

MALİ YOLSUZLUKLA MÜCADELE STRATEJİLERİ: TÜRK VERGİ SİSTEMİ

FIGHTING AGAINST STRATEGIES OF FISCAL CORRUPTION: TURKISH TAX SYSTEM

Arş.Gör.Dr.Burcu GEDİZ ORAL¹

ÖZET

Mali yolsuzluk adı da verilen vergilendirme alanında görülen yolsuzluklar vergi mevzuatı ve vergi yönetimi alanlarında ortaya çıkmaktadır. Mali yolsuzluk vergi gelirlerini azaltmakta, borçlanma dahil hükümetin diğer finansman imkanlarını sınırlamaktadır. Sistemli kurumsal reformların yapıldığı, etik kodların oluşturulduğu, mükellefin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını iyileştirmeye yönelik çabaların sosyal yapılanmayla desteklendiği ortamlarda yolsuzluk seviyesi en aza indirilebilecektir.

ABSTRACT

Corruption in the field of taxation which is also called fiscal corruption emerge in the tax legislation and tax administration areas. Fiscal corruption reduces tax revenue, and limits other financing opportunities of the government including its dept. The level of the corruption will be able to be minimized in the environments where systematic institutional reforms are carried out, ethical codes are created, and efforts to improve the attitudes and behaviours of taxpayers against tax are supported by social structuring.

Yolsuzluk, Mali Yolsuzluk, Yolsuzlukla Mücadele, Türk Vergi Sistemi
Corruption, Fiscal Corruption, Fighting Against Corruption, Turkish Tax System

1. GİRİŞ

“Kamu gücünün kişisel menfaatler doğrultusunda kullanılması” olarak tanımlanabilecek olan yolsuzluk olgusu vergilendirme alanında görüldüğünde mali yolsuzluk adını almaktadır. Bir ülkede yolsuzluğun tamamen ortadan kaldırılmasının mümkün olamayacağının ön kabulü ile, yolsuzlukla mücadelede yolsuzluğun azaltılmasından söz etmek daha gerçekçi olacaktır (Ackerman, 1997:56).

Vergi idaresi açısından yolsuzluğun izleri, vergi muafiyetleri ve

¹ Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu

vergi alınacak kalemlerin tanımında görülmektedir. Vergilendirme sürecindeki değişik adımlar yolsuzluktan farklı derecelerde etkilenebilmektedir. Bu adımlar; vergi mükelleflerinin saptanması ve kaydedilmesi, vadesi gelmiş verginin değerlendirilmesi ve toplanması, gelen ödemelerin denetlenmesi, vergi iadesi, vergi suçlarının vergi denetmenlerince araştırılması olarak belirtilebilir. Her ne kadar dereceleri değişse de tümü yolsuzluktan etkilenebilmektedir (Edling, 2007:16).

Yolsuzluğa neden olan faktörler arasında, bir ülkenin sahip olduğu vergi sistemi de bulunmaktadır. Yapılan ampirik çalışmalarda, gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde yolsuzluğun en yaygın olduğu alanların başında vergi idarelerinin yer aldığı ortaya konmuştur. Yolsuzluk, dürüst vergi yetkililerinin iradesini zayıflatarak suçluluk duygusunu azaltmakta, rüşvetçi memur sayısını arttırmakta ve yönetimin kalitesini düşürmektedir.

Yolsuzluk dinamikleri öncelikle vergi gelirlerini azaltacak, hesap verilebilirliği ve hükümetin meşruiyetini yok edecektir. Çeşitli gelişmekte olan ülke çalışmaları göstermektedir ki, aslında daha tahsil edilmesi gereken vergi varken yolsuzluk ve vergi kaçırma sebebiyle tahsilat gerçekleştirilememektedir (Fjeldstad - Tungodden, 2001:2).

Kişi ya da kuruluşlar kamusal yükümlülüklerden rüşvet vererek ya da başka yollarla menfaat sağlayarak kendilerini kurtarma yoluna gidebilmektedirler. Verilen rüşvetin miktarı yerine getirilmesi gereken yükümlülüğün daha az olacağı için yükümlü net faydasını artıracak bu yolu tercih edecektir. Yolsuzluklar, vergilemede yatay adaletin uygulanmasını da engelleyecektir. Bu durumun sektörler arasında olması halinde ise, kaynak tahsisinde sapmalar meydana gelebilecektir (Karakas vd, 2009 :64).

Bu vergi tabanı erozyonu, pek çok yoksul ülkenin karşılaştığı ekonomik büyüme sorununun kaynağı olarak görülmektedir. Bu sorunu hafifletmek için, son yıllarda vergi reformları, vergi yapısını yeniden tasarlamaya ve vergi yönetimini iyileştirmeye odaklanmıştır. Mali yolsuzluk ve vergi kaçırma ile mücadele bu stratejiye entegre olmalıdır (Fjeldstad - Tungodden, 2001:2).

Çalışmamızda amacımız, mali yolsuzlukla mücadele stratejileri geliştirmek, mali yolsuzluğun temel nedenleri olarak kabul ettiğimiz unsurların nasıl değiştirilebileceği veya iyileştirilebileceğine ilişkin önerilerde bulunmaktadır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YOLSUZLUKLA MÜCADELE STRATEJİLERİ

Vergi yönetiminde yolsuzlukla mücadelede hangi politika tedbirlerinin kabul edileceği, toplumun yolsuzlukla ilgili tavrına bağlı olacaktır. Bir ülkede yolsuzluk içeren bir işlem, başka bir ülkede rutin bir işlemin parçası olarak kabul edilebilir. Sosyal normlar her ülkede farklılık gösterecektir. Bu yüzden her ülke kendi en iyi tedbirlerini yerel gerekliliklerine uygun olarak geliştirmek zorundadır. Aşağıda açıklanan

politikalar tüm gelişmekte olan ülkeler tarafından kabul edilebilir (Purohit, 2007:293).

2.1. Sistemli Yasal Ve Kurumsal Reformlar

Güçlü kurumlar, ülkelerin gelişmesinde ve yolsuzluğu kontrol altına alınmasında önemli role sahiptir. Kurumların güçlendirilmesi, yolsuzlukla mücadele stratejisinin temelidir. Ancak, bu hem zor hem de zaman isteyen bir süreçtir (World Bank, 1997:39).

2.1.1. Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi

Literatürde, vergi sisteminin sadeleştirilmesinin yolsuzluğun faaliyet alanını sınırlamada en etkili metot olduğuna dair genel bir kabul mevcuttur. Vergi sisteminin, az sayıda vergi ve vergi oranları, az sayıda vergi muafiyeti, kaynakta vergi kesintisinin geniş çapta uygulanabilirliği, öngörülebilir gelir esasına dayalı asgari vergi oranları, net kurallar, vergi memurları için takdir yetkisine dayalı faaliyet alanının dar olmasıyla karakterize edilmesi gerekmektedir (Edling, 2007:20).

2.1.1.1. Vergi Oranlarının Düşürülmesi

Yolsuzluğu azaltmada vergi kanunlarının basitleştirilmesi ve rasyonel bir vergi sisteminin kurulması en önemli reçetedir. Vergi oranları mümkün olduğu kadar düşük olmalıdır. Vergi yapısının tasarımı mümkün olduğunca geniş tabanlı olmalıdır (Purohit, 2007:293).

Vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedeni, vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Yüksek vergi oranlarının vergi kaçırma teşvik etmesi, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkinin bir sonucudur. Bu durum, vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır. Buna karşılık, düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek, vergi tabanının genişlemesine katkıda bulunmaktadır (Siverekli, 2003:106).

Vergi oranı indirimi, kısa vadede vergi gelirlerinde bir düşüş yaratabilmekle birlikte, orta vadede hem kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması suretiyle, hem teşvik edilen üretim artışından kaynaklanan gelir artışının etkisiyle, hem de düzelecek yatırım ortamının çekeceği yerli - yabancı sermaye yatırımlarının etkisiyle vergi gelirlerine yansıtacak, toplam vergi gelirlerinde artış yaratacaktır (Satici, 2002:252).

İstanbul ilinde faaliyet gösteren vergi mükelleflerini kapsayan bir anket çalışmasının sonuçlarına göre, vergi oranlarında yapılacak bir düşüş sonucu mükelleflerin % 40,4 vergi kaçakçılığının azalacağını ve %25,9'u vergi gelirlerinin artacağını düşünmektedirler (Çiçek, 2006:119).

2.1.1.2. Vergi Muafiyetlerinin Sınırlandırılması

Vergi istisnalarının sayısı (eğer tamamen ortadan kaldırılması mümkün değilse) mümkün olduğu kadar az olmalıdır (Purohit, 2007:293). Kamu yöneticileri genellikle devlet idaresine ait özel imtiyazları kaldırma çağrılarında direnmektedir. Özel sektör ise, vergi muafiyetleri ve

sübvansiyonları alabilmek için mücadele vermektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde geniş kamu sektörü düzenlemeleri ve karmaşık vergi sistemleri, memurlar tarafından yolsuzluğu kolaylaştıracak kasıtlı bir stratejinin sonucu olarak görülmektedir (Fjeldstad-Tugodden, 2001:8).

2.1.1.3. Kaynakta Vergilendirme ve Beyan Esası

Beyan esası modern vergi sisteminin temel ilkesidir. Bu vergi mükelleflerinin vergi idaresine, vergi otoritelerince sunulan kanunların açıklaması ve kendi kanun anlayışlarına göre hesap ettikleri yükümlülüklerini beyan etmeleri anlamına gelmektedir. Beyan esası, vergi memurlarıyla mükellef arasındaki etkileşimi azalttığı için, yolsuzluk yapan memurların sebep olduğu vergi kaybında bir azalma olabilecektir. Bununla birlikte beyan esası, belli koşullar altında bağımsız hareket eden vergi mükellefinin vergi kaçırmasını cesaretlendirebilir. Ama vergi yönetimi, her zaman vergi mükellefinin beyanını sorgulama ve denetim hakkına sahiptir (Tanzi, 1997: http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/vtanzi.html).

Kaynakta vergilendirme politikasına dayalı bir vergilendirme politikasının benimsenmesi vergi uygulaması bakımından büyük yarar sağlayabilecektir (Akdogan, 1999:102).

Kaynakta vergilendirmenin uygulanamadığı alanlarda örneğin, küçük işletmelerin öngörülen değerler esasına dayalı olarak vergilendirilmesi vergi memurlarının takdir yetkilerini azaltmakta ve vergi hesaplamalarını daha basit ve açık hale getirmektedir. Satış istatistikleri, kadronun büyüklüğü, işletme arazisi vb kriterler esas alınabilir (Gupta vd., 1999:1).

2.1.1.4. Mevzuatın Sadeleştirilmesi

Mükelleflerin yasalara uygun davranabilmesi yasaların anlaşılabilir, uygulanabilir ve sade olmasıyla yakından ilişkilidir. Sürekli değişen ve karmaşık bir yapıya sahip olan yasalar, mükelleflerin, kimi zaman bu karışıklıktan kaynaklı istemeden de olsa vergilerini ödeyememelerine sebep olabilmektedir. Ayrıca, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda, denetmenlerin düşük beyanı ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları zorlaşacaktır. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır.

