

VERGİ İDARELERİNİN GÖREVLERİ AÇISINDAN MODERNİZASYON İHTİYACI

Yrd.Doç.Dr. Ramazan KILIÇ
Adnan Menderes Üniversitesi
Nazilli İİBF Maliye Bölümü
rkilic@adu.edu.tr

ÖZET

Devletin fonksiyonlarının yerine getirilmesinde etkin bir vergi idaresinin önemi büyüktür. Bundan dolayı vergi idareleri sürekli olarak modernizasyon çalışmalarına konu olmaktadır. Buradaki amaç vergilerin mali ve mali olmayan fonksiyonlarının yerine getirilebilmesinin yanında hizmet sunumu anlayışı çerçevesinde mükellef odaklı yaklaşımların hayata geçirilebilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi idareleri bu beklentileri yerine getirebilmek için organizasyon yapıları da dahil olmak üzere önemli bir değişim ve gelişim süreci içerisindeyler. Bu ihtiyaç gelişmiş ülkeler kadar gelişmekte olan ülkeler için de geçerlidir. Ayrıca vergi idareleri uluslararası ticari ilişkilerin vergilendirme boyutunun önem kazanmasından dolayı da önemli görevler üstlenmişlerdir. Çalışmamızda vergi idarelerinin modernizasyon ihtiyacı, yerine getirmeleri gereken görevler dikkate alınarak ortaya konmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: vergi idaresi, vergi idaresinin görevleri, vergi idaresinin modernizasyonu.

TASK-BASED MODERNIZATION NEED OF THE TAX ADMINISTRATION

ABSTRACT

An effective administration system is critical for the running of government. Hence, tax administrations are consistently subject to modernization attempts. Besides the fiscal and non-fiscal functions of taxing, the goal of these attempts is to implement a tax-payer focused service approach. Tax administrations go through a significant change and improvement process including the organizational structure. The need to change is evident for the developed countries as much as the developing countries. Furthermore, the tax administrations play significant roles as the taxation of the international trade gains significance. This study elaborates on the modernization need of the tax administrations drawing on the tasks they must perform.

Keywords: tax administration, modernization of the tax administrations, tasks of the tax administrations.

1. GİRİŞ

Çok iyi tasarlanmış bir vergi sistemi ancak onu uygulamaya koyacak olan vergi idaresi ile değer kazanır. Vergi idaresi de kendisine sunulan imkanları kullandığı, ihtiyaç duyduğu yetkileri aldığı ve bunları uygulayabilecek donanımda personele sahip olduğu ölçüde kendisinden beklenen görevleri yerine getirir.

Sürekli artış eğiliminde olan kamu harcamaları ve bunların finansmanında başvurulmuş kamu borçlarındaki kontrolsüz büyüme ülke ekonomilerinde ciddi sıkıntılara yol açar. Bu durum karşısında en önemli kamu geliri olan vergi gelirleri daha önem kazanır. Dolayısıyla bu alanda önemli bir aktör olan vergi idarelerinden yüksek performans ve etkinlik hedefleyen çalışmalar yapmaları ve bunları hayata geçirmeleri beklenir.

Bir devletin fonksiyonlarını istendiği ölçüde yerine getirebilmesi için her şeyden önce iyi işleyen bir vergi idaresine ihtiyacı vardır. Vergi idarelerinin yaptığı iş, doğası gereği oldukça hassastır. Zira bir yandan mükellef haklarına saygılı davranmakla yükümlüken diğer taraftan kamu gelirlerinden yararlananların ortak beklentisi olan verimlilik kriterlerini yerine getirmek zorundadırlar.

Vergi idaresi devlet ve yerel yönetimler hesabına verginin tarhi, tebliği, tahsili ve kontrolünü üstlenmiştir. Vergilendirmeye ilişkin hükümet ya da bakanlık nezdinde yapılan düzenlemeler vergi idareleri tarafından yerine getirilir. Vergilendirme prosedürü boyunca kanunilik ilkesi ile vergi önünde eşitlik ilkesi vergi idarelerinin uymak zorunda oldukları prensipler olarak karşımıza çıkar. Vergilendirme işlemlerini gerçekleştiren birimler dar anlamda vergi idaresini oluştururlar. Vergilendirme alanında yetkili otorite parlamentolardır. Yeni vergilerin konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi kanunla gerçekleştirilir. Anayasada açıkça ifade edilen bu kanunilik ilkesi, yetki kanunları dahilinde, muafiyet ve istisnalar ile vergi tarifelerinde, alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisinin yine anayasa ile hükümetlere verilmesi sonucu yumuşatılmıştır. Bu anayasal çerçevede siyasi otorite tarafından belirlenen vergi politikaları vergi idarelerinin etkinliğini doğrudan etkiler. Vergi idaresi ise hükümetlerin vergi kanunlarında yapmayı düşündüğü değişikliklerin hazırlanmasında görev alabilir. Vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağını gösteren yönetmelik, genel tebliğ, mukteza ve sirkülerler vergi idaresi tarafından çıkartılır.

Vergi idarelerinin öteden beri yerine getirmek zorunda oldukları görevleri ile ekonomik ve teknolojik gelişmelerden kaynaklanan görevleri ve bu bağlamda vergi idaresinden beklentiler modernizasyon ihtiyacını gündeme taşımıştır. Bu yüzden çalışmamızda söz konusu ihtiyaç ortaya konarak vergi idarelerinin görevleri günümüz şartları gözetilerek incelenecektir.

