

## GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE VERGİ İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI ÜZERİNE

**Arş.Grv. Ahmet UTKUSEVEN**  
*Celal Bayar Üniversitesi*  
*İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*

**Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR**  
*Celal Bayar Üniversitesi*  
*Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu*

### Abstract

Tax administrators in developing and developed countries face the challenge of modernizing tax administration so it can operate effectively in an increasingly global economy characterized by difficult-to-tax sectors and by sophisticated computer and communications technology. Experience has shown that a reform strategy over the long-term is required to significantly increase the effectiveness of the tax administration's operations. Short-term measures to remedy tax evasion rarely bring about substantial improvements. Tax administration reform in Transition Economies has been part of a broader fiscal reform effort aimed at restoring macroeconomic stability and at restructuring tax systems. This study investigates the restructuring of tax administration in Transition Economies.

**Key Words: Transitional Economies, Tax Administration Reform, Taxation, and Tax Reform.**

### 1. Giriş

Bir vergi sisteminin etkinliği sadece uygun yasal mevzuatla değil, aynı zamanda vergi idaresinin verimliliği ve bütünselliği ile de belirlenir. Birçok ülkede, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, kamu gelirlerinin yeterli düzeyde toplanamamasının nedeni ya vergi idaresinin görevinin bilincine varma konusundaki eksikliği ya da vergi idaresinin yozlaşması ile açıklanabilmektedir. Vergi yasaları ne kadar dikkatlice düzenlenirse düzenlensin, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmada yeterli olmayacaktır. Yetenekli ve sorumluluğunun bilincinde personele sahip bir vergi idaresi, devletin “vergi potansiyeli” ni gerçekleştirmediği olmazsa olmaz derecesinde önemli bir önkoşuldur. Genel kaniya göre vergi idaresi ne kadar iyiye vergi kanunu ve politikası da o kadar iyidir. Herhangi bir vergi sisteminin, bir parçasını oluşturan kendi vergi idaresinden daha iyi çalıştığı bugüne kadar hiç görülmemiştir. Buna karşın en iyi vergi idaresinin kötü bir vergi sistemini iyi çalışan bir vergi sistemine dönüştürmede başarılı olduğuna da tanık olunmuş değildir. Birçok vergi reformu, verimsiz vergi idareleri nedeniyle başarısız olabilmektedir. Vergi idaresinde sürekli reorganizasyonlar ve onun işleyiş yöntemlerinde nerdeyse günlük iyileştirmeler yapmaksızın vergi reformlarının başarıyla gerçekleştirilebileceğini ummak boş bir hayaldir. Vergi reformlarında, başarılı bir vergi politikası ve verimli bir vergi idaresi arasında güçlü bir bağlantı bulunmaktadır. Başka bir ifade ile etkin bir vergi idaresi olmaksızın iyi bir vergi politikasından söz etmek imkansızdır (Bejaković, 2001:1).

Piyasa ekonomisine geçişte, özelleştirme, fiyatların serbest bırakılması, kamunun ekonomi ve diğer gerekli tüm faaliyetler üzerindeki etkisinin sınırlandırılması gibi süreçlerin yanı sıra, modern bir vergi sisteminin ortaya konulması çok önemlidir. Verimli ve bütünsel bir vergi sisteminin kurulmasında etkin çalışan bir vergi idaresinin payı azımsanmayacak derecededir. Geçiş sürecindeki ülkelerin karşılaştığı en ciddi ve karmaşık sorunlardan birisi de vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasıdır.

