

VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUM ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE GELİR İDARESİNİN ORGANİZASYON YAPISI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

AN EVALUATION OF ORGANIZATIONAL STRUCTURE OF TURKEY'S REVENUE ADMINISTRATION WITHIN THE FRAMEWORK OF VOLUNTARY TAX COMPLIANCE

Hamza KAHRİMAN

Aydın Menderes Üniversitesi, Aydın İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, AYDIN
(hamza.kahriman@adu.edu.tr)

ÖZ

Günümüzde vergiye gönüllü uyum sadece mükellefin yapmak zorunda olduğu yükümlülükler olarak değerlendirilmemekte, vergilendirme işleminin diğer tarafı olan vergi idaresine de mükelleflerin yükümlülüklerini kolaylaştıracak uygulamaları yürürlüğe koymak gibi bir görev yüklemektedir. Mükellef davranışlarını temel alan mükellef odaklı vergi idarelerinin önemi her geçen gün artmaktadır. Türkiye'de bu unsurlar doğrultusunda vergiye gönüllü uyumu kolaylaştıracak bazı organizasyonel düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Önce, vergi idaresinin reorganizasyonu ile ilgili 2005 yılında "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Sonrasında da mükellef odaklılığı ön plana çıkarmak için 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (BMVDB) ve 2015 yılında Tek Vergi Dairesi projeleri hayata geçirilmiştir. Bu makalede çeşitli ülkelerdeki gelir idaresi organizasyon yapıları ile mükellef odaklı ve vergiye gönüllü uyumunu artıracak uygulamalar ile Türkiye'de bu konuda yapılan çalışmalar ele alınmış ve Türkiye'deki uygulama eksiklikleri ortaya konulmuştur. Türkiye'de dokuz yıldır uygulanan BMVDB uygulaması; görev, yetki, büyük mükellef tanımı ve sadece İstanbul'daki mükellefleri kapsamına almış olması gibi unsurlar bakımından önemli eksikliklere sahiptir. Tek Vergi Dairesi Uygulaması ise çok yeni bir uygulama olduğundan kapsamlı değerlendirme yapılabileceği konusunda yeterli veri bulunmamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Vergiye gönüllü uyum, Gelir idaresi, Büyük mükellefler

ABSTRACT

Voluntary tax compliance is not considered only from the point of view of taxpayer liabilities but it is seen as a duty of tax administration to put in effect practices that would ease taxpayers' liabilities. Importance of taxpayer-focused tax administrations, which are based on taxpayer behaviors, increases every day. Turkey has made some organizational regulations to facilitate voluntary compliance in line with these factors. First of all, "Law on Revenue Administration's Organization and Duties", which reorganized tax administration, entered into force in 2005. After that, the Large Taxpayers Office (LTO) and the Single Tax Administration projects were put into practice, respectively in 2007 and 2015, in order to bring taxpayer-focus into the front. This paper focuses on organizational structures of revenue administrations in various countries, practices to increase taxpayer focus and voluntary compliance as well as Turkey's efforts and shortcomings in practice in this respect. Nine-year long Large Taxpayers Office practice in Turkey has important shortcomings because duties, authorities, large taxpayers are not defined and it only covers taxpayers in Istanbul. Single Taxpayer Office practice is very new and there is not enough data for comprehensive evaluation.

Keywords: Voluntary tax compliance, Revenue administration, Large taxpayers

1. Giriş

Vergi ödemenin cebri bir eylem olması ve bunu ödemeyenlerden söz konusu vergi tutarının kamu gücü kullanılarak zorla alınacak olması yine de bunu ödeyecek olanların bu eylemi yerine getirmesini tam anlamıyla sağlamamakta, adına vergi kayıp ve kaçakları denilen sızıntıların yaşanmasını tam olarak engelleyememektedir. Bu kayıp ve kaçakların bir kısmı vergi yasalarını çok iyi bilen kişilerden kaynaklansa da, verginin ödenmesi için yasaların emrettiği işlem ve davranış şekillerini; bilgi noksanlığı, iş ve eylemlerin zaman alıcı olması, mevzuatın karışıklığı, vergi ödenmesi sırasında ortaya çıkan ilave masraflar gibi nedenlerle gerçekleştirmeyen kimselerin varlığı da söz konusu vergi kayıp ve kaçaklarını artırmaktadır.

En basit haliyle “mükelleflerin vergi yasalarına uygun şekilde davranması” diye ifade edilen vergiye gönüllü uyum, sosyo-psikolojik nedenlerden kültürel nedenlere, gelir düzeyinden eğitim düzeyine, yasal mevzuattan vergi idaresinin örgüt yapısına kadar pek çok faktöre bağlıdır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi tahsilâtının arzu edilen düzeylerde gerçekleşebilmesi için vergi toplama yetkisi elinde bulunduran gelir (vergi) idarelerinin, mükelleflerin vergi ödemelerini en rahat biçimde gerçekleştirebilecekleri organizasyon yapılarını oluşturmaları kendilerine düşen en önemli görevlerindedir. Nitekim son yıllarda çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarına bakıldığında bu reformların bir ayağını mevzuattaki düzenlemeler oluştururken, diğer ayağının vergi idarelerinin organizasyon yapılarındaki değişimlerden oluştuğu gözlemlenmektedir. Organizasyon yapılarındaki değişikliklerin odağında ise mükellefin gönüllü uyumunu artıracak organizasyon yapıları oluşturma çabaları yer almaktadır.

Ülkemizde de özellikle son on yılda vergi uyumu kolaylaştıracak bazı organizasyonel düzenlemeler yapılmıştır. 2005 yılında yürürlüğe giren “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun, 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan ve 01.01.2007 tarihinde faaliyete geçen Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 2014 yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda “Tek Vergi Dairesi Projesi” başlığında yer alan ve pilot uygulama olarak Şubat 2015’de Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde başlatılan tek vergi dairesi uygulamaları bunlara örnek verilebilir.

Bu çalışmada vergiye gönüllü uyum çerçevesinde gelir idarelerinin organizasyon biçimlere ele alınacak, OECD üyesi ülkelerdeki organizasyon biçimleri toplu olarak açıklandıktan sonra, Türkiye’de gelir idaresinin organizasyon biçiminin dünyadaki uygulama modellerinden hangilerinin kapsamına girdiği ve bu biçimdeki bir örgütlenme modelinin vergiye gönüllü uyum konusunda ne gibi etkileri olduğu değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2. Vergiye Gönüllü Uyum Sorunu

Yasal zorunlulukla ortaya çıkan mükellef vergi dairesi ilişkisi, artık devletin tek taraflı olarak yatırım ve rolleri belirlendiği ilişki olmaktan çıkmış; mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarının da dikkate alındığı bir ilişkiye dönüşmüştür. Çağdaş devlet anlayışında ortaya çıkan bu gelişmeler sonucunda, mükelleflerin gönüllü uyumunun sağlanması, hizmet kalitesinin geliştirilmesi ve mükellef beklentilerinin tespiti, gelir idarelerinin görev sorumluluğu haline gelmiştir (GİB, 2007: 41).

İyi bir vergi veya vergi sisteminin kurulması konusundaki çabalar maliye ilminin doğduğu zamanlara kadar uzanmaktadır. Bu konuda farklı yazarlarca “vergileme ilkeleri” başlığı altında çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Bu yazarlardan Adam Smith ve Adolf Wagner’in ortaya koyduğu ilkeler ve yaptıkları sınıflandırmalar bugün bile güncelliğini korumaktadır.

Adam Smith'in klasik mali anlayışa bağlı olarak ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, vergi yükünün toplam dağıtımını ve vergiden beklenen en yüksek verimden alınabilmesi açısından bir vergide bulunması gereken özellikleri belirtmektedir. A. Smith'in vergileme ilkeleri; (1) Adalet İlkesi, (2) Belirlilik/Kesinlik İlkesi, (3) Uygunluk İlkesi ve (4) İktisadilik İlkesi olarak dört tanedir (Muter, Çelebi, & Sakınç, 2012: 165-167).

Bu ilkelerden uygunluk ilkesi ile iktisadilik ilkesi vergiye gönüllü uyum bakımından, vergi idaresinin yapılması konusunda ön plana çıkan ilkelerdir. Uygunluk ilkesi, mükellef açısından, verginin en uygun Őartlarda ve uygun zamanda alınmasını ifade ederken, vergi idaresi açısından ise iyi ve uyumlu bir idare-mükellef ilişkisini, nicelik ve nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir. Benzer Şekilde, iktisadilik ilkesi gereği, vergi idaresi vergi tarh ve tahsil masraflarını mümkün olduğunca düşük tutacak Şekilde bir yapılanma içerisinde bulunmalıdır. Üstelik bu husus sadece idare için değil verginin diğer tarafı olan mükellef açısından da geçerlidir (Devrim, 1996: 186-187).

19. yüzyıl ortalarında liberalizm ile sosyalizm arasında ortaya çıkan tartışmaların yaşandığı dönemde Alman maliyecisi Adolf Wagner sosyal reform fikrinden hareket ederek ve kısmen de A.Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden yararlanarak dört temel vergileme ilkesi geliştirmiştir. Bu ilkeler Őunlardır; (1) Mali İlkelere, (2) İktisadi İlkelere, (3) Ahlaki İlkelere ve (4) Teknik ve İdari İlkelere. Bu ilkelerden teknik ve idari ilkeler, vergiye gönüllü uyumu sağlama noktasında iyi bir vergi idaresinin nasıl olması gerektiği sorusuna cevap niteliğindedir. Bu ilke gereği, mükellefin ödeyeceği vergi açık ve kesin olmalı, vergi mükelleflerce en uygun zamanda, mekanda ve en uygun araçlarla ödenebilmeli, verginin tarh ve tahsil masrafları da mümkün olduğunca az olmalıdır (Muter, Çelebi, & Sakınç, 2012: 168-169).

Vergiye gönüllü uyum ile ilgili tanımlardaki ortak nokta, "mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket etme derecesi" Őeklinindedir (Şentürk, 2014: 131). Vergi yükümlülüğünün, beyannamenin verildiği zamanda yürürlükte olan yasalara, yönetmeliklere ve yargı kararlarına uygun olacak biçimde belirtilmesine vergi uyumu denilmektedir (Ayėun, 2012: 88).