2. VERGİ İDARELERİNİN MODERNİZASYON İHTİYACI

XX. yüzyılda kamu maliyesi ve vergilendirme alanında ortaya çıkan gelişmeler vergi idarelerinde reform ihtiyacını da beraberinde getirmiştir (Bouvier ve Esclassan, 1988:6). Özellikle sentetik karakterli vergilere geçilmesi ve Keynezyen düşüncenin etkisi ile vergiler ve kamu harcamaları ekonomik hayatı düzenlemede bir araç olarak tanımlanmaya başlanmıştır. Vergilerin ve vergi sistemlerinin değişmesi ile birlikte vergi idarelerinin de modernize edilerek ekonomide ortaya çıkabilecek dalgalanmalara karşı

daha hazırlıklı ve kendi içerisinde uyumlu bir idari yapıya kavuşturulması gereklilik halini almıştır. Bu dönemle birlikte vergi idareleri üzerinde başlatılan çalışmalar ekonominin ve vergilerin dinamik yapısı nedeniyle günümüze kadar devam etmiştir.

Özellikle 1990'lı yıllarda, hizmet sunumu anlayışı çerçevesinde, gelişmiş ülkelerin vergi idarelerinin organizasyon yapılarında ve metotlarında reforma gidilmiştir. Vergilerdeki yapısal değişiklikler ve ekonomik gelişmelerin etkisi altında vergi idarelerinden beklentiler de değişime uğramıştır. Diğer yandan, vergi kaçakçılığının uluslararası boyutu da yine bu dönemde önem kazanmış ve uzun yıllar vergi idarelerinin önemli uğraş alanı olan çifte vergilendirmenin önlenmesi çalışmalarının yerini daha ziyade uluslar arası vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadele almıştır. Dolayısıyla vergi idarelerinin modernizasyonundan bahsedilirken, ulusal vergi idareleri arasında uluslararası bir işbirliğinin ve kuvvetli bir bağın da kurulması gerekir (Kılıç, 2006:71).

Vergi idareleri organizasyon yapılarını değiştirerek kendilerinden istenen görevleri yerine getirmeye çalışırlar. Türk ve Fransız vergi idareleri de son dönemde bu kapsamda reorganizasyon çalışmalarına konu edilmişlerdir.

2.1. Vergi İdarelerinin Organizasyon Türleri

Vergi idarelerinin gelişim süreci dikkate alındığında vergi türüne göre, coğrafik alana göre ve mükellef gruplarına göre olmak üzere üç tip organizasyon yapısından bahsetmek mümkündür (Lepine vd, 1999:24).

Vergi türüne göre organizasyon, farklı vergiler için farklı vergi idarelerinin tahsis edilmesini öngörür. Bu yapılanma birçok vergi idaresi açısından geride bırakılmıştır. Bu aşamada dolaysız vergiler için dolaysız vergiler idaresi, dolaylı vergiler için dolaylı vergiler idaresi, gümrük vergileri için gümrük vergileri idaresi, sosyal güvenlik primleri için sosyal güvenlik primleri idaresi şeklinde bir örgütlenme söz konusudur.

Bölge bazında örgütlenme, günümüzde ağırlıklı olarak görülen organizasyon türüdür. Bölge bazında örgütlenmede vergi mükellefleri, vergi idaresinin coğrafik açıdan belirlenmiş bölgelerinde örgütlenen taşra teşkilatı arasında paylaşırlar.

Mükellef grupları temelinde örgütlenme, vergi idaresinin büyük şirketler, küçük ve orta ölçekli işletmeler, gerçek kişiler gibi mükellef gruplarını dikkate alarak yapılandığı türdür. Ülkemizde de olduğu gibi günümüzde birçok gelişmiş ülke vergi idaresi büyük mükellefler için ayrı bir vergi idaresi yapılanması içerisine girmiştir. Gelecek dönemlerde diğer mükellef grupları için de böyle bir yapılanma içerisine gidilmesi mümkündür. Söz konusu modelde mükellef grupları için oluşturulan vergi idareleri kendi içerisinde örgütlenmekte ve geniş bir otonomiye sahip olmaktadır.

Yüksek performansa sahip vergi idareleri daha ziyade mükellef gruplarına göre yapılanmışlardır. Örneğin, Hollanda vergi idaresi bu tip örgütlenme yapısına sahiptir (Lepine vd, 1999:25). Büyük şirketlerden sorumlu olan birimin daireleri, güçlü bir uzmanlaşmaya imkan verecek şekilde ekonomik sektörler dikkate alınarak oluşturulmuştur. Dairelerde farklı alanlarda uzmanlaşmış memurlardan oluşan ekipler kurulmuştur. Bu ekiplerin içinde bazı memurlar "mükellef temsilcisi" olarak

belirlenmekte ve mükellefin vergi dairesi ile olan ilişkilerinde tek bağlantı noktası olarak görev yapmaktadır. Ekipler işletmenin tüm “vergi yönetimini” üstlenmişlerdir. Yani verginin tarhi, tebliği, tahsili ve kontrolü ilgili tek birim tarafından yerine getirilir. Büyük şirketlerin dosyaları iştirakleri ve bağlı ortaklıkları da dahil edilerek aynı ekip tarafından yönetilir. Bu ekibin içerisinde vergi mevzuatı ve tahsilatı alanlarında iyi yetişmiş uzmanlar yer alır. Ekipler, bilginin tam paylaşımı prensibi dahilinde çalışırlar. Vergi idareleri mükelleflerle yakınlık kurmayı hedeflerler. Bu tip organizasyon yapısı mükellefleri “müşteri” şeklinde değerlendirip, her mükellefin ihtiyaçlarının belirlenerek hizmet sunulmasına olanak sağlar.

2.2. Fransız Vergi İdaresi

Fransa’da 2008 yılına kadar vergiler bazında örgütlenen üç ayrı vergi idaresi bulunuyordu. Bunlar Vergiler Genel Müdürlüğü (Direction Générale des Impôts), Devlet Muhasebesi Genel Müdürlüğü (la Direction Générale de la Comptabilité publique) ve Gümrükler ve Dolaylı Yükümlülükler Genel Müdürlüğü (Direction Générale des douanes et contributions indirectes) olarak isimlendirilmiş idi. 3 Nisan 2008 tarihinde çıkartılan bir Kararname (JO, 2008) ile Vergiler Genel Müdürlüğü ve Devlet Muhasebesi Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Devlet Muhasebesi Bakanlığı bünyesinde kurulan “Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü” (Direction Générale des Finances Publiques) adı altında birleştirildi.

Fransız vergi idaresi, merkez teşkilatı ve merkezdeki genel müdürlüğe bağlı olarak hiyerarşik yapı içerisinde kurulan taşra teşkilatından oluşur. Genel Müdürlük asıl olarak yasaların uygulanması ile ilgili düzenleyici işlemleri, yönetmelikleri hazırlar, uygulamayı gözetir, yönlendirir ve taşra teşkilatının hizmetlerini takip ederek vergi dairelerinin personel, araç gereç ve bina ihtiyaçlarını karşılar.

Taşra örgütlenmesi, vergilendirme işlemlerini merkezin hiyerarşik vesayeti ve kontrolü altında gerçekleştirir. Ülke genelinde başlarında şef bulunan sekiz yüzden fazla vergi merkezi (Centre des Impôts) kurulmuştur. Vergi memurları arasındaki görev paylaşımı vergiye göre değil vergilendirme konusuna göre yapılmaktadır. Bu da daha rasyonel bir organizasyon yapısına ve etkin bir denetime olanak sağlamaktadır (Beltram ve Mehl, 1997:569). Vergi merkezlerinde mükellef bazında görevlendirme yapılmakta, vergi memuru sorumlu olduğu mükellefler hakkındaki tüm bilgileri dosyada toplamakta ve takibini yapmaktadır (Brouzes, 1986:11).

“Vergi merkezi” Fransız vergi idaresinin yapılanmasında çekirdek yapıyı oluşturur. Her merkezin sorumlu olduğu coğrafik alan belirlenmiştir. Mükellefler ikametgahlarının veya iş merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi merkezine bağlıdır. Vergi beyannamelerini de buraya verirler. Ücret gelirlerinin kaynağa vergilendirilmediği tek ülke olarak Fransa’da ücretli olarak çalışan mükellefler de beyan esasına göre vergilendirilir. Ancak bu mükelleflere kolaylık sağlamak için beyannameler, sosyal güvenlik kurumu ve işletmelerden alınan bilgiler dahilinde vergi merkezi tarafından doldurularak adreslerine gönderilir. Posta kutusundan vergi beyannamesini alan ücret geliri elde eden vergi mükellefi, varsa beyannameye gözükmeyen gelirlerini ve indirilmesi kabul edilen harcamalarını ilave ederek imzaladığı beyannamesini tekrar posta yolu ile bağlı olduğu vergi merkezine gönderir. Bu ilavelerin yapılmasında şayet bir tereddüt yaşarsa beyanamenin üzerinde ismi ve

telefon numarası bulunan vergi memuruna ulaşarak gerekli desteği alır. Vergi beyannamesinin daha sonra ilgili vergi memuru tarafından kontrolü yapılır ve vergi tarhiyatı gerçekleştirilir.

Mükelleflere ait vergi dosyalarında vergilendirmeye ilişkin her türlü bilgi muhafaza edilir. Bu kapsamda verilen beyannameler, vergi sorumlularının çalıştırdıkları işçilere ödenen ücretler, serbest meslek erbabı ise müşterilerinin ödediği saat ücretini gösteren beyannameler, vergi kontrolleri ile ilgili raporlar, ülkenin herhangi bir bölgesinde gerçekleştirilen gayrimenkul alım satımlarına ilişkin bilgiler yer alır. Gerçek kişilerin vergilendirilmesi, kurumların vergilendirilmesi ve gayrimenkul vergilendirmesi alanlarında uzmanlaşmış olan üç ayrı denetim birimi yapılan işlemleri kontrol eder ve gözetir. Bu denetim birimleri vergilendirme sürecinin her aşamasında müdahil olabilirler. Beyannamelerin analizi ve mükellef nezdinde vergi kontrolü yapılabilirler.

Büyük işletmelerin vergi dosyalarının yönetimi, oldukça karmaşık vergi rejimlerine tabi olduklarından, teknik ve detaylı uzmanlık gerektirir. Coğrafi kriterler gözetilerek dosyaların ayrılması, farklı yerlerde gerçekleştirilen işlemlerin o bölgede bulunan vergi merkezinin yetki alanına girmesinden dolayı dosyanın ayrılması, birden fazla bağlı işletmesi bulunan bir şirketin vergilendirme açısından gerçek durumunun ortaya konmasını güçleştirir (Levoyer, 2001:666). Bu yüzden büyük işletmeler için 1 Ocak 2002’de Büyük İşletmeler Vergi İdaresi (La Direction des Grandes Entreprises) kurulmuş ve bunların tüm vergilendirme işlemlerinin bir merkezden yapılması amaçlanmıştır. Böylece birçok verginin tek bir yere ödenebilmesi işletmelerin vergi hesabının oluşturulmasına izin verilmiş, ödenmeyen vergilerin devletten olan vergi alacaklarından mahsup edilebilmesinin önü açılmıştır (Dufant, 2005:110).

2.3. Türk Vergi İdaresi

Türkiye’de uzun yıllar vergi idaresinin modernizasyonundan ziyade vergi sisteminin modernizasyonu üzerinde durulmuştur. Yapılması gerekenle ilgilenilirken bunun nasıl yapılacağı fazla düşünülmemiştir. Neticede vergi idaresi vergi sisteminin gölgesinde kalmıştır. Halbuki vergi idaresinin de, yenilenen vergi sistemini uygulayacak birim olarak üzerinde çalışılması gerekir. Nitekim Avrupa Birliği Komisyonu Türkiye üzerine yayınlamış olduğu 2004 yılındaki raporunda vergi idaresinin modernizasyon ihtiyacını vurgulamıştır (CCE, 2004:107).

Nihayet Türkiye, vergi idaresinin reorganizasyonu alanındaki bu açığı kapatmak için 2005 yılında yürürlüğe giren “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanunu (RG, 2005a) çıkarmıştır. Yeniden yapılanmanın amacı, etkili ve kaliteli hizmet sunmak için vergilemeye özel bir yapılanmaya gitmek olarak belirlenmiştir (Kızılot vd. 2007:118). Yeni kanunla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü ile il ve ilçelerde defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı adı ile Maliye Bakanlığı’na bağlı yeni vergi idaresi kurulmuştur.

Yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı misyonunu “toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmak” olarak belirlemiştir (GİB, 2005).

Merkez ve taşra örgütü olarak iki kademeli yapısını muhafaza eden Türk vergi idaresi Başkanlık şeklinde örgütlenerek yarı özerk bir hüviyet kazanmıştır. Yeniden yapılan vergi idaresinde asıl yenilik taşra teşkilatında görülmüştür. Bölgesel örgütlenme prensibi çerçevesinde doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı, “Vergi Dairesi Başkanlıkları” kurulmuştur. Yeni yapılanma ile birlikte bu başkanlıkların, vergi tahakkukunun %95’ini, tahsilatının ise %96’sını kavrayacak şekilde 29 ilde kurulması Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 2005b) ile gerçekleştirilmiştir. Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan diğer 52 ilde ise vergileme ile ilgili daireler, halen defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam etmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 5345 sayılı Kanununun 25. maddesinde ifade edildiği üzere, “*Vergi Dairesi Başkanlıklarının yetki bölgesi içerisindeki ekonomik faaliyetleri yakından takip eden, sektör ve mükellef gruplarının özel ihtiyaçlarını belirleyerek uygun hizmetleri en iyi şekilde sunan, mükelleflere görüş bildiren, mükellef haklarını gözeten, mükellefi bilgilendiren, eğitim, bilgi, işlem ve denetim işlemlerini yürüten birimler olmasını hedefleyerek*” modern vergi idarelerinin arasındaki yerini almak istemiştir.

Ayrıca büyük mükelleflerin tek bir merkezden idare edilmesi amacıyla İstanbul’da “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı” kurulmuştur (RG, 2006). Mükellef esaslı böyle bir yapılanmanın oluşturulmasının gerekçesi, “*vergi gelirlerinin artırılması ve korunması, denetim faaliyetlerinde etkinliğin sağlanması, ödenmemiş veya tahsil edilmemiş vergilerin yönetiminin geliştirilmesi ve mükelleflere daha iyi hizmet sunarak mükellef davranışlarını pozitif olarak etkilemek*” olarak ifade edilmiştir (BMVDB, 2006).

3. VERGİ İDARELERİNİN GÖREVLERİ

Son yıllarda doğrudan vergi alanına girmeyen görevlerin de vergi idareleri tarafından yerine getirildiği görülmektedir. Aralarında Danimarka, İsveç, İngiltere, Avusturya, Hollanda ve Yunanistan’ın da bulunduğu çok sayıda OECD üyesi ülke ve Şili, Çin, Malezya ve Singapur gibi OECD üyesi olmayan ülkeler vergi idarelerine vergi harici bazı görevler de vermişlerdir (OECD, 2009:34). Bu kapsamda gümrük mevzuatının uygulanması, emeklilik ödemeleri, öğrenci kredileri, gayrimenkul değerlendirilmesi, nüfus kayıtları ve sosyal ödemeler de vergi idareleri tarafından yerine getirilmektedir. Buna karşın OECD üyesi ülkelerden Türkiye, Almanya, İtalya, İsviçre ve Japonya vergi idarelerinin klasik görevlerine sözü edilen alanlarla ilgili herhangi bir ilave yapılmamıştır.

Vergi idarelerinin, vergilendirmeye ilişkin olarak üstlendikleri görevler de özellikle son yıllarda artarak daha karmaşık hale gelmiştir. Ekonomi, teknoloji ve vergisel alandaki ilerlemeler, hem devletlerin hem de mükelleflerin vergi idarelerinden yeni beklentiler doğurmuştur. Klasik anlamda önceden beri sürdürdükleri vergisel fonksiyonlarının yanında, uluslararası ekonomik ilişkilerin vergilendirme boyutu dolayısıyla üstlendikleri görevler de önem kazanmıştır. Bunun yanında mükelleflerin müşteri bağlamında değerlendirilerek hizmet sunumunun kalitesinin artırılması da vergi idarelerinin üzerinde durdukları bir alan olmuştur.

3.1. Vergisel Fonksiyonlar

Vergi idareleri, vergilendirme alanında üç farklı görev yerine getirirler. İlk olarak vergilendirilecek gelirin tesbit edilmesi, vergi matrahının belirlenmesi ve tarhiyatın yapılması gerekir. Daha sonra verginin tahsili ve son olarak ta çağdaş vergi sistemlerinin karmaşıklığının doğal bir sonucu olarak denetim birimleri aracılığıyla vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele vergi idarelerinin vergisel fonksiyonları arasındadır.

3.1.1. Vergi Matrahının Belirlenmesi ve Ödenmesi Gereken Verginin Hesaplanması

Vergi matrahının belirlenmesi ve tarhiyatının yapılmasında beyana dayalı vergilerde vergi borçlusu ile vergi idaresi işbirliği içerisinde dirler. Gelir vergisinde vergiye tabi kazançlar mükellef veya sorumlu tarafından beyan edilmekte vergi idaresi tarafından da tarhiyatı ve tahsili gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergilerinde ödenmesi gereken vergi borcu da mükellef tarafından hesaplanmakta vergi idaresi sadece bunun kontrolünü yapmaktadır. Böylece vergi idaresi beyana dayanan vergilerde vergilendirme işlemlerinin en önemli aşamaları olan matrahın belirlenmesi, tarhiyatının yapılması ve hatta tahsilatını mükelleflere veya sorumlulara transfer ederek önemli bir yükten kurtulmaktadır.

İdare ve mükellef arasındaki bu ilişkinin sıhhati çeşitli derecelerde olmakta ve mükellefin veya sorumlunun yapmak zorunda olduğu işlemleri yerine getirme keyfiyetine göre değişmektedir. Bu aşamada idarenin denetim performansı da belirleyici nitelik taşımaktadır.

3.1.2. Denetim

Modern vergi sistemleri, büyük ölçüde mükellefleri yükümlülük altına sokan beyan esasına göre vergilendirmeyi kabul etmiştir. Mükellefin beyanına göre vergilendirmenin yapıldığı bu sistemde vergi idaresi de denetim yetkisi ile donatılmıştır. Vergi gelirlerinin garanti altına alınması esas olmakla birlikte, vergi denetiminden vergilemede adalet prensibini hayata geçirecek ölçüde vergi yükünün dağıtımına yardımcı olması da beklenir. Vergilerin maliyet unsuru olduğu düşünüldüğünde adil bir vergilemeye imkan vermesi nedeniyle vergi denetiminin haksız rekabeti önleyici rolü de önemlidir. Ayrıca vergi kontrolü ile vergi ödeme alışkanlığının kazandırılması ve vergi yükümlülüklerinin en az hata ile yerine getirilmesi sağlanır (Tekin ve Çelikkaya, 2007:43-50).

Denetim sadece vergi yükümlüsü nezdinde yapılmaz. Vergi idaresi iç kontrol yöntemi ile beyannamelerin verilip verilmediğini veya beyanname ile birlikte sunulması gereken bilgi ve belgelerin tam olup olmadığını da denetler. Mükellefler veya üçüncü kişiler vergi idaresinin konu ile ilgili bilgi talebini cevaplamak zorundadırlar. Bununla birlikte, özel hayatın gizliliği kuralı gereğince, vergi idaresinin bazı özel bilgilere ulaşmasına izin verilmemiştir¹.

Vergi denetim elemanlarının belli sektörlerde uzmanlaşmaları başarılı bir vergi kontrolü gerçekleştirilebilmesi açısından önem taşır. Bunlardan bir kısmının örneğin bankalar, sigorta şirketleri, büyük dağıtım şirketleri, diğer bir kısmının gerçek kişilerin

¹ VUK madde 151.

ödemekle yükümlü oldukları vergiler gibi belli alanlarda uzmanlaşabilirler. Aynı bir kontrolör grubunun da özellikle uluslar arası ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan bir yandan mukim olmayan dar mükelleflerin ülkemizdeki gelir getirici faaliyetleri, diğer yandan da tam mükelleflerin ülke dışındaki faaliyetlerinin vergilendirilmesi alanında yoğunlaşması gerekmektedir.

Vergi idarelerinin modernizasyonu vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen yada gerektiği gibi yerine getirmeyen şüpheli mükelleflerle, vergisini tam olarak ödeyen mükelleflerin ayırımı üzerine kurulmuştur (Brard, 1999:34). Bu doğrultuda yapılacak *risk analizi* idarenin sahip olduğu denetim gücünün esas olarak şüpheli görülen sektör ve mükellefler üzerine yönlendirilmesine imkan sağlar.

Vergi idaresinin vergi denetimlerinde karşılaştığı problem, vergi matrahının tesbit edilmesinde ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşmaktaki güçlükten kaynaklanır. Ekonomideki tüm işlemlere ilişkin bilgilere ulaşmak mümkün değilse de asıl önemli olan muhasebe ve finansa ilişkin bilgileri öğrenebilme gücünün elde tutulmasıdır. Bu güce ülkeler kendi sınırları dahilinde sahip olmakla birlikte sınırları aşan işlemlerde sıkıntı yaşanmaktadır. Özellikle bu bilgiler kendisinden bilgi değişimi aracılığı ile istenemeyecek vergi cenneti tabir ettiğimiz ülkelerde toplanmışsa ilgili vergi idaresi tarafından elde edilmesi mümkün olamamaktadır. OECD bünyesinde söz konusu ülkeleri bilgi değişimi anlaşmaları çerçevesinde işbirliğine teşvik etmek için ciddi çalışmalar yapılmaktadır (Kılıç, 2011:163). Vergi idarelerinin dünya ölçeğinde kurulacak ve birçok *server* ile desteklenen ve ihtiyaç duyulan vergilendirmeye dönük bilgilerin depolandığı bilgi ağına ihtiyaçları vardır (Huet, 2000:259). Ayrıca vergi idarelerinin elektronik ticarete izin veren ve bilgilerin depolandığı bazı teknik işlemleri de kontrol etmeleri gerekir. Bunun için de elektronik ticarete dönük olarak vergi idaresi bünyesinde ayrı bir uzmanlık birimi kurulabilir. Söz konusu birim aracılığı ile bilgisayar sistemlerinin kontrolü ve bu sistemler aracılığı ile gerçekleştirilen işlemler vergisel açıdan denetlenebilir.

3.1.3. Tahsil

Vergi tahsili mükellefin malvarlığı içerisinde bulunan verginin hazinenin kasasına girmesi ile sonuçlanan işlemler bütünüdür. Bu prosedür daha önceden tanımlanmış idari işlemler çerçevesinde gerçekleştirilir. Vergi idarelerinin temel fonksiyonlarından olan vergi tahsili Fransa'da ayrı bir kamu örgütlenmesi olan saymanlıklar tarafından gerçekleştirilmekte idi. Fransa bu konudaki çift başlı örgütlenmesini 2008 yılında yapmış olduğu düzenleme ile sona erdirmiş ve vergilerin tahsili için kurulan örgütlenmeyi de Fransız vergi idaresi olarak yapılandırılan "Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü" bünyesine katmıştır.

Performansı yüksek olan vergi idaresine sahip ülkelerde mükelleflerin hesabı günlük tutulur. İngiltere örneğinde olduğu gibi verginin ödenip ödenmediği derhal tesbit edilerek tahsilattan sorumlu servis nezdinde görünmesi sağlanır (Lepine vd., 1999:38).

Günümüzde bir çok ülke vergilerin bankalara yatırılabilmesine izin vererek vergi tahsilatını bankalara aktarmıştır. Tabi burada kastedilen rızai ödemelerdir. Cebri tahsil halen vergi dairelerinin tekelindedir.

3.2. Uluslararası Fonksiyonu

Verginin ulusal ve uluslararası tüm ekonomik işlemlere uygulanması nedeniyle vergi idaresi dış ilişkilerde önemli görev üstlenmiştir. Özellikle uluslararası vergi anlaşmalarının hazırlanması, görüşmelerinin yürütülmesi ve bu anlaşmalarda öngörülen işbirliğinin hayata geçirilmesi vergi idaresinin sorumluluğundadır. Çok uluslu şirketlerin ülke içinde yapacağı yatırımlara ilişkin pazarlıklar, ülke dışında faaliyet gösteren şirketlerin bu faaliyetlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklarının çözümüne ilişkin görüşmeler yine vergi idaresi tarafından yürütülür.

Vergi idareleri, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan özel şubesi ile uluslararası ilişkilere aktif olarak katılır. İlgili birim iki ülke arasındaki ilişkilerin yanında çok taraflı görüşmelerde veya uluslararası organizasyonlarda da görev alarak Maliye Bakanlığı' nı temsil eder. Ülkeler mali ilişkilerinin yoğun olduğu ülkeler nezdinde bulunan büyükelçiliklerine mali atışe atamaktadırlar. Diplomat kadrosunda görev yapan bu vergi uzmanları buldukları ülkelerin vergi mevzuatlarını takip ederek kendilerinden istenen bilgileri temin ederler.

Vergi idareleri uluslar arası alanda yabancı meslektaşlarının yetişmesine katkı sağlayabilecekleri formasyon ve teknik yardımlaşma konusunun yanında vergi kontrolü konusunda da etkindirler.

3.2.1 Eğitim ve Teknik Yardımlaşma

Performansı daha yüksek olan daha ileri düzeyde faaliyet gösteren vergi idareleri kendi eğitim birimlerinde yabancı ülkelerin vergi memurlarını eğitebilirler. Kendi uzmanlarını seminer vermeleri veya teknik yardımda bulunmaları amacıyla, belirlenen program dahilinde özel ilişkilere sahip oldukları yabancı ülkelere de gönderebilirler. Söz konusu yardımlaşmalar ikili düzeyde gerçekleştirilebileceği gibi uluslararası kuruluşlar bünyesinde yapılacak çalışmalarla da hayata geçirilir.

İkili düzeyde yapılan yardımlaşmada ülkelerin tarihi, kültürel veya ekonomik yakınlaşmalarının bir sonucu olarak vergilendirme alanında da teknik yardım ve eğitimi öngören bir işbirliği söz konusudur. Bu anlamda Fransa, Fransızca konuşan ülkelere ya da eski sömürge ülkelerine yönelik olarak bu ülkelerden gelen heyetleri ağırlamakta, staj programları düzenlemekte, vergi sistemi hakkında bilgiler vermektedir (Tardivon, 1986:151). Bunun yanında Fransız vergi idaresi ilgili ülkelerin talebi üzerine, kendi vergi sistemleri üzerinde inceleme yapmak ve uygulanması düşünülen vergi politikaları konusunda yardımcı olmak veya teknik sistemlerini kurmak amacıyla uzman ekipler gönderebilmektedir (Dumas, 1985:38). Ülkemizin Maliye Bakanlığı da bu çerçevede Azerbaycan Vergi Bakanlığı ile teknik yardım ve eğitimi öngören bir protokol imzalamıştır (RG, 2001). Söz konusu protokole göre Türk Gelir İdaresi, Azeri vergi memurlarının eğitimini, vergi dairelerinin organizasyonuna yardımı, bu amaçla kendi uzmanlarını Azerbaycan'a göndererek eğitim seminerleri düzenlemeyi taahhüt etmiştir. Türkiye ayrıca Azeri vergi müfettişlerini vergi kontrolü hakkında bilgilendirmek ve kendi bilgi ve iletişim sistemini tanıtmak amacıyla da ülkeye davet edebilmektedir.

Uluslararası düzeyde ise vergi idarelerinin üst düzey yöneticileri uluslararası kuruluşların düzenlediği toplantılarda bir araya gelerek bilgi ve tecrübelerini paylaşmakta ve uluslararası vergilendirme alanında baş gösteren problemlere çözüm

önerilerini sunmaktadırlar (Barberye, 2001:763). Özellikle Uluslararası Para Fonu, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı, Vergi Yöneticileri Görüşme ve Araştırma Merkezi ve Birleşmiş Milletler bu görüşmeleri belirli periyotlar halinde devamlı olarak organize etmektedirler.

3.2.2. Bilgi Değişimi ve Vergi Denetimi Amaçlı Yardımlaşma

Vergi idareleri imzalanan vergi anlaşmalarında (çift taraflı veya çok taraflı) bilgi değişimine izin veren madde çerçevesinde işbirliğine giderler. Bu kapsamda vergi matrahının tesbit edilmesi için ihtiyaç duydukları bilgileri yabancı meslektaşlarından isterler. Ayrıca çok uluslu şirketlerin vergi denetimini birbirleri ile koordineli olarak gerçekleştirirler. Vergi anlaşmaları ile izin verilen yabancı ülkelerin vergi müfettişlerinin kendi ülkelerinde vergi denetimi faaliyetlerine nezaret ederler (Kılıç, 2006:84).

Uluslararası işbirliğinden beklentiler özellikle son yıllarda artış göstermiştir. Vergi idareleri bünyesinde bir yandan idari yardımlaşma talebinde bulunmak, diğer yandan anlaşma imzalayarak işbirliğine gidilecek ülkelerin bu yöndeki isteklerini karşılamak için ayrı birimler kurulmuştur.

3.3. Mükellef Hizmetleri

Vergi yükümlülükleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkiler, doğası gereği potansiyel bir çatışmayı bünyesinde taşır. Vergi mükellefleri için vergi ödemek bir zorunluluktur. Bu zorunluluğun gerektiği gibi yerine getirilmesinde, vergilendirmenin mükellef tarafından benimsenmesi ve mükellefin ikna edilmesi önemlidir. Ayrıca vergi sisteminin basit, anlaşılır ve vergi oranlarının makul düzeyde olması da gerekir.

Mükelleflerin vergi sistemi ile ve vergi idaresi ile barışık olması gerekir. Vergi memurlarının davranışları idare açısından belirleyicidir. Bunun farkına varan ülkelerden biri olan Fransa'da vergi idaresi mükelleflerle olan ilişkilerini daha insancıl düzeye taşımak için "halkla ilişkiler" politikasını uygulamaya koymuştur. Bu kapsamda vergi memurlarının eğitimine önem verilmiştir. Özellikle vergi idaresinin yönetici ve denetim kadrolarını yetiştiren prestiji yüksek Ulusal Vergi Okulunda (Ecole National des Impôts) aktif pedagojik metotlar ile öğrencilerin mesleklerini ifa ederken mükellefle ilişkilerde daha duyarlı davranmaları hedeflenmiştir (Bouvier ve Esclassan, 1988:111).

Türk Gelir İdaresi de, yeniden yapılanma faaliyetleri çerçevesinde fonksiyonel ve mükellef odaklı bir anlayışı benimseyerek vergi dairelerinin mükelleflere kaliteli hizmet sunma faaliyetlerine yoğunlaşmıştır (Tezcan vd. 2006:126). Bunun için Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı ve taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri kurulmuştur. Ayrıca mükelleflerin vergileme ile ilgili sahip olduğu hakların açıklaması amacı ile "Mükellef Hakları Bildirgesi" yayınlanmıştır.

Günümüzde ekonomi ve vergi kültürünün birlikte iyileştirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin de vergi idarelerinden beklentileri artmaktadır. Beklentilerin karşılanabilmesi amacıyla vergi idarelerinin gündemine müşteri kavramı girmiştir (Levoyer, 2001:671). Bu kavram modernizasyonu esas alan ve sunduğu hizmetlerin kalitesini düşünen vergi idareleri açısından önem kazanmıştır. Söz konusu yaklaşımda mükellef yani kullanıcı bütün dikkatlerin kendisine odaklandığı asli unsur olarak kabul

edilir. İşini iyi yapamayan kötü bir vergi idaresi mükelleflerin psikolojisini de olumsuz yönde etkiler. Oysa mükellefler karşılıksız olarak ödedikleri vergilerle, en azından özel sektörde gördükleri saygıyı ve hizmet kültürünü hak etmektedirler.

Diğer taraftan vergi idarelerinden beklenti içerisinde olan karşı tarafı oluşturan devlet, vergi gelirlerinin artırılmasını istemekte bu amaçla koruyucu tedbirlerin uygulanmasını da istemektedir. Bu da vergi idarelerinin işlerini daha karmaşık hale getirmektedir.

4. SONUÇ

Her ne kadar yurttaş olmanın bir gereği ve de organize olmuş bir toplum olmanın doğal sonucu olsa da vergi ödemenin ödeyen açısından hoş bir durum olmadığını kabul etmek gerekir. Özellikle de vergi yükünün adil dağıtılmadığı ve vergilerin ekonomik gelişmenin önünde bir engel oluşturduğuna dair genel bir kanaat yerleşmişse vergiye karşı bir dirençle karşılaşılır. İşte bu vergilerin toplanmasından sorumlu olan idare yaptığı işin doğası gereği pek sevilmmez. Buna bir de vergi denetimlerinin oluşturduğu olumsuz etkiyi ilave ettiğimizde durum daha da vahim bir hal alır. O halde günümüzde ülkeler vergilendirme ve tahsili konusunda son derece donanımlı işini iyi bilen ve iyi yapan gelir idaresi örgütüne sahip olmak zorundadırlar. Vergi idarelerinin görevlerini yerine getirirken mükelleflerin güvenini kazanmaları önemlidir. Mükellefler en güzel şekilde karşılanmalı, istekleri en kısa zamanda yerine getirilmeli, uzaktan erişim olanakları (çağrı merkezleri, internet) aktif olarak kullanılmalıdır.

Verginin tahsili vergi idaresinin öncelikli görevidir. Vergi idareleri mükelleflerin vergi yükümlülüklerini kabul etmeleri ve zahmetsizce yerine getirmeleri Gelir İdaresi Başkanlığının ifadesiyle vergiye gönüllü uyumun sağlanması için en iyisini yapmak zorundadırlar. Bunun için vergi yönetimi oldukça karışık ve sık değişen mevzuatı açıklayabilir, hafifletilmesine çalışabilir veya mükelleflerin beyan etmek zorunda oldukları işlemleri kolaylaştırabilirler. Hukuki kurallar ve kaynaklara uygun hareket ederek, mükellef haklarına saygı göstererek, uygulamada birlik sağlayarak ve idari teamüller oluşturarak mükelleflerin güvenini kazanma yoluna gitmelidir.

Vergi işini yüklenen idarelerin tarihi bu hizmeti sundukları devletlerin tarihi kadar eskidir. Günümüzde vergi idareleri bağlı oldukları Maliye Bakanlıklarının vesayetinden kurtulup yönetim özerkliklerine kavuşmaya başlamışlardır. Gelişmiş ülkelerde aralarındaki ilişki, hedefler ve performans dikkate alınarak hazırlanan sözleşmelerle resmi olarak belirlenmektedir. Vergi idarelerinin üst düzey yöneticileri parlamentolar aracılığı ile de denetlenmelidir. Kamu denetim birimlerinin (örneğin ülkemiz için Devlet Denetleme Kurulu veya Başbakanlık Teftiş Kurulu) hazırlayacakları raporlar Parlamentolarda kurulacak Komisyonlar tarafından değerlendirilmelidir. Dış denetim (Altuğ, 2000:6) olarak niteleyebileceğimiz bu uygulamalar vergi idareleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturarak sundukları hizmetin kalitesinin artırılması ve yönetime ilişkin bilgilerin zenginleşmesi sonucunu doğuracağı düşünülmektedir.

Daha etkin, daha şeffaf, ve daha modern bir vergi idaresine kavuşabilmek için reformlar ve değişiklikler devam etmektedir. Bu hedefler dahilinde, merkezi yapının olumsuzluklarını ortadan kaldıran ve vergi idaresini daha aktif hale getirecek taşra teşkilatının ihmal edilmemesi gerekir. Zaten yerel örgütlerin güçlendirilmesi ve kamu

yönetiminin modernize edilmesinin temel amacı vatandaşlara, konumuz açısından da vergi mükelleflerine daha iyi hizmet edilebilmesidir.

KAYNAKÇA

- Altuğ, Figen (2000), *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Angels, Bernard (2000), *La Direction Générale des Impôts à l'heure des Reformes, Pour une modernisation du service public de l'impôt*, Les rapports du Sénat, Commission des finances, No: 205, 1999-2000.
- Barberye, René (2001), "L'Inspection Générale des Finances", *La Revue du Trésor*, No: 12, Paris, 761-765
- Beltrame, Pierre ve Mehl Lucien (1997), *Techniques, Politiques et Institutions Fiscales Comparés*, 2eme Edition Refondue, PUF, Paris.
- Bouvier, Michel ve Esclassan Marie-Christine (1988), *L'Administration Fiscale en France*, Que sais-je ? No: 2402, Paris.
- Brard, Jean-Pierre (1999), *La lutte contre l'évasion et la fraude fiscale: Retrouver l'égalité devant l'impôt*, Rapport d'Information, Commission des Finances Assamblé Nationale, No: 1802, Paris.
- Brouzes, André (1986), "L'Organisation des Services Fiscaux", *Revue Française des Finances Publiques*, No: 15, LGDJ, Paris, 5-18.
- CCE (Commission des Communautés Européennes) (2004), *Rapport régulier 2004 sur les progrès réalisés par la Turquie sur la voie de l'adhésion*, COM(2004) 656 final, Bruxelles.
- Dufant, Thierry (2005), "La direction des grandes entreprises", *Revue Françaises des Finances Publiques*, No: 89, Février, LGDJ, Paris, 109-113.
- Dumas, Philippe, (1985), "L'Impôt et l'Informatique: l'Informatisation de la Direction Générale des Impôts", *Revue Française des Finances Publiques*, No: 11, LGDJ, Paris, 29-52.
- GİB (2005), *Tanıtım*, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=94>, (Erişim Tarihi: 23.04.2011)
- JO (Journal Officiel) (2008), Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 Relatif à la Direction Générale des Finances Publiques, 4 avril 2008, No:80.
- Lepine, Jean-Luc, Gouiffes, Pierre François ve Carmona Julien (1999), *Mission d'Analyse Comparative des Administrations Fiscales*, Inspection Générale des Finances, n°98-M-041-11.
- Levoyer, Loic (2001), "Service Public Fiscal et Entreprise", *Revue de Droit Fiscal*, 18 avril 2001, No: 16, Edt. Juris-Classeur, 666-672.
- Huet, Frédéric (2000), *La Fiscalité du Commerce Electronique*, Edition Litec, Paris.
- Kılıç, Ramazan (2006), "Gelir İdarelerinin Modernizasyonunda Uluslar arası Alan: Ulusal Vergi Yönetimleri Arasında İdari İşbirliği", *21. Türkiye Maliye*

Sempozyumu, Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Antalya, 10-14 Mayıs 2006, 71-89.

- Kılıç, Ramazan (2011), “Vergi anlaşmalarının idari yardımlaşma boyutu ve vergi cennetleri ile mücadelede önemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:34, 153-168.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez Recai (2007), *Vergi Hukuku*, Gözden geçirilmiş ve güncellenmiş 2. baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Levoyer, Loic (2001), “Service Public Fiscal et Entreprise”, *Revue de Droit Fiscal*, No: 16, Edt. Juris-Classeur, 666-672.
- OECD (2009), *L’Administration Fiscale Dans les Pays de l’OCDE et Dans Certains Pays Hors OCDE: série “Informations comparatives” (2008)*, Préparé par le Forum sur l’administration fiscale, Paris.
- RG (2001), Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı Arasında İşbirliği Protokolü, Resmi Gazete Sayı: 24465, 17.07.2001, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (Erişim Tarihi: 29.04.2011)
- RG (2005a), Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 5345 Sayılı Kanun, Resmi Gazete Sayı: 25187, 16.05.2005, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=109>, (Erişim Tarihi: 23.04.2011).
- RG (2005b), Bazı İllerde Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kurulması Hakkında 2005/9064 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete Sayı: 25867, 06.07.2005, http://www.alomaliye.com/bkk_2005_9064_vd_baskanlik.htm (Erişim Tarihi: 23.04.2011)
- RG (2006) İstanbul İli’nde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulması hakkında 05.08.2006 tarih ve 2006 / 10788 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, Resmi Gazete Sayı: 26250, 05.08.2006. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gib_mevzuat/2006_10788_BKK.htm (Erişim Tarihi: 23.04.2011).
- Tardivon, G. (1986), “La Coopération Internationale de la Direction Générale des Impôts et du Service de la Législation Fiscale”, *Revue Française des Finances Publiques*, No: 15, LGDJ, Paris.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya Ali (2007), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tezcan, Keramet, Gerçek, Adnan ve Sarılı Mustafa Ali (2006), “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırılmalı Yapısı Ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım.
- Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayınları, 2010.