Türk vergi mevzuatı çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve genel tebliğle uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer, geçici ve değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini zedelemektedir. Bu durum vergi idaresinin işlerini güçleştirdiği gibi, sade vatandaşlar yönünden de büyük güçlükler yaratmaktadır. Mükellefler, bu mevzuat karmaşası karşısında kayıtdışılığa yönelebilmektedirler (Aydın, 2000:22).

2.1.1.5. Vergi Yargısı Reformu

Vergi sisteminin son halkası ve son karar merci vergi yargısıdır.

Vergisel konularda ortaya çıkan uyuşmazlıkların yasalar çerçevesinde değerlendirilerek sonuca bağlandığı yargı organları; bu işlevleriyle yalnızca uyuşmazlıkları çözmekle kalmaz, aynı zamanda kararları ile geriye doğru bir etki yaratarak, vergi denetimine, vergi idaresine ve vergi yasalarına da yön verir. Bu anlamda vergi yargısı, sistemin derleyicisi ve toparlayıcısı durumundadır.

Yargı organlarında ortaya çıkan kararların çelişkili olması, uzun zaman alması ya da yasalara uygun bulunmaması, hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin sisteme olan inancını zayıflatmaktadır. Bu durumda, kişi ve kurumlar uyuşmazlıklarını yasaların öngördüğü zeminin dışına çıkarak çözmeye kalkışır ki bu, tüm vergi sisteminin çöküşüne neden olabilir (Aydemir, 1995:45).

Dürüst, şeffaf ve hesap verebilir bir idare için, yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığı olmazsa olmazlardandır. Yargının görevlerini yerine getirebilmesi için yürütmeden bağımsız olması şarttır (Pope, 2000:63).

Vergi yargısı organlarının üyelerinin en az Maliye denetim elemanları kadar ciddi bir işe alma ve eğitim sürecinden geçirilmesi gerekmektedir. Maalesef, günümüzde vergi yargısı bilirkişi yargısı haline gelmiştir. Vergi hakimleri inceleme elemanlarından gelen raporları daha çok bilirkişi incelemelerine havale etmektedir (Sarı, 2002:447).

2.1.1.6. Vergi Cezalarının Ağırlaştırılması

İşlenen suçun yaptırımsız kalma ihtimalinin zayıflatılması, yolsuzluğa karşı etkili bir önlem olacaktır. Yolsuzluk içinde olan yetkililere karşı, cezaların sert olması caydırıcı bir önlem olabilir. Meslekten men, para cezası yanında hapis cezası da verilmeli, rüşvet yoluyla elde edinilen mallara el konulmalıdır (Purohit, 2007:294). Ancak, cezaların katı olması da yolsuzlukları azaltmayabilir. Örneğin, Çin ve Vietnam, yolsuzluğun cezası idam olmasına rağmen, yolsuzluğun en yaygın olduğu ülkeler arasındadır (Huther-Shah, 2000:4).

Vergisini düzenli olarak ödeyen mükellef, çevresinde vergisini ödememesine rağmen cezalandırılmayan mükellefleri gördüğünde haksızlığa uğradığını düşünecektir. Vergi kaçırmanın hırsızlıkla eş değer olduğu toplumun her kesimine gösterilmeli, dolayısıyla toplumsal bir suç olan vergi kaçırmanın cezası da bu suçun ciddiyeti ile doğru orantılı olmalıdır.

Uzun yıllar pek çok ülkede özellikle yabancı yatırımcıların kamu görevlilerine verdiği rüşvet vergi indirimi yapılmıştır. 17 Aralık 1997'de 29'unu OECD üyesi ülkelerin oluşturduğu 34 ülkenin bakanı, yabancı yatırımcıların verdiği rüşveti yok etmeyi amaçlayan bir anlaşma imzalamışlardır. Bu anlaşmaya imza atan ülkelerin kanunlarında, artık rüşvetin her şekli suç sayılmaktadır (Tanzi-Davoodi, 1997:21).

2.1.1.7. Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi cezaları, denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmayacaktır. Bu amaçla, vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapmak

(örneğin yüksek ceza oranlarının, sıkı denetim koşulları altında yeniden düzenlenmesi) gereklidir. Dolayısıyla, denetimlerin yetersiz olduğu bir ortamda gerçekleştirilecek vergisel düzenlemelerin fazla bir anlamı olmayacaktır (Tuay-Gönenç, 2007:30).

Zincirleme denetlemelerin yapılması büyük önem taşımaktadır. Yani bir alanda yapılan denetim, tüme varım yöntemi ile yapılmalı ve vergi mükellefi olan en küçük mükelleften en büyük mükellefe kadar herkes denetlenmelidir. Denetleme boşlukları çoğunlukla, personel yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu sorunun önüne, trafikte uygulanmakta olan fahri müfettişler sistemi ile geçilebilir. Fahri vergi müfettişleri olarak belli kriterlere sahip olan ve vergisini düzenli ödeyen mükellefler, vergi kaçakçılığını saptamak üzere görevlendirilebilirler. Böylelikle, mükellefler sistemin bir parçası haline getirilerek, vergi ahlakı kavramı daha yaygın hale getirilebilir (Tuay-Gönenç, 2007:147).

Etkin vergi denetiminin yokluğu, kayıtdışı çalışan mükellefle, kayıt içinde çalışan mükellef arasında haksız rekabete neden olmakta, kayıtdışı faaliyette bulunan kesim devamlı gelişirken, diğerleri devamlı küçülmekte ve hatta yok olmaktadır. Bu durum dürüst çalışan mükellefleri rekabet edebilmesi için kayıtdışı işlem yapmaya zorlamaktadır (DPT, 2001:34).

Vergi müfettişleri tespit ettikleri vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmamak için, mükellef ile rüşvet miktarı konusunda pazarlığa girişebilmektedirler. Vergi kaçırmaya verilen ceza yeterince yüksek ise, rüşvet mükellef için kabul edilebilir olmaktadır. Bu çeşit yolsuzlukları önlemek için, vergi idaresi müfettişlerin raporlarını analiz edebilir, denetlemelerden bazılarını tekrar incelemek üzere seçebilir, vergi kaçakçılığı tespit eden ve bunu rapor etmemiş olan müfettişleri cezalandırabilir. Burada vergi kaçırma kazançsız hale gelene dek denetleme sıklığını arttırmak gerekmektedir (Vasin-Panova, 1999:6-7).

Vergi denetimlerinin amacına ulaşabilmesinde, konuları itibarı ile uzman kişiler tarafından yapılmasının ve yapılan denetimin kısa sürede sonuçlandırılmasının rolü olduğu gibi, vergi elemanlarının sayısı ile vergi mükelleflerinin sayısı arasındaki oranın da etkisi vardır. Ayrıca yeterli eleman yanında vergi kayıplarını önlemek için, vergi denetim örgütleri içinde eşgüdüm ve planlama da olmalıdır (Bilici, 1997:124).

Türkiye’de uluslararası denetim standartlarına (bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, meslek sırlarının saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma) işlerlik kazandırılmalıdır. Özellikle "denetimin bağımsızlığı" ilkesi gerçekleştirilmelidir. Denetim, kamu örgütünün başındaki amir adına yapıldığından, denetimin bağımsızlığı zedelenmektedir. Denetim kurumlarınca yolsuzluk riski çok olan alanlar tespit edilmeli, denetimler bu alanlar üzerinde yoğunlaştırılmalıdır. Oransal olarak gelir ve giderleri çok olan kurumların denetlenmesine ağırlık verilmelidir (Özsemerci, 2002:90).

Son dönemde yürürlüğe giren bazı yasal düzenlemelerle denetime uluslararası standartlar getirilmesi yönünde önemli adımlar atılmıştır.

Bunların başında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelmektedir. 5018 Sayılı yasayla kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan denetim tanımlanmış; denetim türleri belirlenmiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarında yapılan denetim, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılırken; yapılacak denetimler hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi olarak sayılmıştır. İç denetim, iç denetçilerce yerine getirilirken; dış denetim, Sayıştay'a bırakılmıştır (Koçberber, 2009:297).

2.1.2. Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu

Yolsuzlukla mücadelede en önemli araçlardan biri saydamlık ve hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık kavramları Türk yasal düzenlemelerine ilk defa 5018 sayılı kanun ile girmiştir.

2.1.2.1. Saydamlık

Saydamlık devletin hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları, bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilgiyi düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunmasıdır. Saydamlık devletin hesap verme sorumluluğunu sağlayan en önemli mekanizmalardan biridir (Atiyas-Sayın, 2000:28).

Yolsuzluk ile saydamlık arasında ters yönlü bir ilişkinin varlığından söz edilebilir. Bu ilişki ampirik olarak da ortaya konulabilmektedir. Saydamlık artırılarak bir ülkedeki yolsuzluk düzeyinin düşürülebilmesi mümkündür (Hameed, 2005:1). Daha şeffaf ticari politikalar uygulayan ülkelerde daha büyük rekabet, yolsuzluğun azalmasına yardımcı olmaktadır. Tersine şeffaflığın azalması sonucu yasadışı hareket eden bürokratlar, rüşvetin açığa çıkarılmasında ticari engeller oluşturabilmektedir (Wei, 2000:1).

Saydamlığı kamu kaynaklarının kullanımı boyutuyla ele aldığımızda, mali saydamlık ve performans saydamlığı olmak üzere iki kriter karşımıza çıkmaktadır (Atiyas-Sayın, 2000:28).

2.1.2.1.1. Mali Saydamlık

Mali saydamlık hükümetin almış olduğu kararların, karar verme süreçlerinin, mali amaçların ve kamusal hesapların açık, gerçekçi bir şekilde kamuoyuna duyurulmasıdır (Gökbunar-Cansız, 2003: 253). Mali saydamlık kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin olmasıdır. Kaynakların nasıl kullanıldığının bilinmesi, politikacıları ve bürokratları kamu yararına daha uygun davranmaya teşvik edecektir. Bu da kamu kaynak dağılımında etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını özendirir, toplumun devlet üzerinde denetimi artacağından, kamu yönetimine duyulan güven de artacaktır.

Mali saydamlığın temelinde etkin bir raporlama vardır. IMF, Dünya Bankası, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Organizasyonu (INTOSAI) raporlama konusunda devlet deneyimlerinden yararlanarak, ilke, standart ve yöntemler

geliştirmişlerdir. Etkin bir mali raporlama, devletin mali politikalarının niyet ve gerekçelerini, politika hedeflerini açık bir biçimde ortaya koyar, uygulamayı yakından takip eder ve uygulama sonuçlarını aktarır. Bu sonuçların başta konan hedeflerle ne kadar uyumlu olduğunu ve bu hedeflerden ne kadar saptığını belirler. Son olarak bu raporlama bağımsız bir dış denetim kuruluşu tarafından denetlenir (Atiyas-Sayın, 2000:28-30).

2.1.2.1.2. Performans Saydamlığı

Performans saydamlığı, nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin (yani hizmetin mümkün olan en az maliyetle sunulup sunulmadığının veya amaçlanan toplumsal hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının) değerlendirilmesine yarayan veya bu değerlendirmeyi kolaylaştıran bilgilerin sunulmasıdır.