Vergi yükümlülüğünün tam olarak yerine getirilmesi ise Şu dört bileşenin bir araya gelmesi ile mümkün olur; (1) Vergiye tabi gelirin tam olarak beyan edilmesi, (2) Gelir ayarlaması, harcamalar, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi gelirden düşülecek unsurların doğru gösterilmesi, (3) Vergi beyannamesinin zamanında doldurulması, (4) Beyan edilen verginin doğru hesaplanması (Roth, Scholz, & Witte, 1989, s. 20).

Günümüzde tüm gelir idareleri için önem arzeden gönüllü uyum; mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri Şeklinde ifade edilebilir (GİB, 2007: 41).

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörler çok çeşitli olmakla beraber, bunlar Şu yedi maddede özetlenebilir; (1) Gelir düzeyi ve vergi oranları, (2) Sosyal ve demografik faktörler, (3) Cezalar, denetim olasılığı ve önceki denetimler, (4) Sübjektif ve objektif ölçüler, (5) Mali Müşavirlerin (vergi danışmanlarının) etkisi, (6) Ahlaki ve sosyal dinamikler ve (7) Vergi sisteminin karmaşıklılığı ve vergi affı. Örneğin, yapılan araştırmalar, gelir düzeyindeki artışla birlikte vergi kaçakçılığının da arttırdığını, bunun temel nedenin ise yüksek gelir düzeylerine ulaşıldığında yüksek vergi oranlarına maruz kalınması olduğunu göstermektedir. Yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki evre, eğitim gibi sosyal ve demografik faktörler de vergi uyumunu etkileyen önemli unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan araştırmalar, erkeklerin kadınlara oranlara, evli

çiftlerin ise bekârlara göre daha fazla vergi kaçırma eğiliminde olduklarını ortaya koymaktadır. Sıkı denetimle desteklenen cezalar son derece caydırıcı olmakta ve mükellefleri vergi ödevlerine uyma konusunda uygun harekete etmeye zorlamaktadır. Mükelleflerin inanç ve düşünceleri de vergiye gönüllü uyumda sübjektif unsurlar olarak belirtilebilecek hususlardandır. Bazı durumlarda vergi danışmaları (mali müşavirler) mükelleflerin hata oranlarını azaltıp onları gönüllü uyuma iterken, bazen de doğru beyanda bulunmama noktasında onları bu konuda yanlışa sevk edebilmektedir. Mükellefin ödediği verginin adil olduğuna inanması da psikolojik olarak, mükellefi vergiye gönüllü uyum konusunda teşvik etmektedir. Vergi sisteminin anlaşılabilirliği ve sürekli tekrarlanan vergi afları ise mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir (Çelikkaya, 2002).

Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan iki temel yaklaşım vardır. Bunlardan ilki Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham & Sandmo Modeli) dir. İkinci ise "tutumsal model" (attitudinal model) veya "ahlaki duygular teorisi" (the theory of moral sentiments)'dir.

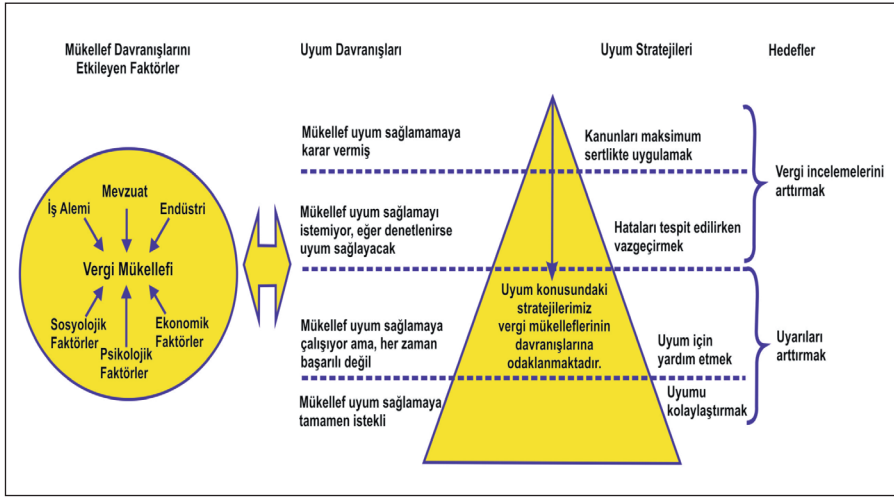
Geleneksel vergi uyumu modeli olarak da ifade edebileceğimiz, Rasyonel Tercih Teorisinde (Allingham & Sandmo Modelinde) mükellefin, beyan kararıyla ilgili bütün durumlar hakkında tamamen bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmektedir (Aktan, 2015: 1-2). Rasyonel tercih yaklaşımı, vergi uyumunu mükelleflerin kendi çıkarlarını rasyonel olarak takip etmelerinin en önemli unsuru olarak görmekte ve bu bağlamda vergi uyumunu mükellefler açısından sakınmaya ya da kaçınmaya çalıştıkları maliyetler olarak değerlendirmektedir. Buna göre vergi mükellefleri, vergi kaçırdıkları ortaya çıkmadığı ve vergi kaçırmanın ağır cezalara tabi olmadığı sürece vergi kaçıracaklardır (İpek & Kaynar, 2009: 175).

Allingham ve Sandmo Modeli, ekonomik yaklaşımla ele alınmış bir model olarak, bireyin vereceği kararlarda genel olarak ekonomik faktörlerin göz önüne alacağını ileri sürer. Bireyin vergi karşısında takınacağı tutum ve göstereceği davranışlarda ekonomik faktörler önemli olsa da, bu davranış ve tutumları sırf ekonomik kaygılara bağlamak bu davranış ve tutumları açıklamak noktasında yeterli değildir. Nitekim sonraki yıllarda yapılan pek çok çalışma ile mükelleflerin vergi karşısında gösterdiği davranışların sadece Allingham ve Sandmo Modeli ile açıklanmasının yeterli olamayacağı ortaya konulmuştur (Tosuner & Demir, 2007: 11).

Literatürde "tutumsal model" (attitudinal model) veya "ahlaki duygular teorisi" (the theory of moral sentiments) olarak ifade edilen ikinci yaklaşım ise bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunun maksimize edilmesinden ziyade psikolojik algılamanın belirlediğini ileri sürmektedir (Aktan, 2015: 4).

Bu doğrultuda vergi uyumu, geleneksel yaklaşım açısından sadece vergilemeye ilişkin yaptırımların ağır olup olmaması bakımından değerlendirilmiştir. Ancak, birçok araştırmacıya göre, vergi uyumunu sadece yasaların yaptırım derecesiyle açıklamak doğru bir yaklaşım değildir. Buna ilave olarak; sosyal normlar, kamu hizmetleri, kurumlara duyulan güven, başkalarının vergi algılama biçimleri ve vergiye uyumlarına dair birçok faktör mükellefin davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Gerçekte pek çok mükellef vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamalarıyla ilgili belirsizlikten dolayı şaşkınlık içindedir (Tunçer, 2005: 220).

Mükelleflerin vergiler karşısındaki davranışlarını etkileyen etkenler, buna bağlı olarak sergiledikleri uyum ve bu uyum sonucu ortaya çıkan davranışlarına yönelik devletin ortaya koyduğu uyum stratejileri aşağıdaki şekilde özet halinde görülmektedir.



Şekil 1. Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutumları

Kaynak: (Calderón, 2010: 3).

Yukarıda da belirtildiği gibi, mükellef davranışları üzerinde birçok faktör etkili olmakta ve bu faktörlerle birlikte de farklı farklı uyum davranışları ortaya çıkmaktadır. Vergi idareleri, uyum sağlamamaya karar veren ya da sadece denetimlerden korktuğu için uyum sağlayacak mükelleflere yönelik olarak kanunların ve denetimlerin caydırıcılığının ön planda olduğu uyum stratejilerinden yararlanırken; uyum konusunda istekli, yönlendirilmeye ihtiyaç duyan mükellefler için uyumu kolaylaştırıcı, yol gösterici uyum stratejilerinden faydalanmaktadır. Bu noktada vergi idaresinin temel hedefi, modern vergiye uyum yaklaşımları kapsamında yaptırımların caydırıcılığından çok mükelleflerin davranışlarına odaklı uyumu kolaylaştırıcı stratejilere ağırlık vermektir.

Bununla birlikte vergi uyumuna yönelik yeni yaklaşımlar temel denetim faaliyetlerinin öneminde herhangi bir azalmaya neden olmamıştır. Hatta bu yaklaşımlar, kasten uymayan, en kötü ve en verimli vergi mükelleflerinin azınlığı tarafından giderek daha fazla hedeflendiğinden, aşağıya dönük denetimlerin (ve soruşturmaların) etkililiğini artırmıştır. Gönüllü olarak uyan vergi mükelleflerine kasti uyumsuzluk söz konusu olduğu takdirde bunun bulunduğunu ve cezalandırıldığını güçlü bir caydırıcı mesaj olarak göndermekte ve onlara yeniden güven vermektedir (OECD, 2014: 19).

Vergi boşluğu (tax gap) ölçümleri ile vergiye gönüllü uyumun önemi ortaya konulmaya çalışılır. "Vergi boşluğu, vergiye gönüllü uyumun tam olması durumunda toplanması beklenen vergi gelirleri ile gönüllü uyumun tam olmadığı durumda fiili olarak toplanılan vergi gelirleri arasında fark"tır (Şentürk, 2014: 133). Düşük vergi uyumu birçok gelişmekte olan ülkede, gelişmeye yönelik amaçlar için gelir artışı kapasitesini sınırladığı için, diğer bir ifadeyle vergi boşluğunu arttırdığı için, ciddi bir kaygı konusudur (Das-Gupta, Ghosh, & Mookherjee, 2003: 1).

Gönüllü uyumu, sadece mükellefin payına düşen yükümlülükler olarak değerlendirmemek gerekir. Verginin diğer tarafı olan idarenin de bu yükümlülüklerin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygulamaları hayata geçirmek gibi bir görevi vardır (Şentürk, 2014: 132). Karaca

(2006), gelir idarelerini bu konudaki rolüne vurgu yapmak için Tanzi'nin, "gelir idaresinin, kâğıt üzerinde mevzuatta yer alan vergi sisteminin unsurlarının gerçekten ne olduğunu anlamamıza yarayan şey" olduğunu ifadesini aktardıktan sonra gelir idarelerinin bu noktadaki yükümlülüğünü "Gelir idaresi öyle bir organizasyon ki, aslında vergi mevzuatını hayata geçirirken, sonuçta sürecin başında mevzuat var, sürecin sonunda o mevzuatın nasıl olduğunu belirleyen şey bizzat gelir idaresinin kendisi" şeklinde belirtmektedir. Öz ve Karakurt (2007) ise durumu şu ifade ile özetlemektedirler; "İyi bir mevzuat yetmiyor, idare kötüyse bu iyi mevzuattan iyi bir sonuç çıkmıyor. Dolayısıyla iş gelip uygulamaya kilitleniyor".

