu gelişmeler Türkiye'nin ihracatını olumsuz yönde etkilemiştir.

- Brexit sürecine ilişkin belirsizlikler küresel piyasalarda ve portföy hareketlerinde oynaklığa ve kırılmanlığa neden olmakta, başta AB olmak üzere küresel ekonomi açısından risk oluşturmaktadır.
- Suriye politikası, artan risk ve terör unsurları nedeniyle güvenlik politikaları önceliklendirilmiş ve bu dönem ekonomide planlanan yapısal dönüşümlerin gerçekleşmesine fırsat vermemiştir.

Yeni Ekonomi Programı (2020-2022)'de, vergi performansının yükseltilmesi amacıyla sürekli ve kalıcı gelir kaynakları ile vergi tahsilatında etkinliğin artırılması, kayıt dışı ekonominin azaltılması, enflasyonun düşürülmesi, büyüme hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergi oranlarında ve vergi politikalarında bazı düzenlemelerin yapılması planlanmaktadır (T.C. HMB, 2019). 2019'da hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri arasındaki olumsuz farkın gelir idaresinin etkinsizliğinden ziyade yukarıda bahsedilen faktörlerden kaynaklandığı söylenebilir.

2020 yılı hedeflenen-gerçekleşen vergi gelirleri incelendiğinde, hedeflenilenden daha fazla vergi gelirin tahsil edildiği dikkat çekmektedir. Covid-19 süreci olan 2020 yılında, vergi gelirlerinin büyük bir bölümü dolaylı vergilerden elde edilmiştir (Bkz. Tablo. 23). Dolaylı vergi-dolaysız vergi geliri dağılımı dolaysız vergiler aleyhine bozulmuştur. Söz konusu durum, vergi sistemini adaletten uzaklaştırmakta ve mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.

2.4.1.3. Bütçe Vergi Gelirlerinin Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı

Bütçe vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı bir ülkedeki mali sürdürülebilirliğin önemli göstergelerinden biridir. Aynı zamanda gelir idaresinin vergi toplama kabiliyeti hakkında da fikir vermektedir. Bütçe vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı hedeflenen bütçe gelirlerine ulaşıp ulaşamadığı ile yakından ilgilidir. Tablo 21'de, 2000-2020 dönemi genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide/merkezi bütçe giderlerini karşılama oranı verilmiştir.

Tablo 21: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide/Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (2000-2020)

Yıl	Faiz Ödemeleri Dahil (%)	Faiz Ödemeleri Hariç (%)	Fark
2000	56,7	100,9	44,2
2001	49,3	100,6	51,3
2002	51,5	93,4	41,9
2003	60,0	103,0	43
2004	66,4	105,6	39,2
2005	75,2	105,6	30,4

Tablo 21: (Devamı)

Yıl	Faiz Ödemeleri Dahil (%)	Faiz Ödemeleri Hariç (%)	Fark
2006	77,2	104,0	26,8
2007	74,9	98,4	23,5
2008	74,0	95,3	21,3
2009	64,3	80,2	15,9
2010	71,5	85,6	14,1
2011	80,7	93,2	12,5
2012	77,0	88,9	11,9
2013	79,9	91,0	11,1
2014	78,6	88,4	9,8
2015	80,5	90,0	9,5
2016	78,6	86,0	7,4
2017	79,1	86,3	7,2
2018	74,8	82,1	7,3
2019	67,4	74,9	7,5
2020	69,3	78,0	8,7

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 21'e göre, 2000-2018 yıllarında faiz ödemelerinin dahil olduğu gelir-gider karşılama oranı iyileşme göstermiştir. Bunun en önemli nedeni 1999, 2000, 2002 ve 2005'te IMF'den alınan borçların ödenerek¹¹ sona ermesidir. Nitekim faiz ödemeleri hariç ve faiz ödemeleri dahil oranları arasındaki farkın en fazla 2000-2010 döneminde olduğu görülmektedir. Bu durum, o dönem için faizlerin bütçede önemli bir yeri olduğunu göstermektedir. Ayrıca 2000 Kasım ve 2001 Şubat krizleri ve ardından 2008 Küresel Ekonomik Krizi, gelir/gider karşılama oranlarını düşüren kırılma noktaları olarak görülmektedir.

2000-2020 döneminde faiz ödemeleri hariç gelir-gider karşılama oranının yıllar itibarıyla düştüğü görülmektedir. Bu oranının en düşük olduğu yıl % 74.9 ile 2019'dur. Bu durumun sebepleri hedeflenen-gerçekleşen bütçe vergi gelirleri kısmında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. 2020 yılında bu oranın % 78.0'e çıkarak kısmi bir toparlanma yaşandığı Tablo 21'de gösterilmektedir.

2.4.1.4. Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk Oranı

Toplam tahsilat/toplam tahakkuk oranı gelir idaresinin etkinliğinin en önemli göstergelerinden biridir. Tablo 22'de, genel bütçe vergi gelirlerinin toplam tahsilat/toplam tahakkuk oranı gösterilmektedir.

¹¹ Mayıs 2013'te Türkiye'nin IMF'ye olan borcu kapanmıştır. Sonrasında IMF ile stand-by anlaşması imzalanmamıştır.

Tablo 22: Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk Oranı (2000-2020)

YIL	ORAN (%)
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
2012	86,4
2013	86,8
2014	85,2
2015	84,7
2016	81,2
2017	82,3
2018	81,4
2019	81,0
2020	80,0

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 22’ye göre, 2000 yılında % 90,5 olan bu oran 2020’de % 80,0’e gerilemiştir. Tahakkuk eden 100 birimlik gelirin 80,0’inin toplanabilmesi gelir idaresinin vergi tahsilatındaki performansının önemli derecede düştüğünün bir göstergesidir. Tahakkuk eden vergi gelirlerinin istenilen düzeyde tahsil edilememesi bütçe açıklarını arttırmakta, borçlanmanın en önemli sebeplerinden birini oluşturmaktadır.

2000-2019 döneminde 9 tane vergi affı çıkarılmasına ve bu afların toplam tahsil/toplam tahakkuk oranını arttırmaya yönelik bir getiri beklentisine rağmen özellikle 2010 yılı sonrası çıkarılan vergi afları vergi gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olmamıştır (Güler, 2020: 265-270). Vergi afları bu noktada üzerinde oldukça düşünülmesi gereken bir durum olarak görülmelidir.

2.4.2. Vergi Yapısı

Türkiye’deki vergi yapısı ve gelir idaresinin etkinliği arasındaki ilişki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve gelir vergisi tahsilatındaki tarh yöntemlerine göre incelenecektir.

2.4.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı vergi sisteminin adaletli olup olmadığı hakkındaki önemli göstergelerden biridir. Dolaylı vergiler, kişinin ödeme gücüne bakılmaksızın alınan objektif nitelikli vergilerdir. Dolaysız vergiler ise artan oranlılık, en az geçim indirimi, istisna, muafiyet, indirim gibi uygulamalarla kişinin kişisel durumu ve ödeme gücüne göre alınan subjektif nitelikte olan vergilerdir. Türk vergi sistemi içerisindeki gelir ve kazanç üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi gibi vergiler dolaysız vergiler; mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergiler ise dolaylı vergilerdendir. Vergi sisteminin adaletli olduğundan söz edebilmek için, vergi yapısı içinde dolaysız vergilerin ağırlıklı olması gerekir. Tablo 23’de, 2020 yılı genel bütçede dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir.

Tablo 23: Genel bütçede Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Tahsilatının Dağılımı (2020)

	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi	32,23	
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler¹²	1,77	
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri¹³		41,21
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler¹⁴		18,95
Damga Vergisi ve Harçlar		5,35
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	34,00	66,00

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 23’e göre, 2020 yılının genel bütçe vergi gelirlerinin % 66’sının dolaylı vergilerden % 34’ünün ise dolaysız vergilerden oluştuğu görülmektedir¹⁵. Türkiye’de vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlıklı olmasının en önemli nedeni, ücret dışındaki gelir unsurlarının çeşitli gerekçelerle vergilendirilmemesi/vergilendirilememesi nedeniyle ortaya çıkan hasılat kaybıdır (Susam ve Oktayer, 2007: 122). Gelir vergisi ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olmasının nedenleri şu şekilde sıralanabilir (<http://istanbulymmo.org.tr/TR/>):

- İstisna, muafiyet ve indirimlerin yani vergi harcamalarının sistemdeki fazlalığı.
- Etkin ve yaygın bir vergi denetimi yapılamamaktadır. Denetimlerin caydırıcı olmaması ya da denetim olmayacağı düşüncesi mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltebilmektedir.

¹² Veraset ve İntikal Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisinden oluşmaktadır.

¹³ Dahilde alınan KDV, ÖTV, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisinden oluşmaktadır.

¹⁴ İthalde alınan KDV ve gümrük vergilerinden oluşmaktadır.

¹⁵ 2019 yılı için dolaylı vergi ve dolaysız vergi oranları sırasıyla % 62 ve % 38’dir (<https://www.gib.gov.tr/>).

- Götürü usulü yerine basit usulde vergilendirmenin gelmesi sistemi bozucu bir etki doğurarak vergi kayıp ve kaçaklarının artmasını sağlamıştır.
- Düşük gelir gruplarından ve asgari ücretten gelir alınması vergiye karşı direnci arttırmaktadır.
- Sermaye gelirleri hiç vergilendirilememekte ya da düşük oranlarda vergilendirilmektedir.
- Kurumlaşma düzeyinin düşük olması kurumlar vergisinden yeterince gelir elde edilememesine neden olmaktadır.

Türkiye’de, dolaylı ve dolaysız vergilerin genel bütçedeki dağılımı dolaysız vergiler aleyhinde gerçekleşmektedir. Buradan hareketle, Türkiye ile karşılaştırma yapabilmek için, seçilmiş OECD ülkelerinde belirli vergi türlerinin vergi gelirleri içindeki payı Tablo 24’de gösterilmektedir.

Tablo 24: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Belirli Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2018) (%)

ÜLKELER	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Mülk Üzerinden Alınan Vergiler	Katma Değer Vergisi	Diğer Tüketim Vergileri	Sosyal Güvenlik Katkıları
Avustralya	41.1	19.1	9.5	11.7	13.8	0.0
Avusturya	22.2	6.4	1.3	18.0	9.7	34.8
Danimarka	54.4	6.5	4.1	21.5	11.4	0.1
Finlandiya	28.9	6.0	3.4	21.6	12.2	27.9
Fransa	20.5	4.6	9.0	15.4	11.2	34.9
Almanya	27.2	5.6	2.7	18.2	8.6	37.7
Yunanistan	16.1	5.6	7.7	21.3	18.2	29.9
Macaristan	14.6	3.6	2.6	25.8	18.9	31.6
İrlanda	31.2	14.2	5.8	19.3	11.5	17.3
İtalya	25.6	4.5	6.1	14.8	13.9	31.0
Hollanda	20.5	9.0	4.0	17.6	12.6	36.0
Norveç	25.3	16.4	3.1	21.3	8.2	25.5
Polonya	15.1	5.9	3.7	23.1	14.1	37.2
Portekiz	18.7	9.6	4.0	25.1	14.7	26.9
İspanya	22.2	7.1	7.3	19.0	10.5	33.9
İsveç	29.4	6.5	2.2	21.0	7.1	21.8
Türkiye	15.4	8.7	4.3	19.8	20.7	29.9
İngiltere	27.3	8.0	12.5	21.1	11.5	19.1
Kanada	36.2	11.3	11.6	13.6	9.9	14.0
ABD	41.1	4.1	12.3	0.0	17.6	24.9
OECD Ort.	23.5	10.0	5.6	20.4	12.3	25.7

Kaynak: OECD, 2020a: 3

Tablo 24'e göre, Türkiye (% 40.5), Macaristan (% 44.7), Yunanistan (% 39.5) ve Portekiz (% 39.8) gibi ülkelerde dolaylı vergiler¹⁶ diğer OECD ülkelerindeki dolaylı vergi düzeylerine göre değerlendirildiğinde daha yüksektir. Gelişmekte olan ülkelerde belge ve kayıt düzeninin gelişse bile yeterince benimsenememesi, sermaye birikimini arttırma ve ekonomik büyümeyi gerçekleştirme arzusu, dolaysız vergilerin tahsilatı ve denetiminde ortaya çıkan güçlükler bu ülkeleri dolaylı vergilere yöneltmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 113).

Dolaylı vergilerin ABD (% 17.6), Kanada (% 23.5), Fransa (% 26.6), Almanya (% 26.8) ve İsveç (% 28.1) gibi gelişmiş ülkelerin vergi gelirlerinde daha az payı olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkeler belli bir milli gelir düzeyine ve etkin bir gelir idaresine sahip olduğundan dolaysız vergiler vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bunlarla birlikte, küresel ekonominin dönüşümü sonucu ortaya çıkan vergi rekabeti ile gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilerin payı artış göstermektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 113).

2.4.2.2. Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilatının Dağılımı

Dolaysız bir vergi olan gelir vergisi mükelleflerden beyana dayalı olarak, basit usul ile veya tevkiyat yapılarak tahsil edilmektedir. Stopaj yöntemiyle vergi tahsilatında gelir idaresinin doğrudan işlevi olmamakla birlikte beyan usulü ve basit usule göre tahsilatta gelir idaresi mükellef ile birlikte baş aktördür. Bu nedenle gelir idarelerinin etkinliği konusunda değerlendirmeler yapılırken gelir vergisi tahsilatının ne kadarının beyan yöntemiyle veya basit usule dayanarak alındığı önem taşımaktadır. Tablo 25'te, 2020 yılına ait gelir vergisi tahsilatının vergi gelirleri içindeki payı ile beyana dayalı, basit usul ve tevkiyata göre payları gösterilmiştir.

Tablo 25: Türkiye'de Gelir Vergisi Tahsilatının Tarh Yöntemlerine Göre Dağılımı (2020)

	Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisi Tahsilatının Dağılımı (%)
GELİR VERGİSİ	20,75	100
-Beyana Dayanan Gelir Vergisi	0,98	4,7
-Basit Usulde Gelir Vergisi	0,02	0,09
-Gelir Vergisi Tevkifatı	19,43	93,6
-Gelir Geçici Vergisi	0.32	1,5

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 25'e göre, tevkiyat (stopaj veya kaynakta kesme) yoluyla elde edilen tahsilatın toplam gelir vergisi tahsilatı içindeki payı % 93,6'dır. Beyana dayalı tahsilatın gelir vergisi tahsilatı içindeki

¹⁶ Dolaylı vergiler, katma değer vergisi ve diğer tüketim vergilerinin toplamı olarak alınmıştır. Dolaysız vergiler ise; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik katkı paylarının toplamı olarak değerlendirilmiştir.

payı ise % 4,7'dir¹⁷. Toplam vergi geliri tahsilatı içinde çok küçük bir paya sahip olan basit usulde vergilendirilen mükellefler için ise beyan verme ve gelir vergisi ödeme yükümlülüğünün kaldırılmasına yönelik planlamalar ve kanun çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Pandemi nedeniyle ekonomik faaliyetlerin durma noktasına gelmesi, bu süreçte basit usulde gelir vergisi ödeyen esnafı zor durumda bırakmıştır. Ancak, esnafı koruma kapsamında alınan bu önlemler, gelir vergisinin en önemli finansman kaynağı olan stopaj yoluyla gelir vergisini ödeyen mükelleflerin üzerine yük olacaktır. Böylece mükellefler arasındaki adaletsizlik algısı artacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 83'e göre "*aksine hüküm olmadıkça gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı*" hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, gelir vergisinde beyan usulünün esas yöntem olarak alındığı anlamı taşımaktadır. Ancak uygulamada durum tam tersi şekilde gözükmemektedir. Tevkifat usulünün vergi güvenliğini sağlaması, tahsil sürelerini kısaltması ve vergisel işlemler işverenler tarafından yerine getirildiği için hem vergi dairesi hem de mükellef için uygulama kolaylığı gibi avantajları olsa da ücretliler açısından pek çok dezavantajı da taşımaktadır (Yeniçeri, 2014: 81). Bu dezavantajlar şunlardır (Yeniçeri, 2014: 80-82):

- Beyan usulüne göre tarhiyatta safi gelire ulaşabilmek için yapılan indirimlerin kapsamı daha genişken, tevkifat usulünün uygulandığı ücret gelirlerinde daha dar kapsamlıdır. Örneğin, yeni kurulması planlanan işletmelerin işe başlamadan önce yaptıkları fizibilite giderleri, ilk tesis ve örgütlenme giderleri kazançlarından indirilebilmektedir. Buna karşın ücretliler, işe başlamadan önce iş sahibi olabilmek için gittiği kursların veya özel eğitimlerinin giderlerini gider olarak kazançlarından indirememektedir. Nitekim her iki örnekte de giderler "gelirin elde edilmesi" amacıyla gerçekleştirilmiştir.
- Beyan usulüne göre vergilendirilen mükellefler geçici vergilerini üçer aylık dönemlerde beyan etseler de, gelirlerini yıllık olarak beyan edip ödemektedir. Oysa ücretliler gelir vergilerini aylık olarak ödemektedir. Beyan usulüne göre vergilendirilen mükellefler verginin ödeme zamanı bakımından avantajlı durumdadır.
- Beyan usulüne göre vergilendirilen mükellefler vergi denetiminin etkin olmadığı bir sistemde vergi borçlarını yetenekleri ölçüsünde azaltabilmektedir. Bu durumun en önemli sakıncası vergi kayıp ve kaçaklarının artışı ile toplam vergi gelirlerinin azalması ve vergi sistemindeki adaletsizliğin derinleşmesidir.

Sonuç olarak, Türkiye'de gelir vergisi yükü ücretli kesim üzerine yüklenmiş olup, sermaye kesimi yeterince vergilendirilememektedir. Bu durum Anayasanın 73. maddesindeki "*vergi yükününün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı*" olduğu hükmüne ters düşmektedir.

¹⁷ 1995 yılında tevkifat yoluyla elde edilen vergi gelirinin gelir vergisi içindeki payı % 84, beyana dayanan tahsilatın payı ise % 10 düzeyinde gerçekleşmiştir (Susam ve Oktayer, 2007: 121). Son 25 yıldaki dönüşüm çarpıcı bir görünüm sergilemektedir.

Bununla birlikte ayırma prensibine göre, sermaye gelirlerine göre daha güçsüz bir konumda olan emek geliri daha düşük oranda vergilendirilip korunmalıdır. Türkiye’de ayırma prensibi gerçekleştirilememekte, vergi sistemi adaletsiz bir görünüm sergilemektedir.

2.4.3. Nüfus, İş Gücü ve Kayıtlı Mükellef Sayıları

Gelir idarelerinin en temel fonksiyonlarından biri olan kayıt fonksiyonu açısından nüfus, iş gücü ve kayıtlı mükellef sayıları oldukça önemlidir. Tablo 26’da, Türkiye ve bazı ülkelerde ilgili veriler yer almaktadır.

Tablo 26: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Nüfus/İş Gücü/Kayıtlı Mükellef Sayısı (2018)

Ülke	Nüfus (Milyon)	İş Gücü (Milyon) (1)	Kayıtlı Mükellef Sayısı (Milyon)			(2)/(1) (%)
			Gelir Vergisi (2)	Kurumlar Vergisi	Katma Değer Vergisi	
Avustralya	24.99	13.13	29.28	9.83	2.53	223
Avusturya	8.84	4.56	7.38	0.17	0.93	161
Danimarka	5.79	3.00	5.19	0.72	1.35	173
Finlandiya	5.51	2.70	5.4	0.43	0.56	200
Fransa	66.98	30.25	50.64	2.13	5.57	167
Almanya	82.92	42.71	28.28	1.48	6.00	66
Yunanistan	10.72	4.86	13.48	1.09	1.34	277
Macaristan	9.76	4.69	4.62	0.46	Veri yok	98
İrlanda	4.85	2.34	3.71	0.18	0.26	158
İtalya	60.43	25.61	27.62	2.21	8.99	107
Hollanda	17.23	9.16	12.01	0.92	2.29	131
Norveç	5.31	2.78	4.79	0.29	0.35	172
Polonya	37.97	18.34	31.10	0.69	2.21	169
Portekiz	10.28	5.22	10.30	0.53	1.44	197
İspanya	46.72	23.19	19.71	1.58	3.41	84
İsveç	10.18	5.39	-	-	-	
Türkiye*	83.61	30.87	8.18	0.91	2.94	26
İngiltere	66.48	34.10	Veri yok	1.51	2.21	-
ABD	327.16	164.94	Veri yok	22.8	Uyg. yok	-

*2020 verisidir.

Kaynak: <https://data.worldbank.org/>; OECD, 2019a: 225-228; TÜİK, 2021b; TÜİK, 2021c; <https://www.gib.gov.tr/yararlanilarak-hazirlanmistir>.

Tablo 26’ya göre, Türkiye’de gelir vergisi yani gerçek kişi mükellef sayısının iş gücüne oranının diğer ülkelere göre oldukça düşük olduğu görülmektedir. Nüfusu 83,6 milyon olan

Türkiye’de iş gücü 30,87 milyon ve gelir vergisi mükellefi sayısı 8,18 milyon iken¹⁸; örneğin nüfusu yaklaşık 83 milyon olan Almanya’da iş gücü 42,71 milyon ve gelir vergisi mükellefi sayısı 28,28 milyon, nüfusu yaklaşık 67 milyon olan Fransa’da iş gücü 30,25 milyon ve gelir vergisi mükellefi sayısı 50,64 milyondur. Bununla beraber, Türkiye’de 2019 yılında yapılan “Mahalli İdareler Seçimi”nde, Yüksek Seçim Kurulu’nun açıkladığı kayıtlı seçmen sayısı 53,16 milyondur ve kayıtlı seçmenlerin ise 44,86 milyonu oy kullanmıştır (<http://www.ysk.gov.tr/>). Yani, toplam nüfusun % 64’ü seçmendir ve toplam nüfusun % 54’ü oy kullanmıştır. Sonuç olarak nüfus, kayıtlı seçmen sayısı, iş gücü ve oy kullanan seçmen sayısına bakıldığında mükellef sayısının düşük olduğu görülmektedir. Buradan hareketle, gelir idarelerinin en temel fonksiyonlarından biri olan kayıt işlemleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığı’nın performansının yeterli olmadığı söylenebilir.

2.4.4. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonominin kesin bir tanımı olmamakla birlikte, literatürde ikincil ekonomi, kara ekonomi, gölge ekonomi, gizli ekonomi, gri ekonomi, yer altı ekonomisi, gayri resmi ekonomi gibi pek çok terim kayıt dışı ekonomi yerine kullanılabilir (İlgın, 1999: 7-8). OECD (2017b: 9)’ye göre en geniş kapsamlı olarak kayıt dışı ekonomi, kanunlar tarafından vergi dairesine tam olarak bildirilmesi gereken ancak bildirilmeyen ve dolayısıyla bildirilen faaliyetlerden farklı olarak vergilendirilmeyen yasal veya yasa dışı tüm ekonomik faaliyetlerdir. Bu tanımdan yola çıkılarak kayıt dışı ekonomiyi önleme veya azaltmada gelir idarelerinin önemli bir fonksiyonu olduğu ve gelir idareleri açısından bu durumun bir performans göstergesi olarak alınabileceği açıktır. Seçilmiş OECD ülkelerinde kayıt dışı ekonomi oranları Tablo 27’de verilmektedir.

Tablo 27: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonominin Hacmi (%)

Ülke	2005	2015	2017
Avustralya	12.25	8.10	-
Avusturya	8.86	9.01	7.1
Danimarka	13.75	14.70	10.9
Finlandiya	11.97	13.30	11.5
Fransa	13.96	11.65	12.8
Almanya	12.61	7.75	10.4
Yunanistan	25.99	26.45	21.5
Macaristan	22.52	20.49	22.4
İrlanda	13.08	9.58	10.4
İtalya	24.62	22.97	19.8
Hollanda	11.12	7.83	8.4
Norveç	12.90	15.07	12.2
Polonya	25.32	16.67	22.2

¹⁸ Gelir vergisi mükellefi sayısı, 2020 Aralık itibarıyla; gelir vergisi faal mükellefleri, gelir stopaj vergisi mükellefleri, gayrimenkul sermaye iradı faal mükellefleri ve basit usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükelleflerinin toplamıdır.

Tablo 27: (Devamı)

Ülke	2005	2015	2017
Portekiz	22.68	17.82	16.6
İspanya	23.32	22.01	17.2
İsveç	12.32	11.74	12.1
Türkiye	29.77	27.43	27.2
İngiltere	11.39	8.32	9.4
ABD	7.86	7	-
Kanada	13.57	9.42	-
Şili	16.16	13.16	-

Kaynak: Medina ve Schneider, 2018: 18, 69-76

Tablo 27'ye göre, 2015 yılı için Avustralya, Avusturya, Almanya, İrlanda, Hollanda, İngiltere, ABD ve Kanada'da kayıt dışı ekonominin hacmi % 10'un altındadır. Danimarka, Finlandiya, Fransa, Norveç, Polonya, Portekiz, İsveç, Şili'de kayıt dışı ekonominin hacmi % 10-20 arasındadır. Yunanistan, Macaristan, İtalya, İspanya ve Türkiye'de ise bu oran % 20'nin üzerindedir. İncelenen ülkeler arasında ABD en düşük kayıt dışı ekonomi hacmine sahipken, Türkiye en yüksek düzeye sahip ülkedir.

Tablo 27'ye göre, 2005-2017 döneminde kayıt dışı ekonominin hacmi Avusturya, Avustralya, İtalya, Portekiz ve İspanya'da kademeli olarak azalmıştır. 2005-2015 döneminde Macaristan ve İsveç'te kayıt dışı ekonominin hacminde azalma olurken, 2017'de bu oran artış göstererek 2005'teki düzeyine dönmüştür.

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin hacmi 2005, 2015 ve 2017 yıllarında sırasıyla 29.77, 27.43, 27.2 olarak ölçülmüştür. 2005 yılı ile karşılaştırıldığında 2017'de 2.5 puanlık bir düşüş yaşansa da, Türkiye'de kayıt dışı ekonomi hala yüksek seviyededir. Türkiye'de kayıt dışı ekonominin nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

➤ *İşletme büyüklüğü, ekonomik yapı ve bürokratik formaliteler*

Türk ekonomisinde özellikle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ)'in yaygın olması denetlemeyi zorlaştırmaktadır. Çünkü KOBİ'lerde genel olarak belge ve kayıt düzeni gelişmemiş bir yapı sergilemektedir (Rakıcı, 2011: 354-355). Bununla birlikte tarım sektörü yeterince vergilendirilememektedir. Bu durumun en önemli nedenleri tarım sektöründe faaliyet gösterenlerin eğitim düzeylerinin yeterli olmaması, tarım kesiminin siyasi partiler tarafından önemli bir oy potansiyeli olarak görülmesi ve bu sektörde üretilen çıktının öz tüketim gibi çeşitli nedenlerle vergilendirilmesinde karşılaşılabilecek güçlüklerdir (Bakkal, 2007: 81).

Bürokratik formalitelerin fazlalığı da kayıt dışı ekonomiye neden olabilmektedir. Dünya Bankası “Doing Business” çalışma serisinde ülkelerdeki iş yapma kolaylığını araştırarak karşılaştırmaktadır. Ülkeler iş yapma kolaylığı açısından “işe başlamak, lisans/ruhsatlarla uğraşmak, işçi çalıştırmak, mülkleri kayıt altına almak, hissesi az yatırımcıların korunması, vergi ödemek, sınır ticareti yapmak, işe son vermek, sözleşmeleri yürütmek, iflas sürecinin çözülmesi ve elektrik şebekesine bağlanma prosedürleri olmak üzere 12 ayrı faktör ile değerlendirilerek sıralamaya tabi tutulmaktadır (World Bank [WB], 2020: 19). “Doing Business 2020”de 190 ülke içinde Türkiye iş yapma kolaylığı açısından 33. Sırada bulunmaktadır (WB, 2020: 4). “Doing Business 2008” sıralamasında ise Türkiye 178 ülke arasında iş yapma kolaylığı açısından 57. Sırada bulunmaktaydı (World Bank [WB], 2007: 57). Bu durum Türkiye’de iş yapma kolaylığının arttığını göstermekte olup, olumlu bir yatırım işareti olarak görülebilir.

➤ *Kayıt dışı istihdam*

Kayıt dışı istihdam, kendi adına ya da bağımlı çalışanların çalışmalarının ve/veya elde ettikleri ücret ve kazançların ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına (vergi dairesi, sosyal güvenlik kurumları vb.) hiç bildirilmemesi ya da gün ve ücret olarak eksik bildirilmesidir (<http://www.resmigazete.gov.tr/>). Tablo 28’de, seçilmiş ülkelerde kayıt dışı istihdamın ve tarım dışı kayıt dışı istihdamın toplam istihdam içindeki payı verilmektedir.

Tablo 28: Seçilmiş Ülkelerde Kayıt Dışı İstihdamın ve Tarım Dışı Kayıt Dışı İstihdamın Toplam İstihdam İçindeki Payı (%)

Ülke/Yıl	Kayıt Dışı İstihdam	Tarım Dışı Kayıt Dışı İstihdam
Avusturya (2012)	10.0	8.9
Belçika (2012)	13.5	12.8
Danimarka (2012)	11.2	10.8
Finlandiya (2012)	6.3	5.1
Fransa (2012)	9.8	8.9
Almanya (2013)	10.2	10.1
Yunanistan (2012)	32.8	25.5
Macaristan (2012)	12.2	10.5
İrlanda (2012)	13.5	11.1
İtalya (2012)	19.0	18.3
Hollanda (2012)	9.4	9.2
Norveç (2012)	7.4	6.9
Polonya (2012)	38.0	31.6
Portekiz (2012)	12.1	10.5
İspanya (2012)	27.3	26.8
İsveç (2012)	8.2	8.3
Türkiye (2019)	34.5	22.9
İngiltere (2012)	13.6	13.4
ABD (2013)	18.6	18.3

Kaynak: International Labour Office [ILO], 2018: 93-96; <http://www.sgk.gov.tr/> yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 28'e göre, OECD ülkeleri arasındaki Türkiye, Polonya ve Yunanistan gibi ülkelerde kayıt dışı istihdam yüksek; Finlandiya, Norveç, İsveç, Hollanda gibi ülkelerde düşük seviyelerdedir. Türkiye'de kayıt dışı istihdamın önemli bir bölümünün tarımda yoğunlaştığı tarım dışı kayıt dışı istihdam oranından görülmektedir. Nitekim Türkiye'de 2019'da kayıt dışı istihdam oranı % 34,5 iken, tarım dışı kayıt dışı istihdam oranı % 22,9'dur. Tarımdaki kayıt dışı istihdam oranı ise % 86,6'dır (<http://www.sgk.gov.tr/>). Tarım sektöründeki kayıt dışı istihdamın en önemli nedeni ücretsiz aile işçilerinin ve kendi hesabına çalışanların sayısının fazla olmasıdır (<https://www.milligazete.com.tr/>). Sonuç olarak Türkiye'de çalışanların üçte biri kayıt dışı kalmaktadır. Bu durum Türkiye açısından kayıt dışı istihdamın önemli bir sorun olduğunu ortaya koymaktadır. Kayıt dışı istihdamın en önemli nedenlerinden biri ise vergi takozudur.

Vergi takozu, iş gücünün işverene toplam maliyeti ile iş gücünün eline geçen net ücret arasındaki farkın toplam iş gücü maliyetine yüzdesidir (Rutkowski, 2007: 283). Tablo 29'da, seçilmiş OECD ülkelerinde vergi takozuna ilişkin bazı veriler yer almaktadır.

Tablo 29: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Takozu (2019)

ÜLKE	Ailenin Toplam Vergi Takozu*	Toplam Vergi Takozu**	Gelir Vergisi**	Sosyal Güvenlik Katkısı**	
				Çalışan	İşveren
Avustralya	20.8	27.9	22.3	0.0	5.6
Avusturya	33.7	47.9	11.9	14.0	22.0
Danimarka	25.2	35.4	35.6	0.0	0.0
Finlandiya	37.5	41.9	16.8	8.1	17.0
Fransa	36.8	46.7	11.7	8.3	26.6
Almanya	34.3	49.4	16.1	16.8	16.5
Yunanistan	37.8	40.8	8.2	12.7	19.9
Macaristan	29.6	44.6	12.5	15.4	16.7
İrlanda	17.9	33.2	19.7	3.6	9.9
İtalya	39.2	48.0	16.8	7.2	24.0
Hollanda	32.3	37.3	14.8	11.7	10.7
Norveç	32.1	35.7	16.9	7.3	11.5
Polonya	17.7	35.6	6.2	15.3	14.1
Portekiz	29.4	41.0	12.9	8.9	19.2
İspanya	34.2	39.5	11.6	4.9	23.0
İsveç	37.4	42.7	13.4	5.3	23.9
Türkiye	37.5	39.1	11.5	12.8	14.9
İngiltere	26.3	30.9	12.5	8.5	9.8
Yeni Zelanda	3.5	18.8	18.8	0.0	0.0
Belçika	36.5	52.2	19.9	11.0	21.3
Kanada	11.6	30.5	14.3	6.7	9.5
ABD	18.8	29.8	15.1	7.1	7.6
OECD Ort.	26.4	36.0	13.7	8.5	13.8

* Ortalama ücret düzeyine sahip evli, iki çocuklu tek çalışanlı aileler için yapılan hesaplamalardır.

** Ortalama ücret düzeyine sahip bekar ve çocuksuz çalışanlar için yapılan hesaplamalardır.

Kaynak: OECD, 2020b: 24,30

Tablo 29'a göre, 2019 yılındaki toplam vergi takozu ve ailelerin toplam vergi takozunun OECD ortalaması sırasıyla % 36,0 ve % 26,4'tür. Türkiye'de ücret üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının yaklaşık 3 puan üzerinde görünmekteyken, ailelerin vergi takozu ise OECD ortalamasının 11 puan üzerindedir. Belçika OECD ülkeleri arasında en yüksek vergi takozuna sahip ülkedir. Belçika, Almanya, Avusturya, İtalya ve Fransa gibi ülkelerde vergi takozunun yüksekliği vergi ve sosyal güvenlik primlerinin fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

ABD, Almanya, Hollanda, Macaristan, Türkiye, Polonya, İngiltere'de toplam vergi takozunun çalışan ve işveren arasında dengeli dağıldığı görülmektedir. Avusturya, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, İtalya, Portekiz, İspanya, Belçika ve İsveç gibi ülkelerde ise vergi takozu ağırlıklı olarak işveren üzerindedir.

Almanya, Belçika, Fransa, Avusturya ve İtalya gibi gelişmiş ülkelerde, vergi takozu oranlarına bakıldığında bekar ve çocuksuz ücretlilerin vergi takozunun ailelerin vergi takozuna göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Birçok ülkede bekar ve çocuksuz ücretliler ile ailelerin arasındaki vergi takozunda bariz bir farklılık olsa da Türkiye'de bu oranların birbirine çok yakın olduğu görülmektedir.

Genel olarak, gelişmiş ülkelerde vergi takozunun fazla olması sosyal refah devleti anlayışıyla birlikte vatandaşlara daha kaliteli hizmet sunulması arzusundan kaynaklanırken, gelişmekte olan Türkiye gibi ülkelerde vergi takozu artışlarının sosyal güvenlik açıklarının nesilden nesile aktarımı ya da kısıttan ileri geldiği söylenebilir (Nar, 2015: 701). Dünyada sosyal güvenlik kurumların gelir-gider dengesinin sağlanmasında ideal oran 1 emekliye karşılık 4 çalışanın bulunması iken Türkiye'de 1 emekliye düşen sigortalı çalışan sayısı 1,63 dosya düzeyindedir (<http://www.milliyet.com.tr/>). Dolayısıyla Türkiye'deki yüksek vergi takozu, ücretlilerin harcanabilir gelirlerini azaltmakta, işverenlerin iş gücü maliyetlerini yükselterek kayıt dışı istihdama neden olmaktadır (Tansöker, 2017: 331). Vergi takozunun istihdam üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak için iki seçenek sunulabilir. Bunlardan ilki, sosyal güvenlik sistemini rasyonalize ederek vergi takozunun önemli bir kısmını oluşturan sosyal güvenlik primlerini azaltmaktır. İkincisi ise, emek üzerindeki yüksek vergi veya primlerden en olumsuz etkilenen iki grubun yani düşük vasıflı işçiler ve gençlere yönelik vergi indirimleri uygulamaktır (Rutkowski, 2007: 282). Böylece kayıt dışı istihdam azalarak kayıt dışı ekonomi de azalabilecektir.

Genel olarak kayıt dışı istihdamın en önemli vergisel sonucu devletin vergi gelirlerini azaltmasıdır. Türkiye'de kayıt dışındaki çalışan ve işverenden vergi alamayan devlet, kaybını telafi etmek için vergi sistemindeki dolaylı vergileri arttırarak ya da borçlanarak çözüm aramaktadır (Altuğ, 1994: 65). Böylece vergi sistemi adaletsizleşmekte ve alınan borçlarla ekonomi daha kırılgan hale gelmektedir.

➤ *Nakit ekonomisi*

Ekonomik faaliyetlerin daha çok para ve takas usulü ile yapılması işlemlerin kayıt dışı kalmasını kolaylaştırmaktadır (Rakıcı, 2011: 355). Banka kartı ve kredi kartı gibi işlemlerin izlenebilirliğini sağlayan ödeme araçlarına yönelmek kayıt dışılığı azaltabilecektir (GİB, 2009: 16). Son yıllarda internet üzerinden yapılan alışverişlerde önemli artışların yanında özellikle internet ve telefon bankacılığının, temassız kartların ve mobil uygulamaların kullanımının yaygınlaşması nakit kullanımı üzerinde güçlü bir etki ortaya çıkararak pek çok ülkede nakit kullanımını azaltmıştır. Ancak küresel ekonomide nakit kullanımı hala önemli bir rol oynamaktadır (OECD, 2017b: 16).

➤ *Enflasyon ve ekonomik krizler*

Enflasyon dolayısıyla uğradıkları kayıpları telafi etmek isteyen üretici ve tüketiciler kayıt dışı kalmayı tercih etmekte ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomi artmaktadır (Rakıcı, 2011: 355). Nitekim Türkiye ekonomisinde 1990-2000 döneminde kronikleşen enflasyon problemi kayıt dışılığın artmasına sebep olmuştur. Bununla beraber 2000 ve 2001 krizleri, 2008 küresel krizi de kayıt dışılığın artmasına neden olmuştur.

➤ *Vergisel nedenler*

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin vergisel nedenleri şu şekilde sıralanabilir (GİB, 2009: 18):

- Vergi mevzuatındaki karmaşıklığın, kanunların anlaşılabilirliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırması,
- Vergi oranlarının yüksekliği, vergi oranlarının sık sık değişmesi ve ek vergiler konulması,
- Türk Vergi Mevzuatında yer alan muafiyet ve istisnalar,
- Denetim sürecinin etkinliğini ve kalitesini önemli derecede etkileyen denetim ilke ve standartlarının geliştirilmesi gerekliliği,
- Denetimde koordinasyon eksikliği,
- Mevcut vergi ceza sisteminin caydırıcı olmaması,
- Vergi kanunlarını uygulamakta olan birimlerin bürokratik işlemlere boğulmuş olması,
- Ekonomik kriz dönemleri haricinde vergi afları,
- Bilgilendirici ve yönlendirici muhasebe ve mali müşavirlik hizmetlerinin yetersizliği.

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi nedenleri, sonuçları, boyutu ve etki alanı ile önemli bir sorundur. Kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerinin azalması, haksız rekabetin oluşması, ekonomik dengenin bozulması gibi yıkıcı etkileri olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele, sistemdeki tüm paydaşların katkısı ile başarıya ulaşabilecektir.

2.4.5. Vergi Maliyetleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Harcamaları

Vergi maliyeti, verginin açık ve gizli maliyeti olmak üzere iki tür maliyetten oluşmaktadır. Verginin açık maliyeti ya da idari maliyeti, gelir idaresinin vergi tahsilatı için yaptığı tüm giderlerdir. Verginin gizli maliyeti ise mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken katlanmış olduğu tüm maliyetlerdir. Verginin gizli maliyetinin belirlenmesi oldukça güçtür. Verginin idari maliyeti de, gelir idaresinin etkinliğini belirlemede önemli bir faktördür. Nitekim, devletin harcamalarında kullandığı tüm kaynaklar özel sektörün de kullanacağı kaynakları oluşturmaktadır. Bu kaynakların devlet tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkacak alternatif maliyetlerin azaltılması iktisadi refah açısından çok önemlidir (Akdoğan, 2011: 178-179).

2019 Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre, gelir idaresi harcamalarının % 70,49'u personel giderleri, % 13,07'si mal ve hizmet alım giderleri, % 11,79'u sosyal güvenlik kurumlarına ödenen devlet primi giderleri, % 4,17'si sermaye giderleri ve % 0,46'sı cari transferlerden oluşturmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2020: 34). Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı harcamalarının en büyük kalemini personel giderleri oluşturmaktadır.