Performans saydamlığı deyiminde performanstan anlaşılan, kamu hizmetlerinin miktar, kalite, maliyet boyutlarının tanımlanması ve bu boyutlardaki değişkenlerin birbiri ile ilişkilendirilmesidir. Bu değişkenler arasında hizmetlerin etkinliği, yani hizmetin hizmetten yararlananların ihtiyaçlarına cevap verip vermediği ve hizmet arzının verimliliği, yani hizmetin maliyeti sayılabilir. Hizmetlerinin etkinliği ve verimliliği konusunda bilgi üretemeyen bir kuruluşun iyi yönetilmesi güçleşmektedir (Atiyas-Sayın, 2000:32).

2.1.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, 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 olmasıdır.

Hesap verme sorumluluğunun üç ana boyutu bulunmaktadır:

- **Siyasal Hesap Verme Sorumluluğu:** Yürütmenin Parlamento'ya karşı sorumluluğu,
- **Yönetmelik Hesap Verme Sorumluluğu:** Kamu yöneticilerinin bağlı ya da ilişkili olduğu bakanlarına karşı sorumluluğu,
- **Vatandaşlara Yönelik Hesap Verme Sorumluluğu:** Hem parlamentonun hem de bütünüyle devletin vatandaşına karşı sorumluluğu (Polat, 2003:71).

Etkin bir hesap verme sorumluluğunun beş temel prensibi bulunmaktadır:

- Ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması,
- İşin yapılması ve gelişmenin izlenmesi,
- Sonuçların raporlanması,
- Sonuçların bir değerlendirmeye tabi tutulması ve geri bildirim

sağlanması.

Yukarıda ifade edilen prensiplerin her biri ne kadar uygun şekilde yerine getirilirse, uygulamada da hesap verme sorumluluğunun etkinliği, o denli yüksek olur (Özcan, 2006:15).

2.1.3. Vergi İdaresi İçindeki Reformlar

Personel rejiminde, gelir idaresinde reformlar, performans standartları belirleme ve gözlem birimleri oluşturma bu yolda atılacak adımlardır.

2.1.3.1. Personel Rejimi Reformları

Memurların tekelci güçlerinin azaltılması ve ücretlerinin iyileştirilmesi, işe alma ve terfilerde liyakat ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir.

2.1.3.1.1. Tekelci Gücü Azaltmak

Yolsuzlukla mücadelede ilk adım, vergi yetkililerinin tekelci gücünün önüne geçilmesidir. Vergi yönetiminin faaliyetlerinin, vergi tahakkuk ve toplama birimlerinin farklı birimler tarafından yapılması (özellikle de denetimin) gerekmektedir. İşlemlerin farklı birimlerde olması, vergi memuru ile mükellef arasındaki teması azaltmakta ve yolsuzluk fırsatlarını ortadan kaldırmaktadır.

Vergi yetkililerinin tekelci gücünü kırmak için idare, diğer ülkelerle rekabete açık olmalıdır. Yolsuzluk gizli olduğu müddetçe mücadele güçtür, fakat rekabet rüşvet düzeyinde önemli miktarda azalma sağlayacaktır. Hükümet hizmetlerinin sağlanmasındaki rekabete, daha yoğun gözlem ve denetim eşlik etmelidir (Purohit, 2007:293).

2.1.3.1.2. Memurların Ücret Sisteminin Rekabetçi Olması

Literatür, vergi memurlarının motivasyonu amacıyla, çalışma performanslarına göre gelirlerinin iyileştirilmesini içeren teşvik programlarının önemini vurgulamaktadır. Özellikle de vergi mükelleflerinin uyumunun tam olduğu hallerde, yolsuzluğu ortadan kaldırmak için bu teşvik programları önem taşımaktadır (Mookherjee, 1997:16).

Negatif teşviklerin, pozitif teşviklerle (maaş tabanlı performans teşvikleri) tamamlanması gerekmektedir. Bu, mali otoritelerin yolsuzluğa karşı hassasiyetlerini önemli ölçüde değiştirebilecektir (Devas vd., 2001:211). Memur maaşları yolsuzluğa karşı koyabilmek için yüksek olmalıdır. Maaşların düşük olduğu yerlerde yolsuzluk daha cazip olmaktadır (Purohit, 2007:293).

2.1.3.1.3. Liyakat Sistemi

Kamu sektörüne personel alımlarının ve terfilerin liyakat usulüne (meritokrasi) göre yapılması, siyasi patronaja engel olacak, böylece yolsuzlukları azaltacaktır (UNDP, 1997:69). Memurları işe alma düzenli ve sınav sistemiyle gerçekleştirmelidir. Ayrıca, vergi yetkililerine görev

sorumluluğunu anlatan eğitimler verilmelidir (Purohit, 2007:293).

Yapılan ampirik çalışmalarda işe alma ve terfilerde başarı kriteri ne kadar az gözetiliyorsa, yolsuzluğun da o kadar yüksek olduğu görülmektedir. İnsanların politik kaygılar güdülmeksizin işe alınması, eş - dost kayırmanın ve kadrolaşmanın olmaması, meslekte yükselmede ve işe almada açık kuralların varlığı bürokrasinin kalitesine katkıda bulunmaktadır (Rauch-Evans, 2000:68).

Türk bürokrasisinin en önemli sorunlarından birisi kişiselilik olgusudur. Bu durum Osmanlı'dan bu yana devam etmektedir. Örneğin, memuriyete atamalarda liyakat ilkesine uyulmuş olduğu söylenemez. Yönetimde kişiseliliğin bir yansıması olarak, uzun süre bürokratik örgütlenmede bir örneklik sağlanamamıştır. Atama ve terfiler, kişiye özgü değişik işlemler olarak ortaya çıkmaktadır (Fedayi, 2007:49-50).

2.1.3.1.4. Mal Beyanı

Mal beyanı kanunlarının çıkarılması kamu sektöründeki yolsuzlukları azaltabilecektir. Böylelikle hesap verilebilirlik artacak, kamu görevlilerinin parasal durumları şeffaflaşacaktır (Dinino vd., 1999:9).

Türkiye'de sınırlı olarak uygulanan mal beyanı, amacına hizmet etmekten uzaktır. Politikacıların, yüksek yöneticilerin servetlerinin açıklanması ve yayınlanması gerekmektedir. 3638 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Kanunu'nun, yolsuzlukla mücadelede yeterli olabilmesi için şu düzenlemelerin yapılması gerekmektedir:

- Ülkemiz şartlarına uygun olarak yolsuzluk türleri ve eylemleri belirlenerek yolsuzluk suçları kategorize edilmeli, birçok ülkede olduğu gibi kayırmacılık, rant kollama, hediye ve ikram kabul etme eylemleri yolsuzluk suçları olarak tanımlanmalıdır.
- 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun, 4422 sayılı Çıkar Amaçlı Suç Örgütleriyle Mücadele Kanunu ve 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunları yeniden gözden geçirilerek, yasada bir araya toplanmalıdır.
- Yolsuzlukla Mücadele Kurulu oluşturulmalı, görev, yetki ve sorumlulukları ile işbölümü bu yasa ile belirlenmelidir. Yolsuzluk suçları ile elde edilen mal ve gelirlere el konması esas alınmalıdır.
- Yolsuzluklar kapsamına, özel sektöre yönelik olmak üzere sebepsiz zenginleşmeler, yanlış muhasebe kayıtları gibi suçlar da dahil edilmelidir. Ayrıca yolsuzluklarla mücadeleye, toplum katkısının sağlanması amacıyla muhbirlere ikramiye verilmesi öngörülmelidir (İğdeler, 2004: 77).

Mal Bildirim Teşkilatı kurulmalı, teşkilat, gerekli teknoloji ile donatılmalı ve tüm illerdeki büroları birbirine bilgisayar ağıyla bağlanarak, mal ve servet bildirimlerinin merkezden kontrol edilebilmesine ve internetten de izlenebilmesine olanak tanınmalıdır (Bilgin, 2003:43).

2.1.3.1.5. Dokunulmazlıklar

Memurları normal vatandaşların dışında tutan ve olağan yargılanma karşısında onları bir zırh gibi koruyan dokunulmazlıkların ve ayrıcalıkların kaldırılması gerekmektedir. Memur yargılamasında yönetsel güvence sistemi, hukuk devletinin ilkeleriyle taban tabana çatışmaktadır (Fedayi, 2007: 53).

2.1.3.2. Bağımsız Gelir İdaresinin Kurulması

Bağımsız gelir idaresi ile bir yandan Maliye Bakanlığı'nın siyasi nüfuzunun sınırlandırılması amaçlanırken, öte yandan vergi makamlarının vergi düzenlemelerinde özgür kalması amaçlanmaktadır. Bu durum daha anlaşılır vergi yönetimi reformları yaratabilecektir (Fjeldstad, 2003).

Türkiye'de Gelir idaresi, 16.05.2005 tarihinde 5345 sayılı kanunla Maliye Bakanlığına bağlı "Gelir İdaresi Başkanlığı" şeklinde örgütlenmiştir. Başkanlığın taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı idaresi, başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkilere haiz vergi dairesi müdürlükleri şeklinde örgütlenmiştir².

2.1.3.2.1. Mükellef Odaklı Yönetim

Gelir İdaresi, mükellef odaklı yönetimle, vatandaş memnuniyetini esas alan Toplam Kalite Yönetimini (TKY) uygulamalıdır. Çünkü, kaliteli kamu hizmeti vatandaşın beklentilerine cevap verebilecek hizmettir. Kamu Yönetiminde TKY uygulamasını, sadece piyasa mekanizmasının kamu sektörüne uyarlanması biçiminde değerlendirmemek gerekir. TKY, kamusal mal ve hizmetlerin kalitesini arttıran bir üretim teknolojisi veya vatandaşların kamu hizmetinden duyduğu memnuniyeti arttıran bir yönetim biçimi olarak görülmelidir (Bilgin, 2003:40).

Gelişmiş ülkelerde kamu hizmetlerinin kalitesini yükseltmek için mükellef odaklı bir anlayışa geçilmesine paralel olarak Gelir İdaresi Başkanlığı yeniden yapılanma kararı almıştır. Bu süreçte mükellef odaklı bir yapıya kavuşan Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı "verginin bir vatandaşlık görevi olduğunun benimsenmesi ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinin kolaylaştırılması" yönünde çalışmalar yapmaktadır.

Gelir İdaresi'nin yeni teknolojilerden faydalanması önemli olmakla birlikte, çeşitli iletişim vasıtaları ile her eğitim seviyesinde ve her gelir düzeyindeki mükellefe ulaşmaları büyük önem taşımaktadır. Dolayısı ile mükellefler birbirinden farklılaştıkça, bilgilendirilme şekilleri de farklılaşmalıdır. Ancak, genel bir değerlendirme yapıldığında, Türkiye'nin ekonomik durumundan hareketle, mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun internet sitesine erişimi olamayacağı görülmektedir. Ülkemizde gittikçe yaygınlaşan cep telefonu kullanımı ise bilgilerin bu yolla mükelleflerin çok büyük bir kısmına ulaştırılması için etkili bir yol olarak görülmektedir.