Vergilemenin diğer kamu hizmetlerinden temek farkı, vatandaşlara gözle görülür bir hizmet sunmak yerine karşılıksız yükümlülükler getirmesidir. Buna rağmen, vergileme sürecinde gelir idaresi mükelleflere bir vergileme hizmeti sunmaktadır. Dolayısıyla, bu hizmetin kaliteli bir şekilde, mükelleflerin özel durumları, ihtiyaçları ve hakları dikkate alınarak sunulması mükelleflerin vergiye bakışını değiştirecek ve gönüllü uyumu sağlayacak unsurların başında gelmektedir (Gerçek, Sarılı, & Tezcan, 2006: 9-10). Bu yüzden de mükellef davranışlarını temel alan mükellef odaklı vergi idarelerinin önemi de her geçen gün artmaktadır. Gerçekte bir işletme için "müşteri" ne ise, vergi yönetimi içinde "mükellef" o konumdadır. Bu açıdan "mükellef odaklı" bakış açısı, çağdaş gelir idarelerinin organizasyonel yapısında gittikçe daha önemli hale gelmektedir (Uysal, Dalbayrak, & Yurdanur, 2002: 12).

3. Gelir İdareleri ve Organizasyon Biçimleri

Gelir İdaresi, kamu gelirlerinin toplanmasından ve bunlara ilişkin yönetim işlemlerini yürütmekten sorumlu idaredir. Bu anlamda, gelirlerin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili gibi her türlü vergilendirme hizmeti gelir idaresi tarafından gerçekleştirilir. Vergi literatüründe "Gelir İdaresi" yerine "Vergi İdaresi" kavramı yaygın bir biçimde kullanılır (Sarılı, 2003: 24).

Tezcan'a (2003) göre gelir idaresi yapısal açıdan, vergileme olayının uygulandığı bir organizasyon ve kadrodur. Vergi yasalarının hazırlandığı, görüşülüp karara bağlandığı, yasalastıktan sonra bunların uygulandığı, uygulama sonuçlarında ortaya çıkan uyumsuzlukların çözüme bağlandığı bütün kuruluş, personel ve araçlar da gelir idaresinin yapısal yönünü oluşturmaktadır.

Vergilendirme hizmeti, devletin vazgeçilmez görevlerinin finansman ihtiyacını sağlayan ana hizmetlerden birisi olup, söz konusu bu hizmeti sağlamak üzere de vergi idaresi kurulmuştur. Vergi idaresinin en klasik amacı, vergi gelirlerinin korunması ve en üst düzeye ulaştırılmasını sağlamak olarak kabul edilmektedir. Bu klasik amaca ilave olarak iki klasik amaçtan daha söz edilebilir. Bunlar da; yükümlülüğün tam ve doğru olarak belirlenmesi ile vergi yükümlülüğünün toplumdaki tüm bireyler arasında eşit dağıtılarak, yükümlülerin vergi ödemelerinde doğruluk oranının maksimize edilmesi ve adaletin sağlanmasıdır. Ancak son yıllarda gelir idaresinde etkinlik ve yeniden yapılanma arayışları çerçevesinde, bu klasik amacın yanı sıra çağdaş amaçlar olarak şu amaçlar ön plana çıkmaya başlamıştır: (1) Mükelleflere kaliteli hizmetin sunulması, (2) Mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunun sağlanması, (3) Gelir idaresinin toplumla olan işbirliğinin geliştirilmesi ve (4) Gelir idaresinde yeni teknolojilerin kullanılması (Gerçek, 2002: 7-8). Ayrıca son yıllarda gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ile ilgili endişelerle birlikte organizasyon yapısının önemi de artmıştır. Hükümetler daire ve kurumlarındaki hesap verebilirliği ve şeffaflığı arttırırken operasyonel sonuçlarını geliştirmenin yollarını aramaktadırlar. Vergi idarelerinin organizasyon yapısına yönelik çalışmalar bu çabaların önemli bir bileşenidir (Kidd, 2010: 1).

Dünya genelinde gelir idareleri ulusal vergi gelirlerini toplamak için çalışanlarını ve diğer kaynaklarını organize ederken bunu dört tane geleneksel organizasyon yapısından biri çerçevesinde yerine getirir (Jacobs, 2013: 6):

- Vergi türüne göre (type of tax) örneğin; gelir vergisinden sorumlu birim, özel tüketim vergisinden sorumlu birim, kurumlar vergisinden sorumlu birim ve diğer vergiler.
- Gerçekleştirilen fonksiyonlara göre (functions performed) örneğin; vergi borçlarının tahsilâtından sorumlu birim, vergi mükelleflerinin denetiminden sorumlu birim ve diğer fonksiyonlar.
- Mükellef türlerine göre (type of taxpayer) örneğin; büyük işletmelerden sorumlu birim, küçük/orta ölçekli işletmelerden sorumlu birim, ücret/maaş kazancı elde edenlerden sorumlu birim ve diğer mükellefler.
- Yukarıda bahsi geçen organizasyon türlerinden iki ya da daha fazlasının kombinasyonu.

Vergi idareleri tarafından uygulanan ilk örgütlenme modelinde “vergi türü” kriteri esas alınmıştır. Vergi türüne göre örgütlenme modeli, ilk zamanlarda yaygın olarak uygulanan ve uzun yıllar tercih edilen bir yapılanmadı. Bu, her bir vergi için büyük ölçüde kendi kendine yetebilen ve birbirinden bağımsız olarak farklı işlevlere sahip bölümlerin çalışmasını gerektirdi. Zaman içerisinde modelin birçok eksikliği görüldü (OECD, 2007: 10-11; Jacobs, 2013: 7):

- Fonksiyonların kendine özgü çoğaltılması verimsiz olarak görülmeye başlandı,
- Birden fazla vergi için işlem yapan mükelleflerin benzer konularda farklı bölümler ile muhatap olması onlar için zahmetli oldu,
- Her vergi için ayrı denetim ve borç toplama fonksiyonları mükelleflerin vergiye uyumunun idaresini karmaşıktırdı,
- Vergilerin genelinde mükelleflerin dengesiz ve tutarsız davranma olasılığını arttırdı,
- Tüm vergi dairelerinde personelin performans ve yönetim eksiklikleri kalıcı hale geldi,
- Personelin esnek kullanımını engelleyen bu model, onların becerilerini tek bir vergiye hapsetti,
- Vergi idarelerinin genel yönetimi gereksiz bir şekilde parçalandı, böylece planlama ve koordinasyon zorlaştı,
- Koordinasyon ve vergi departmanları arasında veri paylaşımı eksikliği vergi kaçırıcı ve vergiden kaçınan mükellefler için avantaj sağladı,
- Mükellefin gönüllü uyum eksikliği yaygın bir sorun haline geldi,
- Vergi toplamadaki ve vergi kaçırmadaki zayıflıklar vergi gelirlerini küçülterek, ekonomik gelişmeyi olumsuz etkiledi.

Bu eksiklikler ile karşılaşan birçok gelir idaresi büyük ölçüde fonksiyonel kriterlere dayalı kendi örgütsel tasarımını geliştirdi. Fonksiyonel model kapsamında personel; fonksiyonel gruplar

(tescil, muhasebe, bilgi işlem, denetim, tahsilât, temyiz vb.) ve çoğunlukla vergiler genelinde organize edilir. Bu modelin kilit özelliği personelin, örgütün temel fonksiyonları ya da iş süreçleri etrafında gruplandırılmış olmasıdır. Bu model, benzer beceri ya da özellikleri gerektiren benzer faaliyetleri gruplandırarak; temel alanlarda uzmanlaşmanın getirdiği bilgi derinliğinin sağlayacağı kazanımlar esasına dayanır (Kidd, 2010: 7; Adimoolah, 2008: 6-8; OECD, 2007).

Tüm yaklaşımlar içinde fonksiyonel yapı yönetsel bakış açısından en kolay olanıdır. Fonksiyonel bir yapı, yöneticilerin iş sorumluluklarını ve ilişkilerini etkili şekilde düzenleyerek, ölçek ekonomisini maksimize etmesine yardım eder (Anadolu Üniversitesi, 2013: 52). Vergi türüne göre örgütlenme modelindeki gibi her bir vergi için idari görevler çoğaltılmadığı için yönetim maliyetleri düşmektedir. Vergileme açısından fonksiyonel organizasyon modelinin en büyük avantajı ise bütün vergilerdeki temel uyumsuz davranışlardan, kurulmuş olan tek bir bölümü sorumlu tutarak mükelleflerin uyumunu kolaylaştırmasıdır (Adimoolah, 2008: 6-8). Ancak bazı gelir idareleri, mükelleflerin vergiye uyum konusunda farklı tutum ve davranışlara sahip olmasından dolayı, bütün mükellef gruplarına uygulanacak tek bir uyum programı sunan fonksiyonel modelin optimal olmadığı görüşüne sahiptir (OECD, 2015: 61).

Fonksiyonel organizasyon modelinin zayıf olduğu ana konu, mükelleflere kötü hizmet sunmasıdır. Her fonksiyonel bölüm diğer fonksiyonel bölümler tarafından yürütülen faaliyetlerden kopuk olarak mükellef işlerinin kendilerine dönük yönü üzerinde yoğunlaşmaktadır. Fonksiyonel bölümler için bilgi alışverişini zorlaştıran dağınık bilgisayar sistemlerini uygulama eğilimi de bu probleme eklenmektedir (Adimoolah, 2008: 7). Daha genel bir ifadeyle fonksiyonlara göre bölümlenme şekli bölümler arası koordinasyonu ve kontrolü zayıflatır (Anadolu Üniversitesi, 2013: 53). Koordinasyon eksikliği bütünlük uyum stratejisinin uygulanmasını karmaşık hale getirebilir (METAC, 2012).