Gelir idarelerinin etkinliğinin belirlenmesinde vergi toplama maliyetleri önem taşımaktadır. Buna göre, Tablo 30'da, GİB'in harcamaları ve 100 TL vergi tahsilatı için GİB'in yapmış olduğu harcama verilmiştir.

Tablo 30: Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Harcamaları ve Tahsilat Maliyetleri (2002-2020)

Yıl	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	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	626.082.415	3.091.677	0,49

Tablo 30: (Devamı)

Yıl	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2018	737.954.270	3.362.397	0,46
2019	819.603.099	3.788.945	0,47
2020	983.069.869	4.473.090	0,46

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/>

Tablo 30’a göre, 2002 yılında 100 TL vergi tahsilatı için yapılan harcama 72 kuruş iken, 2020 yılında bu harcama 46 kuruşa düşmüştür. İdari maliyetin düşmesinin en önemli sebebinin, otomasyon çalışmaları ve kaliteli hizmet sunumu için yaygınlaşan e-devlet uygulamaları olduğu söylenebilir. Otomasyon ve e-devlet uygulamaları sadece verginin idari maliyetlerini düşürmemekte aynı zamanda vergi mükelleflerinin vergi uyumunu da kolaylaştırdığından verginin gizli maliyetlerinin düşmesine de katkıda bulunmaktadır (Beyazadam, (t.y.)).

Tablo 30’da gösterilen 100 TL vergi geliri tahsilatı için yapılan harcamalar tam olarak gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü, vergi gelirleri içerisine gümrük müdürlüklerinin topladığı gelirler¹⁹, mahkemelerin, tapu dairelerinin ve noterlerin tahsil ettiği harçlar da dahildir. Gümrük idaresinin, mahkemelerin, tapu dairelerinin, noterlerin tahsilat için yaptığı harcamaların yanında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın yapmış olduğu harcamaların da GİB’in harcamalarına eklenmesiyle verginin idari maliyetine gerçek olarak ulaşılabilir (Beyazadam, (t.y.)). Bununla birlikte, kamu personelinin ücretlerinden yapılan vergi kesintileri ile ilgili işlemlerde Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün önemli bir katkısı bulunmaktadır (Türkmen, 2017). Bahsedilen giderlerin tümü düşünüldüğünde 100 TL vergi tahsilatı için daha fazla harcama yapıldığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.4.6. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın Mevcut Durumu ve Etkinliği

Büyük mükellefler, diğer vergi mükellefi gruplarından pek çok yönden farklılık göstermektedir. Büyük mükelleflerin temel karakteristik özellikleri, sayıları az olsa dahi toplanan vergi gelirlerinin önemli bir kısmından sorumlu olmaları, faaliyet alanlarının çok ve çeşitli olması, vergi uyumu risklerinin fazla olması, profesyonel vergi danışmanlığı hizmetlerinden yararlanmaları ve mevcut statüleridir (OECD, 2015: 85). Bu nedenle birçok ülke gelir idarelerinde büyük mükellefler birimini (Large Taxpayer Units) kurmuştur.

Büyük mükellef olarak vergi mükellefi olma kriterleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. OECD (2015: 86) büyük mükellef olma kriterlerini ülkeleri dikkate alarak belirlemiştir. Bunlar, toplam hasılat veya brüt satışlar, toplam varlıkların büyüklüğü, tüm vergiler

¹⁹ 2019 yılı için toplam vergi gelirinin (819.603.099 Bin TL) yaklaşık % 18’ini (143.113.007) oluşturmaktadır (<https://www.gib.gov.tr/>).

için bir yılda ödenen vergi miktarı, bankacılık, sigortacılık, madencilik, akaryakıt gibi ülke için önemli olan sektörlerde faaliyet göstermek, önemli düzeyde uluslararası faaliyette bulunmak veya yabancı kontrolündeki bir işletme olmak ve çalışan sayısıdır. Avustralya, İtalya, Japonya gibi ülkeler büyük mükellef olmak için tek bir kriter belirlemişken; Hollanda, Almanya, Belçika gibi ülkeler yukarıda bahsedilen kriterlerin kombinasyonu olarak büyük mükellefi tanımlamışlardır (OECD, 2015: 86-87).

Türkiye’de gelir idaresinin yapılandırılması kapsamında, 2005 yılındaki Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasından sonraki adım Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın kurulmasıdır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (BMVDB) ekonomide belli bir ağırlığı ve iş hacmi olup, toplam vergi hasılatının önemli bir bölümünü oluşturan işletmelere daha etkin bir hizmet kalitesi sunma anlayışından yola çıkarak 15.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul’da kurulmuştur (BMVDB, 2015: 16).

Türkiye’de farklı amaçlarla yapılan üç farklı büyük mükellef tanımlaması bulunmaktadır. Bunlar, BMVDB’nin mükellefi olma açısından, vergi incelemesi açısından ve hızlandırılmış iade sisteminden yararlanma açısından tanımlanan mükellefiyetlerdir (Aykın, 2015). BMVDB’nin mükellefi olması açısından mükellefiyet, gerekli mevzuat altyapısından yoksundur (Aykın, 2015). BMVDB’ne göre büyük mükellef olabilme ancak BMVDB’nin internet sitesindeki açıklamalardan ve faaliyet raporlarından anlaşılabilmektedir. Buna göre mükellefler kuruluş aşamasında ciro, ödenen toplam vergi, aktif büyüklüklere, çalışan sayısına ve faaliyet konularına göre belirlenmektedir. Ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kritere tabi tutulmaksızın büyük mükelleftir (BMVDB, 2015: 19; <http://www.bmvdb.gov.tr/>; <https://bmvd.bib.gov.tr/>). Gerekli hukuki yapıdan yoksun bu durum, belirlenen kriterleri taşıdığı için büyük mükellef olan mükellefler yanında, bu kriterleri taşımayan ancak sektör itibarıyla büyük mükellef olması gerekenlere mükellefiyet tesis ettiren bir sistemi beraberinde getirmektedir (Koç, 2011). Vergi incelemeleri açısından ise büyük ölçekli mükellef ve küçük ve orta ölçekli mükellef şeklindeki ayırım 646 sayılı KHK’da; hızlandırılmış iade sistemindeki mükellef ayırımı da “Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği” ile belirtilmiştir. Üç farklı büyük mükellef tanımı karmaşıklığa yol açabilmektedir. Karmaşıklığın önlenmesi için konuyla ilgili mevzuat çalışması yapıp büyük mükellef olma hali açık bir tanıma kavuşmalıdır.

BMVDB’ne bağlı 1202 mükellef bulunmakta olup, mükellef sayısı sürekli artış göstermektedir. Mükellef sayısına göre ilk beş sektör KDV-3²⁰ (266), Dijital Hizmet Vergisi (189)²¹,

²⁰ Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayıp; Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda hizmet sunan firmalara BMVDB tarafından “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilmiştir (<https://bmvd.bib.gov.tr/>).

²¹ 178 yabancı ve 11 yerli olmak üzere toplam 189 yurt içi ve yurt dışı firmaya, BMVDB tarafından “Dijital Hizmet Vergisi Mükellefiyeti” tesis ettirilmiştir.

Bankacılık ve Sigortacılık (113), Demir, Çelik, Metal ve Makine İmalat (79) ve İnşaat ve Yapı Malzemeleri (56)'dir (<https://bmvdb.gib.gov.tr/>). BMVDB tarafından tahsil edilen vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık % 20'dir (<http://www.bmvdb.gov.tr/>). Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık 1/5'ini tahsil eden BMVDB'nin idari ve örgütlenme yapısı tekrar gözden geçirilerek, BMVDB sadece İstanbul'daki büyük mükellefleri kapsayan bir kurum olmaktan çıkmalıdır. Halihazırda yalnızca İstanbul'daki büyük mükellefleri kapsayan yapı, kaynakların etkin kullanımı açısından İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı bir grup müdürlüğü tarafından da yerine getirilebilecek durumdadır (Koç, 2011). Bununla birlikte dijital ekonominin vergilendirilmesinde mükellefiyet tesis ettirmeye yönelik çabalar BMVDB'nin kapsayıcılığı açısından olumlu bir gelişmedir. Sonuç olarak, Türkiye'deki tüm büyük mükellef statüsüne haiz mükellefler için mükellef yoğunluğuna göre il veya bölgesel bazda şubeler kurularak etkinlik sağlanmalıdır. Aynı zamanda her bir faaliyet alanının yapısı, teknik bilgisi, vergisel sorunları farklılık göstermekte olup uzmanlaşmayı gerektirdiğinden BMVDB sektörel bazda örgütlenmelidir. Böylece vergi gelirlerinin önemli bir yüzdesini sağlayan BMVDB'nin tahsilatı artacak, tüm büyük mükelleflere eşit ve kaliteli hizmet sunumu gerçekleştirilecek ve vergi performansı artacaktır.

2.4.6.1. Yüksek Gelir Grubundaki Bireyler İçin Gelir İdaresine Bağlı Özel Bir Birimin Gerekliliği

Vergi idarelerinin vergi gelirlerini toplamak için sınırlı kaynakları bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi idareleri gönüllü uyumu arttırmaya çalışarak, süresinde beyan edilmeyen/vadesinde ödenmeyen vergiler için gereken faiz ve cezaları tanımlayan ve gelir kaybı risklerini tespit eden programlar kurarak tahsilatı optimize etmeye çalışmaktadırlar (Buchanan ve McLaughlin, 2017: 8).

Yüksek gelir grubundaki bireyler (High Net Worth Individuals) için özel bir birim oluşturulması yükselen trendlerden biridir. Yüksek gelir grubundaki bireylerin vergi sorunlarının diğer mükellef gruplarına göre karmaşık olması, toplam kişisel gelir vergisi tahsilatının önemli bir yüzdesini temsil etmeleri, agresif vergi planlamasına ilişkin fırsatları kullanmaları ve vergi sisteminin bütünlüğünün sağlanması için ülkeler ayrı bir birim oluşturmaktadır (OECD, 2009: 13-14).

Capgemini'nin hazırladığı Dünya Servet Raporu (2018: 3)'nda yüksek gelir grubundaki bireyler, yatırıma elverişli varlıklarının toplamı 1 milyon ABD Doları olan ya da bu miktarı aşanlar olarak tanımlanmıştır. 2018 yılı ortasında, tahminlere göre dünyadaki milyoner sayısı 42,2 milyondur. Bu bireylerin % 61'ini ABD, Japonya, Almanya ve Çin barındırmaktadır (Capgemini, 2018: 10-11). Türkiye'de ise 2017 yılında yüksek gelir grubundaki birey sayısı yaklaşık 96 bin iken, 2018 yılında bu sayı 79 bine düşmüştür (Credit Suisse, 2018: 11).

OECD (2017: 145-146)'nin, OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan toplam 56 ülkede yaptığı anket çalışması sonucunda, bu ülkelerin 19'nun teşkilatlanmalarında yüksek gelir grubundaki bireyler için ayrı birim bulunmakta, 37'sinde ise bulunmamaktadır. İlgili birim, genellikle büyük mükellefler birimi yapılanmasının içindedir. Yüksek gelir grubundaki birey şeklinde kategorize edilme durumu ülkelerin kendileri tarafından belirlenmektedir (OECD, 2015: 96). Ayrıca, yüksek gelir grubu birimleri genellikle denetime yoğunlaşmakla birlikte; kayıt, iade ve ödeme işlemleri, borç yönetimi, anlaşmazlıkların çözümü gibi fonksiyonları da gerçekleştirmektedir (OECD, 2017a: 58).

Yüksek gelir grubundaki bireylere vergisel anlamda yoğunlaşılması, ülkelerin vergi potansiyellerinin kavranmasında etkili olabilmektedir. İngiltere'de Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs), 2009'da yüksek gelir grubundaki bireyler için ayrı bir birim kurulduğundan beri, 2 milyon İngiliz Sterlini; Avustralya Vergi Dairesi (Australian Tax Office) ise, 1996'da yüksek gelir grubundaki bireyler için ayrı bir birim kurulduğundan beri, 2013'e kadar 3 milyon ABD Doları daha fazla gelir tahsil etmiştir (House of Commons Committee of Public Accounts, 2017: 13; Australian National Audit Office, 2014: 14-15). Yukarıda bahsedildiği üzere 79 bin milyonerin bulunduğu Türkiye'de de GİB bünyesinde yüksek gelir grubundaki bireyler için ayrı bir birim kurulması etkinliği arttırabilecek bir öneri niteliğindedir.

Türkiye'de bazı yüksek gelir grubundaki bireylerin vergilendirilmesi hususunun gözden geçirilmesi vergi adaleti ve vergi geliri kaybı açısından oldukça önem arz etmektedir. Örneğin, en üst ligteki bir sporcudan 31.12.2019 tarihine kadar % 15 gelir vergisi tevkifatı yapılmaktaydı. Yasadaki değişiklikle birlikte en üst ligdeki sporcuların 01.01.2020 tarihinden itibaren elde ettikleri gelirlere % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu gelirlerin gelir vergisi tarifesindeki dördüncü dilimi aşması²² halinde gelirler yıllık beyanname ile beyan edilecektir (<https://www.gib.gov.tr/>). Yıllık beyanname verilmesi durumunda beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından vergi dairesine ödenmiş olma şartıyla, kesilmiş olan vergiler mahsup edilecektir (<https://www.gib.gov.tr/>). Bu değişikle beraber astronomik düzeyde gelir elde eden sporcuların stopaj yoluyla vergilendirilmesi sonlandırılarak, ücretler için artan oranlı vergi tarifesine yönlendirilmesi vergi adaleti açısından oldukça önemli bir uygulama olmuştur.

Yüksek gelir grubundaki bireylerin vergilendirilmesine yönelik bir diğer düzenleme ise "Değerli Konut Vergisi"nin yürürlüğe girmesidir. Pek çok tartışmayı beraberinde getiren düzenleme ile 2021 yılı için değeri 5.227.000 TL'yi geçen birden fazla binaya sahip olanlardan değerli konut vergisi alınacaktır. Tek konut sahibi olarak bu konutun değeri 5.227.000 TL'yi geçenlerden değerli konut vergisi alınmayacaktır.

²² 2020 yılı için 600000 TL.

2.4.7. Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı

Kendinden önceki teknolojilerin yerini hızlı bir şekilde alan teknolojiler yeni ürünler, hizmetler ve iş modelleri ile ekonomiyi yeniden şekillendirmektedir. Gelir idareleri de modern teknolojileri kullanarak daha dijital hale gelen bir dünyanın parçası olmuşlardır (OECD, 2016a: 23-24). E-hizmetlerin ve yeni gelişen teknolojilerin gelir idarelerinde etkin kullanılması, vergi mükelleflerine daha iyi hizmetler sunulması ve operasyonel maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olmasının yanı sıra, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da arttırabilmektedir (OECD, 2016a: 15).

2.4.7.1. VEDOP Projesi

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye’de e-devlet projelerine ilk başlayan ve etkin şekilde kullanan idarelerden biri olmuştur (Yavuz ve Çarıkçı, 2009: 14). Gelir İdaresi Başkanlığı (eski adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü), Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergisel işlemleri bilgisayarlarla yaparak mevcut iş gücünü azaltmak, çalışanların etkinlik ve verimliliğini arttırmak ve sağlıklı bir veri yönetimi gerçekleştirmek amacıyla entegre bir bilgi sistemi projesi kurmuştur (Atilla ve Çütücü, 2009: 10-11).

VEDOP 1995 yılında pilot proje olarak başlamış, VEDOP-1 (1998), VEDOP-2 (2004) ve VEDOP-3 (2007) olmak üzere üç aşamada geliştirilmiştir (Gerçek vd., 2013: 58-59). VEDOP projesiyle gelir idaresinin e-devlete entegrasyonu sağlanarak kullanıcıya, yöneticiye ve mükellefe hizmet kolaylığı sağlayan uygulamalar devreye girmiştir (Gerçek vd., 2013: 58).

VEDOP-1 ile gelir idaresinde e-devletin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan kurum içi otomasyon büyük ölçüde tamamlanarak e-kurum olma sürecinde önemli bir gelişim kaydedilmiştir (Çetin, 2010: 83). Projede, Vergi Dairesi Otomasyonu (VDO) ile evrak işlemleri, vergisel işlemler ve muhasebe işlemleri gibi tüm işlevler bilgisayar ortamında yapılar hale gelmiştir (Gerçek vd., 2013: 63). Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS) ile bankalar tarafından tahsil edilen vergilerin elektronik ortamda mükellef hesaplarına intikali gerçekleştirilecektir (Atilla ve Çütücü, 2009: 12). İnternet Vergi Dairesi ile gelir vergisi, kurumlar vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine vergi ile ilgili durumlarını sorgulama imkanı tanınmıştır. İnternet Vergi Dairesi ile vergi kimlik numarası, e-vergi levhası ve dilekçeler de sorgulanabilecek, gecikme faizi/zammı hesaplanabilecektir (Gerçek vd., 2013: 67). Günümüzde vergi tahsilat işlemleri de İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla yapılabilmektedir. Böylelikle 2011 yılında 1 milyon civarında olan İnternet Vergi Dairesi kullanıcı sayısı hızla artarak 2015 yılında 2.719.752’ye ve 2019 yılı itibarıyla ise 4.232.226’ya ulaşmıştır (GİB, 2019a: 24-25; GİB, 2020b: 21-22).

VEDOP-2 ile e-beyanname uygulamaya konmuş ve mükellefler vergi dairesine gitmeden beyannamelerini elektronik ortamda verme imkanına ulaşmışlardır (Turan ve Özgen, 2009: 137).

Vergi Denetimi Otomasyon Sistemi (VEDOS) ile denetim bilgilerinin gelir idaresine kısa sürede aktarımı sağlanarak denetim fonksiyonu geliştirilecektir (Çetin, 2010: 83). Veri Ambarı Projesi (VERİA) ile tespit edilen veri kaynaklarından bilgi toplanıp analiz edilerek beyan dışı kalmış olayların tespiti, beyanların doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine veri desteği sağlanacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 243). Elektronik Muhasebe ve Kayıt Arşiv Sistemi (EMKAS) ile Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek mükelleflere ait defter ve belgeler elektronik ortamda arşivlenebilecektir (Yavuz ve Çarıkçı, 2009: 16). Ayrıca, yetkili bankalar aracılığıyla e-tahsilat ve kredi kartı ile tahsilat yapılabilecektir (Gerçek vd., 2013: 80-81).

VEDOP-3 ile vergi daireleri otomasyon uygulamaları tamamen web tabanlı bir yapıya dönüştürülmüş ve "Türkiye Vergi Dairesi" yaklaşımıyla mükelleflere kayıtlı olduğu vergi daireleri dışındaki vergi dairelerinden de hizmet alabilme olanağı sunulmuştur (Atilla ve Çütcü, 2009: 13). E-haciz projesi ve e-fatura uygulaması başlamış, mükelleflerin borç ve alacaklarını banka hesaplarında gösteren Cari Hesap Projesi geliştirilmiştir (Hepaksaz ve Hayrullahoğlu, 2011: 113).

2.4.7.2. VEDOP Projesinin Getirileri

VEDOP projesi zaman, iş gücü, araç-gereç bakımından büyük tasarruf sağlamış, kırtasiyecilik ve bürokrasiyi azaltarak iş verimliliğini arttırmıştır. Bu durum özet halinde Tablo 31'de verilmiştir.

Tablo 31: VEDOP Projeleri

Proje İsmi	Proje Maliyeti	Proje Süresi	Projenin Kullanım Alanı	Projenin Tasarruf Boyutu ve Bazı Bilgiler
VEDOP-1	75 Milyon \$	2 yıl	22 il, 10 ilçedeki 153 vergi dairesi, 5 defterdarlık	-Türkiye'nin tahakkuk ve tahsilat gelirinin % 85'i takip edilmektedir. -Yılda 500000 sayfa doküman tasarruf edilmektedir. -8000 personele 100000 saat eğitim verilmiştir. -200 sunucu, 9000 işlemci, 10000 kullanıcı yönetimi, 1.3 terabyte ilişkisel veritabanı yönetimi sağlanmıştır.
VEDOP-2	64 Milyon \$	15 ay	81 ildeki tüm vergi daireleri ve defterdarlıklar	-14000 kişi/ay iş yükü tasarrufu (4,2 milyon \$) -6000 ton kağıt tasarrufu (117000 ağaç, ekonomik değeri 3 milyon \$) -Yıllık 75 milyon beyannamenin online alınması sağlanmaktadır. -Çağrı Merkezi uygulaması -Her yıl 40 milyon senedin hesaplara otomatik işlenmesi sonucu 4000 kişi/ay iş gücü kazancı -15000 kullanıcıya eğitim verilmiştir. -12 terabyte büyüklüğünde veri ambarı
VEDOP-3	99 milyon \$	2 yıl	Türkiye genelinde 448 vergi dairesi ve 585 malmüdürlüğü	-13465 PC bilgisayarın, 6204 yazıcının dağıtım ve montajı -EMKAS sistemi ile yıllık 19000 ton kağıt, 355000 ağaç ve ekonomik değeri 8,7 milyon \$ tasarruf -Diğer kurumlarla yazışmalarda azalma olmuştur. (Örneğin, Gümrük idareleri ile yıllık ortalama 1 milyon yazışma ortadan kalkmıştır.) -Makbuz bilgilerinin elle girilmemesinden dolayı yıllık 2000 kişi/ay iş gücü tasarrufu

Kaynak: Atilla ve Çütcü, 2009: 10.

Tablo 31'e göre, VEDOP projeleriyle iş gücü ve kırtasiyecilik gibi maliyet kalemlerinde ve zamandan önemli miktarlarda tasarruf sağlandığı sonucu çıkarılabilir. İş gücü ve zamandan tasarruf sağlanması, vergi dairesi personelinin operasyonel iş yükünü azaltarak idari etkinlik için ihtisas gerektiren “back office”²³ işlemler üzerinde yoğunlaşabilme fırsatlarını arttırmıştır (Gerçek vd., 2013: 101).

T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarasının tek sicilde birleştirilmesi mükellef, vergi dairesi ve muhasebe meslek mensuplarının sade, doğru, anlaşılır ve hızlı bir şekilde sonuca ulaşabilmesi bakımından oldukça önemlidir (Çimen, 2017: 104). Tek sicil uygulaması ile mükellefler vergi dairesinde kendi adlarına yapılan işlemleri saydamlıkla izleme ve denetleme imkanı bulmuşlardır (Atilla ve Çütcü, 2009: 16).

E-maliye uygulamalarıyla vergi kayıp ve kaçaklarıyla etkin mücadele sağlanabilmesi durumunda vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir (Hepaksaz, 2012: 45). Kayıt dışı ekonominin azalmasıyla vergi kapasitesi optimum olarak kavranacak ve paralelinde vergi gayreti artabilecektir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 89).

E-maliye uygulamaları ve kamu kurum/kuruluşları arasındaki etkin veri paylaşımı ile çalışma entegrasyonunun artması oldukça önemlidir (Hepaksaz, 2012: 45). Gümrük daireleri ve vergi daireleri arasındaki yıllık 1 milyon yazışma gerekliliğinin ortadan kalkması, kırtasiyecilik ve bürokrasiyi azaltmıştır (Gerçek vd., 2013: 100). Diğer tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla gerçekleşecek entegrasyonlar işlem maliyetlerini düşürerek önemli derecede tasarruf edilmesini sağlayabilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine istinaden, Gelir İdaresi Başkanlığı'na sunulan hizmetlerden kişilerin elektronik ortamda faydalanabilmesi ve vergisel yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için “İnteraktif Vergi Dairesi” oluşturulmuştur (GİB, 2019a: 101-102). İnteraktif Vergi Dairesi'nin amaçları şunlardır (GİB, 2019b: 3):

- Vergi dairesine gidilmeksizin vergisel işlemlerin yapılabilmesi,
- İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden yapılan başvuru/taleplerin hangi aşamada olduğunun takibinin sağlanması,
- Vergi dairesi sistemlerinde kayıtlı olan kimlik bilgileri, iletişim bilgileri, mükellefiyet bilgileri ve motorlu taşıtlara ilişkin bilgilerin görüntülenebilmesi,
- İşlemlerin sistem üzerinden başlatılması ve sonlandırılması,

²³ Back Office (Arka Ofis): Müşterilerle birebir ilişkide bulunulmayan iş departmanlarıdır (<https://dictionary.cambridge.org/tr/>).

- Mükelleflere aracısız olarak elektronik ortamda hizmet sunulması,
- Vergiye gönüllü uyum seviyesinin artırılmasıdır.

28.02.2018 tarihinde açılan İnteraktif Vergi Dairesi, 03.08.2018 tarihinde açıklanan “100 Günlük İcraat Programı” kapsamında yürütülen çalışmalar ile geliştirilerek 60’ı aşkın etkin iş akışı, 20’yi aşkın sorgulama ve bilgi hizmetleri ile 7/24 hizmettedir (GİB, 2019a: 102; GİB, 2019b: 2). Çağın gerekliliklerine uygun olarak Başkanlıkça yayınlanan her türlü güncel haber, doküman, resim ve video paylaşımları sosyal medya kanalları (Facebook, Twitter, Youtube, Google+) ile de yapılmaktadır (GİB, 2019a: 26).

19.03.2019 tarihinde ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görev alanındaki konular ve geliştirilen uygulamalar hakkında doğru ve hızlı bilgilendirme yapılabilmesi için “GİB Forum” açılmıştır. GİB Forum’daki sorulara verilen cevaplar özelge veya sirküler niteliğinde değildir (<https://www.gib.gov.tr/>).

2.4.8. Vergi Boşluğu

Vergi boşluğu, vergi kanunlarınca ödenmesi gereken vergi miktarı ile zamanında bildirilip ödenen vergi miktarı arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır (Mazur ve Plumley, 2007: 569). Ödenmeyen vergi borçları ile vergi kaçırma ve vergiden kaçınma dolayısıyla tahsil edilemeyen tüm vergi gelirleri vergi boşluğunu oluşturmaktadır (Murphy, 2014: 5-6)²⁴. Bununla beraber vergi boşluğu, üç farklı uyumsuzluk şekliyle kategorize edilebilir. Bunlar, hiç beyanname vermeme, eksik beyanda bulunma, beyanname verilmesine rağmen vergi borcunun zamanında ödenmemesi şeklindedir (Mazur ve Plumley, 2007: 570; Dubin, 2012: 5; Alm ve Borders, 2014: 62). Vergi boşluğu miktarının büyük bir bölümünü oluşturan uyumsuzluk şekli ise eksik beyanda bulunma sebebiyle ödenmeyen vergilerdir (Alm ve Borders, 2014: 62).

Silvani ve Baer (1997: 6-8), vergi boşluğuna göre ülkelerin gelir idarelerinin etkinliğini dört ayrı grup olarak değerlendirmiştir. Birinci grup, vergi boşluğunun % 10 veya daha az olduğu oldukça etkin olan gelir idareleridir. İkinci grup, vergi boşluğunun % 10-20 olduğu etkin sayılabilecek ancak mevcut etkinliklerinin artması için çeşitli çalışmalar yapılabilecek gelir idareleridir. Üçüncü grup, vergi boşluğunun % 20-40 olduğu etkinsiz gelir idareleridir. Dördüncü grup ise vergi boşluğunun % 40 ve daha fazla olduğu oldukça etkinsiz gelir idareleridir. Vergi boşluğu ne kadar yüksekse, gelir idareleri stratejilerinde daha radikal değişikliklere ihtiyaç duymaktadır (Silvani ve Baer, 1997: 6).

²⁴ Vergi boşluğu ve vergi erozyonu, birbirine yakın kavramlar olmasına rağmen birtakım farklara sahiptir. Vergi erozyonu, vergi harcamaları dahil olmak üzere, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı dolayısıyla matrahın azalmasına neden olan tüm olayları kapsamaktadır. Ancak vergi boşluğuna, vergi harcamaları dahil edilmemektedir.

Raczkowski ve Mroz (2018: 581)'un, Türkiye'nin de içinde bulunduğu 35 ülkenin 2011-2015 dönemi için vergi boşluğunu lineer regresyon analiziyle ölçtüğü çalışmaya göre, en düşük vergi boşluğu GSYİH'nın % 1,7'si ile Lüksemburg'ta, en yüksek vergi boşluğu ise GSYİH'nın % 13,5'i ile İtalya'da bulunmaktadır. Vergi boşluğunun GSYİH'nın % 11,1'i olması ile Türkiye, 35 ülke arasında en yüksek vergi boşluğuna sahip olan beşinci ülke olmuştur (Raczkowski ve Mroz, 2018: 570).

Canıkalp vd. (2016: 23)'nin 1993-2014 dönemi için Türkiye'deki KDV vergi boşluğunu ölçtüğü çalışmada, KDV vergi boşluğunun % 46-75 arasında olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada, Türkiye'de muafiyetler, kesintiler ve oran farklılaşmalarından ötürü vazgeçilen tahsilatlar sonucu oluşan gelir kayıplarının kayıt dışı ekonomi sonucu oluşan gelir kayıplarından daha fazla olduğu belirtilmektedir (Canıkalp vd., 2016: 22).

Raczkowski ve Mroz (2018: 9) vergi boşluğu-GSYİH arasında güçlü bir korelasyon olduğu sonucuna varmıştır. GSYİH yüksekse, ülkelerin çoğunda vergi boşluğu GSYİH'nın yüzdesi olarak daha düşük olmaktadır. Bunun en önemli istisnası İtalya'dır. GSYİH, İtalya'da oldukça yüksek olmasına rağmen vergi boşluğu da yüksektir. Bu durumun sebebi, İtalya'da senelerdir süregelen organize suçların yol açtığı kayıt dışı ekonomi olarak görülmektedir (Raczkowski ve Mroz, 2018: 9).

Khawaja ve Iyer (2014: 20)'in 61 ülkenin gelir potansiyelini değerlendirdiği çalışmada Türkiye, vergi tahsilatı bakımından kapasitesine göre düşük seviyeli, vergi gayretinde ise orta seviyeli ülkeler arasında yer almıştır. Türkiye'de tahsil/tahakkuk oranı görece yüksek olsa bile, vergiye ilişkin yapısal reformların gerçekleştirilememesi sebebiyle vergi kapasitesi yeterince değerlendirilememektedir. Bununla beraber Türkiye'de ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından vergi boşluğunun kaynakları ve tahminine yönelik çalışmaların yapılmaması da sorunları derinleştirmektedir. Pek çok ülkede olduğu gibi devlet kurumları tarafından vergi boşluğunun hesaplanmasına yönelik çalışmalar vergi idaresinin etkinliğini arttırarak bu çerçevede izlenecek politikalara katkıda bulunacaktır (Canıkalp vd., 2016: 23).

İngiliz Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue & Customs [HMRC]), vergi kayıplarının nedenlerini anlamak amacıyla 2005-2006 döneminden itibaren düzenli olarak vergi boşluğunu ölçmektedir (Her Majesty's Revenue & Customs [HMRC], 2018: 5). 2018-2019 döneminde İngiltere'de vergi boşluğu toplam vergi yükümlülüklerinin % 4,7'sine tekabül etmekte olup, 31 milyar İngiliz Sterlini olarak ölçülmüştür (HMRC, 2020: 3). Raporda 2018-2019 dönemi için vergi boşluğunun vergi türleri ve mükellef grupları açısından ve davranışsal bakımdan kompozisyonu da yer almaktadır. Vergi türleri bakımından vergi boşluğunu % 39 gelir vergisi, sosyal güvenlik katkıları, sermaye kazançları vergisi, % 14 kurumlar vergisi, % 9 tüketim vergileri ve % 5 diğer vergiler oluşturmaktadır (HMRC, 2020: 8). Mükellef grupları bakımından vergi boşluğunu % 43 küçük işletmeler, % 17 büyük işletmeler, % 14 suçlular, % 12 orta ölçekli işletmeler, % 8 bireyler

ve % 6 yüksek gelir grubundaki bireyler oluşturmaktadır (HMRC, 2020: 12). Davranışsal bakımdan ise vergi boşluğu % 18 gerekli özenin gösterilmemesi, % 14 suç teşebbüsleri, % 15 vergi kaçırma, % 16 kanunları yorumlama, % 13 ödeme yapmama, % 10 hata, % 9 kayıt dışı ekonomi ve % 5 vergiden kaçınmadan kaynaklanmaktadır (HMRC, 2020: 20).

OECD (2015: 132)'nin, OECD üyesi ve OECD üyesi olmayan toplam 56 ülkede yaptığı anket çalışması sonucunda, gelir idarelerinin yaklaşık % 20'si Maliye Bakanlığı talep ettiği için, yaklaşık % 43'ü resmi görevleri arasında bulunduğu için vergi boşluğu hesaplamalarında bulunmaktadır. Ülkelerin % 23'ü ise vergi boşluğu tahminlerine yönelik araştırma sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaktadır (OECD, 2015: 132). Vergi boşluğu ölçümleri hata payına sahip olması ve kesinlik taşınamaması, gecikmeli veri olması, gelir idarelerinin kontrolü dışında değişen birçok ekonomik faktör ve fiyatlar genel seviyesindeki dalgalanmalardan etkilenmesi gibi birtakım kısıtlara sahip olmasına rağmen gelir idareleri için stratejik planlama ve yönetim konusunda yol gösterici niteliktedir (OECD, 2017a: 181,186).

2.4.9. Vergi Karmaşıklığı

Etkin bir vergi sistemi mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kolayca hesaplayabilmelerine, beyannamelerini vermelerine, vergilerini ödeyebilmelerine ve sorunlarını en az maliyetle çözüme kavuşturmalarına imkan vermelidir (World Bank [WB], 2009: 10). Vergilendirme ilkeleri bu noktada önemlilik arz eder. Optimal bir vergi sisteminin oluşturulmasındaki en önemli vergilendirme ilkelerinden biri olan basitlik ilkesi, vergi sisteminin ortalama bir vergi mükellefinin anlayabileceği şekilde basit ve sade olmasını ifade etmektedir.

Vergi karmaşıklığı çok boyutlu bir kavramdır, bu nedenle kolayca tanımlanamamakta ve ölçülememektedir. Farklı bireylerin bakış açılarına, eğilimlerine ve ilgi alanlarına göre vergi karmaşıklığı algısı değişiklik göstermektedir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). Örneğin, bir avukat için vergi karmaşıklığı vergi mevzuatının okunmasının, anlaşılmasının ve uygulanmasının zorluğunu ifade ederken, bir muhasebeci için vergisel işlemler için harcadığı zamanı, bir iş insanı için ise vergi kanunlarının gerekliliklerine uymak için harcadığı zaman ve parasal maliyetleri ifade etmektedir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). Bu nedenle literatürde yazarlar, vergi karmaşıklığını tanımlamaktan kaçınmakla beraber karmaşıklığa etki eden faktörleri açıklamakta ve kategorize etmektedir (Budak ve James, 2018: 28). Slemrod (1989:157), vergi karmaşıklığını belirleyen dört temel özelliği tahmin edilebilme, uygulanabilme, zorluk derecesi ve yönlendirme olarak sıralamıştır. Zorluk derecesi ve yönlendirme mükelleflerin vergi kanunlarına ilişkin tutum ve davranışlarına yönelik iken, tahmin edilebilme ve uygulanabilme temel olarak vergi kanunları ile ilgilidir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 3). McCaffery (1990: 1269-1273), vergi basitleştirmesinin normatif yönünü vurgulayarak vergi karmaşıklığını teknik, yapısal ve uyum karmaşıklığı olarak üç farklı şekilde ayırma tabi tutmuştur. Cooper (1993: 424), vergi sisteminin basitliği için tahmin edilebilirlik, orantılılık, tutarlılık, uyum,

yönetim, koordinasyon ve anlatım/ifade düzeyi gibi kavramların temel kriterler olduğunu belirtmiştir. Vergi mevzuatının giderek daha karmaşık hale gelmesinin potansiyel etkileri şunlardır (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2002: 7):

- Vergiye gönüllü uyumun azalması,
- Yanlışlıkla eksik/fazla vergi ödeme,
- Vergi sistemin adil olmadığına dair algıların artması,
- Vergi yönetim ve uyum maliyetlerinin artması,
- Vergi idaresinin daha düşük hizmet kalitesi sunması,
- Verimsiz ekonomik karar alınması,
- Bazı vergi mükellefleri için istenmeyen vergi tuzakları (tax trap) oluşması.

Vergi karmaşıklığı, bütünsel bir bakış açısıyla ele alındığında, idare ve mükellefe önemli maliyetler yüklemektedir. Vergi karmaşıklığının yüklediği tüm maliyetlerin en aza indirilmesi amacıyla, vergi karmaşıklığının nedenleri, vergi basitleştirme önerileri ve vergi karmaşıklığı endeksleri açıklanarak Türkiye’deki mevcut durum hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.3.1.1. 2.4.9.1. Vergi Karmaşıklığının Nedenleri

Vergi karmaşıklığının vergi politikasının yönetimi, uygulanması ve geliştirilmesinde hem iç hem de dış etkilerin bir ürünü olarak ortaya çıktığı söylenebilir (Oliver ve Bartley, 2005: 57). Genel olarak vergi karmaşıklığının nedenleri şunlardır:

- *Vergi kanunlarının değişme sıklığı, dili ve sayısı*

Vergi kanunları yalnızca gelir ihtiyacındaki değişiklikleri sağlamak, vergi politikasındaki önemli değişiklikleri uygulamak ve var olan tutarsızlık ve karmaşıklıkları azaltmak için değiştirilmelidir (AICPA, 2002: 9). Türk Vergi Sistemi, sık sık yapılan değişiklikler ve tüzük, yönetmelik ve tebliğler sebebiyle konunun uzmanları tarafından dahi karmaşık bir hale bürünmüş ve kanun dili ve kavramlarının önemli bir kısmının Arapça olması sebebiyle anlaşılabilir hale gelmiştir (Bakkal, 2013: 107-108). Türk Vergi Sistemi’nin sadeleştirilmesi için kanun dili ve kavramlarının öz Türkçeleşmesi ve kanun metinlerinin sadeleştirilmesi zorunludur. Bu nedenle “kullanıcı dostu” (user-friendly) vergi kanunları inşa edilmelidir. Kullanıcı dostu vergi kanunu, vergi mevzuatının kolayca okunması ve profesyonel vergi danışmanları veya vergi dairesinin yardımına ihtiyaç duyulmadan anlaşılmasını ifade etmektedir (Budak ve James, 2018: 29).

Kullanıcı dostu vergi kanunları yapılması, vergi kanunlarının dili ve doğasını dikkate alan stratejilere sahip olan zorlu bir süreçtir (Budak ve James, 2018: 29). Vergi kanunlarının yeniden

yazılması ve mevzuatın karmaşıklık düzeyi, okunabilirlik, cümlelerin uzunluğu gibi pek çok faktörün ele alınarak kapsayıcı analize tabi tutulması vergi kanunlarını daha kullanıcı dostu hale getirmeye yardımcı olan yaklaşımlardandır (Budak ve James, 2018: 30). Vergi kanunlarının yeniden yazılması, Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de uygulanmış, belli bir sadeleşme sağlansa da vergi karmaşıklığına etki eden pek çok faktör iç içe bulunduğundan istenilen hedeflere ulaşılamamıştır (Budak ve James, 2018: 30).

Vergi karmaşıklığının tespiti için birtakım çalışmalar yapılmaktadır. Bunlardan biri Dünya Bankası işbirliğinde Price WaterHouse Coopers [PwC] bağımsız danışmanlık hizmetleri şirketinin yaptığı “Paying Taxes” araştırmasıdır. PwC (2018: 4) “uyum için harcanan zaman”, “yapılan ödemelerin sayısı” ve “toplam vergi ve katkıların toplamı” gibi faktörleri kullanarak karmaşıklığa ilişkin rapor sunmaktadır. Diğer, işletmelere pek çok uzmanlık alanında profesyonel destek hizmetleri sağlayan TMF Group’un Muhasebe ve Vergi Karmaşıklığı Endeksi (Accounting & Tax Complexity Index)’dir. Diğer bir çalışma ise, Münih Ludwig Maximilian Üniversitesi ve Padernborn Üniversitesi işbirliği ile gerçekleştirilen bir araştırma projesi olan “The Global MNC Tax Complexity Project”tir. Projenin amacı vergi karmaşıklığına sebep olan faktörleri belirlemek, ülkelerin vergi karmaşıklığını ölçen bir endeks geliştirmek ve vergi karmaşıklığının etkilerini incelemektir (<https://www.taxcomplexity.org>). Geliştirilen endeks, çok uluslu şirketlerin karşılaştığı sorunlardan yola çıkarak ülkelerde kurumlar vergisinin karmaşıklık seviyesini ölçmektedir (<https://www.taxcomplexity.org>). Tablo 32’de, bazı ülkeler için karmaşıklığın yukarıda bahsedilen endekslerle değerlendirilmesi verilmiştir.