### 2. Geçiş Ekonomileri ve Vergi İdaresinin Geliştirilmesi

Tüm geçiş ekonomileri, piyasa ekonomisi sürecinde yer almalarıyla birlikte vergi idarelerinin yapısından kaynaklanan ciddi sınırlamalar nedeniyle kamu gelirlerinde ani ve hacimli açıklarla karşılaştılar. Dolayısıyla bu sürecin sonunda söz konusu ülkelerin GSYİH rakamları terk ettikleri devletçi ekonomi dönemine göre oldukça küçüldü. Bu olgu, bumerang etkisi yaratarak çoğunluğu devlet mülkiyetinde olan büyük firmalardan toplanan vergi gelirlerinin azalması sonucunu doğurmuş, ortaya çıkan bu olumsuzluk çoğunlukla küçük ve orta boy girişimlerin vergi yükleri artırılarak telafi edilmeye çalışılmışsa da başarılı olunamamıştır. Bu durum, vergi oranlarının yükseltilmesi ve sıklıkla “ad hoc” yeni vergilerin yürürlüğe konulması için baskı oluşturmuştur. Vergi sisteminde yama (patches) olarak adlandırılan bu değişiklikler, büyük ölçüde, vergi idaresinin varolan vergileri toplamasındaki verimsizliğinden kaynaklanmıştır. Bu durum yeni vergilere, vergi

sisteminde değişikliklere ve neredeyse sürekli vergi reformlarına ihtiyaç doğurmaktadır. Geçiş ülkelerinde gelir vergisi önem kazanmaktadır. Vergi mükellefleri bu tip vergilendirmeye alışkın değildirler ve ilk karşılaştıklarında bu vergiyi aşırı bir yük olarak algılamaktadırlar. Hatta bu ülkelerin vatandaşları vergi ödemeye hiç alışkın değildirler. Dolayısıyla politik kararları üreten vergi idaresi ya da görevlileri, vergi kaçakçılığı/vergiden kaçınma girişimlerini öngörebilmeli ve vatandaşlarının dürüstlüğünü sorgulamayacak bir vergi sistemi ile bunu destekleyecek bir vergi idaresini oluşturabilmelidirler (Bejaković, 2001:2).

Bir diğer önemli konu da vergi idaresinin etkinliğidir. Bir piyasa ekonomisinde vergi idaresinin etkinliği, çok sayıda vergi mükellefinin vergilere ve vergi idaresine gönüllü olarak uyum göstermelerine bağlıdır. Çoğu geçiş ekonomileri, uyum sorunlarıyla ilgilenmeye ve tümüyle daha iyi gelir performansına sahip modern bir vergi idaresi meydana getirmeye henüz başlamışlardır. Bir ilk adım, işin organize edilmesini yeniden yapılandırmaktır. Geçiş ekonomilerinde vergi idareleri, tahsil, kayıt, denetim, yaptırım gibi fonksiyonel ilkeler göz önünde bulundurularak şu kategorilerden herhangi birine göre organize edilmektedir (Bejaković, 2001:4):

- a) mükellefiyet tipi
- b) vergi tipi
- c) ekonomideki girişimlerin tipi

Birçok geçiş ekonomisi, vergi sistemlerinde veya vergi yönetiminde ciddi sorunlarla karşılaşmışlardır. Örneğin, Macaristan'daki siyasiler, çıkar gruplarına özel ayrıcalıklar vererek vergi yasalarını karmaşık hale getirmişler, daha sonra da amacından sapmış ayrıcalıkları azaltmak için reform arayışına girişmişlerdir.

Geçiş ekonomilerinde devlet, gelirlerden büyük pay alan vergi mükelleflerine odaklanarak ve ücret vergisini kaynağında alıkoyarak, tüm mükelleflerine bir vergi numarası vermekle başlayabilir. Bu yine de, büyük vergi mükelleflerinin başarılı bir şekilde izlenmesinin sonuçlarının, orta ve küçük ölçekli vergi mükelleflerinin ihmali nedeniyle mazur göstereceği anlamına gelmemelidir. Yoksa bu onların uyumlarının azalmasına yol açabilir ve sonuçta daha az toplam gelir elde edilmiş olur. Bir sonraki adım, kazançları sınıflandırmak ve ödeme yapma konusunda başarısız olanlara karşı geliştirilmiş hesaplama ve takip eden diğer faaliyetler olmalıdır. Örneğin Latvia, vergi mükellefleri sicili konusunda gelişmiş bir mevzuatı öngörmüştür. Latvia'da her vergi mükellefi Kamu Gelir İdaresi'ne kaydolmak zorundadır ve finansal kurumların vergi mükellefi kodu olmayan hiçbir işletme ya da kişiye hesap açmalarına izin verilmemektedir (Bejaković, 2001:5).

### 3. Geçiş Ekonomileri ve Vergiye Uyum

Etkin vergi idaresi, yalnızca en fazla geliri tahsil eden değildir. Gelirin nasıl oluştuğu - yani vergi gelirini üreten çabanın eşitlik, hükümetlerin politik kaderleri ve ekonomik refahın düzeyi üzerindeki etkileri – eşit olarak önemlidir. Kalitesi düşük bir vergi idaresi, kurumlar ve serbest meslek kazancı vergilerini yaşama geçirmekte yetersiz kalırken ücret kazancı gibi vergilenmesi kolay sektörlerden yüksek miktarlarda vergi geliri tahsil edebilir. Bu yüzden, tahsilatın düzeyi, vergi idaresinin etkinliğine ilişkin olarak bir dereceye kadar gerçekçi bir ölçüdür. Daha doğru bir ölçü, “uyum açığı” – yani potansiyel vergi geliri ile fiili vergi geliri arasındaki açık – olup, bu açığın vergi ödeyen nüfusun farklı kesimleri arasında nasıl değiştiğidir (Casanegra de Jantscher & Bird, 1992:2).

Ülkeler, vergi açığı olarak da adlandırılan ve belirli bir katsayı ile gösterilen uyum açığı bakımından değerlendirildiğinde vergi idarelerinin etkinliğine göre dört gruba ayrılmaktadır (Silvani & Baer, 1997:7)<sup>1</sup>:

- **0-10 Katsayı Grubu:** Bu gruba giren ülkelerin vergi idareleri çok etkin olup vergi açığı çok düşüktür ve etkinliği önemli ölçüde arttırmak kolay değildir. Vergi açığı katsayısı 10 ve daha düşük olan bu ülkelere Danimarka, Yeni Zelanda ve Singapur örnek gösterilebilir. Bu gruptaki ülkeler için temel amaç olarak strateji, vergi tahsil masraflarını ve mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltmak suretiyle etkinliği arttırmaya çalışırken uyumun yüksek düzeyini sürdürmek olmalıdır. Bu çerçevede, gruba giren ülkelerin vergi idareleri, hizmetler sektöründeki sayıları giderek artan vergi mükelleflerinin, ticaret ve sermaye akımlarındaki küreselleşmenin ve bilgisayar-iletişim teknolojisindeki devrimin beraberinde getirdiği sorunlarla baş etmek için teşkilatını ve süreçlerini kesintisiz düzenlemek durumundadır.

<sup>1</sup> Yazarların, 25 ülkenin 1989-1994 aralığında çeşitli yıllarını kapsayan ve çoğunlukla KDV gelirlerini esas alan verilerini inceledikleri çalışmada, kişi başına gelire göre sıralanan ve isimleri belirtilmeyen ülkelerin katsayıları 5.1 ile 64.0 arasında değişmektedir.

- **10-20 Katsayı Grubu:** Kanada, ABD, bazı Batı Avrupa Ülkeleri ve Şili'nin örnek verilebileceği bu grubun temel özelliği, vergi idarelerinin nispeten etkin olması ama mevcut etkinliği geliştirmek için hala kapasitenin bulunmasıdır. Dolayısıyla bu ülkeler için vergi idarelerine genel yaklaşım, vergi ödeyen nüfusun uyumunu pozitif yönde arttırmak biçiminde olmalıdır. İzlenecek strateji; (i) mükellefe daha iyi hizmet sağlamak ve işletim maliyetlerini azaltmak için vergi idaresinin yapısını değiştirme, (ii) yeni teknolojilerin avantajını elde etmek için süreçleri yeniden tanımlama veya mükellef türüne özgü süreçler oluşturma, (iii) büyük, küçük ve kayıt dışı mükellefleri kontrol etmek için yaptırım faaliyetlerini güçlendirme, (iv) teknolojinin kullanımını yaygınlaştırma, (v) vergi açığını daraltmak için vergi idaresini fiziksel ve beşeri yönden güçlendirme<sup>2</sup> biçiminde olmalıdır.
- **20-40 Katsayı Grubu:** Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan bir çok ülkenin yer aldığı bu katsayı grubu, vergi idaresinin nispeten etkinsiz olduğu ülkeler olarak tanımlanabilir. Bu ülkeler, vergi idarelerinin etkinliğini arttırmayı temel amaç edinmeli ve bu ülkelerin vergi idarelerine genel yaklaşımı analitik olmalıdır. Bu kategoriye giren bazı ülkeler, materyal kaynakları, nispeten iyi bir vergi sistemi ve kalifiye personele sahip olma açılarından tatmin edici düzeydedirler. Ancak paradoksal bir biçimde söz konusu ülkelerin vergi idarelerinin etkin çalışmasını engelleyen hacimli bir sorunlar demetinin varlığından söz etmek mümkündür. Bu sorunlar başlıca; yönetim zafiyeti, teknolojinin ve enformasyonun yanlış kullanımı, müşteri odaklı olmamak, tahsil yetersizliği, kurumlar arası karmaşa, önceliklerin doğru saptanamaması ve sıkça görülen yolsuzluk olgusu noktalarında toplanmaktadır. Bu grup ülkeleri için izlenebilecek strateji şöyle sıralanabilir: (i) vergi mükelleflerini büyüklüklerine göre izlemek için farklı sistemler oluşturma (ii) vergi uyumsuzluğunu ortadan kaldırmak için tahakkuk ve tahsil aşamaları arasındaki zaman aralığını kısaltma (iii) gecikmiş tahsilatlar için yargısal işlemleri hızlandırma (iv) hukuki temyiz süreçlerini verimli hale getirme (v) denetim etkinliğini arttırma (vi) vergi formlarının sayısını azaltma ve basitleştirme (vii) vergi idaresinin enformasyon sistemlerine yönelik işlemlerini güçlendirme (viii) mükellef kayıtlarının doğruluğunu geliştirme.
- **40+ Katsayı Grubu:** Vergi açığı katsayısı 40'tan fazla olan bu gruba giren ülkelerde vergi idaresinin etkinliğinden söz edilemez. Başka bir ifade ile bu ülkelerde potansiyel verginin ancak küçük bir kısmı tahsil edilebilmektedir. Bunun nedenleri; (i) finansal ve maddi kaynakların yetersizliği (ii) kalifiye olmayan ve yeterince eğitim almamış personel (iii) etkinlikten son derece uzak süreç ve prosedürler (iv) vergiye uyumsuzluğu azaltacak önlemleri yerine getirmede başarısızlık (v) etkili bir mükellef hizmetleri dizisinin varolmaması (vi) teknik personelin ve yönetimin aşırı iş yükü altında boğulması (vii) yolsuzluk uygulamaları olarak sıralanabilir. Bu ülkelerde vergi idaresinin etkinliğini arttırmak için kapsamlı ve derinlikli bir strateji izlenmesi gereklidir. Dolayısıyla, stratejinin dizaynı vergi idaresinin eskimiş kavram ve uygulamalarını terk etmek ve tümüyle yeni bir yapının benimsenmesi biçiminde olmalıdır.

Geçiş ekonomileri, vergi ya da uyum açıkları hatırı sayılır ölçüde değişiklik gösterdiği için yukarıda sayılan dört grup ülkeden ayrı sınıflandırılmalıdır. Vergiye gönüllü uyumun olmadığı, mükelleflerin vergi ödeme bilincinden yoksun bulunduğu, mükellef ile idarenin hak ve vecibelerinin açıkça tanımlanmadığı bu ülkelerin kendilerine özgü sorunları vardır ve bu sorunlar yine kendilerine özgü çözümleri gerektirmektedir. Çünkü bu sayılan kavramlar günümüzdeki çoğu vergi idaresi tarafından genel kabul görmüş ilkeler olup, geçiş ekonomilerinde tümüyle bu ilkeler üzerine oturmuş bir vergi idaresinden söz edilemez (Silvani & Baer, 1997:8).

#### 4. Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresi Reformunun Belirleyicileri

Vergi ve vergi idaresi reform deneyimleri gözden geçirildiğinde özellikle gelişmekte olan ülkelerde gözlemlenen dikkat çekici durumlar şöyle sıralanabilir (Khalilzadeh & Shah,1991:45):

- **Karmaşıklık:** İdare etmek ve başa çıkmak zordur.
- **Esneksizlik:** Ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye karşı duyarsızdır.

<sup>2</sup> Örneğin ABD Gelir İdaresi, topladığı her 100 Dolar için yalnızca ½ Dolar harcama yapması nedeniyle oldukça etkindir. Burada soru, vergi tahsili için artan maliyetin önemli ölçüde gelir artışı sağlayıp sağlamadığıdır.

- **Etkinsizlik:** Göreli olarak sık sık çok düşük gelir artışı sağlarken ciddi boyutlarda ekonomik sapmaları ve dengesizlikleri ortaya çıkarmaktadır.

- **Eşitsizlik:** Aynı durumda olan kişilere ve işletmelere karşı farklı muamele yapmaktadır.
- **Adaletsizlik:** Vergi idaresi ve uygulaması seçici olup, vergi sistemini yıkabilecek güce sahip olanların lehinde davranmaktadır.

Deneyimlerden çıkarılan en önemli derslerden birisi, bir kural olarak, vergi idaresinin, genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülen “zayıf itaat” ortamında etkin olarak uygulanabilmesini garanti almak için basitleştirilmesinin vergi idaresinin reformu açısından temel önkoşul olduğudur. Vergi yapısında eşzamanlı olarak reform yapmaksızın vergi idaresinde hem tutarlı hem de yönetmesi kolay olacak şekilde reform yapmaya çalışmak nadiren anlamlıdır. Kuşkusuz, vergi politikasında daha dar kapsamlı ama yine de etkili basitleştirmelerle idareyi geliştirmek mümkün olabilir (Casanegra de Jantscher & Bird,1992:3).

Başarılı vergi idaresi reformları genellikle şu üç temel unsuru içermektedir (Casanegra de Jantscher & Bird,1992:6-7): “basitleştirme, strateji, kararlılık”. Bununla birlikte, herhangi bir ülkede yürürlüğe konduğunda kesin olarak vergi idaresini geliştiren bir reçeteler demetinden söz edilemeyeceği gibi gizli bir formül de söz konusu değildir. Gelişmekte olan ülkeler, vergiye uyumun düzeyi açısından çok çeşitlilik göstermektedir. Bu düzey, yalnızca onların vergi idarelerinin etkinliğini değil, aynı zamanda vergi ödeyenlerin vergilemeye ve diğer bir çok faktörün yanı sıra genel olarak devlete karşı tutumlarını da yansıtmaktadır. Tutumlar niyetleri etkilemekte, niyetler de davranışları biçimlemektedir. Davranışlar; vergi kaçırmanın algılanan düzeyi, vergi yapısının dürüstlüğü konusundaki düşünce, vergi yapısının karmaşıklığı ve istikrarı, nasıl idare edildiği, kamu faaliyetlerine atfedilen değer ve hükümetin meşruiyeti gibi bir çok faktörün oluşturduğu toplumsal çerçeve içinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, bu faktörlerin herhangi birini etkileyen hükümet politikaları, vergi ödeyenlerin tutumlarını ve mükellefin vergiye itaati konusunda gözlemlenen düzeyi etkilemektedir. Vergiye itaatın düşük düzeyde olduğu ülkeler için bazen tavsiye edilen önlemler – örneğin KDV fişi ve faturası düzenlenmesini durduran geçici işyeri kapatmaları gibi idari cezaların geniş çaplı uygulaması – gönüllü itaatın artırılmasında daha etkin olabilecek sert cezaların uygulanmasının bir hedef olarak seçildiği nispeten yüksek itaat düzeyine sahip ülkeler için elverişli olmayabilir.

“Yutturmaca” önlemlerin veya “şipşak çözümler” in vergi idaresi sorunlarını çözmede çok kullanışlı olmadığı vurgulanmalıdır. Bu türden bazı yaklaşımlar – örneğin, vergi makbuzunun piyango numaralarını ve vergi aflarını oluşturduğu lotaryalar – deneyimli vergi idarecileri tarafından uzun zamandır (ve tam anlamıyla) maliyetli ve etkinliği şüpheli olarak alaya alınmaktadır. Hatta, stopajın - sadece ücretler, faiz ve kâr gibi geleneksel unsurları değil, aynı zamanda mesleki ödentileri, kiralari ve bazı hallerde tüm firma işlemlerini de kapsayacak şekilde – yaygınlaştırılması için daha uygun bir yaklaşım da tümüyle tehlikesiz değildir (Casanegra de Jantscher & Bird,1992:5). Tahsilatın süratle sağlanmasındaki yararına rağmen bu türden geniş çaplı stopaj uygulaması, vergi idaresinin kendisini güçlendirme ihtiyacına cevap vermemektedir. Örneğin, vergi idaresi, stopaj mükelleflerini, tevkif ettikleri miktarı hazineye yatırmaları açısından kontrol edebilmeli ve onların tevkif edip hazineye yatırmayarak kendi nakit ihtiyaçları için ellerinde tuttıkları miktarın gerçekten tevkif edilen vergi miktarı kadar olup olmadığını denetleyebilmelidir (Casanegra de Jantscher & Bird,1992: 6).

## 5. Vergi İdaresinde Değişim Stratejileri

Neden belirli zamanlarda değişiklikler ortaya çıkar? Yapısal ve devamlı bir değişimi mümkün kılan ve vergi idaresinin etkinliğini önemli ölçüde geliştiren durumlar nelerdir? Bu konuda çok az şey bilinmektedir. Vergi idaresinde gelişmeyi sağlamak için teknoloji gerekli fakat tek başına yetersizdir. Vergi idaresinin bütçesinde belirli bir para miktarının tahsis edilmesi, en modern teknolojinin ve ilgili ekipmanın satın alınmasını garanti edecektir. Bununla birlikte, bir çok ülke, vergi idarelerinin etkinliğini geliştirmeden – yani, vergi kaçırmanın ve vergi suçu işleminin mevcut yüksek oranlarında herhangi bir azalmayı görmeksizin – bilgisayar ekipmanına önemli boyutlarda kaynaklar harcamasına karşılık olumlu sonuçlar alamamıştır. Bu konuda, önemli ölçüde başarıya ulaşılması amaçlanıyorsa aşağıdaki noktalara dikkat etmek gerekmektedir (Silvani,1992:301):

- Kararlı iradesi olan ve hatta modernleşme fikrini aklına takmış bir grup memura sahip olmak esastır. Bu memur grubu, bilinmeyen riskini ve başarısızlığa karşı gerekli tüm önlemleri alma cesaretine sahip olmalıdır. Bir vergi idaresini daha etkili yapma görevi, özellikle vergi idaresi ile doğrudan bağlantılı diğer bir çok alanda reform yapmayı genellikle gerektirmesi nedeniyle, ne kolay ne de kısa dönemli bir iştir. Başlangıç olarak, vergi sistemini basitleştirmek için vergi yasalarında reform yapmak çok sık başvurulan bir uygulamadır. Vergi politikası ile vergi idaresinin yakından bağlantılı ve bu iki alanı birbirinden ayıran sınırı belirlemenin çok zor olduğunu söylemek şimdilerde yeni değildir. Ne de kağıt üzerinde adaletli ve iktisadi açıdan etkin gibi duran bir vergi sisteminin yasaları

uygulamak noktasında vergi idaresinin yetersiz kalması nedeniyle gerçekte fazlasıyla adaletsiz ve etkinsiz olabileceğini ileri sürmek marifettir. Vergi idaresinin etkililiğinde önemli bir ilerlemeyi elde etme, 1980'lerin daha başarılı örneklerinin bize öğrettiği gibi, vergi sisteminde yoğun bir basitleştirmeyi de gerektirir.

- (ii)Yıllardan beri izlenen birçok idari uygulama değiştirilmelidir. Örneğin, vergi beyannamelerinin basitleştirilmesi, çeşitli konularda bilgilendirme istemeyi veya farklı noktalarda dostluk talep etmeyi haklı göstermek için daima gerektiğinden çok nedenin mevcut olması nedeniyle, muhtemelen büyük bir muhalefetle karşılaşacaktır. Dolayısıyla, değişimi gerçekleştirmeye kararlı vergi idarecilerinden, tarihin gösterdiği gerçekleri – yani vergi mükelleflerinin sırf bilgi talepleri nedeniyle korkutulmayacağını - tekrar tekrar açıklamalarını istemek olacaktır. Vergi mükelleflerinin davranışı, sadece, vergi idaresinin uyumsuzluğu izlemek için ihtiyaç duyduğu zamanında verilen ve sağlam bilgilerle ilgilenebildiğinde değişecektir. Bunun için istenmesi gerekenlerin hepsi, vergilerin etkili idaresi için vergi idaresinin gereken vakitlilik ve kalite derecesiyle işlem yapabildiği birkaç parça bilgidir ibarettir.

Değişim stratejileri ülkeden ülkeye değişmekte olup, genel olarak kaynak kıtlığı kısıtı hepsinde görülmektedir. Vergi gelirinin artırılması bakımından potansiyel yüksek vergi cezasına rağmen, vergi idarelerinin daha fazla personel edinmesi, yüksek nitelikli personeli cezbetmek (ve elde tutmak) için ücretleri arttırması veya çalışma mekanı ve bilgisayar gibi temel malzeme ihtiyacını karşılaması bile genellikle zor, hatta olanaksızdır. Vergi idaresi personelinin sivil memur olmalarından nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde sivil hizmetleri etkileyen tüm kısıtlar onları da etkilemektedir. Başta personel olmak üzere önemli düzeyde ek idari kaynak gerektiren reform stratejileri, genellikle başarısızlığa mahkumdur. Çünkü ihtiyaç duyulan kaynakların tümüyle temin edilmesi veya zamanında sağlanması pek mümkün değildir. Bu yüzden başarılı idari reform stratejileri, genellikle, kaynaklarda esaslı ek artışların peşinde koşmak yerine mevcut kaynakların daha iyi bir dağılımına dayandırılmaktadır (Casanegra de Jantscher & Bird,1992: 6).

Vergi idaresinin ve vergi politikasının reformuna ilişkin bir çok önemli sorun hakkında bir çok ülkede tedricen edinilen bilgi birikimine rağmen, bu bilgi birikimini sistemli hale getirmek ve değerlendirmek için yapılması gereken çok şey vardır. Daha sistematik araştırmaların gerekli olduğu konulardan bazıları şöyle sıralanabilir (Casanegra de Jantscher & Bird,1992:12):

- Potansiyel vergiler ile beyan edilen vergiler, beyan edilen vergiler ile ödenen vergiler, ödenen vergiler ile hazineye giren vergiler arasındaki vergi “açıkları”nın ölçümü,
- Alternatif vergi yapıları ve idari süreçlerin idare, uyum, etkinlik, aşınma gibi noktalardaki reel kaynak maliyetleri,
- Cezaların, bilgilendirme sistemlerinin, yasaların basitliğinin ve şeffaflığın vergiye uyum üzerindeki etkileri,
- Vergilendirilmesi zor sektörleri vergilendirmek için tahmini tekniklerin kullanımı,
- Denetim için ayrılan kaynakların etkinliği ile incelemeye ilişkin kuralların ve incelenecek beyannamelerin seçimi için kullanılan karar verme kurallarının muhtemel analitik esasları,
- Tahsilatta görevlendirilen üçüncü taraflar (örneğin bankalar) için uygun tazmin sistemi,
- Vergi aflarının maliyetleri ve yararları,
- Vergilerde (örn. KDV) oran farklılaştırmasının ve muafiyetlerin idari anlamları,
- Hukuki temyiz süreçlerinin tekrarlama oranı ve tahsis etkileri,
- İdari ödüllendirmeyi idari çabalara bağlamak için muhtemel sistemler.
- Alternatif geri ödeme süreçlerinin maliyetleri ve yararları,
- İdari yerleşmenin farklı derecelerinin maliyetleri ve yararları,
- Gelişmekte olan ülkelerde, uzman vergi sorumlularının (örn. muhasebecilerin) rolü.

Kısaca, gelişmekte olan ülkelerde başarılı bir vergi idaresi reformu için üç temel unsurun gerekli olduğu düşüncesini çoğu maliyeci tarafından paylaşılmaktadır. Bunlardan ilki, vergiye uyumu ve idareyi kolaylaştırmak için vergi yapısının genellikle basitleştirilmesi gerektiğidir. İkincisi, her bir ülkenin özgün koşullarına uygun bir reform stratejini geliştirme zorunluluğudur; yutturmaca önlemler veya şipşak çözümler, kapsamlı bir stratejinin yerine geçmeye uygun değildir. Son olarak ve hepsinden önemlisi, vergi idaresini geliştirme konusunda güçlü bir siyasi kararlılık olmalıdır; aksi takdirde, en iyi niyetli ve en mükemmel şekilde tasarlanmış çabalar sonuçsuz kalacaktır (Owens, 2002:201).

### **6. Sonuç**

Geçiş ekonomilerinde yeni vergi idaresi ve vergi sistemine mükelleflerin uyumunu sağlayabilmek için öncelikle geniş kapsamlı ve düşük oranlı basit vergilerin yürürlüğe konulması yararlı olacaktır. Her ne kadar ihtiyaç duyulan örgütsel ve teknik yardım kolaylıkla yabancı uzmanlardan sağlanabilecek olsa da, vergi idaresinin başarılı bir biçimde reformu için ülkeye ait şart ve durumları daha iyi anlayıp şekillendirebilecek, bilgi açısından kendi kendini besleyebilecek yerel uzmanlara ihtiyaç vardır.

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

### **KAYNAKÇA**

- BEJAKOVIĆ, Predrag (2001). “Improving The Tax Administration in Transition Countries”, Institute for Public Finance, <<http://www.sigov.si/zmar/conference/2001/pdf-konf/07-bejakovic.pdf>>, (31.03.2004).
- CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka & BIRD, Richard M. (1992). “The Reform of Tax Administration”, Improving Tax Administration in Developing Countries, IMF.
- KHALILZADEH, Javad & SHAH, Shirazi Anwar (1991). “Tax Reform in Developing Countries”, Finance and Development, V.28, N:2, s.45.
- OWENS, Jeffrey (2002). “Tax Administration in The New Millenium”, International Tax Review, Volume:30, Issue:4.
- SILVANI, Carlos A. (1992). “Improving Tax Compliance”, Improving Tax Administration In Developing Countries, (ed.) Richard M. BIRD & Milka CASANEGRA DE JANTSCHER, International Monetary Fund.
- SILVANI, Carlos A. & BAER, Katherine (1997). “Designing a Tax Administration Reform Strategy:Experiences and Guidelines”, IMF Working Paper 97/30.