Günümüzde fonksiyonel organizasyon modeli, kısmen mükellef odaklı yaklaşımı ifade eden, büyük mükellef vergi daireleri ile birlikte yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak bazı ülkeler toplam vergi gelirlerinin %10-15'ini içeren KOBİ'ler için de ayrı vergi daireleri kurmaktadır. IRS (ABD Gelir İdaresi) 1999'da hem büyük hem de orta ölçekli mükellef dairelerini kurarak mükellef odaklı modele bir örnek oluşturmuştur (Jacobs, 2013: 9).

Mükelleflerin, büyük, orta/küçük ve diğer mükellefler şeklinde ayrılması, mükellef odaklı vergi idaresi yapılanmasında da görülmektedir. Bunun altında yatan temel gerekçe ise her bir mükellef grubunun farklı özelliklere, farklı vergi uyum davranış modellerine ve farklı riskleri sahip olmasıdır. Bu risklerin etkin bir biçimde yönetilebilmesi için, her bir mükellef grubuna uygun stratejiler geliştirmek bu sistemin temel unsurunu oluşturmaktadır (Armağan, 2014: 298). Bu organizasyon modelinin avantajları şu şekildedir (Jacobs, 2013: 9);

- Örgütsel hedeflere ulaşmak için sorumluluğu ve hesap verilebilirliği güçlendiren, her biri kendine özgü mükellef gruplarının tüm uyum ve hizmet faaliyetlerini denetleyecek sabit bir yönetim kadrosu atama ve görevlendirme becerisi,
- Her bir mükellef grubunun uyum sorunlarını daha iyi anlama ve araştırma becerisi,
- Her mükellef grubuna özgü uyum stratejileri geliştirme ve uygulama becerisi,
- Hedeflenen gruplarla mükellefin eğitimi ve daha iyi hizmet sunmayı kolaylaştırması,

- Her bir gruba özgü çeşitli risk seviyelerinin daha iyi yönetilmesi,
- Her mükellef kesimi risk düzeyi ile orantılı vergi idaresinin kaynaklarını tahsis becerisi ve
- Vergi gelirlerinin en büyük kısmını oluşturan mükellefleri daha yakından izleme becerisi.

Diğer modellerde olduğu gibi mükellef odaklı modelinde bazı dezavantajları bulunmaktadır. Bu model; vergi beyannamelerini işlemek ve vergi borçlarının takibini yapmak için, bölümler arasındaki ortak fonksiyonları artırarak, idari maliyetlerde artışa yol açabilir. Diğer bir dezavantaj ise mükellef odaklı organizasyonun büyük ölçüde, idari uygulamaları ve eğitim programlarını yeniden tasarlayacak vasıflı yöneticilere ve teknik personele ihtiyaç duymasıdır. Yüksek vasıflı personel pek çok vergi idaresinin en kıt kaynaklarından biridir. Yüksek vasıflı personelin yetersiz olması modelden beklenen iyileşmenin sağlanamamasına hatta mükelleflerin vergiye uyumunda düşüşe sebep olabilir (Adimoolah, 2008: 8).

Dünyadaki genel eğilimi görmek adına Türkiye'nin de içinde bulunduğu OECD ülkelerine baktığımızda gelir idarelerinin 2006-2010-2015 yılı organizasyon modelleri Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri

Ülke Adı	Organizasyon Modelleri		
	2006 Yılı	2010 Yılı	2015 Yılı
Avustralya	Karma	Karma	Karma
Avusturya	Vergi Türü/Mükellef Odaklı	Karma	Karma
Belçika	Karma	Karma	Karma
Kanada	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Şili	Fonksiyonel	Karma	Karma
Çek Cumh.	Fonksiyonel/Vergi Türü	Fonksiyonel/Vergi Türü	Fonksiyonel/Vergi Türü
Danimarka	Karma	Karma	Karma
Estonya	Fonksiyonel	Karma	Karma
Finlandiya	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel	Karma
Fransa	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
Almanya	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Karma
Yunanistan	Karma	Karma	Karma
Macaristan	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
İzlanda	Fonksiyonel	Karma	Karma
İrlanda	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
İsrail	-	Karma	Karma
İtalya	Fonksiyonel	Karma	Karma
Japonya	Karma	Karma	Karma
Kore	Fonksiyonel	Karma	Karma
Lüksemburg	Vergi Türü/Fonksiyonel	Vergi Türü/Fonksiyonel	Vergi Türü/Fonksiyonel

Tablo 1 devamı

Meksika	Karma	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı
Hollanda	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı
Yeni Zelanda	Karma	Karma	Karma
Norveç	Karma	Karma	Karma
Polonya	Karma	Karma	Karma
Portekiz	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
Slovakya	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Slovenya	Fonksiyonel	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Karma
İspanya	Karma	Karma	Karma
İsveç	Karma	Karma	Karma
İsviçre	Vergi Türü	Karma	Fonksiyonel/Vergi Türü
Türkiye	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
İngiltere	Karma	Karma	Karma
ABD	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı

Kaynak: (OECD, 2007; OECD, 2011; OECD, 2015).

Son zamanlardaki gelişmelerden biri olan –az sayıdaki ülkede- hizmet ve uygulama işlevlerini mükellef grupları etrafında düzenlemek olmuştur. Mükellef grupları etrafında bu işlevleri düzenlemenin ardındaki mantık her bir mükellef grubunun farklı nitelikleri ve uyumları ile bunların sonucu olarak ortaya çıkan farklı vergi risklerinin daha uygun şekilde ele alınması gereğidir. Mükellef odaklı bu model henüz uygulama açısından yeni olmasına rağmen pek çok ülkede ayrı büyük mükellef daireleri kısmen oluşturulmuştur. Mükellef odaklılıktan hareketle günümüz modern gelir idareleri “fonksiyonel”, “mükellef odaklı” ve “vergi” kriterlerinin karışımına göre yapılandırılmıştır (OECD, 2015: 64).

4. Türkiye’de Mükellef Odaklı Gelir İdaresi Yapılanması Çerçevesinde Uygulamaya Geçirilen Projeler

Vergi idarelerinde reform-modernizasyon sürecinde izlenecek politikaların temel dayanaklarını oluşturan unsurlara bakıldığında; basitleştirme, şeffaflık, yeni teknolojilerin kullanımı, diyalog ve deneyim kavramları karşımıza çıkmaktadır (Gerçek, 2002: 98).

Bütün bu unsurlar en nihayetinde mükellefin vergiye uyumunu da kolaylaştıracak unsurlardır. İnsanlar doğaları gereği zorunlu olmadığı sürece bir şeyler hakkında düşünme konusunda isteksizdir. Cebrilik taşıyan vergi ve ödeme eylemi insanlar için aynı zamanda bir “zihinsel işlem maliyeti”¹ oluşturmaktadır. Vergiye uyum sağlama yönünde tutum ortaya koyan mükellefler

1 Nick Szabo bu kavramı müşteri satın alma kararları açısından geliştirmiştir. Tercihlerin ekonomik maliyetleri en aza indirilse bile bilişsel maliyetler karşısında yenilgiye uğrayacağını, düşünme bedelinin müşteri davranışları üzerinde önemli bir unsur olduğunu ileri sürmüştür. Detaylı bilgi için bkz: Nick Szabo, Micropayments and Mental Transaction Costs, <<http://szabo.best.vwh.net/berlinmentalmicro.pdf>> (Erişim Tarihi:27.11.2015) & Chris Anderson, Bedava, (Çev: Günseli Aksoy) Optimist Yayıncılık, 2011, İstanbul, s. 63.

için basitlik ve şeffaflığı sağlayarak mükellef için daha az bilişsel maliyet oluşturacak şekilde vergi idarelerinin reorganizasyonu büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında her bir mükellefe müşteri odaklı bir yaklaşım sergileyerek diyalog içerisinde olmak, karşılıklı uyumu arttıracaktır. Son olarak deneyim kavramı uzmanlaşmayı arttıracak ve buna bağlı olarak personelin zihinsel işlem maliyetini azaltarak vergiye uyuma yardımcı olacaktır. Bu da yine mükellef türleri itibarıyla bir yapılanma ile sağlanacaktır. Düzenli olarak benzer nitelikteki mükellef grupları ile çalışan personel belli bir süre sonra işinde uzmanlaşmış olacaktır.

1990'lı yıllardan itibaren vergi idarelerinin "mükellef odaklı" yaklaşımı benimsemesinin bir sonucu olarak, mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve vergiye uyumlarının artırılması amacıyla vergi idarelerinin organizasyon yapısında ve çalışma anlayışında pragmatik dönüşümler yaşanmıştır. Vergi idareleri klasik "vergi türüne" göre organizasyon yapılarını terk etmeye başlamış, "fonksiyonel" ve "mükellef odaklı" organizasyon yapılarına yönelmişlerdir. Geçmişte vergi idarelerinin başarısı kurumların iç işlemlerini yerine getirme ve topladıkları gelir miktarı ile ölçülürken, yeni yapılanmada vergi idarelerinin başarısı mükelleflerin genel uyumu ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, kurumların sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyelleri ile ölçülür hale gelmiştir (Gerçek, Sarılı, & Tezcan, 2006: 23-24).

Türkiye'de vergiye uyumu kolaylaştırmak amacıyla idarenin örgütlenmesi konusunda bir takım yeni düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Bununla ilgili olarak ilk önce, 2005 yılında "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Organizasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanunu" çıkarılmıştır. İdari örgütlenme alanındaki bu ilk düzenlemenin amacı, etkili ve kaliteli hizmet sunmak için vergilemeye özel bir yapılanmaya gitmek şeklinde ifade edilmiştir. Bu kanunla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü ile il ve ilçelerde defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmıştır. Bunların yerine Gelir İdaresi Başkanlığı adında Maliye Bakanlığı'na bağlı yeni vergi idaresi kurulmuştur (Kılıç, 2011: 367).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yapılanma sürecini henüz tamamlanmamıştır. Hâlihazırda, 29 ilde 30 vergi dairesi başkanlığı faaliyette olup, bunlardan sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ihtisas vergi dairesi olarak görevine devam etmektedir. Diğer vergi dairesi başkanlıkları, buldukları il sınırları içindeki vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilâtını yapmaktadırlar. Vergi dairesi başkanlığı şeklinde örgütlenmemiş diğer 52 ildeki vergi ile ilgili işlemler, defterdarlıklar bünyesindeki bağlı veya bağımsız vergi daireleri tarafından yürütülmektedir. Bu şekilde bir örgütlenme yapısı bütünsellikten uzak, çok başlı bir görünüm arz etmektedir. Üstelik Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi denetim birimlerinin buradan ayrılarak Vergi Denetim Kuruluna bağlanması söz konusu örgütlenme yapısını daha karmaşık bir hale getirmiştir. Sonuç itibarıyla, illerde daha önce sadece Defterdara bağlı olan fonksiyonlar bugün artık, vergi dairesi başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu ve defterdarlıklar arasında paylaşılmış durumdadır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulunun hem personel dağılımları hem de motivasyonları bu 29 il üzerine yoğunlaşmıştır. Yoğunlaşmanın olduğu bu 30 vergi dairesi başkanlığı, toplam vergi tahsilâtının yaklaşık yüzde 95'ini gerçekleştirirse de, diğer 52 ilde vergi odaklı bir teşkilatlanmanın henüz hayata geçirilmemiş olması, bu illerdeki kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına ve mevcut potansiyelin istenilen düzeyde kavranmasına engel olmaktadır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 35). Türkiye'de basit, şeffaf ve kaliteli hizmet sunmak amacıyla gerçekleştirilen bu yapılanma, istenilen amaçlarına henüz ulaşamamıştır.