Tablo 32: Vergi Karmaşıklığının Çeşitli Endekslerle Değerlendirilmesi

ÜLKE	ENDEKSLER				
	Pwc-World Bank			TMF Group	Global MNC Tax Complexity Project
	Yapılan Vergi Ödemelerinin Sayısı	Uyum için Harcanan Zaman (saat)	Vergi Kolaylığı Sıralaması	Muhasebe ve Vergi Karmaşıklığı Endeksi	Vergi Karmaşıklığı Endeksi
Avustralya	11	105	28	69	0,39
Avusturya	12	131	44	21	0,34
Danimarka	8	132	10	76	0,36
Finlandiya	10	90	8	52	0,34
Fransa	9	139	61	31	0,40
Almanya	9	218	46	33	0,37
Yunanistan	8	193	72	3	0,43
Macaristan	11	277	56	10	0,35
İrlanda	9 82	82 (2018)	4	67	0,30
İtalya	14	238	128	40	0,45
Hollanda	9	119	22	65	0,32
Norveç	5	79	34	65	0,34
Polonya	7	334	77	37	0,41

Tablo 32: (Devamı)

ÜLKE	ENDEKSLER				
	Pwc-World Bank			TMF Group	Global MNC Tax Complexity Project
	Yapılan Vergi Ödemelerinin Sayısı	Uyum için Harcanan Zaman (saat)	Vergi Kolaylığı Sıralaması	Muhasebe ve Vergi Karmaşıklığı Endeksi	Vergi Karmaşıklığı Endeksi
Portekiz	8	243	43	8	0,37
İspanya	9	143	35	20	0,38
İsveç	6	122	31	19	0,36
Türkiye	10	170	26	5	0,37
İngiltere	9	114	27	21	0,35
ABD	11 (2018)	175	25	63	0,37
Yeni Zelanda	7	140	9	60	0,28

Kaynak: PwC, 2018: 87-89, 94-101; <https://www.taxcomplexity.org>; <https://www.pwc.com/> yararlanılarak hazırlanmıştır.

TMF Group (2020: 2-3)'ün 77 ülkeyi muhasebe ve vergi karmaşıklığı bakımından değerlendirdiği çalışmada, Türkiye en karmaşık 5. ülke olarak gösterilmiştir. Türkiye'deki muhasebe ve vergi karmaşıklığının en önemli nedenleri olarak vergi kanunlarının sayısı, sık sık değişmesi ve anlaşılmasının zorluğu ile kullanılan para birimi gösterilmiştir (TMF Group, 2017: 11). Danimarka, muhasebe ve vergi karmaşıklığı endeksinde 76. sırada yer almakta olup, en az karmaşık ülkelerdendir. En az karmaşıklığa sahip ülkelerin işletmelerinin gelir idareleri ile işbirliği içinde çalıştığı ve bu ülkelerde kullanıcı dostu çevrimiçi elektronik vergicilik hizmetlerinin geliştiği vurgulanmaktadır (TMF Group, 2020: 2-3).

PwC (2018: 87-89)'nin 190 ülkeyi vergi kolaylığı açısından değerlendirdiği çalışmada, Türkiye vergi kolaylığı açısından 88. sırada bulunan ve vergi uyumu için 216 saat harcanan bir ülke olarak, vergi karmaşıklığı sorunu olan ülkelere biri olarak gösterilmiştir. Ancak 2020'de, Türkiye vergi kolaylığı açısından 26. sıraya yükselmiştir ve Türkiye'de vergi uyumu için 170 saat harcanmaktadır (<https://www.pwc.com/>). Buna göre, Türkiye'nin vergi kolaylığı açısından ilerleme kaydettiğini söylemek mümkündür. Bu gelişmede, elektronik vergileme hizmetlerinin yaygınlaşmasının payı büyüktür.

100 ülkenin kurumlar vergisi için vergi karmaşıklığını ölçen Global MNC Tax Complexity Project, Türkiye'deki kurumlar vergisi karmaşıklığını 0,37 olarak²⁵ puanlamış olup, vergi karmaşıklığını orta seviye olarak değerlendirmiştir (<https://www.taxcomplexity.org>).

²⁵ Endeks, 0 ile 1 arasında değişmekte olup, 0'dan 1'e doğru gidildikçe karmaşıklık düzeyi artmaktadır (<https://www.taxcomplexity.org>).

- *Vergi kanunlarındaki belirsizlikler*

Vergi kanunlarının açık, net, anlaşılır ve yoruma imkan vermeyecek şekilde düzenlenmesi vergilemede kesinlik ilkesi olup, bu ilke en önemli vergileme ilkelerinden biridir (Aktan, 2017: 104). Vergi kanunlarında hukuki kavramların, vergi ve muhasebe ile ilgili teknik terimlerin kullanılması mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini anlamamalarına sebep olabilmektedir (Oliver ve Bartley, 2005: 60). Bu durum uyum maliyetlerini arttırarak gönüllü uyumu azaltabilmektedir.

Vergi kanunlarındaki belirsizlikler sebebiyle vergi kanunlarını anlaşılır kılmak amacıyla tüzük, yönetmelik, tebliğ ve sirküler ile kanunlara açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak zaten karmaşık olan vergi kanunlarına bir de tüzük, yönetmelik, tebliğ ve sirküler gibi işlemlerin eklenmesi karmaşıklığı ve dolayısıyla mükelleflerin planlama, uyum ve muamele maliyetlerini arttırmaktadır (Bakkal, 2013: 94).

Vergi kanunlarındaki belirsizlikler sebebiyle mükellefler kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında bilgi edinme hakkına dayalı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan özelge talep edebilmektedir. Özelgeler, muhatabın ismine ve şahsına özel olup, yalnızca cevap verilen mükellefi bağlarlar; diğer mükellefleri ve yargı organlarını bağlayıcı nitelik taşımazlar (Şenyüz vd., 2013: 39-40). Tablo 33'de, 2015-2020 döneminde yayımlanan özelge sayısı verilmektedir.

Tablo 33: Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yayımlanan Özelge Sayısı (2015-2020)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Toplam
Vergi Usul Kanunu	79	58	28	43	22	28	258
Gelir Vergisi Kanunu	46	97	56	20	24	33	276
Kurumlar Vergisi Kanunu	91	136	104	68	29	38	466
KDV Kanunu	190	111	111	24	95	17	548
Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu	23	16	14	1	11	-	65
Damga Vergisi Kanunu	25	49	34	36	11	5	160
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu	7	1	-	-	-	-	8
Emlak Vergisi Kanunu	-	6	-	2	-	-	8
Gider Vergileri Kanunu	9	11	7	-	9	3	39
Harçlar Kanunu	16	31	31	-	-	-	78
Belediye Gelirleri Kanunu	-	5	-	-	-	-	5
KKDF	-	-	5	8	-	-	13
Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	-	23	4	3		-	30
Toplam	486	544	394	205	201	124	1954

Kaynak: <https://www.verginet.net/> verilerinden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 33'e göre, 2015-2020 döneminde Gelir İdaresi Başkanlığı 1954 adet özelge yayımlamıştır. En fazla özelge sırasıyla KDV Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi

Kanunu ve Vergi Usul Kanunu için yayımlanmıştır. 2020 yılında toplam özelge sayısının diğer incelenen yıllara göre azaldığı görülmektedir. Sonuç olarak, sadece 2015 sonrası dönem incelendiğinde bile Türk Vergi Sistemi'nde oldukça fazla sayıda özelge bulunması vergi karmaşıklığı açısından oldukça dikkat çekicidir. Bununla beraber özelgelerin çok fazla olması vergi karmaşıklığının hem nedeni hem de sonucu olarak değerlendirilebilir.

- *Vergi harcamaları*

Devletin ekonomik, sosyal, siyasal ve çevresel amaçlarla belirli sektör, meslek, mükellef grubu ya da faaliyetlere yönelik sağladığı vergi muafiyet, istisna ve indirimleri, düşük vergi oranları, vergi mahsubu veya erteleme gibi vazgeçilen vergi gelirleri vergi harcamalarını oluşturmaktadır (Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı [T.C. HMB], 2018a: 5). Tablo 34'de, 2019 yılında vergi türlerine göre Türkiye'de vergi harcamalarının çeşitli göstergeler içindeki payı verilmektedir.

Tablo 34: Vergi Harcamalarının Çeşitli Ekonomik Göstergeler İçindeki Payı (2019) (%)

Kanun Adı	Vergi Harcaması/ GSYİH	Vergi Harcaması/ Genel Bütçe Vergi Gelirleri	Vergi Harcamaları/Aynı Vergi Türünden Yapılan Tahsilat
Gelir Vergisi	1.6	10.4	43.3
Kurumlar Vergisi	0.9	5.6	48.0
Katma Değer Vergisi	1.0	6.6	24.8
Özel Tüketim Vergisi	0.4	2.4	10.8
Diğer Kanunlar	0.2	1.3	8.4
TOPLAM	4.11	26.3	

Kaynak: GİB, 2020c: 297-298 verilerinden derlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 34'e göre, vergi harcamalarının en fazla gelir, kurumlar ve katma değer vergisinden kaynaklandığı görülmektedir. Aynı vergi türünden yapılan tahsilata göre vergi harcamalarına bakıldığında % 48.0 ile en fazla kurumlar vergisinden daha sonra % 43.3 ile gelir vergisinden kayıp verilmiştir. Vergi harcamaları çeşitli sebeplerle gerekli olsa da Türk Vergi Sistemi içinde sayı ve miktar açısından fazla olması hem karmaşıklığa hem de vergi gelirlerinin düşmesine sebep olan bir durumdur.

- *Uluslararası vergileme*

20. yy.'ın son çeyreğindeki sermaye ve finansal işlemlerin serbestleşmesi, uluslararası ticaretin gelişmesi, çok uluslu şirketlerin yaygınlaşması, teknolojik ve dijital dönüşüm gibi olaylar ulusların vergi sistemleri arasındaki etkileşimleri arttırmıştır (Çevik, 2013: 1-2). Bu etkileşimler vergilendirme alanına tesir ederek vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olacağı konusundaki tartışmaların doğmasına sebebiyet vermiştir. Ülkeler, vergi matrahını kavrayabilmek adına tek taraflı önlemlere

başvursa da, vergi sistemlerindeki farklılıklar, vergiye konu olacak gelirin birden fazla ülkede yapılan karmaşık iş ilişkilerinden kaynaklanması ve her ülkenin payını maksimize etmesi gibi nedenlerle iki taraflı veya çok taraflı uluslararası vergi anlaşmaları yapmaya başlamıştır (Özer, 2009: 92-93). Zaten karmaşık olan vergi sistemlerine, vergi yetkisinin çatışmasından doğacak problemleri önlemek için yapılan uluslararası vergi anlaşmaları karmaşıklığı arttırmıştır. Türkiye'nin, 31.12.2020 itibarıyla 95 ülkeyle imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmaların 85'i yürürlükte olup, 10 ülke ile anlaşma imzalanmasına rağmen bu anlaşmalar henüz yürürlüğe girmemiştir (GİB, 2021: 114).

2.4.9.2. Vergi Sisteminin Basitleştirilmesi (Sadeleştirilmesi) için Öneriler

Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler-Yeminli Mali Müşavirler Kuruluşu (American Institute of Certified Public Accountants [AICPA]), vergi sisteminin basitleştirilmesi için birtakım prensipler belirlemiştir. Bunlar AICPA (2002: 9-12),

- *Basitleştirme öncelikli hale gelmeli:* Basitleştirme mevzuat, rehberlik ve idari uygulamaların geliştirilmesiyle birlikte öncelikli vergi politikası hedefi haline gelmelidir.
- *En basit yaklaşımlar araştırılmalı:* Kanun koyucu, arzu edilen vergi politikası ve gelir hedeflerini belirledikten sonra uygulamaya yönelik en basit ve en şeffaf yaklaşımları araştırmalıdır.
- *Uyum maliyetleri minimize edilmeli:* Hem zaman hem de para açısından uyum maliyetleri en aza indirilmeli ve maliyetler mükelleflerin ödeme gücü ve uyum kabiliyetleriyle orantılı olmalıdır.
- *Vergi kanunları sık sık değiştirilmemeli:* Vergi kanunlarındaki herhangi bir değişiklik uzun vadede basitleşme adına katkı sağlasa da, uzun vadede karmaşıklığı arttıran bir olgudur.
- *Tutarlı açıklamalar yapılmalı ve tanımlamalar kullanılmalı:* Mevcut yasalardaki yasal kavramlar ve tutarsızlıklar ortadan kaldırılmalı, yeni yasalar yapılırken tutarsızlıklardan kaçınılmalıdır.
- *İdari yükler göz önünde bulundurulmalı:* Vergi idarelerinin kanunları idare etme, uygulama ve rehberlik etme kabiliyeti, mevzuatın ve idari rehberliğin geliştirilmesinde dikkate alınmalıdır.
- *Sınırlı uygulamalardan kaçınılmalı:* Sınırlı bir vergi mükellefine uygulanacak ya da sadece kısa bir süre için geçerli olacak vergi kanunları yapmaktan kaçınılmalıdır.

2004 yılında Mısır, vergi basitleştirme sürecini de kapsayan bir vergi reformu başlatmıştır (WB, 2009: 5). Programda vergi basitleştirme sürecine dair uygulananlar şunlardır (WB, 2009: 5):

- Aynı anda pek çok vergi istisnası/muafiyetinin kaldırılması ve işletmelerin karı üzerinden alınan vergilerin oranının % 40'tan % 20'ye düşürülmesi.
- Vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve çeşitli vergi terimi tanımlamalarının uluslararası normlarla uyumlu hale getirilmesi.
- Vergi amortismanına ilişkin uygulanan kuralların basitleştirilmesi ve vergi memurlarının takdir yetkilerinin azaltılması.
- İdarece tarhın yerini beyana dayalı tarhın alması.
- Tüm vergi beyannameleri için yapılan zorunlu denetimin yerini risk bazlı denetimin almasıyla etkinliğin artması.
- Temyiz sürecinin iyileştirilerek mükellef için daha erişilebilir hale getirilmesi.
- Mükelleflerin uyum maliyetlerinin azaltılması için satış vergisi ve gelir vergisi departmanlarının birleştirilmesi.
- Vergi idaresi yöneticilerinin yeni süreç için eğitilmesi ve mükelleflere daha iyi hizmet vermeleri için yönlendirilmeleri.

Mısır'da, vergi basitleştirme sürecini temel alan bu vergi reformuyla daha iyi bir ekonomik performansa ulaşılmış ve daha fazla vergi geliri tahsil edilmiştir (Ramalho, 2007: 5). Gelir ve kazançlardan alınan vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı % 7'den % 9'a çıkmış, 2004'te ibraz edilen vergi beyannamesi 1,7 milyon iken 2005'te 2,5 milyonun üzerine çıkmış, bütçe açıkları azalmış ve doğrudan yabancı yatırımlar artmıştır (Ramalho, 2007: 36-37).

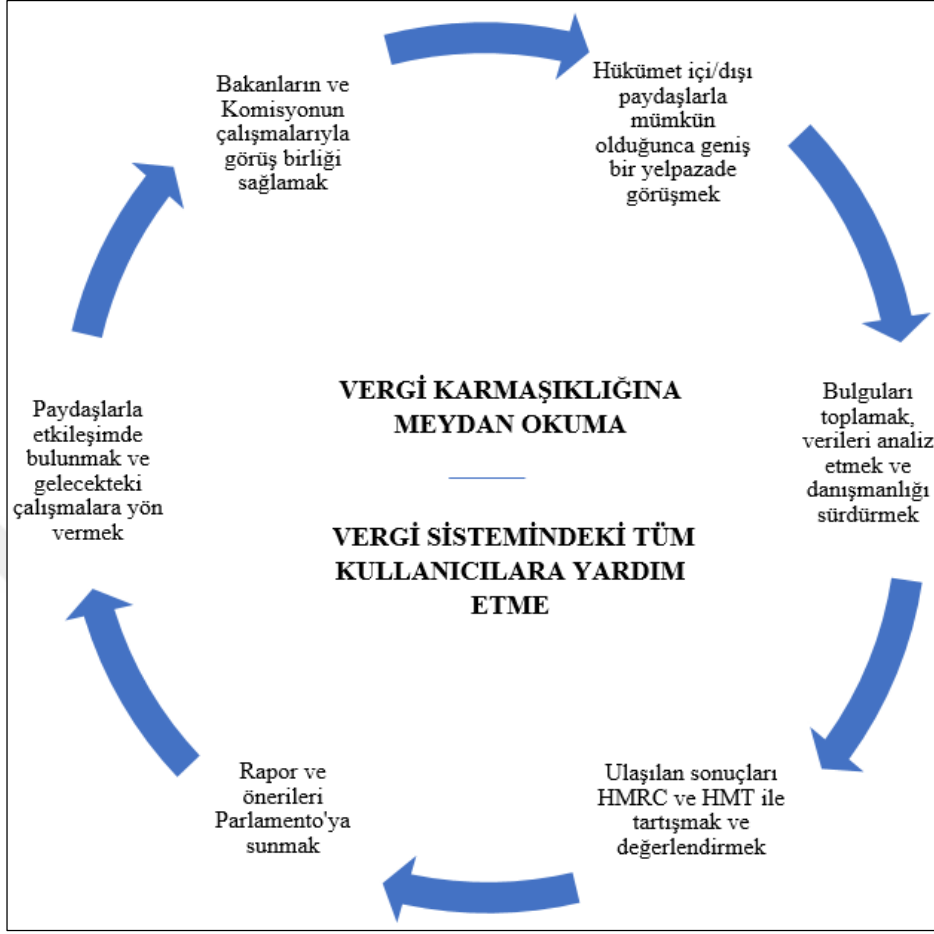
2.4.9.3. Vergi Basitleştirme İşleminin Profesyonelleşmesinin İlk Adımı: Vergi Basitleştirme Ofisi

Vergi Basitleştirme Ofisi (Office of Tax Simplification), İngiltere'de daha basit/sade bir vergi sistemi oluşturma adına 2010'da Hazine'nin bağımsız bir organı niteliğinde kurulmuştur (Her Majesty's Treasury [HMT], 2016: 1). Vergi Basitleştirme Ofisi'nin statüsü 2015'te kalıcı hale getirilmiştir (<https://taxsimplificationblog.wordpress.com/>). Vergi Basitleştirme Ofisi'nin amaçları şunlardır (Office of Tax Simplification [OTS], 2017: 5):

- İngiltere vergi sisteminin yönetimini işletmeler, bireyler, danışmanlar ve İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi için daha basit hale getirerek idari maliyetleri azaltmak,
- Vergi ile ilgili işlemlerin yapısal ve ayrıntılı taraflarını daha basit hale getirmek veya en azından sistemin ekonomi ve iş dünyasındaki değişimlere ayak uydurmasını sağlamak.

İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin, vergi karmaşıklığını önleme amacıyla yürüttüğü faaliyetlerin sistem içindeki işleyişi Şekil 15'de gösterilmektedir.

Şekil 15: İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin İşleyişi



Kaynak: OTS, 2017: 8.

Vergi Basitleştirme Ofisi, kamu ve özel sektör paydaşlarıyla işbirliği yaparak saydamlık ve şeffaflık ilkelerince çalışmalarını sürdürmektedir (OTS, 2017: 7). Vergi basitleştirmesi hakkında kamuoyunun görüşlerine önem veren Vergi Basitleştirme Ofisi, tüm rapor ve bildirilerini web sitesinde yayınlamaktadır. Geniş tartışma konuları açmak ve yeni tartışma alanları bulmak Ofis'in öncelendiği bir işlevdir (OTS, 2018: 4). Vergi Basitleştirme Ofisi'nin etki alanı ise, Şekil 16'da verilmiştir.

Şekil 16: İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin Etki Alanı



Kaynak: OTS, 2017: 10; OTS, 2018: 11.

Vergi Basitleştirme Ofisi'nin etki alanının geniş olduğu yukarıdaki tabloda görülmektedir. Vergi Basitleştirme Ofisi'nin çalışma stratejisi ise şu şekilde belirlenmiştir (OTS, 2018 :4):

- En fazla mükellefi en fazla şekilde etkileyecek önerilerde bulunarak kaynakları en etkin şekilde kullanmak,
- Mümkün olduğunca daha kolay kazanç elde etmek, başarıyı sürdürmek ve mükelleflere yararlanabileceği pratik faydalar sağlamak,
- Daha uzun dönemde değişiklik yapılabilecek birtakım zorlu alanlar üzerinde çalışmak.

Hem kamu hem de özel sektör çalışanlarından oluşan 20 kişilik bir ekip olan Vergi Basitleştirme Ofisi'nin bütçesi Nisan 2017 – Mart 2018 döneminde 870000 Sterlin olarak belirlenmesine rağmen, tahsis edilen miktar 680.000 Sterlin olmuştur (OTS, 2018: 15).

2.4.9.4. Vergi Karmaşıklık Endeksi

İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi, vergi karmaşıklığı endeksi elde etmeye yönelik olarak İngiltere vergi sisteminin karmaşıklığını ölçen bir metodoloji geliştirmiştir. Bu gelişme, öncelikli olarak vergi karmaşıklığından ne anlaşılması gerektiği üzerinde çalışan vergi idareleri içindir (OTS,

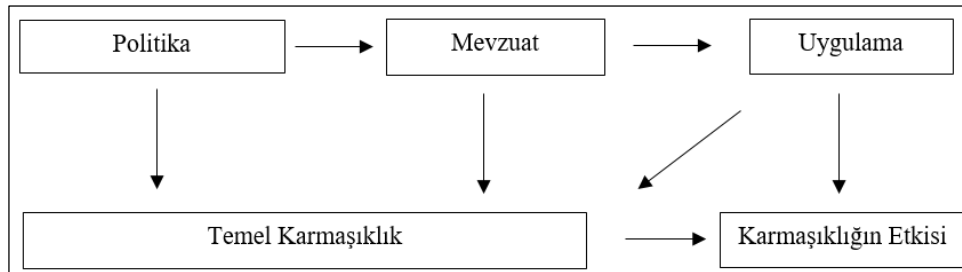
2014: 1). Vergi karmaşıklığı endeksinin iki şekilde kullanılabileceği öngörülmektedir. Bunlar (OTS, 2015: 3):

- Vergi sistemini basitleştirmeye yönelik hedefler koymak ve çabaları önceliklendirmek (mevcut sistemi değerlendirmek),
- Politika yapıcılara politika değişikliklerinin doğurduğu karmaşıklıkları izleme amacıyla bir araç sunmak (yapılan değişikliklerin etkilerini ölçmek).

2012'deki ilk karmaşıklık endeksi versiyonunda karmaşıklık 3 ayrı kapsamda değerlendirilerek toplam 11 faktöre ayrılmıştır. Puanlama 1 en sade ve 5 en karmaşık olmak üzere belirlenmiştir (OTS, 2014: 6). Ancak daha sonra gerçekleştirilen çalıştayda, kamu ve özel sektör temsilcisi pek çok katılımcı puanlamanın nesnelliği, kriterlerin çakışması ve daha kesin puanlamaya ulaşılması için endeksin geliştirilmesi gerektiği gibi metodoloji hakkında eleştiriler getirmişlerdir (OTS, 2014: 7). Böylece endeks geliştirilerek ve detaylandırılarak 2013'te ikinci versiyon sunulmuştur.

Endeksin ikinci versiyonunun temel amacı, göstergelerin tekrarını azaltmaktır. Örneğin, bölüm ve paragrafların sayısı kısmen mevzuatın sayfa sayısını oluşturmaktaydı (OTS, 2014: 7). Mevzuat karmaşıklığı gibi vergi karmaşıklığına sebep olan faktörler ile uyum maliyetleri gibi vergi karmaşıklığının sonucu olan faktörler arasında daha net bir ayrımın olması gerekiyordu. Oysa endeksin ilk versiyonu 2 ayrı faktörü tek bir kapsamda birleştiriyordu (OTS, 2014: 7). Bu nedenle ikinci versiyonda endeks, temel karmaşıklık (underlying complexity) ve toplam etki (impact of complexity) olmak üzere ikiye ayrılarak sınıflandırılmıştır. Temel karmaşıklık politika, mevzuat ve operasyonel karmaşıklığa dayalı olarak vergi karmaşıklığının altında yatan nedenleri gösterirken; toplam etki vergi sistemindeki karmaşıklığın hem mükellefe hem de idareye olan etkisini göstermektedir (OTS, 2015: 1). Vergi karmaşıklığı süreci, Şekil 17'de gösterilmektedir.

Şekil 17: Vergi Karmaşıklığı Süreci



Kaynak: OTS, 2015: 6.

Şekil 17'ye göre, temel karmaşıklığın tüm süreç içinde var olan karmaşıklıkla belirlenmesine rağmen, karmaşıklığın etkisinin büyük ölçüde uygulama ile ortaya çıktığı dikkat çekmektedir (OTS, 2015: 6).

Endeksin 2015'te çıkarılan üçüncü versiyonu ise, kullanılan bazı göstergelerin değiştirilmesi ve karışık bir toplama formülasyonuna olan ihtiyacın kaldırılarak ölçeklerin ağırlıklandırılması işleminin daha da basitleştirilmesi gibi gelişmelerle vergi karmaşıklığını daha doğru ölçmek amacıyla geliştirilmiştir (OTS, 2015: 2). Tablo 35'de, İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin oluşturduğu vergi karmaşıklık endekslerinin tüm versiyonları gösterilmektedir.

Tablo 35: İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi'nin Vergi Karmaşıklık Endeksi

Versiyonlar	Kapsam	Göstergeler
2012		<i>Etkinlik</i> -Vergi rehberlerinin karmaşıklığı -Mevzuattan etkilenen mükellef sayısı -Mükelleflerin ortalama kabiliyeti -Vergiden kaçınma riski
		<i>Mevzuat Karmaşıklığı</i> -Bölüm ve paragrafların sayısı -Sayfa sayısı -İstisna, muafiyet ve indirimlerin sayısı -Vergi kanunlarında 2000 yılından bu yana yapılan değişikliklerin sayısı -Gunning Fog endeksine ²⁶ göre okunabilirlik düzeyi
		<i>Kaynak Etkinliği</i> -Uyum maliyetleri -İdarenin operasyonel maliyetleri
2013	<i>Temel Karmaşıklık</i>	<i>Politika Karmaşıklığı</i> -İstisna, muafiyet ve indirimlerin sayısı -Vergi kanunlarında 2000 yılından bu yana yapılan değişikliklerin sayısı
		<i>Mevzuat Karmaşıklığı</i> -Gunning Fog endeksine göre okunabilirlik düzeyi -Mevzuatın sayfa sayısı
		<i>Operasyonel Karmaşıklık</i> -Vergi rehberlerinin karmaşıklığı -Vergi beyannamelerini hazırlamak için gereken bilgi gereksiniminin karmaşıklığı
	<i>Karmaşıklığın Etkisi</i>	<i>Ortalama Kaynak Maliyeti</i> -Mükellef ve idare açısından mükellef başına net ortalama maliyet
		<i>Toplam Etki</i> -Mevzuattan etkilenen mükellef sayısı -Mükelleflerin ortalama kabiliyeti -Vergiden kaçınma riski
2015	<i>Temel Karmaşıklık</i>	<i>Politika Karmaşıklığı</i> -İstisna, muafiyet ve indirimlerin sayısı -Vergi kanunlarında 2000 yılından bu yana yapılan değişikliklerin sayısı
		<i>Mevzuat Karmaşıklığı</i> -Gunning Fog endeksine göre okunabilirlik düzeyi -Mevzuatın sayfa sayısı
		<i>Operasyonel Karmaşıklık</i> -Vergi rehberlerinin karmaşıklığı -Vergi beyannamelerini hazırlamak için gereken bilgi gereksiniminin karmaşıklığı
	<i>Karmaşıklığın Etkisi</i>	<i>Toplam Etki</i> -Mevzuattan etkilenen mükellef sayısı -Mükelleflerin ortalama kabiliyeti -Mükellef ve idarenin toplam uyum yükü -Hata, kaçınma ve gereken özenin gösterilmemesi nedeniyle risk altındaki gelir

Kaynak: OTS, 2013: 3-5; OTS, 2014: 5-6; OTS, 2015: 6-9 verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

²⁶ Gunning Fog endeksi, metnin ilk okumada anlaşılabilmesi için kişinin en az kaç yıl resmi eğitime tabi olması gerektiğini gösteren ve okunabilirlik düzeyini ölçen bir endekstir (<http://gunning-fog-index.com>).

Budak ve James (2016: 439) Avustralya, Yeni Zelanda, Türkiye ve İngiltere’de gelir vergisi ve KDV²⁷ için İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi’nin vergi karmaşıklık endeksinin ikinci versiyonunu kullanarak vergi karmaşıklığını ölçmüşlerdir. Çalışma sonucunda, Türkiye’nin diğer üç ülkeye göre politika ve mevzuat karmaşıklığı kapsamında daha iyi durumda olduğu; Yeni Zelanda’nın ise diğer üç ülkeye göre karmaşıklığın etkisi bakımından daha başarılı olduğu görülmüştür (Budak ve James, 2016: 449-450). Ayrıca dört ülkede de açık bir şekilde gelir vergisi, KDV/mal ve hizmet vergilerine göre daha karmaşıktır (Budak ve James, 2016: 443).

Benzer biçimde Budak ve James (2018: 33) çalışmasında, İngiltere ve Türkiye’de gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve veraset ve intikal vergisinin İngiltere Vergi Basitleştirme Ofisi’nin vergi karmaşıklık endeksinin ikinci versiyonunu kullanarak vergi karmaşıklığını ölçmüşlerdir. Buna göre, Türkiye’nin politika ve mevzuat karmaşıklığı yani temel karmaşıklık düzeyinin İngiltere’ye göre daha iyi olduğu; İngiltere’nin de karmaşıklığın etkisi kapsamında Türkiye’ye göre daha başarılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Budak ve James, 2018: 35-36). Sonuçlara göre, her iki ülkede de değerlendirmeye alınan vergi türleri içerisinde en karmaşık verginin gelir vergisi olduğu ve her iki ülkede de karmaşık bir vergi sisteminin bulunduğu belirtilmiştir (Budak ve James, 2018: 38).

²⁷ Yeni Zelanda ve Avustralya için mal ve hizmet vergileri yani Goods and Services Tax (GST) verileri kullanılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ VE VERGİ DAİRESİ İLE İLGİLİ ALGI VE TUTUMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Alan araştırmaları, sosyal bilimlerde bir araştırma yöntemi olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Bu çalışmada, alan araştırması yapılarak ve anket yöntemi kullanılarak algı ve tutumlar değerlendirilmiştir. Alan araştırmalarında önemli bir veri toplama aracı olarak kullanılan anket yöntemi çalışmada kapsayıcı olması, cevaplayıcıların anonim olması, hızlı ve rahat bir şekilde verilerin elde edilebilmesi açısından tercih edilmiştir. Birinci ve ikinci bölümdeki teorik araştırmalar ile ülke uygulamalarından sonra bu bölümde, mükellef ve vergi dairesi personelinin vergi ve vergi dairesi ile ilgili algı ve tutumları çalışma konusu çerçevesinde değerlendirilecektir. Buna göre, elde edilen veriler literatürdeki örnekleriyle yorumlanarak çalışmanın nihai bulguları aktarılacaktır.

3.1. Literatür Özeti

Vergi ile ilgili tüm olayların merkezinde “insan” faktörü yer almaktadır. Bu nedenle sosyal psikolojinin bir konusu olan algı ve tutumların ölçülmesi, vergi/vergi idaresi konulu çalışmalarda önem kazanmaktadır. Algı, duyu organları tarafından olayların zihindeki idraki; tutum ise olaylar karşısında kişilerin muhtemel tavır ve davranışlarının tümüdür. Kişilerin algı ve tutumlarının belirlenmesi mevcut durumun tespiti, sorunların ortaya konması ve çözüm önerilerinin sunulması açısından önem taşımaktadır.

Türkiye’de vergi/vergi idaresi ile ilgili algı ve tutumların ölçülmesine yönelik yapılan çalışmalar incelendiğinde, her bir çalışmanın konuyu farklı açılardan ele aldığı dikkati çekmektedir. Literatür özetinin yer aldığı bu kısımda, Türkiye’deki çeşitli illerde yapılmış olan çalışmalarda algı ve tutumların ölçülmesi için konuya hangi açıdan yaklaşıldığına ve sonuçlarına değinilecektir.

Tuay ve Güvenç (2007)’in, “Mükellef Eğilimleri Anketi” hazırlayarak 18 ilde gerçekleştirdiği çalışmada, vergi ile ilgili soruların yanı sıra, vergi daireleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na dair katılımcılara önermeler verilmiştir. Çalışmada, katılımcıların büyük çoğunluğunun vergi karmaşıklığına dair algılarının yüksek olduğu, vergi daireleri ve GİB’den kısmen memnun oldukları ve GİB’in yeterince şeffaf olmadığı tespit edilmiştir.

İpek ve Kaynar (2009)'ın, Çanakkale ilindeki ticari kazanç elde eden mükelleflere yönelik yaptığı vergiye gönüllü uyumu ölçen çalışmada, vergi ve vergi idaresi ile ilgili önermelere yer verilmiştir. Çalışmada, vergi sistemi ve vergi yönetiminin mükelleflerin beklentilerini karşılayacak şekilde tasarlanması vergiye uyumun artması açısından önemli bir tespit olarak sunulmuştur.

Gökbunar ve Çetin (2010)'ın, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı personelinin mükellef haklarına bakışını ölçtüğü çalışmada, mükellef haklarının gelişmesinin ve idarede mükellef odaklılığın vergiye uyumu arttırabileceği tespit edilmiştir. Buna göre gelir idareleri, mevzuatı açık ve net olarak belirlemeli, güncel teknolojik imkanlardan faydalanmalı, daha şeffaf olmalı ve mükellefler ile iletişime önem vermelidir.

Ay vd. (2010)'nin, Karaman ilinde mükellef ve vergi dairesi ilişkilerinde yönetişimin rolünü belirlemek amacıyla yaptığı çalışmada, mükelleflere vergi ve vergi idaresi ile ilgili önermeler verilmiştir. Çalışmada, ankete katılanların önermelere verdiği *kararsızım* yanıtlarının oranı dikkat çekicidir. Ayrıca GİB'in daha açık ve şeffaf olması istendiği, vergi dairelerinin hizmetlerinin yeterli bulunmadığı, medyadan mükellefleri bilgilendirmek için daha fazla yararlanılması gerektiği belirtilmiştir.

Cansız (2015)'in, Afyonkarahisar Defterdarlığı'nda personelin vergi algılarını ölçtüğü çalışmada vergi sisteminin adaletsiz olduğu, vergi aflarına dürüst mükellefler açısından olumsuz bakıldığı, vergi eğitimlerine ve vergi bilincinin geliştirilmesine önem verilmesi gerektiği, özlük haklarının iyileştirilmesi istendiği, vergi denetimlerinin ve vergi kaçırıcılara yönelik cezai yaptırımların yetersiz olduğu bulgularına erişilmiştir.

Demir vd. (2016)'nin, Sivas Defterdarlığı'nda personelin vergi aflarının etkinliğini araştırdığı çalışmada, vergi aflarının amacına ulaşamadığı ve dürüst mükellefler açısından olumsuz bir uygulama olduğu, af dönemlerinde personelin iş yükü artış gösterdiğinden bu dönemlere özgü olmak üzere ek ödemeler yapılması istendiği belirtilmiştir.

Alp ve Töngür (2016)'ün, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'ndaki personelin vergi algısını ölçtüğü çalışmada vergi mevzuatının sadeleşmesi gerektiği, vergi kanunlarının sık sık değişmesinin takibi zorlaştırdığı, vergi denetimlerinin yeterli olmadığı, vergi kaçırıcılara yönelik cezai yaptırımların caydırıcılıktan uzak olduğu sonucu elde edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Önemi

Vergi en eski çağlardan beri hayatın içinde olmakla birlikte, bütün unsurları ile düşünüldüğünde “ölümsüz” bir kavram olarak değerlendirilebilir. Zaman içinde siyasi, mali, ekonomik ve toplumsal olaylardan etkilenerek değişebilir, türleri itibarıyla ortadan kalkabilir veya

yeni vergi türleri ortaya çıkabilir. Türü, konusu, mükellefi veya ödeme zamanı değişse bile vergi, nesilleri aşan boyutuyla sürecelecektir. Benjamin Franklin’in ünlü deyişinde belirttiği gibi, “*Hayatta kesin olan iki şey vardır: Ölüm ve vergiler*”.

Gelir idareleri, vergi vb. kamu gelirlerini tahsil eden başlıca kamu kurumudur. Vergi vb. mali yükümlülüklerin tahsilatını etkileyen faktörler ile vergi yönetiminde etkinlik arayışlarına ilişkin çalışmalar sürekli olarak devam etmektedir. Vergiye ilişkin en önemli aktörler ise, idare ve mükelleflerdir. Her iki aktörün içerisinde de “insan” bulunduğundan, insanların algı ve tutumlarını ölçmeye gayret etmeden çeşitli yargılara ulaşabilmek pek de sağlıklı sonuçların elde edilmesini mümkün kılmayacaktır. Bu nedenle, çalışmanın birinci bölümünde teorik alt yapı ve ikinci bölümünde uygulama örnekleri sunulduktan sonra, üçüncü bölümünde hem vergi mükellefleri hem de vergi dairelerinde çalışan personelin algı ve tutumları hakkında iki ayrı anket çalışması yapılmıştır. Trabzon’da vergi konusunda mükellefler ile yapılan alan çalışmalarında, vergi sistemi üzerinde durulduğu ve “idare” temel alınmadığından bu çalışma orijinal bir nitelik taşımaktadır. Trabzon’da vergi dairesi personeliyle “vergi” üzerine herhangi bir alan çalışması bulunmadığından çalışma literatüre önemli katkılarda bulunabilecektir. Çalışma, aynı zaman diliminde belli bir bölgede hem mükellef hem de vergi dairesi personeline ayrı ayrı uygulandığından ve ortak soruları bulundurduğundan verginin tarafları hakkında çok yönlü bir bakış açısı ortaya koyabilecektir.

3.3. Araştırma Yöntemi

Araştırma yöntemi, araştırmada ana kütlenin ve örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve anket tekniğinin sunulması başlıkları altında açıklanacaktır.

3.3.1. Araştırmada Ana Kütlenin ve Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi

Ana kütle (evren) araştırma yapılmak istenen popülasyonu gösteren küme, örneklem ise ana kütleyi temsil etme yeteneğine sahip olan ana kütlenin bir alt kümesidir. Ana kütledeki her bir bireye ulaşmak mümkün olamadığından evreni temsil edecek bir örneklem seçilmesi alan araştırmalarında tercih edilen bir yöntemdir.

Çalışmada alan araştırması iki ayrı anket uygulamasından oluştuğundan her bir anketin evren ve örneklem büyüklüğü ayrı ayrı saptanmıştır. Mükellef grubundaki ana kütle Trabzon’daki gelir vergisi faal mükellefleri ve gelir vergisi stopaj mükellefleridir. Kasım 2019 itibarıyla, Trabzon’daki gelir vergisi faal mükellefi sayısı 15952, gelir vergisi stopaj mükellefleri sayısı ise 21868 olup; ana kütle toplamda 37820’dir (<https://gib.gov.tr/>). Ana kütle 37820 olduğundan, örneklem büyüklüğü % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 381 olarak hesaplanmıştır. Rastlantısal örnekleme yöntemiyle mükelleflere dağıtılan 450 anket sonucunda, 419 anket dönüşü olmuş ve bunların arasından 394 anketin değerlendirmeye tabi tutulabilecek durumda olduğu görülmüştür. 25 anket ise; demografik

soruların boş bırakılması, anket sorularının/önergelerinin eksik doldurulması vb. nedenlerle değerlendirmeye alınmamıştır.

Vergi dairesi personeli grubunda ana kütle Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, Karadeniz Vergi Dairesi Müdürlüğü ve Hızırbey Vergi Dairesi Müdürlüğü olarak belirlenmiştir. Ocak 2020 itibarıyla belirlenen ana kütle 200 kişidir. Ana kütle 200 olduğundan, örneklem büyüklüğü % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında 132 olarak hesaplanmıştır. Rastlantısal örnekleme yöntemiyle personele dağıtılan 175 anketten ise 142 adet geri dönüş alınabilmektedir. Demografik soruların boş bırakılması, anket sorularının/önergelerinin eksik doldurulması gibi nedenlerden dolayı 137 anket değerlendirmeye uygun görülmüştür.

Alan çalışmalarının doğasında olduğu üzere çalışmanın birtakım kısıtları bulunmaktadır. Anket yöntemi yeterli zaman, çaba ve bütçe gerektiren bir uygulamadır. Öncelikle tüm katılımcılardan isim yazmaları istenmediği özellikle belirtilse de, anketin konusu vergi ve vergi idaresi ile ilgili olduğundan, bazı kişiler anketi doldurmak istememiş veya bazı soruları/önergeleri cevapsız bırakmışlardır.