² 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

Türkiye’de oldukça etkili olan bir diğer iletişim kanalı ise televizyonlardır. Televizyonlarda özellikle mükelleflerin beğenisini kazanmış insanların yer alacağı reklam kampanyaları düzenlenmesi, bu kampanyalarda slogan niteliği taşıyan sözler kullanılarak, insanların vergi ile olan iletişiminin sıcak tutulması önem taşımaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından vergi ile ilgili konularda bastırılacak broşürlerin, vatandaşların yoğunlukla bulunduğu bölgelere (otobüs durakları, alışveriş merkezleri vb.) dağıtılması vergi ile mükellef arasında kurulacak iletişim açısından önemlidir (Tuay-Gönenç, 2007:32).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın şeffaf davranması oldukça önemlidir. Mükellefler, ödedikleri verginin toplumun ihtiyaç duyulan alanlarına harcağına inanırlarsa, vergilerini eksiksiz ve zamanında ödeyeceklerdir. Dolayısı ile, vergisini ödeyen mükellef dolaylı yollarla ve uzun vadelerde faydasını göreceği vergi ödemeleri ile ilgili, kısa zamanda üstelik bireysel olarak bilgilendirilmesi sonucu sisteme güven duyacaktır.

Vergi borcunu erken ödeyen mükellefleri ödüllendirmek de etkin bir yol olabilir. Vergi borcunu yasalarda verilen sürenin başlangıcında ödeyenlere, süreyi geçtikten sonraki ödemeler için öngörülen faiz veya ceza oranında vergi indiriminde bulunulabilir. Ancak bu vergi affı demek değildir. Vergi aflarına karşı olumsuz bir tutumun baskın olduğu görülmektedir. Bu vergisini düzenli ödeyen vatandaşın, haksızlığa uğradığını hissetmesinden ileri gelmektedir. Dolayısıyla, vergi kaçırana adeta bir ödüllendirme haline gelen vergi afları yerine, mükelleflerin vergi borçlarını ödemelerini kolaylaştıracak çeşitli sistemler geliştirilmelidir (Tuay-Gönenç, 2007:146).

2.1.3.2.2. Yönetimi Yerelleştirmek

Yerelleşme, kamu yönetiminde merkeziyetçi ve vesayetçi devlet anlayışının terk edilmesidir. Yerelleşme, merkezi idarenin performansını, yerel idarelerin şeffaflığını arttırdığı ölçüde yolsuzluğu azaltmada önemli bir rol oynayacaktır (World Bank, 1997:43). Fisman ve Gatti (2000), Gurgur ve Shah (2005) yolsuzluk ve yerelleşme arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında yerleşmenin yolsuzluğu azalttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Gelir idaresi bugünkü yapısıyla yolsuzlukla mücadele edebilecek yetkilerle donatılmış değildir. Gelir idaresinin taşra teşkilatı bugün itibariyle il yönetimi içinde yer almaktadır. Bu durum bir yandan taşra teşkilatının mevcut yetkilerini kullanmasında sorunlar doğurmakta diğer yandan idari hiyerarşideki basamak sayısını çoğaltmak suretiyle bürokrasiyi arttırmakta, vergi idaresinin çabuk hareket edebilme kabiliyetini azaltmaktadır.

Vergi idaresi taşra teşkilatı sahip olduğu idari (politika tespiti, kaynakların tahsisi, harcama yetkisi gibi) yetkiler bakımından çok yetersizdir. Yolsuzlukla mücadele edilmek isteniyorsa merkezi idare yanında, taşradaki gelir idaresi de daha geniş yetkilerle donatılmalıdır. Bugünkü haliyle gelir idaresi gerek yetkililer gerekse kaynakların tahsisinde merkezi ön planda tutan bir yaklaşım içindedir.

2.1.3.3. Performans Standartlarının Belirlenmesi

Standart hale getirilmiş prosedürlerin yaratılması ve prosedürlerin basitleştirilmesi, bilgisayar kullanımını performansı arttırıcı önlemlerdir. Performans standartları politikacılara, yöneticilere ve halka yönetimin nasıl ne kadar iyi iş yaptığını değerlendirme fırsatı vermektedir. Performans standartları sadece gelir hedeflerini değil aynı zamanda hizmet standartlarını da içermelidir. Hizmet standartları, bir yönetimin beklenen standartları karşılamayan (belki de yolsuzluktan dolayı) işlemleri, ofisleri ya da memurları tespit etmeleri için denetleme (kontrol) mekanizmaları getirmelerini sağlamaktadır (Crotty, 1997: http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/jcrotty.html).

Vergi dairesine düşen ortalama mükellef sayısının fazlalığı, personel yetersizliği, mükelleflere sunulan hizmetin kalitesini düşürmektedir. Bunun yanı sıra, mükelleflerin büyük bir çoğunluğu vergi dairelerinde hizmet vermekte olan personelin davranışlarından memnun olmadıklarını dile getirmektedirler. Vergi dairelerinde, beklediği ilgiyi bulamayan, iletişim kuramayan ve yeterli bilgi alamayan mükellef, sadece vergi dairesinden soğumakla kalmayıp, bu tutumunu vergi ile ilgili diğer alanlara da yansıtmaktadır. Dolayısı ile, vergi dairelerinde çalışmakta olan personelin kişilerarası ilişkiler ve iletişim konusunda eğitim alması sağlanmalı ve bunu takiben vergi dairelerinde hitap ve hizmet birliği (standartlaşma) oluşturulmalıdır (Mookherjee, 1997:16).

Vergi mükellefleriyle vergi makamları arasındaki kişisel etkileşim, vergi kaybının kapsamını gösteren önemli bir faktördür. Bu nedenle bu etkileşimi minimize etmek için, mümkün olduğunca çok prosedürün otomatik hale getirilmesi gerekmektedir (Edling, 2007:22).

2.1.3.3.1. Bilgi Teknolojisinin Kullanımı

Dünyadaki birçok ülke, idari yolsuzlukla mücadelede bilgi teknolojilerini kullanmaktadır. Bu teknolojiler, yerel yetkililerin takdir gücünü ve işlem maliyetlerini azaltıp, şeffaflıkta önemli artışlar sağlamaktadır. Vergi memurlarıyla mükellefler arasındaki etkileşimi azaltarak yolsuzluk fırsatlarını ortadan kaldırmaktadır.

Vergi sisteminin teknolojiye tamamen entegre olması gerekmektedir. Kişilerin bilgileri vergi idaresine kurum kayıtları sırasında toplanmalı, daha sonra yaptıkları her işlem (vergi ödeme vs) kaydedilmelidir. Bu bilgiler, gerektiğinde denetim amaçlı kullanılabilmek için anabilgisayarda bir veri ambarında tutulmalıdır. Soruşturma sonuçları da kaydedilmelidir ve özellikle bu bilgiler diğer kuruluşlarla paylaşılmalıdır. Bu sistem, bilginin kötü amaçlı kullanımını engelleme amaçlı çok sıkı güvenlik ve gizlilik tedbirleriyle korunmalıdır. Mükellef tüm vergi kuralları, oranları ve yöntemleri ile ilgili bilgilere internette ulaşabilmelidir. Bu konudaki bilgi eksikliği mükellefi haklarından habersiz kılacağından, işlemler vergi memurunun takdirine bağlı olarak yürüyecektir (Purohit, 2007:295-297).

Vergi yönetiminin modernizasyonu, daha etkin bir sistem

sağlayacak ve vergi gelirlerini yükseltecektir. Karşılıklı görüşme yerine yazılı ve telefonla iletişim norm kabul edilmelidir. Yolsuzluk riskinin yüksek olduğu alanlarda kontrol sistemleri iyileştirilmelidir (Imam-Jacobs, 2007:24).

Bireyin, işletmelerin, endüstrilerin daha doğrusu tüm toplumsal unsurların, elektronik ortamdan yararlanarak daha yaygın şekilde bilgiyi kullanabilir ve bilgiden bilgi üretebilir hale gelmeleri, toplumun yenilenme kapasitesini de artıracaktır. Böyle bir imkan ise; toplumun olası yolsuzluklardan korunabilmesini sağlayabilecektir (Gürseller vd., 2002:15).

2.1.3.3.2. İç Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi

Vergi denetleme stratejisinin tatbik edilmesi, vergi kaçırmayı gizleyen vergi müfettişlerinin cezalandırılması için iç kontrol biriminin raporları doğrudan vergi idaresi müdürüne rapor edilmelidir. İdare aynı zamanda yolsuzlukla mücadelede sorumlu bir büroya sahip olmalıdır. Vergi müfettişleri özel bir teftiş sistemine bağlı tutulmalıdır. İç kontrol birimi, teftiş için sistem tarafından seçilen vergi mükelleflerinin gerçekten denetlenip denetlenmediğini de kontrol etmelidir (Edling, 2007:21).

Denetim sistemi yerel idarelerden gelen bilgileri temel alan risk değerlendirmesi esasına dayanmalıdır. Geçmişte yapılan denetim sonuçları ve bölümlerden gelen bilgisayar sonuçları değerlendirilebilmelidir. Bu denetçilerin mükelleflerin hesaplarını özel olarak incelemesi için önemlidir (Purohit, 2007:294). Denetim hırsızlık, usulsüzlük arama odaklı bir yaklaşımdan ziyade yapıcı yol gösterici bir kimlik taşımaktadır (Barun, 2007:12).

2.1.4. Gözlem Birimleri Oluşturma

Yolsuzlukla mücadelede yolsuzlukları araştırarak soruşturacak yeni kurumlar kurulmalıdır. Bunlar ombudsman bürosu, yüksek denetim kurumları, yolsuzlukları araştırma - soruşturma komisyonudur.

2.1.4.1. Ombudsman Bürosu

Yolsuzlukla mücadele alanında, idareye ve kamu görevlilerine ilişkin yolsuzluk ve rüşvet şikayetlerini araştırarak ombudsman kurumu önemli bir araçtır. Ombudsman kelime olarak kamu denetçisi, parlamento komiseri, kamu hakemi, arabulucu gibi anlamlara gelmektedir. Ombudsman kurumu ilk defa İsveç'te (1809) oluşturulmuştur. İsveç sisteminden etkilenerek ombudsmanı ilk uygulayan ülke Finlandiya olmuştur. Finlandiya'yı 1955'te Danimarka, 1962'de Norveç ve Yeni Zelanda takip etmiştir. Bugün 40'ın üzerinde ülke ulus, bölge, şehir ve belediye bazında ombudsman kurumunu uygulamaktadır. 1980'lerden itibaren özel sektör kuruluşlarında ve üniversitelerde kullanılan bir kurumdur. Avrupa Birliği Maastricht Anlaşması kapsamında, AB bürokrasisi tarafından yanlış uygulamalara karşı vatandaşlarının haklarını koruyacak bir ombudsman kurumunu kanunlaştırmıştır.

Tablo 1: Ombudsmannın Faaliyet Alanı Yapısı

Başlama Yolları	Çalışmalar	Sonuçlandırma Araçları
Şikayetler	Dava Açma	Araştırma
		İhtar
		Talimat
		Hatırlatma
Kendi İnisiyatifi	Denetim	Basın/Medyaya Beyan
		Parlamentoda Konuşma
		Yıllık Rapor ve Bülten

Kaynak: Oğuz BABÜROĞLU - Nevra HATİBOĞLU, Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği, Yayın No: TÜSIAD-1/97-206, İstanbul, Ocak 1997, s. 16.

Tüm ombudsman kurumlarında anayasal bağımsızlık ve çok geniş bir araştırma yapma hakkı olmak üzere iki temel ayırt edici özellik bulunmaktadır. Ombudsmannın öz sorumluluğu, kamu yönetiminde hiçbir vatandaşa yanlış veya adaletsiz davranılmamasını garanti etmektedir. Kurumun işlevsel yeterliliği, idari kapasitesi, uzmanlaşmış kadrosu yargıdan bağımsız olmasına bağlıdır (Babüroğlu, 1997:11-16).

Ombudsmannın varlık nedeni, yolsuzlukla mücadele olmasa da özellikle idari konularla ilgilenerek, yönetim kalitesinin artmasına yardımcı bir kurum olmaktadır. Yürütme yetkisinin olmaması, yolsuzlukla mücadelede dezavantaj gibi görünse de bu gücün olmayışı, ombudsmannın gerçek bir bağımsızlığa ve geniş yetkilere sahip olmasını sağlamaktadır. Bu sayede geniş bir faaliyet ve hareket alanına sahip olmaktadır (Pienaar, 1999).

Türkiye’de ombudsman rolünü kısmen, yönetimin her türlü eylem ve işlemini yargı yoluyla denetleyebilen, anayasal bir bağımsız kuruluş olan Danıştay üstlenmiştir (Ergun, 1978:28). İdare mahkemeleri yönetimin işlemlerini sadece hukukilik açısından denetlemektedir. Yerindelik ve verimlilik açılarından herhangi bir denetim yapılmamaktadır. Teftiş kurulları da rutin mevzuat denetimleri yapmaktadır. Kamu örgütlerinin daha etkin çalışması ve siyasal organlarla ilişkilerinin uyumlu ve sağlıklı olması yolunda getirilen önerilerin başında, ombudsman tipi bir denetleme organının kurulması gelmektedir. Türkiye’de, ombudsmanlık yönünde bazı adımlar atılmışsa da kesin bir yapılaşmadan henüz söz edilememektedir (Fedayi, 2007:52).

2.1.4.2. Yüksek Denetim Kurumları (YDK)

Kamu fonları ve kaynaklarının yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, etkin yönetilip yönetilmediğini, usulüne uygun bir biçimde (yürütme organınca yasamaya) hesap verilip verilmediğini bağımsız olarak denetlemek ve parlamentoya rapor sunmakla görevli olan; temel dayanağını anayasadan alan; mali, idari, siyasal bağımsızlığı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılan kurumlara Yüksek Denetim Kurumları (YDK) adı verilmektedir (Köse, 2000:18).

YDK’lar doğrudan yolsuzlukla mücadele amacına hizmet etmeseler

de devlet gelir ve giderlerinden sorumlu birimler olarak, güvenilir bir iç mali yönetimin sağlanmasında yükledikleri rol sayesinde bir ülkenin kamu mali sisteminin destek noktasındadırlar. YDK'lar yolsuzluğun gelişmesini önleyecek, yasal ve kurumsal faktörlerin güçlendirilmesine, kanunların ve kuralların uygulamasında keyfiyetin ve bürokratik tikanıklara sebep olan idari prosedürlerin azaltılmasına yardımcı olmaktadır (Dye-Stapenhurst, 1998).

Türkiye'de yüksek denetim, diğer ülkelerde örneğine ender rastlanır bir şekilde, bünyesinde iki ayrı kurumu barındıran parçalı bir geleneğe sahiptir. Bunlardan birisi, 1862'de Fransa'daki örneği baz alınarak kurulan Sayıştay, diğeri ise, 1938 yılında ayrı bir denetim modeli gerektirdiği düşüncesi ile kamu iktisadi teşebbüslerini denetlemek üzere Umumi Murakabe Heyeti adı ile kurulan ve KİT'lerle birlikte, sosyal güvenlik kuruluşlarını ve özel kanunlarında denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşları denetlemekle yetkili kılınan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK)'dur. Türkiye'de ayrı denetim alanlarına, yetkilere ve hukuki dayanağa sahip iki farklı yüksek denetim kurumunun olması, yolsuzlukların önlenmesi gibi yoğun koordinasyon, işbirliği ve kararlılık gerektiren bir konu ile ilgili olarak öteden bu yana büyük bir dezavantajdır (Demirbaş, 2006:86).

2.1.4.3. Yolsuzlukla Mücadelede Bağımsız Bir Komisyon Kurulması

Birçok ülkede bağımsız yolsuzlukla mücadele komisyonları kurulmuştur. Bunların bir kısmı bağımsız yürütme organları, bir kısmı da yönetime danışmalık rolü ile hizmet vermeye yönelik kuruluşlardır. Her düzeydeki kamu görevlileri hakkında yapılan araştırma ve kovuşturmalarda yardımcı olmaktadır (Purohit, 2007:296). Cumhurbaşkanlığı komisyonları, multi - sektörel danışmanlık grupları, etik kodları yazma ve yönetme enstitüleri, yolsuzluk iddialarını araştırma komisyonları vb. bağımsız yolsuzlukla mücadele komisyonlarına örnek gösterilebilir. Örneğin Hindistan'da 1962 yılında kurulan "Yolsuzluğu Önleme Komitesi" başkanının soyadı ile anılan "Santhanam Komitesi" ihalelerde ve çeşitli belge ve izinlerin verilmesinde, vergi alanlarında, güvenlik, eğitim ve sağlık hizmetlerinin yürütülmesinde, gümrüklerde ve yargı kuruluşlarında birçok yolsuzluğu açığa çıkarmıştır (Özsemerci, 2002:93).

Hong Kong'da 1974 yılında kurulan Yolsuzluk Karşıtı Bağımsız Komisyon (ICAC) hem kamu kesiminin hem de özel kesimin yolsuzlukla mücadelesinde koordinasyon işlevini üstlenmiş, soruşturma - araştırma amaçlı olarak polis gücünden insanlar istihdam etmiş, yine sivil toplumdaki, muhasebecilerden, medya uzmanlarından vb. yararlanmıştır. Yolsuzlukla mücadelede kitle iletişimini ve halk eğitimi kampanyalarını yönetmiş; böylece yolsuzlukla mücadelede Hong Kong Modeli olarak literatüre geçen anlayışın önemli mihenk taşı olmuştur. Hong Kong gibi anti yolsuzluk birimlerinin başarılı örneklerine Şili, Avustralya ve Singapur'da da rastlanılmaktadır (Demirbaş, 2006:76).

Bu kuruluşların kendisi yolsuzluğa konu olabileceğinden, gücün ve

yetkinin kötüye kullanımı ihtimali nedeniyle sorumluluk ve hesap verme mekanizmaları iyi düzenlenmelidir. Örneğin Singapur ve Hong Kong'daki kuruluşlar, araştırma ve soruşturmalardaki ağır ve kaba davranışları, insan hakları ihlalleri nedeniyle eleştirilmektedir (Ballı, 2004:70). Bu komisyonların başarısı, siyasi iradenin kararlılığına, komisyona yeterli kaynak ayrılmasına, siyasi müdahalelere maruz kalınmamasına ve sivil toplum desteğine bağlı olacaktır (Pope, 2000:95).

Ülkemizde bu mücadele esas itibarıyla, 4208 sayılı kanunla Maliye Bakanlığı bünyesinde ana hizmet birimi statüsünde ve doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) Başkanlığı'nca yürütülmektedir. Bu anlamda MASAK'ın temel fonksiyonu da suç gelirlerinin aklanması alanındaki gelişmeler ile aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik yöntemler konusunda araştırmalar ve sektörel çalışmalar yapmak, önlemler geliştirmek, veri toplamak, toplanan verileri analiz etmek ve değerlendirmek, araştırma ve incelemeler yapmak veya yaptırmak ve elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmektir (http://www.masak.gov.tr/Kurulumuz/baskan_sunus.htm).

Yolsuzlukla mücadele konusunda bağımsız ve uzmanlaşmış bir kurum kurulmalıdır. Bu kurumun kuruluş kanununda görevleri iyi tanımlanmalı, yolsuzlukla etkili biçimde mücadele için gerekli yetkilerle donatılmalıdır. Hakkında yolsuzluk iddiası bulunan kişiler için makam ve mevkiine bakılmaksızın soruşturma yapma yetkisi verilmelidir. Kurum çalışanlarının maaşları, kurumun çalışanlarınca yolsuzluk yapılmasına meydan verilmeyecek düzeyde olmalıdır. Kurum çalışanlarının aldıkları ihbar ve bilgileri, ihbarda bulunana zarara vermeyecek tarzda korumaları sağlanmalıdır.

Bu örgütün, bir yandan yolsuzlukla mücadele konusunda gerekli operasyonları yaparken diğer yandan halkın bilgilendirilmesi, hatta yolsuzluk konularında eğitim verilmesi görevleri bulunmalıdır (Akalın, 2006:219).

2.1.5. Bağımsız Bir Vergi Temyiz Mahkemesi Kurulması

Türk Vergi Sistemi'nin daha iyi işler hale getirilmesi için vergi idaresinin iyileştirilmeleri çalışmalarlarıyla birlikte vergi yargısı bir an önce kurulmalıdır. Vergi yargısı itiraz komisyonu işlevinden kurtarılmalıdır. Sayıştay gibi bağımsız, özerk yapıya sahip "Vergitay" kurulmalıdır. Vergitay, toplanan vergilerin inceleme ve denetiminden sorumlu olmalıdır. Vergi yargısının süratle karar verebilecek şekilde çalışmasının sağlanabilmesi için vergi inceleme elemanları savcılara benzer, mali müşavir ve muhasebeciler noter - avukat karışımı, bir hukuki yapıya kavuşturulmalıdır. İktisadi ve idari bilimler fakültesi "maliye ve işletme" bölümü lisans mezunlarına vergi avukatlığı unvanı verilmelidir. Vergi kaçakçılığı için özel vergi araştırmacıları ve dedektiflere de yer verilmelidir (Gökbunar, 1997:313).

2.1.6. Yarı Mali İşlemlerin Kaldırılması

Yarı mali işlemler bir vergileme, sübvansiyon ya da doğrudan transfer niteliği taşıyan, geleneksel kamu bütçeleri sistemi içinde bir kamu mali işlemi olarak yer alamayan, ama özünde bu işlemlere benzer biçimde makroekonomik sonuçlar meydana getiren kamu mali işlemlerdir.

Yarı mali işlemlerin makro ekonomik sonuç meydana getirmeleri, kaynakların yeniden dağıtımından kaynaklanmaktadır. Bu tür işlemlerin yol açtığı sorunlar arasında, saydam olmama ilk başta gelmektedir. Bu işlemler, Meclisin kaynak kullanmak için verdiği yetkinin üstünde ve ötesinde bir yetkinin icra organı tarafından uygulamada kullanılabilmesini ifade etmektedir. Yarı mali işlemlerle ilgili bilgiler, bütçe içerisine alınmasa bile bütçe görüşmeleri sırasında çeşitli raporlar halinde meclise ve kamuoyuna sunulması gerekmektedir (Pendük, 2006:1-3).

2.2. Etik Kodlar Oluşturmak

Bireylerin kurum içindeki davranışlarının tabi olduğu resmi ve gayri resmi kurallar ile düzenlemeler bulunmaktadır. Resmi kurallar düzenlilik, süreklilik, denetim ve hesap verebilmeyi sağlamaktadır. Gayri resmi kurallar ise, bir kurumsal kültür geliştirilmesi, gelenekler oluşturulması ve uyumlu ilişkiler geliştirilmesi yoluyla kurumların işleyişine katkıda bulunabilmektedir.

Kurum içinde davranış kurallarının düzenlenmesinin bir yolu, yönetime ilişkin etik davranış kodlarının oluşturulmasıdır. Etik davranış kodları, "iyi" olarak kabul edilen değerlerin alışkanlık, kural, ilke ya da standartlar şeklinde bir araya getirilmesiyle oluşturulan yazılı dizgelerdir. Etik davranış kuralları, kamu faaliyetinin kapsamıyla, mesleki standartları birbirine bağlayarak kamu görevlilerinin etik davranışlarını tanımlar.

Kamu yönetiminde etik konusunda yıllardır yapılan çalışmalar, etik davranış kodları taraftarı olan ve olmayan prototip tartışmalar yaratmıştır. Etik davranış kodlarının zorlayıcı oldukları ve kamu yöneticilerinin hareket alanlarını azaltıp, pratik olanakları kısıtladıkları, etik davranış kodları aleyhine en sık karşılaşılan argümanlardır. Bunun yanında, yaptırımı olmayan kodların zayıf bir mesajdan öteye geçemedikleri ve temennileri bildiren kağıt parçalarından başka bir şey olmadıkları da ileri sürülmektedir. Her şeye rağmen, davranışlara kılavuzluk eden, yazılı olmayan kurallara dayanan ve etik ikilemlerin çözümünün kamu görevlilerinin vicdanına bırakıldığı bir kamu yönetiminden, temel etik değerlere dayanan iyi yönetişimin beklenmesi büyük bir hatadır. Kamu görevlilerinin neyin kabul edilebilir davranış olduğunu ya da neyin olmadığını, yazılı kurallar aracılığıyla bilmeleri gerekmektedir. Üstelik çalışanlardan görev yaptıkları kurumun standartlarını tahmin edip ona göre davranmalarını istemek günümüz kamu yönetimi anlayışına sığmamaktadır (TÜSİAD, 2005:98-101).

Ülkelerin kabul ettikleri temel etik değerler arasında farklılıklar olabilmektedir. Ancak, günümüzde gelişmiş demokratik ülkeler, en önemli

kamu yönetimi temel etik değerlerinden olan hukukilik, bütünlük, tarafsızlık, saydamlık, etkinlik, eşitlik, sorumluluk ve adaleti etik davranış kodlarında ve yasalarda düzenlemiştir (TÜSİAD, 2005:89). OECD, kamu yönetiminde yolsuzlukla mücadelede, yönetim, yönlendirme ve denetim olmak üzere üç temel stratejinin gerekliliğini ileri sürmektedir (Kılavuz, 2003:261).

Tablo 2: Kamu Yönetiminde Etik ve OECD Modeli

8	Bağımsız, özel mali denetim kuruluşlarına yetki ve izin verilmelidir.	DENETİM
7	Kamu denetim kuruluşları arasında görev ve sorumluluklar paylaşılmalıdır.	
6	Sivil toplum kuruluşlarının kamusal alanın denetimi ile ilgilenmeleri gereklidir.	
5	Devlet yönetiminde etik davranış kodları ve standartlar oluşturulmalıdır.	YÖNLENDİRME
4	Kamu görevlilerine eğitim ve danışmanlık hizmeti sunulmalıdır.	
3	Siyasal irade, etik konusunda samimi ve kararlı olduğunu ortaya koymalıdır.	
2	Kamu yönetiminin işleyişine ilişkin kurallar iyileştirilmelidir.	YÖNETİM
1	Siyasal ve yönetsel anlamda kamu yönetimi etiği ile ilgili özel bir organizasyon oluşturulmalıdır.	

Kaynak: Raci KILAVUZ, Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Eylül 2003, s. 261.

Tabloda görüldüğü gibi, birincil olarak tesis edilmesi gereken temel kurumlaşma, siyasal ve yönetsel anlamda kamu yönetimi etiği ile ilgili özel bir organizasyonun oluşturulmasıdır. Bu organizasyon, kamu yönetiminde etik uygulamalar konusunda yönlendirmeler yaparak, eğitim ve danışmanlık hizmetlerinin verilmesi ve etik ilke standartlarının oluşturulması sağlanmalıdır. Siyasi irade etik konusunda samimiyetini ve duyarlılığını açıkça ortaya koymalıdır. Son olarak da yönetsel etikle ilgili etkin denetim mekanizmaları oluşturularak, kamu denetim kuruluşları arasında görev ve sorumluluklar paylaşılmalı ve bu anlamda bağımsız, özel mali denetim kuruluşlarına yetki ve izin verilmelidir. Yine sivil toplum kuruluşlarının kamusal alanın denetimi ile aktif şekilde ilgilenmeleri yönünde düzenlemeler yapılmalıdır (Kılavuz, 2003:261).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 67. maddesinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na belirleneceği ifade edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2004:454). 5018 sayılı yasaya dayanarak hazırlanan, "Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları" bu konuda bir ilktir. Bunu Maliye Teftiş Kurulu Etik İlkeleri ve Serbest Muhasebeciler, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik izlemiştir. Ayrıca Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na dayanarak çıkarılan 730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı BDDK üyeleri ile personelinin uyacakları mesleki ilkeleri düzenlemektedir. Etik ilke ve

kuralların belirlenmesi önemli olmakla birlikte, asıl önemlisi etik dışı davranışların hiç oluşmamasıdır (Koçberber, 2009:291-298).

2.3. Mükellefin Tutum ve Davranışlarına Yönelik Değişiklikler

Yolsuzlukla mücadelede vergi mükellefleri için hizmet standartlarının net tanımı ve yayınlanması, vergi mükelleflerinin araştırılması ve vergi mükellefleri için bilgi ve eğitim kampanyalarının yanı sıra yolsuzluk karşıtı ölçümler üzerine yapılan çalışmaların sonuçlarının yayınlanması, vergi mükelleflerinin örgütlenme ve dernek kurmalarının desteklenmesi önem taşımaktadır (Edling, 2007:22-23).

Yolsuzlukla mücadelede vergi mükelleflerinin, vergiye gönüllü uyumu önemli bir faktördür. İyi hazırlanmış bir vergi sisteminin var olduğu, bilginin paylaşıldığı ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için cezalar yolu ile denetimin sağlandığı bir ortamda mükelleflerin vergiye uyumları artacaktır (Slemrod, 2002:8).

Vergi kaçırma ile siyasal katılım hakları arasında negatif bir ilişki vardır. Bu temelde vergi otoritesinin mükelleflere nasıl davrandığı konusuna odaklanır. Buna göre siyasal katılım hakları ne kadar güçlü ise vergi ahlakı da o kadar güçlü olacaktır. Dolayısıyla mükellefler vergi ile ilgili çıkarılan yasalar üzerinde ne kadar söz sahibi olurlarsa, vergiye uyumları da o kadar artmaktadır (Feld-Frey, 2002:13).

2.3.1. Hükümetin Güvenilirliği

Vergi sistemini bir psikolojik sözleşme olarak düşünmek mümkündür. Bu ilişkinin sağlamlığı, karşılıklı güven üzerine kurulu olmasına bağlıdır. Vergi sisteminin bir parçası olan hükümetlerin verdikleri sözleri tutmaları bu psikolojik sözleşmenin bozulmaması açısından oldukça önemlidir. Hukuk devleti, sadece kurallar koyan siyasal otorite değil, kendi koyduğu kurallara öncelikle uyan devlettir. Hukuk devleti düşüncesinin temelini, hukuk kurallarının herkesi ve her kurumu bağladığına, hem yönetilenlerin hem de yönetenlerin inanmaları oluşturur. Halkın kendi temsilcilerini demokratik yollarla seçebildiği ve denetleyebildiği rejimlerde vergi uyumun yüksek olacağı göz önünde bulundurulmalıdır.

Hükümetin güvenilirliği, vergilerin kullanımında politika dışı keyfi uygulamalar olmasıyla ilgili vatandaşların algılamasına bağlıdır. Bu bakış açısından, keyfi uygulamaların olmadığına inanan vatandaş hükümete güvencildir. Hükümetin güvenilirliği, toplumsal normlar oluşturulmasına katkıda bulunabilir. Bu normlar gayri resmi ağlar kurmak, sivil derneklerin toplumdaki etkilerini arttırmak için önemlidir. Ayrıca siyasi rejim toplum ilişkileri, hukukun üstünlüğü, mahkeme sistemi ve vergi sisteminin güçlendirilmesi için çok önemlidir (Fjeldstad-Tungodden, 2001:9).

Kamu maliyesi açısından güven tesisi iyi bir vergi sistemi oluşturulmasıyla yakından ilgilidir. Karmaşık, çok sık değişen, adaletsiz, tarafsız olmayan, belirli kesimlere ayrıcalıklar sağlayan bir vergi sistemi güveni ortadan kaldırır. Kamu maliyesinde güven tesis edilebilmesi için optimal vergileme ilkelerinin anayasal ve yasal güvence altına alınması çok

önemlidir. Optimal vergi sistemini oluşturabilmek için başlıca şu ilkelerin öncelikle anayasal düzeyde dikkate alınması gerekir: adalet/ eşitlik, genellik, istikrar, tarafsızlık, etkinlik ve basitlik. Günümüzde, maliyeciler bu konuda başlıca iki radikal reform önermektedirler:

- Vergi konularının anayasada açık olarak belirlenmesi,
- Vergilerin “düz oranlı” olarak anayasada belirlenmesi.

Vergi sistemine güven tesis edebilmek için anayasal düzeyde vergi sisteminin dizayn edilmesinin büyük önem taşıdığı savunulmaktadır (Aktan-Çoban, 2007:10).

2.3.2. Vergilemede Adaletin Sağlanması

Etkin bir vergi sistemi normatif ilkeler niteliğinde uygulanması gereken bazı vergileme prensiplerine dayandırılmalıdır. Vergileme ilkeleri normatif nitelik taşıdığından her çağa ve her ülkeye göre değişebilmektedir (Muter vd, 2003:157). Günümüzde hala önemini koruyan ve uygulanan vergileme ilkeleri mali, ekonomik, sosyal ve idari vergileme ilkeleridir. Vergileme ilkelerine uygun olarak hazırlanmayan vergi düzenlemeleri mükelleflerin tepkisiyle karşılaşabilmekte, istenmeyen mali, iktisadi ve sosyal etkilere neden olabilmektedir (Gökbunar, 1998:199).

Vergilerin, muhatapları tarafından adil olarak algılanması onların vergiye ve onun ödenmesine karşı olan tavırlarında da önemli bir faktördür. Nitekim, yapılan araştırmalar, vergi nedeniyle oluşan yükün adaletli olarak dağıtıldığına inanılan ülkelerde, vergiye karşı oluşan tepkilerin azaldığını göstermektedir (Çiçek, 2006:51).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi, iki temel vergileme ilkesinin hayata geçirilebilmesine bağlıdır. Bunlar, genellik ve eşitlik ilkeleridir. Bilindiği gibi, genellik ilkesi ülkede bulunan herkesin vergi ödemesini, eşitlik ilkesi ise, eşit durumda olanlara eşit işlem yapılmasını ifade eder. Eşit işlem yapılmasının daha açık ifadesi aynı gelire sahip kişilerin aynı miktarda vergi yüklenmesidir. Günümüzde, eşitlik ilkesinin somut ifadesi, herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi şeklindedir (Korkusuz, 2000:61).

2.3.3. Vergi Bilincini Yerleştirme

Vergi bilinci, sadece vergiyi ödeme bilinci olarak algılanmamalı, aynı zamanda ödenen vergilerin harcandığı yerlerin de kontrolünü ifade eden bir kavram olarak değerlendirilmelidir (Şener, 1997:9). Çünkü mükellefin ödediği vergiye bakış açısı, ödediği verginin ne amaçla kullanıldığına ilişkin düşünceleriyle de yakından ilgilidir. Eğer mükellef, ödediği verginin kendisine hizmet olarak dönmeyeceğine, kamu otoritelerince savurganca kullanılacağına veya bazı kesimlere transfer edileceğine inanıyorsa, vergi idaresi karşısında uyumlu ve işbirlikçi bir tutum sergilemeyecektir. Mükelleflerin öğrenim düzeyleri yükseldikçe, kamu harcamalarını izleme ve değerlendirme duyarlılığı da artmaktadır (Muter, 1993:36). Verginin amacı bilindiğinde ve bu amaç toplum tarafından benimsendiğinde vergiye karşı direnç azalmaktadır (Gökbunar, 1995:80).

Verginin aslında kamu hizmetinin bir karşılığı olduğu, vergiler ödenmediği takdirde kamu harcamalarının enflasyonist etkiler doğuran borçlanma ile karşılanacağı ve bedelin er geç yine kendilerince ödeneceğinin mükelleflere iyi anlatılması büyük önem taşımaktadır (Işık-Acar, 2003:122).

Bu noktada, küçük yaştan başlanarak verilecek olan vergi eğitiminin öneminden bahsetmek gerekmektedir. Özellikle ilkokuldan başlayarak kitaplara girecek olan vergi eğitimi ve vergi haftası gibi vergilendirmenin önemi üzerinde duracak olan etkinlikler, verginin önemini anlayarak büyüyen nesiller oluşmasına yardımcı olacaktır. Ayrıca, kitle iletişim araçlarından yararlanılarak, yaygın eğitim metoduyla, vatandaşlık ahlakı, bilinci, hak ve görevleri konusunda bütün vatandaşlar eğitilmelidir (Tuay-Gönenç, 2007:144).

2.4. Yolsuzluğa Karşı Sosyal Yapılanma

Sosyal reformları sivil toplum ve medya olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

2.4.1. Sivil Toplum

Yolsuzlukla mücadelede sivil toplumun desteği alınmadan başarı elde edilmesi mümkün değildir. Yolsuzluk konusunda halkın bilinçlendirilmesi ve sivil toplum kuruluşlarının güçlendirilmesi mücadelenin önemli bir parçasıdır. Sivil toplum kuruluşlarının faaliyetlerde bulunması, sivil özgürlüklerin varlığına bağlıdır. Sivil özgürlüklerin olduğu demokratik ülkelerde yolsuzluk daha az görülmektedir (Thomas vd., 2000:163).

Sivil toplum kuruluşlarının ülkenin demokratik ve toplumsal yaşamına olumlu katkılar sağlayabilmeleri için kendi yapılarının, yönetim biçimlerinin her türlü yozlaşmadan arınmış, saydam ve güvenilir olması, çıkar amaçlı değil özveriye dayalı bir anlayışla gerçekleştirilmesi gerekir. Son zamanlarda ülkemizin gündemine girmeye başlayan TESEV, Yolsuzlukla Mücadele Derneği, Vatandaşın Vergisini Koruma Derneği gibi kuruluşlar, yaptıkları araştırmalar ile düzenledikleri konferans ve seminer benzeri faaliyetleri ile yolsuzlukla mücadeleye katkıda bulunmaya başlamışlardır (Özsemerci, 2003:87).

2.4.2. Medya

Yolsuzlukla mücadelede medyanın iki önemli rolü bulunmaktadır. Birincisi, yolsuzluklar konusunda halkı haberdar etmek ve kamuoyu oluşturmak, ikincisi, yolsuzluk olaylarını profesyonelce ve etik kuralları içinde araştırmak ve yayınlamaktır (Stapenhurst, 2000: <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/wbi37158.pdf>).

Güçlü ve özgür bir basın yolsuzluk olaylarının karanlığını aydınlığa kavuşturmada en etkili araçlardandır. Basının yolsuzlukları ortaya çıkarması, kamuoyunun dikkatini çekecek ve yönetimler bu olayların üzerine gitmek zorunda kalacaklardır. Basın görevini yerine getirirken iktidarlara yardım etmiş ve dolaylı olarak kamuoyu denetimini

ortaya çıkarmış olacaktır. Yasama, yürütme ve yargı işlevleri devletlerin üç temel işlevidir. Bunların yanında demokratik ve özgür bir basın adeta dördüncü bir güç ve işlev niteliğindedir. Medya siyasetten ve siyasetçilerden uzak olmalı, siyasetin güdümünden çıkmalıdır (Şener, 2001:42).

SONUÇ

Vergi idaresinde yolsuzlukla mücadele, her şeyden önce vergi kaçakçılığı ile mücadele anlamına gelmektedir. Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap vermiyorsa, sade, kolay, anlaşılabilir bir yapıda değilse, sürekli değişime ihtiyaç gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artacak, bu durumda yolsuzluk için yeni fırsatlar ortaya çıkacaktır.

Mali yolsuzluğu önlemek için uygun olan tedbirler kamu yönetiminde yolsuzluğu önlemek için uygun olduğu düşünülen tüm tedbirlerdir: daha fazla şeffaflık, takdir yetkisinin sınırlandırılması, standart hale getirilmiş uygulamalar ve kişisel etkileşimi en aza indirgeyen prosedürler, personel rotasyonu (yolsuzluk vakalarını önlemek ve teşhir etmek için), sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi, etkin bir iç ve dış denetim mekanizması, daha güçlü yaptırımlar, ödüller ve adil ücret, mücadeleye toplumun mümkün olduğunca çok üyesi tarafından katılım, kapsamlı reformların yürütülmesi vb.

Bilgi teknolojilerinin kullanımı vergi memurlarıyla mükellefler arasındaki etkileşimi azaltarak yolsuzluk fırsatlarını ortadan kaldırmaktadır. Bilgi teknolojilerinin kullanımı ve otomasyon, yüz yüze yapılan işlemlerde yaşanan aksaklıkları ve gecikmeleri ortadan kaldıracak, bu sayede kamuoyu ile bilgi paylaşımı gerçekleştirilerek, halkın güveni kazanılabilecektir. Bu daha fazla hesap verilebilirliği sağlayacağından, yetkililerde yolsuzluğa maruz kalma konusunda bir korku oluşturulabilecektir.

Vergi memurlarının profesyonel eğitimi sistemli bir şekilde etik unsurları kapsamalıdır. Aynı zamanda çalışanlara sunulan teşvikler, zamanla yolsuzluğun azalmasına katkıda bulunabilir. Bu değişik yolsuzluk türlerine göre düzenlenmiş etkin bir yaptırım sistemiyle birlikte uygulanmalıdır. Yaptırım sistemi yolsuzluk girişiminde bulunanları da kapsamalıdır. Vergi makamlarının yapmış oldukları yolsuzlukları ortaya çıkarabilecek bağımsız araştırmalar desteklenmelidir.

Türkiye’de yerindelik ve verimlilik denetimlerinin gerçekleştirilebilmesi için, ombudsman tipi bir denetim organının oluşturulması olumlu sonuçlar verebilecektir. Ombudsmanın amacı yolsuzlukla mücadele olmasa da, yönetişimin kalitesini arttıracığından, dolaylı olarak yolsuzlukla mücadele birimleri arasında yerini alacaktır.

Vergi sistemimizin en önemli sorunlarından biri de yeterli denetim elemanının bulunmayışıdır. Denetim mekanizmalarının etkinliği, hem yolsuzluğun önlenmesi için hem de etik bir alt yapının oluşturulması için

zorunlu bir unsurdur. Vergi kaçakçılığının ve kayıtdışının ulaştığı boyutlar düşünüldüğünde, Maliye Bakanlığı'nın kadrolarının yeniden gözden geçirilmesi, denetim alanının genişletilmesi gerekmektedir. Sadece gelir gider denetimiyle sınırlı kalınmayıp, hizmet kalitesinden, personel alımına kadar her alanda denetim yapılmalıdır.

Yolsuzlukla mücadeleyi esas alan, tüm kanunları yeniden ele alıp, kapsamlı olarak birleştiren, tek bir “Yolsuzlukla Mücadele Kanunu”nun çıkartılması gerekmektedir. Ayrıca tüm kamu çalışanlarını kapsayacak bir ahlak yasası kabul edilmelidir. Tıp doktorlarının Hipokrat andı ya da parlamento üyelerinin ant içmeleri gibi, böyle bir yasaya göre ant içecek olan kamu görevlisi manevi bir etki altında daha dürüst davranabilecektir.

Mükellefler, ödedikleri verginin toplumun ihtiyaç duyulan alanlarına harcandığına inanırlarsa, vergilerini eksiksiz ve zamanında ödeyeceklerdir. Ödediği vergiye sahip çıkan vatandaşların, her bir kuruluş yolsuzluğun aslında ekonomik ve mali yapı yanında toplumsal ve siyasi yapıyı bozan bir hastalık olduğu bilincinde, bir sivil toplum dayanışması içinde bulunması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

1. ACKERMAN, Susan R. (1997), “The Political Economy of Corruption”, Ed. K. A. ELLIOT, *Corruption and the Global Economy*, Istitute for International Economics, Washington DC.
2. AKALAN, A. Recai (2006), *Türk Kamu Hizmetinde İyi Yönetim ve Yolsuzlukla Mücadele*, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.
3. AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Sayı: 2.
4. AKTAN, Coşkun Can – ÇOBAN, Hilmi (2007), “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”, *Çimento İşveren Dergisi*, Sayı: 6, Cilt: 21.
5. ATİYAS, İzak - SAYIN, Şerif (2000), “Devletin Mali ve Performans Saydamlığı”, *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, Ed.: İzak Atiyas- Şerif Sayın, TESEV Yayınları: 20, ISBN: 975-8112-19-8, Acar Matbacılık, İstanbul.
6. AYDEMİR, Şinasi (1995), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
7. AYDIN, Nurettin (2000), *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Kayıt Altına Alınmasına Yönelik Önlem ve Öneriler*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
8. BABÜROĞLU, Oğuz - HATİBOĞLU, Nevra (1997), *Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite*

Mekanizması Örneği, Yayın No: TÜSİAD-T/97-206,975-7249-29-7, ISBN: İstanbul.

9. BALLI, Kamuran (2004), “Yolsuzlukla Mücadelede Bağımsız (Özerk) Kamu Kuruluşları ve Hong Kong ICAC Örneği”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 37, Sayı: 2.
10. BARUN, Bayram (2007), “Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü”, *TEPAV Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı*, 5- 6 Aralık 2007, http://www.tepav.org.tr/tur/admin/dosyabul/upload/Bayram_Barun_Yol_suzlukla_Mucadelede_Dis_Denetimin_Rolu.pdf.
11. BİLGİN, Mehmet Hüseyin (2003), “Yozlaşma ve Türk Siyasal Yaşamının Yeniden Yapılanması: Bir Model Önerisi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 36, Sayı: 2.
12. BİLİCİ, Nurettin (1997), “Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi”, *Yaklaşım*, Sayı: 58.
13. CROTTY, John (1997), “Practical Measures to Promote Integrity in Customs Administrations”, Paper presented at the 8th IACC, Lima, Peru, http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/jcrotty.html.
14. ÇİÇEK, Halit (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSMMMO Yayını, İstanbul.
15. DEMİRBAŞ, Tolga (2006), “Yolsuzlukla Mücadelede Ulusal Dürüstlük Sisteminin Temel Direği: Yüksek Denetim Kurumları”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 39, Sayı: 2, Haziran.
16. DEVAS, Nick – DELAY, Simon vd (2001), “Revenue Authorities: Are They the Right Vehicle for Improved Tax Administration?”, *Public Administration and Development*, Volume 21, Issue 3.
17. DININO, Phyllis - KUPUNDEH, Sahr J. vd (1999), *A Handbook on Fighting Corruption*, The United States Agency for International Development, Center for Democracy and Governance.
18. DPT, *Kayıtdışı Ekonomi, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*, DPT: 2603- ÖİK: 614, Ankara.
19. DYE, Ken – STAPENHURST, Rick (1998) , “Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption”, *The World Bank Institute Working Paper*, <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/wbi37133.pdf>.
20. EDLING, Herbert (2007), *Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide*, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>.

21. ERGUN, Turgay (1978), “Yönetimde Yozlaşma Olgusu Üzerine”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, Doğan Yayınevi, Ankara, Mart.
22. FEDAYİ, Cemal (2007), “Siyasal Sistem ve Kamu Örgütleri İlişkiler, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Kamu Hukuku Arşivi*, ISSN: 1304-2216, http://www.akader.net/KHUKA/2007_mart/4.pdf.
23. FELD, Larsh P. – FREY, Buruno S. (2002), “Trust Breeds Trust: How Taxpayers are Treated”, *Institute for Empirical Research in Economics University of Zurich, Working Paper Series*, ISSN 1424-0459, WP No: 98.
24. FİSMAN, Raymond - GATTI, Roberta (2000), “Decentralization and Corruption: Evidence Across Countries”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No: 2290.
25. FJELDSTAD, Odd Helge, TUNGODDEN, Bertil (2003), “Decentralisation and Corruption”, *A Review of the Literature*, Chr.Michelsen Institute, Bergen, <http://www.u4.no/pdf/?file=/themes/pfm/decentralisation-and-corruption-fjeldstad-2003.pdf>.
26. GÖKBUNAR, Ali Rıza (1995), “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Önlemler”, *Maliye Yazıları*, Sayı: 47.
27. GÖKBUNAR, Ali Rıza (1997), “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını (Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan)*, İzmir.
28. GÖKBUNAR, Ali Rıza (1998) “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi*, Sayı: 4.
29. GÖKBUNAR, Ramazan - CANSIZ, Harun (2003), “Türk Mali Yönetiminin Şeffaflık Düzeyinin Artırılmasına Yönelik Öneriler”, *Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi*, Prof. Dr. Doğan Bayar'ın Hatırasına Armağan, C.19, Sayı: 1- 2, 2003.
30. GUPTA, Arindam Das – ENGELSCHALK, Michael vd (1999), “An Anticorruption Strategy for Revenue Administration”, *The World Bank PREM Notes*, No. 33.
31. GURGUR, Tuğrul - SHAH, Anwar (2005), “Localization and Corruption: Panacea or Pandora’s Box”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No: 3486.
32. GÜRSELLER, Can Fuat - DEMİR, Faruk vd. (2002), *Devlet Teşkilatının Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No: 2002-8.
33. HAMEED, Farhan (2005), “Fiscal Transparency and Economic Outcomes”, *IMF Working Paper*, No: 225.
34. HUTHER, Jeff - SHAH, Anwar (2000), “Anti Corruption Policies and Programmes: A Framework for Evaluation”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No: 2501, December.

35. IMAM, Patrick A. - JACOBS, Davina F. (2007), "Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East", *IMF Working Paper*, No: WP/07/270.
36. IŞIK, Nihat - ACAR, Mustafa (2003), "Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme" *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık.
37. İGDELER, Serdar (2004), "Yolsuzluk ve Yolsuzluklarla Mücadele", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 442, Ankara.
38. KARAKAŞ, Mehmet – ÇİÇEK, Halit – YILDIZ, Abdunnur (2009), *Vergi Yükümlülerinin Yolsuzluğa İlişkin Tutum ve Tepkileri: Bir Alan Araştırması*, Filiz Kitabevi, ISBN: 978-975-368-321-0, İstanbul.
39. KILAVUZ, Raci (2003), *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozaşma*, ISBN 975 347 684 1, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
40. KOÇBERBER, Seyit (2009), "Türk Kamu Yönetiminde Denetim Etiğine Genel Bir Bakış", *TODAİE Kamu Etiği Sempozyumu Bildirileri-1*, 25- 26 Mayıs 2009, TODAİE Yayın No: 347, ISBN: 978-975-8918-29-4, Desen Ofset, Ankara.
41. KORKUSUZ, Mehmet (2000), "Bazı Meslek Gruplarının Matrah Beyanlarının Düşüklüğü Üzerine Bir Değerlendirme", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 96.
42. KÖSE, H. Ömer (2000), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay Araştırma- İnceleme- Çeviri Dizisi*, Ankara.
43. MOOKHERJEE, Dilip (1997), "Incentive Reforms in Developing Country Bureaucracies: Lessons From Tax Administration," *Annual World Bank Conference in Development Economics 1997*, Boris Pleskovic and Joseph Stiglitz (Editors), the World Bank, Washington D.C.
44. MUTER, Naci B. – SAKINÇ, Süreyya vd (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
45. MUTER, Naci B. vd. (2003), *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaacılık, Manisa.
46. ÖZCAN, Bekir (2006), *Organize Suç Örgütlerinin (Mafya) Kamu Yönetiminde Ortaya Çıkan Yolsuzluklardaki Rolü*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
47. ÖZSEMERÇİ, Kemal (2003), *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*, TC Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 27, Sayıştay Yayın İşleri Genel Müdürlüğü, Birinci Basım, Ankara.

48. PENDÜK, Türkbek (2006), “Türkiye’de Yarı Mali İşlemler ve Mali Saydamlık”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 459.
49. PIENAAR, Gary (1999), “The Role Of The Ombudsman in Fighting Corruption”, *The 9th International Anti-Corruption Conference*, Durban, South Africa, http://www.transparency.org/iacc/9th_iacc/papers/day3/ws3/d3ws3_gpienaar.html.
50. POLAT, Necip (2003), “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49.
51. POPE, Jeremy (2000) *Confronting Corruption: The Elements of National Integrity System*, Transparency International Source Book, TI, Germany.
52. PUROHIT, Mahesh C. (2007), “Corruption in Tax Administration”, Performance Accountability And Combating Corruption, *The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series*, Edited by Anwar Shah, ISBN- 13: 978-0-8213-6941-8.
53. RAUCH, James E. - EVANS, Peter B. (2000), “Brueaucratic Structure and Brueaucratic Performance in Less Developed Countries”, *Journal of Public Economics*, 75.
54. SARI, Özcan (2002), “Vergi Denetiminde Sorunlar ve Yeni Yaklaşımlar”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 199, İstanbul.
55. SATICI, Oğuz (2002), “İş Dünyasının Vergiye Bakışı ve Yeni Politika Önerileri”, *XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayınları-199, İstanbul.
56. SİVEREKLİ, Esra Demircan (2003), "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 21.
57. SLEMROD, Joel B. (2002), “Trust in Public Finance”, *NBER Working Paper*, No: 9187.
58. STAPENHURST, Rick (2000), “The Media’s Role in Curbing Corruption”, The World Bank Institute Working Paper, <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/wbi37158.pdf>.
59. ŞENER, Abdülhatif (1997), “Verginin Önemi, Vergi Bilincinin Yayılması ve Vergilerle İlgili Son Düzenlemeler”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 52.
60. ŞENER, Nedim (2001), *Tepeden Tirnağa Yolsuzluk*, Metis Yayınları, 2. Basım, İstanbul.
61. T. C. MALİYE BAKANLIĞI (2004), *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrolörlükler Genel Müdürlüğü, Sayı: 2004/1, Ankara.

62. TANZI, Vito - DAVOODI, Hamid R, (1997), “Public Investment and Growth”, *IMF Working Paper*, No: 97/139.
63. TANZI, Vito (1997), “Corruption in the Public Finances”, Paper presented at the *Eighth International Anti-Corruption Convention*, Lima, Peru, http://www.transparency.org/iacc/8th_iacc/papers/vtanzi.html.
64. THOMAS, Vinod- DAILAMI, Mansoor vd (2000), *The Quality of Growth*, Oxford University Press, ISBN: 0-19-521593-1.
65. TUAY, Elif - GÜVENÇ, İnci (2007), *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 51.
66. TÜSİAD (2005), *Devlette Etikten Etik Devlete: Kamu Yönetiminde Etik Kavramsal Çerçeve ve Uluslararası Uygulamalar*, Cilt 1, Tüsiad Devlette Etik Altyapı Dizisi No: 1, Yayın No: TÜSİAD-T/2005-11/412, İstanbul.
67. UNDP (1997), “Corruption and Good Governance”, *United Nations Development Programme, Discussion Paper*, No: 3.
68. UZUNÖZ, İbrahim (2006), “ASOSAI Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele Rehberi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 60.
69. VASIN, Alexander - PANOVA, Elen (2000), “Tax Collection and Corruption in Fiscal Bodies”, *Economic Education and Research Consortium Working Paper Series*, WP No: 99/10.
70. WEI, Shang-Jin (2000), “Natural Openness and Good Government”, *The World Bank Policy Research Working Paper*, No: 2411.
71. WORLD BANK (1997), *Helping Countries Control Corruption: Causes, Consequences and Reform*, Cambridge University Pres.
72. http://www.masak.gov.tr/Kurulumuz/baskan_sunus.htm