Yine organizasyonel açıdan; reform ve vergiye uyumu arttıracak unsurlar doğrultusunda mükellef odaklılığı ön plana çıkaracak Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2007 yılında ve Tek Vergi Dairesi Projesi ise 2015 yılında hayata geçirilmiştir.

4.1. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Vergi dairelerinin mükellef odaklı yapılanmaları ülkeden ülkeye, aynı ülke içinde ve hatta aynı bölge veya şehir içinde değişebilmektedir. Mükellef odaklı vergi idaresi yapılanmaları genellikle üç şekilde olmaktadır; (1) Adrese Dayalı Örgütlenme Modeli (Karma Vergi Dairesi), (2) İhtisas (Sektör) Vergi Daireleri ve (3) Mükellef Büyüklüğüne Göre örgütlenme Modelleri. Adrese dayalı vergi dairesi örgütlenme modelinde, belli bir belediye, şehir veya bölgede bulunan mükellefler, yaptıkları iş, içinde buldukları sektör ve işletme büyüklükleri ne olursa olsun, aynı vergi dairesi bünyesinde toplamaktadır. İhtisas Vergi Daireleri, aynı sektörde bulunan veya aynı mahiyette iş yapan mükelleflere hizmet vermekte, hatta bazı vergi dairelerinden sadece tek bir sektörde faaliyet göstermekte olan veya aynı mahiyette iş yapmakta olan mükellefler hizmet almaktadır. Günümüzde gittikçe yaygınlaşan üçüncü model olan mükellef büyüklüğüne göre örgütlenme modeli son yıllarda Vergi idarelerinin ortaya koydukları en önemli yeniliklerden birisidir (Koç, 2011a).

Ekonomide belirli bir ağırlığı olan ve toplam vergi tahsilâtının önemli bir parçasını oluşturan işletmelere sunulacak hizmetlerin düzeyi ve kalitesinin diğer mükelleflere sunulmanın üzerinde olması ve bu firmalar için özel uygulama ve işlemler geliştirilmesi gereği olarak pek çok ülkede vergi idareleri içinde büyük mükellefler için ayrı bir yapı kurulmuştur. Türkiye’de de bu kapsamda 05/08/2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul’da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (BMVDB) kurulmuş ve 01.01.2007 tarihinden itibaren de çalışmaya başlamıştır. Mükellef esaslı böyle bir yapılanmanın oluşturulmasının gerekçesi; *“Büyük mükelleflerin tek bir merkezden idare edilmesi amacıyla ayrı bir yapı oluşturmanın vergi gelirlerinin artırılması ve korunması, denetim faaliyetlerinde etkinliği sağlama, ödenmemiş veya tahsil edilememiş vergilerin yönetimini geliştirmesi ve mükelleflere daha iyi hizmet sunarak mükellef davranışlarını pozitif olarak etkileme...”* olarak belirtilmektedir (BMVDB, 2015).

1980’lerin başından itibaren IMF, özellikle vergi gelirlerinde önemli düşüşler yaşayan ve gelir idaresini güçlendirmek isteyen ülkelere, Büyük Mükellefler Birimi (BMB) (Large Taxpayers Unit-LTU) kurmalarını tavsiye etmektedir. Günümüzde BMB uygulaması son derece yaygınlaşmış ve böyle bir birime sahip olmayan gelir idareleri “modern gelir idaresi” kategorisinde değerlendirilmemektedir (Aykın, 2015b: 122).

Büyük mükellefler birimi oluşturulmasına etkiye bulunan temel faktörlere bakıldığında şu gerekçelerin ön plana çıktığı görülmektedir (OECD, 2013: 85);

- Vergi gelirlerinin önemli bir kısmının az sayıdaki büyük mükelleflerde yoğunlaşması,
- Büyük mükelleflerin pek çok alanda faaliyet göstermesi, her iş koluna has özel çözüm isteyen işlemlerin varlığı, çok sayıda personel çalıştırması ve sınırları aşan ortaklık yapıları ile iş bağlantıları bulunması,
- Büyük mükelleflerin önemli boyutlara ulaşan off-shore işlemleri, vergi planlaması uygulamaları ve çeşitli muhasebe uygulamaları ile vergi kayıp ve kaçığı riskleri barındırmaları,
- Vergi konusunda uzman profesyonel meslek mensuplarını kullanmaları,
- Statüleri gereği, büyük mükelleflerin çoğunluğunun borsada halka açık şirketler olması, büyük bir kısmının da çok uluslu yapıda olması.

Hangi mükelleflerin büyük mükellef olarak kabul edileceği konusundaki kriterler ülkeden ülkeye değişmekle birlikte genellikle; toplam hâsılat ve brüt satışlar, varlık büyüklüğü, yıllık olarak ödenen tüm vergileri içeren toplam ödenen vergi miktarı, bankacılık, sigortacılık, petrol gibi belirli sektörlerde faaliyette bulunulması, önemli derecede yurtdışı faaliyette bulunma ya da yabancı kontrolünde şirket olma ve çalışan sayısı gibi unsurların dikkate alındığı görülmektedir (OECD, 2013: 85).

Tablo 2'de bazı OECD üyesi ülkelerin büyük mükellef sayılma kriterlerine, büyük mükellef sayılarına ve bu birimlerde çalışan personel sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 2. Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Büyük Mükellef Sayılma Kriterleri, Büyük Mükellef Sayısı ve İlgili Birimdeki Personel Sayısı (2011)

Ülke	Büyük Mükellef Sayılma Kriteri	Büyük Mükellef Sayısı	İlgili Birimdeki Personel Sayısı
Avustralya	Ciro (250 milyon AUD)	32.000	1.310
Avusturya	Ciro (9,68 Milyon € ve üzeri)	6.619	509
Kanada	<u>Gelir Üzerinden Alınan Vergi Açısından:</u> 250 Milyon Kandan Doları ve Üzeri Hâsılat	25.748	510
	<u>Dolaylı Vergiler Açısından:</u> 100 Milyon Kanada Doları ve üzeri Toplam Hâsılat	13.000	170
Danimarka	<u>Gruplar Açısından:</u> 3 Milyar Danimarka Kronu ve Üstü Toplam Hâsılat <u>Şirketler Açısından:</u> 250 ve üstü personel çalıştıran	2.000	225
Almanya	Ticaret Şirketleri için 6,9 Milyon € ve üzeri ciro ve 265 € ve üzeri kar; belli sektörlerdeki şirketler	194.000	Veri yok
İrlanda	Ciro (162 milyon € ve üzeri) veya vergi ödemesi (16 Milyon € ve üzeri) ve belirli sektörlerdeki şirketler	12.638	201
İtalya	Ciro (100 milyon € ve üzeri)	3.000	507
Japonya	Sermaye Büyüklüğü (100 Milyon Japon Yeni ve üzeri)	32.010	2.326
Kore	Toplam Gelir (50 Milyon Kore Wonu ve üzeri)	5.185	Veri Yok
Meksika	Toplam Brüt Gelir (618 Milyon Meksika Pesosu ve üzeri), Finansal Kurumlar ve Belli Sektörlerdeki Diğer Şirketler	17.248	1.368
Hollanda	Ödenen Vergi Miktarı, Yabancı Şirketler, Belirli Sektörlerdeki İşletmeler ve Karmaşık Yapıdaki İşletmeler	2.000	7.000
Yeni Zelanda	100 Milyon Yeni Zelanda Doları ve üstü girişimler ya da özel bir takım işletmeler veya vergi kanunları bakımından özel muameleye tabi tutulmuş olanlar	15.600	177
Norveç	Ciro (5 Milyar Norveç Kronu veya üzeri), diğer özel kriterler de uygulanabilmektedir	3.066	53
Portekiz	Ciro	1.425	142
Polonya	Çoklu yapı; Yıllık gelir, bankacılık ve sigorta sektörü, vb	66.126	2.442
Slovenya	50 Milyon € aşan hâsılat	446	57
İspanya	Ciro (100 Milyon € ve üzeri), büyük grup şirketleri, büyük bankalar ve sigorta şirketleri	2.795	915

Tablo 2 devamı

İsveç	Çalışan sayısı 800 ve üzeri olan grup şirketleri, yıllık ödeme tutarı 50 Milyon İsveç Kronu ve üzeri şirketler, İsveç Finansal Denetim Kurumu tarafından denetlenen şirketler	350 Grup 15.000	375
Birleşik Krallık	Büyük İşletme Hizmetleri: Ciro su 600 Milyon Sterlin ve üzeri olmak ya da Varlık Toplamı 2 Milyar Sterlin olmak, Yerel Uyum Açısından Büyük ve Kompleks Olanlar: Ciro su 30 Milyon Sterlin ve üzeri olmak ya da 250'den fazla kişi çalıştırmak	778 Grup 9.600 Grup	3.457 (Her ikisi için)
ABD	10 milyon ABD Doları ve üzeri varlığa sahip bütün kurumlar ve diğer ortaklıklar	244.632	6.414

Kaynak: (OECD, 2013, s. 88-89).