Trabzon’da, mükelleflere uygulanan anketin evreni “gelir vergisi faal mükellefleri” ve “gelir vergisi stopaj mükellefleri” olarak belirlenmiştir. Ticari kazanç, ücret ve serbest meslek kazancı türünden gelir elde edenler örnekleme oluşturmuştur. Gelir vergisi konusuna giren kazanç ve iratların tümü araştırma kapsamına alınmamıştır. Bu durum, çalışmanın kısıtlarından biridir. Çalışmanın Trabzon ili ile sınırlı kalması ise bir diğer kısıt olarak gösterilebilir.

3.3.2. Anket Yöntemi

Anket 19. yy.’ın ortalarından itibaren Avrupa ve ABD’de kişilerin tutum, davranış özellikleri, eğilimleri, beklentilerini belirleme veya memnuniyet düzeylerini ölçme gibi birçok alanda bir araştırma yöntemi olarak kullanılmaktadır (Arıkan, 2013: 17-18). Anket yöntemiyle araştırmacı güncel veriler elde edebilir, toplumun her kesiminin anlayacağı şekilde anket formu hazırlayabilir, anket formunu istediği kapsamda düzenleyebilir ve farklı kişilerden farklı bilgiler edinebilir. Bununla birlikte, bireylerin ankete katılmayı reddetmesi, anketlerin taşıdığı hata payı ve deneysel çalışmalar kadar gerçekçi ve inandırıcı olmaması anket yönteminin dezavantajlarından (Arıkan, 2013: 39-40).

Çalışmada yüzyüze anket yöntemi uygulanmıştır. Anketteki sorular/önergeler hazırlanırken, ifadelerin herkes tarafından aynı şekilde anlaşılır olması için gayret edilerek kısa ve net olmalarına özen gösterilmiş, anketi uygularken kişileri dinamik tutacak ve fazla zamanlarını almayacak şekilde soru/önerme sayısı belirlenmeye çalışılmıştır. Açık uçlu soruların değerlendirmesi ve yorumlaması zor olabildiğinden bu sorulardan kaçınılmıştır. Anket formlarının birinci bölümünde mükellef ve personelin demografik özelliklerine ilişkin sorular, ikinci bölümünde ise 5’li Likert ölçeği

kullanılarak oluşturulan sorular yer almaktadır. 5’li Likert ölçeğindeki sorular, (1) *Kesinlikle Katılmıyorum*, (2) *Katılmıyorum*, (3) *Fikrim Yok*, (4) *Katılıyorum* ve (5) *Kesinlikle Katılıyorum* şeklinde sıralanmıştır. Çalışmada önermelerin frekans dağılımları tablolastırılarak yorumlanmıştır.

Anketler Likert tipi 5’li derecelendirme ölçeğinin kullanıldığı tutum testleri olduğundan ölçeklerin güvenirlik katsayısı Cronbach Alpha ile hesaplanmıştır. Psikoloji ve tutum testleri için hesaplanan güvenirlik katsayısının 0,70 ve daha yüksek olması test puanlarının güvenirliği açısından yeterli olarak kabul edilmektedir (Büyüköztürk, 2017: 183). Mükellef anketine ilişkin Cronbach Alpha 0,751; personel anketi için ise 0,797 olarak hesaplanmıştır. Buna göre anketlerin ölçek güvenirliğine sahip olduğu söylenebilir.

Veriler IBM SPSS V23 ile analiz edilmiştir. Normal dağılıma uygunluk Kolmogorov Smirnov testi ile incelenmiştir. Gruplara göre kategorik değişkenlerin karşılaştırılmasında Ki-Kare testi kullanılmıştır. İkili gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında veriler normal dağılmadığından Mann-Whitney U testi; üç ve üzeri gruba göre nicel değişkenlerin karşılaştırılmasında normal dağılan veriler için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve normal dağılmayan veriler için Kruskal Wallis testi kullanılmıştır. Analiz sonuçları nicel veriler için ortalama $\pm$ standart sapma ve ortanca (minimum [min.] – maksimum [maks.]) şeklinde, kategorik veriler için frekans (yüzde) olarak sunulmuştur. Önem düzeyi $p < 0,05$ olarak alınmıştır.

Mükelleflere uygulanan ankette Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, vergi karmaşıklığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sunduğu hizmetlere yönelik sorular yöneltilmiştir. Personele uygulanan ankette ise Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, vergi karmaşıklığı ve iş tatmini/memnuniyetine ilişkin sorular yer almıştır.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırma bulguları, personel ve mükellef anketlerindeki bulguların değerlendirilmesiyle açıklanacaktır. Bu bulgular, her iki grubun anketlerindeki demografik özellikler, önermelerin frekans dağılımları ve gruplara ilişkin çeşitli karşılaştırmalar yapılarak verilecektir.

3.4.1. Personele Uygulanan Anketteki Bulguların Değerlendirilmesi

Personele uygulanan anketteki bulgular personelin demografik özellikleri, personelin anketteki önermelere dair frekans dağılımları ve iş tatmini/memnuniyet düzeyinin karşılaştırılmasıyla incelenmiştir.

3.4.1.1. Personele İlişkin Demografik Özellikler

Anket katılımcılarını tanıma ve kategorize etme amacıyla demografik özelliklere yönelik sorulara anket yönteminde yer verilmektedir. Buna göre, vergi dairesi personeline ilişkin demografik özellikler cinsiyet, yaş, medeni durum, unvan, hizmet süresi ve aylık ortalama gelir olarak Tablo 36’da gösterilmektedir.

Tablo 36: Personele İlişkin Demografik Özellikler

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Kadın	58	42,3
Erkek	79	57,7
Yaş		
22-30	30	21,9
31-40	34	24,8
41-50	29	21,2
51-60	38	27,7
61 ve üstü	6	4,4
Medeni Durum		
Evli	105	76,6
Bekar	28	20,4
Diğer	4	2,9
Eğitim Durumu		
Lise	16	11,7
Ön Lisans	15	10,9
Lisans	99	72,3
Yüksek Lisans	7	5,1
Doktora	0	0
Unvan		
Memur	63	46
Gelir Uzman Yardımcısı	25	18,2
Gelir Uzmanı	44	32,1
Müdür Yardımcısı	3	2,2
Müdür	2	1,5
Hizmet Süresi		
1 yıldan daha az	11	8
1-5 yıl	26	19
6-10 yıl	13	9,5
11-15 yıl	10	7,3
16-20 yıl	15	10,9
21-25 yıl	18	13,1
26 yıl ve üstü	44	32,1
Aylık Ortalama Gelir		
2000-3000 TL	4	2,9
3001-5000 TL	54	39,4
5001-6000 TL	56	40,9
6001-8000 TL	21	15,3
8001 TL ve üstü	2	1,5
TOPLAM	137	100

Tablo 36'ya göre, personelin % 57,7'si erkek ve % 42,3'ü kadındır. Personelin % 27,7'si 51-60, % 24,8'i 31-40, % 21,9'u 22-30, % 21,2'si 41-50 ve % 4,4'ü 61 ve üstü yaş grubunda yer almaktadır. Personelin % 76,6'sı evli, % 20,4'ü bekaıdır. Eğitim durumuna bakıldığında personelin %72,3'ü lisans mezunudur. Unvan olarak, personelin % 46'sı memur, % 32,1'i gelir uzmanı, % 18,2'si gelir uzman yardımcısı olarak çalışmaktadır. Personelin % 32,1'i 26 ve üstü yıl hizmet vermektedir. Personelin % 40,9'unun aylık ortalama geliri 5001-6000 TL ve % 39,4'ünün aylık ortalama geliri ise 3001-5000 TL'dir.

3.4.1.2. Personel Anketindeki Önergelerin Frekans Dağılımı

Personele ait anket sorularının frekans dağılımı Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu hizmetler ve vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceler olarak ankette gruplandırıldığı şekilde incelenmiştir.

3.4.1.2.1. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermesine neden olmaktadır. Vergi kanunlarına yeni adapte olmuşken, yeni vergi kanunlarının çıkarılması adaptasyonu zorlaştırmaktadır. Ne kadar uzun süre bir vergi kanunu yürürlükte olursa uygulayıcılar ve mükellefler o derece alışmaktadır (Çataloluk, 2008: 224). Vergi kanunlarının sıklıkla değişmesinin vergiye uyumu azaltacağı düşüncesi, personele *vergi kanunlarının sık sık değişmesi vergi uyumunu azaltmaktadır* önermesi yöneltilerek ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 37: Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi Vergi Uyumunu Azaltmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	6,6
Katılmıyorum	14	10,2
Fikrim Yok	8	5,8
Katılıyorum	74	54
Kesinlikle Katılıyorum	32	23,4
TOPLAM	137	100

Tablo 37'ye göre, "*Vergi kanunlarının sık sık değişmesi vergi uyumunu azaltmaktadır*" önermesine, personelin % 6,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 10,2'si katılmıyorum, % 5,8'i fikrim yok, % 54'ü katılıyorum ve % 23,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, vergi dairesi personelinin yaklaşık % 78'i vergi kanunlarının sıklıkla değişmesinin vergiye uyumu azaltacağı düşüncesindedir. Nitekim vergi kanunlarının sık sık değişmesi, vergi uzmanları dahil olmak üzere vergi dairesi personelinin de takibini zorlaştırmakta ve uygulama açısından güçlük çıkarabilmektedir.

Tablo 38: Vergi Denetimleri Yeterli Düzeydedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	35	25,5
Katılmıyorum	61	44,5
Fikrim Yok	10	7,3
Katılıyorum	25	18,2
Kesinlikle Katılıyorum	6	4,4
TOPLAM	137	100

Tablo 38'e göre, "*Vergi denetimleri yeterli düzeydedir*" önermesine, personelin % 25,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 44,5'i katılmıyorum, % 7,3'ü fikrim yok, % 18,2'si katılıyorum ve % 4,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin % 70'i, vergi denetimlerinin yeterli düzeyde olmadığını düşünmektedir.

3.4.1.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Vergi yönetimi, kapsamlı bir faaliyet olmakla birlikte hizmetlerin yerine getirilmesi kurumdaki personel sayısı ve fiziki kapasitenin yeterliliğini gerekli kılmaktadır (Şenyüz, 1995:49-50). Gelişen bilgi teknoloji sistemleriyle birlikte güncel teknolojik imkanların gelir idarelerine adapte edilmesi ise faaliyetlerin etkin sürdürülmesi açısından oldukça önemli bir husustur.

Personelin, vergi dairesinde çalışan personel sayısının yeterliliğine, vergi dairesinin fiziki kapasitesine ve güncel teknolojik imkanlardan yararlanma düzeyine yönelik algılarını ölçen önergeler Tablo 39, Tablo 40 ve Tablo 41'de verilmiştir.

İstihdam edilen personel sayısının gereken sayıdan daha az olması, vergi personelinin ağır iş hacmiyle karşı karşıya bırakarak personelin verimini düşürür ve işlerin daha çok karışmasına ve uzamasına neden olur. İşin karışması ve uzamasına bağlı olarak ise mükelleflerin subjektif vergi yükü artabilir (Şenyüz, 1995: 50). Vergi dairelerindeki personel sayısı; yetki alanındaki mükellef sayısı, iş hacmi ve gerekliliklerine uygun olarak belirlenmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 04.07.2021 tarihinde internet sayfasından erişilen bilgilere göre, Başkanlığın merkez kadrolarının % 79'u boş, % 21'i dolu; taşra kadrolarının ise % 37'si boş ve % 63'ü dolu olarak görünmektedir (<https://gib.gov.tr/>). Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulduğu yıl olan 2005'teki faaliyet raporuna göre ise, merkez kadrolarının % 51'i boş, % 49'u dolu; taşra kadrolarının ise % 76'sı dolu, % 24'ü boş olarak görünmektedir (<https://gib.gov.tr/>). Hem merkez hem de taşra personeli sayısı yıllar itibarıyla azalmıştır (<https://gib.gov.tr/>). 2005-2018 arasındaki kadroların unvana göre dağılımında *memur ve diğer personel* kadrosundaki azalış dikkat çekicidir (<https://gib.gov.tr/>). Bu kadro türündeki sayıca azalmanın en önemli nedeni olarak, bilgi

teknolojilerinin yaygın şekilde kullanılması gösterilebilir. *Çalıştığım vergi dairesinde personel sayısı yeterlidir* önermesine personelin verdiği yanıtların dağılımı Tablo 39’da gösterilmektedir.

Tablo 39: Çalıştığım Vergi Dairesinde Personel Sayısı Yeterlidir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	11	8
Katılmıyorum	32	23,4
Fikrim Yok	8	5,8
Katılıyorum	68	49,6
Kesinlikle Katılıyorum	18	13,1
TOPLAM	137	100

Tablo 39’a göre, *"Çalıştığım vergi dairesinde personel sayısı yeterlidir"* önermesine, personelin % 8’i kesinlikle katılmıyorum, % 23,4’ü katılmıyorum, % 5,8’i fikrim yok, %49,6’sı katılıyorum ve %13,1’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük bir kısmının vergi dairesinde çalışan personel sayısını yeterli bulduğu söylenebilir.

Vergi dairelerinde işin gerçekleştirilmesine yönelik yeterli miktarda makine, teçhizat ve araç-gerecin olması; ısıtma ve havalandırma sistemlerinin kurulmuş olması, binanın vergi dairelerinin çalışma prensiplerine göre yapılandırılmış olması, sağlıklı ve ferah bir çalışma ortamının bulunması hem personeli hem de mükellefleri olumlu yönde etkileyecek olan unsurlardır (Karyağdı, 2001: 158-159). *Çalıştığım vergi dairesinde fiziki kapasite (bina, araç-gereç vb.) yeterlidir* önermesine personelin verdiği yanıtların dağılımı Tablo 40’da gösterilmektedir.

Tablo 40: Çalıştığım Vergi Dairesinde Fiziki Kapasite (Bina, Araç-Gereç vb.) Yeterlidir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	24,1
Katılmıyorum	44	32,1
Fikrim Yok	5	3,6
Katılıyorum	41	29,9
Kesinlikle Katılıyorum	14	10,2
TOPLAM	137	100

Tablo 40’a göre, *"Çalıştığım vergi dairesinde fiziki kapasite (bina, araç-gereç vb.) yeterlidir"* önermesine, personelin % 24,1’i kesinlikle katılmıyorum, % 32,1’i katılmıyorum, % 3,6’sı fikrim yok, % 29,9’u katılıyorum ve %10,2’si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğunun çalıştıkları vergi dairesindeki fiziki kapasiteyi yeterli bulmadıkları söylenebilir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı (2018: 138-140) Faaliyet Raporu’nda fiziki ortam ve donanımların istenilen düzeye ulaştırılamaması kurumun zayıf yönlerinden biri olarak belirtilmiştir. Gerekçe olarak ise kamuda tasarruf tedbirleri kapsamındaki bütçe kısıtları gösterilmiştir.

Vergi dairelerinde güncel teknolojik imkanlardan faydalanılması ve otomasyon sistemlerinin kullanılması daha az maliyetle hizmet sunumuna katkı sağlamakta, mükelleflerin ise hizmetlere daha kolay erişimine olanak tanımaktadır. Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı bilgi teknolojilerine ilişkin ihtiyacı karşılamakta ve destek sunmaktadır. *Çalıştığım vergi dairesinde güncel teknolojik imkanlardan faydalanılmaktadır* önermesine personelin verdiği yanıtların dağılımı Tablo 41’de gösterilmektedir.

Tablo 41: Çalıştığım Vergi Dairesinde Güncel Teknolojik İmkanlardan Faydalanılmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	14	10,2
Katılmıyorum	40	29,2
Fikrim Yok	10	7,3
Katılıyorum	64	46,7
Kesinlikle Katılıyorum	9	6,6
TOPLAM	137	100

Tablo 41’e göre, *"Çalıştığım vergi dairesinde güncel teknolojik imkanlardan faydalanılmaktadır"* önermesine, personelin % 10,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 29,2’si katılmıyorum, % 7,3’ü fikrim yok, % 46,7’si katılıyorum ve % 6,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin, vergi dairesinde güncel teknolojik imkanlardan faydalandığına yönelik algısı çoğunlukla olumludur.

Gelir idarelerinin dinamikleri yakalama açısından personellerine hizmet içi eğitim vermeleri büyük önem taşımaktadır. Hizmet içi eğitimle personelin mevzuattaki değişikliklerin uygulamaya nasıl yansıdığını takip etmeleri kolaylaşır, eğitimi ve bilgisi artırılabilir. Mesleki bilginin yanı sıra, personel ile mükellef arasındaki ilişkiyi geliştirebilecek bir halkla ilişkiler eğitimi hizmet içi eğitimlere entegre edilmelidir. (Serim vd., 2014: 26). Bunlarla birlikte, çağın gerekliliklerine uygun şekilde çeşitli işletim sistemlerinin öğretilmesine yönelik olarak hizmet içi eğitimler verilebilir.

GİB’in 2018 hedefinde, hizmet içi eğitim sayısı 465 olarak belirlenmesine rağmen 286 eğitim yapılabilmiştir. Aynı hedeflerde hizmet içi eğitime alınacak personel sayısı 72000 olarak belirlenirken, 30475 kişiye hizmet içi verilmiştir (GİB, 2019a: 130). Bu verilere göre hedeflere tam olarak ulaşılamadığı görülmektedir. GİB (2019: 138)’e göre bunun en önemli nedeni *"uzaktan eğitim şeklinde yapılmasına karar verilen eğitimlerin gerçekleştirilememesi ve 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun ilk tahsilat dönemine denk gelmesi, vergi dairesi müdürlükleri ve malmüdürlüklerindeki iş yoğunluğunun artması, izin ve emeklilik işlemlerinden dolayı personel sayılarındaki azalmalar"* olarak gösterilmiştir. Çalışmada, *hizmet içi eğitimler yeterli düzeydedir* önermesine personelin verdiği cevap dağılımı Tablo 42’de gösterilmektedir.

Tablo 42: Hizmet İçi Eğitimler Yeterli Düzeydedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	18,2
Katılmıyorum	54	39,4
Fikrim Yok	15	10,9
Katılıyorum	35	25,5
Kesinlikle Katılıyorum	8	5,8
TOPLAM	137	100

Tablo 42'ye göre, "*Hizmet içi eğitimler yeterli düzeydedir*" önermesine, personelin % 18,2'si kesinlikle katılmıyorum, % 39,4'ü katılmıyorum, % 10,9'u fikrim yok, % 25,5'i katılıyorum ve % 5,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğu hizmet içi eğitimlerin yeterli düzeyde olmadığı düşüncesindedir. Bununla birlikte, hizmet içi eğitimin değişimlere uyum sağlamaya katkısına yönelik personelin algısı *hizmet içi eğitimler değişen koşullara uyum sağlamama yardımcı olmaktadır* önermesiyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 43: Hizmet İçi Eğitimler Değişen Koşullara Uyum Sağlamama Yardımcı Olmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	13,1
Katılmıyorum	38	27,7
Fikrim Yok	13	9,5
Katılıyorum	57	41,6
Kesinlikle Katılıyorum	11	8
TOPLAM	137	100

Tablo 43'e göre, "*Hizmet içi eğitimler değişen koşullara uyum sağlamama yardımcı olmaktadır*" önermesine, personelin % 13,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 27,7'si katılmıyorum, % 9,5'i fikrim yok, % 41,6'sı katılıyorum ve % 8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin yarısının hizmet içi eğitimlerin değişimlere uyum sağlamaya yönelik katkısı ve önemine inandığı söylenebilir. Bununla birlikte, olumsuz tavır da Tablo 42'den gözlemlenmektedir. Hizmet içi eğitimlerin içeriği, niteliği, zamanı ve yerine odaklanarak personelin olumsuz tavrı olumlu yöne çekilebilir.

Vergi yardımcıları, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesinde yararlanan aktörlerdir. Vergi yardımcıları, bazı yönleriyle olumlu bazı yönleriyle de olumsuz olarak iki taraflı ele alınmalıdır. Buna göre vergi yardımcıları, mevzuat hakkında bilgi sahibi olduklarından vergi uyumunu arttırabilirken ve yeni düzenlemelerde vergi idaresi ile mükellef arasında aracı konumda bulunurken diğer yandan vergi ile ilgili yasal boşluklardan yararlanarak mükelleflerin vergiden kaçınmasını sağlayabilmektedirler (Tunçer, 2005: 226).

Serim vd. (2014: 25), Çanakkale ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlıkları'nda 70 gönüllü personel ile yaptıkları çalışmada, “*Vergi mükellefleriyle mi vergi yardımcılarıyla mı doğrudan iletişim kurmayı tercih edersiniz?*” sorusuna, personelin % 36,8'i mükellefler ile, % 63,2'si vergi yardımcılarıyla yanıtını vermişlerdir. Bununla birlikte “*Mükelleflerin vergi dairesinde personele karşı yaklaşımını nasıl değerlendirirsiniz?*” sorusuna ise personelin % 19,4'ü mütevazı, % 13,4'ü ukala, % 32,8'i gergin, % 19,4'ü ise kaba, % 10,4'ü ise çekingen yanıtını vermiştir. Buna göre, personelin daha çok vergi yardımcılarıyla iletişim kurmayı tercih ettiği ve bazı mükelleflerin davranışlarından rahatsız olduğu söylenebilir. *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler gibi vergi yardımcıları vergi dairelerinin işini kolaylaştırmaktadır* önermesiyle personelin vergi yardımcılarına yönelik algıları değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 44: Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler gibi Vergi Yardımcıları Vergi Dairelerinin İşini Kolaylaştırmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	8	5,8
Katılmıyorum	28	20,4
Fikrim Yok	16	11,7
Katılıyorum	72	52,6
Kesinlikle Katılıyorum	13	9,5
TOPLAM	137	100

Tablo 44'e göre, “*Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavirler gibi vergi yardımcıları vergi dairelerinin işini kolaylaştırmaktadır*” önermesine, personelin % 5,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 20,4'ü katılmıyorum, % 11,7'si fikrim yok, % 52,6'sı katılıyorum ve % 9,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğunun vergi yardımcılarının işlerini kolaylaştırdığı düşüncesinde olduğu söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Planı (2019-2023)'na göre, özlük haklarının yetki ve sorumluluklarla uyumlu olmaması tehdit unsurlarından biri olarak belirlenmiştir. Örneğin, Merkez teşkilatındaki devlet gelir uzmanları ile taşra teşkilatında çalışan yeterliliğe tabi gelir uzmanları farklı statülerdedir. Devlet gelir uzmanlarında ek gösterge değişirken ve kendilerine makam ve görev tazminatı verilirken, yeterliliğe tabi gelir uzmanları aynı özlük haklarıyla istihdam edilmemektedir. Bu nedenle bu kadro yapısı birleştirilerek, merkez ve taşra ayrımı kaldırılmalıdır (<http://ygud.org.tr/>).

Tablo 45: Yetki ve Sorumluluk Alanım Açık Olarak Belirlenmiştir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	15,3
Katılmıyorum	28	20,4
Fikrim Yok	6	4,4
Katılıyorum	69	50,4
Kesinlikle Katılıyorum	13	9,5
TOPLAM	137	100

Tablo 45'e göre, "*Yetki ve sorumluluk alanım açık olarak belirlenmiştir*" önermesine, personelin % 15,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 20,4'ü katılmıyorum, % 4,4'ü fikrim yok, % 50,4'ü katılıyorum ve % 9,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğu, yetki ve sorumluluk alanlarının açıkça belirlendiğini düşünmektedir.

Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK ile kamu sektöründe stratejik plan, faaliyet raporu, performans programı gibi stratejik yönetim anlayışına ait unsurlar yer almaya başlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2019c: 14), kaynakların etkili, ekonomik ve verimli elde edilmesi ile kullanılmasının sağlanması, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı gerçekleştirme amacıyla stratejik planlama anlayışını benimseyen ilk kurumlardan olmuştur. Ancak her geçiş aşamasında olduğu gibi, stratejik yönetimin bir kurum kültürü olarak benimsenmesi zaman alabilecektir. Nitekim, GİB (2019c: 42,59) kurumda stratejik yönetim anlayışının kurum kültürü olarak benimsenmeyişi zayıf yönlerinden biri olarak belirlemiştir. Bu amaçla stratejik yönetimin kurum kültürüne yerleşmesi nihai amaç olarak görülmektedir. Personelin kurumda stratejik yönetim anlayışına yönelik düşünceleri, *kurumda stratejik yönetim anlayışı benimsenmiştir* önermesiyle değerlendirilmiştir.

Tablo 46: Kurumda Stratejik Yönetim Anlayışı Benimsenmiştir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	7,3
Katılmıyorum	27	19,7
Fikrim Yok	37	27
Katılıyorum	52	38
Kesinlikle Katılıyorum	11	8
TOPLAM	137	100

Tablo 46'ya göre, "*Kurumda stratejik yönetim anlayışı benimsenmiştir*" önermesine, personelin % 7,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 19,7'si katılmıyorum, % 27'si fikrim yok, % 38'i katılıyorum ve % 8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğu, stratejik yönetim anlayışının kurumda benimsendiğini düşünmektedir. Ancak *fikrim yok* cevabının sıklığı, stratejik yönetim kavramının bilinmediğine işaret etmektedir. Bu nedenle, stratejik yönetim

kavramının personele tanıtılmasına yönelik faaliyetler kurum kültüründe stratejik yönetim anlayışının benimsenmesi açısından yararlı olacaktır.

Vergi dairelerinde halkla ilişkiler politikalarının temel amaçları, mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek, vergi bilincini oluşturmak, mükelleflerle sağlıklı bir iletişim kurmak ve idare hakkında kalıcı ve doğru bir izlenim bırakmaktır (Karyağdı, 2001: 142). Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı rehber ve broşürler yayımlamakta, kamuoyunu bilgilendirmek için medya araçlarını kullanmakta, afiş, pankart ve reklam panoları hazırlamakta, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) aracılığıyla soruları yanıtlamakta, vergi haftaları için Milli Eğitim Bakanlığı ile iş birliği yapmakta, VERGİBİLİR²⁸ ile öğrencilerde vergi bilincini geliştirmeye yönelik eğitimler vermektedir.

Tablo 47: Kurumda Halkla İlişkiler Memnun Edici Düzeydedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	7	5,1
Katılmıyorum	23	16,8
Fikrim Yok	25	18,2
Katılıyorum	74	54
Kesinlikle Katılıyorum	8	5,8
TOPLAM	137	100

Tablo 47'ye göre, "*Kurumda halkla ilişkiler memnun edici düzeydedir*" önermesine, personelin % 5,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 16,8'i katılmıyorum, % 18,2'si fikrim yok, % 54'ü katılıyorum ve % 5,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğunun kurumda halkla ilişkilerin memnun edici düzeyde olduğunu düşünmesine karşın *fikrim yok* ve *katılmıyorum* oranlarındaki dağılım dikkat çekicidir. Personeler, halkla ilişkiler kavramının tanıtılması ve halka ilişkilere yönelik eğitimler verilmesi bir gereklilik olarak görünmektedir.

Tablo 48: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükelleflerin Vergisel Yükümlülüklerini Kolaylıkla Yerine Getirmelerine Yönelik Çalışmalar Yapmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	7,3
Katılmıyorum	14	10,2
Fikrim Yok	11	8
Katılıyorum	86	62,8
Kesinlikle Katılıyorum	16	11,7
TOPLAM	137	100

²⁸ VERGİBİLİR, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilkökul, ortaokul ve lise öğrencilerine vergi bilinci kazandırmak amacıyla hazırladığı bir portaldır.

Tablo 48'e göre, "*Gelir idaresi başkanlığı mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirmelerine yönelik çalışmalar yapmaktadır*" önermesine, personelin % 7,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 10,2'si katılmıyorum, % 8'i fikrim yok, % 62,8'i katılıyorum ve % 11,7'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin ödevlerini kolaylıkla yerine getirmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın gayreti olumlu olarak karşılanmaktadır.

3.4.1.2.3. İş Tatmini/Memnuniyetine İlişkin Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Vergi dairesi personelinin işi tatmini/memnuniyetine ilişkin düşünceleri, yapılan iş ile görev tanımı arasındaki benzeşme, ücret düzeyi, hak ve terfilerle ilişkin farkındalık ile işe ilişkin genel memnuniyet/memnuniyetsizlik önermeleriyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Personelin görev tanımı ve özlük haklarının farkındalığı ile terfi imkanlarına yönelik algılarını değerlendirmek amacıyla *görev tanımımın gerektirdiği işi yapmaktayım, özlük haklarımı biliyorum ve mesleğimde yükselme imkanım vardır* önermeleri yöneltmiştir.

Tablo 49: Görev Tanımımın Gerektirdiği İş Yaptıyım

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	13	9,5
Katılmıyorum	27	19,7
Fikrim Yok	4	2,9
Katılıyorum	78	56,9
Kesinlikle Katılıyorum	15	10,9
TOPLAM	137	100

Tablo 49'a göre, "*Görev tanımımın gerektirdiği işi yapmaktayım*" önermesine, personelin % 9,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 19,7'si katılmıyorum, % 2,9'u fikrim yok, % 56,9'u katılıyorum ve % 10,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğu görev tanımına uygun olan işi yaptığını düşünmektedir.

Tablo 50: Özlük Haklarımı Biliyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	5	3,6
Katılmıyorum	11	8
Fikrim Yok	6	4,4
Katılıyorum	95	69,3
Kesinlikle Katılıyorum	20	14,6
TOPLAM	137	100

Tablo 50'ye göre, "*Özlük haklarımı biliyorum*" önermesine, personelin % 3,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 8'i katılmıyorum, % 4,4'ü fikrim yok, % 69,3'ü katılıyorum ve % 14,6'sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğu özlük haklarını bildiğini düşünmektedir.

Tablo 51: Mesleğimde Yükselme İmkanım Vardır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	10,9
Katılmıyorum	30	21,9
Fikrim Yok	8	5,8
Katılıyorum	73	53,3
Kesinlikle Katılıyorum	11	8
TOPLAM	137	100

Tablo 51'e göre, "*Mesleğimde yükselme imkanım vardır*" önermesine, personelin % 10,9'u kesinlikle katılmıyorum, % 21,9'u katılmıyorum, % 5,8'i fikrim yok, % 53,3'ü katılıyorum ve % 8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğu mesleğinde yükselme imkanının olduğunu düşünmektedir.

Vergi dairesi personelinin ücret tatmini ve ücret politikalarına yönelik algısını değerlendirmek amacıyla *aldığım ücreti yeterli buluyorum, özel sektörde benzer pozisyonlardaki kişilere göre daha az gelir elde etmekteyim ve performansa göre teşvik sistemi (ödül, ek gelir vb.) iş motivasyonumu artırır* soruları yöneltilmiştir.

Vergi idaresi personelinin etkin olarak çalışması, karşılığında elde ettiği menfaatlerin tatminkar olmasına bağlıdır. Ücretlerin tatminkar olmadığı durumlarda, personelin işi aksatması, uzatması ve işine karşı isteksizlik duyup sevmemesi olasıdır (Şenyüz, 1995: 53).

Tablo 52: Aldığım Ücreti Yeterli Buluyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	32	23,3
Katılmıyorum	41	29,9
Fikrim Yok	12	8,8
Katılıyorum	39	28,5
Kesinlikle Katılıyorum	13	9,5
TOPLAM	137	100

Tablo 52'ye göre, "*Aldığım ücreti yeterli buluyorum*" önermesine, personelin % 23,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 29,9'u katılmıyorum, % 8,8'i fikrim yok, % 28,5'i katılıyorum ve % 9,5'i

kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, vergi dairesi personelinin büyük çoğunluğunun aldığı ücreti yeterli bulmadığı söylenebilir.

2005'teki gelir idaresi reformu öncesi, gelir idaresinin personel politikalarına yönelik en önemli eleştirilerden biri, personelin rekabetçi olmayan ücret düzeyleri dolayısıyla görevlerini bırakıp, özel sektöre geçmelerinin oluşturduğu aksaklıklardır. Bu durum, nitelikli personelin azalmasıyla birlikte kurumda güçlü bir beşeri sermayenin oluşmasını engellemektedir. Reform sonrası, ücretlere ilişkin iyileştirmeler sağlansa da, personelin verimliliğini arttırmaya yönelik performans değerlendirme sisteminin getirilmemiş olması eleştiri konusu olmuştur (Öz ve Karakurt, 2007: 89). Yeni Ekonomi Programı (2020-2022)'nda, *"ekonomi yönetimi ile ilgili kurumlarda liyakat ve performans odaklı insan kaynakları yönetimiyle ilgili kurumların güçlendirilmesine yönelinmesi"* hedefler arasında yer almaktadır (T.C. HMB, 2019).

Tablo 53: Özel Sektörde Benzer Pozisyonlardaki Kişilere Göre Daha Az Gelir Elde Etmekteyim

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	15,3
Katılmıyorum	38	27,7
Fikrim Yok	31	22,6
Katılıyorum	32	23,4
Kesinlikle Katılıyorum	15	10,9
TOPLAM	137	100

Tablo 53'e göre, *"Özel sektörde benzer pozisyonlardaki kişilere göre daha az gelir elde etmekteyim"* önermesine, personelin % 15,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 27,7'si katılmıyorum, % 22,6'sı fikrim yok, % 23,4'ü katılıyorum ve % 10,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin çoğunluğu özel sektörde benzer pozisyonlardaki kişilerden daha az gelir elde ettiğini düşünmemektedir. Ancak, personelin bir kısmı aksi yönde düşünmekte, bir kısmının ise konu hakkında bilgisi olmadığı görülmektedir.

Tablo 54: Performansa Göre Teşvik Sistemi (Ödül, Ek Gelir vb.) İş Motivasyonumu Arttırır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	7,3
Katılmıyorum	13	9,5
Fikrim Yok	7	5,1
Katılıyorum	60	43,8
Kesinlikle Katılıyorum	47	34,3
TOPLAM	137	100

Tablo 54'e göre, "*Performansa göre teşvik sistemi (ödül, ek gelir vb.) iş motivasyonumu artırır*" önermesine, personelin % 7,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 9,5'i katılmıyorum, % 5,1'i fikrim yok, % 43,8'i katılıyorum ve % 34,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğu performans esaslı bir teşvik sisteminin iş motivasyonunu arttıracığını düşünmektedir.

Personelin yaptıkları mesleği yorucu bulmalarına ilişkin düşünceleri, *mesleğimi yorucu buluyorum*; kendilerine göre daha iyi bir işte çalışma fırsatı yakaladıklarında işten ayrılmalarına yönelik düşünceleri *daha iyi bir işte çalışma fırsatı yakalarsam işten ayrılırım* önermesiyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 55: Mesleğimi Yorucu Buluyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	13,1
Katılmıyorum	46	33,6
Fikrim Yok	5	3,6
Katılıyorum	48	35
Kesinlikle Katılıyorum	20	14,6
TOPLAM	137	100

Tablo 55'e göre, "*Mesleğimi yorucu buluyorum*" önermesine, personelin % 13,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 33,6'sı katılmıyorum, % 3,6'sı fikrim yok, % 35'i katılıyorum ve % 14,6'sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğu mesleğini yorucu bulmaktadır. Ancak, mesleğini yorucu bulmayanların oransal dağılımı mesleğini yorucu bulanlara yakındır.

Tablo 56: Daha İyi Bir İşte Çalışma Fırsatı Yakalarsam İşten Ayrılırım

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	17,5
Katılmıyorum	41	29,9
Fikrim Yok	20	14,6
Katılıyorum	27	19,7
Kesinlikle Katılıyorum	25	18,2
TOPLAM	137	100

Tablo 56'ya göre, "*Daha iyi bir işte çalışma fırsatı yakalarsam işten ayrılırım*" önermesine, personelin % 17,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 29,9'u katılmıyorum, % 14,6'sı fikrim yok, % 19,7'si katılıyorum ve % 18,2'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, personelin büyük çoğunluğu daha iyi bir işte çalışma fırsatı yakaladıklarında işten ayrılmayı düşünmemektedir.

Personelin sosyal imkanlarının artırılması moral ve motivasyonları üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir (Şenyüz, 1995: 54; Karyağıdı, 2001: 176; Serim vd., 2014: 22). Kreş hizmetleri, dinlenme evleri, misafirhane, yemekhane, lokaller gibi hizmetler artırılmalı ve bunlardan tüm personelin yararlanabilmesi sağlanmalıdır (Karyağıdı, 2001: 176-177).

Tablo 57: Kurumun Sağladığı Sosyal İmkanlar Yeterlidir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	48	35
Katılmıyorum	56	40,9
Fikrim Yok	10	7,3
Katılıyorum	13	9,5
Kesinlikle Katılıyorum	10	7,3
TOPLAM	137	100

Tablo 57'ye göre, "*Kurumun sağladığı sosyal imkanlar yeterlidir*" önermesine, personelin % 35'i kesinlikle katılmıyorum, % 40,9'u katılmıyorum, % 7,3'ü fikrim yok, % 9,5'i katılıyorum ve % 7,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Personelin büyük çoğunluğunun kurumun sosyal imkanlarını yeterli bulmadığı söylenebilir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu (2018: 140)'nda kurumun zayıf yönlerinden biri olarak çalışanlara yönelik sosyal imkanların yetersiz olduğu belirtilmiştir.

Vergi dairesi personeli, mükellef ve vergisel işlemlerle birebir muhatap olduklarından eksiklikleri görme ve çözüm bulma konusunda daha kabiliyetli olarak değerlendirilmelidir. Nitekim GİB, 2013 yılında web tabanlı bir uygulama olan "Çalışan Öneri Sistemi"ni yürürlüğe koymuştur. Bu sistemle birlikte tüm çalışanlar mevzuat, çalışma ortamı ve iş süreçleri ile ilgili konularda öneri yapabilecek ve öneri sahibine geri bildirim yapılabilecektir. Bu kapsamda, 2012-2018 yıllarında 4492 adet öneri yapılmıştır (GİB, 2019a: 99). 2018 yılında 653 öneri yapılmış, 556 öneri kabul edilmiş ancak 37 öneri uygulamaya geçebilmiştir (GİB, 2019a: 130). Uygulamaya konulan öneri sayısının değerlendirilmeye alınmış öneri sayısına oranının düşük olduğu göze çarpmaktadır. Bu oranın zaman içerisinde yükseltilmesi çalışan memnuniyetini arttırabilecek bir unsurdur. İnsanlar doğası gereği bir şeyin parçası olma eğilimindedir ve katkılarının önemli olduğunu hissetmek istemektedir. Çalışanların kurum için değerli olduklarının hissettirilmesi ve bağlı oldukları kuruma katkıda bulunduklarını düşünmeleri iş gücünün aidiyet duygusu açısından çok önemlidir (Mansor ve Tayib: 2010: 92). Çalışmada, *kurum önerilerimi dikkate almaktadır* önermesine verilen cevaplar Tablo 58'de gösterilmektedir.

Tablo 58: Kurum Önerilerimi Dikkate Almaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	17,5
Katılmıyorum	38	27,7
Fikrim Yok	39	28,4
Katılıyorum	33	24,1
Kesinlikle Katılıyorum	3	2,2
TOPLAM	137	100

Tablo 58'e göre, "Kurum önerilerimi dikkate almaktadır" önermesine, personelin % 17,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 27,7'si katılmıyorum, % 28,4'ü fikrim yok, % 24,1'i katılıyorum ve % 2,2'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Vergi dairesi personelinin önerilerinin değerlendirilmesi konusuna daha çok olumsuz tavır takındığı ve çekimser kaldığı görülmektedir. Bu sonucun, vergi dairesi personelinin önerilerinin sisteme alınsa dahi uygulamaya geçirilmediğine yönelik algısından kaynaklandığı söylenebilir.

Sonuç olarak, personelin işe ilişkin farkındalık ve memnuniyet düzeyinin yüksek olduğu, ücret konusunda tatminkar ancak performans esaslı bir ücretlendirme sisteminin motivasyonu arttıracaklarını düşündükleri ve personelin kurumun işleyişinde söz sahibi olma ve kurumun sosyal imkanları açısından beklentide bulundukları söylenebilir.

3.4.1.2.3.1. Demografik Özelliklere Göre Personelin İş Tatmini/Memnuniyet Düzeyinin Karşılaştırılması

Vergi dairesi personelinin cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, unvan, hizmet süresi ve aylık ortalama gelire göre iş tatmini/memnuniyet düzeylerinin karşılaştırılması sonucu aşağıdaki bulgulara erişilmiştir.

Tablo 59: Personele Ait Demografik Özelliklere Göre İş Tatmini/Memnuniyeti Puanının Karşılaştırılması

Demografik Özellikler	Ort. $\pm$ S.Sapma	Ort. (Min. – Maks.)	Test İstatistiği	p
Cinsiyet				
Kadın	31,05 $\pm$ 3,31	31 (23 – 38)	U=2048,5	0,289
Erkek	30,43 $\pm$ 5,45	31 (14 – 50)		
Yaş				
22-30	31,63 $\pm$ 4,49	31,5 (26 – 50)	$\chi^2=3,905$	0,419
31-40	29,88 $\pm$ 4,27	30 (20 – 42)		
41-50	31,21 $\pm$ 4,2	32 (23 – 38)		
51-60	30,37 $\pm$ 5,31	30 (14 – 41)		
61 ve üstü	30,17 $\pm$ 5,85	29 (24 – 41)		

Tablo 59: (Devamı)

Demografik Özellikler	Ort. $\pm$ S.Sapma	Ort. (Min. – Maks.)	Test İstatistiği	p
Medeni Durum				
Evli	30,4 $\pm$ 4,31	31 (14 – 42)	$\chi^2=1,247$	0,536
Bekar	31,54 $\pm$ 5,59	31 (20 – 50)		
Diğer	32,5 $\pm$ 6,81	34 (24 – 38)		
Eğitim Durumu				
Lise	28,25 $\pm$ 7,01	28 (14 – 41)	$\chi^2=6,049$	0,109
Ön Lisans	30,53 $\pm$ 3,4	30 (24 – 38)		
Lisans	31,15 $\pm$ 4,42	31 (21 – 50)		
Yüksek Lisans	30,14 $\pm$ 1,95	31 (26 – 32)		
Unvan				
Memur	29,81 $\pm$ 4,74	30 (14 – 41)	$\chi^2=6,314$	0,097
Gelir Uzman Yardımcısı	31,48 $\pm$ 4,89	31 (26 – 50)		
Gelir Uzmanı	31,05 $\pm$ 4,1	31 (21 – 41)		
Müdür ve Müdür Yardımcısı	34,8 $\pm$ 5,17	34 (28 – 42)		
Hizmet Süresi				
1 yıldan daha az	32,91 $\pm$ 6,55	32 (26 – 50)	$\chi^2=4,580$	0,599
1-5 yıl	30,08 $\pm$ 3,19	30,5 (23 – 36)		
6-10 yıl	30,46 $\pm$ 2,6	31 (26 – 34)		
11-15 yıl	32 $\pm$ 5,52	32,5 (22 – 42)		
16-20 yıl	30,13 $\pm$ 3,78	31 (20 – 34)		
21-25 yıl	31,39 $\pm$ 4,64	31,5 (23 – 38)		
26 yıl ve üstü	30,18 $\pm$ 5,38	30 (14 – 41)		
Aylık Ortalama Gelir				
2000-3000 TL	27 $\pm$ 3,83	28 (22 – 30) ^{ab}	$\chi^2=10,586$	0,014
3001-5000 TL	30,02 $\pm$ 5,49	30 (14 – 50) ^a		
5001-6000 TL	30,7 $\pm$ 3,29	31 (21 – 38) ^{ab}		
6001 TL ve üstü	32,91 $\pm$ 4,88	32 (23 – 42) ^b		

(U: Mann-Whitney U test istatistiği, χ^2 : Kruskal Wallis test istatistiği, a-b: Aynı harfe sahip durumlar arasında fark yoktur.)

Tablo 59'a göre, aylık ortalama gelir durumuna göre iş tatmini/memnuniyeti puanının ortancaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p=0,014$). Aylık ortalama geliri 2000-3000 TL arasında olanların memnuniyet puanı ortancası 28, 3001-5000 TL arasında olanların memnuniyet puanı ortancası 30, 5001-6000 TL arasında olanların memnuniyet puanı ortancası 31, 6001 TL ve üstü olanların memnuniyet puanı ortancası 32 olarak elde edilmiştir. Buna göre, aylık ortalama gelir arttıkça iş tatmini/memnuniyeti düzeyinin daha olumlu etkilendiğini söylemek mümkündür. Diğer demografik özelliklere göre ise, iş tatmini/memnuniyeti puanlarının dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur ($p>0,050$).

3.4.1.2.4. Vergi Karmaşıklığı ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

İstisna, muafiyet ve indirimler gibi vergi harcamalarının kapsamının çok geniş tutulması, vergilemede genellik ilkesini zedelemekle birlikte vergi sistemini karmaşıklaştıran en önemli faktörlerdendir. Türk vergi sisteminde çok sayıda vergi harcaması bulunmaktadır. 11. Kalkınma Planı, Yeni Ekonomi Programı (2019-2021) ve Yeni Ekonomi Programı (2020-2022)’nda vergi adaletini sağlamak için etkin olmayan istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılarak vergi tabanının genişletilmesi temel hedef olarak yer almaktadır.

Vergisel işlemlerle ve vergi mevzuatıyla doğrudan bağlantılı olan vergi personelinin, vergi harcamalarının vergi sistemini karmaşıklaştırdığı hakkındaki düşünceleri *istisna, muafiyet ve indirimler vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir* önermesiyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 60: İstisna, Muafiyet ve İndirimler Vergi Sistemini Karmaşık Hale Getirmektedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	6,6
Katılmıyorum	25	18,2
Fikrim Yok	7	5,1
Katılıyorum	70	51,1
Kesinlikle Katılıyorum	26	19
TOPLAM	137	100

Tablo 60’a göre, “*İstisna, muafiyet ve indirimler vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir*” önermesine, personelin % 6,6’sı kesinlikle katılmıyorum, % 18,2’si katılmıyorum, % 5,1’i fikrim yok, % 51,1’i katılıyorum ve % 19’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, vergi dairesi personelinin büyük çoğunluğu, vergi harcamalarının vergi sistemini karmaşıklaştırdığını düşünmektedir.

3.4.2. Mükellefe Uygulanan Anketteki Bulguların Değerlendirilmesi

Mükellefle uygulanan anketteki bulgular mükelleflere ilişkin demografik özellikler, mükellef anketindeki önermelerin frekans dağılımı ve mükellefin demografik özelliklerine göre vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerinin karşılaştırılması ile değerlendirilmiştir.

3.4.2.1. Mükelleflere İlişkin Demografik Özellikler

Mükelleflere ilişkin demografik özellikler cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, gelir türü ve aylık ortalama gelir olarak Tablo 61’de gösterilmiştir.

Tablo 61: Mükelleflere İlişkin Demografik Özellikler

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Kadın	100	25,4
Erkek	294	74,6
Yaş		
18-30	66	16,7
31-40	171	43,4
41-50	107	27,2
51-60	41	10,4
61 ve üzeri	9	2,3
Medeni Durum		
Evli	301	76,4
Bekar	88	22,3
Diğer	5	1,3
Eğitim Durumu		
Okur yazar	4	1
İlkokul-Ortaokul	47	11,9
Lise	103	26,1
Ön lisans	66	16,8
Lisans	124	31,5
Yüksek lisans	38	9,6
Doktora	12	3
Gelir Türü		
Ticari kazanç	118	29,9
Ücret	266	67,5
Serbest meslek kazancı	10	2,5
Aylık Ortalama Gelir		
2000-3000	124	31,5
3001-5000	148	37,6
5001-6000	66	16,8
6001-8000	34	8,6
8001 ve üstü	22	5,6
TOPLAM	394	100

Tablo 61'e göre, mükelleflerin %74,6'sı erkek ve %25,4'ü kadındır. Mükelleflerin % 43,4'ü 31-40, % 27,2'si 41-50, % 16,7'si 18-30 yaş grubunda yer almaktadır. Mükelleflerin %76,4'ü evli, % 22,3'ü bekar. Eğitim durumuna bakıldığında ise mükelleflerin % 31,5'i lisans mezunu, % 26,1'i lise mezunu ve % 16,8'i ön lisans mezunudur. Gelir türünde ise, mükelleflerin % 67,5'i ücret, % 29,9'u ticari kazanç ve % 2,5'i serbest meslek kazancı elde etmektedir. Mükelleflerin % 37,6'sının aylık ortalama geliri 3001-5000 TL, % 31,5'inin 2000-3000 TL ve % 16,8'inin 5001-6000 TL'dir.

3.4.2.2. Mükellef Anketindeki Önergelerin Frekans Dağılımı

Mükellef anketindeki önermelerin frekans dağılımı Türk vergi sistemi, vergi yönetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu hizmetler ve vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceler ile açıklanmıştır.

3.4.2.2.1. Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Mükelleflerin Türk vergi sistemi ile ilgili düşünceleri vergi kanunların değişme hızı, sık sık vergi aflarına başvurulması ve vergi aflarına yönelik algılar, vergi denetimi, vergi kaçırancılara ilişkin düşünceler ve vergi oranları hakkındaki önermeler ile incelenmiştir.

Vergi kanunlarının değişme hızına yönelik mükellef algıları, *vergi kanunlarının sık sık değişmesi takip etmemi zorlaştırmaktadır* önermesiyle ölçülmüştür.

Tablo 62: Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişmesi Takip Etmeme Zorlaştırmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,4
Katılmıyorum	33	8,4
Fikrim Yok	89	22,6
Katılıyorum	139	35,3
Kesinlikle Katılıyorum	100	25,4
TOPLAM	394	100

Tablo 62'ye göre, "*Vergi kanunlarının sık sık değişmesi takip etmemi zorlaştırmaktadır*" önermesine, mükelleflerin % 8,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 8,4'ü katılmıyorum, % 22,6'sı fikrim yok, % 35,3'ü katılıyorum ve % 25,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, yenilikleri takip etmeyi zorlaştırmasının yanı sıra uygulama güçlüklerini de beraberinde getirmektedir.

Türkiye'de vergi aflarının geçmişine bakıldığında 1924'ten itibaren 36 adet vergi affı çıkarılmıştır (Güler, 2020: 263-264). Bu çerçevede, vergi aflarına sıklıkla başvurulmakla birlikte son yıllarda "alacakların yeniden yapılandırılması, barış kanunları" gibi başlıklar altında vergi psikolojisine daha uygun kavramlar da vergi affı yerine kullanılmaktadır. Mükelleflere, *çok sık vergi affı çıkarılmaktadır* önermesi yöneltilerek vergi aflarının sıklığına ilişkin algıları ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 63: Çok Sık Vergi Affı Çıkarılmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	43	10,9
Katılmıyorum	61	15,5
Fikrim Yok	73	18,5
Katılıyorum	118	29,9
Kesinlikle Katılıyorum	99	25,1
TOPLAM	394	100

Tablo 63'e göre, "*Çok sık vergi affı çıkarılmaktadır*" önermesine, mükelleflerin % 10,9'u kesinlikle katılmıyorum, % 15,5'i katılmıyorum, % 18,5'i fikrim yok, % 29,9'u katılıyorum ve % 25,1'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin büyük çoğunluğu çok sık vergi affı çıkarıldığını düşünmektedir.

Vergi aflarına mali, ekonomik ve siyasi nedenlerle başvurulmaktadır. Vergi afları, vergi adaleti açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Vergi borcunu zamanında ödeyen dürüst mükellefler ile vergi borcunu zamanında ödemeyen ve bu sebeple cezalandırılması gereken mükellefler arasında eşitsizlik ortaya çıkmaktadır (Çetin, 2007: 178). Dürüst mükellefler de zamanla af beklentisi ile vergi borcunu ödemekten kaçınabilmekte ve vergi gayreti azalabilmektedir. Mükelleflerin vergi aflarına dürüst mükellefler bakımından bakış açısı *vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler için haksız bir uygulama olduğunu düşünüyorum* önermesiyle değerlendirilmiştir.

Tablo 64: Vergi Aflarının Vergisel Yükümlülüklerini Zamanında Yerine Getiren Mükellefler İçin Haksız Bir Uygulama Olduğunu Düşünüyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	36	9,1
Katılmıyorum	26	6,6
Fikrim Yok	49	12,4
Katılıyorum	101	25,6
Kesinlikle Katılıyorum	182	46,2
TOPLAM	394	100

Tablo 64'e göre, "*Vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler için haksız bir uygulama olduğunu düşünüyorum*" önermesine, mükelleflerin % 9,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 6,6'sı katılmıyorum, % 12,4'ü fikrim yok, % 25,6'sı katılıyorum ve % 46,2'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi aflarını dürüst mükellefler için haksız bir uygulama olarak nitelendirmektedir. Vergi afları çıkarılırken toplumun düşüncelerinin değerlendirilmesi uzun vadede vergiye gönüllü uyuma katkıda bulunacaktır.

Vergilemede denetim mekanizması vergiye uyum açısından kullanılan enstrümanlardandır. Etkin bir denetim sisteminin varlığında vergi kaçakçılığı azalabilecek ve denetlenme ihtimalinin yüksek olduğu durumlarda mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi azalabilecektir (Rakıcı, 2012: 350). Vergi uyumunda klasik model bu çerçevede şekillenmektedir. Klasik uyum modeline göre, vergi cezaları ve denetimleri artarsa, bireylerin vergiye uyumu da artacaktır. Ancak tüm bu bahsedilenler vergiye uyumu salt olarak açıklayamamaktadır. Çünkü vergiye uyum içsel ve dışsal faktörlerin tümünden kaynaklanmaktadır (Tunçer, 2002: 110). Vergi denetimlerinin vergiye uyum üzerindeki değerlendirmelerde bu faktörlerin bütünüyle alınması yerinde bir yaklaşım olacaktır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2019: 46) 2018 Faaliyet Raporu'na göre, 2014-2018 döneminde Türkiye genelindeki gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin inceleme oranları % 1,63-2,32 arasında değişmektedir. Dünya geneline bakıldığında bu oran çok düşük görünmemektedir. Nitekim, IRS'ye göre Amerika'da bu oran % 1 civarında seyretmektedir (Çetinkaya, 2015). Önemli olan denetimlerin ne derece etkin olduğudur. Risk analizlerine bağlı denetimler, ilgili veri tabanlarının oluşturulması ve denetleme görevi olan birimlerin (Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı) koordineli bir şekilde çalışması mükelleflerin yakalanma risklerine ilişkin farkındalık sağlayarak denetimlerin etkin olabilmesine katkı yapacaktır (Savaşan, 2011: 17-18). Mükelleflerin vergi denetimlerinin yeterliliğine ilişkin algıları, *vergi denetimleri yeterli düzeyde değildir* önermesiyle değerlendirilmiştir.

Tablo 65: Vergi Denetimleri Yeterli Düzeyde Değildir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	36	9,1
Katılmıyorum	38	9,6
Fikrim Yok	58	14,7
Katılıyorum	124	31,5
Kesinlikle Katılıyorum	13824	35
TOPLAM	394	100

Tablo 65'e göre, "*Vergi denetimleri yeterli düzeyde değildir*" önermesine, mükelleflerin % 9,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 9,6'sı katılmıyorum, % 14,7'si fikrim yok, % 31,5'i katılıyorum ve % 35'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi denetimlerinin yeterli düzeyde olmadığını düşünmektedir.

Vergi denetimlerine yakalanma olasılığı yanında, mükelleflerin vergi kaçırıcılara uygulanacak yaptırımların ne olması gerektiğine ilişkin düşünceleri de vergiye uyumu etkilemektedir. Vergi kaçaklığına ilişkin cezalar Vergi Usul Kanunu 359. maddesinin a,b ve c bendlerinde düzenlenmiş ve kaçakçılık fiilinin niteliğine göre, 18 aydan 3 yıla, 3 yıldan 5 yıla, 2 yıldan 5 yıla olmak üzere hapis cezaları belirlenmiştir. Vergi kaçırıcılara yönelik cezaların hapis cezası olmasının gerekliliğine

ilişkin mükelleflerin düşünceleri *vergi kaçıranlara hapis cezası uygulanması gerekir* önermesiyle ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 66: Vergi Kaçıranlara Hapis Cezası Uygulanması Gerekir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	29	7,4
Katılmıyorum	54	13,7
Fikrim Yok	57	14,5
Katılıyorum	101	25,6
Kesinlikle Katılıyorum	153	38,8
TOPLAM	394	100

Tablo 66'ya göre, "*Vergi kaçıranlara hapis cezası uygulanması gerekir*" önermesine, mükelleflerin % 7,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 13,7'si katılmıyorum, % 14,5'i fikrim yok, % 25,6'sı katılıyorum ve % 38,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi kaçakçılığının cezasının hapis cezası olması gerektiği düşüncesindedir.

Türkiye'de vergi yükü, OECD ülkeleri ortalamasının altındadır. Ancak, Türkiye'de vatandaşların üstünde vergi tazyiki bulunmaktadır. Çünkü, Türkiye'de vergi gelirleri tahsilatı dolaysız vergiler aleyhine dönüşüme uğramıştır. Dolaysız vergilerin yükü stopaj yöntemiyle vergilendirilen ücretliler üzerinde kalmaktadır. Asgari ücretlilerden vergi alınması ise tartışmalı olmaya devam etmektedir. Kolay tahsil edilebilirliği ve mali anestezi oluşturması nedeniyle özellikle ÖTV gibi vergiler yüksek oranda uygulanarak tüketim vergilerine dayanan bir vergi sistemi oluşmuştur. Kayıt dışı ekonominin varlığıyla da, kayıt dışı ekonomiyle tahsil edilemeyen vergi kayıpları, vergilerini ödeyen dürüst mükellefler ile telafi edilmek istenmiştir. Böylece toplumda adalet duygusu zedelenmiştir ve subjektif vergi yükü artmıştır.

Vergi oranlarına ilişkin algılar ve sonuçlar tüm bu yukarıda bahsedilenlerle birlikte değerlendirmeye alınarak doğru bir yargıya varabilir. *Vergi oranları yüksektir* önermesinin cevap dağılımı Tablo 67'de gösterilmektedir.

Tablo 67: Vergi Oranları Yüksektir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,1
Katılmıyorum	24	6,1
Fikrim Yok	29	7,4
Katılıyorum	118	29,9
Kesinlikle Katılıyorum	195	49,5
TOPLAM	394	100

Tablo 67'ye göre, “*Vergi oranları yüksektir*” önermesine, mükelleflerin % 7,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 6,1'i katılmıyorum, % 7,4'ü fikrim yok, % 29,9'u katılıyorum ve % 49,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmektedir.

3.4.2.2.2. Vergi Yönetimi ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Gelir idarelerinin en önemli görevlerinden biri mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır. Bu bağlamda gelir idareleri mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini kolaylaştırmak için broşürler hazırlamakta, doğal afet vb. durumlarda mücbir sebep ilan etmekte ve tecil, terkin, pişmanlık müesseseleriyle vergilemede uygunluk ilkesini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Vergi yönetiminin vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik olarak yaptığı çalışmalar için mükelleflerin algılarını ölçme amacıyla *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırladığı broşürlerden faydalaniyorum, Vergi dairesi, vergi ödememi teşvik edici bir tavır sergilemektedir ve Gelir İdaresi Başkanlığı vergisel yükümlülüklerimi yerime getirmemi kolaylaştırmaktadır* önermeleri mükelleflere yöneltilmiştir.

Tablo 68: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Hazırladığı Broşürlerden Faydalaniyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	66	16,8
Katılmıyorum	99	25,1
Fikrim Yok	160	40,6
Katılıyorum	52	13,2
Kesinlikle Katılıyorum	17	4,3
TOPLAM	394	100

Tablo 68'e göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırladığı broşürlerden faydalaniyorum*” önermesine, mükelleflerin % 16,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 25,1'i katılmıyorum, % 40,6'sı fikrim yok, % 13,2'si katılıyorum ve % 4,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin büyük çoğunluğunun Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırladığı broşürlerden faydalanmadığı ve/veya bunlardan haberdar olmadığı söylenebilir.

Tablo 69: Vergi Dairesi Vergi Ödememi Teşvik Edici Bir Tavır Sergilemektedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	66	16,8
Katılmıyorum	79	20,1
Fikrim Yok	142	36
Katılıyorum	75	19
Kesinlikle Katılıyorum	32	8,1
TOPLAM	394	100

Tablo 69’a göre, “*Vergi dairesi vergi ödememi teşvik edici bir tavır sergilemektedir*” önermesine, mükelleflerin % 16,8’i kesinlikle katılmıyorum, % 20,1’i katılmıyorum, % 36’sı fikrim yok, % 19’u katılıyorum ve % 8,1’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu, vergi dairelerinin vergi ödemelerini teşvik edici bir tavır sergilemediklerini ve/veya bunun hakkında bir fikri olmadıklarını belirtmiştir.

Tablo 70: Gelir İdaresi Başkanlığı Vergisel Yükümlülüklerimi Yerime Getirmemi Kolaylaştırmaktadır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	56	14,2
Katılmıyorum	80	20,3
Fikrim Yok	112	28,4
Katılıyorum	121	30,7
Kesinlikle Katılıyorum	25	6,3
TOPLAM	394	100

Tablo 70’e göre, “*Gelir idaresi başkanlığı vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmemi kolaylaştırmaktadır*” önermesine, mükelleflerin % 14,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 20,3’ü katılmıyorum, % 28,4’ü fikrim yok, % 30,7’si katılıyorum ve % 6,3’ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre mükelleflerin bir kısmının Gelir İdaresi Başkanlığı’nın vergisel yükümlülükleri yerine getirmelerini kolaylaştırdığı düşüncesinde olduğu, bir kısmının konu hakkında fikri olmadığı ve bir diğer kısmının ise kolaylaştırmaya yönelik düşünceye katılmadığı söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu 4. maddeye göre, mükelleflerin hangi vergi dairesine bağlı oldukları kanunla belirlenir. Gelir vergisi mükellefleri için ikametgah yeri, kurumlar vergisi için ise kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer bağlı olunan vergi dairesini oluşturur. Ayrıca gerekli görüldüğü hallerde vergi türleri, meslek veya iş grupları itibarıyla mükelleflerin vergi daireleri belirlenebilir. Mükelleflerin vergi dairelerini isteğe bağlı seçmeleri söz konusu değildir. Bağlı bulunulan vergi dairesinden memnuniyeti ölçmek amacıyla Tablo 71’de cevap dağılımı verilen *seçme şansım olsaydı bağlı bulunduğum vergi dairesini değiştirdim* önermesi mükelleflere yöneltilmiştir.

Tablo 71: Seçme Şansım Olsaydı Bağlı Bulunduğum Vergi Dairesini Değiştirdim

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,4
Katılmıyorum	97	24,6
Fikrim Yok	172	43,7
Katılıyorum	65	16,5
Kesinlikle Katılıyorum	27	6,8
TOPLAM	394	100

Tablo 71'e göre, “*Seçme şansım olsaydı bağlı bulunduğum vergi dairesini değiştirdim*” önermesine, mükelleflerin % 8,4’ü kesinlikle katılmıyorum, % 24,6’sı katılmıyorum, % 43,7’si fikrim yok, % 16,5’i katılıyorum ve % 6,8’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, ücret geliri elde eden mükellef sayısı örnekleme daha fazla olduğundan ve ücretlilerin vergi dairesiyle doğrudan bağlantıları olmadığından *fikrim yok* cevabının daha fazla verildiği söylenebilir. Ayrıca, mükelleflerin internet vergi dairesi kullanımı da artış göstermiş ve mükelleflerin vergi memurları ile doğrudan ilişki kurmaları azalmıştır. Tüm bunların sonucu olarak önermeye daha nötr yaklaştıkları düşünülebilir.

Devlet-vatandaş ilişkisi, hukuki zorlama yetkisinden dolayı her ne kadar devlet lehine kesin çizgilerle belirlenmiş olsa da, bu ilişkinin sağlıklı sürdürülebilmesi ancak taraflar arasındaki güven ilişkisine bağlıdır (Kitapçı, 2013: 188). Devlet ve kurumlarına olan güven, o sistemin meşruiyetine ilişkin bir gösterge niteliğindedir (Tunçer, 2002 : 118). Devlet ve kurumlarına olan güvenin kaybolması mükelleflerin vergiyi ödeme isteklerinin de azalması anlamına gelecektir (Kitapçı, 2013: 190).

Hazine ve Maliye Bakanlığı bana güven vermektedir sorusunun ardından, mükelleflerde güveni oluşturan en önemli etkenlerden olan idarenin şeffaflığı ve hesap verebilirliği, siyasi müdahalelere maruz kalma, kayıt dışı ekonomiyi önleme ve personele ilişkin yolsuzluk algıları ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 72: Hazine ve Maliye Bakanlığı Bana Güven Vermektedir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	113	28,7
Katılmıyorum	100	25,4
Fikrim Yok	77	19,5
Katılıyorum	66	16,8
Kesinlikle Katılıyorum	38	9,6
TOPLAM	394	100

Tablo 72’ye göre, “*Hazine ve Maliye Bakanlığı bana güven vermektedir*” önermesine, mükelleflerin % 28,7’si kesinlikle katılmıyorum, % 25,4’ü katılmıyorum, % 19,5’i fikrim yok, % 16,8’i katılıyorum ve %9,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Yanıtlara göre, mükelleflerin büyük çoğunluğunun Hazine ve Maliye Bakanlığı’na güven duymadıkları, *fikrim yok* cevabının verilmesinin önemli nedeninin ise bu soruya cevap vermekten duyulan çekince olduğu düşünülmektedir.

Vatandaşların devlet kurumlarında gerekli bilgiyi elde edebilmesi, kamu kurumlarının bilgilerin paylaşılmasına ilişkin tutumu mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile ilgilidir. Türkiye’de bu kavramlar ilk defa 5018 sayılı KMYKK ile kanuni düzenlemelerin arasına girmiştir. Buna göre,

kamu kurumları “her türlü kamu kaynağının elde edilmesinde ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunu bilgilendirecek”tir. Ayrıca, “her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli, hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından, kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda” olacaktır.

Mükelleflere Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan gerekli bilgileri elde edebiliyorum, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kamuoyunu bilgilendirmek için yaptığı çalışmalar tatmin edicidir ve Gelir İdaresi Başkanlığı toplanan vergilerin nereye harcandığını açıklama konusunda isteklidir önermeleri mükelleflerin şeffaflık ve hesap verebilirlik algısını ölçmek için yöneltmiştir. Tablo 73’de Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan gerekli bilgileri elde edebiliyorum önermesine verilen cevapların dağılımı yer almaktadır.

Tablo 73: Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan Gerekli Bilgileri Elde Edebiliyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	35	8,9
Katılmıyorum	69	17,5
Fikrim Yok	122	31
Katılıyorum	134	34
Kesinlikle Katılıyorum	34	8,6
TOPLAM	394	100

Tablo 73’e göre, “Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan gerekli bilgileri elde edebiliyorum” önermesine, mükelleflerin % 8,9’u kesinlikle katılmıyorum, % 17,5’i katılmıyorum, % 31’i fikrim yok, % 34’ü katılıyorum ve % 8,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Vergi, devletin gerçek veya tüzel kişilerden en temel amacı olan kamu hizmetlerini finanse etmek için aldığı zorunlu bir ödemedir. Mükellefler, her vergi ödediklerinde satın alma gücünde azalma yaşamaktadır. Mükelleflerin tahsil edilen vergilerin nasıl kullanıldıklarını bilmesi ve ilgili kurumların bunları düzenli olarak açıklama gayretinde olması gönüllü vergi ödemeyi teşvik edebilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2010 yılından itibaren internet sayfasındaki “Vatandaşın Vergileri Nereye Harcanıyor?” sekmesiyle; 2017 yılından itibaren ise “Vatandaş Bütçe Rehberi” ile tahsil edilen vergilerin nereye harcandığını açıklamaktadır. “Vatandaşın Vergileri Nereye Harcanıyor?” sekmesinde fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmanın yalnızca 1. düzeyi yer almaktadır. Özellikle fonksiyonel harcamalarda alt düzeylerde de gösterim yapılması daha net bir fikrin oluşmasını sağlayabilir. Vatandaş Bütçe Rehberi’nde ise sade ve anlaşılabilir bir dilde politikalar ve yıllık bütçe

anlatılmaktadır. Vatandaş Bütçe Rehberi'nin görünürlüğünün medya araçlarıyla yaygınlaştırılması mükelleflerin bütçe ile ilgili daha kolay bilgi sahibi olmalarına imkan verecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu statüsündeki Gelir İdaresi Başkanlığı'nda ve internet sayfasında vergilerin nereye harcandığına dair bilgiler bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın da bu konuda açıklayıcı bir yaklaşım sergilemesi beklenmektedir. Tablo 74'de, *Gelir İdaresi Başkanlığı toplanan vergilerin nereye harcandığını açıklama konusunda isteklidir* önermesine verilen cevapların dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 74: Gelir İdaresi Başkanlığı Toplanan Vergilerin Nereye Harcandığını Açıklama Konusunda İsteklidir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	113	28,7
Katılmıyorum	105	26,6
Fikrim Yok	106	26,9
Katılıyorum	34	8,6
Kesinlikle Katılıyorum	36	9,1
TOPLAM	394	100

Tablo 74'e göre, "*Gelir İdaresi Başkanlığı toplanan vergilerin nereye harcandığını açıklama konusunda isteklidir*" önermesine, mükelleflerin % 28,7'si kesinlikle katılmıyorum, % 26,6'sı katılmıyorum, % 26,9'u fikrim yok, % 8,6'sı katılıyorum ve % 9,1'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tahsil ettiği vergilerin nereye harcandığını açıklama konusunda genel olarak istekli olmadığı düşüncesindedir. Tablo 75'de *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kamuoyunu bilgilendirmek için yaptığı çalışmalar tatmin edicidir* önermesine verilen cevapların dağılımı yer almaktadır.

Tablo 75: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kamuoyunu Bilgilendirmek İçin Yaptığı Çalışmalar Tatmin Edicidir

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	66	16,8
Katılmıyorum	133	33,8
Fikrim Yok	111	28,2
Katılıyorum	61	15,4
Kesinlikle Katılıyorum	23	5,8
TOPLAM	394	100

Tablo 75'e göre, "*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kamuoyunu bilgilendirmek için yaptığı çalışmalar tatmin edici düzeydedir*" önermesine, mükelleflerin % 16,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 33,8'i katılmıyorum, % 28,2'si fikrim yok, % 15,4'ü katılıyorum ve % 5,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Buna göre, gelir idaresinin kamuoyunu bilgilendirme çalışmalarını ve tahsil edilen vergilerin nereye harcandığı konusundaki açıklayıcı tutumunu geliştirmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Nitekim “11. Kalkınma Planı (2019-2023)”nda, “*öngörülebilirlik ve şeffaflığın arttırılacağı ve ihtiyaç duyulan vergi istatistiklerinin belirlenmesi ve karşılanmasına yönelik etkin bir mekanizmanın kurulması ile daha detaylı ve açıklayıcı vergi istatistiklerinin kamuoyu ile paylaşılması*” hedef ve politikalar arasında yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, sosyal medya ve geleneksel medya araçlarını kullanarak daha şeffaf olmayı sağlayabilir.

Kayıt dışı ekonominin oluşturduğu vergi kaybı ekonomiye ek maliyet yükleyen ve vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi yükünü arttıran bir yapılanmadır. Bu nedenle mükellefiyeti tespit eden, vergiyi tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden gelir idaresinin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için göstereceği tüm çabalar, mükellefin devlet ve kurumlarına olan güvenini pekiştirecektir. Bu bağlamda, 11. Kalkınma Planı’nda “*gelir idaresinin kurumsal kapasitesini geliştirerek kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi*” ve Yeni Ekonomi Programı (2019-2021)’nda kayıt dışı ekonomiyle mücadele politika ve hedefler içerisinde yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ise 2019-2023 Stratejik Planı’nda kayıt dışı ekonomiye mücadeleyi temel stratejik amaçları içerisinde göstermektedir. Bu plana göre, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede elektronik hizmetlerinin kullanımının yaygınlaştırılması, tütün mamülleri ve alkollü içeceklerle yönelik bandrol denetimlerinde denetlenecek ürün sayısının ve akaryakıt ürünlerine yönelik gerçekleştirilen denetimlerde mükellef sayısının arttırılması ile yaygın ve yoğun denetimlere ilişkin denetimlerin arttırılmasına yönelik hedefler listelenmiştir. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 yılından itibaren *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı* yayımlamaktadır.

Mükelleflerin vergi idarelerinin kayıt dışılığı önlemedeki algılarına ilişkin *vergi dairelerinin kayıt dışılığı önlemede önemli bir rolünün olduğunu düşünüyorum* önermesine verilen cevapların dağılımı Tablo 76’da gösterilmektedir.

Tablo 76: Vergi Dairelerinin Kayıt Dışılığı Önlemede Önemli Bir Rolünün Olduğunu Düşünüyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	73	18,5
Katılmıyorum	93	23,6
Fikrim Yok	101	25,6
Katılıyorum	95	24,1
Kesinlikle Katılıyorum	32	8,1
TOPLAM	394	100

Tablo 76’ya göre, “*Vergi dairelerinin kayıt dışılığı önlemede önemli bir rolünün olduğunu düşünüyorum*” önermesine, mükelleflerin % 18,5’i kesinlikle katılmıyorum, % 23,6’sı

katılmıyorum, % 25,6'sı fikrim yok, % 24, 1'i katılıyorum ve % 8,1'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin çoğunluğu vergi dairelerinin kayıt dışılığı önlemede önemli bir rolünün olduğu kanısında değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı, faaliyet sonuçlarını vatandaş ile sık sık paylaşarak algıyı daha olumlu bir yöne çekebilir.

Gelir idareleri, yolsuzluk konusunda kötü performansa sahip olan kamu kurumlarından. Bunun nedeni vergilemenin taraflarını oluşturan mükellef-idare arasında karmaşık, çatışmaya eğilimli ve risk taşıyan ilişkilerin varlığıdır (Benk ve Karakurt, 2010: 135). Gelir idarelerinde yolsuzluk örnekleri olarak aşağıdakiler verilebilir (Tanzi, 1999: 114):

- Vergi mükelleflerine ilişkin kayıt, belge ve evrakların silinmesi/yok edilmesi,
- Vergi muafiyetinden yararlanması mümkün olmayan mükelleflere vergi muafiyeti sağlanması,
- Mükelleflerin ticari rakiplerine mükellef hakkındaki gizli vergi bilgilerinin paylaşılması,
- Mükelleflerin tescil işlemlerinin doğru bir şekilde yapılmaması,
- Mükelleflerin vergi borçlarının gerekçesiz olarak silinmesi,
- Denetim faaliyetlerinde yapılan yolsuzluklar.

Türkiye, Transparency International (2020: 3-11)'in hazırladığı 2019 Yolsuzluk Algısı Endeksi (Corruption Perception Index)'nde, 180 ülke arasında 39 puan ile 91. sırada bulunmaktadır. 0-100 arası puan bareminde 0 en yüksek yolsuzluk algısı düzeyini, 100 ise en düşük yolsuzluk algısı düzeyini temsil etmektedir. Ülkelerin ortalama yolsuzluk algı puanı 43 olmasına karşın Türkiye bu oranın altında kalmıştır. Raporda, 2012 yılından itibaren Türkiye'nin yolsuzluk algısı endeksinde kötüleştiği, kurumlarda karar alma mekanizmalarında istişareden uzaklaşıldığı, dernek ve sivil toplum örgütlerine yönelik anti-demokratik eylemlerin yaşandığı belirtilmektedir. Belirtmek gerekir ki, yolsuzlukların yaygınlaştığı veya yolsuzluğa ilişkin çeşitli söylentilerin olduğu durumlarda vatandaşların devlete olan güvenleri azalmakta ve vergi uyumları düşmektedir (Karyağdı, 2001: 177). Tablo 77'de *vergi dairesi personeli arasında yolsuzluğun yaygın olduğunu düşünüyorum* önermesine verilen yanıtlar gösterilmektedir.

Tablo 77: Vergi Dairesi Personeli Arasında Yolsuzluğun Yaygın Olduğunu Düşünüyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,1
Katılmıyorum	50	12,7
Fikrim Yok	215	54,6
Katılıyorum	60	15,2
Kesinlikle Katılıyorum	41	10,4
TOPLAM	394	100

Tablo 77'ye göre, “*Vergi dairesi personeli arasında yolsuzluğun yaygın olduğunu düşünüyorum*” önermesine, mükelleflerin % 7,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 12,7'si katılmıyorum, % 54,6'sı fikrim yok, % 15,2'si katılıyorum ve % 10,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğunun *fikrim yok* şeklinde cevap verdiği, bir kısmının önermeye katılıp bir kısmının da katılmadığı görülmektedir. Buna göre, genel olarak mükelleflerin vergi dairesi personeli arasında yolsuzluğun yaygın olması konusunda olumlu veya olumsuz bir düşünceleri bulunmamaktadır.

Gelir idarelerinin özerkleşme eğiliminin en önemli sebeplerinden biri özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir idarelerine yapılan siyasi müdahaleler olarak gösterilmektedir. Kamuoyu ile bazı bilgilerin paylaşılmaması konusundaki baskılar, vergi incelemelerinde yapılan müdahaleler ve siyasi otoritenin çeşitli yönlendirmeleri gelir idarelerinde etkinliği azaltmaktadır. *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sık sık siyasi müdahalelere maruz kaldığını düşünüyorum* önermesiyle mükelleflerin siyasi müdahalelere ilişkin algıları ölçülmüştür.

Tablo 78: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sık Sık Siyasi Müdahalelere Maruz Kaldığını Düşünüyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	3,8
Katılmıyorum	44	11,2
Fikrim Yok	141	35,8
Katılıyorum	108	27,4
Kesinlikle Katılıyorum	86	21,8
TOPLAM	394	100

Tablo 78'e göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sık sık siyasi müdahalelere maruz kaldığını düşünüyorum*” önermesine, mükelleflerin % 3,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 11,2'si katılmıyorum, % 35,8'i fikrim yok, % 27,4'ü katılıyorum ve % 21,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin çoğunluğu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sık sık müdahalelere maruz kaldığını düşünürken, *fikrim yok* cevabı da azımsanmayacak düzeydedir. *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkin çalıştığına inanıyorum* önermesiyle de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkin çalıştığına ilişkin algı ölçülmüştür.

Tablo 79: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Etkin Çalıştığına İnanıyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	72	18,3
Katılmıyorum	86	21,8
Fikrim Yok	131	33,2
Katılıyorum	81	20,6
Kesinlikle Katılıyorum	24	6,1
TOPLAM	394	100

Tablo 79'a göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkin çalıştığına inanıyorum*” önermesine, mükelleflerin % 18,3’ü kesinlikle katılmıyorum, % 21,8’i katılmıyorum, % 33,2’si fikrim yok, % 20,6’sı katılıyorum ve % 6,1’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin büyük çoğunluğu Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkin çalıştığına inanmamaktadır. Ayrıca *fikrim yok* cevabının sıklığı da dikkat çekicidir. Sonuç olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sık sık siyasi müdahalelere maruz kaldığı ve etkin çalışmadığına ilişkin görüş mükellefler arasında hakimdir.

3.4.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Sunduğu Hizmetler ile İlgili Düşünceler Kısımındaki Önergelerin Frekans Dağılımı

Gelir İdaresi Başkanlığı, mükellef odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde mükellef ve meslek gruplarına memnuniyet anketleri düzenlemektedir. 2019 yılındaki mükellef memnuniyet anketi % 78,24 memnuniyet oranı ile sonuçlanmıştır (<https://gib.gov.tr/>). Mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sunduğu hizmetlere yönelik memnuniyeti *Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sunduğu hizmetlerden genel olarak memnunum* önermesiyle ölçülmüştür.

Tablo 80: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Sunduğu Hizmetlerden Genel Olarak Memnunum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	48	12,2
Katılmıyorum	94	23,9
Fikrim Yok	132	33,5
Katılıyorum	103	26,1
Kesinlikle Katılıyorum	17	4,3
TOPLAM	394	100

Tablo 80’e göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sunduğu hizmetlerden genel olarak memnunum*” önermesine, mükelleflerin % 12,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 23,9’u katılmıyorum, % 33,5’i fikrim yok, % 26,1’i katılıyorum ve % 4,3’ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğunun Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sunduğu hizmetlerden memnun olmadığı görülmektedir. *Fikrim yok* yanıtının yüzdesi de dikkat çekicidir. Gelir İdaresi Başkanlığı kendini toplumda daha görünür kılmalı ve kurumun faaliyetleri vatandaşlara tanıtılmalıdır.

We Are Social ve Hootsuite’in ortak çalışmasına göre, 2020 Ocak ayında Türkiye nüfusunun 62 milyonunun (% 74) internet kullanıcısı, 77 milyonunun (% 92) ise mobil kullanıcı olduğu tespit edilmiştir. Türkiye’de kullanıcılar günde ortalama 7,5 saat internette vakit geçirmektedir (<https://datareportal.com/>). Türkiye, internette vakit geçirilen ortalama süre olarak dünya ülkeleri arasında 12. sırada olup, dünya ortalamasının (6 saat 43 dk) üzerinde bulunmaktadır (<https://wearesocial.com/>). Türkiye’de internetin kullanılma amaçları da istatistiki bilgilere göre dikkat çekicidir. Türkiye’de internet kullanıcılarının % 93’ü video izleyerek, % 45’i vlog izleyerek,

% 72'si internet servisleri üzerinden müzik dinleyerek, % 42'si çevrimiçi radyo istasyonlarını dinleyerek, % 30'u ise podcast dinleyerek internette zaman geçirmektedir (<https://dataportal.com/>). Buna göre, Türkiye’de internetin insanların hayatında çok önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir.

İnternet ve sosyal medya araçlarının kullanımı her alanda olduğu gibi gelir idarelerinde de dönüşümü gerekli kılmıştır. VEDOP projeleriyle bir dönüşüm sürecine giren Gelir İdaresi Başkanlığı, İnternet Vergi Dairesi ve GİB Mobil uygulaması ile ağını genişletmektedir. Mükelleflerin sunulan elektronik hizmetleri ne ölçüde benimsediği ve hizmetlerden ne ölçüde yararlandığına ilişkin bilgi edinmek üzere, *internet vergi dairesini vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmek için kullanıyorum, vergimi ödemek için vergi dairesine gitmek yerine artık internet vergi dairesini kullanıyorum, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın mobil uygulamasını (Gib Mobil) kullanıyorum, vergisel gelişmeleri takip etmek için Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sayfası www.gib.gov.tr’yi ziyaret ediyorum, elektronik hizmetlerden faydalanılması vergi ile ilgili işlemlerimi kolaylaştırmıştır, vergi/vergilerimi banka veya PTT aracılığıyla ödüyorum ve vergi ödemelerimi nakit yerine banka kartı/kredi kartı ile ödemeyi tercih etmekteyim* önermeleri sorulmuştur.

Tablo 81: İnternet Vergi Dairesini Vergisel Yükümlülüklerimi Yerine Getirmek İçin Kullanıyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,1
Katılmıyorum	59	15
Fikrim Yok	78	19,8
Katılıyorum	169	42,9
Kesinlikle Katılıyorum	60	15,2
TOPLAM	394	100

Tablo 81’e göre, “*İnternet vergi dairesini vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmek için kullanıyorum*” önermesine, mükelleflerin % 7,1’i kesinlikle katılmıyorum, % 15’i katılmıyorum, %19, 8’i fikrim yok, %42, 9’u katılıyorum ve %15, 2’si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, İnternet Vergi Dairesi’nin kullanımının mükelleflerin büyük çoğunluğu tarafından benimsediği söylenebilir. Bununla birlikte, mükelleflerin yaklaşık % 20’sinin İnternet Vergi Dairesi hakkında bir fikre sahip olmaması, uygulamadan haberdar olmadıklarını göstermektedir. İnternet Vergi Dairesi’nin tanıtımı geleneksel ve sosyal medya araçlarından yapılarak, İnternet Vergi Dairesi’nin kullanımı yaygınlaştırılabilir.

Tablo 82: Vergimi Ödemek İçin Vergi Dairesine Gitmek Yerine Artık İnternet Vergi Dairesini Kullanıyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	33	8,4
Katılmıyorum	52	13,2
Fikrim Yok	50	12,7
Katılıyorum	174	44,2
Kesinlikle Katılıyorum	85	21,5
TOPLAM	394	100

Tablo 82’ye göre, “*Vergimi ödemek için vergi dairesine gitmek yerine artık internet vergi dairesini kullanıyorum*” önermesine, mükelleflerin % 8,4’ü kesinlikle katılmıyorum, % 13,2’si katılmıyorum, % 12,7’si fikrim yok, % 44,2’si katılıyorum ve % 21,5’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu, vergi ödemek için vergi dairelerine gitmek yerine İnternet Vergi Dairesi’ni tercih etmektedir. İnternet Vergi Dairesi’nin vergi ödemek için kullanılması, vergi maliyetlerini hem mükellef hem de idare için düşürebilecek bir adımdır. Vergi dairelerinin fiziksel ortamda tahsilat işlevi azaldıkça, iş gücü ve yoğunluğu denetim ve diğer alanlara kaydırılarak etkinliğin artmasına katkıda bulunulabilecektir.

Tablo 83: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Mobil Uygulamasını (GİB Mobil) Kullanıyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	52	13,2
Katılmıyorum	96	24,4
Fikrim Yok	95	24,1
Katılıyorum	108	27,4
Kesinlikle Katılıyorum	43	10,9
TOPLAM	394	100

Tablo 83’e göre, “*Gelir İdaresi Başkanlığı’nın mobil uygulamasını (GİB Mobil) kullanıyorum*” önermesine, mükelleflerin % 13,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 24,4’ü katılmıyorum, % 24,1’i fikrim yok, % 27,4’ü katılıyorum ve % 10,9’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin büyük çoğunluğunun GİB Mobil kullanmadığı ve *fikrim yok* cevabı verenlerin ise bu uygulamadan haberdar olmadığı söylenebilir. Mükelleflerin GİB Mobil uygulamasını telefonlarına indirmelerini teşvik etmeye yönelik çalışmalar yapılarak ve GİB Mobil’in hizmet kalitesi arttırılarak mükelleflerin uygulamayı kullanmaları sağlanabilir.

Tablo 84: Vergisel Gelişmeleri Takip Etmek İçin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İnternet Sayfası www.gib.gov.tr'yi Ziyaret Ediyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	43	10,9
Katılmıyorum	88	22,3
Fikrim Yok	85	21,6
Katılıyorum	133	33,8
Kesinlikle Katılıyorum	45	11,4
TOPLAM	394	100

Tablo 84'e göre, "*Vergisel gelişmeleri takip etmek için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfası www.gib.gov.tr'yi ziyaret ediyorum*" önermesine, mükelleflerin % 10,9'u kesinlikle katılmıyorum, % 22,3'ü katılmıyorum, % 21,6'sı fikrim yok, % 33,8'i katılıyorum ve % 11,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin bir kısmı güncel gelişmeleri GİB'in web sitesi yoluyla takip etse de bir bölümü takip etmemekte veya sitenin varlığından haberdar bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfası vergilendirmeye ilişkin gelişmeler ve haberlerin yer aldığı başlıca bilgi kanalıdır. Toplumun vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlama açısından sitenin varlığı daha çok duyurulmalı, istatistikler zamanında güncellenmeli ve işlevine yönelik açıklamalar basın organlarında yer almalıdır.

Tablo 85: Elektronik Hizmetlerden Faydalanılması Vergi ile İlgili İşlemlerimi Kolaylaştırmıştır

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	6,1
Katılmıyorum	34	8,6
Fikrim Yok	74	18,8
Katılıyorum	166	42,1
Kesinlikle Katılıyorum	96	24,4
TOPLAM	394	100

Tablo 85'e göre, "*Elektronik hizmetlerden yararlanılması vergi ile ilgili işlemlerimi kolaylaştırmıştır*" önermesine, mükelleflerin % 6,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 8,6'sı katılmıyorum, % 18,8'i fikrim yok, % 42,1'i katılıyorum ve % 24,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, elektronik hizmetlerin mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştırdığı söylenebilir.

Tablo 86: Vergi/Vergilerimi Banka veya PTT Aracılığıyla Ödüyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	46	11,7
Katılmıyorum	73	18,5
Fikrim Yok	55	14
Katılıyorum	147	37,3
Kesinlikle Katılıyorum	73	18,5
TOPLAM	394	100

Tablo 86'ya göre, “*Vergi/vergilerimi banka veya PTT aracılığıyla ödüyorum*” önermesine, mükelleflerin % 11,7’si kesinlikle katılmıyorum, % 18,5’i katılmıyorum, % 14’ü fikrim yok, % 37,3’ü katılıyorum ve % 18,5’i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin çoğunluğu vergilerini banka veya PTT aracılığıyla ödemeyi tercih etmektedir.

Tablo 87: Vergi Ödemelerimi Nakit Yerine Banka Kartı/Kredi Kartı ile Ödemeyi Tercih Etmekteyim

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	44	11,2
Katılmıyorum	71	18
Fikrim Yok	45	11,4
Katılıyorum	149	37,8
Kesinlikle Katılıyorum	85	21,6
TOPLAM	394	100

Tablo 87’ye göre, “*Vergi ödemelerimi nakit yerine banka kartı/kredi kartı ile ödemeyi tercih etmekteyim*” önermesine, mükelleflerin % 11,2’si kesinlikle katılmıyorum, % 18’i katılmıyorum, % 11,4’ü fikrim yok, % 37,8’i katılıyorum ve % 21,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre, mükelleflerin çoğunluğu nakit yerine kredi kartı veya banka kartı ile vergilerini ödemeyi tercih etmektedir. Mükelleflerin özellikle kredi kartı ile vergi ödeme tercihinde anlaşmalı bankaların vade farksız taksitli ödeme seçenekleri sunması önemli bir faktördür. Ekonomik çerçevede ise nakit ödemeler kayıt dışı ekonomiyi arttırmakta, kredi kartı/banka kartı vasıtasıyla ödemeler ise işlemleri görünür kılarak takip edilmeyi kolaylaştırmaktadır.

We Are Social ve Hootsuite’in ortak çalışmasına göre, 2020 Ocak ayında Türkiye’de sosyal medya kullanıcısı 54 milyon olup, toplam nüfusun % 64’ünü oluşturmaktadır (<https://wearesocial.com/>). Türkiye’de kişiler günde ortalama 2 saat 51 dk. Sosyal medya uygulamalarında zaman geçirmektedir ve Türkiye sosyal medyada geçirilen süre açısından dünya sıralamasında 15.’dir. Ayrıca bu zaman, dünya ortalamasının da (2 saat 24 dk.) üzerindedir (<https://datareportal.com/>). Türkiye’de sırasıyla Youtube, Instagram, WhatsApp, Facebook ve Twitter en çok kullanılan sosyal medya platformlarıdır (<https://datareportal.com/>). Gelir İdaresi

Başkanlığı'nın Youtube, Instagram, Facebook ve Twitter resmi hesapları bulunmaktadır. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Youtube'da 8,3 Bin, Instagram'da 87,1 Bin, Twitter'da 91,9 Bin ve Facebook'ta yaklaşık 115 Bin takipçisi bulunmaktadır (<https://www.youtube.com/user/gibsosyalmedya>; <https://www.instagram.com/gibsosyalmedya/>; <https://www.facebook.com/gib.sosyalmedya>; <https://twitter.com/gibsosyalmedya>). Türkiye'deki sosyal medya kullanıcıları sayısı ile kıyaslandığında Gelir İdaresi Başkanlığı sayfalarının yeterince ilgi ve dikkati çekemediği görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise paylaşım sayısını arttırarak kendini daha görünür kılabilir. Sürekli gelişmelerin güncellenmesi ve mükelleflerin dikkatini çekebilecek haber ve bilgilerin yer alması vergi ile ilgili haberlere olan ilgiyi arttırabilecektir.

Çalışmada mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya uygulamalarını takip etmelerine dair bilgi edinilmesi amacıyla *Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya uygulamalarını takip ediyorum* önermesi sorulmuş olup, Tablo 88'de önermenin cevapları yer almaktadır.

Tablo 88: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sosyal Medya Uygulamalarını Takip Ediyorum

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	61	15,5
Katılmıyorum	126	32
Fikrim Yok	120	30,5
Katılıyorum	65	16,5
Kesinlikle Katılıyorum	22	5,5
TOPLAM	394	100

Tablo 88'e göre, "*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya uygulamalarını takip ediyorum*" önermesine, mükelleflerin % 15,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 32'si katılmıyorum, % 30,5'i fikrim yok, % 16,5'i katılıyorum ve %5,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buna göre mükelleflerin büyük çoğunluğunun Gelir İdaresi Başkanlığı sosyal medya uygulamalarını takip etmediği ve diğer bir kısmının ise *fikrim yok* cevabını vererek bu uygulamalardan haberdar olmadığı sonucuna ulaşılabilir.

3.4.2.2.4. Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler Kısımındaki Önermelerin Frekans Dağılımı

Vergi karmaşıklığının artmasıyla birlikte mükellefler vergi yardımcılara daha çok ihtiyaç duymaktadır. Özellikle kendi işinde çalışan, yüksek gelir sahibi, yaşlı ve daha karışık bir vergi beyannamesi hazırlamak durumunda olan mükellefler daha çok yardım almaktadır (Tunçer, 2005: 226). Mükelleflerin vergisel problemlerinde vergi yardımcılara ne ölçüde ihtiyaç duyduklarını değerlendirmek amacıyla *Vergi ile ilgili problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere ihtiyaç duymaktayım* önermesi sorulmuştur.

Tablo 89: Vergi ile İlgili Problemlerimde Serbest Muhasebeci/SMMM'lere İhtiyaç Duymaktayım

	Frekans (n)	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	6,3
Katılmıyorum	43	10,9
Fikrim Yok	94	23,9
Katılıyorum	94	23,9
Kesinlikle Katılıyorum	138	35
TOPLAM	394	100

Tablo 89'a göre, "Vergi ile ilgili problemlerimde serbest muhasebeci/SMMM'lere ihtiyaç duymaktayım" önermesine, mükelleflerin % 6,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 10,9'u katılmıyorum, % 23,9'u fikrim yok, % 23,9'u katılıyorum ve % 35'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Mükelleflerin büyük çoğunluğu vergisel işlemlerle ilgili problemlerde vergi yardımcılarını ihtiyaç duyduğunu belirtmiştir.

3.4.2.2.4.1. Demografik Özelliklere Göre Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşüncelerinin Karşılaştırılması

Cinsiyet, yaş, medeni durum, eğitim durumu, elde edilen gelir türü ve aylık ortalama gelire göre mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerine ilişkin karşılaştırmalar sonucunda aşağıdaki bulgulara erişilmiştir.

Tablo 90: Demografik Özelliklere Göre Mükelleflerin Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Puanlarının Karşılaştırılması

	Ort. ± Standart Sapma	Ort. (Min. – Maks.)	Test İstatistiği	p
Cinsiyet				
Kadın	25,1 ± 4,73	25 (7 - 35)	U=16381,5	0,087
Erkek	25,94 ± 4,8	26 (10 - 35)		
Yaş				
18-30	24,35 ± 4,73	24 (13 - 35) ^a	$\chi^2=11,349$	0,023
31-40	25,7 ± 4,78	26 (10 - 35) ^{ab}		
41-50	26,28 ± 4,54	26 (7 - 35) ^b		
51-60	26,63 ± 5,31	27 (10 - 35) ^b		
61 ve üzeri	25,56 ± 4,56	26 (18 - 32) ^{ab}		
Medeni Durum				
Evli	25,99 ± 4,77	26 (10 - 35)	F=1,804	0,212
Bekar	24,98 ± 4,41	25 (10 - 35)		
Diğer	23 ± 9,92	26 (7 - 33)		

Tablo 90: (Devamı)

	Ort. ± Standart Sapma	Ort. (Min. – Maks.)	Test İstatistiği	p
Eğitim Durumu				
Okur yazar	23,75 ± 4,03	24 (19 - 28)	$\chi^2=5,859$	0,439
İlkokul-Ortaokul	25,45 ± 6,04	26 (10 - 35)		
Lise	26,12 ± 4,76	26 (11 - 35)		
Ön lisans	25,68 ± 4,98	25 (13 - 35)		
Lisans	25,56 ± 4,48	25,5 (7 - 35)		
Yüksek lisans	26,45 ± 4,3	26 (17 - 35)		
Doktora	23,75 ± 3,17	23,5 (19 - 30)		
Gelir Türü				
Ticari kazanç	26,39 ± 4,87 ^b	27 (10 - 35)	F=4,248	0,024
Ücret	25,5 ± 4,8 ^{ab}	25 (7 - 35)		
Serbest meslek kazancı	24 ± 2,16 ^a	24 (20 - 28)		
Aylık Ortalama Gelir				
2000-3000	25,59 ± 5,23	26 (10 - 35)	F=0,681	0,605
3001-5000	25,53 ± 4,75	26 (7 - 35)		
5001-6000	26,38 ± 3,61	26 (19 - 35)		
6001-8000	26,32 ± 5,14	25 (16 - 35)		
8001 ve üstü	24,91 ± 5,14	25,5 (13 - 33)		

(F: ANOVA test istatistiği, χ^2 : Kruskal Wallis test istatistiği, U: Mann-Whitney U test istatistiği, a-b: Aynı harfe sahip gruplar arasında fark yoktur.)

Tablo 90'a göre, mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşüncelerine ilişkin puanlarında yaş grupları ve gelir türüne göre istatistiki olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır ($p<0,05$). Buna karşın; cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu ve aylık ortalama gelire göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Yaş gruplarına göre mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri puanının dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık var olup, $p=0,023$ 'tür ($p<0,05$). 18-30 yaş grubunun ortancası 24, 31-40 grubunun ortancası 26, 41-50 grubunun ortancası 26, 51-60 grubunun ortancası 27, 61 ve üzeri yaş grubunun ortancası ise 26 olarak elde edilmiştir. Buna göre, 51-60 yaş grubunun diğer tüm yaş gruplarına göre vergi karmaşıklığı algısı fazladır.

Gelir türüne göre mükelleflerin vergi karmaşıklığı hakkındaki düşünceleri puanının dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık var olup, $p=0,024$ 'tür ($p<0,05$). Ticari kazanç ortalaması 26,39, ücret ortalaması 25,5 ve serbest meslek ortalaması 24 olarak elde edilmiştir. Buna göre, ticari kazanç sahiplerinin ücret ve serbest meslek kazancı geliri elde edenlere göre vergi karmaşıklığı algısı daha fazladır.

3.4.3. Personel ve Mükellef Anketlerindeki Ortak Önermelerin Değerlendirilmesi

Personel ve mükellef anketlerindeki ortak sorular, vergi sisteminde adalet algısı, idareye bakış açısı ve vergi karmaşıklığı üzerinedir. Vergi sisteminin dolaylı veya dolaysız vergilere dayanması vergi sisteminin adaleti hakkında temel fikir sağlamaktadır. Türk vergi sistemi, dolaylı vergilere dayalı bir görünüm sergilemektedir. Dolaylı/dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı dolaylı vergiler lehine işlemektedir. Tüketime yönelik vergiler artmaktadır. Dolaysız vergi gelirlerinin büyük çoğunluğu ise stopaj yöntemiyle vergilendirilen ücretlilerin vergilerinden oluşmakta, dolaysız vergilerin yüklendiği kesim içerisinde de adalet zedelenmektedir. Vergi sistemdeki adalet algısını ölçmek amacıyla mükellef ve personele *vergi sistemi adildir* önermesi yöneltilmiştir.

Tablo 91: Vergi Sistemi Adildir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	38	27,7	207	52,5	245	46,1	$\chi^2=31,866$	<0,001
Katılmıyorum	73	53,3	118	29,9	191	36		
Fikrim Yok	4	2,9	22	5,6	26	4,9		
Katılıyorum	14	10,2	28	7,1	42	7,9		
Kesinlikle Katılıyorum	8	5,8	19	4,8	27	5,1		

Tablo 91'e göre önermeye, personelin % 27,7'si kesinlikle katılmıyorum, % 53,3'ü katılmıyorum, % 2,9'u fikrim yok, % 10,2'si katılıyorum ve % 5,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 52,5'i kesinlikle katılmıyorum, % 29,9'u katılmıyorum, % 5,6'sı fikrim yok, % 7,1'i katılıyorum ve % 4,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir. Buradan hem personel hem de mükelleflerin vergi sistemini adil bulmadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi sistemi adildir*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Mükelleflerde personele göre vergi sisteminin adil olmadığı düşüncesi daha baskındır.

Zengin kesimin yeterince vergilendirilmediği yani devletin toplumdaki farklı gelir düzeyindekilere tarafsız yaklaşmadığı düşüncesi mükelleflerin vergiyi bir yük olarak olarak görmelerine yol açmaktadır (Kitapçı, 2013: 172). Mükellefler, kendilerinden başka kişilerin veya grupların vergilerini ödediklerine ilişkin bir algıya sahiplerse vergiye gönüllü uyumu sağlamaktadır (Kitapçı, 2013: 184). Zenginobuz vd. (2010: 71) mükelleflerin, Türkiye'de "büyük şirket sahiplerinin, yüksek maaş alan özel sektör çalışanlarının ve doktorların ödemeleri gerekenden daha az vergi ödedikleri; buna karşılık memurlar, çiftçiler, emekliler ve işçilerin ise ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödedikleri" algısına sahip oldukları bulgusuna erişmiştir. Tablo 92'de *yüksek gelir*

düzeyindeki mükellefler yeterince vergilendirilmektedir sorusuna mükellef ve personelin verdikleri cevap dağılımları ve farklılık testinin sonucu verilmiştir.

Tablo 92: Yüksek Gelir Düzeyindeki Mükellefler Yeterince Vergilendirilmektedir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	38	27,7	116	29,4	154	29	$\chi^2=38,591$	<0,001
Katılmıyorum	46	33,6	54	13,7	100	18,8		
Fikrim Yok	8	5,8	33	8,4	41	7,7		
Katılıyorum	27	19,7	59	15	86	16,2		
Kesinlikle Katılıyorum	18	13,1	132	33,5	150	28,2		

Tablo 92'ye göre önermeye, personelin % 27,7'si kesinlikle katılmıyorum, % 33,6'sı katılmıyorum, % 5,8'i fikrim yok, % 19,7'si katılıyorum ve % 13,1'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 29,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 13,7'si katılmıyorum, % 8,4'ü fikrim yok, % 15'i katılıyorum ve % 33,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Yüksek gelir düzeyindeki mükellefler yeterince vergilendirilmektedir*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre yüksek gelir düzeyindeki mükelleflerin yeterince vergilendirilmediğine ilişkin düşünceler daha baskındır.

Vergiler gelir, tüketim ve servet üzerinden alınmaktadır. Türkiye'de 17 kanunda 53 vergi, harç ve pay bulunmaktadır (Bıyık, 2019). Vergilerin tek bir kaynaktan alınması yerine çok çeşitli kaynaklardan alınması vergilemede adalet için önemli olmakla beraber vergi sisteminde sayıca fazla olan vergiler mükellef psikolojisi açısından olumsuz tepkilerin doğmasına neden olmaktadır. Mevzuattaki vergi türlerinin çokluğuna ilişkin algı *yürürlükte gereğinden fazla vergi türü bulunmaktadır* önermesiyle ölçülmüştür.

Tablo 93: Yürürlükte Gereğinden Fazla Vergi Türü Bulunmaktadır

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	9	6,6	19	4,8	28	5,3	$\chi^2=38,135$	<0,001
Katılmıyorum	14	10,2	17	4,3	31	5,8		
Fikrim Yok	6	4,3	57	14,5	63	11,9		
Katılıyorum	72	52,6	121	30,7	193	36,3		
Kesinlikle Katılıyorum	36	26,3	180	45,7	216	40,7		

Tablo 93'e göre önermeye, personelin % 6,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 10,2'si katılmıyorum, % 4,3'ü fikrim yok, % 52,6'sı katılıyorum ve % 26,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 4,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 4,3'ü katılmıyorum, % 14,5'i fikrim yok, % 30,7'si katılıyorum ve % 45,7'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Yürürlükte gereğinden fazla vergi türü bulunmaktadır*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelin mükelleflere göre yürürlükte gereğinden fazla vergi türü bulunduğu ile ilişkin düşünceleri daha baskındır. Bununla birlikte, *fikrim yok* cevabı açısından bakıldığında mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha düşük olduğu görülmektedir.

Mükellef odaklılık, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda vizyon olarak belirlenen değerlerdendir. Mükellef odaklı gelir idaresi, "vergileendirme işlemlerine mükellef gözüyle bakabilen, sürekli değişen mükellef ihtiyaçlarına cevap verebilen, altyapıyı oluşturup gerekli örgütlenmeyi sağlayabilen ve vergiye gönüllü uyumu teşvik eden bir anlayışın hakim olduğu idare" demektir (Türkay, 2019: 149). GİB (2019c: 70), Stratejik Planı (2019-2023)'nda, "hizmet kalitesi, memnuniyeti arttırmak ve vergiye uyum maliyetini düşürmek amacıyla hizmetlerin elektronik ortama taşınmasına devam edileceği, güncelliğini yitiren müessese ve uygulamaların revize edileceği, mükelleflere gerekli bilgi ve desteğin sağlanmasına yönelik iletişim kanallarının geliştirileceği ve mevzuatın sadeleştirileceği"ne yönelik hedefler mükellef odaklı bir anlayışın ürünüdür. Personel ve mükellefe göre gelir idaresinin bu tutumu, *Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı bir anlayışa sahiptir* önermesiyle değerlendirilmiştir.

Tablo 94: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Odaklı Bir Anlayışa Sahiptir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	6	4,4	51	12,9	57	10,7	$\chi^2=117,656$	<0,001
Katılmıyorum	6	4,4	68	17,3	74	13,9		
Fikrim Yok	14	10,2	164	41,6	178	33,5		
Katılıyorum	81	59,1	86	21,8	167	31,5		
Kesinlikle Katılıyorum	30	21,9	25	6,3	55	10,4		

Tablo 94'e göre önermeye, personelin % 4,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 4,4'ü katılmıyorum, % 10,2'si fikrim yok, % 59,1'i katılıyorum ve % 21,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 12,9'u kesinlikle katılmıyorum, % 17,3'ü katılmıyorum, % 41,6'sı fikrim yok, % 21,8'i katılıyorum ve % 6,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı bir anlayışa sahiptir*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır

($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef odaklı bir anlayışa sahip olduğu düşüncesi daha hakimdir. Bununa birlikte, *fikrim yok* yanıtı açısından cevapların dağılımına bakıldığında mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha az olduğu görülmektedir.

Gelir idareleri, mükellefler ile doğrudan iletişimde olan, hizmet sunan, incelemeler gerçekleştirip ceza veren kurumlar olduğundan özel olarak odaklanılmaları gerekmektedir (Alm vd., 2012: 136). Vergi dairesi ile muhatap olan mükellef, idarenin kendisine karşı olan tavrına büyük önem vermektedir (Çataloluk, 2008: 222). Vergi dairesi personeli mükellefe ölçülü ve adaletli davranmalı, vatandaşlara tarafsız bir şekilde hizmet sunumu gerçekleştirmelidir (Tunçer, 2002: 116,125).

Gelir idareleri genel olarak mükellefleri bencil, yalnızca karını maksimize etmeye odaklanıp iş birliğine yatkın olmayan ya da genel refahın sağlanması için verginin avantajlarını net olarak gören bireyler olarak görmektedir (Alm vd., 2012: 136). Vergi dairesi personeli ile mükellefler arasındaki iletişim eksikliği ve önyargılar ancak tarafların empati göstermeleri ile giderilebilir (Serim vd., 2014: 25). İdare-mükellef arasındaki iletişimin güçlendirilmesi vergiye gönüllü uyumu teşvik edecektir. Vergi dairesi personelinin yaklaşımlarının her iki taraf açısından değerlendirilmesi bakımından, *vergi dairesi çalışanlarının vatandaşlara yaklaşımı olumludur* önermesi sorulmuştur. Yanıtların dağılımı Tablo 95'de gösterilmektedir.

Tablo 95: Vergi Dairesi Çalışanlarının Vatandaşlara Yaklaşımı Olumludur

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	P
	n	%	n	%	n	%	$\chi^2=101,638$	<0,001
Kesinlikle Katılmıyorum	3	2,2	68	17,3	71	13,3		
Katılmıyorum	17	12,4	71	18	88	16,6		
Fikrim Yok	9	6,6	133	33,7	142	26,7		
Katılıyorum	81	59,1	96	24,4	177	33,3		
Kesinlikle Katılıyorum	27	19,7	26	6,6	53	10		

Tablo 95'e göre önermeye, personelin % 2,2'si kesinlikle katılmıyorum, % 12,4'ü katılmıyorum, % 6,6'sı fikrim yok, % 59,1'i katılıyorum ve % 19,7'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 17,3'ü kesinlikle katılmıyorum, % 18'i katılmıyorum, % 33,7'si fikrim yok, % 24,4'ü katılıyorum ve % 6,6'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi dairesi çalışanlarının vatandaşlara yaklaşımı olumludur*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükellefe göre vergi dairesi çalışanlarının vatandaşlara olan davranışının olumlu olduğu düşüncesi daha baskındır. Ancak, *fikrim yok* cevabı açısından değerlendirildiğinde

mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha az olduğu görülmektedir. Bunun sebepleri olarak, elektronik vergi hizmetlerinin yaygınlaşması ve ankete katılan mükelleflerin çoğunluğunun ücret geliri elde etmesi, dolayısıyla vergi daireleri ile yüz yüze ilişkilerinin az olması gösterilebilir.

Türk vergi mevzuatında Arapça ve Eski Türkçe hukuk kavramlarının kullanılmaya devam edilmesi mevzuatı anlaşılabilir kılmakta ve tartışılabilir anlamlar ortaya çıkarabilmektedir. Böylece mükellefler açıklamalar talep edebilmekte, sirküler ve özelge gibi ikincil mevzuata ilişkin kaynaklar da artmaktadır. Karmaşık bir görünüm sergileyen Türk vergi mevzuatı daha da karmaşık hale gelmektedir. Günümüz Türkçesi ile ifade edilecek bir kanun maddesi ikincil mevzuatın da azalmasını sağlayacaktır. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, ilan edilen Yeni Ekonomi Programları (2019-2022, 2020-2023) ve Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Planı (2019-2023) hedeflerinde gösterilmektedir.

Türk vergi mevzuatındaki karmaşıklık, kanun dilinin ağırlığı ve sadeleşme isteğine ilişkin algılar *vergi ile ilgili mevzuat karmaşıktır, vergi kanunlarının dili ağırdır ve vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir* önermeleriyle değerlendirilmiştir.

Tablo 96: Vergi ile İlgili Mevzuat Karmaşıktır

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	12	8,7	23	5,8	35	6,6	$\chi^2=31,106$	<0,001
Katılmıyorum	11	8	28	7,1	39	7,3		
Fikrim Yok	9	6,6	100	25,4	109	20,5		
Katılıyorum	69	50,4	120	30,5	189	35,6		
Kesinlikle Katılıyorum	36	26,3	123	31,2	159	29,9		

Tablo 96'ya göre önermeye, personelin % 8,7'si kesinlikle katılmıyorum, % 8'i katılmıyorum, % 6,6'sı fikrim yok, % 50,4'ü katılıyorum ve % 26,3'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 7,1'i katılmıyorum, % 25,4'ü fikrim yok, % 30,5'i katılıyorum ve % 31,2'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi ile ilgili mevzuat karmaşıktır*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre vergi ile ilgili mevzuatın karmaşık olduğu düşüncesi daha baskındır. Mükelleflere yönelik olan ankette, katılımcıların % 67,5'inin ücret geliri elde etmesi ve bu nedenle vergi mevzuatı ile daha az ilgili olmaları bu sonuca ulaşılmasında önemli bir etkidir. Ayrıca, *fikrim yok* cevabı açısından değerlendirildiğinde mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha az olduğu görülmektedir.

Tablo 97: Vergi Kanunlarının Dili Ağırdır

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	7	5,1	22	5,6	29	5,5	$\chi^2=36,089$	<0,001
Katılmıyorum	26	19	28	7,1	54	10,2		
Fikrim Yok	8	5,8	94	23,9	102	19,2		
Katılıyorum	62	45,3	132	33,5	194	36,5		
Kesinlikle Katılıyorum	34	24,8	118	29,9	152	28,6		

Tablo 97'ye göre önermeye, personelin % 5,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 19'u katılmıyorum, % 5,8'i fikrim yok, % 45,3'ü katılıyorum ve % 24,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,6'sı kesinlikle katılmıyorum, % 7,1'i katılmıyorum, % 23,9'u fikrim yok, % 33,5'i katılıyorum ve % 29,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi kanunlarının dili ağırdır*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre vergi kanunlarının dilinin ağır olduğu düşüncesi daha baskındır. Bununla birlikte, *fikrim yok* cevabı açısından değerlendirildiğinde mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 98: Vergi Mevzuatı Sadeleştirilmelidir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	6	4,4	16	4,1	22	4,1	$\chi^2=20,687$	<0,001
Katılmıyorum	2	1,5	20	5,1	22	4,1		
Fikrim Yok	4	2,9	62	15,7	66	12,4		
Katılıyorum	64	46,7	139	35,3	203	38,2		
Kesinlikle Katılıyorum	61	44,5	157	39,8	218	41,1		

Tablo 98'e göre personelin, % 4,4'ü kesinlikle katılmıyorum, % 1,5'i katılmıyorum, % 2,9'u fikrim yok, % 46,7'si katılıyorum ve % 44,5'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 4,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 5,1'i katılmıyorum, % 15,7'si fikrim yok, % 35,3'ü katılıyorum ve % 39,8'i kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personel mükellefe göre vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir önermesine daha çok katılıyorum yanlısı cevap vermiştir. Ancak, *fikrim yok* cevabı açısından değerlendirildiğinde mükelleflerin personele göre önerme hakkındaki farkındalıklarının daha az olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi beyannamelerinin hazırlanması, beyannamelerin vergiye ilişkin teknik kavramları içermesi bakımından meslek mensupları dahil mükellefleri zorlayabilmektedir. Teknik kavramlar nedeniyle beyanname hazırlarken mükellefler vergi yardımcılarına ihtiyaç duyabilmekte ve böylece uyum maliyetleri artabilmektedir. Bununla birlikte, eksik beyanname sebebiyle idarenin iş yükü artabilmekte ve devlet vergi kaybına uğrayabilmektedir. Vergi maliyetlerini azaltmak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı ücret, kira, menkul sermaye iradı ve diğer kazançlara yönelik “Hazır Beyan Sistemi” hazırlayarak mükelleflerin önceden onayına sunan bir sistem geliştirmiştir. Ancak ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarında hazır beyan sistemi uygulanmamaktadır.

Yeni Ekonomi Programı (2021-2023)’te, “*vergiye gönüllü uyumun ve iş yapma kolaylığının artırılmasına yönelik olarak vergi beyannameleri gözden geçirilerek mükelleflerin ve meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda sadeleştirilmesi*”ne yönelik çalışmalar yapılacağı belirtilmektedir (T.C. HMB, 2020). Personelin ve mükelleflerin, vergi beyannamelerini hazırlarken teknik bilgi gereksinimine dair düşünceleri *vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir* önermesiyle ölçülmüştür.

Tablo 99: Vergi Beyannamelerini Hazırlamak İçin Teknik Bilgi Gerekmemektedir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,9	20	5,1	24	4,5	$\chi^2=24,400$	<0,001
Katılmıyorum	18	13,1	24	6,1	42	7,9		
Fikrim Yok	10	7,3	85	21,6	95	17,9		
Katılıyorum	73	53,3	155	39,3	228	42,9		
Kesinlikle Katılıyorum	32	23,4	110	27,9	142	26,7		

Tablo 99’a göre önermeye, personelin % 2,9’u kesinlikle katılmıyorum, % 13,1’i katılmıyorum, % 7,3’ü fikrim yok, % 53,3’ü katılıyorum ve % 23,4’ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,1’i kesinlikle katılmıyorum, % 6,1’i katılmıyorum, % 21,6’sı fikrim yok, % 39,3’ü katılıyorum ve % 27,9’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin “*Vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir*” önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükellefe göre vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir düşüncesi daha baskındır. Bununla birlikte, *fikrim yok* cevabı açısından dağılımlar incelendiğinde mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalıklarının daha az olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergisel yükümlülöklere ilişkin devamlı olarak rehber ve broşürler yayımlamaktadır. Bu rehber ve broşürlerin, GİB’nın web sitesinde de bulunması mükelleflerin

bilgiye daha kolay erişimini sağlamakta ve vergi maliyetlerini hem idare hem de mükellef açısından azaltmaktadır. Bunlarla birlikte, açıklama amacı taşıyan rehber ve broşürlerin okunup anlaşılabilmesi problem olabilmektedir. Örneğin, Öner ve Cural (2019) çalışmasında gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve broşürlerinin okunabilirliğinin düşük olduğunu ve bunların ancak lisans ve lisansüstü eğitim düzeyine sahip mükellefler tarafından okunabildiğini tespit etmiştir. Çalışmada *vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunması kolaydır* önermesine verilen cevaplar Tablo 100’de gösterilmektedir.

Tablo 100: Vergisel Yükümlülükleri Açıklayan Rehber ve Broşürlerin Okunması Kolaydır

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	4	2,9	45	11,4	49	9,2	$\chi^2=109,611$	<0,001
Katılmıyorum	9	6,6	66	16,8	75	14,1		
Fikrim Yok	9	6,6	155	39,3	164	30,9		
Katılıyorum	89	64,9	98	24,9	187	35,2		
Kesinlikle Katılıyorum	26	18,9	30	7,6	56	10,5		

Tablo 100’e göre önermeye, personelin % 2,9’u kesinlikle katılmıyorum, % 6,6’sı katılmıyorum, % 6,6’sı fikrim yok, % 64,9’u katılıyorum ve % 18,9’u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 11,4’ü kesinlikle katılmıyorum, % 16,8’i katılmıyorum, % 39,3’ü fikrim yok, % 24,9’u katılıyorum ve % 7,6’sı kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunması kolaydır*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre vergisel yükümlülükleri açıklayan rehber ve broşürlerin okunması kolaydır düşüncesi daha baskındır. Bununla birlikte *fikrim yok* cevabı açısından incelendiğinde mükelleflerin personele göre önerme hakkında daha az farkındalığının olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedeni, anketi cevaplayan mükelleflerin büyük bir kısmının ücret geliri elde etmesidir. Çünkü ücret geliri elde edenler stopaj yöntemiyle vergilendirildiklerinden birebir rehber ve broşürlerle muhatap olmayabilmektedirler.

Vergi mevzuatında sık sık yapılan değişiklikler ise adaptasyonu zorlaştırmaktadır. Ancak, buradan mevzuatta değişikliklerin yapılmaması anlamı çıkarılmamalıdır. Güncelliğini yitirmiş olan hususlar dönemin şartları göz önüne alınarak ve vergileme ilkelerine bağlı kalınarak değiştirilmelidir. Vergi mevzuatındaki değişimlerin sıklık algısını ölçmek amacıyla *vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır* önermesi yöneltmiştir.

Tablo 101: Vergi Mevzuatında Sık Sık Değişiklikler Yapılmaktadır

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	8	5,8	21	5,3	29	5,5	$\chi^2=52,82$	<0,001
Katılmıyorum	7	5,1	22	5,5	29	5,5		
Fikrim Yok	3	2,2	114	28,9	117	22		
Katılıyorum	82	59,9	127	32,2	209	39,3		
Kesinlikle Katılıyorum	37	27	110	27,9	147	27,7		

Tablo 101'e göre önermeye, personelin % 5,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 5,1'i katılmıyorum, % 2,2'si fikrim yok, % 59,9'u katılıyorum ve % 27'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,3'ü kesinlikle katılmıyorum, %5,5'i katılmıyorum, % 28,9'u fikrim yok, % 32,2'si katılıyorum ve % 27,9'u kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre vergi mevzuatında sık sık değişikliklerin yapıldığı düşüncesi daha baskındır. Ancak, *fikrim yok* cevabı açısından dağılımlar incelendiğinde mükelleflerin personele göre önermeye ilişkin farkındalıklarının daha az olduğu görülmektedir.

Tablo 102: Vergi Kaçakçılığına Yönelik Cezalar Caydırıcı Değildir

	Personel		Mükellef		Toplam		Test İstatistiği	p
	n	%	n	%	n	%		
Kesinlikle Katılmıyorum	8	5,8	20	5,1	28	5,3	$\chi^2=32,717$	<0,001
Katılmıyorum	19	13,9	30	7,6	49	9,2		
Fikrim Yok	4	2,9	48	12,2	52	9,8		
Katılıyorum	68	49,6	117	29,7	185	34,8		
Kesinlikle Katılıyorum	38	27,7	179	45,4	217	40,9		

Tablo 102'ye göre önermeye, personelin % 5,8'i kesinlikle katılmıyorum, % 13,9'u katılmıyorum, % 2,9'u fikrim yok, % 49,6'sı katılıyorum ve % 27,7'si kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişken; mükelleflerin % 5,1'i kesinlikle katılmıyorum, % 7,6'sı katılmıyorum, % 12,2'si fikrim yok, % 29,7'si katılıyorum ve % 45,4'ü kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermiştir.

Personelin ve mükelleflerin "*Vergi kaçakçılığına yönelik cezalar caydırıcı değildir*" önermesine verdikleri cevapların dağılımları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır ($p<0,001$). Personelde mükelleflere göre vergi kaçakçılığına yönelik cezaların caydırıcı olmadığı düşüncesi daha baskındır. Bununla birlikte, *fikrim yok* cevabı açısından bakıldığında mükellefin personele göre önermeye ilişkin farkındalığının daha düşük olduğu görülmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi gelirleri kamu gelirleri ve bütçe içerisinde önemli paya sahip olduğundan devletin en temel finansman kaynağıdır. Vergi, kişilerden karşılıksız alınmakta ve ekonomideki vergi ödeyen tüm aktörlerin alım gücünü azaltmaktadır. Bu nedenle vergi yönetimi konusu devlet ve vatandaş açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Vergi yönetiminde, vergi politikalarını oluşturma görevi maliye bakanlıklarındadır. Vergi politikalarının uygulayıcısı ise gelir idareleridir. Etkin bir gelir idaresi olmaz ise vergi politikaları işlevsiz kalacaktır. Çünkü vergiler çağımızda yalnızca kamu hizmetlerini finanse etme amacıyla değil, ekonomik, sosyal veya siyasi amaçlarla da alınmaktadır. Vergiye önem atfedilen tüm bu olay örgüsü sonucunda gelir idarelerinde etkinlik arayışları hız kazanmıştır.

Bu çalışmada gelir idareleri, özerklik tartışmaları ve etkinliği ile bir bütün olarak sunulmaktadır. Öncelikle gelir idareleri artan fonksiyonlarıyla sistematik olarak irdelenmiştir. Özerkleşme eğilimiyle birlikte gelir idarelerinde yarı özerk örgütlenmeyi ilk kez gerçekleştiren ülkelerdeki reform süreci ve sonuçları ile gelir idareleri etkin olarak kabul edilen bazı gelişmiş ülke gelir idareleri yapılanmaları, işlevleri ve hizmetleriyle incelenmiştir. Gelir idarelerinde etkinlik, sistem ve idare ile ilişkili çeşitli göstergeler, performans sonuçları, idare faaliyetleri ve hizmetleri ile geniş kapsamlı olarak ele alınmıştır. Türk Gelir İdaresi'nin tarihçesiyle birlikte gelişim süreci verilmiştir. Çeşitli göstergeler ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkinliği değerlendirilmiştir. Son olarak verginin tarafları idare ve mükellefler olduğundan, etkinlik ve sisteme ilişkin önermelerin yer aldığı anketlerde, her iki grubun algılarını ölçen iki ayrı anket çalışması Trabzon ilinde gerçekleştirilmiştir.

Gelir idarelerinde özerkleşme eğilimleri, özellikle vergi tahsilatının düşük, yolsuzluk ve rüşvet olaylarının fazla ve politik kargaşaların yoğun olduğu ülkelerin gelir idarelerini reformize etme amacıyla sunulan bir reçete olarak ortaya çıkmıştır. Yarı özerk yapıyı ilk uygulayan Güney Amerika ve Afrika ülkelerinde genel olarak ilk yıllarda vergi tahsilatları artmıştır. Personel maaşları ve özlük hakları görece iyileştirilmiş ve fazla iş gücü elimine edilerek insan kaynakları yönetiminde iyileştirmeler gerçekleşmiştir. Bu iyileşmelerin gerçekleşmesinde yarı özerk bir gelir idaresi örgütlenmesine siyasi destek büyük bir itici güç olmuştur. Vergi tahsilatlarındaki kayda değer artışlardan sonra baskı ve çıkar gruplarının vergiye yönelik dirençleri özerkleşmenin etkilerini bir bakıma zayıflatmıştır. İlerleyen süreçte vergi tahsilatında düşüşler yaşanmasına rağmen, yarı özerkleşmenin olumlu yansımaları idarelerde devam etmiştir. Vurgulanması gereken esas nokta gelir idarelerinde özerkleşmenin bir panzehir olarak görülmemesi ve durumun bütüncül bakış açısıyla ele alınmasıdır. Gelir idarelerinde tek başına özerkleşmenin gerçekleşmesi yeterli olmayabilecektir.

Özerkleşmeye ilişkin politik destek, özerkleşme kavramının iyi anlaşılması, sorumluluk ve görev alanlarının açıkça tanımlanması vergi geliri politikalarıyla eşgüdümlü hazırlanacak diğer politikalar ve kurumlar arası iş birliği gelir idarelerinde özerkleşmeyi başarıya ulaştıracak etmenlerdir.

Yarı özerk gelir idarelerinde, bakanlık içinde örgütlenmelere göre operasyonel özerklik endeksinin yanı sıra mükellef odaklılık ve hesap verebilirlik endeksleri skorları daha yüksek çıkmaktadır. Mükellef odaklı bir anlayış ve hesap verebilirlik kamu mali yönetimi açısından vazgeçilmez olan kavramlardır. Mükellef odaklılık hizmet kalitesini ve buna bağlı olarak vergiye bakış açısını olumlu yöne çevirebilmekte, hesap verebilirlik ise kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasındaki etkinliğin sağlanmasında birimlere sorumluluk sıfatı yüklemektedir.

2005 yılında Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı yarı özerk bir yapılanma göstermektedir. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hem idari hem de mali özerklik açısından birtakım eksiklikleri bulunmaktadır. GİB'in organizasyonel bütçe üzerinde takdir yetkisi bulunmamakta yalnızca sermaye bütçesi üzerinde takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu durum mali özerkliği zedelemektedir. İdari özerklik açısından ise, GİB kendi organizasyonel iç yapılanmasını oluşturamamakta ve Bakanlığa bağlı kalmaktadır. İnsan kaynakları yönetiminde GİB maaş baremlerini belirleyebilmesine, işten çıkarmaya karar verebilmesine ve disiplin cezalarını uygulayabilmesine rağmen; işin gereksinimlerini belirleme, yeni personel atama, personelin terfi kararını verme ve atama/terfi koşullarını belirlemede tümüyle özgür hareket edememekte, yalnızca bazı personeller adına bu yetkilerini kullanabilmektedir. Bunların yanı sıra GİB kendi kamu hizmet standartlarını oluşturabilmektedir. Ancak kamu hizmet standartlarına uyum bir zorunluluk niteliği taşımamaktadır. Bu standartların hukuki bir zemine dayandırılması hizmet kalitesini geliştirebilecektir.

Gelir idareleri dünyada kendi asli fonksiyonları ile vergi dışı fonksiyonları da gerçekleştiren bir kurum pozisyonuna girmiştir. Gelir idarelerinin geniş veri erişim kabiliyetlerine sahip olmaları ve tahsilat işlevlerini becerikli bir şekilde kullanmaları sosyal güvenlik primleri, öğrenim kredileri borçları, çocuk yardımları gibi çeşitli gelirleri de tahsil etmelerine başlamalarını sağlamıştır. Türkiye'de buna yönelik olarak Kredi ve Yurtlar Kurumu öğrenci kredileri borçları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tahsil edilmeye başlanmıştır. Bununla birlikte Türkiye ekonomisinde uzun yıllar açıkları bütçeye yük olan Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim tahsilleri Gelir İdaresi Başkanlığı'na devredilmelidir. Sosyal güvenlik primleri vergi ve benzeri gelir yani parafiskal bir gelir olup, OECD araştırmalarında ve hesaplamalarında vergiler kategorisinde yer almaktadır. Bu nedenle tahsilatın devri rasyonel kabul edilebilir haldedir. Sosyal Güvenlik Kurumu idare bazında faaliyetlerini sürdürmeli ve tüm tahsilat ise Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılmalıdır. Nitekim birçok gelişmiş ülkede sosyal güvenlik primlerinin tahsilatı gelir idareleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İsveç ve Bulgaristan, sosyal güvenlik primlerinin tahsilini gelir idaresine devrederek daha etkin bir gelir tahsilatı ve maliyet düşüşü gerçekleştirmiştir. Tüm bu olumlu

örnekleriyle, Türkiye’de sosyal güvenlik primlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tahsili, etkin bir tahsilat ve ölçek ekonomilerinden faydalanma için önemli olabilecektir.

Gelişen, dijitalleşen ve akış hızı artan bir ekonomide gelir idareleri değişimlere ayak uydurmak durumundadır. Bu sebeple gelir idarelerinin üçüncü taraf bilgi kullanımı ve üçüncü taraf hizmetlerinden yararlanma düzeyi artış göstermektedir. Üçüncü taraf bilgi kullanımı ile vergiyi doğuran işlemlerin kavranması kolaylaşmakta ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli adımlar atılmaktadır. Bankalar, kuyumcular, döviz bürolarından bilgi aktarımları vergiyi doğuran olayın takibini sağlamaktadır. Üçüncü taraf hizmetlerinden yararlanma ise gelir idarelerinde etkinliğin sağlanması, hizmet kalitesinin artmasını ve vergiye uyum maliyetlerinin azalmasını sağlayabilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi ile ilgili bilgilerin sağlanması, maliyetlerin düşürülmesi ve kontrol mekanizmasının oluşturulmasında üçüncü taraf hizmetlerini ihmal etmemelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı anlayış konusunda önemli mesafeler kaydetmiştir. Bilgi teknolojilerinin bu süreçte etkin olarak kullanılması başarının kilit noktasını oluşturmaktadır. İnternet Vergi Dairesi, GİB Mobil uygulaması, VİMER, GİB Forum uygulamaları mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede kolaylık sağlamıştır. Mükelleflere uygulanan anket sonucunda mükelleflerin önemli bir kısmının elektronik hizmetleri kullandığı ve benimsediği görülmektedir. Mükelleflere göre, elektronik vergi hizmetleri vergilendirme işlemlerini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte, GİB’in elektronik hizmetlerini kullanmayan veya haberdar olmayan bir kesim de bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu nedenle elektronik hizmetlerini daha yaygın tanıtmalıdır. Özellikle vergi tahsilatlarında elektronik hizmetlerden faydalanma alanı genişlemeli ve bu tahsilatların olabildiğince elektronik ortamda gerçekleştirilmesi teşvik edilmelidir. Güvenli mobil ödeme ve kayıtların gerçekleştirilmesi ile mükelleflerin güvence altında işlem yapması sağlanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı daha çok kayıt dışı ekonominin azaltılmasına, vergi incelemelerinin yapılmasına ve riskli mükellef gruplarına odaklanmalıdır.

Kayıt dışı ekonomi, Türkiye ekonomisinin en büyük sorunlarından biridir. Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede en aktif rolü sergilemesi beklenen kurumlardan biri ise Gelir İdaresi Başkanlığı’dır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele için elektronik belge sistemlerinin kurumlar arası entegrasyonu gerçekleştirilerek tüm işlemler eş zamanlı takip edilebilmelidir. İhbar müessesesine önem verilmeli; akaryakıt, tütün ve alkollü mamuller gibi riskli alanlarda denetim ve inceleme faaliyetleri arttırılmalıdır. Covid-19 pandemisi nedeniyle işlerliği azalan izaha davet müessesesine gereken önem kazandırılmalıdır. Çalışmada, mükelleflere yapılan anket sonucunda mükellefler vergi dairelerinin kayıt dışılığı önlemede önemli rolü olduğu konusunda genel olarak olumsuz bir düşünceye sahiptir. Bu nedenle gelecek dönemlerde kayıt dışı mücadele ile gerçekleştirilen faaliyet ve sonuçlar yaygın bir şekilde halka duyurulmalıdır. Özellikle sosyal medyadan paylaşımlar gerçekleştirilmeli ve bildirimler yapılmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapılanmasında birtakım hiyerarşik sorunlar bulunmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulan illerde Defterdarlıkların görevlerine devam etmesi çift başlılık oluşturmaktadır. Özellikle vergi gelirleri tahsilatının yaklaşık % 45'ini oluşturan İstanbul'da ise yönetim kademesi daha karmaşıktır. İstanbul'da Vergi Dairesi Başkanlığı ve Defterdarlık'a ek olarak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın faaliyetlerini yürütmesi üçlü bir yapı arz etmektedir. Bu nedenle Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunduğu illerde defterdarlıklar kaldırılmalıdır.

Büyük mükellefler, vergi geliri tahsilatında önemli bir paya sahip olduklarından ülkelerde kendilerine ayrı departmanlar kurulmaktadır. Türkiye'de 2006 yılında kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında faaliyete geçmiştir. Ancak büyük mükellef tanımının mevzuatta açık olarak yapılmaması ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yalnızca İstanbul'daki büyük mükellefleri kapsamı önemli bir eleştiri noktasıdır. Bu nedenle büyük mükellef tanımına ilişkin mevzuat alt yapısındaki eksiklikler giderilmeli ve büyük mükellefler açık ve net olarak mevzuatta tanımlanmalıdır. Bu tanımlamadan sonra, yalnızca İstanbul'daki değil Türkiye'deki tüm büyük mükellef tanımına girenler Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olmalıdır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, İstanbul dışındaki illerde ve/veya bölgesel düzeyde Vergi Dairesi Başkanlıkları/Vergi Dairesi Müdürlükleri'nde birimler kurarak ülke çapında örgütlenme gerçekleştirebilir. Bunlarla birlikte, yüksek gelir düzeyindeki bireyler için ayrı bir birim Büyük Mükellef Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak oluşturulabilir.

Vergi karmaşıklığı Türkiye'de vergicilik alanında önemli bir sorun niteliği taşımaktadır. Bu nedenle bu alanda soruna yönelik somut ve üretici hamleler yapılması gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile koordineli çalışacak bir Vergi Basitleştirme Ofisi kurulması bir öneri niteliğindedir. Vergi Basitleştirme Ofisi'nde maliye ve vergi hukuku uzmanları, dil uzmanları ve akademisyenler görev almalıdır. Vergi Basitleştirme Ofisi'nde, mevzuat yalnızca öze müdahale edilmeden ve şeklen değerlendirilmeli, dil ve anlatım yönünden incelemeler yapılmalı ve bu amaca uygun olarak olabildiğince ifade bozuklukları ve zorlukları giderilerek en sade biçimin yer alması sağlanmalıdır. Anlaşılabilirlik açısından mükelleflere anketler düzenlenmeli ve çalışma sonuçları yayınlanarak durum tespitleri yapılmalıdır. Önemli olan şudur ki, mevzuat sadeleştikçe vergiye gönüllü uyum artacak, ikincil mevzuat azalacak ve maliyetler düşecektir.

Vergi karmaşıklığı hem personel hem de mükellef için önemli bir sorun teşkil etmektedir. Personel açısından vergi harcamaları vergi karmaşıklığını arttırıcı bir unsurdur. Nitekim, vergi harcamalarına yönelik çeşitli düzenlemeler GİB'in gelecek plan ve programlarında yer almaktadır. Buna göre, etkin olmayan vergi istisnaları, muafiyetleri ve indirimleri vergi sisteminden kaldırılmalıdır. Mükellefler için yapılan ankette vergi karmaşıklığı demografik özelliklere göre çeşitli farklılık testleri yapılarak incelenmiştir. Buna göre, ücret ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere göre ticari kazanç sahibi mükelleflerin vergi karmaşıklığı algısının arttığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, yaşa göre de vergi karmaşıklığı algısında farklılık bulunmuştur. Anket

sonucuna göre, 51-60 yaş grubu mükelleflerin diğer tüm yaş gruplarına göre vergi karmaşıklığına ilişkin algısı daha fazladır.

Vergi dairesi personeline yapılan anket sonucunda, iş tatmini/memnuniyetine ilişkin dikkate değer sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre, personelin demografik özelliklerinin iş tatmini/memnuniyeti puanına yansımaları ölçülerek, aylık gelir düzeyi arttıkça personelin iş tatmini/memnuniyeti puanlarının yükseldiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, vergi idarelerinde performansa dayalı teşvik sisteminin getirilmesi ile personelin veriminin artabileceği söylenebilir. Son yıllarda kamu personeline yapılan maaş düzenlemelerinin maaşları iyileştirmesi, aynı meslek grupları açısından maaşların özel sektörle rekabet edebilir düzeye gelmesi ve terfi imkanları sağlanmasından dolayı personelin belli bir süre geçtikten sonra özel sektöre geçmesi azaltılarak, nitelikli iş gücünün kurumda kalıcılığına katkı sağlanmaktadır. Bu olumlu gelişmelerle birlikte, personelin kuruma aidiyet duygusunun gelişmesi bakımından personel önerileri daha fazla dikkate alınabilir. Personele yönelik sosyal imkanlar da artırılarak personelin görevini yerine getirme motivasyonu arttırılabilir.

Vergi dairelerinde, vergi dairelerinin fiziki kapasitelerinin geliştirilmesi konusu önceliklendirilmelidir. Fiziki koşulların, gerekli araç ve gereçlerin yeterli düzeyde bulunmadığı bir çalışma ortamında iş gücü verimliliğinin düşeceği açıktır. Hizmet içi eğitimler personel tarafından olumlu karşılanmakta olup, çağın gerekliliklerine uygun olarak çevrimiçi de sağlanabilir.

Personelin algısı, serbest muhasebeciler ve SMMM'lerin genel olarak vergi dairelerinin işlerini kolaylaştırdığına yöneliktir. Muhasebe mesleği mensupları vergi dairelerinin en önemli paydaşlarındandır. Mükellefler ise vergi ile ilgili problemlerinde sık sık muhasebecilere başvurmaktadır. Bu nedenle, muhasebe meslek mensupları-mükellefler-vergi dairelerinin ilişkileri ve doğru iletişimi çok önemlidir.

5018 sayılı KMYKK ile Türkiye'de mali yönetim literatürüne hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık kavramları kazandırılmıştır. Bu kavramlar mükelleflere, kamu kaynaklarının nasıl ve nereye kullanıldığına dair bilgi sağladığından çağdaş devletlerin mali yönetimlerinin vazgeçilmez ilkelerindendir. Mükelleflere yapılan anket sonucuna göre, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tahsil edilen vergilerin nerelere harcandığı ile ilgili kamuoyunu bilgilendirmede zayıf kaldığı görülmektedir. GİB'in vergi gelirlerinin nerelere harcandığı konusunda daha şeffaf bir tutum sergilemesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na ve dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükelleflerin güveni artabilecektir.

Vergi sisteminin adaletine ilişkin tutumlar mükellef ve personelin vergilendirme ve mali yönetime bakış açısını şekillendirmektedir. Anketlerin sonuçlarına göre, hem mükellef hem de personel grubunda vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşünülmektedir. Mükellefler vergi oranlarını

yüksek bulmakta, yürürlükte gereğinden fazla vergi türü olduğunu, vergi aflarına sıklıkla başvurulduğunu ve afların vergilerini zamanında ödeyen mükellefler için haksızlık olduğunu düşünmektedirler. Mükelleflerin üzerindeki vergi tazyiki ve Türk vergi sisteminin dolaysız vergilerden dolayı vergilere kayan ağırlığı adaletsizlik algısını pekiştirmektedir. Türkiye gibi sermaye birikimi ve bireysel tasarruf oranı yeterli olmayan gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin vergi sistemlerinde daha ağırlıklı olması olağan olarak karşılanabilir. Bunların üzerine, Türkiye’de doğal afetler gibi acil durumlarda devletin gelir ihtiyacının artması ve sık sık yaşanan ekonomik krizler sonucu piyasalardaki durgunluk ile devletin nakit akışına olan hızlı gereksinim dolaylı vergilerin sistemdeki ağırlığını arttırmaktadır. Ancak, dolaylı-dolaysız vergilerin ağırlığındaki makas aralığı arttıkça adaletsizlik algısı da artmaktadır. Bu nedenle, oluşan kısır döngüyü kırmak için yapısal dönüşüm ve reform programlarının Türkiye’de hükümetlerin ideolojik anlayışlarından bağımsız olarak istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Sonuç olarak, vergi sistemine ilişkin adaletsizlik algısı bir süreç sonucu oluşmuştur. Bu algının kırılmasının idare, mükellef ve tüm toplum bireylerinin ortak katkısıyla zaman içerisinde gerçekleşmesini beklemek gerçekçi bir tutum olacaktır.

Sonuç olarak, vergi sisteminin ve gelir idaresinin etkinliği birbirini karşılıklı olarak etkilemektedir. Etkin bir vergi idaresi ancak iyi bir vergi sistemi ve vergicilik hizmetleriyle mümkündür. Vergi sistemi ve mevzuatın gereğince uygulanabilmesi ise iyi bir vergi yönetimi ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ahlerup, Pelle vd. (2015), "Tax Innovations and Public Revenues in Sub-Saharan Africa", **The Journal of Development Studies**, 51(6), 689-706.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011), **Kamu Maliyesi**, 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (1991), "Osmanlı İltizam Sistemi", **Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi**, 71, 73-79.
- _____ (2017), "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi", **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, 9(2), 101-116.
- Ali, Merima vd. (2014), "To Pay or Not to Pay? Citizens' Attitudes Toward Taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa", **World Development**, 64, 828-842.
- Alink, Matthijs ve van Kommer, Victor (2016), **Handbook on Tax Administration**, 2th Ed., International Bureau of Fiscal Documentation [IBFD], Amsterdam.
- Alm, James vd. (2012), Combining Psychology and Economics In The Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation, **Economic Analysis & Policy**, 42(2), 133-151.
- Alm, James ve Borders, Kyle (2014), "Estimating The Tax Gap At The State Level: The Case of Georgia's Personal Income Tax", **Public Budgeting & Finance**, 34(4), 61-79.
- Alp, Burak ve Töngür, Ünal (2018), "Vergi Dairesi Başkanlığı Çalışanlarının Vergi Algıları: Antalya Örneği", **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 38, 151-172.
- Alper, Yusuf (2011), Sosyal Güvenlik Reformu ve Finansmanla İlgili Beklentiler, **Sosyal Güvenlik Dergisi**, 1(1), 7-47.
- Altuğ, Osman (1994), "Kayıtdışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı", **TÜSİAD Görüş Dergisi**, 14, 56-68.
- American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] (2002), **Guiding Principles of Tax Simplification**, <https://www.aicpa.org/Advocacy/Tax/DownloadableDocuments/TPCS%20-%20principles%20for%20tax%20simplification.pdf>, (10.09.2019).
- AO, Michael D'Ascenzo (2015), "Global Trends in Tax Administration", **Journal of Tax Administration**, 1(1), 81-101.
- Araki, Satoru ve Claus, Iris (2014), **A Comparative Analysis of Tax Administration In Asia and The Pacific**, Asian Development Bank, Mandaluyong City, Philippines.

- Arıkan, Rauf (2013), **Anketler ve Anket Soruları**, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Ataç, Engin vd. (2004), **Bütçe**, Engin Ataç Ed., T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1587, Eskişehir.
- Atilla, Uğur A. ve Çütücü, İbrahim (2009), "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 1(2), 1-20.
- Australian National Audit Office (2014), **Managing Compliance of High Wealth Individuals**, https://www.anao.gov.au/sites/default/files/AuditReport_2013-2014_35.pdf, (26.03.2019).
- Australian Taxation Office (2019a), Commissioner of Taxation Annual Report 2018-19, Australian Taxation Office, Canberra.
- _____ (2019b), **ATO Corporate Plan 2019-20**, Australian Taxation Office, Canberra.
- _____ (t.y.) Our History, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Who-we-are/Our-history/>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), Australia in the Global Economy, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/Tax-and-superannuation-statistics/Australia-in-the-global-economy/> (13.01.2020).
- _____ (t.y.), Australian Tax Gaps Overview, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Tax-gap/Australian-tax-gaps-overview/>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), Individuals: The Big Picture, <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Insight--building-trust-and-confidence/Big-pictures/Individuals/>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), The Ato Single Corporate Perceptions Survey (2018 Annual Reports), <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/ATO%20Corporate%20Perceptions%20Survey%202017-18%20executive%20summary.pdf>, (13.01.2020).
- Ay vd. (2010), "Mükellef ve Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 11(1), 271-288.
- Aykın, Hasan (2015), **Büyük Mükellefi Tanımlamak**, https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=13402, (13.03.2019).
- Bakirtzi, Effrosyni (2011), **Case Studies in Merging the Administrations of Social Security Contribution and Taxation**, IBM Center for the Business of Government, Washington D.C.
- Bakkal, Ufuk (2007), **Kayıt Dışı Ekonomi**, Derin Yayınları, İstanbul.

- _____ (2013), **Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Barrand, Peter vd. (2004), **Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries**, Fiscal Affairs Department, IMF Working Paper 04/37.
- Bay, Hakan ve İnneci, Ahmet (2017), "Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **International Journal of Public Finance**, 2(2), 196-219.
- Benk, Serkan ve Karakurt, Birol (2010), Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları, **İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 1(4), 133-148.
- Beyazadam, Eser (t.y.), **Vergi Maliyeti**, <http://bumder.org/uploads/makale/Vergi%20Maliyeti.pdf>, (12.02.2020).
- Bıyık, Recep (2019), **Kaç Çeşit Vergi Ödüyoruz?**, <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/kac-cesit-vergi-oduyoruz.html>, (08.10.2020).
- Bird, Richard (2004), "Administrative Dimensions of Tax Reform", **Asia-Pacific Tax Bulletin**, 10(3), 134-150.
- _____ (2010), **Smart Tax Administration**, Poverty Reduction and Economic Management Network (PREM), The World Bank.
- Bird, Richard ve Zolt, Eric M. (2008), "Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse", **National Tax Journal**, 61(4), 791-821.
- Bovens, Mark (2009), "Public Accountability", Ewan Ferlie vd. (Ed.), **The Oxford Handbook of Public Management**, içinde (182-208), Oxford University Press, Oxford.
- Buchanan, John ve McLaughlin, Lucilla (2017), **Revenue Administration: Implementing A High-Wealth Individual Compliance Program**, IMF Fiscal Affairs Department.
- Budak, Tamer ve James, Simon (2016), "The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis Between Countries: Australia, New Zealand, Turkey and the UK", **eJournal of Tax Research**, 14(2), 426-454.
- _____ (2018), The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis Between the U.K. and Turkey Based on the OTS Index, (January-February), **International Tax Journal**, 27-40.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı [BMVDB] (2015), 2015 Faaliyet Raporu, http://www.bmvdb.gov.tr/dosyalar/bmvdb_2015_faaliyet_raporu.pdf, (19.03.2019).
- _____ (t.y.), Kuruluş Nedenleri, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, (19.03.2019).

- _____ (2017), 2016 Yılı Faaliyet Sonuçları ile 2016 Yılı Hesap Dönemine Ait Kurumlar Vergisine İlişkin Açıklamalar, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/2016-yili-faaliyet-sonuclari-ile-2016-yili-hesap-donemine-ait-kurumlar-vergisine-iliskin-aciklamalar>, (19.03.2019).
- _____ (t.y.), Mükellef Profili, <https://bmvdgib.gov.tr/mukellef-profil>, (27.03.2021).
- Büyüköztürk, Şener (2017), Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı, 23. Baskı, Pegem Akademi, Ankara.
- Canada Revenue Agency (2017), "Summary of the Corporate Business Plan 2018-2019 to 2020-2021", **Canada Revenue Agency**, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/corp-info/aboutcra/corp-bsns-plan/smmrycbp-18-21-en.pdf>, (13.01.2020).
- _____ (2018), "Summary of the Corporate Business Plan 2019-2020 with Perspectives to 2021-2022", **Canada Revenue Agency**, <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/corp-info/aboutcra/corp-bsns-plan/2019-2022/smmry22-en.pdf>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), Structure and Operational Framework, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-structure-operational-framework.html>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), Annual Report to Parliament, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/annual-report-parliament.html>, (13.01.2020).
- Canbay, Tülin ve Demir, Müslim (2013), "Türkiye'de Sosyal Güvenlik Açıkları ve Sosyal Güvenlik Ahlakı", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi**, 20(2), 303-315.
- Canıkalp, Ebru vd. (2016), "Estimating Value Added Tax Gap in Turkey", **International Journal of Innovation and Economic Development**, 2(3), 18-25.
- Cansız, Harun (2015), "Defterdarlık Çalışanlarının Vergi Algıları: Afyonkarahisar Örneği", **Yönetim ve Ekonomi**, 22(2), 433-450.
- Capgemini (2018), **World Wealth Report 2018**, <https://www.capgemini.com/ch-de/wp-content/uploads/sites/26/2018/06/Capgemini-World-Wealth-Report-19.pdf>, (19.03.2019).
- Chand, Sheetal K. ve Moene, Karl O. (1999), "Controlling Fiscal Corruption", **World Development**, 27(7), 1129-1140.
- Chatama, Yuda J. (2013), "The Impact of ICT on Taxation: The Case of Large Taxpayer Department of Tanzania Revenue Authority", **Developing Country Studies**, 3(2), 91-100.
- Cheeseman, Nicholas ve Griffiths, Robert (2005), **Increasing Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: The Case of Kenya**, The Oxford Council on Good Governance Economy Analysis No: 6.

- Cleary, Duncan vd. (2017), **Understanding Revenue administration : Results from the Second Survey of the Revenue Administration**, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Cooper, Graeme S. (1993), "Themes and Issues In Tax Simplification", **Australian Tax Forum**, 10(4), 417-460.
- Cotton, Margeret ve Dark, Gregory (2017), **Use of Technology In Tax Administrations 1: Developing An Information Technology Strategic Plan (ITSP)**, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Crandall, William (2010), **Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model**, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Crandall, William vd. (2019), **ISORA 2016 Understanding Revenue Administration**, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund.
- Credit Suisse (2018), **Global Wealth Report 2018**, <https://www.credit-suisse.com/corporate/en/research/research-institute/global-wealth-report.html> (26.03.2019).
- Cumhurbaşkanlığı 1 nolu Kararnamesi (2018), T.C. Resmi Gazete, 30474, (10.07.2018).
- Cumhurbaşkanlığı 3 nolu Kararnamesi (2018), T.C. Resmi Gazete, 30474, (10.07.2018).
- Cumhurbaşkanlığı 4 nolu Kararnamesi (2018), T.C. Resmi Gazete, 30479, (15.07.2018).
- Cumhurbaşkanlığı 60 nolu Kararnamesi (2020), T.C. Resmi Gazete, 31103, (30.03.2021).
- Cural, Mehmet (2016), "Türk Sosyal Güvenlik Sisteminin Mali Yapısı ve Sisteme Yapılan Bütçe Transferlerinin Ekonomik Yansımaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 21(2), 693-706.
- Çakır, Coşkun (2001), **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayınları, İstanbul.
- Çataloluk, Cuma (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 20, 107-128.
- Çetin, Güneş (2007), "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 14(2), 171-187.
- _____ (2010), "Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 2(1), 79-86.
- Çetin, Güneş ve Gökbnar, Ramazan (2010), "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı", **Yönetim ve Ekonomi**, 17(1), 23-45.
- Çetinkaya, Fikret (2015), **Türkiye’de Vergi İnceleme Oranları ve VDK’nın Artan Etkinliği**, <https://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-haberi-277250>, (06.10.2020).

- Çevik, Savaş (2013), **Küresel Ekonomide Uluslararası Vergileme: Yapısı, Ekonomi Politikı ve Ülkeler Arası İşbirliği**, Palet Yayınları, Konya.
- Çevikbaş, Rafet (2012), "Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ve Türkiye Uygulamaları", **Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 1(2), 9-32.
- Çiçek, Hüseyin G. ve Dikmen, Süleyman (2015), "Osmanlı Devleti'nde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 11(2), 83-98.
- Çimen, Gamze (2017), "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **International Journal of Public Finance**, 2(1), 93-108.
- Danish Economic Council (2011), **The Danish Economy**, https://dors.dk/files/media/rapporter/2011/f11/f11_summary.pdf, (09.12.2019).
- Danish Tax Agency (2021), **Tax in Denmark**, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=80716&chk=217663>, (31.03.2021).
- Delay, Simon vd. (1998), **Reforming Revenue Administration: Lessons from Experience**, International Development Department, University of Birmingham.
- Demir, Müslim ve Canbay, Tülin (2013), "Türkiye'de Sosyal Güvenlik Açıklarının Azaltılmasında Denetimin Önemi (Manisa İli Örneği)", **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 11(3), 451-467.
- Demir, Mehmet vd. (2016), "Vergi Dairesi Personeli Açısından Vergi Aflarının Etkinliği: Sivas İlinde Bir Araştırma", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 17(2), 275-302.
- Devas, Nick vd. (2001), "Revenue Authorities: Are They the Right Vehicle for Improved Tax Administration", **Public Administration and Development**, (21), 211-222.
- Dubin, Jeffrey A. (2012), **The Causes And Consequences of Income Tax Noncompliance**, https://books.google.com.tr/books?id=rM3MJ9JFksYC&pg=PA3&lpg=PA3&dq=The+Cause+And+Consequences+of+Income+Tax+Noncompliance&source=bl&ots=pm7WqGESqK&sig=ACfU3U1PKLCZDCs_4L0iTaJakNhGX3sAEQ&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwib_K-Z8ZHoAhUnSBUIHe0eCPcQ6AEwB3oECBgQAQ#v=onepage&q=The%20Causes%20And%20Consequences%20of%20Income%20Tax%20Noncompliance&f=false, (26.06.2019).
- Efe, Ayla (2010), "Osmanlı Devleti'nde Mali Sistem Arayışının Getirdiği Yerel Yönetim Uygulamaları: Muhasıllık Örneği", **Tarih Dergisi**, (49), 59-89.
- Egeli, Haluk (2018), **Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler**, 5.Baskı, Altı Nokta Yayınevi, İzmir.

- Eissa, Nada O. ve Jack, William (2009), **Tax Reform in Kenya: Policy and Administrative Issues**, Initiative for Policy Dialogue Working Paper Series.
- Ernst & Young [EY] (2017a), **Tax Authorities are Going Digital: Stay Ahead and Comply with Confidence**, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/digital/ey-tax-authorities-are-going-digital.pdf, (16.06.2019).
- _____ (2017b), **Tax Technology and Transformation: Tax Functions 'Go Digital'**, https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/digital/ey-tax-technology-transformation.pdf, (17.06.2019).
- European Commission (2007), **A Path to a Robust, Modern and Efficient Tax Administration**, Taxation and Customs Union, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/fiscal_blueprint_en.pdf, (15.04.2019).
- Evans, Chris ve Tran-Nam, Binh (2013), **Towards the Development of a Tax System Complexity Index**, Australian School of Business Research Paper TABL 1001.
- Fjeldstad, Odd-Hedge vd. (2003), **Autonomy, Incentives and Patronage: A Study of Corruption in the Tanzania and Uganda Revenue Authorities**, Development Studies and Human Rights, Chr. Michelsen Institute.
- Fjeldstad, Odd-Hedge (2003), "Fighting Fiscal Corruption: Lessons from the Tanzania Revenue Authority", **Public Administration and Development**, 23, 165-175.
- _____ (2005), **Corruption in Tax Administration: Lessons from Institutional Reforms in Uganda**, Chr. Michelsen Institute Working Paper 10.
- _____ (2007), "Revenue Authorities: Experiences from Sub-Saharan Africa", **SEAPREN Conference on Poverty Policies and Budgetary Processes**, 5-6 July 2007, Windhoek.
- Fjeldstad, Odd-Hedge ve Moore, Mick (2008), "Tax Reform and State Building In a Globalized World", Deborah Brautigam vd. (Ed.), **Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent**, içinde 235-260, Cambridge University Press, Cambridge.
- Fjeldstad, Odd-Hedge ve Heggstad, Kari K (2011), **The Tax Systems in Mozambique, Tanzania and Zambia: Capacity and Constraint**, Chr. Michelsen Institute.
- Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB] (2005), **Kadro Durum**, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/FaaliyetRaporlari/2005/kadro_durumu.pdf, (15.09.2020).
- _____ (2009), **Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87.
- _____ (2019a), **2018 Faaliyet Raporu**. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 314.

- _____ (2019b), **İnteraktif Vergi Dairesi**. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 310.
- _____ (2019c), "Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan (2019-2023)", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan_2019_2023.pdf, (25.12.2019).
- _____ (2020a), "İç Denetim Yönergesi", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/gib_ic_denetim_yonergesi.pdf, (30.03.2021).
- _____ (2020b), **2019 Faaliyet Raporu**. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 349.
- _____ (2020c), **2020 Yılı Vergi Harcamaları Raporu**, Gelir İdaresi Başkanlığı Gelir Bütçesi Daire Başkanlığı, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/2020_Ver_har_rapor.pdf, (20.09.2021).
- _____ (2021), **2020 Faaliyet Raporu**. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 387.
- _____ (t.y.), "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Tarihi Gelişimi", <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi> (31.12.2018).
- _____ (t.y.), "Teşkilat Şeması", http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi, (25.01.2021).
- _____ (t.y.), "GİB Forum Uygulaması Kullanıma Açıldı", <https://www.gib.gov.tr/gib-forum-uygulamasi-kullanima-acildi>, (29.04.2019).
- _____ (t.y.), "Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (1970-2020)", http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1985-2019)", http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_73.xls.htm, (13.02.2020).
- _____ (t.y.), "Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri (1950-2020)", http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_9.xls.htm, (27.03.2021).
- _____ (t.y.), "Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2020)", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_77.xls.htm, (26.03.2021).
- _____ (t.y.), "2019 yılı Merkezi Yönetim Gelirleri", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_47.xls.htm, (28.03.2021).

- _____ (t.y.), "2020 yılı Merkezi Yönetim Gelirleri", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_48.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide/Merkezi Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1990-2020)", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_15.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_1.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayıları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_3.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "G.M.S.İ. Faal Mükellef Sayıları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_5.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_7.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_9.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Katma Değer Vergisi Faal Mükellef Sayıları", https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2020/TABLO_11.xls.htm, (28.03.2021).
- _____ (t.y.), "Geçici Madde 72", <https://www.gib.gov.tr/node/83336/pdf>, (03.03.2020).
- _____ (t.y.), "Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısının İllere Göre Dağılımı", https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2019/TABLO_2.xls.htm, (16.12.2019).
- _____ (t.y.), "Gelir Stopaj Vergisi Faal Mükellef Sayılarının İllere Göre Dağılımı", https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2019/TABLO_4.xls.htm, (16.12.2019).
- _____ (t.y.), "Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Kadrolarının Dolu/Boş Durumu", <https://gib.gov.tr/kurumsal/kariyer-ve-insan-kaynaklari/dolu/bos-kadro-durumu>, (15.09.2020).

- _____ (t.y.), "Gelir İdaresi Başkanlığı Taşra Kadrolarının Dolu/Boş Durumu", <https://gib.gov.tr/kurumsal/kariyer-ve-insan-kaynaklari/dolu/bos-kadro-durumu-0>, (15.09.2020).
- _____ (t.y.), "Merkez ve Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Yıllar İtibariyle Sayısı", <https://gib.gov.tr/kurumsal/kariyer-ve-insan-kaynaklari/merkez-ve-tasra-teskilatinda-gorev-yapan-personelin-yillar>, (15.09.2020).
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), **T.C. Resmi Gazete**, 193, (31.12.1960).
- Gerçek, Adnan vd. (2013), **Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi**, Bilgesam Yayınları, Ankara.
- Ghebretsadk, Abraham Fissehay (2003), **Semi-Autonomous Revenue Authorities for Successful Implementation of Tax Administration Reform**, <https://scholar.sun.ac.za/handle/10019.1/49786>, (11.04.2018).
- Gill, Jit B. S. (2003), **The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform**, World Bank Group.
- Giray, Filiz (2013), **Türkiye'de Parafiskal Gelirler**, 2.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- _____ (2014), **Maliye Tarihi**, 5.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Gökbayrak, Şenay (2010), "Türkiye'de Sosyal Güvenliğin Dönüşümü", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, 2010/2, 141-162.
- Gözler, Kemal ve Kaplan, Gürsel (2011), **İdare Hukuku Dersleri**, 11.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Güler, Hünkar (2020), "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisinin Olay Analiziyle Ölçülmesi", **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 19(1), 265-273.
- Gümüş, Erdal (2010), **Türkiye'de Sosyal Güvenlik Sistemi: Mevcut Durum, Sorunlar ve Öneriler**, Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1950582, (14.09.2019).
- Güran, Tevfik (1998), "Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 49, 79-95.
- Güvercin, Cemal Hüseyin (2004), "Sosyal Güvenlik Kavramı ve Türkiye'de Sosyal Güvenliğin Tarihçesi", **Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası**, 57(2), 89-95.
- Güzel, Ali (2005), "Türk Sosyal Güvenlik Sisteminde Öngörülen Reform Mevcut Sorunlara Çözüm mü?", **Çalışma ve Toplum Dergisi**, 2005/4, 61-76.
- Haldenwang, Christian von (2010), "Taxation, Fiscal Desentralisation and Legitimacy: The Role of Semi-Autonomous Tax Agencies in Peru", **Development Policy Review**, 28(6), 643-667.

- Haldenwang, Christian von vd. (2014), "Tax Collection in Developing Countries - New Evidence on Semi-Autonomous Revenue Agencies (SARAs)", **The Journal of Development Studies**, 50(4), 541-555.
- Haltiwanger, John ve Singh, Manisha (1999), "Cross-Country Evidence on Public Sector Retrenchment", **The World Bank Economic Review**, 13(1), 23-66.
- Hamilton, George Wilson (1998), **Third Party Information: Can Tax Administration Use It to Control Taxpayers?**, https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_17/Rat_17_hamilton_canada_1998.pdf, (10.09.2019).
- Hepaksaz, Engin (2012), "Türkiye'de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları", **27. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı**, 27-46.
- Hepaksaz, Engin ve Hayrullahoğlu, Betül (2011), "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 3(2), 109-120.
- Her Majesty's Revenue & Customs [HMRC] (2018), **Measuring Tax Gaps 2018 Edition: Tax Gap Estimates for 2016-17**, <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20190509073425/https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>, (12.01.2018).
- _____ (t.y.), "About Us", <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about>, (13.01.2020).
- _____ (t.y.), "Our Governance", <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/our-governance>, (13.01.2020).
- _____ (2019), **HM Revenue and Customs: Annual Report and Accounts 2018-19**. London.
- _____ (2020), **Measuring Tax Gaps 2020 Edition: Tax Gap Estimates for 2018 to 2019**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907122/Measuring_tax_gaps_2020_edition.pdf, (13.03.2021).
- Her Majesty's Treasury (2016), **Office of Tax Simplification Framework Document**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/522874/20160512_ots_draft_revised_framework_document.pdf, (11.06.2019).
- Herekmen, Aykut (1971), "Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Doçentlik Tezi**, Eskişehir.
- Hlope, Dumisani ve Friedman, Steven (2002), "...And Their Hearts and Minds will Follow? Tax Collection, Authority and Legitimacy in Democratic South Africa", **IDS Bulletin**, 33(3).

- House of Commons Committee of Public Accounts (2017), **Collecting Tax from High Net Worth Individuals**, <https://publications.parliament.uk/pa/cm201617/cmselect/cmpubacc/774/774.pdf>, (26.03.2019).
- İlgin, Yılmaz (1999), **Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT: 2492.
- Inter-American Center of Tax Administrations (1996), **Minimum Necessary Attributes for a Sound and Effective Tax Administration**, [https://www.ciat.org/Biblioteca/Documentos/Institucionales/CartaDocumento\(AtributosMinimos\)/minimum_necessary_attributes.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Documentos/Institucionales/CartaDocumento(AtributosMinimos)/minimum_necessary_attributes.pdf), (15.04.2019).
- Inter-American Development Bank [IDB] (2013), **State of the Tax Administration in Latin America: 2006-2010**, <https://publications.iadb.org/en/state-tax-administration-latin-america-2006-2010>, (13.04.2019).
- Internal Revenue Service [IRS] (2018a), **Strategic Plan FY2018-2022, Department of the Treasury Internal Revenue Service**, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3744.pdf>, (13.01.2020).
- _____ (2018b), **Comprehensive Taxpayer Attitude Survey 2018 Executive Report**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5296.pdf>, (14.01.2020).
- _____ (2019), **IRS History Timeline**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, https://www.irs.gov/pub/irs-utl/irs-history-timeline_march-2019.pdf, (14.01.2020).
- _____ (2019b), **Internal Revenue Service Data Book 2018**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p55b.pdf>, (14.01.2020).
- _____ (2019c), **IRS Integrated Modernization Business Plan**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, https://www.irs.gov/pub/irs-utl/irs_2019_integrated_modernization_business_plan.pdf, (14.01.2020).
- International Labour Office (2018), **Women and Men In the Informal Economy: A Statistical Picture**, 3rd Edition, International Labour Organisation, Geneva.
- İpek, Selçuk ve Kaynar, İlknur (2009), "Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma", **Yönetim ve Ekonomi**, 16(1), 173-190.
- Jenkins, Glenn P. (1994), **Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change**, International Bureau of Fiscal Documentation.

- Jenkins, Glenn P. ve Khadka, Rup (2000), **Modernization of Tax Administration in Low-Income Countries: The Case of Nepal**, Consulting Assistance on Economic Reform II, Harvard Institute for International Development.
- Jensen, Jonas ve Wöhlbier, Florian (2012), **Improving Tax Governance In EU Member States: Criteria for Successful Policies**, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs Publications, Brussels.
- Jimenez, Guillermo vd. (2013), **Information Technology for Tax Administration. Leadership In Public Financial Management**, United States Agency International Development [USAID], USA.
- Joshi, Anuradha ve Ayee, Joseph (2009), "Autonomy or Organisation? Reforms in the Ghanaian Internal Revenue Service", **Public Administration and Development**, 29, 289-302.
- Junquera-Varela, Raul Felix vd. (2017), **Strengthening Domestic Resource Mobilization: Moving from Theory to Practice in Low-and Middle-Income Countries**, International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 5018, (10.12.2003).
- Kangave, Jalia (2005), "Improving Tax Administration: A Case Study of the Uganda Revenue Authority", **Journal of African Law**, 49(2), 145-176.
- Karaca, Yüksel (2007), "Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık-Yarı Bağımsızlık Tartışmaları, Dünyada Neler Oluyor? Türkiye'ye Yansımaları Neler?", **21. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler**, 10-14 Mayıs 2006, 65-70.
- Karakoç, Yusuf (1985), "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması", **Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2(3), 373-397.
- Karyağdı, Nazmi (2001), **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayınları, Ankara.
- _____ (2017), "**Danimarka Gelir İdaresi (SKAT) Kapatılıyor!**", <https://vergialgi.net/danimarka-gelir-idaresi-skat-kapatiliyor>, (31.03.2021).
- Kayalıdere, Gül ve Özcan, Pelin Mastar (2011), Türkiye'de Genel Bütçe Gelirleri: 1980 sonrası bir değerlendirme", Mustafa Koçak ve Suat Teker (Ed.), **Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a Armağan Kitap, içinde** (126-140), Okan Üniversitesi Yayınevi, İstanbul.
- Kenya Revenue Authority (t.y.), "Our Governance", <https://www.kra.go.ke/en/about-kra/leadership>, (26.09.2019).
- Khwaja, Munawer Sultan ve Iyer, Indira (2014), **Revenue Potential, Tax Space and Tax Gap: A Comparative Analysis**, World Bank Policy Research Working Paper 6868.

- Kidd, Maureen (2010), **Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration**, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Kidd, Maureen ve Crandall, William (2006), **Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success**, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund.
- Kitapçı, İsmail (2013), **Vergi Etiği-Vergi Psikolojisi: Verginin Sosyo-Psikolojik Teorisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kitillya, Harry M. (2011), **Tax Administration Reforms in Tanzania- Experience and Challenges. The Conference on Revenue Mobilisation in Developing Countries**, IMF Fiscal Affairs Department, Washington D.C.
- Kleven, Henrik Jacobsen vd. (2011), "Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark", **Econometrica**, 79(3), 651-692.
- Koç, Mehmet (2011), Büyük Mükellefler Vergi Daireleri ve Türkiye Uygulaması II, E-yaklaşım(226).
- Kool, Kors (2016), Opportunities for Engaging and Evolving Stakeholders, **IOTA Annual Conference 2016**, https://www.iota-tax.org/sites/default/files/AnnualConference2016/08_session_2_-_kors_kool_oecd.pdf, (04.05.2019).
- _____ (2017), "Tax Administration and The Role of Third Parties", **Transforming Tax Administration and Involving Stakeholders**, içinde (45-51), Intra-European Organisation of Tax Administration [IOTA], Budapest. https://www.iota-tax.org/sites/default/files/pub/transforming_tax_administration/mobile/index.html#p=50, (04.05.2019).
- Lemgruber, Andrea (2015), **Understanding Revenue Administration: An Initial Data Analysis Using the Revenue Administration Fiscal Information Tool**, Fiscal Affairs Department International Monetary Fund.
- Manasan, Rosario G. (2003), **Tax Administration Reform: (Semi-) Autonomous Revenue Authority Anyone?**, Philippine Institute for Development Studies.
- Mann, Arthur (2004), **Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems In Developing Countries: A Practical Guides**, United States Agency International Development, USA.
- Mansor, Muzainah ve Tayib, Mahamad (2010), "An Empirical Examination of Organisational Culture, Job Stress and Job Satisfaction Within The Indirect Tax Administration in Malaysia", **University of New South Wales Faculty of Law Research Series**, Paper 54, 79-95.
- Mazur, Mark J. ve Plumley, Alan H. (2007), "Understanding The Tax Gap", **National Tax Journal**, 60(3), 569-576.

- McCaffery, Edward J. (1990), "The Holy Grail of Tax Simplification", **Wisconsin Law Review**, (5), 1267-1322.
- Medina, Leandro ve Schneider, Friedrich (2018), **Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?**, IMF Working Paper WP/18/17, International Monetary Fund.
- Murphy, Richard (2014), **The Tax Gap: Tax Evasion in 2014 - and What Can We Done About It**, Tax Research UK, Public and Commercial Services Union, London.
- Nar, Mehmet (2015), "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yüğü: Vergi Takozu Uygulaması", **International Journal of Human Sciences**, 12(1), 685-705.
- National Tax Agency [NTA] (2013), **2013 National Tax Agency Report**, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2013e.pdf, (01.04.2021).
- _____(2020), **2020 National Tax Agency Report**, https://www.nta.go.jp/english/Report_pdf/2020e.pdf, (31.03.2021).
- _____(t.y.), "About NTC", <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/english/about/index.htm>, (31.03.2021).
- _____(t.y.), "Tax Historical Materials Room", <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/english/museum/index.htm>, (31.03.2021).
- Nyaga, James Nyamu ve Omwenga, Jane (2016), "Factors Influencing Tax Revenue Growth at Kenya Revenue Authority: A Case of Meru Station", **International Academic Journal of Economics and Finance**, 2(1), 1-15.
- OECD (2006), **Tax Administration in OECD and Selected non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-in-oecd-and-selected-non-oecd-countries_9789264064904-en, (18.05.2018).
- _____(2009), **Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance_9789264068872-en, (19.03.2019).
- _____(2014), **Working Smarter in Tax Debt Management**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/working-smarter-in-tax-debt-management_9789264223257-en, (16.05.2019).
- _____(2015), **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Countries**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en, (13.05.2018).

- _____ (2016a), **Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/technologies-for-better-tax-administration_9789264256439-en, (18.05.2018).
- _____ (2016b), **Italy's Tax Administration-A Review of Institutional and Governance Aspects**, <https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>, (10.04.2021).
- _____ (2017a), **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en, (12.09.2019).
- _____ (2017b), **Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and Threats**, <https://www.oecd.org/tax/crime/shining-light-on-the-shadow-economy-opportunities-and-threats.pdf>, (18.02.2020).
- _____ (2019a), **Tax Administration 2019 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies Data Tables: Annex A**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_311b3bab-en, (10.12.2019).
- _____ (2019b), **Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change**, Forum on Tax Administration, <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/successful-tax-debt-management-measuring-maturity-and-supporting-change.pdf>, (12.12.2019).
- _____ (2019c), **Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en, (10.12.2019).
- _____ (2019d), **Revenue Statistics in Africa**, <https://www.oecd.org/countries/kenya/revenue-statistics-africa-kenya.pdf>, (26.09.2019).
- _____ (2020a), **Revenue Statistics 2020: Tax Revenue Trends in the OECD**, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>, (27.03.2021).
- _____ (2020b), **Taxing Wedges 2020**, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-wages/volume-/issue-_047072cd-en, (16.03.2021).
- _____ (t.y.), **Social Security Contributions Tax Revenue as % of Total Taxation**, <https://stats.oecd.org/>, (14.02.2020).
- _____ (t.y.), **Social Security Contributions Tax Revenue as % of GDP**, <https://stats.oecd.org/>, (14.02.2020).
- _____ (t.y.), **Total Tax Revenue as % of GDP**, <https://stats.oecd.org/>, (08.02.2022).

- Office of Tax Simplification [OTS] (2013), **The OTS Complexity Index-Version 2**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/250995/ots_complexity_index_version2.pdf, (17.04.2019).
-
- (2014), **Developing a Tax Complexity Index for the UK**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/439461/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf, (17.04.2019).
-
- (2015), **OTS Complexity Project**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/438587/OTS_complexity_index_methodology_June_2015.pdf, (17.04.2019).
-
- (2017), **Annual Report 2016-17: Challenging Tax Complexity to Help All Users of the Tax System**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/621876/OTS_Annual_Report_2016-17_PRINT.pdf, (17.04.2019).
-
- (2018), **Annual Report 2017-18: Simplifying the Tax System to Make It Easier for the Taxpayer to Use**, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/726398/OTS_Annual_Report_2017-18__web_.pdf, (17.04.2019).
- Ohemeng, Frank L. ve Owusu, Francis (2013), "Implementing a Revenue Authority Model of Tax Administration in Ghana: An Organizational Learning Perspective", **The American Review of Public Administration**, 45(3), 343-364.
- Oliver, Tracy ve Bartley, Scott (2005), Tax System Complexity and Compliance Costs - Some Theoretical Considerations, **Economic Roundup**, (3), 53-68.
- Organ, İbrahim ve Yavuz, Ersin (2017), "Sosyal Güvenlik Sistemi Açıklarının Analizi ve Ekonomi Üzerindeki Etkisi", **Aydın İktisat Fakültesi Dergisi**, 2(1), 105-123.
- Ortaylı, İlber (2017), Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi, 6.Baskı, Cedit Neşriyat, Ankara.
- Osei, Robert D. ve Quartey, Peter (2005), **Tax Reforms in Ghana**, United Nations University World Institute for Development Economics Research.
- Ott, Katarina (1998), **Tax Administration Reform In Transition: The Case of Croatia**, Institute of Public Finance, Zagreb.
- Öncel, Mualla vd. (2014), Vergi Hukuku, 23.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öncel, Türkan (1987), "Vergi Dışı Kamusal Finansman Kaynağı Olarak Parafiskal Gelirler", **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu (Kamusal Finansman Sorunları)**, içinde (35-50), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:234, Eskişehir.

- Öner, Erdoğan (2005), **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, 2.Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara:
- _____ (2009), **Osmanlı Devleti 1912 yılı Hazine Genel Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/398, Ankara.
- Öner, Seda ve Cural, Mehmet (2019), "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği", **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 5(1), 99-114.
- Öz, Ersan ve Bozdoğan, Doğan (2012), "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(2), 67-92.
- Öz, Ersan ve Karakurt, Birol (2007), "Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 44(510), 80-90.
- Özbaran, M. Hakan (2000), "Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu", **Sayıştay Dergisi**, (39), 114-126.
- Özer, Levent (2009), **Vergilemede Global Eğilimler**, Scala Yayıncılık İstanbul.
- Özer, Mehmet Akif (2005), "Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi", **Sayıştay Dergisi**, (59), 3-46.
- Pakalın, Mehmet Zeki (1993), **Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü III**, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları: 2507, İstanbul.
- Pollitt, Christopher vd. (2005), **Agencies: How Governments Do Things Through Semi-Autonomous Organizations**, Palgrave Macmillan, New York.
- Pwc (2018), **Paying Taxes**, https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf, (15.03.2019).
- _____ (2020), "Paying Taxes 2020 overall ranking and data tables", <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>, (25.03.2021).
- Raczkowski, Konrad ve Mroz, Bogdan (2018), "Tax Gap in the Global Economy", **Journal of Money Laundering Control**, 21(4), 567-583.
- Rakıcı, Cemil (2011), "Vergi Denetimin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(14), 345-361.
- Ramalho, Rita (2007), **Adding a Million Taxpayers**, The World Bank, Washington D.C.

- Republic of South Africa Government Gazette (1997), **South Africa Revenue Service Act**, <https://www.golegal.co.za/wp-content/uploads/2016/12/South-African-Revenue-Services-Act-34-of-1997.pdf>, (16.09.2019).
- Research Center for Islamic History Art and Culture [IRCICA] (1994), **Osmanlı Devleti ve Medeniyet Tarihi**, Cilt I, İslam Tarih Sanat ve Kültür Araştırma Merkezi, İstanbul.
- Robinson, Mark (2006), **The Political Economy of Governance Reforms İn Uganda**, Institute of Development Studies Discussion Paper 386.
- Rutkowski, Jan (2007), "Taxation of Labor", Cheryl Gray (Ed.), **Fiscal Policy and Economic Growth in ECA**, The World Bank, Washington D.C.
- Sahillioğlu, Halil (1967), "Sıvış Yılı Buhranları", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, 27(1-2), 75-111.
- Sarr, Babacar (2016), "Assessing Revenue Authority Performance in Developing Countries: A Synthetic Control Approach", **International Journal of Public Administration**, 146-156.
- Savaşan, Fatih (2011), **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı**, Seta Analiz, <https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/>, (10.12.2019).
- Schützhofer, Timm B. (2016), **Ecuador's Fiscal Policies in the Context of the Citizens' Revolution: A 'Virtuous Cycle' and its Limits**, German Development Institute, Bonn.
- Serim, Nilgün vd. (2014), "Factors Affecting Tax Compliance of Taxpayers: The Role of Tax Officer The Case of İstanbul and Çanakkale", **Business and Economics Research Journal**, 5(2), 19-31.
- Shenone, Osvaldo (2008), "Tax Policy and Administration", Vicente Fretes-Cibils vd. (Ed.), **Revisiting Ecuador's Economic and Social Agenda in an Evolving Landscape**, içinde (73-93), The World Bank, Washington D.C.
- Silvani, Carlos ve Baer, Katherine (1997), **Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines**, IMF Working Paper.
- Slemrod, Joel (1989), "Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion", J. A. Roth vd. (Ed.), **Taxpayer Compliance: Social Science Perspectives**, içinde (156-181), University of Pennsylvania Press, Philadelphia.
- _____ (2007), "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", **Journal of Economic Perspectives**, 21(1), 25-48.
- Soest, Christian von (2008), **Donor Support for Tax Administration Reform in Africa: Experiences in Ghana, Tanzania, Uganda and Zambia**, German Development Institute, Bonn.

- South African Revenue Service, **Annual Report&Financial Statements (2001-2002)**, <https://www.sars.gov.za/AllDocs/SARSEntDoclib/AnnualReports/SARS-AR-04%20-%20Annual%20Report%202001-2002.pdf>, (13.09.2019).
- Susam, Nazan ve Oktayer, Nagihan (2007), "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 21(2), 105-123.
- Şahin, Harun (2013), "Osmanlı Bütçe Sisteminin Tekamülü, 1839-1922", **International Journal of Social Science**, 6(2), 853-868.
- Şenyüz, Doğan (1995), **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa.
- _____ (2013), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 4.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Tabakoğlu, Ahmet (2015), **Türkiye İktisat Tarihi**, Dergah Yayınları, İstanbul.
- _____ (2016), **Osmanlı Mali Tarihi**, Dergah Yayınları, İstanbul.
- Taliercio, Robert (2004), **Designing Performance: The Semi-Autonomous Revenue Authority Model In Africa and Latin America**, World Bank Policy Research Working Paper 3423, The World Bank.
- Tansöker, Reyhan Leba (2017), "Türkiye'de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 15(30), 309-334.
- Tanzi, Vito ve Pellechio, Anthony (1995), **The Reform of Tax Administration**, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Tanzi, Vito (1999), Jain A.K. (Ed.), "Corruption and the Budget: Problems and Solutions", **Economies of Corruption**, içinde (111-127), Kluwer Academic Publishers. Boston.
- Tax Administration Diagnostic Assessment Tool [TADAT] (2019), **Field Guide April 2019 Edition**, <http://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20English.pdf>, (21.09.2019).
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2009), **Vergi Denetimi**, 3.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Temel, Recep (2016), **Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Türk Maliye Teşkilatı**, Cedit Neşriyat, Ankara.
- Therkildsen, Ole (2004), "Autonomous Tax Administration in Sub-Saharan Africa: The Case of the Uganda Revenue Authority", **Forum for Development Studies**, 31(1), 59-88.
- Thomas, Susan (2016), **Third-party Information As a Tax Tool**, <https://blogs.bsg.ox.ac.uk/2016/10/17/third-party-information-as-a-tax-tool/>, (14.05.2019).
- TMF Group (2017), **The Financial Complexity Index 2017**.

- _____ (2020), **Accounting & Tax: The Global and Local Complexities Holding Multinationals to Account**, <https://www.tmf-group.com/en/news-insights/publications/2020/gbci-accounting-and-tax/>, (25.03.2021).
- Tortop, Nuri (1991), "Özerk, Üretken ve Katılımcı Mahalli İdare Anlayışı", **Amme İdaresi Dergisi**, 24(4), 3-9.
- Tuay, Elif ve Güvenç, İnci (2007), **Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51.
- Tuncer, Selahattin (1969), "Vergi ve Benzeri Diğer Kamu Gelirleri Arasındaki İlişkiler", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, 5(1), 257-269.
- Tunçer, Mehmet (2002), "Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 57(3), 107-128.
- _____ (2005), "Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 7(1), 217-228.
- Turan, Aykut Hamit ve Özgen, Ferhat Başkan (2009), "Türkiye'de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli ile Ampirik Bir Çalışma", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 10(1), 137-147.
- Türkay, İmdat (2013), "Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları", **Vergi Sorunları**, 299, 148-163.
- Türkiye Cumhuriyeti Gençlik ve Spor Bakanlığı Kredi ve Yurtlar Genel Müdürlüğü (2016), Kredi Borçları Vergi Dairelerine Devrediliyor, <http://yurtkur.gsb.gov.tr/HaberDetaylari/1/69101/kredi-borclari-vergi-dairelerine-devrediliyor.aspx>, (12.12.2019).
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine Müsteşarlığı, Tarihçe (t.y.), <https://www.hazine.gov.tr/tarihce>, (28.11.2018).
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı [T.C. HMB] (2018a), **Vergi Harcamaları Raporu**, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf, (16.03.2019).
- _____ (2018b), **Yeni Ekonomi Programı (2019-2021): Dengelenme-Disiplin-Değişim**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2019-2021.pdf>, (04.10.2019).
- _____ (2019), **Yeni Ekonomi Programı (2020-2022): Değişim Başlıyor**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2020-2022.pdf>, (01.10.2020).

(2020), **Yeni Ekonomi Programı (2021-2023): Yeni Dengelenme, Yeni Normal, Yeni Ekonomi**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/10/Yeni-Ekonomi-Program%C4%B1-2021-2023-2.pdf>, (01.10.2020).

(t.y.), **Tanzimat Cumhuriyet Dönemleri Arası Mali Tarih**, <https://www.hmb.gov.tr/tanzimat-cumhuriyet-donemleri-arasi-mali-tarih>, (21.12.2018).

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2019), **2018 Birim Faaliyet Raporu**, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (05.10.2020).

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı (1994), **Maliye Teşkilatı Tarihçesi ve Mevzuatı** (Genişletilmiş 2. b.). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Sayı: 1994/3.

Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete (2006), **Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi**, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/10/20061004-13-1.pdf>, (11.03.2019).

Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Kurumu (t.y.), **Stratejik Plan 2017-2019**, http://www.sgk.gov.tr/sp/SGKStratejikPlan_2017_2019.pdf, (15.10.2019).

(t.y.), Aylık İstatistik Bilgileri, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/istatistik/aylik_istatistik_bilgileri, (31.03.2021).

(t.y.), Kurumumuz, <http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/kurumumuz>, (11.10.2019).

, Kayıt Dışı İstihdam Oranı (2021), http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/kayitdisi_istihdam/kayitdisi_istihdam_oranlar/i/kayitdisi_istihdam_orani, (18.02.2020).

Türkiye Cumhuriyeti Yüksek Seçim Kurulu (2019), <http://www.ysk.gov.tr/doc/karar/dosya/78050/2019-4577.pdf>, (19.02.2020).

Türkiye İstatistik Kurumu [TÜİK] (2021), İstatistiklerle Yaşlılar, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Yaslilar-2020-37227>, (02.04.2021).

(2021b), Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Sonuçları, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Adrese-Dayali-Nufus-Kayit-Sistemi-Sonuclari-2020-37210>, (02.04.2021).

(2021c), İş Gücü İstatistikleri 2020, <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Isgucu-Istatistikleri-2020-37484>, (02.04.2021).

- Türkmen, Nedim (2017), <https://www.sozcu.com.tr/2017/yazarlar/nedim-turkmen/100-lira-verginin-maliyeti-54-kurus-mu-1770765/>, (01.03.2020).
- United Kingdom Cabinet Office (2012), **Applying Behavioural Insights to Reduce Fraud, Error and Debt**, Cabinet Office Behavioural Insights Team, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/60539/BIT_FraudErrorDebt_accessible.pdf, (24.06.2019).
- URL, <https://dictionary.cambridge.org/tr/s%C3%B6zl%C3%BCk/ingilizce/back-office> (26.04.2019).
- URL, <https://taxsimplificationblog.wordpress.com/about> (t.y.), (11.06.2019).
- URL, <http://gunning-fog-index.com> (t.y.), (25.06.2019).
- URL, <https://www.taxcomplexity.org> (t.y.), (26.06.2019).
- URL, Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Eleştiri Konuları ve Öneriler (t.y.), http://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2019_01ocak/201901-2%20_t%C3%BCrk%20vergi%20sisteminde%20yer%20alan%20ele%C5%9Ftiri%20konulari%20ve%20%C3%B6neriler.pdf, (25.02.2020).
- URL, 12 Milyon Emeklinin Aylığı 22 Milyon Çalışandan (2018), <http://www.milliyet.com.tr/12-milyon-emeklinin-ayligi-22-ekonomi-2711549/>, (05.03.2019).
- URL, Customer Service Orientation (t.y.), <https://www.csu.edu/humanresources/empdev/documents/CustomerServiceOrientation.pdf>, (24.10.2019).
- URL, (2017), Ortak Raporlama Standartları (CRS), <https://www.vergidegundem.com/makale?categoryName=Vergide&publicationNumber=12&publicationYear=2017&publicationId=4729812>, (02.12.2019).
- URL, (2018), Tarımdaki İstihdamın Yarısı Ücretsiz Aile İşçisi, <https://www.milligazete.com.tr/haber/1494658/tarimdaki-istihdamin-yarisi-uccretsiz-aile-iscisi>, (11.03.2019).
- URL, The Uganda Revenue Authority Act. (t.y.), <https://ugandatrades.go.ug/media/URA%20Act.pdf>, (18.09.2019).
- URL, <https://countryeconomy.com/taxes/tax-revenue/ecuador> (t.y.), (01.10.2019).
- URL, <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/autonomy> (t.y.), (30.10.2019).
- URL, <https://www.sys.com.tr/tr/1-cagri-merkezi-nedir/> (t.y.), (02.12.2019).
- URL, <https://en.wikipedia.org/wiki/Freelancer> (t.y.), (24.12.2019).
- URL, <https://northasiacape.org.nz/media/1275/financial-complexity-index-2018.pdf> (t.y.), (06.05.2019).
- URL, <https://tallyfy.com/guides/operational-excellence/> (t.y.), (15.01.2020).

URL, <https://www.verginet.net/dtt/7/YeniOzelgeler.aspx> (t.y.), (03.03.2020).

URL, <https://www.verginet.net/dtt/Ozelgeler.aspx?Yil=2020> (t.y.), (26.03.2021).

URL, <http://ygud.org.tr/>, (30.09.2020).

URL, <https://wearesocial.com/blog/2020/01/digital-2020-3-8-billion-people-use-social-media>, (10.09.2020).

URL, <https://datareportal.com/reports/digital-2020-turkey>, (10.09.2020).

URL, <https://twitter.com/gibsosyalmedya>, (04.07.2021).

URL, <https://www.facebook.com/gib.sosyalmedya>, (04.07.2021).

URL, <https://www.instagram.com/gibsosyalmedya>, (04.07.2021).

URL, <https://www.youtube.com/user/gibsosyalmedya>, (04.07.2021).

URL, Introduction (t.y.), <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/agenzie.html#cont0>, (10.04.2021).

URL, Introduzione (t.y.), <https://www.gdf.gov.it/chi-siamo/organizzazione/compiti-istituzionali>, (10.04.2021).

URL, Organization Chart (t.y.), <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/the-revenue-agency/organization-chart>, (10.04.2021).

URL, The Customs and Monopolies Agency (t.y.), <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/agenzie.html#cont2>, (10.04.2021).

URL, The Danish Customs and Tax Administration-About Us (t.y.), <https://skat.dk/skat.aspx?oid=4057> (t.y.), (31.03.2021).

URL, The Organisation of the Danish Ministry of Taxation (t.y.), <https://www.skm.dk/english/> (t.y.), (31.03.2021).

URL, The Danish Tax Agency (t.y.), <https://www.sktst.dk/english/>, (31.03.2021).

URL, The Danish Customs Agency-Our Task (t.y.), <https://www.toldst.dk/english/our-task/>, (31.03.2021).

URL, The Danish Motor Vehicle Agency (t.y.), <https://www.motorst.dk/english/the-motor-vehicle-agency-motorstyrelsen/>, (31.03.2021).

URL, The Danish Property Assessment Agency, <https://www.vurdst.dk/english/about-the-danish-property-assessment-agency/> (t.y.), (31.03.2021).

URL, The Danish Debt Collection Agency (t.y.), <https://www.gaeldst.dk/english/>, (31.03.2021).

URL, The Administration and Services Agency (t.y.), <https://www.adst.dk/english/>, (31.03.2021).

- URL, Tax Appeals Agency (t.y.), <https://www.skatteankestyrelsen.dk/servicemenu/navigation/english/>, (31.03.2021).
- URL, The Italian Public Property Agency (t.y.), <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/agenzie.html#cont3>, (10.04.2021).
- URL, The Revenue and Land Registry Agency (t.y.), <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/agenzie.html#cont1>, (10.04.2021).
- URL, The Revenue Collection Agency (t.y.), <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/agenzie.html#cont4>, (10.04.2021).
- World Bank (2001), **Strengthening Peru's Tax Agency**, Poverty Reduction and Economic Management Network.
- _____ (2007), **Doing Business 2008: Comparing Regulation in 178 Economies**, The World Bank, Washington D.C.
- _____ (2009), **A Handbook for Tax Simplification**, Investment Climate Advisory Services of the World Bank Group.
- _____ (2010), **Integration of Revenue Administration: A Comparative Study of International Experience**, Washington D.C.
- _____ (2020), **Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies**, The World Bank, Washington D.C.
- _____ (t.y.), Population and Labor Force Statistics, <https://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL>, (18.02.2020).
- Yavuz, Ali ve Çarıkcı, Oğuzhan (2009), "Bir E-Devlet Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği", **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (9), 1-28.
- Yeniçeri, Harun (2014), "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti", **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6(2), 77-85.
- Yıldırım, Hüseyin ve Bülbül, Duran (2018), "Türkiye'de 2001 ve 2010 Yılları Arasında Kayıt Dışı İstihdamın Sosyal Güvenlik Kurumu Açıkları Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi", **Akademik Bakış Dergisi**, (70), 198-219.
- Zenginobuz vd. (2010), **Vergi, Temsilîyet ve Demokrasi İlişkisi Üzerine Türkiye'de Vatandaşların Algıları**, <http://ideas.econ.boun.edu.tr/RePEc/pdf/201003.pdf>, (30.09.2020)



EKLER

Ek 1: Anket Formu (Mükellef)

Değerli Katılımcı;

Bu anket çalışması, T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı'nda hazırlanan doktora tezi çalışmasında kullanılmak üzere istatistiksel veri elde edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu ankette elde edilecek veriler sadece bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır. 2 sayfa ve 46 sorudan/önermeden oluşan bu ankette her soruya/önermeye uygun gördüğünüz cevabı işaretlemenizi rica ederiz. Katılımınız için teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cemil RAKICI

Doktora Öğrencisi: Arş. Gör. Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

1. Bölüm: Kişisel Bilgiler		
1	Cinsiyet	Kadın (1)
		Erkek (2)
2	Yaş	18-30 (1)
		31-40 (2)
		41-50 (3)
		51-60 (4)
		61 ve üstü (5)
3	Medeni Durum	Evli (1)
		Bekar (2)
		Diğer (3)
4	Eğitim Durumu (En son mezun olduğunuz birimi işaretleyiniz.)	Okur yazar (1)
		İlkokul-Ortaokul (2)
		Lise (3)
		Ön Lisans (4)
		Lisans (5)
		Yüksek Lisans (6)
5	Meslek	Doktora (7)
		
6	Aylık Ortalama Gelir	2000-3000 TL (1)
		3001-5000 TL (2)
		5001-6000 TL (3)
		6001-8000 TL (4)
		8001 TL ve üstü (5)

2. Bölüm: Türk Vergi Sistemi, Vergi Yönetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetler ve Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler					
Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1) Vergi sistemi adildir.					
2) Vergi kanunlarının sık sık değişmesi takip etmemi zorlaştırmaktadır.					
3) Çok sık vergi affı çıkarılmaktadır.					
4) Vergi denetimleri yeterli düzeyde değildir.					
5) Vergi oranları yüksektir.					
6) Vergi kaçakçılığına yönelik cezalar caydırıcı değildir.					
7) Yüksek gelir düzeyindeki mükellefler yeterince vergilendirilmektedir.					

Ek 1: (Devamı)

Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
8) Vergi aflarının vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getiren mükellefler için haksız bir uygulama olduğunu düşünüyorum.					
9) Yürürlükte gereğinden fazla vergi türü bulunmaktadır.					
10) Vergi kaçıranlara hapis cezası uygulanması gereklidir.					
Vergi Yönetimi ile ilgili Düşünceler					
11) Vergi dairesi çalışanlarının vatandaşlara yaklaşımı olumludur.					
12) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırladığı broşürlerden faydalaniyorum.					
13) Vergi dairesi vergi ödememi teşvik edici bir tavır sergilemektedir.					
14) Vergi dairelerinin kayıt dışılığı önlemede önemli bir rolünün olduğunu düşünüyorum.					
15) Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı bir anlayışa sahiptir.					
16) Gelir İdaresi Başkanlığı vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmemi kolaylaştırmaktadır.					
17) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkin çalıştığına inanıyorum.					
18) Seçme şansım olsaydı bağlı bulunduğum vergi dairesini değiştirdim.					
19) Gelir İdaresi Başkanlığı toplanan vergilerin nereye harcandığını açıklama konusunda isteklidir.					
20) Vergi dairesi personeli arasında yolsuzluğun yaygın olduğunu düşünüyorum.					
21) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kamuoyunu bilgilendirmek için yaptığı çalışmalar tatmin edici düzeydedir.					
22) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sık sık siyasi müdahalelere maruz kaldığını düşünüyorum.					
23) Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan gerekli bilgileri elde edebiliyorum.					
24) Hazine ve Maliye Bakanlığı bana güven vermektedir.					
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Sunduğu Hizmetler Hakkındaki Düşünceler					
25) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sunduğu hizmetlerden genel olarak memnunum.					
26) İnternet vergi dairesini vergisel yükümlülüklerimi yerine getirmek için kullanıyorum.					
27) Vergimi ödemek için vergi dairesine gitmek yerine artık internet vergi dairesini kullanıyorum.					
28) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Mobil Uygulamasını (GİB Mobil) kullanıyorum.					
29) Vergisel gelişmeleri takip etmek için Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sayfası www.gib.gov.tr 'yi ziyaret ediyorum.					
30) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sosyal medya uygulamalarını takip ediyorum.					
31) Elektronik hizmetlerden yararlanılması vergi ile ilgili işlemlerimi kolaylaştırmıştır.					
32) Vergi/vergilerimi Banka veya PTT aracılığıyla ödüyorum.					
33) Vergi ödemelerimi nakit yerine banka kartı/kredi kartı ile yapmayı tercih etmekteyim.					
Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler					
34) Vergi ile ilgili mevzuat karmaşıktır.					
35) Vergi kanunlarının dili ağırdır.					
36) Vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir.					
37) Vergisel yükümlülükleri açıklayan rehberler ve broşürlerin okunması kolaydır.					
38) Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır.					
39) Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir.					
40) Vergi ile ilgili problemlerimde serbest muhasebeci/serbest muhasebeci mali müşavirlere ihtiyaç duymaktayım.					

TEŞEKKÜR EDERİZ.

Ek 2: Anket Formu (Vergi Dairesi Personeli)

Değerli Katılımcı;

Bu anket çalışması, T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı'nda hazırlanan doktora tezi çalışmasında kullanılmak üzere istatistiksel veri elde edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu ankette elde edilecek veriler sadece bilimsel çalışmalarda kullanılacaktır. 2 sayfadan ve 42 sorudan/önermeden oluşan bu ankette her soruya/önermeye uygun gördüğünüz cevabı işaretlemenizi rica ederiz. Katılımınız için teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cemil RAKICI

Doktora Öğrencisi: Arş. Gör. Cansu AYDOĞDU BOZDAĞ

1. Bölüm: Kişisel Bilgiler		
1	Cinsiyet	Kadın (1)
		Erkek (2)
2	Yaş	22-30 (1)
		31-40 (2)
		41-50 (3)
		51-60 (4)
		61 ve üstü (5)
3	Medeni Durum	Evli (1)
		Bekar (2)
		Diğer (3)
4	Eğitim Durumu (En son mezun olduğunuz birimi işaretleyiniz.)	İlkokul-Ortaokul (1)
		Lise (2)
		Ön Lisans (3)
		Lisans (4)
		Yüksek Lisans (5)
		Doktora (6)
5	Ünvan	
6	Hizmet Süresi	1 yıldan daha az (1)
		1-5 yıl (2)
		6-10 yıl (3)
		11-15 yıl (4)
		16-20 yıl (5)
		21-25 yıl (6)
		26 yıl ve üstü (7)
7	Aylık Ortalama Gelir	2000-3000 TL (1)
		3001-5000 TL (2)
		5001-6000 TL (3)
		6001-8000 TL (4)
		8001 TL ve üstü (5)

Ek 2: (Devamı)

2. Bölüm: Türk Vergi Sistemi, Vergi Yönetimi, İş Tatmini/Memnuniyeti ve Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler					
Türk Vergi Sistemi ile İlgili Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katlıyorum	Kesinlikle Katlıyorum
1) Vergi sistemi adildir.					
2) Vergi kanunlarının sık sık değişmesi vergi uyumunu azaltmaktadır.					
3) Vergi denetimleri yeterli düzeydedir.					
4) Vergi kaçakçılığına yönelik cezalar caydırıcı değildir.					
5) Yüksek gelir düzeyindeki mükellefler yeterince vergilendirilmektedir.					
6) Yürürlükte gereğinden fazla vergi türü bulunmaktadır.					
Vergi Yönetimi ile ilgili Düşünceler					
7) Çalıştığım vergi dairesinde personel sayısı yeterlidir.					
8) Çalıştığım vergi dairesinde fiziki kapasite (bina, araç-gereç vb.) yeterlidir.					
9) Çalıştığım vergi dairesinde güncel teknolojik imkanlardan faydalanılmaktadır.					
10) Hizmet içi eğitimler yeterli düzeydedir.					
11) Hizmet içi eğitimler değişen koşullara uyum sağlamama yardımcı olmaktadır.					
12) Yetki ve sorumluluk alanım açık olarak belirlenmiştir.					
13) Serbest muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirleri gibi vergi yardımcılarını vergi dairelerinin işini kolaylaştırmaktadır.					
14) Vergi dairesi çalışanlarının mükelleflere yaklaşımı olumludur.					
15) Kurumda stratejik yönetim anlayışı benimsenmiştir.					
16) Kurumda halkla ilişkiler memnun edici düzeydedir.					
17) Gelir İdaresi Başkanlığı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirmelerine yönelik çalışmalar yapmaktadır.					
18) Gelir İdaresi Başkanlığı mükellef odaklı bir anlayışa sahiptir.					
İş Tatmini/Memnuniyeti					
19) Görev tanımımın gerektirdiği işi yapmaktayım.					
20) Özlük haklarımı biliyorum.					
21) Mesleğimde yükselme imkanım vardır.					
22) Aldığım ücreti yeterli buluyorum.					
23) Mesleğimi yorucu buluyorum.					
24) Performansa göre teşvik sistemi (ödül, ek gelir vb.) iş motivasyonumu artırır.					
25) Özel sektörde benzer pozisyonlardaki kişilere göre daha az gelir elde etmekteyim.					
26) Daha iyi bir işte çalışma fırsatı yakalarsam işten ayrılırım.					
27) Kurumun sağladığı sosyal imkanlar yeterlidir.					
28) Kurum önerilerimi dikkate almaktadır.					
Vergi Karmaşıklığı Hakkındaki Düşünceler					
29) Vergi ile ilgili mevzuat karmaşıktır.					
30) Vergi kanunlarının dili ağırdır.					
31) Vergi beyannamelerini hazırlamak için teknik bilgi gerekmektedir.					
32) İstisna, muafiyet ve indirimler vergi sistemini karmaşık hale getirmektedir.					
33) Vergisel yükümlülükleri açıklayan rehberler ve broşürlerin okunması kolaydır.					
34) Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır.					
35) Vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir.					

TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZGEÇMİŞ

2000 yılında Özel İhsan Çizakça Koleji'ni; 2003 yılında Setbaşı İlköğretim Okulu'nu; 2007 yılında Bursa Erkek Lisesi Yabancı Dil Ağırlıklı Programı'nı bitirdi. 2007 yılında Uludağ Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü kazandı ve 2009-2010 Eğitim-Öğretim yılının Güz Dönemini Erasmus Programı ile Varna Ekonomi Üniversitesi – Bulgaristan'da tamamladı. 2011 yılında üçüncülük ile Maliye Bölümünden mezun oldu. 2014 yılında Uludağ Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans programını tamamlayarak Maliye bilim uzmanı unvanı aldı. Aynı yıl, Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda doktora programına başladı. 2014 yılından itibaren Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nde “araştırma görevlisi” olarak çalışmaktadır.

AYDOĞDU BOZDAĞ evli olup, İngilizce bilmektedir.