Söz konusu tablo incelendiğinde göze çarpan durumlardan ilki, pek çok ülkedeki gelir idaresi birimlerinin, vergisel açıdan ortaya çıkabilecek uyum risklerini en az seviyede tutabilmek için grup şirketlerinin ve ilişkili oldukları ortaklıkların bir bütün olarak değerlendirmeye tabi tuttukları görülmektedir. Buna ilave olarak Örneğin, İrlanda gibi bazı ülkelerde gelir idareleri büyük mükellef kapsamına sadece şirketleri değil, yüksek gelir düzeyine sahip bireyleri de dâhil etmiştir. Tabloda yer alan ülkelerin pek çoğunun büyük mükellef seçimindeki kriterlerinin en başta gelen iki özelliğinin; toplam hâsılat ve belirli sektörleri temel almış olmalarıdır. Bu iki kriteri, çalıştırılan personel sayısını temel alma kriteri takip etmektedir.

OECD (2009) tarafından yedi OECD üyesi ülkesini kapsayan bir araştırmaya göre; araştırma kapsamındaki sekiz ülkedeki büyük mükellef sayılma konusunda temel alınan endüstriler ve belirli iş kolları Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3. Bazı OECD Üyesi Ülkelerde Büyük Mükellef Kapsamındaki Temel Endüstriler ve Alt İş Kolları

Ülke	Finans/ Bankacılık/ Sigorta	İletişim/ Teknoloji/ Enerji	Perakende/ İlaç/ Sağlık	Doğal Kaynaklar/ Petrol-Gaz	Ağır Sanayi/ Ulaştırma	Diğer
Avustralya	✓	✓		✓		✓ (1)
Kanada	✓	✓	✓	✓	✓	✓ (2)
Fransa	✓	✓	✓	✓	✓	✓ (3)
İrlanda	✓	✓	✓	✓	✓	✓ (4)
Hollanda	✓	✓		✓		✓ (5)
Norveç	✓	✓		✓		✓ (6)
İngiltere	✓	✓	✓	✓	✓	✓ (7)
ABD	✓	✓	✓	✓	✓	✓ (8)

(1) Temel Sanayi Sektörlerindeki Ulusal Mükellef Grupları (Gayrimenkul-İnşaat, İmalat, İlaç ve Medya), (2) Coğrafi olarak her bir ofisin sorumluluğundaki belirli endüstri kolları, (3) Lüks Mallar, (4) Vergi Kaçırma ile Mücadele Birimi, Bilgisayarlı Denetim Birimi, Araştırma ve Mükellef Hizmetleri / İşleme Birimi, (5) Teknik Konularda (Örneğin; Transfer Fiyatlandırması, Vergi Cennetleri) Koordinasyon Grubu, (6) İnşaat ve Gemicilik, (7) 13 İş sektörü mevcut, (8) Saha Uzmanları.

Kaynak: (OECD, 2009: 14).

Türkiye’de büyük mükellefler ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklük ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterler temel alınarak belirlenmiştir. Ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar, kriter farkı gözetmeksizin büyük mükellef kapsamına alınmıştır. Hâlihazırda 810 şirketin sektörel dağılımı aşağıdaki Tablo 4’de görüldüğü gibidir (BMVDB, 2015).

BMVDB’nin 2007 yılı başında 500 olan mükellef sayısı daha sonra şirket birleşme ve devirleri dolayısıyla 492’ye düşmüştür. 1 Nisan 2009 tarihi itibarıyla, mevcut 492 mükellefin bir bölümü Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’ne bağlı olmaktan çıkarılmış ve yeni mükelleflerin katılımıyla Büyük Mükellefler Vergi Dairesi’ne bağlı mükellef sayısı 855’e yükselmiştir. Bu mükellefler içinde, belirlenen kriterleri taşıdıkları için BMVDB’ye bağlanan mükellefler olduğu gibi, bu kriterleri taşımadıkları halde, buldukları sektör itibarıyla BMVDB’ye bağlı olmalarında fayda görülen mükellefler de bulunmaktadır. Elbette bu durum, büyük mükelleflerin tespitinde kullanılan kriterlerin yeterli olup olmadığı tartışmalarını da gündeme getirmektedir (Koç, 2011b).

Tablo 4. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’na Bağlı Mükelleflerin Sektörel Dağılımı

Sektör	Mükellef sayısı	Sektör	Mükellef sayısı
Akaryakıt	31	İnşaat ve Yapı Malzemeleri	55
Bankacılık ve Sigortacılık	99	Kuyumculuk Madencilik	6
Bilgisayar Elektrik Elektronik Beyaz Eşya	51	Mobilya (Ağaç Sek. Dahil)	6
Cam Kimya Temizlik ve Kozmetik Ürünleri	52	Otomotiv-Lastik ve Yan Sanayi	44
Demir-Çelik Metal ve Makine İmalat	82	Perakende Pazarlama Sektörü	20
Elektrik Üretimi ve Elektrik Malzemeleri	27	Sağlık	53
Gazete TV Reklamcılık ve Kâğıt Matbaa	41	Taşımacılık	48
Gıda	64	Tekstil	50
Holding	29	Telekomünikasyon	15
İçki Tütün Sektörü	11	Turizm Hizmet	26

Kaynak: (BMVDB, 2015).

Türkiye’de BMVDB’nin mükellefi olma açısından büyük mükellef sayılma haricinde iki farklı yerde de büyük mükellef tanımına rastlıyoruz. Büyük mükellef tanımlamasının yapıldığı diğer bir alanların ilki vergi incelemesine ilişkindir. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin (KHK), 646 sayılı KHK’nın birinci maddesi ile değişik 20. maddesinde, Vergi Denetim Kurulu’na verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere: a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler, b) Büyük Ölçekli Mükellefler, c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele, ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarının kurulabileceği hüküm altına alınmıştır. Böyle bir idari örgütlenme modeli ile birlikte, vergi hukukumuzda mükellefler, büyük ölçekli ve küçük ve orta ölçekli mükellefler şeklinde ikili sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Büyük mükellef tanımlamasının söz konusu olduğu diğer bir alanların ikincisi ise vergi iadesine ilişkindir. Vergi ödevlerini yerine getirme açısından düzenlilik gösteren mükelleflerden belli büyüklüğü aşanlara Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) sertifikası verilmesi öngörülmüştür. HİS sertifikası sahibi mükelleflerin iade talepleri, tutarına bakılmaksızın, teminat, vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu aranılmadan yerine getirilecektir (Aykın, 2015a).

BMVDB'nin kurulması, bu yapıya yönelik tartışma ve eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Tartışılan konuların başında, böyle bir yapının oluşturulmasının "eşitlik ilkesini" bakımından büyük mükellefler yönünden ayrıcalık meydana getirdiği konusunda yoğunlaşmaktadır. Diğer tartışmalar ise büyük mükelleflere için böyle bir yapı oluşturulmuş olsa da onlara sunulan hizmet anlayışında bir değişiklik meydana gelmediği ve büyük mükelleflerin bir araya toplamasının ötesine geçilemediği yönündedir. Mükellef odaklı yapılanmanın bir parçası olarak düşünülen bu vergi dairesi modelinin etkin olabilmesi için bir yandan hizmet anlayışıyla büyük mükelleflerin ihtiyaçlarına uygun olarak geliştirilmesi, diğer yandan da çeşitli mükellef gruplarını kapsayacak bir modelin hayata geçirilmesi gerekmektedir (Gerçek, 2009).

Aykın (2015b) da benzer bir eleştiriyi yaparak, BMVDB'nin gerek örgütlenme, gerekse insan kaynakları açısından geleneksel vergi dairesi yapılanmasına yakın özelliklere sahip olduğunu ve mevcut haliyle, gerek kurulması ile güdülen amaçlara gerekse yurtdışındaki iyi örneklerle uygun bir modelinin hayata geçirilemediğini ifade etmektedir. Aykın'ın bu konudaki diğer bir eleştirisi de, BMVDB'nin, İstanbul merkezli mükellefleri kapsayacak şekilde oluşturulduğu, bu nedenle de; ciro, ödenen vergi ve aktif büyüklük gibi şartlar açısından büyük mükellef kategorisinde değerlendirilebilecek İstanbul dışındaki mükellefler BMVDB'nin mükellefi yapılmamış olmasıdır. Diğer ülke uygulamalarının aksine, büyük mükellef tanımlaması tüm ülkeyi değil, belli bir coğrafi bölgeyi kapsayacak şekilde oluşturulmuştur. Bu ise, büyük mükellef biriminin kapsam açısından sınırlı olarak uygulandığını göstermektedir.

Koç'a göre (2011b), BMVDB'nin hizmet sunacağı mükellefler tek tek mi belirlenecek, yoksa aynı holding veya gruba bağlı tüm şahıs, şirket ve firmalara BMVDB tarafından hizmet sunulacağı konusunda bir netlik bulunmamaktadır. Örneğin, (X) Holding'in sahibi gelir vergisi yönünden Kayseri Vergi Dairesi'nin mükellefi iken şirketlerinden büyük olan bazıları Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne, diğerleri de başka vergi dairelerine mi bağlı olarak faaliyetlerini sürdürecektir? Bir gruba bağlı tüm mükelleflerin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'ne bağlı olmaları halinde, şirketler arasındaki muhtemel transfer fiyatlandırması ve vergi planlaması uygulamaları vergi idaresince daha yakından ve daha kolay izlenebilecektir. Ancak bu durum beraberinde bir başka sorunu getirmektedir. Aynı Holding veya Gruba bağlı 100-150 mükellefe birden Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nce hizmet verilmesi gibi bir durumla karşı karşıya kalınacak ve aynı Holding bünyesinde olduğu için işlem hacmi çok düşük bir mükellefe Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nce hizmet verilirken, ondan çok daha büyük mükelleflere diğer vergi dairelerince hizmet verilmesi söz konusu olacaktır.

Yukarıda bahsedildiği gibi, büyük mükellef tanımlamasının yapıldığı diğer bir alan vergi incelemesidir. Vergi incelemesi açısından büyük mükellef tanımı içinde yer almanın esas olarak iki temel sonucu olmaktadır. Birincisi, daha yüksek oranda incelenme ihtimali/riski ile karşı karşıya olmak; ikincisi ise incelemenin Vergi Müfettişleri tarafından yapılması durumunda, inceleme görevinin sadece b, c ve ç grup başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişlerince yapılabilmesi anlamına gelmektedir. 2014 yılında tüm mükelleflerin inceleme oranının %2.24 olduğu durumda, büyük mükellefler için incelenme oranı 5 kattan daha yüksek bir oranda %11,62 olarak gerçekleşmiştir. Vergi incelemesinin mükellefte meydana getirdiği olumsuz hava düşünüldüğünde büyük mükellef tanımı kapsamında olmak mükellefler açısından çok da arzulanan bir durum olarak görülmeyebilecektir. Vergi incelemelerindekinin tersine, vergi iadesine ilişkin HİS sistemi, büyük mükellef olmanın avantaj sağladığı durumlardan biri olarak değerlendirilebilir (Aykın, 2015a).

Ceylan (2007), bu uygulamanın başarılı olmasını, denetim becerilerine odaklanarak BMVDB iç işletme süreçlerinin işlevsel organizasyonuna, beyanname sisteminin uyumuna, mükellef hizmetlerinin etkinliğine ve firma içi aşırı fiyatlandırma uygulamalarının düzenli bir şekilde izlenerek çok uluslu girişimlerin etkili denetimine bağlamaktadır. Bunun sağlanabilmesi için de konusunda uzmanlaşmış kadroların BMVDB’lerde istihdam edilmesi, bu kadrolara kariyer imkânı sunulması ve mükelleflere zarar vermeyecek türden teşvik edici ödüllendirme sistemlerinin hayata geçirilmesine ihtiyaç vardır.

4.2. Tek Vergi Dairesi Uygulaması

Mükellef odaklı hizmet anlayışının bir sonucu olarak, vergi mükelleflerine etkin ve daha hızlı hizmet sunmak ve mükellef memnuniyetini arttırmak amacıyla vergi dairelerinin farklı farklı birimler vasıtasıyla yapmış oldukları iş ve işlemler tek çatı altında toplanması gündeme gelmiş ve bu düşünce 2014 Yılı Gelir İdaresi Faaliyet Raporunda “Tek Vergi Dairesi Projesi” başlığı altında yer almıştır. Mükelleflerin vergi bilincinin artırılması ve iletişim olanaklarının daha aktif kullanılması amacıyla yeni hizmet birimleri oluşturulacağı nüfus ve ekonomik aktivitelerin fazla olduğu yerlerde şubeler açılmak suretiyle vergi ödemesi, mükellefiyet başlama/terk işlemleri, beyanname kabul, borcu yoktur yazısı gibi işlemler buralardan gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (GİB, 2015; 110).

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı pilot uygulama olarak Şubat 2015’de tek vergi dairesi yapısına göre teşkilatlandırılmıştır. Bu çerçevede dört ilçe vergi dairesi müdürlükleri kapatılarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı’na devredilmiştir. Bu kapsamda Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı ilk etapta iki şubede hizmete başlamıştır.

Yeni modelde, vergi dairelerinde yapılan büyük hizmetler tek çatı altında toplanacak, diğer pek çok rutin işlem ise şubeler aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Bu modelde, vergi daireleri bankalar gibi tek tip olacak, mükellef memnuniyetini gözetilecektir. Şubelerin açılacağı yerler konusunda, nüfus ve ekonomik aktivitelerin yoğunluğu göz önünde bulundurulacaktır. Şube açılacak yerler konusunda, nüfus ve ekonomik aktivitenin dikkate alınması, vatandaşın hizmete ulaşımını daha da kolaylaştıracaktır. Lokasyonu uygun olmayan vergi daireleri gerekirse kapatılacak, bunların yerine daha verimli çalışacak şubeler açılacaktır. Örneğin, bu şubeler büyük bir alışveriş merkezinde olabilecektir. Bu şubeler bankalardaki gibi birbirinin aynı olacaktır. Bankolardan renklere ve yapılacak işlemlere kadar hepsi bir düzende olacaktır. Bu uygulama ile vergiye uyum artırılması, vatandaşın ve idarenin gereksiz maliyetlerden kurtarılması, vergi dairelerindeki uzmanlaşmanın artırılması, zaman ve maliyet tasarrufu sağlanması beklenmektedir. Ayrıca, vergi dairesi başkanlıkları ve şubelerdeki tüm işlemler elektronik ortamda yapılacak olup, şubelere gelen evrak anında dijital ortama taşınacak ve bu sayede hem büyük maliyete yol açan kâğıt masrafı ortadan kalkacak hem de işlemlerin daha hızlı ve etkin yapılabilmesi sağlanacaktır (Milliyet Gazetesi, 2014).

Sakinç’a (2015) göre bu yeni yapılanmanın aşırı ek maliyet getirmemesi, hâlihazırdaki çalışanların özlük haklarında mağduriyetler meydana getirmemesi ve vergi dairesi başkanlığı bulunmayan iller için de etkin bir model oluşturmayı sağlaması gerekir. Bu yeni uygulamanın mükellefin uyumunu artırıp artmayacağı, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan taşra teşkilatları için daha basit ve şeffaf bir sistemin hayta geçirilip geçirilmeyeceğini ilerleyen zamanlar daha net gösterecektir.

5. Sonuç

Teknolojinin güçlü yönlendirmesiyle, ekonomik ve sosyal yaşamdaki hızlı değişim kamu hizmetlerinin çeşit ve miktarını değiştirmekte bu durum ise kamu harcamalarının miktarını gittikçe artırmaktadır. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte artan uluslararası sermaye hareketleri, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye uygulamaları gibi olgular ülkelerin vergi gelirlerinde azalmaya neden olmakta bu yüzden de artan kamu harcamalarının karşılanmasında sıkıntılar doğmaktadır. Hal böyle olunca ülkeler artan kamu harcamalarını karşılayabilmek için kendi öz kaynağı olan vergiler yerine borçlanmaya gitmektedirler. Son yıllarda başta Avrupa Birliği üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke bu borç krizleri ile mücadele etmektedir. 2008 yılında ABD’de “Mortgage Krizi” ile başlayan ve 2009 yılının ortalarından itibaren de Yunanistan’da başlayıp AB’nin diğer bazı ülkelerine de yayılan borç krizi AB’nin geleceği açısından “Acaba AB rüyasının sonu mu?” şeklinde değerlendirmelerin gündeme gelmesine dahi yol açmıştır (Cura, 2015: 7-8).

Ülkeler kamu harcamalarının finansmanı alanında yaşadıkları bu sıkıntıları aşabilmek için reform çabalarına girmiş ve bu amaçla özellikle vergi gelirlerini artıracak düzenlemelere eğilmişlerdir. Vergi alanındaki reform çabalarının bir ayağını da vergi idaresinin organizasyonuna dönük çalışmalar oluşturmuştur. 1990’lı yıllarda gündeme gelen ve 2000’li yıllarda artan bir biçimde devam eden bu çabalar, özellikle mükellefin vergiye uyumunu artıracak organizasyon modellerinin kurulması yönünde yoğunlaşmıştır. Nitekim mükellef davranışlarını temel alan mükellef odaklı vergi idarelerinin önemi her geçen gün artmaktadır.

Mükellefler vergilendirmeye ilişkin ödevlerini gönüllü ve isteyerek, zamanında ve eksiksiz bir biçimde yerine getirmeye çalışırken idarenin hiçbir şey yapmadan sadece mükellefin gönüllü olarak vergisel ödevlerini yapmasını beklemesi günümüz çağdaş devlet anlayışında artık kabul edilebilir bir durum olarak görülmemektedir. Vergiye gönüllü uyumun bir tarafını mükellef oluştururken, onun uyum imkânları artırma noktasında gerekli kolaylık ve organizasyon yapısını oluşturma görevi de vergi idarelerini düşmektedir. Bilgi teknolojileri, otomasyon ve internet uygulamaları yoluyla mükellef hizmetlerini geliştirmek, ödev ve yükümlüklerini zamanında yerine getirecek mükellef sayısını artıracaktır (Türkay, 2013: 155).

Vergi idarelerinin son yıllarda bu konuda ortaya koydukları en önemli yeniliklerden birisi “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi”dir. IMF’de gelir krizi ile yaşayan ve vergi idaresini güçlendirmek isteyen ülkelere, büyük mükellefler üzerindeki kontrolü artırmak ve büyük mükelleflerin kısa ve orta dönemde vergiye uyumlarını artırmak üzere Büyük Mükellefler Vergi Dairesi kurmalarını önermektedir (Koç, 2011a). Günümüzde büyük mükellef birimleri uygulaması son derece yaygınlaşmış ve böyle bir birime sahip olmak “modern gelir idaresi” olarak değerlendirilmenin bir göstergesi olarak kabul edilir hale gelmiştir.

Hangi mükelleflerin büyük mükellef olarak kabul edileceği konusundaki kriterler ülkeden ülkeye değişmekle birlikte; toplam hâsılat ve brüt satışlar, varlık büyüklüğü, yıllık olarak toplam ödenen vergi miktarı, bankacılık ve sigortacılık gibi belirli sektörlerde faaliyette bulunulması, yurtdışı faaliyette bulunma ya da yabancı kontrolünde şirket olma ve çalışan sayısı gibi kriterlerin dikkate alındığı görülmektedir.

Ülkemizde de bu kapsamda 05/08/2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul’da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş ve 01.01.2007 tarihinden itibaren de çalışmaya başlamıştır. Büyük mükellef kabul edilme kriteri olarak; ciro, ödenilen vergi, aktif

büyükölük ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterlere belirlenmiştir. Ayrıca bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kritere tabi tutulmaksızın bu kapsama alınmıştır.

Ancak ülkemizde yaklaşık 9 yıldır uygulanan bu modelin bir takım eksiklikleri barındırdığı görölmektedir. Bu eksikliklerin başında BMVDB uygulamasının net, şeffaf bir mevzuat yapısını barındırmaması gelmektedir. Kuruluş, görev, yetki, diğer idarelerle ilişkisi, büyük mükellef kapsamına alınma ya da kapsamdan çıkarılma, bu birimde çalışacaklar için özel nitelik şartları v.b. konularda yeterli bir mevzuat altyapısı bulunmamaktadır (Aykın, 2015b: 131).

Diğer bir eksiklik yukarıda da bahsedildiği gibi büyük mükellef tanımlaması ile ilgili durumdur. Ülkemizde büyük mükellef sayılma sadece BMVDB açısından değil, vergi incelemesi ve KDV iadesi açısından da farklı farklı büyük mükellef tanımları ile karşılaşmaktayız. Oysa diğer ülke uygulamalarında bakıldığında bu tür farklılıkların olmadığı görölmektedir.

Yine bir diğer hatalı sayılabilecek eksik durum da, büyük mükellef kapsamına sadece İstanbul'daki mükelleflerin alınmış olmasıdır. Nitekim BMVDB'ye bakıldığında kurum isminin başında İstanbul ibaresine görmekteyiz. Bu durum İstanbul dışındaki büyük mükelleflerin BMVDB mükellefi olmaması gibi bir sonuç doğurmaktadır. Oysa aynı şartları taşıdığı halde, İstanbul dışındaki büyük mükellef grubuna girebilecek mükelleflerin BMVDB bünyesine alınmaması, bu uygulamanın sadece belli bir coğrafi bölge ile sınırlı kalmasına yol açmıştır. Oysa bunun yerine yapılması gereken iki şey vardı; ya İstanbul dışındaki büyük mükellefler de bu BMVDB bünyesine dâhil edilmeliydi ya da İstanbul dışında da (özellikle sanayinin geliştiği büyük illerde) BMVDB'nin şube benzeri ofisleri olmalıydı.

Konun geçtiği kısımda da belirtildiği gibi, diğer bir eksiklik alanı da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nce hizmet verilecek mükelleflerin tek tek mi belirleneceği, yoksa aynı holding veya gruba bağlı tüm şahıs, şirket ve firmalara Büyük Mükellefler Vergi Dairesince mi hizmet verileceği konusunda bir netliğin bulunmamasıdır.

Örgütlenme biçimi de bir başka eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü gerek örgütlenme, gerekse insan kaynakları açısından BMVDB geleneksel vergi dairesi yapılanmasına benzemesi böyle bir oluşumdan beklenen verimin alınmaması sonucunu doğurabilecektir.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde pilot uygulama olarak Şubat 2015'de başlatılan "Tek Vergi Dairesi" henüz çok yeni bir uygulama olduğundan, değerlendirme yapabilmek konusunda elimizde yeterli veri bulunmamaktadır. Ancak pek çok mükellef açısından bürokratik eziyet ve zaman alıcı birer işlem olarak görülen vergi ödemesi, mükellefiyet başlama/terk işlemleri, beyanname kabul, borcu yoktur yazısı gibi işlemlerin bir banka şubesi formatındaki bir birim tarafından gerçekleştirilmesi, mükellefin gönül uyumunu artırabilme bakımından son derece yararlı olacaktır.

Türkiye, modern bir gelir idaresi oluşturma konusundaki çaba ve niyetlerinin sonucu olarak, 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığını kurmuştur. Ancak geçen zamana rağmen, yapılanma süreci henüz tamamlanamamıştır. Bugün itibarıyla 29 ilde 30 vergi dairesi başkanlığı faaliyetini sürdürmekte olup, bunlardan biri (BMVDB) ihtisas vergi dairesi olarak çalışmaktadır. Oysa 52 ilde bağımsız vergi odaklı bir teşkilatlanma henüz kurulamamıştır. Elbette bugünden yarına koca bir teşkilatı istenen düzeye getirmek (üstelik biraz da geç kalınmışlık söz konusuysen) mümkün değildir. Bu konudaki çaba ve iyi niyetler mükelleflere umut verse de, uygulamadaki

bariz gözükken eksikliklerin bir an önce düzeltilmesi, hem sonraki adımların daha sağlam ve kalıcı olmasını sağlayacak hem de istenen düzeylere daha çabuk varılabilmesini kolaylaştıracaktır.

Kaynakça

- Adimoolah, R. (2008). Reform of Organizational Structure: Case for a Large Taxpayers Unit, *20th General Assembly and Technical Conference*, Belize City, Belize: http://www.caricom.org/jsp/community/cota/general_assembly/20_cota/organisationsl_structures.pdf (Erişim Tarihi: 10.10.2015).
- Aktan, Ç. C. (2015). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı, *canaktan web*: http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (Erişim Tarihi: 15.10.2015).
- Anadolu Üniversitesi (2013). *Yönetim ve Organizasyon*, Yayın No:1900, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayını.
- Anderson C., (2011). *Bedava*, (Çev: Günseli Aksoy), İstanbul: Optimist Yayıncılık.
- Armağan, R. (2014). Vergi Verimliliği Yönünden Türk Gelir İdaresi İle Mükellef Arası İlişkiler, *Prof. Dr. Naci MUTER'e Armağan Kitabı*. (Ed: R. Gökbnar v.d.) Manisa: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını.
- Aygün, R. (2012). Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Mayıs, (369).
- Aykin, H. (2015a). Büyük Mükellefi Tanımlamak. *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos (272).
- Aykin, H. (2015b). Büyük Mükellefler Vergi Daireleri: Ülke Uygulamaları ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan, (319).
- BMVDB. (2015). *Başkanlığımızın Kuruluş Nedenleri*. http://www.bmvdb.gov.tr/tr1/index.php?option=com_content&view=article&id=45&Itemid=54, (Erişim Tarihi: 11.12.2015).
- Calderón, R. E. (2010). *Benefits And Costs In The Application Of A Segmented Taxpayer Approach In The Latin American Tax Administrations*, The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT): webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&DocumentId=5167 (Erişim Tarihi: 16.10.2015).
- Ceylan, A. (2007). Büyük Mükellefler Vergi Dairelerinin, Doğuşu ve Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Gelir Toplama Yöntemlerindeki Rolü. *e-Yaklaşım*, Nisan (45).
- Cura, S. (2015). The Impact of Sovereign Debt Crisis on the EU Economy: Is This the End of the Dream?, *Regional Economic Integration and the Global Financial System* (Ed: Sorhun, E., Hacıoğlu, Ü., & Dinçer, H.), Hershey, PA: IGI Global.
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu. *e-akademi (Hukuki Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi)*: <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (Erişim Tarihi: 10.04.2016).
- Das-Gupta, A., Ghosh, S., & Mookherjee, D. (2003). *Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India*. Boston University Institute for Economic Development Discussion Paper Series: <http://www.bu.edu/econ/files/2012/11/dp137.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.10.2015).
- Devrim, F. (1996). *Kamu Maliyesine Giriş* (İkinci Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık Ltd. Şti.
- Gerçek, A. (2002). Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması. *Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?*, Yayın No:13, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları.
- Gerçek, A. (2009). *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Kasım http://www.gkd.org.tr/files/vergisorunlari_ek_11_09.pdf, (Erişim Tarihi: 12.10.2015).
- Gerçek, A., Sarılı, M. A., & Tezcan, K. (2006). *5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler*, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını.
- GİB (2007). *Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri: Katılımcı Ders Kitabı*, Yayın No:40, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.

- GİB (2015). *2014 Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat.
- İpek, S. & Kaynar, İ. (2009). Vergiye Gönüllü Uyum' Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 16(1).
- Jacobs, A. (2013). Organizational Structure and Management. *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*, USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM), August 31: https://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Ch%204%20-%20ENGLISH.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2015).
- Karaca, Y. (2006). Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık-Yarı Bağımsızlık Tartışmaları Dünyada Neler Oluyor? Türkiye'ye Yansımaları Neler? 21. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı*. Antalya: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF Maliye Bölümü Yayını.
- Kidd, M. (2010). *Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration*, Washington-DC, USA: IMF Fiscal Affairs Department, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1010.pdf> (Erişim Tarihi: 10.11.2015).
- Kılıç, R. (2011). Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14).
- Koç, M. (2011a). Büyük Mükellefler Vergi Daireleri ve Türkiye Uygulaması-I. *Yaklaşım Dergisi*, Eylül (225).
- Koç, M. (2011b). Büyük Mükellefler Vergi Daireleri ve Türkiye Uygulaması-II. *Yaklaşım Dergisi*, Ekim (226).
- METAC. (2012). *Organizational approaches in tax administration*. The Middle East Regional Technical Assistance Center (METAC): http://www.imfmetac.org/Upload/Link_612_48.pdf (Erişim Tarihi: 10.11.2015).
- Milliyet Gazetesi (2014). Vergi dairelerine bankacılık modeli geliyor (28 Aralık).
- Muter, N. B., Çelebi, A. K., & Sakınç, S. (2012). *Kamu Maliyesi* (4. Baskı). Manisa: Emek Matbaası.
- OECD (2007). *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2006)*. Centre for Tax Policy and Administration: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/CIS-2006.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2015).
- OECD (2009). *Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group-Experiences and Practices of Eight OECD Countries*. Centre for Tax Policy and Administration: <http://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf> (Erişim Tarihi: 12.11.2015).
- OECD (2011). *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, Centre for Tax Policy and Administration: <http://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2015).
- OECD. (2013). *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200814-en> (Erişim Tarihi: 11.11.2015).
- OECD. (2014). *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, Scoping document: Forum on Tax Administration, http://www.oecd.org/site/ctpfta/FTA_TOR_MeasuresTaxComplianceOutcomes.pdf (Erişim Tarihi: 12.11.2015).
- OECD. (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en (Erişim Tarihi: 12.11.2015).
- Öz, E., & Karakurt, B. (2007). Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 44(510).
- Roth, J. A., Scholz, J. T., & Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance: An Agenda for Research - A National Academy of Sciences Report*. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Sakınç, S. (2015). Vergi Dairelerinde Tek Başkanlık Sistemi Uygulamaya Geçti. *Manisa'da Denge Gazetesi* (24 Ağustos): <http://www.manisadenge.com/vergi-dairelerinde-tek-baskanlik-sistemi-uygulamaya-gecti-makale,1386.html> (Erişim Tarihi: 10.04.2016).

- Sarılı, M. A. (2003). *Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, Yayın No: 2003-41, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını.
- Szabo, N. (2015). *Micropayments and Mental Transaction Costs*, <http://szabo.best.vwh.net/berlinmentalmicro.pdf> (Erişim Tarihi: 27.11.2015).
- Şentürk, S. H. (2014). Vergiye Gönüllü Uyum Sağlanmasında Fayda İlkesinin Rolü. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Aralık, 9(3).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Onuncu Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.
- Tezcan, K. (2003). Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Entitüsü Dergisi*, 12(12).
- Tosuner, M., & Demir, İ. C. (2007). Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(3).
- Tunçer, M. (2005). Vergi Yardımcılarının Vergi Uyumuna Etkisi. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1).
- Türkay, İ. (2013). Türk Vergi İdaresinde Mükellef Odaklı Yaklaşım-Mükellef Hakları-Vergiye Gönüllü Uyum Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos (299).
- Uysal, M., Dalbayrak, H., & Yurdanur, T. (2002). *Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye'de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım. Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır?* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları.