

**T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN
EKONOMİK ve HUKUKİ ETKİNLİĞİ**

DOKTORA TEZİ

Furkan BEŞEL

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

OCAK 2017

T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN
EKONOMİK ve HUKUKİ ETKİNLİĞİ

DOKTORA TEZİ

Furkan BEŞEL

Enstitü Anabilim Dalı: MALİYE

“Bu tez 03.01.2017 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği/Oyçokluğu ile kabul/red edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Ahmet ULLUOY	BASARILI	
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	BASARILI	
Doç. Dr. Yeli YILANCI	BASARILI	
Doç. Dr. Tanık YURAL	BASARILI	
Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU	BASARILI	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Furkan BEŞEL

03.01.2017

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Temel GÜRDAL'a teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın her aşamasında yardımcı ve destek olan, fikir ve katkıları ile bana yol gösterip bu çalışmanın şekillenmesine yön veren değerli hocam Doç. Dr. Fatih YARDIMCIOĞLU'na çok teşekkür ediyorum.

Çalışmanın uygulama aşamasında içtenlikle yardımcı ve destek olan Doç. Dr. Veli YILANCI hocama ve ayrıca çalışmanın olgunlaşmasına katkı sağlayan Prof. Dr. Ahmet ULUSOY ve Doç. Dr. Tarık VURAL hocalarıma da teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere ulaşmamda en büyük pay sahibi olan ve haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim kıymetli annem ve babam Naciye ve Alaaddin BEŞEL'e, çalışma nedeniyle yeterince vakit ayıramadığım ve çalışmalarım esnasında büyük sabır göstererek bana destek olan aileme, oğlum ALİ ve kızım İCLAL'e teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Furkan BEŞEL

03.01.2017

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR LİSTESİ	iv
TABLO LİSTESİ.....	vi
GRAFİK LİSTESİ.....	ix
ÖZET.....	x
SUMMARY.....	xi
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE.....	8
1.1. Vergi Denetimi Kavramı, Önemi, Amaçları, İşlevleri ve Özellikleri.....	8
1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı	8
1.1.2. Vergi Denetiminin Önemi	10
1.1.3. Vergi Denetiminin Amaçları	12
1.3.1.1. Vergi Denetiminin Mali Amacı	13
1.3.1.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı.....	14
1.3.1.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı	14
1.3.1.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı.....	16
1.3.1.5. Vergi Denetiminin Siyasi Amacı	17
1.1.4. Vergi Denetiminin İşlevleri	18
1.1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırma İşlevi.....	18
1.1.4.2. Vergi Denetiminin Önleme İşlevi	18
1.1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitim (Düzeltilme) İşlevi.....	20
1.1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri	21
1.1.5.1. Hukukilik Özelliği.....	21
1.1.5.2. Yaptırımcı Olma Özelliği	21
1.1.5.3. Tarafsızlık Özelliği.....	22
1.1.5.4. Kapsamlı Denetim Olma Özelliği.....	24
1.1.5.5. Dış Denetim Olma Özelliği	24
1.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı ve Uygulamalı Çalışmaların Değerlendirilmesi.....	24
1.2.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı	24
1.2.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Konusunda Alanyazın	27
1.2.2.1. Teorik Çalışmalar	27

1.2.2.2. Uygulamalı Çalışmalar	32
BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ.....	37
2.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri.....	37
2.1.1. Yoklama	37
1.4.1.1. Tanım ve Kapsam	38
1.4.1.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri	41
1.4.1.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması.....	42
1.4.1.4. Sorunlar ve Çözüm Önerileri	43
2.1.2. Vergi İncelemesi	44
2.1.2.1. Tanım ve Kapsam	44
2.1.2.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri	47
2.1.2.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması.....	48
2.1.3. Arama	55
2.1.3.1. Tanım ve Kapsam	55
2.1.3.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri	56
2.1.3.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması.....	57
2.1.4. Bilgi Toplama	58
2.1.5. İç Denetim (Teftiş).....	58
2.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	60
2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Maliye Teşkilatı ve Vergi Denetimi.....	60
2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Maliye Teşkilatı ve Vergi Denetimi	63
2.3. Türkiye’de Vergi Denetim Birimleri	66
2.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri ve İdari Yapısı	70
2.3.1.1. 5345 Sayılı Kanun Öncesi Durum ve Eleştiriler.....	77
2.3.1.2. 5345 Sayılı Kanun Sonrası Durum ve Eleştiriler.....	80
2.3.2. Vergi Denetim Kurulu’nun Görevleri ve İdari Yapısı	93
2.3.2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Durum ve Eleştiriler	99
2.3.2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Durum ve Eleştiriler.....	102
2.4. Türkiye’de Vergi Denetiminin 646 Sayılı Yasa Sonrası Genel Görünümü	110
2.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi.....	111
2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	112
BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN EKONOMİK ve	
HUKUKİ AÇIDAN ETKİNLİĞİ	116
3.1. Ekonomik Açıdan Vergi Denetiminin Etkinliği	117
3.1.1. Denetim (İnceleme) Oranı	118
3.1.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı.....	121
3.1.3. Denetime Tabi Tutulan Miktar / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı ...	122
3.1.4. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi.....	123

3.1.5. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama	124
3.1.6. Matrah Farkı / İncelenen Matrah	125
3.1.7. Ekonomik Açıdan Etkinliğin Nicel Veri Analizi İle Ölçülmesi	126
3.1.7.1. Değişkenler ve Veriler	126
3.1.7.2. Model	127
3.1.7.3. Araştırma Yöntemi	127
3.2. Hukuki Açıdan Vergi Denetiminin Etkinliği	136
3.2.1. Mevzuat Açısından Etkinlik	137
3.2.1.1. Doğrudan Mevzuat ile İlgili Eleştiriler	137
3.2.1.2. Belge Düzeni ile İlgili Eleştiriler	140
3.2.1.3. Vergi Cezaları ile İlgili Eleştiriler	141
3.2.1.4. Vergi Afları ile İlgili Eleştiriler	142
3.2.1.5. Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Eleştiriler	144
3.2.1.6. Vergi Bilinci ile İlgili Eleştiriler	145
3.2.2. İdare Açısından Etkinlik	148
3.2.2.1. Teşkilat Yapısında Etkinlik	149
3.2.2.2. Personel Yönetiminde Etkinlik	159
3.2.2.3. Otomasyon Sistemlerinde Etkinlik	173
3.2.2.4. Denetlenecek Mükelleflerin Seçiminde Etkinlik	188
3.2.3. Vergi Yargısında Etkinlik	193
3.2.3.1. Sorunlar	193
3.2.3.2. Çözüm Önerileri	196
3.2.4. Hukuki Açıdan Etkinliğin Nitel Veri Analizi İle Değerlendirilmesi	197
3.2.4.1. Yöntem	197
3.2.4.2. Verilerin Analizi	201
SONUÇ VE ÖNERİLER	243
KAYNAKÇA	250
ÖZGEÇMİŞ	277

KISALTMALAR LİSTESİ

ARDL	: Otoregresif Dağılımlı Gecikme Modeli (Autoregressive Distributed Lag Model)
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ADF	: Augmented Dickey Fuller
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BMVDB	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
BTKKT	: Birleştirilmiş Teknoloji Kullanım ve Kabullenme Teorisi
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
DC	: Dickey Fuller
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DYIAS	: Döküman Yönetimi ve İş Akış Sistemi
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EGM	: Emniyet Genel Müdürlüğü
EMKAS	: Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HDT	: Hata Düzeltme Terimi
HUK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IMF	: Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
IRS	: Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVİRA	: Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İhale Kurumu
KPSS	: Kamu Personeli Seçme Sınavı
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği

MOTOP	: Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
PP	: Phillips ve Perron
RAM	: Risk Analiz Modeli
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSK	: Türk Silahlı Kuvvetleri
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi
RAMER	
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VEDEBİS	: Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VEDOS	: Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı Bilgi Sistemi
VIDKK	: Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu
VİMER	: Vergi İletişim Merkezi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları (2009-2015)	40
Tablo 2: Türkiye Geneline Yapılan Yoklama Çalışmaları (2014-2015).....	40
Tablo 3: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı.....	68
Tablo 4: Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı, Yurtdışı Teşkilatı ve Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar	69
Tablo 5: Maliye Bakanlığı Yıllar İtibarıyla Personel Sayıları.....	70
Tablo 6: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaçları ve Hedefleri	71
Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı.....	73
Tablo 8: GİB Merkez-Taşra Teşkilatı Personelinin Unvanlar İtibarıyla Dağılımı	75
Tablo 9: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Yapısı	76
Tablo 10: Büyük Ölçekli Mükelleflerin İncelenme Oranı	88
Tablo 11: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Teşkilat Yapısı	97
Tablo 12: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	97
Tablo 13: Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı	98
Tablo 14: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyetleri (2012 ve Sonrası)	111
Tablo 15: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyetleri (2012 ve Sonrası).....	112
Tablo 16: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Mükellef Başına İnceleme Sonuçları ...	113
Tablo 17: Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (2015).....	114
Tablo 18: VDK Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2015).....	115
Tablo 19: Denetim Oranları (1984-2015)	119
Tablo 20: Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2006-2013)	122

Tablo 21: Denetime Tabi Tutulan Miktar / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı ...	122
Tablo 22: Denetim Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi	123
Tablo 23: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama	124
Tablo 24: Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı.....	125
Tablo 25: Analizde Kullanılan Değişkenler ve Kaynakları	126
Tablo 26: ADF Birim Kök Testi Sonuçları	130
Tablo 27: PP Birim Kök Testi Sonuçları	131
Tablo 28: ARDL Sınır Testi Sonuçları	134
Tablo 29: ARDL Modeli Uzun Dönem Tahmin Sonuçları.....	135
Tablo 30: ARDL Modeli Kısa Dönem Tahmin Sonuçları	135
Tablo 31: Tanısal Testler.....	136
Tablo 32: Gelir İdaresi Başkanlığı Uzlaşma Sonuçları.....	145
Tablo 33: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	145
Tablo 34: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modeli.....	151
Tablo 35: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	162
Tablo 36: Gelir İdaresi Başkanlığı Çalışan Sayıları	162
Tablo 37: OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı.....	163
Tablo 38: OECD Ülkelerinde Denetim Faaliyetinde Görev Alan Personel Sayısının Toplam Personel Sayısına Oranı	164
Tablo 39: OECD Ülkelerinde Vergi Ödemek için Gerekli Hazırlık Süresi (Saat/ Yıl)	187
Tablo 40: Türkiye’de Vergi Ödemek için Gerekli Hazırlık Süresi (Saat/ Yıl)	188
Tablo 41: Risk Analizinde VDK Tarafından Kullanılan Veriler ve Kriterler.....	191
Tablo 42: OECD Ülkelerinde Denetimde Risk Yönetiminin Genel Görünümü	192

Tablo 43: Pilot Görüşme Bilgileri	199
Tablo 44: Katılımcı Bilgileri	201
Tablo 45: Katılımcıların Vergi Denetiminin Etkinliğine İlişkin Görüşleri.....	203

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: 646 sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri	100
Grafik 2: VDK Sonrası Vergi Denetim Birimleri	103
Grafik 3: Denetim Oranları (1984-2015).....	119
Grafik 4: Değişkenlerin Seyri (1984-2015)	127
Grafik 5: CUSUM ve CUSUMSQ Testi.....	136
Grafik 6: Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerilerine İlişkin NVivo Analizi	211
Grafik 7: Mevzuat Açısından Etkinliğin NVivo Analizi	218
Grafik 8: İdare Açısından Etkinliğin NVivo Analizi	237
Grafik 9: Vergi Yargısı Açısından Etkinliğin NVivo Analizi	241
Grafik 10: Mülakatların Tamamına İlişkin NVivo Analizi	241

Tezin Başlığı: Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği	
Tezin Yazarı: Furkan BEŞEL	Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL
Kabul Tarihi: 03.01.2017	Sayfa Sayısı: xi (ön kısım) + (tez) 275
Anabilim Dalı: Maliye	Bilim Dalı: Maliye
<p>Günümüzde devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak elde edilmesi vergi denetimi kavramını ön plana çıkarmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının minimize edilmesi ve devletin ihtiyacı olan vergi gelirlerini elde edebilmesi etkin vergi denetimi ile sağlanabilmektedir. Ayrıca etkin vergi denetimi vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin de gerçekleştirilmesi sağlanarak toplumun devlete olan güveni artırılabilir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı vergi denetiminin ekonomik ve hukuki açıdan etkinliğinin değerlendirilerek analiz edilmesidir. Bu bağlamda ekonomik etkinliği ölçmek amacıyla 1984-2015 dönemi için vergi denetim oranı vergi gelirleri ilişkisi ampirik olarak araştırılmıştır. Çalışmada belirlenen amacı gerçekleştirmek için kurulan hipotez, öncelikle kuramsal olarak değerlendirilmiş, daha sonra Zaman Serisi Analizi ile birim kök testi, eşbütünleşme testi, kısa ve uzun dönem model tahminleri kullanılarak araştırılmıştır.</p> <p>ARDL eşbütünleşme analizi sonucunda uzun dönemde vergi denetimi ile vergi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Eşbütünleşme ilişkisine dayalı kısa dönem ve uzun dönem modelleri tahmin edilmiştir. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre;</p> <ul style="list-style-type: none">✓ ARDL kısa dönem modeli sonuçlarına göre “<i>vergi denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini artırmaktadır</i>” hipotezi doğrulanmaktadır.✓ ARDL uzun dönem modeli sonuçlarına göre ise “<i>vergi denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini artırmaktadır</i>” hipotezi doğrulanmamaktadır. <p>Ampirik analizler ile elde edilen bulgulara göre “<i>vergi denetim oranlarındaki artışın kısa dönemde vergi gelirlerini arttırdığı ancak uzun dönemde azalttığı</i>” bulgusu elde edilmiştir. Politika yapıcılar tarafından vergi gelirlerinin artırılması hedeflendiğinde kısa dönemde vergi denetimlerinin artırılması yolu tercih edilebilir. Uzun dönemde ise bu artışın vergi gelirleri üzerindeki etkisi olumsuz olacaktır.</p> <p>Vergi denetiminde hukuki etkinliği değerlendirmek amacıyla alanda uzman 26 kişi ile yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmış ve elde edilen sonuçlar nitel veri analizi yöntemi ile NVivo paket programı da kullanılarak analiz edilmiştir. Uzman görüşleri çerçevesinde vergi denetiminde hukuki etkinliğe ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri sunulmuştur.</p>	
Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Zaman Serisi Analizi, ARDL Sınır Testi Yaklaşımı, Nitel Veri Analizi, NVivo	

Title of the Thesis: Economic and Judicial Efficiency in Tax Audit in Turkey	
Author: Furkan BEŞEL	Supervisor: Prof. Temel GÜRDAL
Date: 3 January 2017	Nu. of pages: xi (pretext) + (main body) 275
Department: Public Finance	Subfield: Public Finance
<p>The timely and complete acquisition of tax revenues, which is the most important source of funding in the present day, is predominantly the concept of tax audit. Tax abatement and minimization of fugitives and the ability of the state to obtain the tax revenues required can be achieved through effective tax auditing. In addition, effective tax supervision can increase the confidence of the society to the state by ensuring the implementation of justice and equality principles in taxation.</p> <p>The purpose of this study is to evaluate and analyze the economic and judicial efficiency of the tax audit. In this context, the tax audit rate for 1984-2015 period was investigated empirically in relation to tax revenues in order to analyze economic efficiency. The hypothesis established to carry out the purpose set in the study was first theoretically evaluated and then investigated using Time Series Analysis using unit root test, cointegration test, short and long term model estimates.</p> <p>As a result of the ARDL cointegration analysis, it was concluded that there was a long-term cointegration relationship between tax audit and tax revenues. Short-term and long-term models based on cointegration relations have been estimated. According to the results obtained in the study;</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ According to the results of ARDL short-run model, the hypothesis that “<i>the increase in tax audit rates is increasing tax revenues</i>” is confirmed. ✓ According to the ARDL long-run model results, the hypothesis “<i>the increase in tax audit rates is increasing tax revenues</i>” can not be confirmed. <p>According to the findings obtained by empirical analysis, the finding that “the increase in tax inspection rates increased tax revenues in the short term, but decreased it in the long run”. When policy makers aim to increase tax revenues, it may be preferable to increase tax audits in the short term. In the long run, the effect of this increase on tax revenues will be negative.</p> <p>A semi-structured interview was conducted with 26 field experts in order to evaluate judicial efficiency in tax audit and the results were analyzed using qualitative data analysis method and NVivo package program. Within the framework of expert opinions, problems related to judicial efficiency and suggestions for solution were presented in tax audit.</p>	
Keywords: Tax Audit, Time Series Analysis, ARDL Bound Test, Qualitative Data Analysis, NVivo	

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu ve Problemi

Günümüzde sosyal devlet anlayışının egemen olmasıyla devletlerin gerektiği ölçüde ekonomik ve sosyal hayata müdahale etme misyonu da bulunmaktadır. Bu misyon, devletin kamu hizmetlerinin sunumunda gerekli harcamaları yapabilmesi için gelire ihtiyaç duyması sorununu da beraberinde getirmektedir. Sunulacak hizmetler için yapılacak kamu harcamalarının finansmanında en önemli kaynak yasama organı tarafından kanunla belirlenen çerçevede toplanan vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanması devletin olumsuz sonuçları olan borçlanma ve para basma gibi diğer finansman yöntemlerine başvurma zorunluluğunu ortadan kaldırabilecektir.

Vergi, devlet ve benzeri kurumların ürettikleri mal ve hizmetleri finanse etmek ve/veya içerisinde yaşanan sosyo-ekonomik durumların gerektirdiği önlemleri almak üzere, ödeme gücü olanlardan ödeme güçlerine göre alınan, zorunlu, karşılıksız ve nihai ödemelerdir. Elde edilen gelirin en doğru şekilde mükellef tarafından bilineceği temeline dayanan beyan sisteminin geçerli olduğu ülkemizde her ne kadar vatandaşlık kavramından kaynaklı mükellef ile devlet arasında bir sözleşme olduğu kabul edilse de beyan sisteminin işleyişi vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Bu bağlamda vergi denetimi etkin bir vergi sisteminin ayrılmaz parçasıdır.

Vergi denetimi; vergi idaresi ve mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tamamı şeklinde tanımlanabilir. Yöneltilmiş başarı, “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilebilmektedir. Etkinlik; vergi idaresinin amaçlarına ulaşma derecesini ifade ederken verimlilik ise, en az harcamayla en fazla vergi gelirini elde etmeyi ifade etmektedir. Vergi denetiminde etkinlik bütüncül bir yaklaşımla vergi denetim sisteminde alınacak tedbir ve düzenlemelerle sağlanabilir.

Vergi denetiminin devlete kaynak sağlama şeklinde de ifade edilen mali amacının yanı sıra ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amaçları da bulunmaktadır. Ayrıca etkin vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomi azaltılabilecek, vergilemede adalet ve eşitlik sağlanabilecektir, gelir dağılımı adil hale getirilebilecek, haksız rekabet önlenecek ve vatandaşın devlete olan güveni arttırılabilecektir.

Vergi denetimindeki artışın teorik olarak vergi gelirlerini arttırması beklenen bir sonuç olarak görülse de aksi durum da söz konusu olabilecektir. Vergi denetimindeki artış mükellefleri vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya sevk ederek vergi gelirlerinin azalması sonucunu da doğurabilir.

Çalışmanın ana problemini Türkiye’de vergi denetim oranlarındaki artışın vergi gelirleri üzerindeki etkisinin belirlenmesi ve vergi denetiminde etkinliğin arttırılması amacıyla yapılması gereken düzenlemelerin tespiti oluşturmaktadır.

Araştırmanın ampirik analiz bölümünde vergi denetimi ile vergi gelirleri arasındaki literatürdeki bu tartışma bağlamında Türkiye’deki vergi denetiminin ekonomik etkinliği araştırılacaktır.

İdari bir işlem olan vergi denetim uygulamaları hem kanuna dayanması nedeniyle hem de doğurduğu sonuçlar itibarıyla hukuki bir işlemdir. Bu bağlamda araştırmanın vergi denetiminin hukuki etkinliği kısmında etkinliğin tespiti ve değerlendirilmesi çalışmanın diğer bir boyutunu meydana getirmektedir.

Araştırmanın Amacı

Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere vergi toplamak devlet otoritesinin uzun yıllardır başvurduğu temel kaynaktır. Günümüzde vergi gelirleri devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır.

Vergi gelirlerinin toplanmasında devletin kayba uğramaması önem arz etmektedir. Devletin gelir kaybına uğramasının ekonomik, siyasi ve sosyal birçok yansıması olabilir. Öncelikle kamu hizmetlerinde aksamalar görülebilir, devlet borçlanmak zorunda kalabilir, gelir dağılımı adaletsiz hale gelebilir, bireylerin gelirleri olması gerekenden fazla olacağı için de talep artışı enflasyonist baskı oluşturabilir.

Vergi gelirlerinde azalma olmaması için üzerinde en çok durulan yöntem denetimde etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması öncelikle denetimi yapan kurum ve kişiler tarafından sağlanabilmektedir. Bu bağlamda gerek yasal düzenlemelerle gerek idari tasarruflarla birçok tedbire başvurulmaktadır.

Denetim yöntemleri, denetim zamanları, personelin uyması gereken kurallar, aykırı davranışta bulunan mükellefe uygulanacak yaptırımlar gibi hususlar yasal zeminde düzenlenmektedir.

Vergi denetiminde Türkiye Cumhuriyeti nezdinde sorumlu kurum Maliye Bakanlığı'dır. Bakanlık denetimi etkin kılabilmek adına zaman zaman birtakım idari tasarruflarda bulunmuş ve denetim kurumlarının işleyiş ve yapısını değiştirmiştir. 5345 sayılı yasa ile 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi alanındaki çok başlılığa son verilerek vergi denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında toplanmıştır.

Bu çalışmada Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın idari yapıları, sorunları ve çözüm önerileri sunularak bu kurumların bünyesinde yürütülen vergi denetimi faaliyetlerinin ekonomik ve hukuki etkinliğinin ölçülerek değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Araştırmanın Önemi

Sosyal devlet anlayışının gereği ve bir sonucu olarak kamu hizmetlerinin sunulabilmesi ve sürekliliğinin sağlanabilmesinin en önemli koşulu, yeterli ve sürekli finansman kaynaklarına sahip olunmasıdır. Bu finansman kaynaklarının en önemlisi de vergilerdir.

Vergi gelirlerinin istenilen düzeye ulaştırılamaması ve vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamamasının en önemli sebebi vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının büyük boyutlara ulaşması sadece ülke ekonomilerinde değil ülkelerin sosyal, psikolojik ve siyasi yapılarında da sorunlar yaşanmasına neden olabilmektedir.

Çağdaş vergi sistemleri, verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde etkin bir yöntem olan beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayanan vergi sisteminin başarılı olabilmesi, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve doğru olarak verilmesine bağlıdır. Vergi yükümlülerinin ödevlerini zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediği, vergi idaresinin kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi ve saptanması

zorunluluğu, denetime ihtiyaç duyulmasını sağlamaktadır. Ayrıca bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için vergi kaçakçılığını caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının gerçekleri yansıtır yansıtmadığı da büyük bir önem taşımakta olup, etkin bir vergi denetimini kaçınılmaz kılmaktadır. Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçağını önlemesi, caydırıcı olması yönüyle etkili ve önemli bir unsurdur.

Etkin bir vergi denetim sistemi, mevzuat, vergi idaresi ve vergi yargısının etkinliği ile sağlanabilir. Vergilemeye ilişkin düzenlemeler ile adil vergileme, vergi kaçakçılığının azaltılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergilerin ekonomik büyümeyi desteklemesi hedeflenmektedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesinin de önemi açıktır. İçerdiği önem nedeniyle, mükellefler tarafından ödenen vergilere ait bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve gerçeğe uygunluğunun tespiti, vergi idaresinin yasalarda belirtilen hüküm ve ilkelere uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi, vergi denetimine ilişkin sorunlar ve üzüm nerileri çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği arttırmaya yönelik düzenlemelerin ve uygulamaların ekonomik ve hukuki sonuçları bulunmaktadır. Bu çerçevede “denetimde etkinliğin artması vergi gelirlerinde artışa neden olmakta mıdır?” sorusu önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra vergi denetimine ilişkin hukuki sorunlar ve üzüm nerileri de etkinliğin sağlanması açısından önemli görülmektedir.

Çalışma sonucunda elde edilecek bulguların, vergi denetiminin vergi gelirleri üzerindeki etkisine ilişkin teorik tartışmalara ampirik kanıt sunması beklenmektedir. Ayrıca, literatür araştırması sonucunda vergi denetimine ilişkin çalışmaların birçoğunda ekonometrik analiz yapılmadığı görülmektedir. Vergi denetimi ve vergi gelirleri ilişkisini ekonometrik analiz ile inceleyen bu çalışma literatürdeki az sayıdaki çalışmadan biri olması açısından önem arz etmektedir. Vergi denetiminde hukuki etkinliğin ölçülmesi amacıyla başvurulan yarı yapılandırılmış mülakat uygulaması ve sonuçların NVivo programı ile analizi bu alanda ilk çalışma olması dolayısıyla önemlidir ve çalışma ile literatürdeki bu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır.

Çalışma vergi denetiminde etkinliğin tespiti, vergi denetimine ilişkin sorunların ve üzüm önerilerinin belirlenerek etkin vergi denetiminin sağlanması için ne tür

politikalar üretilmesi gerektiğinin tespitine ilişkin ileride yapılacak çalışmalara öncülük etmesi bakımından önemlidir. Çalışmanın bu bağlamda literatüre katkı sağlayacağı da düşünülmektedir.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın ülke kapsamı, zaman periyodu, değişkenler ile ilgili ve mülakat örnekleme ilişkin sınırlılıkları şunlardır;

- ✓ **Ülke Sınırlılığı;** Türkiye’de vergi denetiminin ekonomik ve hukuki etkinliğinin araştırıldığı bu çalışma Türkiye ile sınırlandırılmıştır.
- ✓ **Zaman Periyodu Sınırlılığı;** Ekonometrik analizde karşılaşılan sorunların başında verilere ulaşabilme problemi yer almaktadır. Bu çalışmada verilerin ulaşılabildiği 1984-2015 dönemi analiz edilmiştir.
- ✓ **Değişkenler İle İlgili Sınırlılıklar;** Çalışmanın üçüncü bölümünde uygulanan ekonometrik yöntemde kullanılacak değişkenler bir diğer kısıtı oluşturmaktadır. Vergi denetiminde etkinlik göstergeleri olarak “Denetim Oranları”, “Denetlenen Vergi Mükellefi/Denetim Elemanı Sayısı”, “Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı /Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranı” kullanılabilir. Bu çalışmada vergi denetimi göstergesi olarak “Denetim Oranları” değişkeni; vergi gelirlerinin nominal olması yanıltıcı sonuçlar doğuracağından vergi geliri göstergesi olarak da “Vergi Gelirleri/GSYİH”oranı kullanılmaktadır.
- ✓ **Mülakat Örnekleme İlişkin Sınırlılıklar;** Yarı yapılandırılmış mülakat uygulaması için soru sayısının fazla olması, mülakat sürelerinin uzunluğu dikkate alınarak 7 farklı ilde vergi denetiminin paydaşları olan alanında uzman 26 kişi ile (Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı, Gelir Uzmanı, Yeminli Mali Müşavir, Akademisyen) yüz yüze görüşmeler yapılmıştır.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle sorunun belirlenmesi ve ortaya konulması amacıyla konuyla ilgili kuramsal analiz yapılmakta daha sonra vergi denetiminin ekonomik etkinliğinin belirlenmesi için ekonometrik analiz, hukuki etkinliğin belirlenmesi için ise yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmaktadır.

- ✓ ***Kuramsal Analiz;*** Çalışmaya kapsamlı kuramsal bir literatür taraması ile başlanmaktadır. İlk olarak vergi denetimine ilişkin kuramsal açıklamalar yapılmakta, daha sonra Türkiye’de vergi denetimi ayrıntılı bir şekilde ele alınarak vergi denetimine ilişkin sorunlar teorik olarak ortaya konulmaktadır. Bunun yanı sıra kuramsal analizde konu ile ilgili daha önce yapılmış uluslararası literatür ve Türkçe literatür incelenerek yapılan çalışmaların içerikleri ve sonuçları değerlendirilmektedir.
- ✓ ***Ekonometrik Uygulama;*** Çalışmanın ekonometrik analiz bölümünde Türkiye’ye ait vergi denetim oranları ve vergi gelirleri değişkenleri 1984-2015 dönemi için zaman serisi yöntemi ile analiz edilmektedir. Ekonometrik analizde öncelikle değişkenlerin durağanlıkları Augmented Dickey Fuller Birim Kök Testi ve Phillips Perron Birim Kök Testi ile sınanmaktadır. Daha sonra değişkenler arasında uzun dönemli bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi amacıyla ARDL Sınır Testi yaklaşımı uygulanmaktadır. Eşbütünleşme testi sonuçlarına göre uzun dönem ve kısa dönem tahminleri yapılarak elde edilen sonuçlar yorumlanmaktadır.
- ✓ ***Yarı Yapılandırılmış Mülakat Uygulaması;*** Vergi denetiminde hukuki etkinliğin ölçülmesi için somut bir veri bulunmadığından bu çalışmada vergi denetimi alanında uzman kişilerle yarı yapılandırılmış mülakat yapılması tercih edilmektedir. Mülakatlar sonucunda elde edilen bulgular NVivo programı kullanılarak nitel veri analizi ile sunulacak değerlendirilmektedir.

Araştırmanın Kapsamı

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimine ilişkin teorik çerçeve sunulmaktadır. Öncelikle vergi denetimi kavramı ele alınarak vergi denetiminin önemi, amaçları, işlevleri ve özellikleri incelenmektedir. Daha sonra vergi denetiminde etkinlik kavramı tanıtılmakta ve vergi denetiminde etkinlik ile ilgili yapılan çalışmalar teorik ve uygulamalı çalışmalar şeklinde sınıflandırılarak sunulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Türkiye’de vergi denetimi başlığı altında ülkemizde uygulanmakta olan vergi denetim türleri incelenmekte, vergi denetiminde tarihsel süreç

analiz edilmekte, vergi denetim birimlerinin idari yapısı, görev ve yetkileri, denetim birimlerinin geçirdiği yapısal dönüşüm süreçleri ele alınarak değerlendirilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik ekonomik ve hukuki açıdan ele alınmaktadır. Öncelikle Türkiye’de vergi denetiminin ekonomik etkinliği, etkinlik göstergeleri bağlamında değerlendirilmektedir. Daha sonra çalışmada kullanılan ekonometrik yöntem, veri seti ve değişkenler tanıtılmakta ve ekonometrik analiz yapılmaktadır. Bu çerçevede kullanılacak olan yöntemin, veri setinin ve değişkenlerin seçilme nedeni ve veri setinin elde edildiği kaynaklar ve kapsamı, değişkenlerin tanımlanması yapılmaktadır. Ayrıca kullanılan yöntemin üstünlükleri ve yönteme yöneltilen eleştiriler tartışılmaktadır. Daha sonra Türkiye’de vergi denetiminin ekonomik etkinliği ekonometrik yöntemler kullanılarak vergi denetimi vergi gelirleri ilişkisi bağlamında analiz edilmektedir. Türkiye’de vergi denetiminin hukuki etkinliği ise mevzuat, idari teşkilat ve vergi yargısı ana başlıkları altında değerlendirilmektedir. Daha sonra konunun uzmanları ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakat uygulamasına dair araştırma modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme ve katılımcıların profilleri sunulmaktadır. Çalışmanın devamında mülakat uygulaması ile elde edilen sonuçlar sunularak nitel veri analizi ile değerlendirilmektedir.

Sonuç kısmında genel bir değerlendirmeden sonra elde edilen bulgular yorumlanarak, vergi denetiminde ekonomik ve hukuki etkinliğin sağlanması için politika yapıcılara önerilerde bulunmaktadır.

BÖLÜM 1: VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Vergi Denetimi Kavramı, Önemi, Amaçları, İşlevleri ve Özellikleri

Bu kısımda “vergi denetimi” kavramı, vergi denetiminin önemi, amaçları, işlevleri ve özellikleri ele alınacaktır.

1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı

Latince işitmek veya dinlemek anlamlarına gelen “Audire” kelimesinden türetilmiş, İngilizce karşılığı “Auditing” olan denetim kavramı Arapçada “teftiş, murakabe”, Fransızcada “expertise” şeklinde ifade edilirken Türk Dil Kurumu tarafından ise “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmıştır.

Denetim kavramı teftiş kelimesi ile eş anlamlı gibi kullanılıyor olsa da gerek kelimelerin anlamı gerekse mesleki kullanımı açısından kavramlar arasında birçok farklılıklar bulunmaktadır. Osmanlı Devleti döneminde denetim kelimesinin kullanılmadığını bunun yerine teftiş ve murakabe kavramlarının kullanıldığını ifade eden Yücel (2009: 50-52), teftişin ancak mahallinde yapılabilen bir faaliyet olduğunu ancak bazı denetimlerin gerekli bilgi ve belgeler temin edilerek uzaktan da yapılabileceğini, geleneksel kullanımda teftişin kamudan kamuya yönelen faaliyetleri denetim kavramının ise kamudan özele yönelen faaliyetleri kapsadığını ifade etmektedir. Teftişin kelime anlamı itibarıyla yerindelik unsuru içermekte olduğunu ancak denetim kelimesinin özel olarak vurgulanmadıkça yerindelik unsuru içermediğini belirten Yücel (2009: 52–53), teftiş kavramının mesleki alanda yaygın kullanımı ile en üst yönetici adına yapılan görevi çağrıştırdığını denetim kelimesinin ise aynı çağrışımı yapmadığını vurgulamaktadır.

Denetim kavramının birçok farklı tanımı bulunmakla birlikte yapılan tanımların ortak unsurlar taşıdığı görülmektedir. Gez (2011: 37), denetim kavramını, önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştıran, kurallara uyulmaması halinde bunları ortaya çıkaran ve gerçekleştirilecek aykırılıkları engelleyen bütün bir süreç şeklinde tanımlamış iken bu tanıma benzer bir şekilde Aktan (1994: 3)’a göre denetim,

işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama esnasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler bütünüdür.

Bir başka tanımda denetlenecek unsurların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin belirlenmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilerek elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyeti (Abanoz, 2009: 54) şeklinde ifade edilen denetim kavramı, Somuncu (2014: 135)'ya göre özü itibarıyla bir tür savunma mekanizması olup önceden tanımlanmış birtakım normlara aykırılık olasılığına ve denetim ihtiyacı doğuran risklerin varlığına dayanmaktadır.

Kamusal mali denetim içinde yer alan ve bir tür dış denetim olarak ifade edilen vergi denetimi (Aktan, 1994: 4) literatürde genel olarak benzer şekilde tanımlanmaktadır. Merter (2004: 8) “vergi idaresi ve mükelleflerin yasal sınırlar içinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi” şeklinde tanımlarken Binbirkaya (2006: 5) “mükellefler tarafından verilen beyannamelerin, ödenmesi gereken verginin ve vergi idaresinin işleyişinin vergi mevzuatına uygun olup olmadığını araştıran, tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan ve değerlendiren süreç” olarak tanımlamaktadır. MHUD ise (1996: 98) denetimi, “vergi adaleti içinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilerek en yüksek düzeyde vergi toplanmasını sağlayan, mükellefler ve vergi idaresinin vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayan mekanizma” olarak tanımlar.

Akalın (2014) ise vergi denetimini dar anlamda vergi incelemesi, geniş anlamda ise vergi yasaları ile düzenlenmiş vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek şekilde vergi tahsilatını güvence altına alan “vergi güvenlik kurumları” şeklinde tanımlamaktadır.

Farklı tanımlarda vergi denetimi, geniş anlamda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması, vergi idaresi teşkilatının iç denetimi ve gerektiğinde denetim personelinin soruşturulması faaliyetlerinin bütünü (Katkat, 2007: 179) şeklinde ifade edilirken kısaca “kurallara uygunluğunun araştırılması” (Topcu, 2005: 9) şeklinde de tanımlanabilmektedir.

Vergi denetimi kavramı Vergi Usul Kanunu (127-152/A Md.) referans alınarak vergi güvenliğini sağlamaya yönelik yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama

müesseselerinden oluşan süreç şeklinde tanımlanabilir (Merter, 2004: 8). Ayrıca vergi denetimi mükellef üzerinde (yoklama ve vergi incelemesi) yapılabileceği gibi gelir idaresi üzerinde (iç denetim veya teftiş) de yapılabilmektedir (Mert, 2009: 5).

Literatür ve kanunda yer alan hükümler değerlendirildiğinde vergi denetimi, hem gelir idaresinin teftişi ve personelin soruşturulması (iç denetim) hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarının (dış denetim) tespiti şeklinde tanımlanabilir (Sarılı, 2003a: 103).

1.1.2. Vergi Denetiminin Önemi

Son on beş yılda birçok alanda atılım gerçekleştiren Türkiye için 2023 yolunda hedeflenen adımların atılmasında devlet için en önemli unsur kamu finansmanı için gerekli kaynağın sağlanmasıdır. Sosyal, ekonomik ve siyasi açılardan dönüşüm gerçekleştirmiş Yeni Türkiye'nin inşasında en önemli finansman kaynağı da vergi gelirleridir. Bu bağlamda devlet, vergi gelirlerini kayba uğramadan ve zamanında elde edebilmelidir.

Devlet, en önemli gelir kaynağı olan vergileri zamanında ve eksiksiz toplayarak vatandaşlarına hizmet sunmak durumundadır. Vergi kayıp ve kaçakları kamu hizmetlerinin sunumu için gerekli finansman gücünü azaltır. Bu bağlamda vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakları önlenir. Ayrıca vergi denetimleri ile tespit edilen vergi kayıp ve kaçakları sonucunda uygulanan cezalar ile de devlete ek gelir sağlanır (Gez, 2011: 42).

Türk vergi sisteminde vergi gelirlerinin toplanması genel olarak, bizzat mükellef tarafından verilen bilgilere göre vergilemenin yapıldığı (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 5) “beyan usulüne” tabidir. Ancak beyan usulünde mükellefler birçok farklı nedenle yanlış beyanda bulunabilmektedir. Mükellef beyanları adi karine niteliğinde olup doğruluk karinesine sahip olsa da bunun vergi denetim elemanlarınca çürütülmesi mümkündür (Yerlikaya, 2011: 1) ve bu da ancak denetimler ile ispatlanabilecektir.

Rasyonel bir vergi mükellefi, vergi ödememe durumunda alacağı ceza ile vergiyi ödeme durumunu kıyaslar ve buna göre pozisyon alır. Mükellefler genel olarak sosyal, ekonomik ve psikolojik nedenlerle vergi ödememe eğilimindedir. Mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi kaçırma eğilimi olabileceği gibi bazen farkında olmadan ya da hata

sonucunda vergi ödememe durumu da söz konusu olabilir. Literatürde insanların vergi ödememe davranışlarının nedenlerinin araştırılmasından ziyade “insanlar neden vergi öder” konusu asıl soru haline gelmiştir. Alm vd. (1992) yaptıkları çalışmalarında bireylerin denetlenme olasılıkları ve yakalanmaları halinde alacakları cezalar ile vergi ödememe durumunda elde edecekleri kazancın fırsat maliyetlerini karşılaştırarak karar vereceklerini

¹ ve sonuçta bireylerin vergilerini ödeme ya da ödememeye karar vereceklerini ifade etmişlerdir.

Herkesin ancak kendi faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gerçekleri bilebileceği esasına dayanan beyan sisteminde mükellefin bildirimini doğruluğu kabul edilir ancak bu noktada beyan edilen işlemlerin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ihtiyacı doğmaktadır (Arıkan, 2013: 45–46). Devletin vergi gelirlerini tam ve zamanında elde edebilmesi için mükellef beyanlarının doğruluğu denetlenmelidir. Bu açıdan vergi denetimi beyan sisteminin esas alındığı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Yener, 2009: 12).

Vergi denetimi devletin kendisine vergi verenlere yönelik bir faaliyeti olduğundan çok etkili ve çok güçlü bir kamusal yetki kullanım alanıdır (Erol, 2010: 32). Vergi denetimleri devlete ihtiyaç duyduğu gelirlerin elde edilmesini sağlamanın yanında artan denetlenme riski mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini doğru beyan etme eğilimlerini de arttıracaktır (Mert, 2009: 5). Ayrıca vergi, devlet ile vatandaş arasındaki güvene dayanan en kutsal bağlardan (sözleşme) biri olarak kabul edildiğinden vergi denetimi diğer denetim türlerine kıyasla çok daha önemlidir (Erol, 2010: 26).

Mükellef beyanlarının gerçeğe uygunluğunun vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından tespit edilememesi ve sağlanamaması sonucunda bu durum kamuoyunu rahatsız edici bir hal alır ve hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesi imkânsız hale gelir (Akbay, 1982: 1). Her ne kadar vergi sistemimiz beyan (güven) esasına dayanıyor olsa da devlet-mükellef ilişkisinin daha çok güvensizlik üzerine kurulmuş olması denetimi önemli kılmaktadır.

¹ Mükellefin vergi ödeme kararının belirlenmesi hakkında literatürde kabul edilen temel çalışma için bakınız Allingham ve Sandmo (1972)

1.1.3. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminden beklenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için denetimin amaçlarının iyi belirlenmesi gerekir. Modern vergilemede denetimin nihai amacının doğru ve gönüllü vergi beyanının sağlanması (Binbirkaya, 2006: 14) olmasının yanı sıra vergi idaresinin vergi denetiminden beklediği amaçlar ise, gelir politikasının adalet ve tarafsızlık içinde uygulanması, kamu gelirlerinin en az maliyetle toplanması ve mükelleflerin vergi uyumunun artırılması (Aytekin, 2007: 37) şeklinde özetlenebilir.

Ayrıca vergi denetimi ile denetim sürecinde ortaya çıkan bilmemekten, anlayamamaktan ya da yanlış anlamaktan kaynaklanan hatalar ile ilgili mükellefleri eğitime; gönüllü olarak doğru beyanda bulunmayı teşvik etmek suretiyle vergi bilincini geliştirme; bazı mükelleflerin vergi kaçırılmalarını önleyerek vergi adaletini güçlendirme ve vergide eşitlik ilkesini sağlama amaçlanmaktadır (MHUD, 1996: 100–101).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde düzenlenmiş “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” hükmünce vergi denetiminin mali amacı vurgulanmış olsa da literatürde vergi denetiminin ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amacı olduğu da kabul edilmektedir.

Akalın (2014)' a göre vergi denetiminden beklenenler şunlardır:

- Kayıt-dışı ekonomiyi ve istihdamı kayıt altına almak ve böylelikle vergi gelirlerini ve vergi yükünü arttırmak suretiyle bütçe açıklarını kapatarak borç yükünü azaltmak.
- İşletmeler arasında rekabet eşitliğinin bozulmasını önlemek.
- Hane halklarının ödeme güçleri ölçüsünde vergilendirilmesini sağlamak.

Tekin (2003: 69) ise vergi denetiminin temel amacının mükelleflerin gelirlerini tam ve doğru beyan etmelerinin sağlanması olduğunu belirtmektedir.

Bu kısımda literatürde kabul gören sınıflandırmaya uygun olarak vergi denetiminin mali, ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amaçları ele alınacaktır.

1.3.1.1. Vergi Denetiminin Mali Amacı

Devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmesi için en önemli kamu geliri vergilerdir. Devletin sürekli artan görevleri karşısında artan gelir ihtiyacı yeni vergilerin konması, vergilerin tabana yayılması veya oranının arttırılması ile karşılanabileceği gibi etkin denetim mekanizması ile vergi kaçakçılığı ile mücadele edilerek kayba uğratılan verginin minimum düzeye indirilmesi ile de sağlanabilir (Somuncu, 2014: 137). Bu anlamda vergi denetimi ile vergi oranları arttırılmadan, yeni vergiler konmadan da toplam vergi gelirlerinde artış sağlanabileceği belirtilebilir.

Vergi denetiminin temel amacı vergi gelirlerinin artırılması yoluyla bütçeye ek kaynak sağlamak iken bunun yanı sıra denetimin varlığı vergi kayıp veya kaçağına neden olabilecek mükelleflerin kararlarını gözden geçirmelerini sağlayarak dolaylı olarak bütçe gelirlerinin azalmasını da engeller (Yıldırım, 2011: 33).

Vergi denetiminin mali amacı kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların ortadan kaldırılmasıdır. Mali amaç, mevcut vergiler yeniden düzenlenerek ve sistem dışında kalmış mükellefler sisteme dahil edilerek gerçekleştirilebilir (Arslan ve Biniş, 2014: 445).

Vergi gelirlerinin, zamanında ve eksiksiz tahsil edilememesi halinde devlet kamu hizmetlerini sunmakta mali güçlükler yaşayacaktır. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olmalıdır. Bu bağlamda en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu da etkin bir vergi denetimi ile mümkün olacaktır. Vergi denetimi ile devlet hem alacaklarını elde edecek hem de zamanında alınamayan vergilerin cezaları ile ek gelir elde edecektir (Gez, 2011: 43).

Denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının da gerçeği yansıtacak şekilde yükseltilmesini sağlamakta ve böylece ek gelir meydana getirmekte ayrıca vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin bu tutumlarının tespit edilerek cezasız kalmaması hem bu vergi mükellefleri hem de vergi kayıp ve kaçağına yönelen potansiyel mükellefler bakımından caydırıcı olmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 211).

1.3.1.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı

Devletin maliye politikası aracılığıyla hedeflediği ekonomik istikrara, ekonomik büyüme ve kalkınmaya ulaşmasını sağlamak vergi denetiminin ekonomik amacıdır (Tecim, 2008: 58). Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içinde en yüksek paya sahip gelir türü olduğu düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indiren etkin bir denetim ile bütçe açıklarının kapanması, devletin borçlanma zorunluluğunun azaltılması ve bu sayede faiz ödeme külfetinden kurtulması sağlanabilir. Ayrıca faiz ödemelerinin azaltılması gelir dağılımındaki adaletsizliği de azaltacaktır (Aytekin, 2007: 31).

Yaygın vergi kaçakçılığı durumunda devlet alması gereken vergi gelirlerine kavuşamaz ve böylece devletin gelirleri giderlerini karşılayamaz hale gelir. Bu durumda devlet, oluşan bütçe açığını kapatmak için yeni vergiler koyabilir, mevcut vergi oranlarını arttırabilir, para basma ya da borçlanma yoluna başvurabilir (Gez, 2011: 43). Başvurulabilecek tüm bu yöntemlerin devlet ekonomisi için olumsuz sonuçları olacaktır.

Vergi denetiminin etkin olması halinde mükellefler vergi kaçırma yollarına başvuramayacak, vergi gelirleri zamanında ve eksiksiz toplanacak böylece devlet hedeflediği ekonomi politikalarını gerçekleştirebilecektir (Gez, 2011: 45). Devlet hedeflediği gelirleri elde edemediğinde ileride enflasyon, faiz ödemeleri ve daha ağır vergi oranları veya ek vergiler koyma ile sonuçlanabilecek borçlanma veya emisyon gibi yöntemlere başvuracaktır. Makro ve mikro ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olabilecek bu gelir gider dengesizliğinin önüne geçebilmek için devlet vergi gelirlerini kayıp ve kaçak olmaksızın toplamalıdır.

Etkin vergi denetimi vergi kaçakçılığını ortadan kaldırarak bu olumsuz sonuçların önüne geçilmesini sağlayacak ayrıca vergi açığı azaltılarak devletin borçlanma ihtiyacı azalacak ve kayıtdışı faaliyetlerin kayıt altına alınması da sağlanabilecektir (Arslan ve Biniş, 2014: 445).

1.3.1.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı

Sosyal devlet, sosyal ve ekonomik hakların yaşama geçirilmesi için toplumsal yaşama müdahale ederek ulusal gelirin adil dağılımını ve herkesin insan onuruna yakışır asgari yaşam düzeyine erişimini sağlamayı ve toplumsal istikrar ve adalete engel olan her türlü

engeli ortadan kaldırmak için gerekli yasal, toplumsal, ekonomik ve mali önlemleri alır. 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde Cumhuriyet'in temel niteliklerinden biri olarak belirtilen sosyal devlet ilkesinin en önemli araçlarından biri de gelir eşitsizliklerini azaltmayı amaçlayan bir vergi politikasının uygulanmasıdır. Ayrıca Anayasa'nın 73. maddesinde "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı*" olduğu hükmü yer almaktadır.

Sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması vergi denetiminin sosyal amacıdır (Tecim, 2008: 57). Etkin bir vergi denetim sistemi ile vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek ihtimalle gerçekleşebileceği yüksek gelir grupları daha verimli bir şekilde denetlenerek kayıp ve kaçaklar minimize edilecek, vergi yükü toplumda düşük, orta ve yüksek gelir grupları arasında dengeli dağıtılacaktır. Böylece toplum içinde gelir dağılımı daha adil olacak sosyal adalet sağlanabilecektir.

Vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçakları sebebiyle gerçekleştirilememektedir. Vergi denetimleri sayesinde vergi ödemeyen mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin de vergi borçlarını ödemeleri sağlanır. Böylece mükellefler arasında haksız rekabet oluşturabilecek vergi kaçırma durumunun önüne geçilerek vergilemede adalet sağlanarak gelir dağılımının vergi kaçırıcılar lehine bozulması önlenir.

Ödeme gücü daha fazla olanlardan daha çok vergi alınarak gelirin yeniden dağıtılması yolu ile sosyal adaletin sağlanması vergilemenin sosyal amacıdır. Bu amacın sağlanabilmesi için vergi kayıp ve kaçaklarının boyutlarının minimize edilmesi gerekir. Vergi denetimi ile kayıp ve kaçaklar azaltılarak vergilemenin sosyal amacı gerçekleştirilmiş olur.

Etkin olmayan vergi denetimi, vergi kaçırma imkânı zayıf olan düşük ve sabit gelirli olanların vergi yükünü arttıracaktır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kaçırma imkânını engelleyen etkin denetimin, sosyal adaleti sağlama fonksiyonu bulunmaktadır (Aytekin, 2007: 31). Mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi ancak etkin bir denetim ile mümkün olacaktır. Vergi kayıp ve kaçakları, vergilemenin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonunu olumsuz etkileyecektir.

1.3.1.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı

Toplumsal açıdan kamusal düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında vergi denetimi, kanunlara aykırı hareket eden mükellefler için caydırıcılık etkisi oluşturmasının yanı sıra mükelleflerin vergi dışındaki yasal düzenlemelere uyumunu da arttıracaktır (Konukcu Önal, 2011: 20). Vergi ile ilgili yürürlüğe girmiş mevzuatın gerektiği gibi uygulanması devletin otoritesi ve saygınlığını göstermektedir. Başka hiçbir neden bulunmasa dahi vergi kanunlarının adil ve eşit şekilde uygulanması için denetim gereklidir.

Türkiye Cumhuriyeti, 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde belirtildiği üzere bir hukuk devletidir. Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsurlarından biri kanunların vatandaşlar arasında eşit bir şekilde uygulanıyor olmasıdır. Bu bağlamda etkin vergi denetimi sayesinde mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranması sağlanacak ve böylece vergilemede eşitlik ve adalet ilkeleri sağlanabilecektir.

Bu bağlamda devlet, kanunlarla düzenlenen vergilemeye ilişkin mükellefiyetlerin yerine getirilip getirilmediğini; ayrıca anayasanın 10. maddesinde düzenlenmiş eşitlik ilkesi kapsamında vergi kanunlarının vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetlemelidir. Etkin vergi denetimi sayesinde vergilemede eşitlik ilkesi sağlanabilecek ayrıca vatandaşlar arasında dikey ve yatay eşitlik de gerçekleştirilebilecektir. Vergi kaçırmak suretiyle kendi lehlerine hukuka uygun olmayan çeşitli avantajlar elde edenlerin bu davranışlarının engellenmesi ile vergide adalet ilkesi sağlanabilecektir (Aytekin, 2007: 33).

Vergi denetiminin hukuki amacı, Anayasanın 73. maddesinde belirtilen hükümlere uygun olarak vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının kanunla yapılmasının ve tahsilatının kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre yapılmasının sağlanmasıdır (Tecim, 2008: 60). Kısaca vergi denetiminin hukuki amacı, yasalarla konulmuş vergilerin yine yasalarla belirlenmiş çerçevede tahsilatının sağlanması (Gez, 2011: 46) ve idareyi düzenli ve mevzuata uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmektir.

1.3.1.5. Vergi Denetiminin Siyasi Amacı

Vergi politikası ve uygulamaları maliye politasının bir aracı olup siyasi irade tarafından toplumsal, ekonomik ve siyasi konjonktür dikkate alınarak belirlenmektedir. Vergi uygulamalarının bir aracı olarak kabul edilen vergi denetimi de bu bağlamda siyasi irade tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır.

Toplumsal tepki ve devletin finansal ihtiyacı dikkate alınarak hedefler tespit edilmekte ve vergilemeye ilişkin kararlar alınmaktadır. Tüm dünyada devletler ihtiyaçları doğrultusunda dönem dönem vergi gelirlerini artırmanın yollarını aramaktadır. Bu bağlamda yeni vergiler konulması, vergi oranlarının artırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması yoluyla ek gelir sağlamak için vergi denetiminin yoğun bir şekilde kullanılması tercih edilebilmektedir.

Vergilemenin doğası gereği uygulayıcı konumunda bulunan hükümetler vergi denetimini önemli bir araç olarak kullanılabilmektedir. Bu bağlamda vergi denetimini yasal bir silaha benzeten Erol (2009: 2), bu silahın etkin ve hukuka uygun kullanıldığında vergi kaçırmayı önleyen ürkütücü ve caydırıcı bir silah olacağını ancak diğer tüm silahlarda olduğu gibi bu silahın da yerli yersiz kullanılmaması, hukuki olarak kesin ve tartışmasız gereklilik olan durumlarda kullanılması, ölçülü ve özenli kullanılması gerektiğini aksi halde devlet ile vatandaş arasındaki güvenin yara alacağını ifade etmiştir.

Siyasi karar alma mekanizmasının iradesinin belirleyici olduğu vergi denetiminde, denetim oranlarının arttırılması piyasaya ne kadar müdahale edilmesi gerektiği sorusuna verilecek cevap ile belirlenecektir (Yeşilyurt, 2011: 4). Örneğin Fırat (2015)'a göre devletin sermaye birikimi nedeniyle düşük denetimi tercih ediyor olması ülkemizde ortalama vergi inceleme oranının düşük olmasının temel nedenidir.

Meriç (2014: 83) vergi denetiminin birçok ülkede siyasi iktidarların belli muhalefet grup ve sektörlerle karşı kendi politikalarını desteklemek veya desteklememek konusunda baskı aracı olarak da kullanılabildiğini ifade etmektedir. Ancak Mecit Eş²'e

² 29.Türkiye Maliye Sempozyumu, 1.Oturum Soru-Cevap, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

göre söz konusu yaklaşımın denetimin amacından ziyade siyasi fonksiyonu olarak ifade edilmesi daha doğru olacaktır.

Denetimin siyasi gücünü Sümerlere ait bir tablette yazılı olan şu ifade özetlemektedir: “... Bir beyiniz, bir kralınız olabilir, ancak, asıl korkulacak olan bir vergi memurudur...” (Gören, 2012: 418).

1.1.4. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetimi hedeflenen amaçlar doğrultusunda araştırma, önleme ve eğitime (düzeltme) gibi işlevleri (fonksiyonları) de yerine getirmektedir. Bu kısımda vergi denetiminin bu işlevleri açıklanacaktır.

1.1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırma İşlevi

Vergi denetiminin en önemli işlevi olan araştırma işlevi ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğu, yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, faaliyetleri ve bu faaliyetleri doğrultusunda tuttıkları defter ve belgelerde hata veya hilelerin varlığı araştırılır (Merter, 2004: 12). Arayıcı (araştırmacı) veya bulucu fonksiyon şeklinde de ifade edilen araştırma işlevi (Mert, 2009: 8) ile beyan sisteminin tamamlayıcı rolü gerçekleştirilmiş olur.

Dedektif³ işlevi olarak da adlandırılan araştırma işlevi, denetimin etkin çalıştığı en önemli göstergesi olup vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar araştırılıp tespit edilemiyor ve gereken cezalar verilemiyorsa denetimin diğer işlevleri yerine getirilse dahi denetimin etkinliğinden söz edilemeyecektir (Gez, 2011: 49).

Hata ve hileleri bulmayı ve yakalamayı amaçlayan bu işlevinin yanı sıra günümüzde modern vergileme anlayışı ile vergi denetiminin önleme işlevi de ön plana çıkmaktadır.

1.1.4.2. Vergi Denetiminin Önleme İşlevi

Önleme işlevi ile vergilemede oluşan hata ve hilelerin tekrarlanmasının önüne geçilmesi hedeflenmektedir. Denetimlerin sıklaşması, vergi kaçırıcıların tespit edilmesi ve cezalandırılması, cezaların caydırıcı olması mükellefleri vergisini zamanında ve tam olarak ödemeye yöneltecektir.

³ Organ (2008: 43)

Etkin vergi denetimi vergi hata ve hilelerini önlemeyi sağlar. Önleyici işlevden söz edebilmek için denetimin belli aralıklarla yapılması gerekir (Aytekin, 2007: 35). Böylece vergi mükelleflerinde oluşacak her an denetlenebilme düşüncesi mükellefleri doğru beyanda bulunmaya zorlar. Bu durum vergi denetiminin önleme işlevidir (Binbirkaya, 2006: 15). Hata ve hileleri ortaya çıkarıp cezalandırmak yerine bunların kaynaklarının belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasını sağlayarak mükelleflerin başvurabileceği kanun dışı yolların tıkanması amaçlanır (Merter, 2004: 12). Denetim oranları arttırılarak denetlenme olasılığının artması mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik ederek vergi kaçırma kararları üzerinde baskı oluşturacaktır (Pehlivan ve Gökbnar, 2010: 184).

Denetim sonucunda uygulanacak cezanın mükellefler açısından caydırıcı nitelik taşıması nedeniyle hatalı ve hileli işlemleri azaltması (Binbirkaya, 2006: 15), denetimin etkinleştirilmesi ile vergi kaçırmanın en büyük maliyeti olan yakalanma olasılığının artması ve mükelleflerin bu maliyete katlanmamak için vergilerini ödemesi vergi denetiminin önleme işlevinin özellikleridir. Bunun yanı sıra moral etkisi şeklinde ifade edilen denetim personeli tarafından ortaya çıkarılacağını bilen mükellefin hata ve hile yapmaktan kaçınması (Merter, 2004: 4) da önleme işlevinin bir özelliğidir.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde denetimin asıl amacı mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlayarak vergi uyumunu arttırmaktır (Öz ve Yolcu, 2014: 63; Öztürk, 2011: 4). Vergi denetiminin mükelleflerin incelenme riski ve inceleme sonrasında ortaya çıkabilecek ek vergi ve cezalara muhatap kalmama güdüsüyle mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu arttırma özelliği denetimin önleyici fonksiyonudur (Karyağdı, 2006: 86).

Denetimin önleyici fonksiyonu önemli olmasına rağmen günümüzde bu fonksiyondan ziyade matrah farkı bulma şeklinde uygulanması denetimden beklenen faydanın sağlanamaması sonucunu doğuracaktır (Coşar, 2003: 64). Buna karşın denetimin önleyici etkisi arttıkça ileride yaşanabilecek vergi kayıpları ve kaçakları mükelleflerin vergi bilincinin ve uyumunun arttırılması sonucunda azalacaktır (Konukcu Önal, 2014: 305).

1.1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitim (Düzeltilme) İşlevi

Denetimin eğitim fonksiyonu iki açıdan değerlendirilebilir. Bunlardan ilki mükellef üzerindeki eğitim işlevi iken diğeri vergi denetim elemanı üzerindeki eğitim işlevidir.

Denetim personelinin olaylara sadece hazine tarafından değil mükellef açısından bakması ve gerektiğinde mükelleflere aydınlatıcı, öğretici ve uyarıcı şekilde bilgi verme ve yol gösterme görevi olan vergi denetiminin eğitim işlevi diğer işlevlerle birlikte vergi denetim sisteminin tamamlayıcı bir parçasıdır (Mert, 2009: 8). Denetim personeli mükellefi potansiyel bir vergi suçlusu gibi görmek yerine mükellef ile görüş alışverişinde bulunarak, gerektiğinde uyararak ve aydınlatarak mükellefin daha titiz, dikkatli ve düzenli davranmasını sağlayabilir (Merter, 2004: 12).

Mükelleflerin yaptığı hata ve hileler denetim ile ortaya çıkarılarak eğitim işlevi sağlanmış olur. Denetimin eğitici etkisi, doğal olarak denetim personelinin davranış ve görev anlayışına göre değişebilir. Denetim personelinin sadece kayıp ve kaçak tespit etme yaklaşımının yanı sıra mükellefe bilgi veren, uyarıcı, aydınlatan yaklaşımı daha etkili olacaktır (Aytekin, 2007: 35). Esasında denetim süreci, başından sonuna kadar mükellefler için aynı zamanda bir eğitim süreci olarak da değerlendirilebilir.

Eğitim fonksiyonu mükellefler için olduğu kadar denetim personeli için de söz konusudur. İnceleme elemanı muhatap olduğu her farklı somut olay neticesinde kendini geliştirme imkânına sahip olmaktadır.

Denetimler sırasında çoğu zaman mükellefler ile denetim personelinin yüz yüze gelmesi mükelleflerin ödevlerinin öğretilmesi açısından önemli bir fırsattır (Somuncu, 2014: 139). Denetim esnasında mükelleflerin eğitilmesi ve bilgilendirilmesi ve böylece yapılan hata ve yanlışlıkların düzeltilebilmesi denetimin eğitim (düzeltilme) işlevini oluşturur (Binbirkaya, 2006: 16).

Denetim personelinin yaptıkları hataları tekrarlamamaları amacıyla inceleme esnasında mükelleflere bilgi verme, hatalarını gösterme ve doğrusunu öğretme, uyarıcı gibi eğitici görevleri de bulunmaktadır (Gez, 2011: 49).

Denetimin eğitim fonksiyonu ile bütünlük arz eden düzeltilme fonksiyonu çoğu zaman aynı anlamda kullanılmakta olup denetim sürecinde bir nevi eğitime tabi tutulan

mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin eksik veya hatalı hususları düzeltmelerini sağlamaktadır. Ayrıca denetim personelinin denetimin düzeltici ve/veya eğitici fonksiyonunu verimli bir şekilde uygulaması ile mükelleflerin vergi bilinci ve vergi ahlakı arttırılmak suretiyle de vergi kayıp ve kaçakları azaltılabilecektir.

1.1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin beş temel özelliği vardır. Bunlar; hukukilik, yaptırımcı olma, tarafsızlık, kapsamlı denetim olma ve dış denetim olma şeklindedir. Bu kısımda vergi denetiminin özellikleri ele alınacaktır.

1.1.5.1. Hukukilik Özelliği

Anayasanın 73.maddesine göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Bir idari işlem olan vergi denetimi idare hukukunun temel ilkelerinden kanuni idare ilkesine uygun olarak yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır. Ayrıca hukuk devleti ilkesi kapsamında idarenin tüm eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Bu bağlamda vergi denetimine ilişkin mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri denetimin hukuki bir işlem olduğunun göstergesidir.

Kanuni yetkiye dayanılarak kanuni usul ve esaslara göre yürütülen ve hukuki sonuçları olan vergi denetiminin en temel özelliği hukuki nitelik taşımasıdır (Merter, 2004: 15). Bu bağlamda hukuk devleti denetimsiz olamayacağı gibi vergi denetimi de hukuksuz olamaz (Erol, 2010: 28).

1.1.5.2. Yaptırımcı Olma Özelliği

Yükümlülüklerini yerine getirmediği tespit edilen mükelleflere kanunlar çerçevesinde yaptırımlar uygulanması, denetim sonucunda kayıp ve kaçakların tespiti halinde ödenmesi gereken vergi ve cezaların gerektiğinde cebren tahsil edilebilmesi (Merter, 2004: 16) denetimin yaptırımcı olması özelliği ile ilgilidir.

Vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflere vergi borcunun aslını ödeme yükümlülüğünün yanında vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası, gecikme zammı, gecikme faizi hatta hürriyeti bağlayıcı cezalar verilebilmesi denetimin yaptırımcı olma özelliğini gösterir (Gez, 2011: 47–48).

Gecikme faizi, vergi cezaları vb. uygulamalar düşünüldüğünde denetim, devletin mali işlevinin ayrılmaz bir parçası olan cebir gücünü de içermektedir (Akalin, 2014: 492). Bu özellik aynı zamanda vergi denetiminin hukuki olma özelliğinin de yansımasıdır (Somuncu, 2014: 140).

1.1.5.3. Tarafsızlık Özelliği

Her ne kadar idare tarafından yerine getirilen bir faaliyet olsa da vergi denetimi tarafsız bir niteliğe sahiptir. Vergi denetiminin etkinliği için, denetime ilişkin uygulamaların hiçbir sosyal veya siyasi etkiye maruz kalınmadan, kanunlar çerçevesinde bütün mükellefler için aynı titizlik ve özenle uygulanması, denetim personelinin gerek denetim sürecinde gerekse değerlendirme aşamasında sistematik ve disiplinli çalışmanın yanı sıra objektif, tarafsız ve yansız olması en önemli unsurdur.

Tarafsızlık özelliğinin sağlanması için hem anayasada hem kanunlarda hem de yönetmeliklerde birçok düzenleme yapılmıştır.

Anayasanın “Kanun Önünde Eşitlik” madde kenar başlıklı 10.maddesine göre herkes kanun önünde eşit olup hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Ayrıca “*Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.*” 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Tarafsızlık ve Devlete Bağlılık” başlıklı 7.maddesinde ise “*Devlet memurları ... görevlerini yerine getirirken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamazlar; hiçbir şekilde siyasi ve ideolojik amaçlı beyanda ve eylemde bulunamazlar ve bu eylemlere katılamazlar.*” Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkeler başlığında yer alan 5.maddesinin d fıkrası “*Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak*” şeklinde iken e fıkrası “*Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.*” şeklindedir.

Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesi de şu şekildedir: “*Denetim görevlileri; a) Görevlerini*

herhangi bir baskı, etkileme ve yönlendirme olmaksızın yerine getirir; tarafsızlığına zarar verecek veya çevresinde böyle bir izlenim uyandıracak herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz; her türlü baskıya karşı tarafsızlığını muhafaza eder; siyasî, idarî, ekonomik, sosyal ve kültürel etkilerden kaçınır; tarafsızlığının etkilenmesi söz konusu olduğunda durumu yetkili makamlara bildirir. b) Görevleriyle ilgili bilgi ve belgeleri toplarken, değerlendirirken, aktarırken ve sonuçlandırırken, önyargısız ve tarafsız şekilde hareket eder; kariyerinin gerektirdiği nesnellik ilkesine uyar. c) Denetlenen birim ve taraflarca ileri sürülen bilgi, belge ve görüşleri alır; elde ettiği diğer bilgi ve belgelerle birlikte adil, tarafsız ve nesnel bir şekilde değerlendirir. ç) Raporlarını; denetimin amacına uygun nitelikte, süresi içinde, somut, güvenilir ve geçerli kanıtlara dayalı olarak özlü, açık, tam ve kesin olarak düzenler. d) Raporlarında yer verdikleri önlem ve tavsiyeleri gerekçeli olarak belirtir. e) Denetimlerine tâbi kişi, kurum ve kuruluşlar nezdinde aracılıkta bulunamaz.”

Gerek Anayasa gerek kanun gerekse de yönetmelikte ilgili hükümler ile tarafsızlığa vurgu yapıldığı görülmekte olup uygulamada ne derece bu ilkeye bağlı kalındığı tartışmaya açıktır⁴. Tarafsızlık özelliği taşımayan bir vergi denetimi formaliteden öteye geçemeyecek, denetimin asli fonksiyonu olan araştırma ve önleme işlevinin yerine getirilmesi mümkün olamayacaktır.

Denetim elemanları faaliyetlerini sürdürürken sadece hazine yararını değil tarafsız bir şekilde vergilemeye ilişkin sürecin gerçek mahiyetini de tespit etmek durumundadır (Tecim, 2008: 62). Elde edilen sonuç mükellef lehine veya idare lehine olabilir. Denetim personeli her halükârda tarafsızlığını korumalıdır. Denetim kavramı her ne kadar tanım gereği denetim yapılmasını isteyenlerin istekleri üzerine ve bu istekleri doğrultusunda yapılıyor olsa da tarafsız olma durumundadır aksi halde denetimin güvenilirliği zedelenecek çeşitli ihtilaflara sebep olabilir (Güçlü, 2004a: 2-3).

Denetim esnasında tüm mükelleflere eşit davranılmalı, denetimler mükellefe göre değil kanuna göre yapılmalı, mükelleflerin haksızlığa uğramayacağından emin olması

⁴ Aktan ve Savaşan (2009: 45), tekstil firmasında çalışan 748 katılımcı ile ankete dayalı araştırmaları sonucunda firma çalışanlarının %69'una göre denetim elemanlarının ayrımcılık yapmakta olduğu ve ayrımcı davranışa yol açan en etkili dört faktörün sırasıyla zenginlik (gelir) (%24), sosyal statü (tanınmışlık) (%10) ve siyasi düşünce (%6) ve iktidara yakınlık (%6) olduğu bulgularını elde etmişlerdir.

sağlanmalı, denetim personeli kamu görevlisi olduğu bilinci ile tüm baskılardan uzak ve objektif olmalıdır (Kılıçoğlu, 2016: 5).

1.1.5.4. Kapsamlı Denetim Olma Özelliği

Vergi denetiminin bir diğer özelliği de işlemlerin gerçeğe uygun olup olmadığının usul ve içerik yönleriyle denetlenmesi olup bu denetim sadece hesap denetimi ile sınırlı olmayıp tüm işlemlerin incelenmesini içerecek şekilde çok daha kapsamlıdır (Somuncu, 2014: 140).

Hesap denetimi, bir ülkenin mevzuatı çerçevesinde muhasebe ilkeleri de dikkate alınarak, işletmelerin mali tablolarının bu ilkelere uygunluğunun ölçülmesi ve raporlanmasıdır (Gez, 2011: 48).

Her vergi denetimi hesap denetimini içermektedirken her hesap denetimi bir vergi denetimi değildir. Vergi denetimi, hesap denetimini de kapsayan bir denetim türüdür (Gez, 2011: 48).

1.1.5.5. Dış Denetim Olma Özelliği

Dış denetim, işletme hesaplarının işletme dışından başka kişi veya kurumlarca denetlenmesi olup denetimi yapanların bağımsız olması halinde bağımsız dış denetim olarak adlandırılır (Tecim, 2008: 63).

Vergi denetim personeli kamu personeli olduğundan vergi denetimleri bağımsız denetim değildir bununla birlikte incelemeye tabi tutulanlar açısından ise bir tür dış denetimdir (Merter, 2004: 16).

1.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı ve Uygulamalı Çalışmaların Değerlendirilmesi

Bu kısımda vergi denetiminde etkinlik kavramı ele alınacak ve vergi denetiminin etkinliği ile ilgili yapılmış çalışmalar sunulacaktır.

1.2.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı

Vergi denetiminde etkinliğin tanımlanabilmesi için öncelikle etkinlik kavramının açıklanması gerekir. Bir organizasyonun üstlendiği amaçları ne derecede gerçekleştirdiği şeklinde tanımlanabilen etkinlik, kalite ve/veya verimlilik kavramları ile

çoğu zaman aynı anlamda kullanılıyor olsa da (Turgay, 2004: 4) etkinlik, “bir örgüt ya da işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ifade eden performans boyutu” iken verimlilik ise “bir örgüt ya da işletmenin mal ve hizmet üretirken kaynaklarını hangi ölçüde iyi kullandığını” ifade etmektedir (Arslan, 2002: 3-4). Bu bağlamda etkinlik verimlilikten farklı olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle ilgilidir. Bir faaliyetin etkinliği, söz konusu faaliyeti yerine getiren idarenin önceden belirlediği amaç ve hedefleri faaliyet sonrası hangi ölçüde başardığı ile belirlenir.

Arslan (2002) etkinliği şu şekilde formüle etmiştir:

Etkinlik = Gerçekleşen çıktı / Etkilerin amaç ve hedeflerle karşılaştırılması

Örneğin bir hastanenin sunduğu sağlık hizmetlerinde etkinlik, sağlık hizmetlerindeki artış ve verimlilik sonucunda sağlık programının ne ölçüde amaçlarına ulaşmış ve ulaşmadığı ile ölçülebilir (Arslan, 2002: 5). Bu bağlamda etkinlik, verimlilik kavramını da içeren daha geniş bir kavramdır. Uğur (2016: 3) etkinlik kavramını kısaca bir amacın gerçekleştirilme derecesi şeklinde tanımlamıştır.

Bir ülkede vergi sisteminin başarısı, vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelerin iyi yapılmış olmasının yanı sıra etkin vergi denetimine bağlıdır. Yasalar ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına uygun, vergi idaresinin işleyişi sorunsuz olsa da vergi denetiminin yapılmaması ya da etkin yapılmaması zamanla sistemin bozulmasına neden olabilecektir (Schmolders, 1976: 97). Bu bağlamda vergi denetiminde etkinlik, Adam Smith’in vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi bağlamında verimliliği kapsayacak şekilde, en az masrafla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade eder (Aytekin, 2007: 87).

Vergilemede etkinlik, beklenen gelirin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşılmasında yardımcı olması ve gelir eşitsizliğini azaltması (Anlar ve Cengiz, 2016: 56) şeklinde tanımlanabilir. Ancak kanun koyucunun vergileme ile ulaşmak istediği nihai amaç etkinlik için belirleyici olacaktır. Örneğin erdemsiz bir malın tüketiminin azaltılması amacıyla bu mal üzerindeki vergi arttırılmışsa bu uygulamanın etkinliğini makroekonomik sonuçlar veya elde edilen gelir değil söz konusu malın tüketimindeki azalma belirleyecektir.

Etkinlik kavramı vergi denetimi bağlamında ele alındığında “idarenin yaptığı denetimlerden beklediği hedefe ulaşma derecesi” şeklinde değerlendirilebilir (Arslan ve Biniş, 2014: 451). Bir diğer ifadeyle seçilen hedefler ile gerçekleşen sonuçların tutarlılığı şeklinde ifade edilen etkinlik kavramı, vergi denetimi açısından vergi kayıp ve kaçaklarının minimize edilerek mükelleflerin kanunlara uymalarının sağlanması şeklinde tanımlanabilir (Merter, 2004: 81). Uğur (2016: 3)’a göre mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlama amacıyla vergi idaresinin uyguladığı vergi denetiminde etkinlik, beklenen fonksiyonun yerine getirilme düzeyidir.

Vergi denetimi ihtiyacı vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe veya bilerek vergi kaçırma eylemlerinden doğmaktadır (Abdioğlu, 2007: 162). Akalın (2014)’a göre denetim müessesesinin mali gayeyle vergi yükünü arttıracak şekilde faaliyet göstermesi, kalkınan bir ülkede iktisadi fazladan tasarruflara ayrılan payın tam istihdam için yeterli sermaye birikimini sağlamaması denetimin etkinliğini bozabilir.

Vergi denetiminde etkinlik mümkün olan en kısa sürede en doğru sonucu veren denetim ile sağlanabilir. Etkin denetim mükellef üzerinde baskı oluşturmamalı, mükellefleri sindirme, ürkütme ve yıldırma haline dönüşmemelidir (Sarılı, 2004: 131). Vergi denetiminde başarı, bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının kurulması ile gerçekleşebilir (Binbirkaya, 2006: 54). Candan (2004: 263), etkin denetimin koşullarını denetim elemanı sayısının yeterli olması, denetim elemanlarının iyi yetiştirilmesi ve denetimin vergiyi doğuran tüm olayları kavraması şeklinde ifade etmiştir.

Fırat (2015: 174) ve Karaca (2006: 65) etkinliğin mali ifadesini toplanabilecek vergi gelirlerinin ne kadarının elde edildiği şeklinde ifade etmiştir. Vergi sistemi veri olarak kabul edildiğinde vergi denetimlerinin etkinliği vergi kaybını önleme derecesi ile ifade edilebilir (Pehlivan, 1986: 2).

Etkin bir vergi denetimi mükelleflerin kanunlara uygun davranma eğilimlerini arttırarak vergi politikalarının başarıya ulaşmasına katkı sağlar (Şamiloğlu, 2001: 1). Ayrıca denetimin yasalara uymayanlar açısından ciddi bir risk olduğu algısı mükelleflere yerleştirilmedikçe denetimde etkinlikten söz edilemeyecektir (Tekin, 2003: 70).

Denetimin kalite ve güvenilirliği denetim faaliyetinin belirlenmiş standartlara uygun olmasına bağlıdır (Abanoz, 2009: 54). Etkin bir denetim için öncelikle bilgiler tarafsızca

toplanır daha sonra bu bilgiler önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde değerlendirilir ve son olarak denetçi ikinci aşamada ulaştığı görüşünü yazılı şekle dönüştürür ve hazırladığı raporu ilgili birimlere ulaştırır (Altuğ, 1991: 3).

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için denetim sonucunda ulaşılmak istenen hedefin caydırıcılık, vergi gelirlerinin arttırılması, mükelleflerin eğitilmesi, belge düzeninin sağlanması vb. hususlardan hangisi olduğunun önceden belirlenmesi gerekmektedir (Somuncu, 2014: 163).

Vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, vergi gelirlerini arttırmak etkin denetim ile sağlanabilir. Etkin vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yöntemi olmasa da vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yoludur (Baytar, 2006: 102–103). Ancak denetimi etkin kılmak için yapılması gerekenler ile diğer hedefleri karıştırmamak gerekir. Örneğin vergi bilincini arttırmak vergi gelirlerini arttırır, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilir ancak mükellefin daha bilinçli olması tek başına denetimde etkinliği sağlamaz. Vergi denetiminde etkinlik ancak bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilecektir.

Denetim oranlarının düşük olduğu genel kanaati yaygın olmakla birlikte bir başka cevap aranması gereken soru yapılan mevcut denetimlerin ne derece etkin olduğudur. Vergi denetimi vergilemeden beklenen amaçların yerine getirilmesi için en önemli idari işlem olup tüm işlemlerin ve tüm mükelleflerin denetlenmesinin mümkün olmadığı gerçeği de dikkate alındığında mevcut denetimin etkin kılınması önem arz etmektedir. Bu bağlamda sorulması gereken sorular şunlardır: yapılan denetimler vergi denetiminin amaçlarını sağlıyor mu, vergi denetiminin işlevleri yerine getiriliyor mu ve özellikle denetimin mali amacı sağlanarak vergi gelirleri artıyor mu?

1.2.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Konusunda Alanyazın

1.2.2.1. Teorik Çalışmalar

Aydemir (1996) denetimde etkinliği sağlamak için ülkemizde daha önce 1960-1984 yılları arasında uygulanmış servet beyanı veya benzer bir uygulamanın gerekliliğini savunmaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri gelir ile beyan ettikleri servetleri karşılaştırılarak bunlar arasında ciddi farklar bulunması durumunda gerçek gelirin beyan

edilmediğini gösterecektir. Yazar ayrıca servet beyanı uygulamasının mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik edeceğini ifade etmektedir.

Dalak (1999), vergi denetiminde etkinliği arttırmak için; servet beyanı esasının benimsenmesini, vergi cezalarının caydırıcı olmasını, uzlaşma müessesesinin etkinliğinin arttırılmasını, denetim elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesini, denetim sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasını önermiştir.

Şamiloğlu (2001) vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için uzmanlaşma uygulamasına geçilerek temel finansal tabloların denetimde etkin kullanılması ve denetim personelinin de tabloları okuma ve değerlendirme konusunda gerekli donanımına sahip şekilde eğitilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca yazara göre finansal tablolar analizinden yararlanılması denetim elemanlarına zaman kazandıracak, denetim maliyetlerini azaltacak ve denetimlerin sayıca daha fazla yapılabilmesine olanak sağlayacaktır.

Sarılı (2003a), denetimde etkinliğin arttırılması için “Fahri Vergi Müfettişliği” kurulmasını, vergi istihbarat arşivinin etkin kullanılmasını, Servet Beyanı Esası veya benzer bir vergi güvenlik tedbiri uygulanmasını, denetim personelinin nitelik ve nicelik olarak yeterli sayı ve düzeyde olmasını, çağdaş denetim tekniklerinin kullanılmasını, denetim personelinde uzmanlaşmanın sağlanmasını, vergi incelemelerine destek olacak servet beyanı esasını veya farklı vergi güvenlik müesseselerinin ihdas edilmesini, denetim personeli için objektif kriterlere dayalı performans değerlendirmesi yapılmasını ve meslekte yükselmeye bu değerlendirmenin esas alınmasını, vergi inceleme raporlarının maddi delillere dayanılarak hazırlanması gerektiğini ifade etmiştir.

Aslanoğlu ve Yıldız (2007) etkin bir denetim sistemi oluşturulması, incelenecek mükellef seçiminin doğru yapılması ve mükelleflerin gerçek vergileme güçlerinin belirlenmesinde rasyo analizinin kullanılmasını önermektedirler. Rasyo analizi, firmaların bir veya birkaç döneme ait faaliyet sonuçlarına ilişkin mali tablolarında yer alan değerlerin orantı oluşturarak değerler arasındaki ilişkilerden hareketle firmaların varlık ve kaynak yapısının incelenmesi, yorumlanması ve değerlendirilmesini sağlamaktadır (Aslanoğlu ve Yıldız, 2007: 142). Yazarlar denetimde rasyo analizinden yararlanılmasının ayrıca kayıt dışı gelirlerin tespitine olanak sağlayacağını belirtmişlerdir.

Abdioğlu (2007) vergi denetiminde etkinliği arttırmak için vergi matrahını etkileyen olay veya unsurlarda meydana gelen değişimlerin yorumlanarak olası vergi kayıp ve kaçağının tespit edilmesinde sinyal vazifesi gören kırmızı bayraklar (hile belirteçleri) kullanılmasını önermiştir. Kırmızı bayrakların kullanılmasıyla devletin gelir kaynakları daha kolay bir şekilde denetlenecek ve gelir denetlendiği için değişen durumların tespiti kolaylaşacaktır (Abdioğlu, 2007: 165). Abdioğlu (2007) denetimde kullanılacak kırmızı bayrakları sekiz maddede sıralamıştır. Bunlar (Abdioğlu, 2007: 165):

- Muhasebe kayıtları ile ilgili düzensizlikler
- Defter ve belge düzeni ile ilgili düzensizlikler
- Analitik düzensizlikler
- Beyanlarla ilgili düzensizlikler
- Yoklama sonuçlarındaki düzensizlikler
- İşletme yapısı düzensizlikleri
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerde düzensizlikler
- Şikâyet, uyarılar ve ihbarlar.

Abdioğlu (2007), tek başına kırmızı bayraklar kullanılmasının denetimde etkinliği sağlamada çözüm olmadığını, başarının iyi işleyen Gelir İdaresi, sağlıklı gelir politikaları, çağdaş denetim tekniklerinin kullanılması ve analitik düşünebilen, iyi yetişmiş, kalifiye denetim personeli ile gerçekleştirilebileceğini vurgulamıştır.

Batun (2009) ve Demir (2014), vergi denetiminde etkinliği arttırmak için vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesinde risk analizi sürecinde Benford Yasası'na dayanan sayısal (dijital) analiz yönteminin kullanılabilirliğinin araştırılmasını önermektedir.

Avçin (2009) yaptığı çalışmada uzlaşmalı denetim modeli ve vergi notu isimli bir denetim modeli önermektedir. Önerilen denetim modelinde vergi idaresi vergi mükellefine müşteri gözüyle bakacak ve vergi memurları müşteri temsilcisi gibi çalışacaktır. Bu modelde bütün müşteriler (mükellefler) bir müşteri temsilcisine (vergi

memuruna) sahip olacak ve böylece tüm mükelleflerin sürekli ve etkin denetimi sağlanmış olacaktır. İlk etapta bu yapılanmanın ciddi personel ihtiyacı doğuracağı açık olsa da yazara göre bu aşılabilecek bir sorun iken asıl sorulması gereken devletin (hükümetin) tüm mükellefleri gerçekten denetlemeyi göze alıp alamayacağıdır.

Avçin (2009)'in önerdiği modelde denetim dört aşamadan oluşmaktadır. İlk adımda denetçi beyanname veya mali tabloları inceleyecek ve bunu görevli olduğu tüm mükellefler için yapacak ve gerektiğinde ilgili mali müşaviri görüşmeye davet edecektir. İkinci aşamada mali müşavir ile denetçi sorun ile ilgili görüşecekler ve mali müşavir beyandaki eksiklikle ilgili gerekli açıklamaları yapacak ve denetçinin ikna olması halinde incelemeye gerek olmadığına dair tutanak ile dosya kapatılacaktır. Aksi halde denetçi mali müşavirden düzeltme beyanamesi verilmesini talep edecek ve düzeltme beyanamesi verildikten sonra incelemeye gerek olmadığı yönünde tutanak düzenlenecektir. Ancak düzeltme beyanamesi verilmezse modelin üçüncü aşamasına geçilmiş olacak ve bu aşamada denetçi işyeri denetiminde sorumlu memura işyeri denetim talebinde bulunacak ve ilgili memur müşterinin işyerinde gözlem ve incelemeler yaparak müşterinin potansiyelini denetçiye rapor edecektir. Rapordaki potansiyel ile beyan edilen kazanç arasında ciddi bir fark yoksa süreç sona erecek aksi halde mali müşavir tekrar görüşmeye davet edilecektir. Modelin son aşamasında mali müşavire mükellefin potansiyelinin altında gelir beyan ettiği ve yapılan hesaplamalara uygun düzeltme beyanı verilmesi bildirilecektir. Potansiyele uygun düzeltme beyanamesi verilmesi halinde süreç sonlanacak aksi halde dosya ilgili sektör denetimine havale edilecektir. Nihai işlemler sektör denetim birimlerince yapılacaktır. Ayrıca her mükellefin izlenmiş olacağı bu modelde mükellef üzerindeki denetim baskısını hafifletmek ve yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirenlerle getirmeyenler arasında farklılık oluşturmak amacıyla vergi notu uygulaması önerilmektedir. Rakam ya da harflendirilerek mükelleflere verilecek vergi notları izleyen yıllarda mükelleflerin belli oranlarda vergi indiriminden yararlanmasında kullanılarak vergi bilinci ve uyumunu artırıcı bir rol oynayabilir (Avçin, 2009: 5).

Gökmen (2012), tüm vergi inceleme elemanlarının Bakana bağlı olduğu Maliye Denetleme Kurulu çatısı altında, “merkez” ve taşra” olmak üzere iki kademeli olarak örgütlendiği bir model önermektedir. Bu modele göre İstanbul, Ankara ve İzmir

illerinde merkez inceleme elemanlarının çalışacağı Grup Başkanlıkları, taşra inceleme elemanlarının görev alacağı Vergi Denetim Bölge Başkanlıkları da büyükşehir statüsü olan illerde kurulacaktır. Mükellefler “büyük ölçekli işletmeler ve çok uluslu şirketler” ve “küçük ve orta ölçekli işletmeler ve gerçek kişiler” şeklinde iki gruba ayrılmalıdır. Denetimin planlanması, organizasyonu ve inceleme elemanlarının eğitimi bu mükellef gruplarına göre dizayn edilmeli ve vergi denetim sistemi hedef mükellef yapısına göre kurgulanmalıdır.

Akbey (2014) vergi müfettiş sayısı ile vergi gelirleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşmıştır. Müfettiş sayısının artmasıyla müfettiş başına düşen mükellef ve inceleme sayısı azalmış, VEDOP I-II-III projelerinin başarısıyla denetim kalitesi artmasına rağmen 2001 ve 2008 krizlerinin ve ortalama 2.5 yılda bir çıkan vergi aflarının da etkisiyle denetim kadrolarındaki artışın vergi gelirlerine henüz yansımadağını ifade etmiştir (Akbey, 2014: 97).

Öz ve Yolcu (2014), mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim miktar ve sonucu ile olması gereken miktar ve sonuçların karşılaştırılması şeklinde tanımladığı vergi incelemelerinde randıman analizinin kullanılması ile denetimde etkinliğin artırılabilirliğini ayrıca Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 12/c ve 15/c maddeleri gereğince Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavına ve Vergi Müfettişliği mesleğine girebilen Mühendislik Programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri/Fen ve Teknoloji bölümleri mezunlarının randıman analizinde verimli çalışmalar yapabileceğini belirtmiştir. İşletmelerin randıman analizinin yapılmasında, üretim süreçlerinin ve vergisel işlemlerinin değerlendirilmesinde söz konusu teknik bölümlerden mezun olanların aldıkları vergi eğitim ile oluşacak nitelikleri kalite ve etkinliği arttıracaktır (Öz ve Yolcu, 2014: 79). Ayrıca yazar VDK bünyesinde vergi müfettişi olmasa da değişik sektörlerle yönelik vergi incelemelerinde uzmanlıklarından yararlanmak üzere teknik personel istihdam edilmesini önermektedir.

Fırat (2015), incelenecek mükelleflerin objektif ölçülere göre belirlendiği, incelemelerin tarafsız olarak yürütülüp sonuçlandırıldığı ve mükellef haklarının da göz önünde bulundurulduğu denetim modeli uygulanmasını ifade etmiştir. Ayrıca denetimde etkinlik sorununun denetim personelinin kaynaklanmadığını, denetim yetkisinin

bağımsız bir kurumda olması gerektiğini yani VDK'nın bağımsız olması gerektiğini, denetimin siyasi baskıların dışında tutulması gerektiğini, denetim personelinin sektörlere göre uzmanlaşması sağlanmalı ve buna göre eğitim verilmesi gerektiğini, denetim personelinin çalışma koşullarının iyileştirilmesi, personelin niteliğinin artırılmasını belirtmiştir.

Kutbay (2015: 112–14), Türkiye’de vergi denetimindeki aksaklıkları, denetim elemanlarının sayıca yetersiz olması, vergi incelemelerinde uzmanlaşma eksikliği, uzlaşma müessesesinin varlığı, vergi idaresinin vergi yargısında kendini yeterince temsil edememesi, sık sık çıkarılan vergi afları, vergi bilincinin oluşturulamaması şeklinde özetlemiştir.

Gediz Oral vd. (2015: 134), 2005 yılında 5345 sayılı yasayla GİB’in yapılanması sürecinde gerçekleştirilemeyen özerklik düşüncesinin vergi denetim birimi için uygulanabileceğini ve VDK'nın bağımsız düzenleyici⁵ bir kuruluş olarak faaliyet göstermesinin vergi denetiminin objektif ve şeffaf bir yapıya ulaşmasını sağlayarak etkinliği arttıracaklarını ifade etmişler bunun için Vergi Denetim Üst Kurulu kurulmasını önermişlerdir.

Uğur (2016), vergi denetiminde etkinlik sorununun mükelleflerin vergi bilincinin artırılması, vergi idaresinin yönetim ve organizasyon sorunlarının giderilmesi, denetime tabi tutulacak mükellef ve sektör belirlenmesinde objektif ve ölçülebilir yöntemlerin uygulanması ile çözülebileceğini belirtmektedir.

1.2.2.2. Uygulamalı Çalışmalar

Tosun ve Güran (2002) Veri Zarflama Analizini kullanarak Ankara Defterdarlığı’na bağlı 21 vergi dairesinin etkinliğini ölçtükleri çalışmalarında sadece 3 vergi dairesinin etkin çalıştığı sonucuna ulaşmışlardır.

Bayraklı vd. (2004), 477 mükellef ile gerçekleştirdikleri ankete dayalı çalışmalarında algılanan denetimi ölçmek amacıyla katılımcılara “Vergi kaçırırsam vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalimin yüksek olduğunu düşünüyorum” sorusunu

⁵ BDDK, SPK, KİK vd. gibi.

yönelmişler bu önermeye katılımcıların yaklaşık %50'si katıldığını belirtirken %35'i aksi yönde görüş beyan etmiş, %15'i ise fikir beyan etmemiştir.

Koban ve Fırat (2007) Bursa ilinde perakende sektöründe 485 işveren ve 608 çalışan ile yaptıkları ankete dayalı çalışmaları sonucunda vergi denetimi hakkında katılımcıların %20.6'sı vergi denetimlerinin kesinlikle caydırıcı olduğunu, %33.9'u etkisinin geçici ve sınırlı olduğunu, %20'si cezaların yaptırımını olmayınca gereksiz olduğunu, %25.5'i ise vergi denetimlerinin hiçbir etkisi olmadığını belirtmiştir. Ayrıca mükelleflerin vergi idaresine bakışını yansıtan sonuçlara göre katılımcıların %41'i vergi idaresinin mükelleflere olumlu bakışı olduğunu, %25.6'sı vergi idaresi ile muhatap olmanın kendilerini kaygılandırıldığını, %18.1'i vergi mükellefi olmak istemediğini, %14.2'si ise her zaman denetlenme kaygısı taşıdıklarını belirtmişlerdir.

Aytekin (2007) Türkiye için 1985-2004 dönemini zaman serisi yöntemi ile ele almış ve vergi gelirleri ile vergi denetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Aytekin, incelenen matrah ve bulunan matrah değişkenlerini kullandığı çalışmasında Granger nedensellik testi sonucunda incelenen matrahın, bulunan matrahın Granger nedeni olduğu sonucuna ulaşmıştır. İncelemeye tabi tutulan matrah miktarında artış sonucunda inceleme sonucu bulunan matrah farkında artış olacağını belirten Aytekin, incelemeye tabi tutulan matrahtan bulunan matrah farkına doğru tek yönlü nedensellik ilişkisi olduğu bulgusunu elde etmiştir. Ayrıca regresyon analizi sonucunda; her 1 milyon TL'lik fazladan yapılan inceleme sonucunda 783.800 TL vergi geliri artışı olacaktır.

Çelikkaya ve Gürbüz (2008)'ün Eskişehir ilinde ikamet eden ve gerçek usulde vergilendirilen 1750 gelir mükellefi ile yaptıkları anket uygulaması sonucunda, katılımcıların %76'sı mevcut cezaların yetersiz olduğunu, %81.3'ü denetimin yetersiz olmasının düşük beyanda bulunma eğilimini arttırdığını, 1-5 yıl arasında faaliyette bulunanların %52.6'sının, 20 yıl ve daha fazla süredir faaliyette bulunanların ise %26.8'inin hiç denetime tabi tutulmadığı, katılımcıların yaklaşık %80'i denetlenme ihtimalinin doğru beyanda bulunma eğilimini arttıracakları bulgularını elde etmişlerdir.

Mert (2009) bir ilde⁶ vergi dairesi grup müdürü ve 10 vergi denetmeni ile yaptığı mülakat sonucunda:

- Vergi dairesi müdürü, mükelleflere vergi denetimi alışkanlığı kazandırmanın ilk yolunun mükelleflere bir gün denetlenebileceği endişesini yansıtmak olduğunu, denetimin önündeki en büyük engelin yetersiz olan vergi denetmeni sayısı olduğunu, vergi denetim yapısının üzerindeki bürokrasi baskısı bulunduğunu, denetim personelinin terfi ve yükselmelerinde adaletsizliklerin olduğunu belirtmiştir.
- Vergi denetmenleri ise, vergi denetimlerinin etkin ve verimli olmadığını, cari yıl bazında yeterli oranda mükellef denetiminin yapılamamasının kötü niyetli mükellefleri vergi kaçakçılığı anlamında cesaretlendirdiğini, denetim personeli sayısının artırılması gerektiğini, vergi mevzuatının karmaşık olduğunu, vergi dairesi yapısı üzerinde siyasi bir baskı olmadığını, özlük haklarının yeterli olmadığını, atamalarda sorunlar olduğunu, emeklilik haklarının eksikliğini ve terfi imkânının adaletli olmadığını ifade etmişlerdir.

Niu (2010), ABD'nin New York eyaleti özelinde yaptığı araştırmasında vergi denetim elemanı sayısı ile vergi gelirleri arasında pozitif bir ilişki olduğu, lineer modelleme sonucunda fazladan istihdam edilen her bir denetim elemanının vergi gelirlerinde 590.000\$, lineer olmayan modele göre ise ilave bir denetim elemanının 602.000\$ katkı sağladığı sonucuna ulaşmıştır.

Övet (2010), Ankara ilinde görev yapmakta olan 206 vergi denetmen ve yardımcısına anket uygulamıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların %60'ı vergi inceleme oranının %15 ve üzerinde olması gerektiğini, vergi denetiminde etkinliği belirleyen en önemli faktörün vergi denetiminde örgütlenme ve mevzuat olduğunu ifade etmişlerdir.

Gez (2011) Afyonkarahisar ilinde çeşitli büyüklükte faaliyet gösteren 100 işletme sahibi ile yaptığı anket sonucunda; katılımcıların %36'sının daha önce vergi denetimine tabi tutulmadığı, denetime tabi tutulan katılımcıların %29'unun ceza aldığı, katılımcıların %67'sinin vergi kanunları, tebliğler ve mevzuatın yeterince açık ve anlaşılabilir

⁶ Çalışmanın hangi ilde yapıldığı gizli tutulmuştur.

olmadığına inandığı, katılımcıların %72'sinin üzerine vergi borcu düştüğü halde vergisini ödemeyen ve yakalanmayan mükelleflerin var olduğuna inandığı, vergi kaçırana uygulanan cezaların yeterince caydırıcı olmadığına inananların %68 olduğu, katılımcıların %80'inin vergi kaçakçılığının cezalandırılması gereken büyük bir suç olduğuna inandığı, katılımcıların %27'sinin vergi kaçırana bir mükellef gördüklerinde normal karşılamakta olduğu, ankete katılan mükelleflerin %62'sinin vergi kaçakçılığını önlemenin en önemli yolunun denetim olduğunu düşündüğü, ankete katılan mükelleflerin %31'inin vergi denetim ve inceleme elemanlarının davranışlarından memnun olduğu bulgularını elde etmiştir.

Tunçer ve Övet (2011) Ankara'da 206 vergi denetmen ve yardımcısına uyguladığı anket sonucunda katılımcıların %73.2'si vergi inceleme oranlarının %10'un üzerinde olması gerektiğini belirtmişlerdir. Ancak yazarlara göre inceleme oranlarının bu derece yüksek olmasının gereği olmadığı gibi diğer ülke uygulamaları ve personel sayısı gerçeği ile de örtüşmeyeceği ifade edilmektedir. Ayrıca katılımcılara göre vergi denetimindeki en önemli problem örgütlenme sorunudur.

Sara (2012), Ankara, Afyon ve Uşak illerinde 568 gelir idaresi personeli ile anket uygulayarak yaptığı çalışma sonucunda katılımcıların %60'nın aldığı maaşı yeterli bulmadığı, %45'inin iş yerinde çalışan kişi sayısının yeterli görmediği, %65'inin özlük haklarından memnun olmadığı, %58'inin işi ile ilgili fiziki şartlardan memnun olmadığı, %55'inin iş yerinde başarılı performans gösterenlerin göstermeyenlerden ayırt edilmediğine inandığı, %74'ü ülkemizde vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu, %83'ü ülkemizdeki vergi sisteminin çok karmaşık olduğunu, %90'ının ülkemizdeki maliye mevzuatının çok sık değiştiğini düşündüğü sonuçlarını elde etmiştir.

Dızman ve Güney (2015), Erzincan ilinde 40 muhasebe meslek mensubu (SMMM ve YMM) yaptıkları ankete dayalı çalışma sonucunda katılımcıların en önemli sorunları olarak sırasıyla “bürokratik işlemlerin fazlalığı”, “vergi yargısının yavaş işlemesi”, “vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde muhasebecilerin görüşlerinin alınmaması”, “vergi incelemelerinde denetçilerin ön yargılı davranması”, “vergi denetiminde meslek mensuplarından yararlanılmaması”, “vergi incelemelerinde mükelleflerin potansiyel suçlu gibi görülmesi ve tehditkâr tavırlar sergilenmesi” bulgularını elde etmişlerdir.

Sağlam ve Aytaç (2015), Çorum ilinde Ticaret ve Sanayi odasına kayıtlı 261 vergi mükellefi ile anket yöntemi kullanarak yaptıkları araştırma sonucunda katılımcıların %46'sı vergi denetiminin amacının vergi kayıp ve kaçığını önleme, %24.9'u kayıtdışı ekonomiyi önleme, %11.9'u mükelleflere gözdağı vermek, %11.5'i mükelleflerin vergisini ödemesini sağlama, %5.7'si ise vergi kaçırıcıları yakalama şeklinde belirtmişlerdir. Mükelleflerin vergi denetimi için işletmelerine gelindiğinde ilk hissettikleri duygu ya da ilk algılarını araştıran soruya ise katılımcıların %45,9'u tedirgin olurum %4,5'i telaşlanırım, %4,5'i korkarım, %29'u sakın karşılarım, %16,1'i ise, hiçbir şey hissetmem şeklinde cevaplandırmışlardır. Ankete katılan mükelleflerin %59,4'ü vergi denetimi geçirmiş olup vergi denetimi geçiren mükelleflerin %71.6'sı, vergi denetimi için işletmelerine gelen denetim elemanlarının olumlu tavır sergilediklerini belirtmiştir.

BÖLÜM 2: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ

2.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda “Vergi Denetimi” veya “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” başlıklı doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun “Yoklama ve İnceleme” başlıklı 7. Kısmı; 1. Bölüm: “Yoklama”, 2. Bölüm: “Vergi İncelemeleri”, 3. Bölüm: “Arama” ve 4. Bölüm: “Bilgi Toplama” olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Vergi hukuku doktrininde pek çok yazar⁷, bu dört bölümü “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları”, “Denetim Türleri (Yöntemleri)” veya “Vergi Denetiminde Başvurulan Yollar” şeklinde kavramlaştırmıştır.

Kanun sistematüğinden denetimin asli türlerinin yoklama ve inceleme olduğu arama ve bilgi toplamanın denetim türlerinde kullanılan araçlar olduğu söylenebilir. Denetim türlerinden birinin başarısı büyük oranda diğerinden faydalanılmasına bağlı olduğundan denetim türleri arasında sağlanacak koordinasyon ve başarı nihayetinde bir bütün olarak vergi denetiminin etkinliğini sağlayacaktır (Karaboyacı, 2014: 213).

Bu kısımda öncelikle VUK 127-152. maddelerinde yer alan düzenlemeler, daha sonra vergi denetiminin etkinliği açısından önem arzeden “İç Denetim (Teftiş)” değerlendirilecektir.

2.1.1. Yoklama

Yoklama müessesesi VUK’ta denetim türleri arasında ilk sırada düzenlenmiştir. Bunda kuşkusuz yoklamanın öneminin yanı sıra vergi idaresinin vergiye ilişkin mükellefiyetler hakkında bilgi sahibi olabileceği ilk denetim yöntemi olma özelliği önemlidir (Karaboyacı, 2014: 218–19). Vergi denetiminin temeli olarak da adlandırılan⁸ yoklama ile işyeri ve ekonomik faaliyetler tespit edilir, mükellefiyet kaydı olmayanların mükellefiyet tesis etmesi sağlanır (Katkat, 2007: 183).

⁷ Söz konusu kavramlaştırma için bazı örnek çalışmalar: MHUD (1996), Sarılı (2003a), Organ (2008), Yıldız (2013), Tekin ve Çelikkaya (2014).

⁸ Yurteri (2012: 255)

1.4.1.1. Tanım ve Kapsam

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*” (VUK Md.127). Taşdelen (2004: 495)'e göre yoklama, vergi yükümlüleri ve yükümlülük söz konusu olmasa da yükümlülüğe neden olabilecek maddi olayların incelenmesidir.

Yoklama, henüz yükümlülüğünü tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılmasını sağlayan ve bu yönüyle de vergi gelirlerinin artışına katkı yapan bir düzenlemedir. Bunun yanı sıra yoklama ile vergi kaçırıcıların saptanması ve bu kişilerin vergilendirilmelerinin sağlanması, mükelleflerin vergi dışı kalmasının da önüne geçilmesi sağlanmakta, dolayısıyla da yoklama vergi adaletinin gerçekleşmesine katkı sağlamaktadır (MHUD, 1996: 99). Yoklama ile vergilendirme sürecine etkisi olan ve vergi idaresinin bilgisi dışında olan bulguları ortaya çıkarma, böylece vergi adaletinin sağlanması ve hazineye ek gelir sağlanması amaçlanmakta olup vergiyi doğuran olayla ilgili de birçok husus tespit edilebilmektedir (Binbirkaya, 2006: 11–12).

Yoklama ile vergi denetiminde yükümlülük kaydı olmayanların da belirlenmesi sağlanır. Yoklama ile vergi idaresinin bilgisi dışında olan vergilendirme sürecine ilişkin olguların tespiti sağlanarak vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Katkat, 2007: 183). Yoklama sürecinde mükelleflerin yükümlülüklerine uygun davranıp davranmadıkları, iş yerlerinde faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları, vergi levhası asıp asmadıkları, satışları dolayısıyla fatura kesip kesmedikleri ve bu faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı gibi hususlar tespit edilir (Konukcu Önal, 2011: 184).

Yoklamalarda mükellefin gerçek durumu net bir şekilde belirlenmeli, şüpheli durumlar varsa üstlere bildirilmelidir. Yoklama faaliyetinin gereği gibi yapılmaması sahte belge faaliyetini arttırmakta ve bu durum da denetimde etkinliği azaltmaktadır (Bayram, 2016: 4).

Yoklama ile sadece cari yıl için değil gelecek dönemde yapılacak vergi incelemelerinin de sağlıklı sonuç vermesi sağlanabilecektir (Çamlıkaya, 2007: 8). Etkin bir yoklama uygulaması hem cari yıl içindeki vergilemede başarı sağlayacak hem de gelecek yıllarda yapılacak vergi denetimlerini başarılı kılacaktır (Arslan, 2016: 2) Türk vergi sisteminin

beyan esasına dayanması yoklama müessesesinin önemini bir kat daha arttırmaktadır (Aydın, 2006c: 6). Vergi incelemeleri geçmişe dönük olarak yapılmakta iken yoklama mükelleflerin mevcut faaliyetlerine ilişkin güncel bilgi sunmaktadır (Bayram, 2016: 1).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 6637 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile yapılan değişiklik ile 01.09.2015 tarihinden itibaren elektronik yoklama uygulamasına geçilmiştir. VUK'a eklenen 132/A hükmü "*Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.*" şeklindedir. Elektronik yoklama sisteminin usul ve esasları Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Yoklama kapsamında değerlendirilen "Yaygın ve Yoğun Denetim" kavramı kanunda tanımlanmamış ancak yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir. İlk olarak 1985 yılında yapılan kanuni düzenleme ile yoklama yetkisi olanlara ilave yetkiler verilmiş ve bu yetkilere dayanılarak mükellefler belge düzenine uyma ödevi, defter kayıtları, levha asma zorunluluğu, yazar kasa kullanma gibi konularda vergi dairesi tarafından anlık olarak denetlenmektedir (Somuncu, 2014: 133).

"Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi" kavramı daha çok vergi idaresi tarafından kullanılan bir kavram olup yasal dayanağı bulunmasa da gerek 2005 öncesinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü gerekse günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın

“Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” ifadesini sıklıkla kullandığı görülmektedir (Somuncu, 2014: 142).

Ülkemizde 2009-2015 yılları itibarıyla gerçekleştirilen yaygın ve yoğun denetim sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1: Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları (2009-2015)

Yıllar	Denetime Katılan Personel Sayısı (Aylık Ortalama)	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)	Mükellefiyeti Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısı
2009	3.948	3.811.489	153.171.031	39.681
2010	3.759	3.753.669	150.326.505	37.965
2011	3.802	3.462.338	128.094.973	28.060
2012	3.963	4.428.127	150.437.509	45.068
2013	2.933	2.829.606	95.589.664	25.367
2014	-	2.321.716	78.787.648	18.464
2015	-	837.550	39.792.298	12.497

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur. 2014 ve 2015 yılları için denetime katılan personel sayısına ulaşılamamıştır.

2009-2014 yılları arasında aylık ortalama 3.500 personel yaygın ve yoğun vergi denetimine katılmış, 3 milyon mükellef denetlenmiş 100 milyon usulsüzlük cezası kesilmiş ve 25 bin yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 yılından itibaren yoklama türlerine göre de yapılan denetimleri faaliyet raporlarında sunmaktadır. Aşağıdaki tabloda 2014 ve 2015 yılları için yapılan yoklama çalışmaları gösterilmektedir.

Tablo 2: Türkiye Geneline Yapılan Yoklama Çalışmaları (2014-2015)

Yoklama	2014	2015
İşe Başlama Yoklaması	543.872	561.498
İşi Bırakma Yoklaması	325.873	326.316
Adres Tespiti Yoklaması	99.261	66.532
Şubeler Nezdinde Yapılan Yoklama	196.508	188.193
Mükellef Durum Tespiti Yoklaması	548.680	375.880
Nakil veya Adres Değişikliği Yoklaması	39.013	74.046
Toplam	1.753.207	1.592.465

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yoklama adı altında mükellefe ait işyerinde bulunan masa, banko, dolap veya kapalı mekânlarda veya bilgisayarlarında bulunan defter, belge ve bilgilere el konulmasının

“arama” anlamına geldiği, mükellef nezdinde arama yapılabilmesi için arama kararına ihtiyaç duyulacağı, aksi halde yoklamanın aramaya dönüşmesinin anayasanın “Özel Hayatın Gizliliği, Konut Dokunulmazlığı ve Haberleşme Hürriyeti” başlıklı hükümlerine aykırılık oluşturabileceği de dikkate alınmalıdır (Alıç, 2008: 4).

1.4.1.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri

VUK 128. Maddesine göre yoklamaya yetkili memurlar vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

Yoklama müessesesini mükelleflere ilişkin ekonomik faaliyetlerin fotoğrafının çekilmesi şeklinde tanımlarsak çekilen fotoğrafın net olması, fotoğrafçının işinin ehli olmasını gerektirmektedir (Gürboğa, 2004: 8). Yoklama görevini icra edecek personelin niteliği uygulamanın etkinliği açısından önem arz etmektedir. Ancak günümüzde uygulamada yoklamalar vergi dairesi müdürlerinin idari işlerinin yoğunluğu nedeniyle, vergi incelemesine yetkili olanların ise daha çok vergi incelemesinde görevlendirilmeleri nedeniyle genellikle niteliği yüksek olmayan yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından yürütülmektedir (Tecim, 2008: 87).

Yoklamaya yetkili memurların, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak yetkileri⁹ aşağıdaki sıralanmıştır:

- *Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,*
- *3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*
- *Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını,*

⁹ VUK Md. 127

faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

- *Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,*
- *Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak.*

Söz konusu yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemek üzere 168 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır.

1.4.1.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması

Kanunda yoklama zamanı için herhangi bir sınırlandırma öngörülmemiştir. “Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez” (VUK Md. 130). Yoklama ile hedeflenen amaçlara ulaşılabilmesi için ilgili kişilere haber verilmemesi benimsenmiştir. Ayrıca yoklama kural olarak işyerinde yapılır ancak imkân ve gerek olmayan hallerde başka yerde de yoklama yapılması mümkündür (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 126).

VUK 131. madde ile yoklama sonrası yapılacaklar düzenlenmiştir. Buna göre “yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır”.

1.4.1.4. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Yoklama vergi denetiminin etkinliğinde önemli bir yere sahip olabilecek iken uygulamada işe başlama ve iş bırakma gibi mükelleflerin talebi üzerine yapılı hale gelmiştir. Ayrıca yoklama yapma yetkisi bulunmasına rağmen nitelikli personelin yoklamalarda görev almadığı, yoklamaların daha çok mesleki donanımı daha az olan yoklama ile görevlendirilen personel eliyle yürütüldüğü, yoklama memuru kadrosunda yer alanların çoğunun vergi dairesinde masa başı işlerde çalıştırıldığı (Gürboğa, 2004: 10), yoklamaların vergi dairesi içinde sorunlu görünen personeli daire dışında görevlendirme yöntemi olarak kullanıldığı ve sonuçta yoklamaların etkin yapılmasını engelleyen mesleki donanımı daha az olan personele bırakıldığı görülmektedir.

Arslan (2016: 5)'a göre yoklama memurları sayıca ve mesleki donanım açısından yetersiz olup yoklama memurları görevleri dışında iş yükü yüklenmekte, yoklama fişlerine istinaden kesilen cezalar dava konusu olduğunda çoğunlukla bu cezalar kaldırılmaktadır. Bunun yanı sıra daire amirlerinin yoklamaya yeterince önem vermemesinden dolayı yoklama sadece evrak tebliği ve bildirimlerin kontrolü gibi sınırlı bir alana hapsedilmekte (Gürboğa, 2004: 10), gerekli hallerde kolluk kuvvetlerinden yeterli destek alınamamakta (Özmen, 2015: 8) ve yoklamalar için ihtiyaç duyulan taşıt araçları sayıca yetersizdir (Gürboğa, 2004: 10).

Yoklama müessesesinin etkinliği için vergi dairelerinin görev ve yetki alanı büyüklüğüne göre yeterli sayıda yoklama memuru istihdam edilmeli, yoklama memurları mesleki eğitime tabi tutulmalı, yoklama memurlarının 24 saat çalışabilme imkânı sağlanmalı ve özlük hakları iyileştirilmeli (Arslan, 2016: 5), bireysel yoklamalar yerine toplu yoklamalara ağırlık verilmeli (Özmen, 2015: 8), yoklama memurlarının motivasyonunu arttıracak düzenlemeler yapılmalı (Özmen, 2015: 8) ve kolluk güçleriyle işbirliği halinde çalışılması sağlanmalıdır.

Vergi incelemesine ışık tutacak yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, iş bırakma veya iş değişikliği ile sınırlı kalmamalı gelir idaresinin bilgisi dışında kalan olguların ortaya çıkarılmasını ve böylece yanlış yolda olan mükelleflerin daha en başından bu durumlarına engel olunmasını sağlamalıdır (Bayram, 2016: 4).

2.1.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetim yöntemleri içinde en önemli ve kapsamlı olan yöntem vergi incelemesidir ¹⁰. Vergi incelemesi genellikle vergi denetimi ile aynı anlamda kullanılmakla birlikte vergi denetim türlerinden yalnızca biridir. Bununla birlikte vergi incelemesi vergi gelirlerini artıran en önemli ve en kapsamlı denetim türüdür (Aytekin, 2007: 40).

Vergi incelemesi diğer denetim türlerinden farklı olarak mükellef nezdinde derinlemesine yapılan araştırma faaliyetidir. Vergi incelemesinde mükellefe ait defter ve belgelerin yanı sıra her türlü delilden yararlanılarak araştırma yapılabilmektedir.

2.1.2.1. Tanım ve Kapsam

VUK Md.134'e göre vergi incelemesinden maksat "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*". Ayrıca aynı maddenin devamında "*İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkini de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir*" hükmü yer almaktadır. Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesi defter ve belgelerle sınırlı değildir. Gerekliğinde kayıtlara hiç yansımamış işlemlerin gerçek yönü yetkililerce araştırılabilir, değerlendirilir ve ödenmesi gereken verginin doğruluğu sağlanabilir (Binbirkaya, 2006: 14).

Revizyon ya da vergi revizyonu şeklinde de ifade edilen vergi incelemesinin revizyondan farklı olarak defter ve belge incelemesi dışında araştırma yönü de bulunmaktadır (Binbirkaya, 2006: 13). Revizyon defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken vergi incelemesi defter ve belgelerle sınırlı değildir. Vergi incelemesi, vergi ile ilgili işlemler üzerinden belli süre geçtikten sonra önceden yapılmış işlemler hakkında tekrar inceleme yapılmasıdır.

¹⁰ Vergi incelemesi kavramı Türk Vergi Sistemi'ne ilk defa 1949 yılında kabul edilen 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu ile girmiştir (Tuncer ve Yaralı, 2011a: 4)

Vergi incelemelerinde defter ve belgelerin incelenmesinin yanı sıra gerektiğinde tanık ifadesi, istihbarat arşiv bilgileri, maddi kontroller gibi araştırmalar da yapılabilir (Mert, 2009: 8). Beyannamelerde yer alan bilgilerin defter ve belgelere uygunluğunun yanı sıra beyannamede yer alması gerektiği halde yer almayan unsurlar da incelenebilir.

Vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmanın yanında vergiye karşı olabilecek hukuk dışı hareketlerin önlenmesinde caydırıcılık işlevi de görür. Vergi incelemesi vergi kaçıırma kanaati oluşabilecek mükelleflerin bu davranışlarının cezalandırılacağını bilmelerini sağlayan idari işlemdir (Aytekin, 2007: 42). Vergi incelemesi şekli denetimden ziyade defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygunluğunun araştırıldığı gerçeklik denetimi olup kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği gerçek mali gücü tespit etmeyi amaçlar (Başaran Yavaşlar, 2010: 88-89).

Vergi incelemesine tabi olanlar, vergi kanunları çerçevesinde defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğü bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir (şaan, 2008: 46). Vergi incelemesi kapsamında VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutma, defter ve belgelerin korunması ve gerektiğinde ibraz etme ödevi olan yükümlüler bulunmaktadır (Taşdelen, 2004: 495). Bir vergi mükellefinin vergi incelemesine tabi olabilmesi için bahsedilen ödevlerin hepsinden sorumlu olması gerekmemektedir.

Mükellefin incelemeye tabi tutulması için özel bir “neden”e ihtiyaç olup olmadığına dair Türk Hukuku’nda özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte hem yargı kararlarında hem literatürde hem de uygulamada bütün mükelleflerin herhangi bir özel neden aranmaksızın her zaman denetlenebileceği yaklaşımı bulunmakta olup Danıştay’ın ilgili kararı şu şekildedir (Başaran Yavaşlar, 2010: 100): “*İdare, her zaman vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır*¹¹.” Dolayısıyla mükelleflerin neden bir başkasının değil de kendilerinin denetlendiğini hukuki bir sorun haline getirme imkânları bulunmamaktadır (Başaran Yavaşlar, 2010: 100).

¹¹ Danıştay VDDGK, t.13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333

İnceleme, yoklama ve bilgi toplamaya kıyasla çok daha kapsamlı aramaya kıyasla daha kolay kullanılabilir denetim türüdür (Başaran Yavaşlar, 2010: 88). Vergi incelemesi doğası gereği herhangi bir şekilde varlığı tespit edilmiş vergi mükelleflerini kapsar, kayıt dışında kalmış veya vergi dairesinin varlığından haberi bulunmayan bir kimse hakkında vergi incelemesi yapılamaz.

Vergi incelemesinin vergi kanunlarının tam ve doğru uygulanmasını sağlamanın yanı sıra vergi bilincini artırma, vergi ve muhasebe konularında mükellefleri eğitme, haksız rekabeti ve kayıtdışıılığı önleme, caydırıcı olma ve ekonomik istikrara katkı sağlama gibi işlevleri de bulunmaktadır (Arıkan, 2013: 45). Ayrıca vergi incelemesi, hem incelenen hem de diğer mükellefler üzerinde caydırıcı etki meydana getirerek mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlayabilir (Çamlıkaya, 2007: 17).

Mükelleflerin incelenme gerekçeleri şunlardır (Bilgili, 2014: 10):

- Risk Analizi
- Özel kişi ve kurumlar ile kamu kurum ve kuruluşlarının ihbar ve şikayetleri
- Yapılan inceleme kapsamında vergi müfettişinin görevlendirme talebi
- Görüş ve öneri raporları (görevlendirmeli veya görevlendirmesiz)
- Sektörel inceleme
- Genel inceleme

Danıştay¹² kararına göre vergi incelemesi sırasında mükellefler lehine sonuç doğuracak bilgilerin de sonuna kadar incelenip araştırılarak aydınlatılması ve mümkün olduğunca gerçek bilgi ve belgelere dayanılarak incelemenin sonuçlandırılması gerekmektedir. İdare hukuku bağlamında bir tür hazırlık işlemi olan vergi incelemeleri icrai nitelikte olmadığından tek başına bu işlemlere karşı dava açılamaz (Yıldız, 2013: 133).

¹² Danıştay 9. Dairesi'nin 23.06.2009 tarihli 2008/62 Esas ve 2009/2780 nolu Kararı.

2.1.2.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri

Vergi incelemesi konusunda yetkili olan görevliler VUK'ta tadadi olarak şu şekilde sayılmıştır; “*vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir*” (VUK Md.135).

Vergi incelemeleri kanunda sayılan görevliler tarafından yapılmalıdır. Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayalı tarhiyatları Danıştay almış olduğu kararlarla hukuka uygun bulmamaktadır. Bu konuya örnek teşkil eden Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.06.1998 tarih ve E.1997/2939, K.1998/2348 sayılı kararı şu şekildedir:

“...Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisi'nin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanun'un sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisi'nin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı husus araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir...”

Danıştay kararlarına göre Yeminli Mali Müşavirler¹³, Adalet Bakanlığı Müfettişleri¹⁴, Bankalar Yeminli Murakıpları¹⁵ da vergi incelemesi yapamazlar. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının yargısal yoldan çözümüyle görevli vergi mahkemesi yargıçları da, görev sırasında, inceleme elemanlarının noksan bıraktıkları veya hatalı yaptıkları incelemeleri tamamlama veya yeniden yapma yetkilerine sahip değildir (Nas, 2012: 1314).

¹³ Danıştay 30.01.2004 tarih ve E: 2002/2514, K: 2004/200 sayılı Kararı

¹⁴ Danıştay 3. Dairenin 03.06.2008 tarih ve E: 2007/3816 K: 2008/2766 sayılı Kararı

¹⁵ Danıştay 4. Dairenin 21.01.2004 tarih ve E: 2002/2855, K: 2004/75 sayılı Kararı

İnceleme elemanının inceleme yapma yetkisine sahip olması yeterli olmayıp aynı zamanda söz konusu mükellef nezdinde inceleme yapmak üzere görevlendirilmiş olması da gerekir aksi halde inceleme yetkisine sahip olanlar istediği her mükellefi inceleyebilir ki bu da kaotik bir duruma sebep olur (Orcan, 2012: 1).

2.1.2.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması

“Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir¹⁶.”

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler ile bazı incelemelerin işyerinde yapılmasının gereksiz bir hal almış olması, denetim elemanlarının çok fazla dosya takip etmesi ve her dosya için incelemenin işyerinde yapılmasının zaman ve işyükü maliyeti getirmesi gerçeklerinden yola çıkılarak denetimlerin çoğu vergi dairelerinde yapılıyor olsa da bazı durumlarda incelemelerin hızını arttırması, mükellefler hakkında daha gerçekçi bilgiler edinilmesini sağlaması, inceleme sırasında oluşabilecek tereddütlerin eşzamanlı olarak mükelleften bilgi alınarak giderilmesini sağlaması, mükellef veya sorumluların defter belge ibraz zahmetine katlanmasının önlenmesi ve VUK'ta asli denetim yeri olarak belirtilmesi gibi nedenlerle incelemenin mükellefin işyerinde yapılması denetimde etkinliği arttırabilir.

Vergi incelemesinin kural olarak iş yerinde yapılacağı öngörülmüşse de uygulamada incelemelerin çoğunun vergi dairelerinde yapıldığı görülmektedir. İnceleme yeri ile ilgili kanun hükmünün ayrıntılı ve açık düzenlenmemiş olması nedeniyle incelemenin yapılacağı işyeri ifadesinden hangi işyerinin anlaşılması gerektiği, işyerinde incelemenin istisnalarından olan “müsait olmama” kavramının sübjektif olması, işyerinin müsait olmaması halinde bu durumun ne zaman ihtilaf konusu yapılabileceği, konutunun bir bölümünü işyeri olarak kullananların durumu, mükellef ve vergi sorumlularının talebi üzerine işyerinde inceleme yapılmaması durumunun bir talep mi rıza mı olduğu soruları ortaya çıkmaktadır. Gülhan ve Türkmen (2016) tüm bu soruları

¹⁶ VUK 139. madde

derinlemesine analiz ettikleri çalışmalarında Danıştay ve Yargıtay kararları doğrultusunda vergi inceleme yeri ile ilgili ihtilafları değerlendirmişlerdir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 3. Daire ve 4. Dairenin 2007 yılından sonraki bir takım kararları, 9. Daire ve 11. Daireleri incelemenin işyerinde yapılmasına dair istemin mükellefçe yapılmayıp defter ve belgelerin dairede ibraz edilmemesi durumunda incelemenin usule aykırılığının öne sürülemeyeceği ve tarhiyatın kaldırılmaması gerektiği yönünde karar vermişken Danıştay'ın 3. Dairesi ve 4. Dairesinin bazı kararları ile Yargıtay kararlarına göre işyerinde inceleme yapılması genel kural olup bu kuralın istisnalarına ilişkin incelemeye yetkili olanlarca bir tespit yapıp tevsik edilmediği sürece incelemenin dairede yapılamayacağına hükmedilmektedir (Gülhan ve Türkmen, 2016: 98).

Kural olarak haber verilmeden yapılan vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar (5 yıl) her zaman yapılabilir. Daha önce bir inceleme veya resen vergi tarhı yapılmış olsa bile aynı dönem için tekrar vergi incelemesi yapılabilir (VUK Md. 138). Ancak Nazalı ve Kapucu (2016: 128)'ya göre mükellef bir hesap dönemine ilişkin tam incelemeye tabi tutulduktan sonra mükellefin tekrar incelemeye tabi tutularak mükellefe ilave vergi tarh edilmesi idarenin tutarlılığı (düzenlilik veya istikrar) ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

Maliye Bakanı Naci Ağbal özellikle özel sektörün maliyeden çekindiğini vurgulayarak vergi inceleme sürelerini azaltacaklarını şu sözlerle ifade etmiştir¹⁷: *“Herhangi bir şekilde bir gün gelip, ‘getirin bakalım defterleri, 2011 yılının defterlerine bakalım.’ diyoruz. 5 yıl çok uzun bir süre. Bir mükellefin 5 yıl sonra hala, ‘5 yıl önce ne olacak?’ diye kafasında tereddüt oluşması doğru değil. Maliye Bakanlığı da ‘5 yıl nasıl olsa uzun bir süre’ deyip daha rahat hareket ediyor. Halbu ki ben istiyorum ki Maliye Bakanlığı rahat hareket etmesin, daha sıkı çalışsın. Onun için inşallah yakında yapacağımız bir yasal düzenlemeyle vergi inceleme süresini 5 yıldan 3 yıla düşürüyoruz. Böylelikle vatandaşlarımız sadece geçmiş 3 yıla ilişkin incelemeye muhatap olacaklar. Böylelikle mükellefler de idare de daha yakın bir zamanda vergi konularına bakacaklar.”* Ağbal'ın bakanlık iradesini yansıtmış olduğu bu açıklamalara rağmen çalışmanın hazırlandığı

¹⁷ Maliye Bakanı Sayın Naci Ağbal'ın 12.09.2016 tarihli açıklaması. <http://versav.org/2016/09/13/agbal-millet-maliye-bakanligindan-korkuyor-vergi-inceleme-suresini-5ten-3-yila-dusuruyoruz/>

zamana dek konuyla ilgili henüz yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Ayrıca Ağbal (2016), mükelleflerin maliyeden korktuğunu ve çekindiğini belirtmiş Maliye Bakanlığı olarak işverenlere, iş dünyasına daha olumlu yaklaşılması ve güvenilmesi gerektiğini, mükellef haklarının her şeyin üzerinde olduğunu ve bakanlık nezdinde her mükellefin beyanının ve yaptığı işin doğru olduğunu ancak hatalar olabileceğini bakanlığın da doğruyu, iyiyi ve güzeli anlatmakla sorumlu olduğunu ifade etmiştir.

Zamanaşımı süresi dikkate alınarak vergi incelemelerinin zamanaşımına yakın tarihlere bırakılması denetimde etkinliği bozmaktadır. 5 yıllık zamanaşımı süresi kısaltılsa da kısaltılmasa da denetimde etkinlik için cari denetim dikkate alınmalıdır. Vergi denetiminde cari denetimin önemini vurgulayan Güçlü (2004b: 17), geçmiş vergilendirme dönemlerine yönelik incelemeler yapılmasının hem devlet hem de mükellef için risklerini kanunların sık değişmesi nedeniyle kanunlara adaptasyon, vergi mevzuatının takip ve uygulanmasının zorlaşması, vergi bilincini olumsuz etkilemesi, sağlıklı inceleme yapmanın zor olması, olumsuz bir durum tespit edilmesi halinde uygulanacak faiz, ceza, zam gibi müeyyidelerin ödenemeyecek boyutlara ulaşması ve bu tip uygulamalar nedeniyle devletin vergi uygulamalarının eleştirilerek vergi bilinci ve uyumunu olumsuz etkilemesi şeklinde ifade etmiştir.

Denetimlerin cari dönemden ziyade geçmiş dönemleri kapsamaması denetimin önleyici olma işlevine zarar vermekte iş işten geçtikten sonra yapılan denetimler sonucunda mükellefler ağır cezalarla karşı karşıya kalmakta bu durum da mükelleflerde denetimin önleme ve yol gösterme amacıyla değil ceza kesme amacıyla yapıldığı algısı oluşmasına neden olmaktadır (Uğur, 2016: 3-4).

Denetimlerin cari yıl veya cari yıla yakın yılları kapsayacak şekilde olması (Karakoç, 2014: 154), olayların izi silinmeden cari yıl veya en geç izleyen yıl için inceleme yapılması ve bunun için de yeterli sayıda personel istihdam edilmesi denetimin etkisi bakımından önemlidir (Söyler ve Çolak, 2013: 221). Bu bağlamda denetimin amacının geçmiş dönemlere ait hataları bulup cezalandırmaktan ziyade cari dönem denetimleriyle doğru verginin ödenmesini sağlamak olduğu belirtilebilir (Aydın, 2014: 160). Cari denetimi gerekli gören Güçlü (2004b) ise herhangi bir ilave yasal düzenlemeye ihtiyaç olmaksızın mevcut denetim uygulamalarının cari yıllara yoğunlaşması sağlanarak bu sorunun giderilebileceğini önermektedir.

VUK 140. ve 141. maddelerde düzenlenen vergi incelemesi sırasında uyulması gereken kurallar ve inceleme tutanakları şu şekilde özetlenebilir:

- İncelemeye tabi olan ilgiliye, inceleme konusu incelemeye başlanmadan önce açıkça anlatılır.
- İncelemeye başlandığına dair bir tutanak düzenlenir ve bu tutanağın örnekleri ilgiliye, inceleme elemanının bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine teslim edilir.
- Hakkında inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez.
- İnceleme bitince, incelemenin yapıldığını gösteren bir tutanak hakkında inceleme yapılamaz.
- İnceleme esnasında gerekli hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit edilir. İlgililerin itiraz ve görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının ilgiliye bırakılması mecburidir.
- İlgililer tutanakları imzalamaktan kaçınırsa defter veya belgeler rızasına bakılmaksızın kendisinden alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri suç delili olmamak şartıyla her zaman geri alabilirler.
- İnceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilir.
- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. (Bu talep ilgili birimce değerlendirilerek altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde tam inceleme *“Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi”* şeklinde tanımlanmışken *“tam inceleme dışında kalan inceleme sınırlı incelemedir”* hükmüyle de sınırlı inceleme kavramı tanımlanmıştır.

Vergi denetimlerinin belli süreler dahilinde tamamlanması usulü 2010 tarihli 6009 sayılı kanunla VUK’a eklenmiş bu hüküm ile denetimde etkinliğin sağlanmasının amaçlandığı belirtilebilir. Nazalı ve Kapucu (2016: 128), yasa değişikliği öncesinde incelemenin tamamlanması gereken süreye ilişkin açık bir düzenleme bulunmadığından incelemelerin uzun sürdüğünü ve bu durumun da hem eksik ya da ödenmeyen verginin tahsil edilmesinde hazine açısından gecikme yaşanmasına hem de mükellef açısından yoğun ve stresli bir dönem olan vergi inceleme sürecinin daha da zorlaşmasına sebep olduğunu ifade etmişlerdir. Dolayısıyla inceleme süresinin sınırlandırılmış olması hem idare hem de mükellef açısından büyük önem arz etmekte böylece vergi incelemelerinin daha hızlı ve pratik yapılması hedeflenmiştir. Söz konusu sürelerin düzenlenmesi hukuk devleti ilkesinin bileşenleri olan hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin sağlanması açısından da önemlidir (Karaboyacı, 2014: 227). Ancak Canbek (2015)’e göre yasada öngörülen süreler (ilave süre dahil) vergi müfettişlerinin iş yükü düşünüldüğünde yetersiz olup bu durum bazı kötü niyetli idareciler tarafından denetim personeline mobbing uygulanmasına, incelemelerin aceleyle getirilmesine ya da süre kazanmak için sınırlı inceleme gereken denetimlerin tam incelemeye çevrilmesine neden olabilir. Ayrıca söz konusu düzenlemeye uygun vergi incelemesi süresini kesen, durduran ve uzatan hallere ilişkin yasal düzenlemeler de yapılmalıdır (Cankbek, 2015: 83).

Ayrıca 6009 sayılı kanunun 8. maddesi ile VUK’un 114. maddesinde yapılan değişiklik sonucunda vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını 1 yıl süreyle durduracaktır. Bu sınırlama ile idarenin takdir komisyonuna başvurarak zamanaşımı süresini süresiz durdurma olanağı kalmamıştır (Ozansoy, 2010: 1).

Düzenleme öncesinde hatalı özelgeye göre işlem yapan mükelleflere vergi cezası kesilemezken vergi aslı ve gecikme zammı istenebilmekte idi ancak 6009 sayılı kanunun 14. maddesiyle artık yanlış özelgeye göre işlem yapan mükellefler vergi cezasının yanı sıra gecikme zammı da ödemeyecektir (Ozansoy, 2010: 1).

6009 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde yapılan değişikliklerle; inceleme elemanlarının vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri hükme bağlanmıştır. Uzeltürk (2014: 163) söz konusu düzenleyici işlemlerin ikinci derece hukuk kaynakları olduğu gerekçesiyle, bunlara aykırı rapor yazılamayacağını iç genelgeyle tavsiye edilebileceğini ancak bu hükmün kanuna konulmasının hukuka uygun olmadığını ifade etmiştir.

6009 sayılı Kanun ile Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirileceği hükmü getirilmiştir. Vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesine verilmeden önce iç denetime tabi tutulması ve böylelikle raporların hukuka uygunluğunun sağlanması açısından rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması olumlu bir adımdır (Tuncer ve Yaralı, 2011b: 1). Dönemin Maliye Bakanı Mehmet Şimşek (2014), 6009 sayılı Kanun ile vergi incelemelerinde mükellef seçiminden, inceleme süreçlerine kadar uygulamaya dönük belirsizliklerin ortadan kaldırıldığını belirtmiştir.

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde beyanname sayıları çok fazla olduğundan beyannamelerin tamamının incelenmesi mümkün değildir. Bu nedenle incelenecek mükellef sayısının yanı sıra incelemeye tabi tutulacak mükelleflerin seçimi de önem arz etmektedir. Bu bağlamda incelenecek mükellefler belli bir plan, program ve sistem dahilinde seçilir.

Mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi olağan veya olağanüstü yöntemle gerçekleştirilebilir. Olağan sevk usulü "risk analiz sistemi verilerine dayalı sevk" ve "genel çalışma planına dayalı sevk" şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Vergi Denetim Kurulu

bünyesinde oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi'nde (VDK-RAS) elde edilen tüm bilgi, veri ve istatistikler kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilerek, karşılaştırmalar yapılarak ve bu süreçte bilgi ve belgelerin yanı sıra finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaklardan elde edilen veriler de kullanılarak risk alanları belirlenmektedir (Bayar, 2016: 1–2). Plana dayalı sevk yönteminde ise VDK tarafından Risk Analiz Sistemine dayalı hazırlanan “Yıllık Çalışma Planı” ile mükelleflerin işkolları ve sektörler itibarıyla, belli bir plan dahilinde incelemelere tabi tutulması planlanmaktadır (Bayar, 2016: 2).

Olağandışı sevk usulleri ise “inceleme elemanlarının talebi üzerine sevk”, “kamu kurum veya kuruluşlarından intikal eden doğrudan ya da dolaylı vergisel konuları içeren denetim talepleri üzerine sevk”, “ihbar üzerine sevk”, “şikâyet üzerine sevk” ve “diğer nedenlerle sevk” şeklinde sınıflandırılabilir (Bayar, 2016: 2-4). Bu yöntemler sırasıyla, inceleme elemanı bir vergi incelemesi esnasında bir başka mükellefin incelenmesi gerektiği kanaatine ulaşabilir bu durumda incelenme talebini bağlı olduğu birime iletir ancak re'sen inceleme yapamaz; MASAK, SPK, BDDK, Emniyet Mali Şube Müdürlükleri gibi kurumlardan intikal eden talepler üzerine vergi incelemesi yapılabilir; vergi kayıp ve kaçığına dair yapılan ihbarlar üzerine inceleme yapılabilir; ihbardan dar bir kavram olup vergisel yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin bildirilmesi anlamına gelen şikâyetler üzerine inceleme yapılabilir; vergi dairesine yapılan iade talepleri, muafiyet ve istisna talepleri, tasfiye sürecine giren kurumların incelenmesi gibi diğer birtakım nedenlerle inceleme yapılabilir (Bayar, 2016: 2-5).

Her ne kadar mükellefin incelemeye alınma nedenleri literatürde bu şekilde sınıflandırılıyor olsa da vergi idaresi bir mükellefi incelemeye alma hususunda bu yöntemlerle bağlı olmayıp geniş takdir yetkisine sahiptir (Bayar, 2016: 5). İncelenecek beyannameler seçilirken şu hususlara dikkat edilmelidir (Merter, 2004: 100–101):

- İnceleme yapılacak beyanname sayısının belirlenmesi
- Yüksek potansiyelli beyannamelerin seçilmesi
- İncelemenin adil bölgesel dağılımının sağlanması
- İncelemenin etkin sektörel dağılımının sağlanması

- İncelenecek mükellef nesnel ölçütlere göre belirlenmeli (Arslan ve Biniş, 2014: 460)

Maliye Bakanı Ağbal¹⁸ (2016), mükelleflerin vergi incelemelerinin hangi aşamada olduğunu internet ortamından ‘online’ takip edebileceklerini ve vergi inceleme elemanından her türlü bilgiyi talep etme hakkına sahip olacaklarını açıklamıştır. Bakan ayrıca Yeminli Mali Müşavir’in istediğinde inceleme tamamlanmadan önce denetim elemanından incelemenin seyrine ilişkin bilgi alabileceğini, inceleme tutanağının sonucuna göre nasıl bir rapor hazırlanacağı konusunda mükellefin bilgilendirileceğini ve böylece itiraz hakkının etkin bir şekilde kullanılabilceğini belirtmiştir.

Vergi idaresi hukuk devleti ilkesine uygun olarak vergi inceleme yetkisinin kullanımında son derece özenli, duyarlı, ilkeli ve hukuka uygun davranmalı, yetkiyi bir tehdit ve korkutma unsuru olarak kullanmamalıdır (Erol, 2010: 27).

2.1.3. Arama

Arama ile ilgili kanuni hükümler Ceza Muhakemesi Kanunu 116.-134. maddeler arasında “Arama ve El Koyma” başlığı altında ve VUK’ta 142.-147. maddeler arasında düzenlenmiştir. Hakkında VUK’ta hüküm bulunmayan hususlar için CMK’un aramaya ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.

Anayasa ile güvence altına alınmış kişi dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması gibi hak ve özgürlükleri kapsadığından sadece vergi hukuku ile ilgili olmayan aramanın, aynı zamanda anayasa hukuku ile de bağlantılı olan bir müessese olarak ağırlıklı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu’nda düzenlenmiştir (Doğrusöz, 2010: 1).

2.1.3.1. Tanım ve Kapsam

VUK’nun 142. maddesi “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*” hükmüne yer vermiş ayrıca arama yapılabilmesi için “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların*

¹⁸ <http://versav.org/2016/09/27/> Erişim Tarihi: 28.09.2016

buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi” nin şart olduğunu belirtmiştir.

Vergi incelemelerinin olağan yollarla yapılmasının inceleme amaçlarının tam olarak gerçekleşmesine yetmediği bazı durumlarda gerekli delillere ve matrah takdiri içeren verilere ulaşmada aramalı inceleme yoluna başvurulabilmektedir (Doğrusöz, 2010: 1). Arama, suç şüphesi altında bulunan kişilerin konutunda, başka kapalı yerlerde veya üzerinde suç delillerinin veya müsadereye tabi olabilecek nesnelere elde edilmesi amacıyla yapılan işlemdir (Saban, 2004: 721).

VUK 138. maddesinde yer alan “*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının evvelden haber verilmesi mecburi değildir*” hükmü ile mükellefe önceden haber verilip verilmeyeceği idarenin takdirine bırakılmışken suç delillerinin yok edilmesi riski nedeniyle aramada mükellefe haber verilmez ve idareye bu konuda takdir yetkisi de verilmemiştir (Hepaksaz, 2011: 151).

Arama, ihbar veya inceleme yapmaya yetkili olanların takdirine göre yapılabilir olsa da uygulamada aramaların neredeyse tamamı ihbara dayanmaktadır (Hepaksaz, 2011: 153). Mükellefin iradesi dışında işyerleri ve evlerine zorla girilerek elde edilen belge ve bilgiler üzerinde yürütülen vergi incelemesi türü olan arama, sosyal ve ticari itibarı zedeleyen ayrıca ağır psikolojik etkileri olabilen bir yöntem olduğundan zorunlu olmadıkça bu yola başvurulmamalıdır (Binbirkaya, 2006: 21).

2.1.3.2. Yetkili Olanlar ve Yetkileri

Arama müessesesine ilişkin VUK hükümlerinin geçerli olabilmesi için usulüne uygun¹⁹ ihbar veya vergi inceleme yapmaya yetkisi olanların takdiri gerekmekte olup (vergi inceleme yapmaya yetkisi olanların hiçbir üst idari makam aracılığıyla arama talebini yetkili sulh yargıcından istemesi gerekir) bunlar dışındaki aramalar vergi hukuku kapsamında düzenlenmiş arama sayılmamaktadır (Hepaksaz, 2011: 152).

¹⁹ 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’a uygun ihbar.

2.1.3.3. Uygulanması ve Sonuçlandırılması

Kaçakçılık suçuna konu olan ve diğer denetim yöntemleri ile elde edilmesi mümkün olmayan suç unsurlarının elde edilebilmesi amacıyla arama yoluna başvurulabilir (Hepaksaz, 2011: 150). Vergi denetiminde arama yöntemine ancak vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda başvurulabilmektedir.

VUK 144. madde “*Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.*” şeklinde iken VUK 145. maddesi ise “*Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.*” şeklindedir.

VUK 142. maddeye göre ihbara dayalı aramalı incelemelerde incelemenin hukuki dayanağında muhbirin adı verilmez ancak inceleme tamamlandığında ihbar asılsız çıkarsa incelenen mükellefin muhbirin adını öğrenmek istemesi halinde vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur. Bu durumda nezdinde arama yapılan mükellef asılsız ihbar sahibi hakkında dava açma hakkını kullanabilirken idarenin mali sorumluluğuna ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır (Hepaksaz, 2011: 153). Bu bağlamda dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise ihbarın sabit olmaması halinde muhbirin isminin vergi dairesince bildirilmesi gerekliliği sadece aramalı vergi incelemesi için geçerli olup ihbar üzerine gerçekleştirilen arama içermeyen vergi incelemelerinde ihbarın asılsız çıkması halinde muhbirin isminin vergi dairesince verilmesi söz konusu değildir (Hepaksaz, 2011: 154).

Arama kararının ardından şüphelinin üstü, eşyası, konutu, işyeri ve ona ait diğer yerler aranabilir. Arama gece yapılmaz ancak gündüz başlamış aramaya gece devam edilebilir (Doğrusöz, 2010: 2). Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler üzerindeki incelemenin 3 ay içinde bitirilmesi zorunlu olup haklı sebeplerin varlığı halinde bu süre her defasında üçer ay olmak üzere arama kararını veren sulh ceza mahkemesince uzatılabilir (Doğrusöz, 2010: 2). Buradaki 3 aylık süre vergi incelemesinin bitirilmesi süresi değil arama yoluyla el konulmuş defter ve belgeler üzerindeki inceleme süresidir (Erol, 2010: 91).

2.1.4. Bilgi Toplama

Beyana dayalı vergi sistemlerinde beyanların doğruluğunun belirlenmesi için gerekli bilgilerin sürekli bir biçimde elde edilmesi gerekmektedir (Çamlıkaya, 2007: 10). Vergi idaresi; vergiyi doğuran olay, mükellef, mükellefiyet ve mükellefin beyanının doğruluğu ile ilgili işlem ve konular hakkında bilgi toplamalı ve vergilemenin beklenen mali işlevinin gerçekleşmesi, vergi sisteminin başarılı işlemesi için topladığı bu bilgileri değerlendirmek durumundadır (Binbirkaya, 2006: 21).

Bilgi toplama müessesesinin düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 148. Maddesi "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.*" şeklindedir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yaptıkları inceleme ile ilgili olmak kaydıyla gerçek ve tüzel kişilerle kamu idare ve müesseselerinden doğrudan bilgi istediğinde kamu idare ve müesseseleri istenen bilgiyi vermekten imtina edemezler (Binbirkaya, 2006: 22). İstenen bilgilerin verilmemesi, eksik verilmesi veya süresi içinde verilmemesi durumunda VUK'un Mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bilgi toplama, vergi incelemesi ile birlikte denetimin önemli bir parçası olup hakkında düzenli olarak bilgi toplanan ve bu bilgilerin gerektiğinde değerlendirileceğini bilen mükellef, beyanlarında daha titiz ve duyarlı davranma zorunluluğu hissedecektir (Binbirkaya, 2006: 21).

2.1.5. İç Denetim (Teftiş)

Vergi denetiminde önemli bir yere sahip olan iç denetim (teftiş), vergi idaresi personelinin mevzuatta öngörölmüş kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesine yönelik bir uygulamadır. İç denetim ile uygulamada yapılan hataların düzeltilmesi ve bu hataların nedenlerinin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır

(Binbirkaya, 2006: 22). Maliye Bakanlığı bünyesinde teftiş yapmaya yetkili olanlar Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'dır.

Geniş anlamda iç denetim, uygulama sonuçlarının planlar ile karşılaştırılması, plandan ayrılan noktaların tespiti ve bunların nedenlerinin araştırılıp belirlenerek hata ve aksaklıkların giderilmesi için yapılan düzeltici çalışmalardır (Tecim, 2008: 92). İç denetim, denetim alanı itibarıyla çok geniş bir kapsam içeriyor olsa da özü, yapısı, işlevleri ve sonuçları itibarıyla bizzat örgüt personeli tarafından yapıldığından örgütün üst yönetimiyle sınırlı olup iç denetçiler denetim fonksiyonunu üst yönetimin belirlediği çerçevede yerine getirmek durumundadır (Şaan, 2008: 51).

Teftişin temel amacı idarenin hedeflenen amaçları ile işleyişi arasındaki uyumun devamlı olarak sağlanması (Binbirkaya, 2006: 23) olup teşkilat yapısının mevzuata uygunluğu ve astların uygulamalarının üstlerin verdiği kararlara uygunluğu iç denetim ile sağlanır (Mert, 2009: 13). Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirleme amacı taşıyan iç denetim ile uygulamada yapılan yanlışların düzeltilmesi ve bu yanlışların nedenlerinin tasfiyesi hedeflenmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 216).

Esas olarak idarenin işleyişine yönelik gibi gözükken iç denetimin vergilemenin etkinliğini sağlamada dolaylı etkisi olduğu söylenebilir (Binbirkaya, 2006: 23). Etkin vergi denetimi için sistemin iç denetimi ve teftişi önem arz etmektedir. İç denetim sayesinde yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanması ve personelin işlemlerini doğru yapmaya yönlendirilmesi sağlanır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 285). Etkin bir denetim, kurum çalışanlarının mesleki gelişim ve yeterlilikleri ile de doğrudan ilgilidir. Vergi ahlakı ve etik değerler sadece vergi mükellefleri açısından değil kuralları uygulayan personel açısından da önem arz etmektedir (Aytekin, 2007: 40).

Teftiş sonucunda cevaplı rapor düzenlenirken soruşturmayı gerektiren bir durum söz konusu ise fezleke ya da tahkikat raporu düzenlenir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 216). İç denetim, uygulamada yapılan olası hata ve yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu hataların ortaya çıkmasındaki kurumsal unsurların tasfiyesini, denetim personelinin etik ve mevzuata uygun davranıp davranmadığının tespitini ve dolayısıyla optimal vergi uygulamasına ulaşılmasını sağlar (Özker, 2002: 175).

2.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Devletin çeşitli isimler altında vergi toplamasının devlet yapılanmasının doğuşu ile başladığı söylenebilir. İnsanlık tarihinin ilk medeniyetlerinde devletin veya hükümdarın fiili gücüne dayanarak alınan vergiler, Roma İmparatorluğu döneminde hukuki bir temele dayandırılmıştır (Gök, 2007: 145).

Vergi denetiminin tarihi vergi uygulamalarının tarihi ile özdeşdir. M.Ö 2400’lü yıllarda Sümerlerde vergi uygulamalarının yanında denetçilerin varlığı (Kramer, 2002: 69–75), Babil’de Kral Hammurabi’nin vergi denetimiyle bizzat ilgilendiği (Klengel 2001'den aktaran: Baykara 2007) görülmektedir. Yunan, Pers, Çin ve İbrani kayıtlarında da vergi denetimi ile ilgili bilgiler yer alsa da vergi denetiminin ilk örneklerine ilkçağ Mısır medeniyetinde rastlanmaktadır (Baykara, 2007: 1). Mısır medeniyetinde firavunların denetim için özel kişiler görevlendirdiği, Atina’da denetim kuruluşlarının, Roma İmparatorluğu’nda ise “kester” adı verilen denetçilerin yer aldığı görülmektedir (Binbirkaya, 2006: 6).

İlk defa 14. yüzyılın başlarında İngiltere’de “denetçi (auditor)” ifadesi kullanılmaya başlanmış olsa da denetçilik mesleki bir teşkilat olarak 1581’de Venedik’te “Collegio dei Rexonati” adıyla bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıktığı belirtilmektedir (Binbirkaya, 2006: 6). Modern anlamda vergi denetimi ise Sanayi Devrimi sonrasında ekonomik yapıdaki gelişmeler neticesinde uygulanmaya başladığı söylenebilir.

Çalışmanın bu kısmında Türk vergi denetiminin tarihsel gelişimi Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemler itibarıyla ele alınacak, Türkiye’de yer alan vergi denetim birimleri tanıtılacaktır.

2.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Maliye Teşkilatı ve Vergi Denetimi

Toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe olan vergi sistemi nedeniyle Osmanlı Devleti, vergi gelirleri düzenli toplanan batılı anlamda bir “vergi devleti” olamamıştı (Öncel vd., 1985: 10). Sened-i İttifak (1804), Gülhane Hatt-ı Hümayunu (1839), Islahat Fermanı (1856) gibi anayasal belge niteliği taşıyan düzenlemeler ve ilk anayasa olan Kanun-u Esasi (1876)’de vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler yer almıştır.

Aşık Paşazade Osmanoğulları'nın Tarihi (Yavuz ve Saraç, 2003: 341) adlı eserde yer alan Osman Gazi'ye ait; “*Her kim pazarda satış yapıp para kazanırsa bunun iki akçasını versin, satamazsa hiçbir şey vermesin ve bu kuralı kim bozarsa Allah onun dinini ve dünyasını bozsun*” ifadesi Osmanlı topraklarında ilk vergi uygulaması olarak kabul edilmektedir.

Osmanlı'da ilk defa Çandarlı Kara Halil ve Kara Rüstem Paşaların önerileri ve çabaları ile (Tezcan, 2003: 126) I. Murat döneminde İlhanlılar ve Anadolu Selçuklularının teşkilatları örnek alınarak kurulan (Maliye Bakanlığı, 2016: 1) mali teşkilat, Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde geliştirilmiş ancak maliye teşkilatının bakanlık şeklinde örgütlenmesi 1838 yılında gerçekleşmiştir (Şaan, 2008: 52).

Yazılı olmayan kanunlar (Ecdat Kanunları) Fatih Sultan Mehmet döneminde yazılı hale getirilerek toplattırılmış ve Kanunname-i Al-i Osman adıyla yayınlanmış ve defterdarların yılda bir kez divanda devletin gelir ve giderlerini padişah huzurunda okuması bu kanunda düzenlenmiştir (Tezcan, 2003: 127).

Fatih Sultan Mehmet döneminde kurulan Devlet Muhasebe Teşkilatı, I. Selim döneminde geliştirilmiş, devlet hazinesine giren ve çıkan malların ve paranın hesabı düzenli bir şekilde tutulmuş ve mali teşkilatta denetimi sağlamak üzere “Baki Kullar” adlı bir denetim kurulu oluşturulmuştur (Tezcan, 2003: 127). II. Mahmut dönemi sonrasında Osmanlı'da bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlanmış bu kuruluşların temelini teftiş birimleri oluşturmuş ve bu birimlerdeki görevlilere müfettiş denilmiş böylece Türk Kamu Yönetiminde denetleme hizmetleri kurumsal olarak yürütülmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575). Bu tarihe kadar mali işlerle uğraşan teşkilatın başında “Birinci Sınıf Muhasip” veya “Defterdar” bulunmaktadır (Şaan, 2008: 52).

Nezaretler (bakanlık), her biri bir “Reis” in başkanlığında “Daire” lerden oluşmaktadır (Arpacı, 2004: 95). Genel yönetimle ilgilenen defterdar “Başdefterdar” şeklinde anılırken diğer özel görevleri yerine getirenlere de 2. veya 3. defterdar gibi unvanlar verilmiştir (Arıkan, 1990: 1).

1864 yılında yayımlanan Vilayetler Nizamnamesi ile illere defterdarlar, sancaklara muhasebeci, kazalara ise malmüdürleri atanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2016: 3). 1455 yılında Fatih Sultan Mehmet Han tarafından Bakı Kulu olarak kurulan (Erol, 2011: 5), 1879 yılında Maliye Teftiş Kurulu Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 tarihli İradei Seniye’ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu, MTK) kurulmuştur²⁰.

Kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı ordusunun harcamalarını denetleme yetkisine sahip olan MTK’nın yetkileri zamanla genişletilerek kurul, devletin gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisine sahip olmuştur (Sarılı, 2003a: 104) ve bu nedenle Türkiye’de vergi denetimlerinin 1879’da Maliye Teftiş Kurulu’nun kurulmasıyla başladığı kabul edilmektedir (Sarılı, 2003a: 101).

Vergi idaresinin Maliye Nezareti içinde Batılı anlamda ilk defa merkez, taşra ve bağlı idareler şeklinde yapılanarak görev ve yetkilerinin ayrıntılı olarak belirlenmesi (Öner, 2005a: 37) 1880’de düzenlenen nizamname ile kabul edilmiş (Maliye Bakanlığı, 2016: 4) ve ilk maliye nazırı olarak Abdurrahman Nafiz Paşa atanmıştır (Tezcan, 2003: 128).

1838’de kurulan Maliye Nezareti, 1881 yılında “Heyet-i Merkeziye” ve “Heyet-i Mülhaka” olmak üzere iki ayrı teşkilat haline getirilmiş, Heyet-i Merkeziye bünyesinde ilk kez “Gelirler Genel Müdürlüğü” kurulmuştur (Şaan, 2008: 53). Osmanlı Devleti’nde gelir idaresi olarak faaliyet gösteren “Rüsumat Müdürü Umumiliği” 23 Nisan 1920’den sonra Ankara’da kurulan varidat idaresine bağlanmıştır (Konukcu Önal, 2011: 182–183).

Dönemin şartlarında oldukça başarılı işleyen bir maliye teşkilatına sahip Osmanlı’da devletin diğer kurumları gibi maliye teşkilatının da zamanla bozulduğu söylenebilir (Merter, 2004: 68). Tarihsel süreçte kamu denetimi ele alındığında kurumsal yapılanmanın ağırlıklı olarak Tanzimat Dönemi’nde başladığı görülmektedir. Bu

²⁰ Maliye Müfettişleri Derneği, Maliye Teftiş Kurulu Tarihçe, <http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce> Erişim Tarihi: 23.09.2016

dönemde oluşturulan Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar günümüzdeki Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Sayıştay'ın ilk örnekleridir (Ataman, 2010: 19). Tanzimat döneminden itibaren devlet teşkilatlarındaki reform çalışmaları denetim mekanizmalarına duyulan ihtiyacı arttırmıştır (Binbirkaya, 2006: 7).

II. Meşrutiyet'in ilanı ile mali alanda da önemli değişiklikler yapılmış, 1908-1911 yılları arasında görev yapan Maliye Nazırları Mehmet Ziya Paşa ve Mehmet Cavit Bey dönemlerinde yapılan düzenlemeler etkisini Cumhuriyet döneminde de sürdürmüştür (Tezcan, 2003: 132).

2.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Maliye Teşkilatı ve Vergi Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti, birçok açıdan olduğu gibi mali yapısını da toplumsal, ekonomik ve siyasal gelişmelere paralel olarak zamanla değiştirmiştir. Türkiye Cumhuriyeti kurulur kurulmaz yeni bir vergi sistemi ve maliye teşkilatı oluşturulmamış değişiklikler gerçekleşinceye kadar Osmanlı'da var olan sistem devam ettirilmiştir (Gürdal, 2016: 4).

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşunun ilk dönemlerinde Osmanlı'dan kalan toprak ve tarım sistemine dayalı vergi sistemine bağımlı kalınmış vergi sistemi sonraki yıllarda birtakım değişikliklere uğramış ancak asıl köklü değişiklikler 1950 ve sonrasında meydana gelmiştir (Gürdal, 2016: 6). Bu bağlamda vergi idaresinin yapılanmasına yönelik çalışmalar da II. Dünya Savaşı sonrası ivme kazanmıştır (Arslan, 2011: 1).

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan sonra TBMM'nin ilk çıkardığı kanun 24.4.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmî Kanunu olmuş 1926 yılına kadar Osmanlı'nın son dönemlerinde uygulanan bir tür gelir vergisi olan Temettü vergisi alınmaya devam etmiş bu vergi tahrir ve karineye dayandığından o dönemlerde vergi denetimine ihtiyaç duyulmamıştır (Sarılı, 2003a: 104).

Temettü vergisi kaldırılarak yerine 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmış ve vergi beyannamelerinin incelenmesinde görevli "Tahakkuk Teftiş Memurluğu" adıyla, Maliye Müfettişleri dışında ilk defa inceleme elemanı olarak, denetim kadroları ihdas edilmiştir (Tuncer, 2001: 1). Ancak çeşitli nedenlerle başarılı olamayan tahakkuk teftiş memurluğu müessesesi kaldırılmıştır. 1934'e kadar denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmıştır (Merter, 2004: 69).

Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulmuş ancak teşkilat ve görevlerine ilişkin kanun olan “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. Gelir idaresi yapılanmasında ilk köklü düzenleme olan bu kanunla; Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarının görevleri tespit edilmiş ve ayrıca Maliye Tetkik Kurulu, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Müdürlük Kontrolörleri ve Defterdarlık Kontrol Memurları (Denetmenler), Zat İşleri Müdürlüğü birimleri kurulmuş (Maliye Bakanlığı, 2016: 5) ayrıca 18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun ile oluşturulan Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan müfettiş, pul tahakkuk müfettişi ve tahsilat müfettişi gibi unvanlar kaldırılmış bu unvanlar yerine “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu ihdas edilmiştir (Binbirkaya, 2006: 8–9).

1936 yılında kurulan “Varidat Umum Müdürlüğü” (Gelir İdaresi) 1942 yılında kaldırılarak “Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri” olarak ikili bir yapı oluşturulmuştur (Konukcu Önal, 2011: 183). 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı kanunla 2996 sayılı kanunda değişiklik yapılarak “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosuna ilave olarak “Tahsilat Kontrolörlüğü” kadroları oluşturulmuştur (Sarılı, 2003b: 202).

Beyana dayalı vergi sistemine geçiş sürecinde başlatılan vergide reform girişiminin başarılı bir şekilde gerçekleşmesi ve ülke çapında vergi denetiminin etkin bir şekilde ele alınması ve organize edilmesi için 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur (Binbirkaya, 2006: 9). Arslan (2011: 2)’a göre Hesap Uzmanları Kurulu’nun kurulmasında etkili olan Alman akademisyen Prof. Fritz Neumark ve arkadaşları II. Dünya Savaşında Nazi Almanyasının zulmünden kaçan Hegelci felsefenin etkisinde organik bürokratik devlet anlayışını benimseyen (totaliter devlet anlayışında olan) kimseler olup bilimsellik veya etkinlikten ziyade kendi devlet yönetimlerinin bir yansımasını ülkemize aktararak HUK’un kurulmasında öncü olmuşlardır.

1946’da Maliye Vekaleti, Maliye Bakanlığı şeklinde değiştirilmiştir. Aynı yıl Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016: 6). 1936’da kurulan Zat İşleri Müdürlüğü 1946 yılında Özlük İşleri Müdürlüğü’ne dönüştürülmüş (Maliye Bakanlığı,

2016: 6) ve 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla “Gelirler Kontrolörü” kadroları ihdas edilmiştir (Binbirkaya, 2006: 9).

24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilat Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatı ile birleştirilmiş ayrıca il merkezleri ile büyük illerde Vergi Dairesi Müdürlükleri kurulmuş (Maliye Bakanlığı, 2016: 6) ayrıca varidat ve tahsilat kontrolörleri gelirler kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır.

Özlük İşleri Müdürlüğü, 1978’de Personel ve İdari İşler Genel Müdürlüğü’ne, 1983’te Personel Genel Müdürlüğü’ne dönüştürülmüş, 1984 yılında Basın ve Halka İlişkiler Müşavirliği ve Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016: 7).

Vergi idaresinde ilk köklü değişiklik 14.02.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK ile yapılmış, bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuş, görev ve yetkileri, teşkilat yapısı düzenlenmiştir (Tezcan, 2003: 134).

1993’te Gümrük Teşkilatı Maliye Bakanlığı’ndan ayrılmış, 19.06.1994 tarih 543 sayılı KHK ile gelir idaresinin taşra teşkilatında Gelirler Bölge Müdürlükleri ve Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuş, 24.06.1994 tarihinde Gelirler Genel Müdürlüğü’nün görevleri yeniden belirlenmiş olup ilk defa görev tanımında vergi denetimi ifadesi yer almıştır (Aydın 2006d:8). 1996 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulu, 2002’de Kamu İhale Kurumu kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016: 7).

2004 yılında Maliye Bakanlığı’na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak 5345 sayılı Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur (Maliye Bakanlığı, 2016: 8). 5345 sayılı Kanun ile bu tarihe kadar sadece Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetimi bu kanunun yürürlüğe girmesiyle Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yerine getirilmeye başlanmıştır (Binbirkaya, 2006: 25).

2006 yılında Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü kurulmuş (Maliye Bakanlığı, 2016: 8), 2007 yılında Maliye Bakanlığı’nda iç denetim birimi kurularak iç denetçi atamaları yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2016: 8).

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış 6009 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur.

10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve böylece Maliye Bakanlığı’nın üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde inceleme yapan Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında “Vergi Müfettişi” unvanı ile tek çatıda toplanmıştır.

2.3. Türkiye’de Vergi Denetim Birimleri

Maliye Bakanlığı denetim birimleri²¹ Türk kamu yönetiminde en köklü birimler olup diğer bakanlıkların denetim birimlerinin oluşturulmasında, yapısı ve çalışma usullerinde örnek teşkil etmiştir (Ozansoy, 2003: 105). Diğer mali kurumlar gibi Türk vergi idaresi de Osmanlı Devleti’nden devralınmış ve çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüzdeki halini almıştır (Öner, 2005a: 37). Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulmuş ancak teşkilat ve görevlerine ilişkin kanun olan “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir.

13/12/1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı’nın teşkilat ve görevleri düzenlenmiştir. 178 Sayılı KHK’nın 2’nci maddesinde Maliye Bakanlığı’nın görevleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- *Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,*
- *Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek (Değişik: 26/9/2011-KHK-659/17 md.),*

²¹ Ozansoy (2003: 105)’a göre 1980 sonrası bilinçli olarak benimsenen “denetimsiz gelişme” modeli denetim birimlerinin gerileme ve zayıflamasına neden olmuştur.

- *Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,*
- *Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,*
- *Gelir politikasını geliştirmek,*
- *Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak (Değişik: 20/8/1993 - KHK - 516/1 md.; İptal: Ana.Mah.'nin 25/11/1993 tarih E.1993/47, K.1993/49 Sayılı Kararı ile;Yeniden Düzenleme: 19/6/1994 - KHK - 543/1 md.),*
- *Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,*
- *Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,*
- *Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,*
- *Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,*
- *Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,*
- *Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usûl ve esasları belirlemek (Ek: 13/11/1996 - 4208/17 md.; Değişik: 11/10/2006-5549/24 md.),*
- *Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak (Ek: 7/7/2011 - KHK - 646/1 md.).*

Kanun Hükmünde Kararnamenin 3'ncü maddesi "*Maliye Bakanlığı teşkilatı merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelir.*" şeklindedir.

Bakanlık merkez teşkilatı; ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana gelmektedir. Bu birimler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı

Ana Hizmet Birimleri	Danışma ve Denetim Birimleri	Yardımcı Birimler
Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	Personel Genel Müdürlüğü
Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	Strateji Geliştirme Başkanlığı	İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
Muhasebat Genel Müdürlüğü	Bakanlık Müşavirleri	Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı
Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü	Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği	Özel Kalem Müdürlüğü
Milli Emlak Genel Müdürlüğü		
Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı		
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı		

Not: T.C. Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı ana hizmet birimleri Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı ve Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı; danışma ve denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Bakanlık Müşavirleri ve Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği iken yardımcı birimler ise Personel Genel Müdürlüğü, İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı, Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı ve Özel Kalem Müdürlüğü'dür.

Maliye Bakanlığı taşra teşkilatı, yurtdışı teşkilatı, bağlı kuruluşlar, ilgili kuruluşlar ve ilişkili kuruluşu Tablo 5'te gösterilmiştir.

Bakanlık taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur. Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı'nın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları ile ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludur (178 sayılı KHK, Ek Madde 11).

Tablo 4: Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı, Yurtdışı Teşkilatı ve Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar

Taşra Teşkilatı*	Yurtdışı Teşkilatı**	Bağlı Kuruluşlar	İlgili Kuruluşlar	İlişkili Kuruluş
Milli Emlak Dairesi Başkanlığı	Maliye Müşavirlikleri	Gelir İdaresi Başkanlığı	Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü	Kamu İhale Kurumu
Muhasebe Müdürlükleri	Maliye Ataşelikleri	Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	
Saymanlık Müdürlükleri		Kefalet Sandığı		
Milli Emlak Müdürlükleri				
Muhakemat Müdürlükleri				
Personel Müdürlükleri				

Not: T.C. Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur.* İlçelerde ise Malmüdürlükleri ve bazı illerin bazı ilçelerinde ilaveten Milli Emlak Müdürlükleri bulunmaktadır. ** Maliye Müşavirlikleri ve Maliye Ataşelikleri, çeşitli ülkelerdeki daimi temsilciliklere, büyükelçiliklere ve başkonsolosluklara bağlı faaliyet göstermektedir.

2005 tarihli 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile getirilen yeni yapılanma ile defterdarlık birimleri devletin sadece giderlerine ve mallarına bakan ve gözetilen bir birim haline getirilmiştir. Gelir kısmı ise tamamen yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bırakılmıştır.

Vizyonunu “*Güçlü ve sürdürülebilir bir büyüme ortamını desteklemek üzere mali disiplinden taviz vermeyen, mali yüklerin seviyesi ve dağıtımında adalet içinde optimali gözetilen, kamu kaynaklarının kullanımında toplumsal faydayı artıran, saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayan, proaktif ve örnek bir Maliye Bakanlığı*” olarak belirten Bakanlığın temel amaçları sürdürülebilir maliye politikalarının bütüncül bir yaklaşımla belirlenmesine öncülük etmek ve kaynakları 3E temelli yönetmek, kayıtlı ekonomiyi genişletmek ve mali suçları azaltmak, etkin, etkili ve çözüme odaklanmış hukuki danışmanlık ve muhakemat hizmeti sunmak, kurumsal kapasiteyi artırmak şeklinde belirlenmiştir (Maliye Bakanlığı, 2015: 30–31).

Maliye Bakanlığı 2015 yılı personel sayısı 31.514²² olup son 5 yıl itibarıyla personel sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: Maliye Bakanlığı Yıllar İtibarıyla Personel Sayıları

Yıllar	Personel Sayısı
2011	27.823
2012	27.765
2013	28.494
2014	32.044
2015	31.514

Not: T.C. Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı hakkındaki genel bilgiler sonrasında Türkiye’de vergi denetim birimleri olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın görevleri, idari yapısı ve hukuki düzenlemeler öncesi ve sonrası durum ve eleştiriler ele alınacaktır.

2.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri ve İdari Yapısı

1936 yılında Varidat Kontrolörlüğü adıyla kurulan kurum 1945 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü adını almış 2005 yılında 5345 sayılı kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı’na (GİB) dönüştürülmüştür.

5345 sayılı kanunun 1. maddesine göre kanunun amacı “.....gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak...” şeklinde belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 faaliyet raporunda belirtilen amaçlar ve hedefler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

²² Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporuna göre mevcut personelin %0.5’i ilkokul, %2.9’u ortaokul, %14.4’ü lise, %10.8’i önlisans, %68.2’si lisans ve %3.2’si lisansüstü mezundur.

Tablo 6: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Amaçları ve Hedefleri

Amaçlar	Hedefler
Vergi ve diğer gelirleri toplamada etkinliği artırmak	<ul style="list-style-type: none">• Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla tahsilatın etkinliği artırılacaktır.
Kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek	<ul style="list-style-type: none">• Kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı 5 puan düşürülecektir.
Vergiye gönüllü uyumu artırmak	<ul style="list-style-type: none">• Vergilendirmede toplumsal farkındalık ve vergi bilinci artırılacaktır.• Mükellef memnuniyeti artırılacaktır.
Kaliteli hizmet sunmak	<ul style="list-style-type: none">• Bilgi teknolojisi sistemleri ve uygulamaları geliştirilecektir.• Vergi mevzuatı sadeleştirilerek vergisel yükümlülükler anlaşılır hale getirilecektir.• Hizmetlerde verimlilik artışı sağlanarak maliyetler düşürülecektir.• Kurumsal organizasyon daha etkin ve verimli hale getirilecektir.• Ulusal ve uluslararası işbirliği geliştirilecektir.
Kurumsal gelişime katkı sağlamak amacıyla çalışan memnuniyetini artırmak	<ul style="list-style-type: none">• Çalışan memnuniyeti artırılacaktır.• Çalışma ve hizmet ortamları iyileştirilecektir.

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri 5345 sayılı Kanununun 4. maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- a. Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b. Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c. Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- d. Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e. Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f. Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g. (Değişik: 28/3/2007-5615/18 md.) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna

gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.

- h. Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- i. Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- j. (Değişik: 7/7/2011 - KHK - 646/9 md.) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- k. Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- l. Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- m. Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- n. Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- o. Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- p. Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- r. Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- s. Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

t. Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Merkez ve taşra teşkilatından meydana gelen Gelir İdaresi Başkanlığı'nda; merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden; taşra teşkilatı ise doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.

Bir başkan ve altı başkan yardımcısı bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilat yapısı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı

Ana Hizmet Birimleri	Danışma Birimleri	Yardımcı Hizmetler Birimleri
Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı	Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı	İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı	Hukuk Müşavirliği	Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı	Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği	
Tahsilat ve İhtilaf İşleri Daire Başkanlığı		
Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı		
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı		

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan (GİB, 2015 :15) yararlanılarak oluşturulmuştur.

Taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, 5345 sayılı Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Vergi dairesi başkanlıklarının kuruluş yerleri ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenir.

2015 yılı sonu itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı bünyesinde 30 vergi dairesi başkanlığı (29 vergi dairesi başkanlığı²³ ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı), 154 grup müdürlüğü, 294 müdürlük, 57 takdir komisyonu başkanlığı, 52 gelir müdürlüğü, 444 vergi dairesi ve 583 bağlı vergi dairesi (malmüdürlüğü) bulunmaktadır (GİB, 2015: 16).

²³ Vergi dairesi başkanlığı bulunan iller şunlardır: Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, Mersin, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon ve Zonguldak.

5345 sayılı kanununun 24. maddesine göre Vergi Dairesi Başkanlığı'nın amacı, “yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri ²⁴ geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır”. Ayrıca aynı kanun hükmünün devamı “vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir” şeklindedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasıyla, gelir idaresinin illerde defterdarlık teşkilatından bağımsız olması sağlanarak vergi daireleri ile merkez arasında doğrudan bağlantı kurulması ve kurumun sadece gelir birimleri ile ilgilenecek olması ile yönetimde etkinliğin sağlanması ve böylelikle vergi dairelerinin etkin ve verimli çalışmalarının sağlanmasının amaçlandığı söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.12.2015 tarihi itibarıyla 721'i merkezde, 41.405'i taşra teşkilatında olmak üzere toplam 42.126 dolu kadrosu bulunmaktadır (GİB, 2015: 23). Başkanlığın, 31.12.2015 tarihi itibarıyla, merkez ve taşra teşkilatı kadrolarında görev yapan personelin unvanlar itibari ile dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

²⁴ Yetkinlik kavramı Türk mali literatürüne ilk defa bu yasa ile girmiştir (Tuncer, 2005: 10).

Tablo 8: GİB Merkez-Taşra Teşkilatı Personelinin Unvanlar İtibarıyla Dağılımı

Merkez Teşkilatı	Sayı	Taşra Teşkilatı	Sayı
Gelir İdaresi Bşk.	1	Vergi Dairesi Bşk.	24
Gelir İdaresi Bşk. Yrd.	6	Gelir İdaresi Grup Md.	42
1. Hukuk Müşaviri	1	Vergi Dairesi Md. / Md.	540
Gelir İdaresi Daire Bşk.	14	Vergi Dairesi Md.Yrd./ Md.Yrd.	1.056
Gelir İdaresi Grup Bşk.	24	Avukat	248
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Gelir Uzm.	17.545
Başkanlık Müşaviri	3	Gelir Uzm. Yrd.	5.821
Hukuk Müşaviri	5	Araştırmacı	23
Müdür	10	Şef	606
Devlet Gelir Uzm.	121	Vergi İstihbarat Uzm.	4
Mali Hizmetler Uzm.	8	Memur ve Diğer Personel	15.496
Devlet Gelir Uzm. Yrd.	156	Toplam	41.405
Mali Hizmetler Uzm. Yrd.	5		
Şef	11		
Memur ve Diğer Personel	355		
Toplam	721		

Not: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan (GİB, 2015: 24) yararlanılarak oluşturulmuştur.

5345 sayılı kanun ile Gelir İdaresi'ni Maliye Bakanlığı hiyerarşisi dışına taşımak, illerde defterdarlık teşkilatlarından bağımsız olmasını sağlamak, bu kurumun sadece gelir birimleri ile ilgilenmesi yoluyla daha etkin bir yönetim sağlamak amaçlanmış (Binbirkaya, 2006: 31) ancak Gelir İdaresi Başkanlığı için 5345 sayılı yasanın 1. maddesinde "...Maliye Bakanlığı'na bağlı.." 4. maddesindeki görev ve yetkilerinde "... Bakanlık tarafından belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak..." ve 5. maddesinde başkanın "...başkanlığı mevzuat hükümlerine hükümet programına ve Bakanlar Kurulunca belirlenen politika ve stratejilere uygun olarak..." yöneteceği öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddenin sonunda başkanın hizmetlerin yürütülmesinden doğrudan Bakan'a karşı sorumlu olduğu da hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla GİB'in hala arzu edilen özerklik düzeyine ulaşamadığı söylenebilir.

Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde gelir idarelerinin yapısı özetlenmiştir.

Tablo 9: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Yapısı

Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü
ABD	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Almanya	Diğer*
Avustralya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Avusturya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Belçika	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Birleşik Krallık	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Çek Cumhuriyeti	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Danimarka	Diğer*
Estonya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Finlandiya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Fransa	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Hollanda	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İrlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İspanya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İsrail	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İsveç	Diğer*
İsviçre	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İtalya	Diğer*
İzlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Japonya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Kanada	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Kore	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Lüksemburg	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Macaristan	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Meksika	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Norveç	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Polonya	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Portekiz	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Slovakya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Slovenya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Şili	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Türkiye	Diğer*
Yeni Zelanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Yunanistan	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015: 29) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not: * Raporda sınıflandırmalara dahil edilemeyen kendine özgü gelir idaresi türleri diğer şekilde gösterilmiştir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere OECD üyesi ülkelerde gelir idaresinin türü yönünden farklı kurumsal yapılanmalar söz konusudur. 15 ülkede (Avustralya, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, İrlanda, İspanya, İzlanda, Kore, Macaristan, Norveç, Japonya, Slovakya, Slovenya, Şili, Yeni Zelanda, Yunanistan) birleştirilmiş yarı özerk yapı, 7 ülkede (Avusturya, Estonya, Fransa, Hollanda, İsrail, İsviçre, Portekiz) Maliye

Bakanlığı içinde tek genel müdürlük, 3 ülkede (Belçika, Lüksemburg, Polonya) Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük, 5 ülkede (ABD, Birleşik Krallık, Kanada, Meksika) birleştirilmiş yarı özerk yapı ve yönetim kurulu ve 5 ülkede (Almanya, Danimarka, İsveç, İtalya, Türkiye) bu sınıflandırmalara dahil edilmemiş (diğer) kendine özgü örgütlenme bulunmaktadır. Türkiye için raporun ek kısmındaki notlarda birleştirilmiş yarı özerk yapı olduğu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın denetim hariç gelir otoritesinin diğer özelliklerine sahip olduğu belirtilmektedir.

OECD ülkeleri incelendiğinde gelir idareleri için yarı özerk yapılanmanın oldukça geniş olduğu görülmekle birlikte, gelir idarelerinin bu şekilde yapılandırıldığı ülkelerde vergi yasalarının yorumu, organizasyon ve yönetim, bilgi teknolojileri, performans standartları ve personel konularındaki farklı düzenlemelere göre de özerklik dereceleri değişmektedir.

2.3.1.1. 5345 Sayılı Kanun Öncesi Durum ve Eleştiriler

2.3.1.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Kurulmadan Önceki Durum

1960'lı yıllarda başlayan "Mehtap Projesi" ile merkezi hükümet teşkilatının ve bu bağlamda Maliye Bakanlığı'nın da yeniden yapılanması öngörülmüştür (Arıoğlu, 2005: 69). Gelir İdaresi'nin yeniden yapılanması hususunda bakanlık içinden ilk ciddi çalışma olan "Gelirler İdaresi Başkanlığı" yasa taslağı Vergi Reform Komisyonu tarafından 1964'te hazırlanmıştır (Şevik, 2006: 8). Bir diğer girişim ise 1970 yılında Maliye Tetkik Kurulu tarafından hazırlanan "Ekonomi ve Maliye Bakanlığı Yasa Tasarısı" dır (Arıoğlu, 2005: 69). 1972 yılında gelir idaresinin yeniden yapılanmasını öngören yasa tasarısı TBMM'ye sunulmuş ancak tasarı yasalaşamamış ve kadük olmuştur (Şevik, 2006: 8). Gelir idaresinin genel sekreterlik şeklinde örgütlenmesini öngören bu tasarı mecliste iken Amerikalı uzman Leif Muten davet edilmiş ve bir rapor hazırlamıştır ancak bu tasarı da yasalaşamamıştır (Şevik, 2006: 8). 1980 askeri müdahalesi sonrasında Kenan Evren'in danışmanı olan Adnan Başer Kafaoğlu tarafından gelir idaresinin yeniden yapılanması gerekliliği gündeme getirilmiş ancak bu dönemde de herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (Şevik, 2006: 8). 1985'ten sonra genel müdür Altan Tufan döneminde gelir idaresinin yeniden yapılanması konusunda onlarca tasarı hazırlanmış ancak bu tasarıların hiçbiri yasalaşamamıştır (Şevik, 2006: 8).

Gelir İdaresi'nin yapılanması ile ilgili yıllar boyunca birçok girişimde bulunulmuştur. 2002 yılında IMF'ye verilen Niyet Mektubu ile 7. ve 8. Gözden Geçirme Raporlarında gelir idaresinin yapılandırılmasına yönelik ifadeler yer almaktadır. Avrupa Birliği'ne girme koşullarından biri olarak gelir idaresinin yeniden yapılanması uzun yıllar bir ödev gibi öne sürülmüştür (Öz ve Karakurt, 2007: 82). 2000'li yıllara gelindiğinde ise yapılan araştırmalar, hazırlanan raporlar ve diğer tüm çalışmalar da göz önüne alarak, 16.05.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve halen yürürlükte olan 5345 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür.

2.3.1.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı Kurulmadan Önceki Eleştiriler

Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmadan önce gerek personel sayısı gerekse sunduğu hizmetler bakımından ülke çapında olan gelir idaresinin genel müdürlük şeklinde yapılmış olması eleştiriliyor gelir idaresinin “müsteşarlık”, “başkanlık” hatta “bakanlık” şeklinde yapılanması öneriliyordu. Sarılı (2003: 212), Gelir İdaresi'nin müsteşarlık şeklinde Başbakanlığa bağlı idari ve mali özerkliğe sahip daha bağımsız ve daha geniş yetkilerle donatılmış bir yapıda olması gerektiğini savunmuştur. Özellikle gelir politikası ile gelir yönetimi işlevlerinin ayrılması gerektiği, gelir politikası işlevinin Maliye Bakanlığı'na bırakılarak sadece gelir yönetimiyle görevli bir teşkilat kurulması gündemdeydi (Sarılı, 2003b: 211).

5345 sayılı yasa ile GİB'in kurulması öncesinde Gelir idaresi'nin merkez teşkilatı, müsteşara bağlı gelirler genel müdürü, gelirler genel müdürüne bağlı olarak çalışan ve gelir idaresinin örgüt yapısı ve vergilerin türlerine göre idari yapılanmadan ve vergi hukuki işlemlerinden sorumlu olan merkezi denetim elemanlığı görevinde bulunmuş yeterli sayıda genel müdür yardımcısı ve daire başkanı, bakanlık içerisinde memuriyetten yetişmiş her bir vergi türüne ayrı ayrı bakan şube müdürleri, memur ve diğer personelden oluşuyordu (Tezcan, 2003: 136). Taşra teşkilatı, illerde müdürlük, ilçelerde şeflik şeklinde 6 adet gelirler bölge müdürlüğü, büyük illerde ihtisas vergi daireleri²⁵ ve vergi dairesi başkanlığı²⁶ şeklinde yapılmıştı (Tezcan, 2003: 137).

²⁵ İhtisas vergi dairesine çevrilen bir kısım vergi daireleri ile yüksek tahsilata sahip bir kısım vergi daireleri başkanlığa çevrilmiştir.

²⁶ Vergi dairesi başkanlıkları, vergi dairesi başkanı ve vergi müdürleri tarafından yönetilmekteydi.

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün mevcut yapısı, bazı şubelerin vergi türüne göre bazılarının ise yarı-fonksiyonel biçimde örgütlendiği ve tek tip olarak fonksiyonel örgütlenmeye geçilme ihtiyacı olduğu (Karayılan ve Alantar, 2003: 73), merkez ve taşra teşkilatının ihtiyaçlara yanıt verebilecek fonksiyonel örgütlenmeden yoksun, bütünlük içinde örgütlenmemiş, görev, yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmediği (Saraç, 2003a: 76), belirlenmiş vizyon, misyon ve stratejisi bulunmadığı (Gerçek vd., 2006: 5) ve içe dönük yapısı nedeniyle ekonomik ve sosyal değişimleri takip etme noktasında yetersiz olup dış dünya ile iletişim kurmakta sorunlu olduğu (Gerçek vd., 2006: 6) hususlarında eleştiriliyordu.

Öz ve Karakurt (2007: 84), 5345 sayılı kanun öncesi Gelir İdaresinin içinde bulunduğu durumu etkinlikten uzak bir yapıda, politika oluşturma ve IMF ile ilişkiler ve AB müktesebatındaki temel idari kurum olma niteliğinden uzak olduğu şeklinde ifade etmişlerdir. Ayrıca mevcut haliyle Gelirler Genel Müdürlüğü vergi türlerine göre yapılanmış vergi daireleri ise vergilendirme işlemlerine yoğunlaşmış ayrıca vergi daireleri idari açıdan müdürlük bünyesi dışındaki Defterdarlıklara bağlı olduğundan merkez ile taşra arasında bütünlük sağlanamamıştı (Gerçek vd., 2006: 3).

Saraç (2003a: 76)'a göre yerinden yönetim ilkesi göz ardı edilerek yetkilerin merkezde toplanması bürokrasiyi arttırmakta, merkez teşkilat özgelge düzenlemekten başka iş üretmemekte, şube temeline dayalı merkez teşkilatında şubelerin görev tanımları yapılmamış, görev alanları çakışan çok sayıda şube bulanmakta ve şubeler arası koordinasyon sağlanamamış, vergi daireleri daire başına düşen mükellef sayısının da fazla olması nedeniyle daire içi günlük işlerle uğraşan, içine kapalı, dosyalama işlevi gören ve arşiv olmaktan öte fonksiyonu bulunmayan bir hal almıştı.

Türk gelir idaresi hakkında 5345 sayılı kanun öncesinde organizasyon yapısının yetersizliği ve içe dönük olması, taşra birimlerinin doğrudan merkeze bağlı olmaması, birimler arasında doğrudan ve hızlı iletişimin sağlanamaması, iş ve işlem süreçlerinin birbirinden kopuk olması, mükellef hizmetlerinde kalite sorunu, teknolojik alt yapı yetersizliği nedeniyle kaynakların yeterince verimli ve etkili kullanılamaması, nitelikli insan gücü ve motivasyon yetersizliği ile nitelikli personelin kurumda tutulamaması, katılımcı ve şeffaf yönetim anlayışının tüm katmanlara yeterince yerleşmemiş olması ve mevcut idari yapıdaki konumdan kaynaklanan yapısal sorunlar vb. eleştiriler

bulunmaktadır (Arıoğlu, 2005: 70). Bu eleştirilerin yanı sıra vergi politikası oluşturma sũrecinin yetersizliği, mũkelleflere etkin ve kaliteli hizmet sunulamadığı (Öner, 2005b: 38), gelir idaresinde etkinlik ve verimliliği artıracak objektif performans değerlendirme sisteminin bulunmaması (Sarılı, 2003b: 212) gibi eleştiriler de yapılmaktaydı.

5345 sayılı kanunla tũm bu problemler ilk defa bũtũncũl bir bakış ile değerlendirilme şansı bulmuş ancak sũz konusu idari yapılanmanın geręekleřtirilmesinin sadece yasal dũzenlemeden ibaret olmayıp bu sũrecin uzun soluklu ve zamana ihtiyaç duyulan bir sũreę olduğu unutulmamalıdır.

Arıoğlu (2005: 71)'na gũre sũz konusu yeniden yapılanma ile Gelir İdaresinin gũnũn ihtiyağlarını karşılayacak şekilde ve uluslararası őrneklere uygun olarak yapılanması, gũclũ bir merkez ve taşra teşkilatına sahip olması, merkez ve taşra birimleri arasında doğrudan ve hızlı iletişimin sağlanabilmesi, yetki devrini esas alan yatay organizasyon yapısına geğilmesi beklenmektedir. Yazar ayrıca yapılanma ile ortak hizmetlerin birleştirilerek etkinlik ve verimliliğin artırılabilmeğini, mũkellef haklarının gũzetilerek mũkellef hizmetlerinin en iyi şekilde sunulabilemeğini, mũkellef odaklı ęozũmler ũretilmesine imkũn sağlanabilemeğini ifade etmektedir. Bunun yanı sıra yeni yapılanma sayesinde mũkellefe en yakın yerde ve kaliteli hizmet sunulması, kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılması sağlanarak vergi toplama maliyetlerinin dũřũrũlmesi, kayıt dışı ekonomiyle mũcadeleye ẽnemli katkılar sağlanması beklenmektedir (Arıoğlu, 2005: 71).

İlk Gelir İdaresi Başkanı Osman Arıoğlu (2005: 71), Gelir İdaresi'nin hedefini artık “en az maliyetle en fazla getiriye sağlamaktan” ziyade “mũkellef odaklı, verimli ve etkili, hesap verilebilirlik ve saydamlığı” esas alan bir kurum olmak şeklinde ifade etmiştir.

2.3.1.2. 5345 Sayılı Kanun Sonrası Durum ve Eleştiriler

ęalıřmanın bu kısmında 5345 sayılı kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulma sũreci, bağımsızlığı, idari yapısı, dũzenlemeye ilişkin olumsuz ve olumlu eleştiriler sunulacaktır.

2.3.1.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kurulma Süreci

1950'li yılların başından itibaren Türk Gelir İdaresi'nin yapılanmasına yönelik birçok çalışma yapılmıştır. Maliye teşkilatının yapılanması ile ilgili yabancı uzmanlar tarafından hazırlanan raporlar şunlardır (Ünal, 2014: 60):

- James W. Martin ve Frans C.E. Cush (1951)
- B. Frank White (1963)
- Daniel L. Tucker (1970)
- Leif Muten (1972)
- Socorro Velazquez, Jr. (1999)
- Joe D. Hook (2002)

Martin ve Cush tarafından “Maliye Bakanlığı ve Çalışmaları Hakkında Rapor” başlığıyla Maliye Bakanlığı'na sunulan raporda yönetimin güçlendirilmesi üzerinde durulmuş, gelir idaresinde reformdan çok teşkilatın sil baştan kurulmasını öneren (Çelik, 2006: 20) White, Gelir Müsteşarlığı kurulmasını, taşra teşkilatlarında vali, defterdar ve mal müdürleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin kesilmesini önermiş ve bu rapor sonucunda 1964'te “Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurulmuş (Şevik, 2006: 8), Tucker Gelir İdaresinin Gelirler Genel Sekreterliği şeklinde örgütlenmesi gerektiğini belirtmiş, Muten ise Tucker'a ilave olarak defterdarlık kurumunun vergi idaresi üzerinde olumsuz etkileri olduğunu iddia etmiş, Velazquez gelir idaresinin sadece politika belirlediği, vergi idaresini yönetip kontrol eden ancak operasyonel yapıda olmadığını belirterek eleştirmiştir (Yonar, 2012: 59–61). Hook tarafından hazırlanan raporda Türk Vergi İdaresi'nin Maliye Bakanlığı bünyesinden çıkartılarak doğrudan TBMM'ye bağlı “Ulusal Vergi Başkanlığı” adıyla yapılanması ve ulusal vergi başkanının sadece TBMM'ye bağlı olması ile kurumun bağımsızlığının sağlanması önerilmiştir (Çelik, 2006: 28).

Gelir İdaresi'nin yeniden yapılanması ile ilgili hazırlanmış yerli raporlar ise şunlardır:

- A. Başer Kafaoğlu Raporu (1982)

- Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasını Zorunlu Kılan Nedenler, TOBB Raporu (1992)
- Gelir İdaresinin Sorunları, TOBB Raporu (1996)
- Kalkınma Planları (7. ve 8.)
- Maliye Gelirler Kontrolörleri Raporu (2000)
- Vergi Özel İhtisas Komisyonu, DPT Raporu (2001)
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Çalışması (2002)
- Vergi Denetmenleri Derneği Raporu (2003)

Bu raporlarda üzerinde durulan söz konusu sorunlar; gelir idaresinin çağdaş örgütlenme ihtiyacı, gelir idaresinde hiyerarşik bütünlüğün sağlanması, stratejik yönetim anlayışının benimsenmesi, çağdaş çalışma koşulları ve hizmet standartlarının sağlanması, stratejik öneme sahip işlere odaklanması gerekliliği, gelir idaresi-mükellef ilişkilerinin geliştirilmesi, vergi denetiminin bütüncül yapıda örgütlenmesi, gelir idaresinde iç ve dış denetimin ayrışması, denetim elemanı sayısının yetersizliği, denetimde planlama ve koordinasyon eksikliği, personelin mesleki yetersizliği, personel ücretlerinin ve ödüllendirme sisteminin yetersizliği, teknolojik gelişmelerden yeterince yararlanılmaması (Gerçek, 2009: 24–25), gelir idaresinde performans değerlendirmesi ve denetimi yapılamaması, vergi daireleri yetki çevrelerindeki mükelleflerin faaliyetlerini takip edememesi (Öz ve Karakurt, 2007: 84) şeklinde özetlenebilir. Ayrıca idarenin güçlendirilmesi gerektiği, belirli seviyede bir otonomi (özerklik) sağlanması, teknolojik altyapı gelişiminin desteklenmesi, örgüt yapısının fonksiyonel tarza dönüştürülmesi, taşra ve merkez ilişkisinin yeniden tesisi ve başta mükellef odaklılık olmak üzere yeni bir misyonun hayata geçirilmesi konuları da yer almaktadır (Arıoğlu, 2005: 69).

1950 yılına kadar yapılan düzenlemelerle vergi idaresi ve denetim birimleri yapılanmış ve bu yapı 2005 yılına kadar değişikliklere uğramış olsa da büyük ölçüde aslını koruyarak devam etmiş 1960'lı yıllardan itibaren de bu yapının değişmesi gerektiği devamlı konuşulmuş ve tartışılmıştır (Öner, 2005a: 38).

Cumhuriyetin kuruluşundan itibaren gündemde olan gelir idaresinin yeniden yapılanması hususunda 2000’li yıllarda somut adımlar atılmıştır. Gelir İdaresinde yapısal, örgütsel ve işlevsel dönüşüm 2005 yılında 5345 sayılı kanunun kabulüyle yasal bir nitelik kazanmıştır (Güzelsarı, 2007: 204–5).

Gelir idaresinin kurulmasından yaklaşık 10 yıl geçmeden yapısal değişim ihtiyaçları sürekli tartışılmış ancak söz konusu değişim ancak 55 yıl sonra 5345 sayılı yasa ile gerçekleşmiştir. Özellikle 2000’li yıllarda çağdaş gelir idaresi yapılanmasının gerekliliği IMF Niyet Mektuplarında ve Avrupa Birliği İlerleme Raporlarında da vurgulanmıştır.

2000 yılından itibaren Maliye Bakanlığı’nda tekrar başlayan Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması çalışmaları gerek akademik çalışmalarda gerek konunun uzmanları tarafından hazırlanan çalışmalarda ve gerekse IMF, Dünya Bankası ve Avrupa Birliği belgelerinde bir zorunluluk şeklinde yer almıştır (Öner, 2005a: 38).

2002 yılı sonunda Maliye Bakanlığı’nda özel sektör, üniversite temsilcileri ve Bakanlık mensuplarının yer aldığı bir Vergi Konseyi kurulmuş, hazırlanan kanun tasarısı Başbakanlık tarafından 2 Mart 2005 tarihinde TBMM’ye sunularak 5 Mayıs 2005 tarihinde kanunlaşmış ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun 5345 numarası ile 16 Mayıs 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Öner, 2005a: 38).

Gerçek vd. (2006: 29) yeniden yapılanma sürecinde hazırlıkların dar bir kadro tarafından yürütüldüğünü, ilgili kesimlerin görüşlerinin alınmadığını, sürecin şeffaf olmaması nedeniyle bakanlık içinde belli kesimlerin korunduğu ve diğerlerinin ihmal edildiği kanaati oluştuğunu ve bu durumun da çeşitli küskünlük ve protestolara neden olduğunu ifade etmişlerdir.

2.3.1.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Bağımsızlığı

Tasarının ilk halinde örgütün müsteşarlık şeklinde yapılanması düşünülmüş ancak bir Bakanlıkta iki müsteşarlık olamayacağı kanaatiyle örgütlenme başkanlık şeklinde gerçekleştirilmiştir (Tuncer, 2005: 10). GİB, Anglo-Sakson tipi tam özerk bir örgüt şeklinde değil, eski Gelirler Genel Müdürlüğü’nün adı değiştirilerek ve yetkileri genişletilerek Türk mali sistemi içinde yarı özerk (otonom) bir kuruluş olarak Maliye Bakanlığı’na bağlı kurulmuştur (Tuncer, 2005: 14).

GİB'in Maliye Bakanlığı'na bağlı yarı özerk (otonom) yapıda olması yeni yapılanmanın en çok eleştirilen²⁷ yönü olsa da esasında dünya uygulamalarına paralellik arz etmektedir (Öz ve Karakurt, 2007: 85). Dünya genelindeki uygulamalarda Gelir idaresi için öngörülen özerklik Merkez Bankalarındaki tam sayılabilecek özerklikten farklı olarak kamu kesimi kurallarının tamamen dışında olan bir özerklik anlayışı değil daha çok yarı özerklik olarak ifade edilebilecek bir yaklaşımdır (Batirel, 2005: 22).

Maliye Bakanlığı'na bağlı kuruluş olarak yeni statüsü belirlenen GİB daha güçlü ve özerk hale getirilmeye çalışılmıştır. Ancak bir kamu kuruluşu için güçlü ve özerk olmanın en önemli göstergesi kabul edilen “kamu tüzel kişiliğine sahip olma” statüsü GİB'e verilmemiştir (Gerçek, 2009: 28). Mevcut yapısıyla GİB'in idari özerkliğe sahip ancak mali özerklikten yoksun kaldığı söylenebilir (Öz ve Karakurt, 2007: 89).

Vergi yönetiminde denetim işlevinin temel alınması halinde denetimin bağımsızlığı kaçınılmaz olacaktır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 208). 2000'li yıllarda devlet kurumları arasında ne kadar önemli bir iş yaptıklarından hareketle kendilerinin siyasi iradeden bağımsız örgütlenmeleri gerektiği inancıyla yeniden yapılanma adı altında “bağımsız-özerk” örgütlenme modellerini moda haline getirmişlerdir (Ozansoy, 2003: 111).

Genel terminolojide özerklik ya da otonomi kavramları kendi kendini yönetme (self-governing) veya bağımsızlık (independence) ya da sadece kendi koyduğu kurallara göre çalışma şeklinde tanımlanmaktadır (Batirel, 2005: 22).

Karaca (2006: 68), daha rahat harcama yapabilmek için daha çok gelire ihtiyaç duyan politikacıların kamuda yapılan reformların kamuoyu tarafından benimsenmesini sağlamak için bağımsızlık ya da yarı bağımsızlık kavramını kullandıklarını böylece uygulanan reformlarda kamuoyunun desteğini almayı amaçladıklarını iddia etmektedir.

Gelir İdaresi'nin bağımsızlığı (özerkliği) hakkında birçok yaklaşım bulunmaktadır. Gelir idaresinin özerk yapılanması görüşünü savunanlara göre özerk yapı, idari etkinliği sağlayacak, vergi idaresini kamu personel rejimi, mali yönetim ve kamu harcamaları ile ilgili sınırlamalardan kurataracak, siyasi etkileri en aza indirgeyecektir (Batirel, 2005:

²⁷ Savaşan vd. (2014)'nin yaptığı araştırma sonucuna göre bağımsızlık konusunda katılımcıların %90.8'i VDK'nın bağımsız olması gerektiğini bir başka soruda ise %28.8'i VDK'nın GİB'e bağlı olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

22). Gelir idaresinin özerk olması yeniden yapılanma ve değişim için gerekli adımların daha hızlı atılmasını, tarafsız, esnek ve performansa bağlı personel politikası izlenmesini sağlayacaktır (Tezcan vd., 2006: 123). Buna karşılık özerk yapılanmanın kamu kesiminde ayrıcalıklı alan oluşturacağı, diğer kamu yönetimi birimlerinde rahatsızlıklar meydana getireceği, hesap verilebilirliği azaltacağı, kamu kesiminde bütünlüğü bozacağı gibi nedenlerle bu görüşe karşı çıkanlar da bulunmaktadır (Batırel, 2005: 23). Örneğin Saraç (2003) vergi politikası geliştirme fonksiyonu olan Maliye Bakanlığı ile bu politikaları uygulayacak gelir idaresinin bu iki fonksiyonun tek merkezden sevk ve idare edilmesi gerektiğinden birbirinden ayrı düşünülmemeyeceği, görev ve yetki bütünlüğü ilkesi, vergi yönetimindeki eksikliklerin vergi politikasına yansması halinde vergi politikasını belirleyen Maliye Bakanlığı'nın etkin hizmet sunamayacağı, strateji ve politika üretiminde zaaf lar yaşanabileceği, kontrol ve koordinasyonun sağlanamayacağı, atıl kapasite ve kaynak israfına neden olacağı gerekçeleriyle tam bağımsız Gelir idaresi kurulması fikrini eleştirmektedir.

Gelir idaresinin bağımsızlığı ile hem denetlenenden hem de her türlü dış müdahalelerden uzak olmak kastedilirken ayrıca bağımsızlık ile denetimin planlanması, programlanması ve yürütülmesi aşamalarında üst makamdan talimat almamak, denetimler için uygun yöntemlerin seçiminde serbest olmak, denetim görevinin yerine getirilmesinde yeterli ve gerekli bütçe imkânlarının sağlanması, denetimin kapsam, içerik ve zamanlamasına serbestçe karar verebilme, denetim sonuçlarının herhangi bir sınırlama olmaksızın raporlanabilmesi ifade edilmektedir (Bağdınlı, 2006: 36).

Denetimin bağımsızlığı Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu tarafından hazırlanmış “Yolsuzlukla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu” nda şu şekilde ifade edilmiştir: “*Ülkemizde uluslararası denetim standartlarında belirtilen denetimde bağımsızlık ilkesine gereği gibi uyulmaması, denetimin etkinliğini azaltan önemli nedenlerden biridir*” (Bağdınlı, 2006: 36).

Gelir idaresinin genel kamu hizmetinin geleneksel bir parçası olmasının değişimin önündeki en büyük engel olduğunu ifade eden Jenkins (1994), bu durumun gelir idaresinde düşük maaşlara, personel kalitesinin zayıflığına, personel atama ve yükselmelerinde siyasi etkilere maruz kalınmasına ve ayrıca mükelleflerin vergiye

gönüllü uyumunun azalmasına neden olacağını öne sürmüştür. Jenkins, gelir idaresinin merkez bankalarına benzer şekilde bağımsız yapılması gerektiğini ileri sürmüştür.

Talierco (2004) ise gelir idaresi özerkliğinin, merkez bankaları ve diğer kamu kurumları özerkliğinden farklı olması gerektiğini belirtmektedir. Talierco (2004) çalışması sonucunda, özerkliğin avantaj ve dezavantajları olabileceği, özerkliğin etkinlik ve verimlilik için tek etken olmadığı, profesyonel ve yetekli idarecilerin yönetiminin gelir idarelerini başarılı kılabilceği sonuçlarına ulaşmıştır.

Mann (2004), Taliercio'ya benzer şekilde özerkliğin avantajlarının yanı sıra dezavantajları da olabileceğini belirtmiştir. Gelir idarelerinin başarıyı tek başına garanti edemeyeceğini ancak yine de en etkin uygulamanın mümkün olduğunca gelir idarelerine özerklik verilmesi olduğunu savunmuştur.

Di John ve Putzel (2005), uluslararası ekonomik kuruluşların gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelere gelir idarelerinin bağımsız olduğunda daha etkin olacağı yönünde önerme geliştirdiklerini belirtmişlerdir. Literatürde genel olarak gelir idarelerinin özerk olması gerektiği vurgulanmış olsa da yapılan değerlendirmelerin subjektif esaslara dayalı olduğu görülmektedir (Yonar, 2012: 48).

Denetim birimlerinin örgütlenme ve çalışma sistematiği uluslararası denetim standartlarına uygun olmakla birlikte asıl sorun bağımsızlık noktasındadır (Bağdınlı, 2006: 36). Karayılan ve Alantar (2003: 76)'a göre Anglo-Sakson devlet anlayışının bir uzantısı olarak yabancı uzmanlarca dile getirilen gelir idaresi özerklik tartışmaları Kara Avrupası örgütlenme modeline dayanan Türk Devlet yapısına uygun değildir. Gelir idaresi özerkliği ile performans arasındaki ilişki yalnızca bazı gelişmekte olan ülkeler (Peru, Bolivya, Kenya, Venezuela ve Güney Afrika) için anlamlı sonuçlar vermiştir (Batirel, 2005: 25).

Vergi Konseyi Başkanı Uysal (2009), Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Bakanlığı arasındaki ilişkinin asla kopuk olmaması için "başına buyruk" anlamda "özerk" bir gelir idaresi, siyasi otoritenin taahhütlerinin gerçekleştirilmesi önünde bir engel teşkil edecek olursa, bundan en çok demokrasimizin zarar göreceğini ve gelir idaresinin özerklikten çok güçlendirilmeye ihtiyacı olduğunu ifade etmiştir.

2.3.1.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın İdari Yapısı

Yeni yapılanma ile gelir idaresinin çağdaş gelir idareleri yapısı ile uyumlaştırılması amacıyla vergi türlerine göre yapılanmadan fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmaya geçilmesi, vergi politikaları belirleme birimi ile uygulama birimlerinin ayrılması ve daha güçlü idari yapı oluşturulması hedeflenmiştir (Gerçek vd., 2006: 26).

“Merkez-bölge-yerel” şeklinde örgütlenme yerine halihazırda illerde bulunan defterdarlıkların yanı sıra bir de il düzeyinde vergi dairesi başkanlıkları²⁸ oluşturulmuş bu durum da hem idari bütünlüğün sağlanmasını olumsuz etkilemiş hem de yapı içinde kullanılan unvanlar kavranamadığından karışıklıklara neden olmuştur (Gerçek, 2009: 29). Bu yapılanma teşkilat içinde özellikle taşra birimlerinde görev ve yetki belirsizliklerine de neden olmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı şeklinde örgütlenmemiş diğer 52 ilde vergi ile ilgili işlemler defterdarlıklar bünyesindeki vergi daireleri tarafından yürütülmektedir. Tuncer (2005: 14)'e göre oluşturulan Vergi Dairesi Başkanlıkları ile defterdarlıklar bir anlamda “by-pass” edilmiş, illerdeki mali idare iki başlı hale getirilmiştir.

Vergi uyumunu arttırmak amacıyla teşkilat bünyesinde 2007 yılında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı birimi kurulmuştur. Ayrıca GİB 2014 yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan “Tek Vergi Dairesi Projesi” 2015 yılının Şubat ayında pilot uygulama olarak Eskişehir'de başlatılmıştır (Kahriman, 2016: 230).

Toplam vergi tahsilatının önemli kısmını oluşturan işletmelere diğer mükelleflere sunulan hizmetlere kıyasla daha kaliteli ve özel uygulamalar geliştirilmesi için pek çok ülkede²⁹ büyük mükellefler için ayrı bir yapı kurulduğu gibi ülkemizde de 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İstanbul'da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurularak 2007 yılından itibaren faaliyete geçmiştir (Kahriman, 2016: 240). Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %25'ini oluşturan ve İstanbul'da bulunan 811 şirket Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefleri olarak ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklük ve çalışan sayısı gibi çeşitli kriterlere göre belirlenmiş olup bankacılık ve

²⁸ 29 ilde 30 başkanlık oluşturulmuştur.

²⁹ Amerika, İngiltere, Avustralya, Fransa, Hollanda, Yeni Zelanda, Japonya, İspanya, Bulgaristan, Macaristan, Azerbaycan, Gürcistan, Letonya, Moldova, Tacikistan, Ukrayna, Benin, Burkina Faso, Kamerun, Kenya, Togo, Uganda, Moğolistan, Filipinler, Sri Lanka, Arjantin, Bolivya, Kolombiya, Ekvator, El Salvador, Meksika, Paraguay, Peru, Uruguay, Venezuela

sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar herhangi bir kritere tabi tutulmaksızın bu kapsama alınmıştır³⁰.

Büyük mükellefler vergi dairesi uygulaması ödenen vergilerin çok büyük kısmını ödeyen az sayıda mükellefin vergilemeye ilişkin tüm işlemlerinin vergi yönetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması doğrultusunda diğer birimlerden farklı bir birime verilmesidir (Yumuşak, 2011a: 8). Büyük mükelleflere hizmet sunmak üzere ayrı bir birim kurulması 1970'lerin sonunda ilk olarak Arjantin'de uygulanmıştır (Yumuşak, 2011: 9). Mükellef odaklı yapılanma anlayışının bir uzantısı olan büyük mükellefler dairesi uygulamasının vergi uyumunu artırması da hedeflenerek ABD, Hollanda, Arjantin, Peru, Bolivya, Uruguay gibi farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerde uygulandığı görülmektedir (Yumuşak, 2011a: 8).

BMVDB'nin kurulması mükellefler arasında ayrımcılık yapılarak büyük mükellefler lehine ayrıcalık oluşturduğu gerekçesiyle eşitlik ilkesine aykırı olduğu iddiasıyla eleştirilirken bir diğer eleştirilen husus ise BMVDB'nin sadece İstanbul'daki mükellefleri kapsamaması ve kriterleri sağlıyor olsa da İstanbul dışındaki mükelleflerin bu kapsama alınmaması ve dolayısıyla ülke genelini kapsamayan bir yapılanma olmasıdır (Kahriman, 2016: 244).

Birçok vergi idaresinde olduğu gibi ülkemizde de büyük mükellefler için ayrı bir vergi idaresi yapılanması mevcuttur (Kılıç, 2011: 365). Aşağıdaki tabloda büyük ölçekli mükelleflerin incelenme oranları gösterilmektedir.

Tablo 10: Büyük Ölçekli Mükelleflerin İncelenme Oranı

Yıllar	Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı	İncelenen Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı	Büyük Ölçekli Mükelleflerin İncelenme Oranı (%)
2012	13.288	589	4.43
2013	13.774	2.111	15.33
2014	15.591	1.811	11.62

Not: VDK 2014 Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır. 2015 verileri yayınlanmamıştır.

³⁰ <http://bmvdb.gov.tr/site/kurulus-nedenleri/> Erişim Tarihi: 29.09.2016

2.3.1.2.4. 5345 Sayılı Kanun Hakkındaki Olumsuz Görüşler

Irmak ve Bilen (2007: 13) gelir idaresi teşkilatının 5345 sayılı yasa ile beklentilerin aksine zayıfladığını belirterek gelir idaresinin özel bütçeli, özerk ve güçlü yapıya kavuşturulmaması, hiyerarşik yerinin tam olarak belirlenmemiş olması, büyük mükellefler için ayrı vergi dairesi kurulmasının Gelir İdaresi Başkanlığı ile bu kurumun irtibatını zayıflatarak GİB’i güçsüzleştireceğini ifade etmişlerdir.

5345 Sayılı yasa ile defterdarlık birimleri devletin sadece giderlerine ve mallarına bakan ve gözetilen bir birim haline getirilmiş gelir kısmı ise tamamen yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı’na bırakılmıştır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 220–21). Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatından çıkarılarak Bakanlığa bağlı ayrı bir teşkilat olarak örgütlenen GİB, Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulacak devlet gelirleri politikası ve vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayacak ve vergi inceleme ve denetimlerinin yapılması, mükelleflere kaliteli hizmet vererek vergiye uyumlarını sağlayacaktır (Öner, 2005b: 38).

Söyler ve Çolak (2013: 220), 5345 sayılı Kanun ve 646 sayılı KHK sonrası son düzenlemeler ile vergi yönetiminin merkezde Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü ve VDK; Bakanlığa bağlı yarı özerk GİB; taşrada GİB’e bağlı 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları ve diğer 52 ilde Defterdarlıklar bünyesinde yer alan Vergi Daireleri ve Mal Müdürlükleri şeklinde yapılanarak merkez ve taşrada etkisiz, yetersiz, çok başlı ve karmaşık bir hal aldığını ifade etmiştir.

Çağdaş uygulamalara benzer şekilde vergi politikaları belirleme görevi Maliye Bakanlığı, vergi uygulamaları yürütme görevi ise GİB bünyesine verilmiş böylece politika belirleme işlevi ile uygulama işlevi ayrılmıştır (Gerçek vd., 2006: 26). Ancak politika uygulama birimi olarak belirlenen GİB’in sanki politika belirleme işlevi devam ediyormuşcasına 5345 sayılı kanunun gerekçesinde vergi rekabeti kavramının yer alması, kanunun 4/e ve 9/d. maddelerinde gelir kanun tasarıları ile kararnamelerin hazırlık çalışmalarına katılma görevi verilmesi eleştirilmektedir (Gerçek vd., 2006: 27). Düzenlemelerde belki de göz ardı edilen bu durum görev ve yetki çatışmalarına zemin hazırlayacak potansiyele sahiptir.

Taşra teşkilatının yeniden yapılandırılması sorunu tam olarak çözülememiş, taşra birimleri arasında görev, yetki ve sorumluluklar net olarak belirlenmemiştir (Gerçek vd., 2006: 35). Gerçek vd. (2006) uygulamanın bir parçası olan vergi denetiminin gelir idaresi dışına çıkarılmasının vergi denetiminin en önemli fonksiyonunun elinden alınması sonucunu doğurduğunu ve VDK'nın GİB bünyesinde yer almasının daha uygun olacağını belirtmektedir. Gerçek (2009: 20)'e göre çağdaş gelir idarelerinde gelir idaresi yapısı vergi denetimi üzerine inşa edilmiş olup vergi denetim birimleri gelir idarelerinin bünyesinde yer almaktadır.

Tuncer (2014: 12–13) denetim teşkilatının gelir idaresinden ayrı örgütlenmesinin geleneksel bir hata olduğunu ve VDK'nın GİB bünyesinde yer alması gerektiğini ifade etmiştir. Tuncer ve Yaralı (2011b)'ya göre vergi denetiminde etkinlik ancak, denetim birimlerinin Batılı modellerde olduğu gibi gelir idaresi bünyesinde ve tek çatı altında toplanması ile sağlanabilir.

5345 sayılı kanun vergi denetim birimlerinin birleşmesini sağlamadığı için eleştirilmekte, vergi denetimindeki problemleri gidermede tatmin edici bulunmamıştır (Öz ve Karakurt, 2007: 85). Dört farklı denetim biriminin olması yeni yapılanmayla denetim organizasyonunu daha karmaşık hale getirmiştir (Öztürk, 2011: 4). Ayrıca Saraçoğlu ve Arslan (2007: 32) ise söz konusu yasa ile denetim birimlerinin birleştirilmemiş olmasını eleştirmişlerdir.

Gerçek (2009: 37), Maliye Bakanlığı ve gelir idaresinin kendi içinde yaşadığı sorunları aşamadığını, yasal düzenlemelerin yetersiz kaldığını ve eski sorunların çoğunun yaşanmaya devam ettiğini belirtmektedir. Saraçoğlu ve Arslan (2007: 31) ise gelir idaresinin arzu edilen statüye kavuşturulamadığını, yeni örgütlenmede hiyerarşik bütünlüğün sağlanamadığını, yeni unvanların bir türlü oturtulamadığını ifade etmişlerdir. Gerçek (2009: 37) sonuç olarak yeni yasanın beklenen heyecan ve atılımı sağlamadığını belirtirken Saraçoğlu ve Arslan (2007: 31) da yasa ile birimler ve personel arası görev ve yetki ayrımının sağlanamadığını, personelin özlük haklarında iyileştirmeme yapılmaması nedeniyle değişimin personel tarafından benimsenmediğini ifade etmektedirler. Gerçek vd. (2006)'ne göre 5345 sayılı yasa gelir idaresinin yeniden yapılandırılması hususundaki beklentileri karşılayamamıştır.

Düzenleme ile Maliye Bakanlığı'na bağlı ayrı bir teşkilat (yarı özerk) olarak örgütlenen GİB, belli ölçüde kendi personelini atama, genel bütçe içinde bağımsız bir bütçeye sahip olma, harcamalarını kendi yapabilme, merkez ve taşra teşkilatı arasındaki yazışmaları aracısız yapabilme imkânına sahip olmuştur (Fırat, 2015: 180). Gelir idaresinin yapılandırılması öncesinde literatürde hedeflenen uygulamalardan tam bağımsızlık GİB'e kamu tüzel kişiliği statüsü verilmediğinden sağlanamamış, hiyerarşik bütünlük sağlanamamış, “merkez – yerel - yerel” örgütlenme modeli korunarak daha etkin olan “merkez – bölge - yerel” yapılanmasına geçilememiş, performans yönetimi anlayışı yerleştirilememiştir (Fırat, 2015: 181).

Silvani ve Baer (1997)'e göre gelir idarelerinin yeniden yapılanması sürecinde dikkate alınan ilkeler şunlardır:

- Politik bağıllık ve reform sürecinde sürdürülebilirliğin sağlanması
- Vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyum maliyetlerinin azaltılması
- Gönüllü uyumun teşviki
- Stratejinin açıkça formüle edilmesi
- Değişmesi gereken vergi ve muhasebe kanunlarının belirlenmesi
- Vergi tahsilat sürecine ilişkin bütüncül yaklaşım sergilenmesi
- Mükelleflerin büyüklüğüne göre uygulamaların farklılaştırılması
- Reform süreci yönetiminin etkinliğinin garanti altına alınması
- Önceliklerin belirlenmesi ve zaman tablosunun hazırlanması
- Temel reformlara pilot projelerle başlanması

5345 sayılı kanun ile Gelir İdaresi'nin yeniden yapılandırılmasını yukarıdaki ilkeler bağlamında değerlendiren Tezcan vd. (2006)'ne göre ülkemizde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik hazırlık, strateji ve düşünceler tam olgunlaşmadan girişimde bulunulduğu için başarılı sonuçlar alınamamıştır. Ayrıca yazarlara göre beklentilerin karşılanması ve çağdaş eğilimlere uyum sağlanabilmesi için Gelir İdaresi'nin statüsü güçlendirilmeli, Gelir İdaresi'nde merkez-bölge-yerel yapılanmasına gidilmeli, vergi

ihhtisas daireleri kurulmalı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın politika belirleme sürecine ilişkin görevleri sonlandırılmalı, personele göreve başlamadan önce formasyon eğitimi görev sırasında hizmet içi eğitimler verilmeli, personele performans değerlendirilmesine bağılı olarak sınavla yaptığı işle uyumlu terfi imkanı sağlanmalı, Gelir İdaresi'nin önceden belirlenmiş kriterlere göre performansı ölçülmeli, değerlendirilmeli ve kamuoyuna açıklanmalıdır.

2.3.1.2.5. 5345 Sayılı Kanun Hakkındaki Olumlu Görüşler

Gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatlarıyla yönetsel bütünlük kazanacak, kendi personelini atayabilecek (bazı üst görevliler hariç), merkez ve taşra arasında aracı olmaksızın yazışma yapabilecektir (Öner, 2005b: 38).

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde İnsan Kaynakları, Mükellef Hizmetleri ve Avrupa Birliği Daire Başkanlıklarının kurulmuş olması hizmetlerin kalite ve verimliliğini arttırma, performans odaklı idare anlayışı, fonksiyonel ve mükellef odaklı gelir idaresi oluşturma hedefleriyle paralellik oluşturmaktadır (Saraçoğlu ve Arslan, 2007: 30). Gelir idaresinde fonksiyonel ve mükellef odaklı yapılanmanın benimsenmesi sonucunda GİB bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, taşrada ise Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri kurularak mükelleflere kaliteli hizmet sunmanın amaçlanmıştır (Gerçek, 2009: 31).

Gelir idaresinin kurumsal açıdan yapılanmasından daha önemlisi belki de daha zor olanı işleyiş mekanizmasında, görev, yetki ve süreçlerin tanımlanması ve yerine getirilmesinde yaklaşım değişikliğinin sağlanmasıdır.

Yeniden yapılanmada bilgi teknolojilerinin esas alınması, bilgisayar, network ve internet teknolojilerinin etkin kullanımıyla beyan uygulamalarında atılan adımlar, vergi gelirlerini toplamak için gelir idaresinin yaptığı harcamaların azalması, mükellef sayısındaki artış, mükellef odaklılık bağlamında 25.02.2006 tarihinde Maliye Bakanı Kemal Unakıtan tarafından "Mükellef Hakları Bildirgesi" nin açıklanması, gelir idaresinin şeffaflığı ve vergi uyumu ve bilincine katkısı açısından 2007 yılında GİB tarafından "Ödenen Vergiler Nereye Harcanıyor" raporunun açıklanması olumlu gelişmeler olarak değerlendirilebilir (Öz ve Karakurt, 2007: 86–88).

Çetin ve Gökbnar (2010)'ın Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 98 personeli ile anket yaparak elde ettikleri sonuçlara göre, katılımcıların %61.2'si Gelir İdaresi Başkanlığının yeniden yapılandırılmasıyla mükellef haklarının daha güçlü hale getirildiğini ve vergiye gönüllü uyumun arttığını, %74.5'i Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yaptığı işlemlerden sorumlu olduğunu ve mükellefe ilgili her türlü işlemde hesap verebilir düzeyde olduğunu ifade etmiştir.

2.3.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri ve İdari Yapısı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın (VDK) kurulması 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 07.07.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

VDK'nın kurulması ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olan Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşmaktadır.

Yeni yapılanma ile Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni unvanları ile çalışan denetim personeli Vergi Müfettişi unvanı adı altında birleştirilerek tek tiplendirilmiştir. Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibarı ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

VDK'nın kuruluş gerekçeleri olarak denetimde çok başlılık ve dağınıklık sorununu ortadan kaldırma, vergi denetiminde etkinliği artırma, vergi incelemelerini alt gruplara sınıflandırarak uzmanlaşmayı sağlama, denetimde sadece performans kriterlerinin esas alındığı bir yapı oluşturma, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi artırma, vergi incelemelerinde standardizasyonu sağlama, iyi eğitim almış ve başarılı gençler için cazibe merkezi olabilecek bir kurul oluşturarak vergi inceleme elemanlarının kalitesini artırma gibi nedenler gösterilmektedir (Ceylan ve Tunalı, 2011: 28).

178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesine göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri şunlardır:

- *Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.*
- *Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.*
- *Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.*
- *Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.*
- *İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.*
- *Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- *Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.*
- *Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.*
- *Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.*
- *Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.*
- *Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.*
- *Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.*

Kurulun ülke çapında vergi incelemeleriyle ilgili görevlerinin yanı sıra Maliye Bakanlığı'nda teftiş, denetim, soruşturma gibi çeşitli görevleri de bulunmaktadır. VDK özellikle Maliye Teftiş Kurulu'nun da kaldırılması nedeniyle geniş bir görev ve faaliyet alanına sahip olup vergisel alanlar dışında da görevler üstlenmek durumunda kalmıştır (Darıcı, 2013: 5).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 faaliyet raporunda kurulun misyonu “*Risk odaklı ve çağdaş denetim tekniklerini kullanarak vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığının neden olduğu kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek ve böylelikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmak*” şeklinde vizyonu ise “*Mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, mali politikalara katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak*” şeklinde belirtilmiştir (VDK, 2015: 2).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkilerini haiz olup kayıtdışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak,

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir.

Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın merkezi Ankara'dadır.

Doğrudan Başkana bağlı olarak faaliyet göstermekte olan Grup başkanlıklarının dağılımını aşağıdaki gibidir:

- 29 ilde (İstanbul'da 4, Ankara'da 3 olmak üzere) toplam 34 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu), bulunmaktadır.

Kurul, faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve 23 adet Şube Müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Kurulun teşkilat yapısı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ayrıca doğrudan Başkan'a bağlı Özel Büro Müdürlüğü ile Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ile ilişkilendirilmiş Eğitim Hizmetleri Şube Müdürlüğü ve Sınav Hizmetleri Şube Müdürlüğü de bulunmaktadır.

Tablo 11: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Teşkilat Yapısı

BAŞKAN					
BAŞKAN YARDIMCISI	BAŞKAN YARDIMCISI	BAŞKAN YARDIMCISI	BAŞKAN YARDIMCISI	BAŞKAN YARDIMCISI	BAŞKAN YARDIMCISI
Arşiv Hizmetleri Şube Müdürlüğü	Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü	Büyük Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü	Bilgi İşlem Şube Müdürlüğü	İhtilafli İşler Şube Müdürlüğü	İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü
Bilgi Edinme ve Halkla İlişkiler Şube Müdürlüğü		Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Şube Müdürlüğü	Performans Değerlendirme Şube Müdürlüğü	İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü	Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele İnceleme Şube Müdürlüğü
Bina ve Emlak Yönetimi Şube Müdürlüğü		Mevzuat Şube Müdürlüğü	Elektronik Denetim Şube Müdürlüğü	Teftiş ve Soruşturma Şube Müdürlüğü	Risk Analizi Şube Müdürlüğü
Evrak Şube Müdürlüğü			Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü		
İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü (I)					
İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü (II)					

Not: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Kurulun 31.12.2015 tarihi itibarıyla kadro durumu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmış olup aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

Unvanı	Dolu	Boş	Toplam
Başkan	1	0	1
Başkan Yardımcısı	0	6	6
Vergi Başmüfettişi	288	1.601	1.889
Vergi Müfettişi	3.556	2.188	5.744
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.360	1.245	6.605
Toplam	9.205	5.040	14.245

Not: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 42 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur. Bu kapsamda 2015 yılı itibarıyla toplam 42 Grup Başkanı ve 155 Grup Başkan Yardımcısı görevlendirilmiştir.

Tablo 13: Bağı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi		228	22	38	288
Vergi Müfettişi	3.148	310	53	44	3.555
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.090	271			5.361
• Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.033	45			1.078
• Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.057	226			4.283
Toplam	8.238	809	75	82	9.204

Not: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Kurulda görev yapan toplam 9.204 (Başkan hariç) denetim personelinin 288'i Vergi Başmüfettişi, 3.555'i Vergi Müfettişi, 5.361'i ise Vergi Müfettiş Yardımcısıdır.

Vergi Denetim Kurulu tarafından sunulan hizmetler arasında en önemli unsur vergi incelemesidir. 2015 yılı faaliyet raporunda vergi incelemesinin amaçları “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak, vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması” şeklinde ifade edilmiştir (VDK, 2015: 15).

Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesi kapsamında vergi mahremiyeti ilkesi esas alınarak gerçekleştirilen vergi incelemeleri, sektör, konu ve mükellefler itibarıyla esas olarak, Kurul bünyesinde kurulan, Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAMER), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir. Ayrıca mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemeleri esnasında mükellef hak ve yükümlülüklerine azami ölçüde dikkat edilerek; adil, objektif, etkin, mükellef haklarını koruyan ve tüm mükellefleri kavrayan bir çalışma anlayışı benimsenmektedir.

Vergi incelemesinin yanı sıra Vergi Denetim Kurulu tarafından sunulan diğer hizmetler şunlardır (VDK, 2015: 15–24):

- Kayıt Dışı Ekonomi ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele

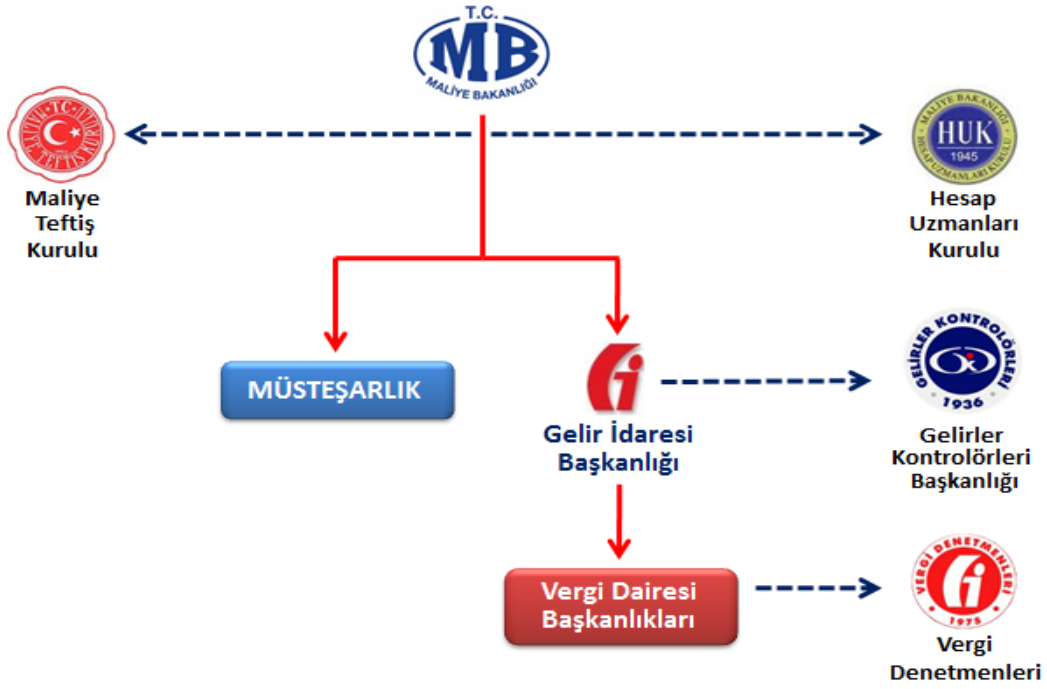
- Teftiş
- Araştırma ve İnceleme ile Soruşturma alışmaları
- Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesi Hakkında alışmalar
- Eğitim

Vergi Denetim Kurulu'nun amaç ve hedefleri ise 2015 Yılı Genel alışma Planında aşağıdaki maddeler şeklinde belirlenmiştir.

- Etkin ve Verimli Vergi Denetimi
- Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele
- Yolsuzlukla Mücadele
- Teftişlerde Etkinliğin Artırılması

2.3.2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Durum ve Eleştiriler

646 sayılı KHK öncesinde vergi denetimi Maliye Bakanlığı'na bağlı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları; Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak görev yapan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile ilin en büyük mal memuru; Vergi Dairesi Başkanlıkları'na bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmekteydi.



Grafik 1: 646 sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri

Kaynak: Dönemin Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek (2014)'in "Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar" başlıklı sunumundan alınmıştır.

Maliye Müfettişleri, iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi, bütçe giderlerinin denetimi, devlet mallarının denetimi ve dış denetim; Hesap Uzmanları dış denetim; Gelirler Kontrolörleri iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi ve dış denetim; Vergi Denetmenleri ise iç denetim kapsamında bütçe gelirlerinin denetimi ve dış denetim konularında görevliydi (Tezcan, 2003: 141).

646 sayılı KHK öncesi literatürde denetimin etkinliğine ilişkin sorunların³¹ başında birden fazla vergi denetim birimi bulunmasından kaynaklanan denetim birimlerinin dağınık olması, planlı koordineli çalışmıyor olması, mükelleflerin farklı birimlerce mükerrer denetime tabi olması gibi hususlar gelmekteydi.

Vergi denetimindeki örgüt içi zayıflığın kaynağı dört farklı alt-kimlikli bir örgütsel çatı altında vergi incelemesinin yapıyor olmasıdır (Bakır, 2012: 98). VDK'nın kurulmasıyla denetim birimlerindeki dağınıklık ve çok başlılık ortadan kaldırılarak

³¹ Bakınız: Gerçek (2011), (Gerçek vd., 2006: 12).

amaçlanan denetimde etkinliğin sağlanması tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak vergi müfettişliği kimliğinin örgüt içinde ve denetim personeli arasında içselleştirilmesine bağlıdır (Bakır, 2012: 98).

Gerçek vd. (2006: 14)'ne göre denetim planlarının birimlerce ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında işbölümü ve koordinasyon olmaması, mükerrer denetimler yapılması, mevcut işgücünün etkin kullanılmaması nedeniyle Sarılı (2003a: 119) meydana gelen denetimdeki bu çok başlılık ve koordinasyonsuzluğun etkinliği ve verimliliği azalttığını ifade etmektedir. Ayrıca Gerçek vd. (2006: 14) denetimin temel ilke ve stratejilerinin belirlenmesinde ve buna uygun yıllık çalışma plan ve programlarının yapılmasında hangi birimin yetkili olduğuna dair hukuki düzenleme olmaması nedeniyle yetki çatışmaları yaşandığını ve denetimdeki bu plansızlık nedeniyle bazen aynı mükelleflerin mükerrer denetimi bazen belli sektörlerde yoğunlaşarak diğer sektörlerin denetimsiz kalması sorunlarının yaşandığını belirtmektedirler.

Denetim birimleri arasındaki koordinasyonu sağlamak amacıyla 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış 6009 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VİDKK) oluşturulmuş³² ve kurulun çalışma usul ve esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin 2010 yılı sonuna kadar dört adet yönetmelik Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmıştır (Öztürk, 2011: 5). Vergi inceleme yetkisi bulunan ve benzer işlemlere sahip olan bu birimler arasındaki görev dağılımına (hangi birimin o yıl hangi konuda inceleme yapacağı) maliye bürokrasisinin formel teşkilat şemasında yer almayan, farklı birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu karar vermekteydi (Bakır, 2012: 86).

Söz konusu eleştiriler doğrultusunda farklı görüşler bulunsa da denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi ve kurulacak yeni birimin bağımsız olması gerektiği görüşü ön plana çıkmaktaydı. Örneğin Irmak ve Bilen (2007: 17) denetim birimlerinin birleştirilerek GİB'e bağlı olmakla birlikte bağımsız yapıda korunacak Gelir Denetçileri Kurulu adında bir birim kurulmasını önermiş, Sarılı (2003a: 120) merkez denetim

³² Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu 646 sayılı KHK ile 2011 yılında vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi nedeniyle kaldırılmıştır (Darcı, 2012a: 2).

birimlerinin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesi gerektiğini taşrada ise bu birime bağlı bölge başkanlıkları kurularak vergi denetmenlerinin bölge başkanlıklarında görevli olmalarını önermiştir.

Ceylan ve Tunalı (2011), vergi incelemelerinin doğası gereği birbirinden farklılık içerdiğini ve dolayısıyla incelemelerin farklı birimlerce ya da gruplandırılarak yapılması gerektiğini belirtmiş vergi incelemelerinde çok başlılık olduğuna dair eleştirileri kabul etmemiştir. Saraç (2003b: 79–80) ise denetim personelinin %86'sının Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) bünyesindeki Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinden oluşmakta olduğunu, denetimin başarısının GGM bünyesindeki söz konusu personelin etkinliğine bağlı olup denetimde çok başlılık iddiasının gerçeği yansıtmadığını belirtmiştir.

2.3.2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Durum ve Eleştiriler

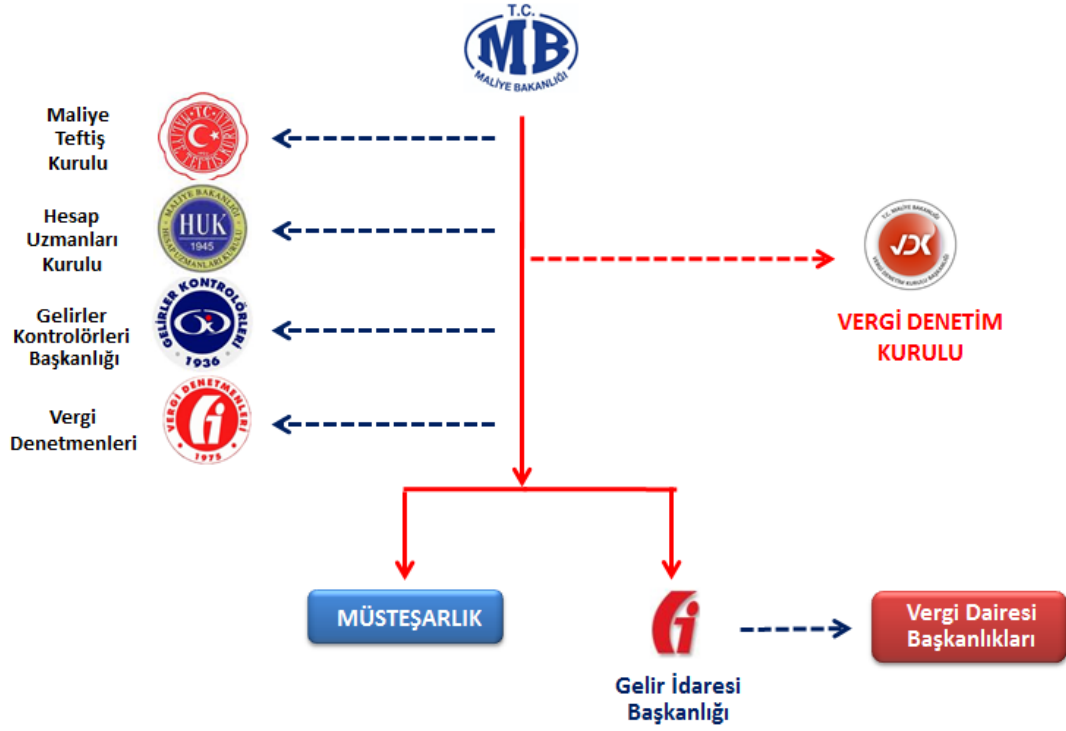
Çalışmanın bu kısmında 646 sayılı KHK sonrası Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulması, düzenleme sonrası oluşan idari yapı, düzenlemeye yönelik olumsuz ve olumlu eleştiriler ele alınacaktır.

2.3.2.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulma Süreci

Bakır (2012: 82) VDK'nın kuruluşunu Maliye Bakanlığı örgütsel yapısının yanı sıra Türk mali denetim sisteminde de “*devrimsel örgütsel değişim*” şeklinde ifade etmektedir.

646 sayılı KHK'nın 1.maddesinin (a) bendi ile daha önce GİB'in görevleri arasında sayılan “vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek” Maliye Bakanlığı görevlerine eklenmiş ve 178 sayılı KHK'nın 20. maddesinde yapılan düzenlemeyle VDK'ya verilmiştir. Böylece denetim ve vergi inceleme görevi GİB'in görevleri arasından çıkarılmıştır (Darıcı, 2011: 7). Ayrıca düzenleme öncesinde kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme ve soruşturmalar için Maliye Bakanlığı'ndan denetim elemanı talep etme yetkisi 646 sayılı KHK ile kaldırılmıştır (Darıcı, 2012b: 3).

2.3.2.2.2. Vergi Denetim Kurulu'nun İdari Yapısı



Grafik 2: VDK Sonrası Vergi Denetim Birimleri

Kaynak: Dönemin Maliye Bakanı Sayın Mehmet Şimşek (2014)'in “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar” başlıklı sunumundan yararlanılarak düzenlenmiştir.

Kurulan VDK’da vergi denetmenlerinin oranı %81.5 iken diğer üç denetim biriminden Kurula dahil edilen denetim elemanlarının oranı %18.5’dir (Darıcı, 2011: 4).

Gerçek (2011: 34), denetim birimlerinin birleştirilmesinin genel hatlarıyla etkinliği sağlama açısından olumlu olduğunu belirtmektedir. Yazar bunun yanı sıra vergi denetiminin gelir idaresi dışına alınmasını olası başarısızlıklarda kurumlar arası çatışma olabileceği nedeniyle de eleştirmektedir. Ayrıca VDK’nın bakana bağlı olmasının VDK’yı siyasi baskılara açık bir kurul haline getireceğini ifade etmiştir. KHK ile denetimin tamamen VDK çatısına alınmadığını, vergi dairesi başkan ve müdürlerinin inceleme yetkisinin devam ettiğini ve denetimin bir türü olan yoklama yetkisinin tamamen GİB bünyesinde bırakıldığını vurgulamıştır. Bu bağlamda (Gerçek, 2011: 35) GİB’in statüsünün güçlendirilmesi ve tam özerkliğinin sağlanarak “merkez-bölge-yerel”

şeklinde örgütlenmesi ve bu düzenlemelerden sonra VDK'nın da GİB bünyesine alınmasını önermiştir.

Savaşan vd. (2014: 54)'nin vergi müfettişleri ile yaptıkları ankete dayalı araştırmaları sonucunda katılımcıların %65.1'i VDK'da yer alan grup ayrımının kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini, %74.4'ü VDK'nın yakın zamanda iyi bir denetim kültürüne sahip olacağına inandıklarını, %62.1'i VDK'nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşündüklerini, %64.8'i VDK'nın statü ayrışmasını ortadan kaldırdığını, %62.7'si VDK ile denetim elemanları arasında var olduğu öne sürülen kast sisteminin ortadan kaldırıldığı yönünde görüş beyan etmişlerdir.

Denetim faaliyetinin yöneldiği hedef kitle (mükellefler) homojen bir kitle olmadığı için denetim yapılanması da gruplamaya dayalıdır (Doğan, 2004: 6) Yeni yapılanma vergi denetmenleri dışındaki diğer denetim birimlerine eleştirilmiştir (Ekici, 2011: 3). Birleşme sonrası oluşturulan grup başkanlıklarında vergi denetmenlerinin Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesinde çalıştırılması kararlaştırılmış ve aynı unvana sahip olsalar da bir bakıma vergi denetmenleri ile diğer denetim elemanları arasındaki hiyerarşik fark korunmaya çalışılmıştır.

2.3.2.2.3. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumsuz Görüşler

646 sayılı kanunun içerdiği yeniliklere ilişkin birçok görüş bulunmakla birlikte söz konusu eleştiriler yazarların makalelerine yansiyarak makaleler üzerinden değerlendirme ve değerlendirmenin değerlendirilmesi şeklinde tartışmaları³³ da beraberinde getirmiştir.

Yeni yapılanmada düzenleme öncesi ayrı unvanlarda çalışan inceleme elemanlarının tek çatı altında (A), (B), (C) ve (Ç) grupları şeklinde sınıflandırılması ve düzenlemenin denetim elemanlarının fikri alınmadan yapılması eleştirilmektedir (Savaşan vd., 2014: 38). Ayrıca devlet gelir uzmanlarının VDK bünyesine dahil edilmemiş olması, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın inceleme yetkisinin elinden alınmasıyla içinin boşaltıldığı iddialarıyla da eleştirilmektedir (Akbeş, 2014: 76).

³³ Söz konusu karşılıklı yazılmış makaleler için bakınız: Arslan (2011), Arslan (2012), Ozansoy (2011a) ve Ozansoy (2012).

Savaşan vd. (2014: 51–52)'nin araştırmalarının sonucuna göre VDK kurulmadan önce denetim elemanlarının karşılaştıkları en önemli üç güçlük sırasıyla birimler arası statü farkı, meslekte ilerleme olanaklarının bulunmaması ve maaş ve özlük haklarında birimler arası eşitlik olmaması iken VDK kurulduktan sonra en önemli üç sorun ise sırasıyla fiziki çalışma koşullarının yetersizliği, yeni sistemin yeterince benimsenmemesi ve sistem içinde etkin olamama durumudur.

MHUD (2011: 5), her denetim biriminin yaptığı işin mahiyeti ve insan kaynağının farklılığı (mesleğe giriş, eğitimler, sınavlar) dikkate alınmadan dört farklı birimin nitelik itibarıyla aynı işi yaptığı kanaatiyle birimlerin birleştirilmesini eleştirmiştir.

Gediz Oral vd. (2015: 131), mükellef gruplarının ayrılmasına ilişkin düzenlemeyi isim ve unvan değişikliğinden öteye gidememiş olmakla ve aynı unvanla bakana bağlı olarak çalışan vergi müfettişlerinin, aynı vergi kanunlarını uygularken ölçek sınırlamasına tabi tutulmaları şeklinde eleştirmiş ve düzenlemenin yetersizliğine vurgu yapmışlardır.

Darıcı (2011: 2), Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu gibi köklü kurumların lağvedilmesinin üzüntü verici olduğu, biraraya getirilen denetim elemanlarının benzer özellikler taşımadıkları ve VDK'nın homojen yapıda olamayacağı gibi eleştiriler olduğunu belirtmiştir. Ayrıca yazara göre KHK'ya yönelik diğer eleştiriler Kurulun Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlanması gerektiği, Maliye Teftiş Kurulu'nun kaldırılmasının Maliye Bakanlığı'nın denetim faaliyetlerini aksatacağı, söz konusu değişikliklerin KHK ile yapılmasının Anayasa'ya aykırı olduğu şeklinde dir. Ancak Anayasa Mahkemesi 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı kararı ile söz konusu KHK ve hükümleri hakkında hukuka aykırılık olmadığına karar vermiştir.

Ozansoy (2011b), denetim birimlerinin iddia edilen aksine aynı işi yapmadığını dolayısıyla denetimde çok başlılık söyleminin gerçekçi olmadığını ve farklı işi yapanların özlük haklarının da farklı olmasının doğal olduğunu, kast sistemi eleştirisine ise birimler arası geçişin mümkün ve her personele açık olması şeklinde yanıtlamakta, kapatılan kurulların bir nevi Enderun gibi devlete eleman yetiştirdiğini ifade etmiştir.

Ayrıca Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin kendilerine hiçbir seçimlik hak tanınmaksızın "Vergi Müfettişi" yapıldıklarını ve bu unvanların teveccüh gösterilen idari makamlar değil hak edilen

unvanlar olduğunu belirterek söz konusu değişikliği kazanılmış hakka müdahale ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık olarak eleştirmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ayrıca VDK kurulduğunda 3.854 vergi denetmeni, 368 gelirler kontrolörü, 335 hesap uzmanı, 170 maliye müfettişi yeni kurul bünyesinde yer almış olup %81'i vergi denetmeni kökenli olan kurulun vergi denetmenlerinin çalışma kültürlerinin yerleşeceği bir inceleme birimi olacağını belirterek diğer kurulların birikim, tecrübe ve kurul kültürlerini aktarmalarının mümkün olmadığını ve kurumsal ortak kültür oluşturulamayacağını ifade etmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ozansoy (2011b: 3) Maliye Bakanlığı'nın teftiş ve soruşturma yapacak ayrı bir birimi olmamasını eleştirmekte, her ne kadar vergi müfettişlerinin görevleri arasında sayılmış olsa da teftiş ve soruşturma işlevinin ayrı uzmanlık gerektirdiğini ve müfettişlere verilen eğitimlerin bu noktada yetersiz kalacağını belirtmektedir.

Vergi denetim birimlerinin GİB dışında yeni Kurulda birleştirilmesini ve gelir idaresinin denetim yetkisinin elinden alınmasını eleştiren Yumuşak (2011b: 23) bu durumun askerinin TSK, polisinden EGM dışında örgütlenmesine benzediğini ifade etmektedir. Yumuşak (2011b: 26) ayrıca yeni denetim sisteminin, mevcut uygulama yerine, makro bir anlayışla güçlendirilmiş ve olabildiğince özerk bir Gelir İdaresi bünyesinde Kurullar aracılığıyla dizayn edilmesinin daha etkin sonuçlar doğurabileceğini savunmaktadır.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği Başkanı Gökmen (2012: 6), 646 sayılı KHK ile bilgi birikimi ve deneyimin göz ardı edilerek tüm vergi inceleme elemanlarının yaptığı işin aynı olduğu yanılgısına düşüldüğünü, bir kısım vergi inceleme elemanlarının ödüllendirildiği (vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri) en fazla ödüle layık olanların (maliye müfettişleri ve hesap uzmanları) ise küstürüldüğünü, 4500'den fazla merkez personelinden oluşan yönetilmesi zor olan bir Kurul oluşturulduğunu ifade etmiştir. Bir başka eleştiri ise birleşme öncesi maliye müfettişlerinin asli görevi olan teftiş görevinin birleşme ile ihmal edildiği³⁴ yönünde olup bunun aksine ilgili hüküm gereğince teftiş görevinin de inceleme, denetim, soruşturma yapmak gibi VDK'nın görevleri arasında olduğunu dolayısıyla yeni düzenleme ile teftişin tüm vergi

³⁴ Söz konusu eleştiriler için bakınız: Erol (2011), Ozansoy (2011), (Yeşilyurt 2011), Fırat (2015).

müfettişlerinin görevi olacak şekilde genişlediğini iddia edenler de bulunmaktadır (Ekici, 2011: 3).

646 sayılı KHK ile mesleğe giriş şartları, tabi oldukları mesleki eğitim ve görevleri farklı olan birimlerin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesi, on iki bin kişilik kadrosu olan bir kurumun (VDK) Bakana bağlı olması gibi eleştiriler söz konusudur (Karaboyacı, 2014: 225). Belki de en önemli ve herkesin mutabık olduğu eleştiri ise bu derece önemli yenilikler içeren düzenlemenin KHK ile yapılmış olması ve hala kanunlaşmamış olmasıdır.

Vergi müfettişlerinin (A), (B), (C) ve (Ç) şeklinde gruplandırılması ve 646 sayılı KHK ile dört ayrı grup başkanlığı kurulması sonucunda küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlığı bünyesinde dışındaki mükelleflerin incelenmesi sadece İstanbul, Ankara ve İzmir'de görevli olan (B), (C) ve (Ç) grubu müfettişlerince yapılmaktadır. Örneğin Trabzon ilinde vergi müfettişi şeklinde aynı unvanlı personel bulunmakta iken bu ilde yapılacak bir inceleme için Ankara'dan bir vergi müfettişi görevlendirilmek durumundadır. Söz konusu uygulamanın kamu kaynaklarında israfa yol açacağı söylenebilir.

Darıcı (2013), vergi inceleme birimlerinin tek çatı altında oluşturulmasını doğru bulduğunu ancak teftiş-tahkikat gibi denetimden farklı ve ayrı uzmanlık gerektiren faaliyetler için ayrı bir Teftiş Kurulu'na ihtiyaç olduğunu savunmaktadır. Durumu bir Roma atasözü ile "Kontrol edenleri kim kontrol edecek" (Quis cutodiet ipsos custodes) şeklinde özetleyen (Saraç, 2003b: 80) Maliye Teftiş Kurulu'nun önemini vergi denetim faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu teftiş, soruşturma ve gerektiğinde vergi incelemesi yapma görevleri ile vurgulamıştır.

Uğur (2016: 5), yeni örgütlenme ile eskiye göre iyileşmeler olmakla birlikte denetim birimleri arasında halen homojenlik sağlanamadığını, birimler arasındaki ayrımın devam ettiğini ifade etmektedir.

VDK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kurum olması dolayısıyla siyasi baskılara maruz kalılabileceği, uzmanlaşmanın dikkate alınmamış olması, coğrafi bazda işbölümü yapılmamış olması da eleştirilmektedir (Gediz Oral vd., 2015: 131).

2.3.2.2.4. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumlu Görüşler

Denetim birimlerinin birleştirilmesi ile denetim birimleri arasındaki dağınıklık ortadan kaldırılmış, rekabet ve yetki çatışmaları giderilmiş, planlama ve koordinasyon eksikliği sorunları ortadan kaldırılmıştır.

Arslan (2012)'a göre VDK'nın kurulmasıyla imtiyazlı yapıya bürünmüş, vesayetçi, statükocu ve totaliter bir yapının ürünü olan ve kamu hizmetini ikinci plana atarak başına buyruk ve kimseye hesap vermeyen ve bu durumu bağımsızlık olarak algılayan denetim anlayışından değişim ve reform taraftarı, hesap veren, sorumluluk sahibi, disiplinli, hizmette açıklık ve şeffaflık ilkesini benimsemiş denetim anlayışına geçilmiştir. Bu zihniyet değişiminin zaman alacağı düşünülebilir.

İnceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmiş olması yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olabilecek bir düzenlemedir³⁵ (Rakıcı, 2011: 353). Gediz Oral vd. (2015: 130)'ne göre yeni yapılanmanın özünde denetim birimlerini birleştirerek denetimdeki çok başlılığı yok etme ve maliye içindeki bürokratik oligarşiyi yıkmamanın amaçlandığı söylenebilir.

Gerçek vd. (2006: 16), denetim personelinin mesleki kariyerlerinde yükselmeleri için kullanılacak performans değerlendirmesi uygulamasının bulunmadığını belirtmektedir. Performans değerlendirme sistemi hem personelin maddi-manevi motivasyonunu arttıracak hem de personelin başarı değerlendirmesinin objektif kriterlere bağlanmasını sağlayacaktır.

Vergi denetimlerinin tek elden yürütülecek olması en azından mükerrer incelemeleri ve örgütlenmede çok başlılığı ortadan kaldıracak denetimde etkinliği arttıracaktır (Rakıcı, 2011: 359). Ayrıca idari ve teknik açıdan yararlı olan düzenleme ile Türkiye'de denetim ve vergi inceleme hizmetleri çok başlılıktan kuratılarak yönetim tek çatı altında toplanmıştır (Tuncer, 2014a: 24).

³⁵ Katılımcıların %33'ü Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulurken, katılımcıların %50,1'i yapılan düzenlemeleri etkin bulmadığını belirtmiştir (Savaşan vd., 2014: 56).

Düzenleme ile denetim birimleri arasındaki dağınıklık, rekabet, yetki çatışmaları ve planlama-koordinasyon sorunlarının aşılması, denetim elemanlarının kamudan özel sektöre geçişlerinin engellenmesi amaçlanmıştır (Savaşan vd., 2014: 38).

Savaşan vd. (2014)'nin araştırmalarına göre ankete katılan denetim personelinin %68.4'ü VDK'nın oluşturulmasında mevcut sorunların ayrıntılı olarak değerlendirildiğini, %67.6'sı VDK'nın vergi sistemindeki ihtiyaca göre dizayn edildiğini, %64.1'i yeni yapının eski yapıdaki sorunlara çözüm üretebildiğini, %53'ü denetim birimlerinin birleştirilmesinin çalışanlar arasında iletişimi arttırdığını ve %75'i yeni yapılanmanın gelişmiş ülkelerdeki denetim yapılarına daha uyumlu olduğunu belirtmişlerdir.

Ayrıca denetim birimlerinin birleşmesi ile denetim elemanları tarafından oluşturulmuş kast sistemi ortadan kaldırılmış (Gerçek, 2011: 33), getirilen performans ölçümü ve değerlendirilmesi sistemi ile performansa dayalı ücretlendirme ve görevde yükselme denetim elemanlarının motivasyonunu arttıracaktır (Gerçek, 2011: 34).

Savaşan vd. (2014), denetim birimlerinin birleştirilmesini vergi müfettişlerinin bakış açısıyla 344 vergi müfettişine anket uygulayarak değerlendirdikleri çalışma sonucunda yeni yapının mevcut sorunlara çözüm getirebileceği, kayıtdışı ekonomi ile mücadeleye katkı sağlayacağı, yetki karmaşasını ortadan kaldıracağı, uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yeni yapıdaki müfettişlerin gruplara (A, B, C ve Ç) ayrılma uygulamasının yeniden çok başlılığa yol açabileceği, fiziki çalışma koşullarının yetersiz olduğu, müfettişler tarafından sistemin yeterince benimsenmediği bulguları elde edilmiştir. Çalışma sonucunda farklı sorulara verilen yanıtlar doğrultusunda katılımcıların %92.6'sı eski sistemde çok başlılık olduğunu, %85.4'ü VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inandığını, %86.4'ü vergi inceleme elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesinin kurulu güçlendirdiğini, %85.2'si ise (A), (B), (C), (Ç) grup ayrımını etkin bulmadığını ifade etmiştir.

Savaşan vd. (2014)'nin aynı çalışmalarında, katılımcıların %89.4'ü eski sistemde denetim elemanlarının farklı unvanlara sahip olmasının iç çatışmalara yol açtığını, %86.1'i eski sistemde farklı denetim birimleri bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun oluşturduğunu, %89.7'si dört farklı denetim birimi bulunmasının

kimlik ayrışmasına neden olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %69.6'sı VDK'nın kurulmasıyla yetki karmaşasının ortadan kalktığı, %82.2'si de koordinasyonun artacağı yönünde görüş beyan etmişlerdir. Ancak katılımcıların %64.7'si denetim elemanları arasında iş yükü denegesizliğinin düzelmediğini belirtirken katılımcıların %60.7'sine göre ise VDK'nın kurulmasıyla denetimde uzmanlaşma ön plana çıkacaktır (Savaşan vd., 2014: 50).

Her yeni düzenlemenin beraberinde olumlu veya olumsuz eleştiriler getirmesi doğaldır. Yeni uygulamaların ilgililerin tamamı tarafından beğenilmesi ve doğru bulunmasının mümkün olmadığı söylenebilir. Bu bağlamda 646 sayılı KHK ile getirilen düzenlemeleri de destekleyenler olduğu gibi gereksiz ve yetersiz bulanlar da olmuştur. Düzenlemenin sonuçlarının uzun vadede daha net görülebileceği ve yapılacak değerlendirmelerin daha doğru olacağı ifade edilebilir. Bu yeni yapının etkilerinin ve vergi denetiminde etkinliğe katkılarının yıllar içinde ortaya çıkacağı söylenebilir.

2.4. Türkiye'de Vergi Denetiminin 646 Sayılı Yasa Sonrası Genel Görünümü

Türk vergi denetim sistemi özellikle 2011 yılında VDK'nın kurulmasıyla yapısal değişime uğramıştır. Özellikle 2012 ve sonrasında GİB ve VDK'nın faaliyetleri denetimin bütünlüğünü oluşturmaktadır. Çalışmanın bu kısmında 2012 ve sonrasında GİB ve VDK tarafından yapılan faaliyetler değerlendirilecektir.

Ülkemizde vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olmak üzere iki önemli kurum mevcuttur. GİB ve VDK'nın denetim faaliyetlerinin ele alınacağı bu kısımda öncelikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın denetim çalışmaları incelenecektir. Denetim yapılanmasındaki değişimi elektronik maliye şeklinde özetleyen Gündüz (2014) denetimde tesadüfi yöntemden metodik yönetime geçildiğini belirterek yeni denetim stratejisini aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır:

- Büyükler sürekli incelemeye tabi tutulacaktır.
- Büyük ölçekli işlemler mutlaka incelenecektir (gayrimenkul, iştirak satışı vb.).
- Özellikle işlemler mutlaka incelenecektir (birleşme, bölünme, devir vb.).
- Risk içeren konular, işler ve şirketler incelenecektir (Risk analiz sistemi).

2.4.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

2012 ve sonrasında Vergi Dairesi Müdürlerince yapılan inceleme faaliyetleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 14: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyetleri (2012 ve Sonrası)

Yıllar	2012	2013	2014	2015
İncelenen Mükellef Sayısı	9.868	12.924	9.779	9.902
Rapor Sayısı	12.192	15.489	13.194	13.429
Bulunan Vergi Farkı (TL)	74.127.195	77.503.065	181.688.468	73.868.269
Usulsüzlük Cezası (TL)	752.872	802.513	685.221	312.874
Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	59.325.046	297.376.328	49.384.732	66.367.605
Vergi Ziyayı Cezası (TL)	261.497.431	186.543.551	60.292.111	155.942.634

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Son dört yılda Vergi Dairesi Müdürlerince her yıl yaklaşık 10.000 mükellef incelenmiş, 13.000 rapor hazırlanmış, 80 milyon TL vergi farkı bulunmuş, 500 bin TL usulsüzlük cezası, 60 milyon TL özel usulsüzlük cezası ve 120 milyon TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir. İncelenen mükellef sayısı en çok 2013 yılında (12.924), rapor sayısı en çok 2013 yılında (15.489), bulunan vergi farkı en çok 2014 yılında (181.688.468 TL), en çok usulsüzlük cezası 2013 yılında (802.513 TL), en çok özel usulsüzlük cezası 2013 yılında (297.376.328 TL), en çok vergi ziyayı cezası 2012 yılında (261.497.431 TL) gerçekleşmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 2015 yılı içinde; 9.902 mükellef incelenmiş, 13.429 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 1.535.689.146 TL matrah üzerinden 892.151.922 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 92.310.426 TL vergi tarh edilmiştir (GİB, 2015: 92).

2015 yılı döneminde vergi iade incelemeleri kapsamında; 280 mükellef incelenerek 441 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 165.889.367 TL matrah üzerinden, 872.568 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden de 243.692 TL vergi tarh edilmiştir (GİB, 2015: 92).

01/01/2015–31/12/2015 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; mükellefler nezdinde 837.550 adet denetim yapılarak kayıt dışı çalıştığı tespit edilen 12.497 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş, 7 iş yerinde fiili envanter yapılmış, 8.356 iş yerinde hasılat tespiti yapılmış ve 39.792.298 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir (GİB, 2015: 96).

2015 yılında, bandrollü ürün izleme sistemi çerçevesinde, aylık ortalama 491 personel denetime katılmış, 89.066 mükellef denetlenmiş, 910.062,52 TL özel usulsüzlük cezası kesilmiş, 632 mükellef savcılığa bildirilmiştir (GİB, 2015: 97).

Cesur ve Çelikkaya (2014), 2005 yapılanması sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın performansına ilişkin değerlendirmelerinde genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirleri payının oransal olarak artış gösterdiği ve hem tahakkuk eden hem de tahsil edilen vergi gelirlerinde artış olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

2012 ve sonrasında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na yapılan inceleme faaliyetleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 15: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyetleri (2012 ve Sonrası)

Yıllar	2012	2013	2014	2015
İncelenen Mükellef Sayısı	46.845	71.352	55.284	58.676
Rapor Sayısı	124.507	185.036	168.367	185.274
Tarhı Önerilen Vergi Tutarı (Bin TL)	4.535.523	8.561.313	7.939.389	9.803.999
Kesilmesi Önerilen Ceza (Bin TL)	8.776.095	19.086.884	16.582.633	18.843.082
Bulunan Matrah Farkı (Bin TL)	131.000.851	53.674.958	39.378.004	46.749.981

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

2012 ve sonrasında VDK tarafından her yıl yaklaşık ortalama 60.000 mükellef incelenmiş, 180.000 rapor düzenlenmiş, 7 milyar TL tutarında verginin tarhı önerilmiş, 15 milyar TL tutarında ceza kesilmesi önerilmiş, 60 milyar TL matrah farkı bulunmuştur.

İncelenen mükellef sayısı en çok 2013 yılında (71.352), düzenlenen rapor sayısı en çok 2015 yılında (185.274), tarhı önerilen vergi tutarı en çok 2015 yılında (yaklaşık 10 milyar TL), kesilmesi önerilen ceza en çok 2013 yılında (yaklaşık 19 milyar TL), bulunan matrah farkı ise en çok 2012 yılında (yaklaşık 131 milyar TL) şeklinde gerçekleşmiştir.

Ayrıca VDK faaliyet raporlarında yer alan mükellef başına inceleme sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 16: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

Yıllar	2013	2014	2015
Mükellef Başına Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	119.987	143.610	167.087
Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	267.503	299.953	321.138
Mükellef Başına Toplam Ceza ve Vergi (TL)	387.490	443.563	488.225

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloya göre mükellef başına tarhi istenilen vergi tutarı, mükellef başına kesilmesi öngörülen ceza ve mükellef başına toplam ceza ve verginin her yıl düzenli olarak artış gösterdiği ve 2015 yılında zirve yaptığı görülmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde 2015 yılı içinde 129.209'u sınırlı 30.291'i tam inceleme olmak üzere toplam 159.500 inceleme yapılmıştır (VDK, 2015: 41). Ayrıca 58.676 mükellef incelenmiş 18.843.082.627 TL ceza³⁶ kesilmesi önerilmiştir (VDK, 2015: 42).

2015 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

³⁶ Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Tablo 17: Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (2015)

Vergi	Rapor (Adet)	Mükellef (Adet)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Tarhi İstenilen Vergi Toplamı (Milyon TL)	Kesilmesi Öngörülen Ceza Toplamı (Milyon TL)
Kurumlar Vergisi	19.550	13.979	5.721	882	1.539
Kurumlar Vergisi Geçici	10.825	7.202	8.247	688	988
Gelir Vergisi	5.709	3.508	477	146	267
Gelir Vergisi Geçici	4.009	2.269	728	59	83
Katma Değer Vergisi	92.609	46.719	7.277	5.227	11.601
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1.192	666	3.060	155	185
Özel Tüketim Vergisi	2.356	1.246	361	1.261	2.584
Damga Vergisi	1.020	468	11.158	46	48
Gelir Vergisi Stopaj	8.412	5.299	3.594	418	475
Kurumlar Vergisi Stopaj	321	209	570	63	92
Diğer Vergiler	5.062	4.363	5.550	853	977
Toplam	151.065	85.928	46.749	9.803	18.843

Kaynak: VDK (2015: 45) 2015 faaliyet raporundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not: Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği için, mükellef sayısı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir. Bulunan matrah farkı, tarhi istenilen vergi toplamı ve kesilmesi öngörülen ceza toplamı milyon TL olarak tabloda gösterildiğinden küsüratlar dikkate alınmamış ancak tablonun son satırı olan toplam kısmında gerçek toplamlar sunulmuştur.

2015 yılında vergi incelemeleri sonucunda tarhi istenilen vergi tutarının yüzde; %53'ü Katma Değer Vergisi, %13'ü Özel Tüketim Vergisi, %9'u Kurumlar Vergisi, %7'si Geçici Kurumlar Vergisi, %4'ü Gelir Vergisi Stopajı, %1'i Gelir Vergisi, %9'u Diğer Vergiler, %1'i Geçici Gelir Vergisi, %2'si Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, %1'i Kurumlar Vergisi stopajından oluşmaktadır.

Tablo 18: VDK Vergi İnceleme Sonuçları (2011-2015)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627

Kaynak: VDK (2012), VDK (2013), VDK (2014), VDK (2015) faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Özellikle VDK'nın faaliyetlerine başladığı 2012 yılından itibaren incelenen mükellef sayılarında ciddi bir artış görülmektedir. Son yıllar da dikkate alındığında her yıl ortalama 50.000'in üzerinde mükellefin incelendiği söylenebilir.

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN EKONOMİK ve HUKUKİ AÇIDAN ETKİNLİĞİ

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde mükellef ile vergi idaresi arasında mükellefe duyulan güvene istinaden yazılı olmayan bir mutabakat olduğu kabul edilir (Aydın, 2006a: 4). Ancak vergilendirmenin beyan esasına dayanması bir yandan mükelleflerin beyanlarının denetlenmesi ihtiyacını da doğurmaktadır (Gez, 2011: 60).

Bir ülkede yasalar mükemmel, gelir idaresinin işleyişi sorunsuz olsa dahi denetimler etkin yapılmadıkça sistem zaman içinde bozulacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin hedeflenen amaçlara ulaşım ulaşıldığını gösterecektir.

Etkinlik kavramı ulaşılmak istenen bir hedefi ifade etmektedir. İstenilen hedefe ulaşmak her zaman mümkün olmasa da etkinliğe ulaşma sürecinde etkinlikten uzaklaştıran sebepler ve bunlar için atılması gereken adımlar önem taşımaktadır. Her ne kadar ideal olan etkinliğe ulaşılması zor görünse de bu çalışmada Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği ekonomik ve hukuki açıdan ele alınacaktır.

Doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması şeklinde ifade edilebilen denetim faaliyetlerinin, kendisinin de sorgulanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir (Başpınar, 2005: 35). Denetimde etkinlik, sadece vergi denetim sisteminde alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirilemeyecek derecede karmaşık bir olgu olduğundan denetimin sistem yaklaşımından hareketle bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir (Acar ve Merter, 2004: 7).

Vergi denetiminin mutlak başarısı denetim sonucunda vergi kaçırılan tüm mükelleflerin ve kaçırılan vergi miktarının tamamının tespiti ile mümkün olmaktadır (Gemmell ve Ratto, 2012: 35). Şüphesiz %100 başarı sağlayan bu denetim arzu edilen (ideal) bir durum olsa da bunun gerçekleşmesini beklemek pek de akılcı olmayacaktır. Bu bağlamda %100 başarıdan (denetimde tam etkinlik) uzaklaşmaya neden olan sebeplerin belirlenerek bu sebeplerin çözümü önem taşımaktadır.

Vergi denetim oranları artırılarak her mükellefin kanuni defter ve belgelerinin belli bir zaman aralığıyla denetleneceği beklentisinde olması vergi uyumu açısından önemlidir.

En azından her mükellefin 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde bir defa denetlenebilmesi önem arz etmektedir. Denetimlerin ölçülebilen sonuçları olduğu gibi ölçülemeyen ve sayısal olarak ifade edilemeyen (önleyici ve eğitici) sonuçlarının bulunduğu da unutulmamalıdır.

Vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin ne ölçüde başarılı olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir. Vergi denetiminde ekonomik etkinlik literatürde genellikle denetim birimlerinin denetime ilişkin faaliyetleri ile değerlendirilmekte iken hukuki etkinliğin ölçülmesine ilişkin bir yöntem bulunmamaktadır.

Çalışmanın bu kısmında ekonomik etkinliğe ilişkin göstergeler değerlendirildikten sonra ekonometrik analiz sonuçları ile vergi denetiminde etkinlik ölçümü yapılacaktır. Vergi denetiminin hukuki etkinliği ise mevzuat, idari teşkilat ve vergi yargısı başlıkları altında ele alındıktan sonra uzman kişilerle yüz yüze gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış mülakatlar neticesinde elde edilen bulgular referans alınarak değerlendirilecektir.

3.1. Ekonomik Açıdan Vergi Denetiminin Etkinliği

Denetimin temel hedefi vergi gelirlerini arttırmaktır. Ülkemizde denetimde etkinliği sağlamaya yönelik birçok adım atılmış ve atılmaktadır. Örneğin son yıllarda denetim fonksiyonunu geliştirmek amacıyla denetim sürecinin şeffaflaşması ve denetim başarısının ölçülmesine öncelik verilmekte bu doğrultuda düzenlilik ve uygunluk denetimi performans denetimi uygulamalarıyla desteklenmektedir (Gerçek, 2009: 7-8). Etkinliğin tespiti, yapılan söz konusu düzenlemeler ile sonuç elde edilip edilemediğinin belirlenmesini sağlayabilecektir.

Ekonomik açıdan vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde literatürde yaygın kabul gören göstergeler “Denetim (İnceleme) Oranları”, “Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı”, “Denetime Tabi Tutulan Miktar / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı”, “Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi”, “100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama” ve “Matrah Farkı / İncelenen Matrah” şeklindedir.

3.1.1. Denetim (İnceleme) Oranı

Vergi denetim oranı, toplam denetim sayısının ³⁷ gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir. Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayarak vergi gelirlerini arttırmak suretiyle denetimde ekonomik etkinliğin arttığını göstermektedir. Ancak bu göstergenin elde edilmesine yönelik bazı eleştiriler söz konusudur. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki farklılıklar bu göstereye yönelik yapılan eleştirilerin başında gelmektedir. Vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler bağlamında takibinin zor olması, mükelleflerin denetim aşamasına gelmeden verilerinin izlenebiliyor olması, etkin risk değerlendirme sistemleri (Gürbüz, 2008: 265) diğer eleştirilerden birkaçıdır. 1980'li yıllardan itibaren Türkiye'de denetim oranının hesaplanmasında denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı kullanılmaktadır³⁸.

Çalışmamızdaki ekonometrik analizde kullanılacak 1984-2015 dönemine ilişkin denetim oranları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

³⁷ Faaliyet raporlarında bazı yıllar için denetim sayısı, inceleme sayısı veya rapor sayısı aynı anlamda kullanılmıştır.

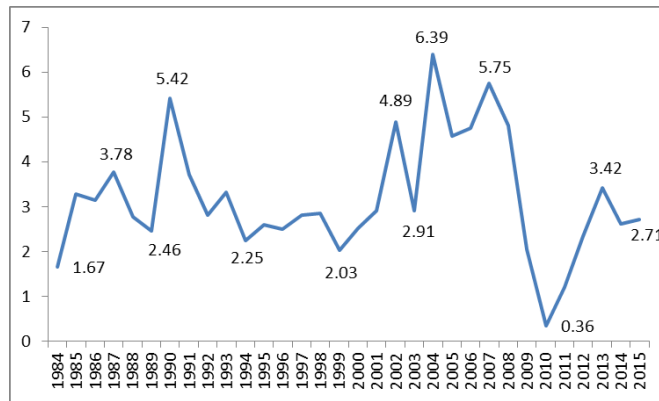
³⁸ Ancak VDK kurulduktan sonra incelenen mükellef sayısının ayrıca yayınlanmaya başlamış olması ile denetim oranlarının hesaplanmasında 2011 sonrasında incelenen mükellef sayısı / gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı oranının kullanılması daha doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Günümüzde incelenen mükellef sayıları ve rapor sayıları GİB ve VDK tarafından ayrı ayrı yayınlanmakta olup iki kurum tarafından yapılan toplam denetimler dikkate alınarak tek bir denetim oranı hesaplanması ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarında Türkiye için tek bir denetim oranı yayınlanması bu konuda yapılacak araştırmaların ve analizlerin doğru sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Tablo 19: Denetim Oranları (1984-2015)

Yıllar	Denetim Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1)/(2) (%)	Yıllar	Denetim Sayısı (3)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (4)	Denetim Oranı (3)/(4) (%)
1984	33.072	1.975.209	1.67	2000	60.335	2.388.850	2.52
1985	66.681	2.029.051	3.28	2001	68.132	2.334.209	2.91
1986	66.551	2.114.096	3.14	2002	113.244	2.315.241	4.89
1987	80.264	2.121.608	3.78	2003	68.251	2.340.742	2.91
1988	51.495	1.858.034	2.77	2004	153.881	2.406.661	6.39
1989	47.225	1.915.839	2.46	2005	104.578	2.284.665	4.57
1990	108.574	2.002.319	5.42	2006	110.442	2.321.700	4.75
1991	78.803	2.116.737	3.72	2007	135.847	2.358.935	5.75
1992	59.378	2.109.306	2.82	2008	113.073	2.342.544	4.82
1993	68.954	2.097.344	3.32	2009	92.752	2.324.094	2.06
1994	48.056	2.139.475	2.25	2010	8.524	2.345.325	0.36
1995	56.096	2.149.693	2.61	2011	28.937	2.367.721	1.22
1996	54.536	2.173.144	2.51	2012	56.713	2.422.975	2.34
1997	63.198	2.253.041	2.81	2013	84.276	2.460.281	3.42
1998	68.748	2.415.771	2.85	2014	65.063	2.472.658	2.63
1999	51.731	2.548.418	2.03	2015	68.578	2.527.084	2.71

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından ve Aytekin (2007)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not: 2011 ve öncesinde Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürleri tarafından hazırlanan raporlar toplanarak toplam rapor sayısı belirlenmiştir. Ayrıca 31.12.2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik nedeniyle GİB 2010 faaliyet raporunda sadece Gelirler Kontrolörlerinin hazırladığı rapor sayısı yer almaktadır. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları tarafından hazırlanan rapor sayıları Maliye Bakanlığı 2010 faaliyet raporundan temin edilmiş ve söz konusu rapor sayıları toplanmıştır. 2011 yılı için sadece GİB faaliyet raporunda vergi dairesi müdürlerince yapılan vergi incelemelerine ilişkin rapor sayıları yer almaktadır. 2011 sonrasında ise GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak toplam rapor sayısı hesaplanıp dikkate alınmıştır.

**Grafik 3: Denetim Oranları (1984-2015)**

Yukarıdaki grafikte 1984-2015 dönemi için denetim oranlarının seyri gösterilmiştir. 2000'li yıllara kadar denetim oranları ortalama %2-3 aralığında iken 2004 yılından

sonra %4-6 aralığında değerler almıştır. VDK'nın kurulma hazırlıkları çerçevesinde gerek denetim çalışmalarının azalması gerekse ilgili verilerin elde edilememesi nedeniyle 2009-2011 döneminde denetim oranları %1'in altına düşmüş ancak takip eden yıllarda %2-4 düzeyine çıkmıştır.

Söz konusu denetim oranları kayıtlı mükelleflerin denetlenme oranıdır. Türkiye'de denetimler kayıtlı mükellefler nezdinde yapılmaktadır ancak hiç beyanname vermeyen ve dolayısıyla denetime tabi tutulamayan mükellefler de dikkate alındığında gerçek denetim oranlarının yukarıda gösterilen denetim oranlarından çok daha düşük olacağı belirtilebilir (Binbirkaya, 2006: 56). Bu oran gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden hesaplanmaktadır.

Sarılı (2003a: 121)'ya göre birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin aynı yıl içerisinde birden fazla incelemeye tabi tutulmuş olabileceği gibi beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edilmiş olabilir. Ayrıca mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ve hiçbir beyanname vermeyen mükellefler de dikkate alındığında vergi inceleme oranlarının tabloda yer alan oranlardan çok daha düşük olduğu söylenebilir (Sarılı, 2003a: 121).

Alm vd. (2004)'ne göre denetim oranları azaldıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artmaktadır. Ancak denetimin oransal olarak yüksek ya da düşük olmasından ziyade yapılan denetimin etkin olması çok daha önemlidir öyle ki literatürde vergi denetimindeki başarısı tüm ülkelere örnek gösterilen ABD'de dahi denetim oranları %2-3 civarındadır (Fırat, 2015: 166).

Yeşilyurt (2011: 4) denetim oranları %2-4 düzeyini aşmadıkça etkin inceleme ve denetim yapılmasının arzu edilen sonuçları vermeyeceğini ifade etmiştir. Denetim oranlarının düşük olması yapılan mevcut denetimlerin etkin olmadığı anlamına gelmemekle birlikte denetimlerdeki artışın vergi kayıp ve kaçaklarını azaltması beklenmektedir (Yıldırım ve Açar, 2009: 1249).

İnceleme sayısının arttırılması elbette denetim oranlarını görünürde arttırabilir ancak denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir çünkü sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını

arttırmak incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yargıdan dönmesi ile sonuçlanabilir.

Savaşan (2011: 17)'a göre denetimde asıl olan tüm mükelleflerin denetlenmesi değil mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının arttırılmasıdır. Şüphesiz bu algıyı sağlamanın en kolay yolu denetim sayısının arttırılması ile sağlanabilir ancak sayıca az da olsa mevcut denetimlerin etkin yapılması ve denetlenen mükellefler üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki denetim oranlarının arttırılmasına kıyasla daha etkin sonuçlar verebilecektir.

Yoğun bir denetim uygulanması, kaynakların israfına ve denetimlerin etkisinin azalmasına neden olabilir bu nedenle denge gözetilerek operasyonel ve risk yönetimine dayalı bir denetim planı yapılmalıdır (Somuncu, 2014: 138). Şeker (1993)'e göre tüm mükelleflerin denetlenmesine imkân ve gerek olmadığı söylenebilir ancak her mükellefin tarh zamanaşımı (5 yıl) içinde bir defa incelenmesi ve inceleme (denetim) oranının %10 seviyelerine çıkarılması hedef alınabilir. Unutulmamalıdır ki denetimde aşırıya gidilmesi ve mükelleflerin gereksiz yere rahatsız edilmeleri sonucunda vergi denetimlerinin nefret etkisi oluşturarak gönüllü uyumu azaltacağı belirtilebilir (Savaşan, 2011: 18).

3.1.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Bu yöntemde denetime tabi tutulan mükellef sayısının denetime katılan denetim elemanları sayısına oranı ile bir denetim personeline isabet eden mükellef sayısı hesaplanmaktadır. Bu oran ne kadar düşük ise bir denetim elemanının daha az mükellefi denetleyeceği ve böylece denetimin daha etkin olacağı belirtilebilir.

Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı 2006 – 2013 yılları için sunulmuştur. 2013 yılı sonrasında GİB ve VDK faaliyet raporlarında denetime katılan personel sayıları verilmediğinden bu tarihten sonrası için bu oran hesaplanamamıştır.

Tablo 20: Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2006-2013)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Personel Sayısı (2)	Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (1/2)
2006	3.778.146	3.939	959
2007	4.513.740	6.320	714
2008	4.313.620	48.357	89
2009	3.811.489	47.370	80
2010	3.753.669	45.109	83
2011	3.478.605	45.634	76
2012	4.474.972	47.556	94
2013	2.829.606	35.196	80

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi bir denetim elemanına düşen mükellef sayısının 2008 yılı ve sonrasında ortalama 85 olduğu görülmektedir. Denetim elemanı başına mükellef sayısının en düşük olduğu 2011 yılı denetimde etkinliğin en fazla olduğu yıl olarak değerlendirilebilir.

3.1.3. Denetime Tabi Tutulan Miktar / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı

Belli bir dönemde tahakkuk eden vergi gelirlerinin ne kadarının vergi denetimine tabi tutulduğunun bilinmesi vergi denetiminde etkinlik konusunda fikir veren başka bir göstergedir. Bu çerçevede tahakkuk etmiş vergi gelirlerinin ne kadar yüksek orandaki kısmı denetime tabi tutulmuşsa denetimde etkinliğin o ölçüde arttığı belirtilebilir.

Tablo 21: Denetime Tabi Tutulan Miktar / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı

Yıllar	Denetime Tabi Tutulan Miktar (1) (Bin TL)	Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı (2) (Bin TL)	Oran (1) / (2)
2006	46.796.639	164.101.909	%28.52
2007	63.409.073	187.768.858	%33.77
2008	78.838.889	211.887.601	%37.21
2009	125.603.952	224.504.298	%55.95
2010	***	273.471.884	***
2011	16.422.146	332.491.753	%4.94
2012	4.374.024	366.963.795	%1.19
2013	1.234.224	423.438.661	%0.29
2014	2.959.296	471.415.754	%0.63
2015	1.535.689	548.919.516	%0.28

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı istatistiklerinden ve GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Son on yıla ilişkin verilerin sunulduğu yukarıdaki tabloda 2010 yılı için denetime tabi tutulan miktar verisine ulaşamadığından bu yıl için söz konusu oran

hesaplanamamıştır. Söz konusu veriler 2010 yılına kadar GİB faaliyet raporlarında düzenli bir şekilde yayınlanmıştır. 2011’de VDK’nın kurulmasından sonra VDK ve GİB faaliyet raporları ayrı ayrı yayınlanmaktadır. 2011 sonrasında VDK faaliyet raporlarında bu veriler bulunmamakta iken GİB’e ait veriler yayınlanmaktadır. Dolayısıyla yukarıdaki tabloda 2011 ve sonrasında sadece GİB verileri yer almaktadır. Literatürde denetimin etkinliği ölçüm yöntemi olarak kabul edildiğinden hazırladığımız bu tablonun 2011 sonrası sonuçlarının anlamlı olmadığı söylenebilir.

3.1.4. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi

Vergi denetimleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanması yanında tahsil edilen vergi gelirlerinin de artması amaçlanır. Bu bağlamda denetim oranları ile tahsil edilen vergi gelirleri ilişkisi de denetimde etkinliği gösteren bir diğer ölçüt olarak kabul edilir. Örneğin Arslan ve Biniş (2014)’e göre vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Ayrıca tahakkuk tahsilat oranı bir nevi idarenin etkinliğinin de göstergesi olarak kabul edildiğinden kurumsal performansın değerlendirilmesinde de önem taşımaktadır (Acar ve Merter, 2004: 21).

Tablo 22: Denetim Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi

Yıllar	Denetim Oranı	Tahakkuk / Tahsilat Oranı
2006	4.75	92.2
2007	5.75	91.1
2008	4.82	89.7
2009	2.06	87.4
2010	0.36	86.2
2011	1.22	85.6
2012	2.34	86.4
2013	3.42	86.8
2014	2.63	85.2
2015	2.71	84.7

Kaynak: Denetim oranları GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmış, Tahakkuk/Tahsilat oranı ise GİB İstatistikler sayfasından temin edilmiştir.

Denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilatı oranının da yüksek olması beklenmekte ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Bununla birlikte bazı yıllarda bu durumun gerçekleştiği görülmektedir. VDK’nın faaliyet raporunun yayımlandığı 2012 yılına kadar denetim oranları düşme eğiliminde iken (2007 yılı hariç) tahakkuk/tahsilat oranları da sürekli düşmüştür.

VDK'nın faaliyetlerine başlamasıyla denetim oranları ciddi bir şekilde artmış ancak tahakkuk/tahsilat oranlarında benzer artış söz konusu olmamış ve oran %85 civarında kalmıştır. Denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerindeki tahsilatı da artıracığı teorisi bu verilere göre gerçekleşmemiştir. Vergi denetimi vergi gelirleri ilişkisi ekonometrik analizlerle daha detaylı ele alınacaktır.

3.1.5. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Bu ölçüm yöntemiyle Adam Smith'in vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi bağlamında en az harcama ile en fazla vergiyi toplayabilme anlamında denetimde etkinlik değerlendirilmektedir. 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama ne kadar az ise denetim birimlerinin o ölçüde etkin çalıştığı ve vergi gelirlerinin etkin bir şekilde toplandığı belirtilebilir. 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama azaldıkça denetimde etkinliğin sağlandığı söylenebilir.

Tablo 23: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama (TL)
2006	151.271.701	1.152.887	0.76
2007	171.098.466	1.274.631	0.74
2008	189.980.827	1.420.975	0.75
2009	196.313.308	1.607.396	0.82
2010	235.714.637	1.637.613	0.69
2011	284.490.017	1.935.998	0.68
2012	317.218.619	2.179.670	0.69
2013	367.517.727	2.095.646	0.57
2014	401.683.956	2.313.804	0.58
2015	464.886.790	2.453.350	0.53

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

Denetimin etkinliği, tahsilat maliyetlerindeki düşüştür, yani verimlilik artışından da takip edebilir. Son on yılda 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama verilerinin sunulduğu yukarıdaki tabloya göre 0.53 TL ile en düşük harcama 2015 yılında en yüksek harcama ise 0.82 TL ile 2009 yılında gerçekleşmiştir. Bu bağlamda son on yılda denetimde etkinliğin en fazla olduğu yıl 2015 iken en düşük olduğu yılın 2009 olduğu söylenebilir. Ayrıca VDK'nın kurulmasının etkisiyle 2013'ten itibaren 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın 0.60 TL'nin altında seyrettiği ve önceki yıllara kıyasla düşme eğiliminde olduğu görülmektedir.

3.1.6. Matrah Farkı / İncelenen Matrah

Bu yöntemde incelemeye tabi tutulan matrah ile bulunan matrah arasındaki farklar karşılaştırılmaktadır. Rakamsal hatalar yapılması, mevzuata uyumsuzluk, yanlış yorum, birtakım işlemleri kayıtlara intikal ettirmeme gibi nedenlerle ortaya çıkan matrah farkı, mükellefin kendi beyanına dayanan ve daha önce üzerinden vergi ödediği matrah ile inceleme elamanının tespit ettiği ve asıl üzerinden vergi ödenmesi gereken vergi matrahı arasındaki farktır (Fırat, 2015: 168).

Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olması denetimde etkinliği gösterdiği belirtilebilir. Bu ölçüm yöntemi sonucunda yüksek matrah farkı bulunması isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkı bulunması ise incelemelerin mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğunu gösterdiği söylenebilir. Ayrıca oranlardaki değişim vergi kayıp ve kaçaklarındaki değişimden kaynaklanabileceği gibi denetimlerin etkinliğinden de kaynaklanabilir.

Tablo 24: Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı

Yıllar	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL) (1)	İncelenen Matrah (Bin TL) (2)	Matrah Farkının Matraha Oranı (1/2)
2006	47.419.483	46.796.639	%101.33
2007	30.450.980	63.409.073	%48.02
2008	211.092.889	78.838.889	%267.75
2009	97.972.236	125.603.952	%78.01
2010	***	***	***
2011	755.055	16.422.146	%4.60
2012	541.132	4.374.024	%12.37
2013	1.080.420	1.234.224	%87.54
2014	712.101	2.959.296	%24.06
2015	892.151	1.535.689	%58.09

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ilgili yıllar faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

İnceleme sonucunda bulunan matrah farkı ile incelemeye tabi tutulan matrah oranlanmakta ve bu oranının yüksek olduğu dönemlerde vergi denetiminde etkinliğin sağlandığı söylenebilmektedir. Bu çerçevede Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranına göre etkinliğin en yüksek olduğu yıl %267 ile 2008 yılıdır. Oranın en düşük olduğu yıl ise %4.6 oran ile 2011 yılı olmuştur. 2011 ve sonrasında VDK faaliyete başlamış ancak VDK'nın faaliyet raporlarında incelenen matrah ve bulunan matrah farkı

verileri yer almadığından bu oranın 2011 sonrası için yorumlanması doğru olmayacaktır. Ayrıca 2010 yılı verilerine ulaşılamadığından oran hesaplanamamıştır.

3.1.7. Ekonomik Açıdan Etkinliğin Nicel Veri Analizi İle Ölçülmesi

3.1.7.1. Değişkenler ve Veriler

Çalışmada vergi denetimi ve vergi gelirleri ilişkisi Türkiye için 1984 – 2015 dönemi verileri ile analiz edilmiştir. Vergi denetimi değişkeni olarak denetim oranları yıllık veri seti kullanılmıştır. Denetim oranları veri seti, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Vergi denetim oranı, denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı şeklinde hesaplanmıştır.

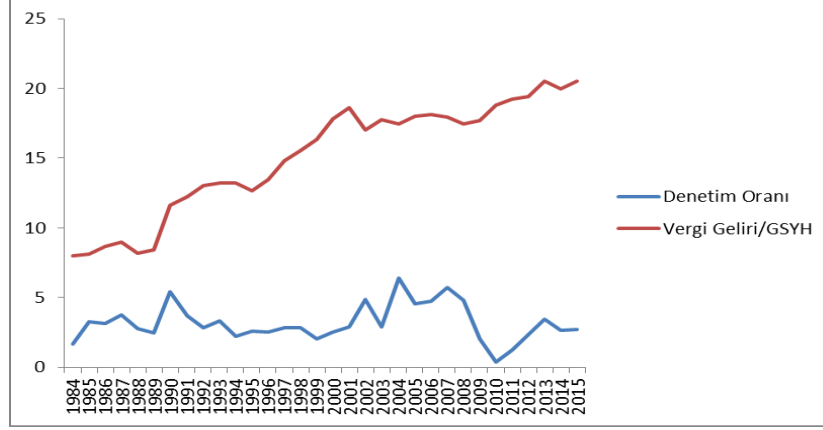
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulduğu 2011 yılına kadar merkezi denetim birimleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan incelemeler söz konusu iken 2012 ve sonrasında hem GİB hem de VDK vergi incelemesi yapmaktadır. 2012 ve sonrasında yapılan incelemelerin tamamı dikkate alınarak hesaplama yapılmıştır. Vergi gelirleri değişkeni olarak Vergi Gelirleri / GSYİH yıllık veri seti kullanılmıştır. Veri seti T.C Kalkınma Bakanlığı Ekonomik ve Sosyal Göstergeler veri dağıtım sisteminden temin edilmiştir.

Ekonometrik analizlerde çalışmanın dönem sınırlaması çoğu zaman ulaşılabilen veriler çerçevesinde belirlenmekte olup bu çalışmada da benzer nedenlerle 1984 - 2015 dönemi ele alınmıştır. Çalışmada kullanılacak veriler ve veri kaynakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 25: Analizde Kullanılan Değişkenler ve Kaynakları

Değişken	Tanımı	Gözlem Aralığı	Veri Kaynağı
<i>DENETİM</i>	Denetim Sayısı / Mükellef Sayısı	1984 - 2015	GİB ve VDK Faaliyet Raporları
<i>GELİR</i>	Vergi Gelirleri / GSYİH	1984 - 2015	T.C Kalkınma Bakanlığı Ekonomik ve Sosyal Göstergeler

Ayrıca serilerin ele alınan dönem boyunca izlediği seyir aşağıdaki grafikteki görsel olarak sunulmuştur.



Grafik 4: Değişkenlerin Seyri (1984-2015)

3.1.7.2. Model

Vergi denetim oranları arttıkça vergi kayıp ve kaçaklarının azalması dolayısıyla devletin elde edeceği vergi gelirlerinin artması beklenmektedir. Dolayısıyla vergi denetimi vergi gelirleri ilişkisinin tespit edilmesinin amaçlandığı bu çalışmada kullanılan model şu şekildedir:

$$GELIR_{it} = \alpha_{it} + \beta DENETIM_{it} + u_{it}$$

3.1.7.3. Araştırma Yöntemi

Çalışmada ekonometrik yöntem olarak zaman serisi analizi kullanılmıştır. Değişkenler öncelikle Augmented Dickey Fuller birim kök testi ve Phillips ve Perron birim kök testlerine tabi tutularak serilerin durağanlıkları araştırılmış, değişkenlerin birlikte hareket edip etmediklerini tespit etme amacıyla ARDL sınır testi uygulanmıştır. Son olarak değişkenler arasındaki ilişkinin varlığı ve büyüklüğünün kısa ve uzun dönem için tespit edilmesi amacıyla ARDL kısa ve uzun dönem modelleri tahmin edilmiştir.

3.1.7.3.1. Birim Kök Testleri ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Bir önceki dönemde değişkenin aldığı değer bu dönemi nasıl etkilediğinin belirlenmesiyle serinin uzun dönem özelliği belirlenebilir. Bunun için serinin nasıl bir süreçten geldiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle serinin her dönemde aldığı değer daha önceki dönem değerleriyle regresyonunun bulunması gerekir. Bu ilişki farklı yöntemlerle tespit edilebileceği gibi, ekonometride serinin durağanlığını ölçme yöntemi olarak birim kök analizi geliştirilmiştir (Tarı, 2010: 387). Durağanlık

kavramı, serilerin sabit bir ortalamaya, sabit bir varyansa ve gecikme seviyesine bağlı bir kovaryansa sahip olmasını ifade eder (Akel ve Gazel, 2014: 32). Zaman içinde değişmeyen ortalama ile varyansa sahip ve iki dönem arasındaki ortak varyansı bu ortak varyansın hesaplandığı döneme değil de yalnızca iki dönem arasındaki uzaklığa bağlı olan olasılıklı süreç için durağan olduğu söylenir (Gujarati, 1999: 713). Durağan olan seriler her gecikme dönemi için sabit bir ortalamaya, varyansa ve kovaryansa sahiptir (Akel ve Gazel, 2014: 32). Durağan olmayan serilerin varyansı zamanla değişmektedir (Glynn vd., 2007: 66). Zaman serisi çalışmalarında değişkenlerin durağan olmaları gerekmektedir aksi halde bu durum sahte regresyona (spurious regression) neden olabilir (Saray, 2011: 394). Durağan bir serinin uzun dönem sonuçları serinin ortalamasına yakınlaşarak dalgalanmalar gösterir.

Durağan serilerin özellikleri:

- Uzun dönem ortalama civarındaki dalgalanmalar ortalama olarak eski seviyesine geri dönme yönünde eğilim gösterir.
- Zamanla değişmeyen sonlu bir varyansa sahiptirler.
- Gecikmelerin uzunluğu arttıkça otokorelasyonlar azalır (Sevüktekin ve Nargeleçekenler, 2010: 305).

Durağan olmayan serilerin özellikleri:

- Seriyi önceki durumuna getirebilecek uzun dönemli ortalamaya sahip değildirler.
- Zamandan bağımsız olan varyans, zaman sonsuza doğru ilerlerken sonsuza yaklaşır.
- Gecikmelerin uzunluğu arttıkça otokorelasyonlar azalarak sönmez (Sevüktekin ve Nargeleçekenler, 2010: 305).

Modelde kullanılan seriler durağan hale gelene dek serilerin farkı alınır. Fark değerleri alınarak durağan hale getirilen seriler, uzun dönemli sabit bir ortalama etrafında dalgalanmakta ve seriler zamana bağlı olmayan sonlu bir varyansa sahip olmaktadır (Glynn vd., 2007: 66). Birim kök testleri sonucunda seriler, kendi seviyelerinde durağan (I (0)) veya birinci farkında durağan (I (1)) veya n. farkında durağan (I (n)) çıkabilir.

Serilerin durağanlık mertebelerine göre kullanılacak yöntemler de değişkenlik göstermektedir. Her iki değişkenin I (0) olması halinde standart regresyon analizi, her iki değişkenin I (1) olması halinde eşbütünleşme testleri veya ARDL yöntemi, değişkenlerin durağanlık mertebelerinin farklı olması halinde (iki değişkenin de I (2) olmaması gerekir) ise ARDL yöntemi kullanılacaktır.

Çalışmada kullanılan veri seti 30 gözlem içermektedir. Her ne kadar analiz edilen dönemin ekonomik, siyasi ve sosyal kırılmalar içerdiği bekleniyor olsa da mevcut gözlem sayısının yetersizliğinden dolayı analizde yanıltıcı sonuçlar elde etmemek için yapısal kırılmalı testler yerine klasik yöntemler kullanılmıştır.

Serilerin durağanlıklarını test etmede kullanılan en yaygın yöntem Dickey Fuller (DC) ve Augmented Dickey Fuller (ADF) testleridir. Dickey ve Fuller (1979) Birim Kök Testi, “durağan değildir” boş hipotezi altında, denklem (1)’de belirtilen regresyon denkleminde tahmin edilmiştir.

$$\Delta Y_t = \beta_1 + \delta Y_{t-1} + u_t \quad (1)$$

Yukarıdaki denklem ile boş hipotez ve alternatif hipotez test edilmektedir. Birim Kök Testi için boş hipotez zaman serisinin durağan olmadığını ($H_0 : \delta = 0$) iddia etmektedir. Alternatif hipotez ise, zaman serisinin durağan olduğunu ($H_1 : \delta < 0$) iddia etmektedir.

Dickey-Fuller Birim Kök Testinde, hata terimlerinin birbiriyle ilişkisiz olduğu varsayımı zamanla geçersiz hale gelmekte ve regresyon tahminlerinde hata terimleri birbiriyle ilişkili olabilmektedir (Atgür ve Altay, 2015: 88). Ayrıca Dickey Fuller birim kök testi sadece seri AR (1) olduğunda geçerlidir ve seride yüksek dereceden gecikmelerde korelasyon olması durumunda hata teriminin akgürültü (white noise) varsayımı ihlal edilmiş olacaktır. Bu soruna karşın seride yüksek dereceden otokorelasyonu kontrol eden Genişletilmiş Dickey Fuller (Augmented Dickey Fuller) testi geliştirilmiştir (Şen vd., 2010: 112). ADF Birim Kök Testi denklem (2)’den hareketle Y_t ’nin gecikmeli değerleri ilave edilerek tahmin edilip bulunmuştur (Gujarati ve Porter, 2009: 755–757).

$$\Delta Y_t = \beta_1 + \beta_2 t + \delta Y_{t-1} + \sum_{i=1}^m a_i \Delta Y_{t-i} + \varepsilon_t \quad (2)$$

Schwarz (1978), ADF testinin diğer birim kök testleri içinde en iyisi olduğunu vurgulamış olsa dahi Campbell ve Perron (1991) ADF testlerinin değişkenlerin gecikme uzunluğuna duyarlı olduğunu kanıtlamış ve testlerin uygun gecikme uzunluğu belirlenerek yapılması gerektiğini önermişlerdir (Şen vd., 2010: 112).

Tablo 26: ADF Birim Kök Testi Sonuçları

	<i>DENETİM</i>	<i>GELİR</i>
<u>Düzy</u>		
Sabit	-3.474** (0) [0.0157]	-1.151 (0) [0.6825]
Sabit+Trend	-3.167** (7) [0.0145]	-1.896 (0) [0.6324]
<u>Birinci Fark</u>		
Sabit	---	-5.303*** (0) [0.0001]
Sabit+Trend	---	-4.601*** (4) [0.0058]

Notlar: ADF testinde uygun gecikme uzunluğu Akaike bilgi kriterine göre belirlenmiş ve tabloda parantez içinde gösterilmiştir. Köşeli parantez içerisindeki rakamlar, olasılık (p-value) değerlerini göstermektedir.

*** ve ** sırasıyla % 1 ve %5 anlam düzeylerini göstermektedir.

DENETİM serisinin %5 anlam düzeyinde hem sabitli hem de sabit ve trendli model için seviyede durağan olduğu; *GELİR* serisinin ise %1 anlam düzeyinde hem sabitli hem de sabit ve trendli model için birinci farkında durağan olduğu görülmektedir.

Seride birim kök vardır hipotezinin araştırıldığı ADF testi sonuçlarına göre; *DENETİM* değişkeninin I (0), *GELİR* değişkeninin ise hem sabitli hem de sabit ve trendli model için I (1) seviyesinde durağan olduğu belirtilebilir.

Durağanlık analizlerinde kullanılan bir diğer yöntem Phillips ve Perron (PP) testidir. Hata terimlerinin sabit varyanslı ve bağımsız olduğunu kabul eden DF ve ADF testleri Phillips ve Perron tarafından eleştirilmiştir. DF ve ADF testinin anlamlı sonuçlar verebilmesi için hata terimleri arasında korelasyon olmamalı ve hata terimlerinin sabit varyansa sahip olduğunun kesin olarak belirlenmesi gerekir. DF ve ADF testlerinin bu iki temel varsayımı Phillips ve Perron (PP) tarafından genişletilmiştir (Tarı, 2010: 399). Böylece;

$$Y_t = a_0 + a_1 y_{t-1} + u_t \quad (3)$$

$$Y_t = a_0 + y_{t-1} + a_2(t - T/2) + ut \quad (4)$$

T gözlem sayısını, ut ise hata terimlerinin dağılımını göstermektedir ve hata teriminin beklenen ortalaması sıfırdır. Böylece DF testinin homojenite ve bağımsızlık varsayımları terk edilerek hata terimleri arasında içsel bağıntının olmadığı (serial correlation) ya da homojenlik varsayımının gerekliliği ortadan kalkmıştır (Tarı, 2010: 399).

PP testi seride daha yüksek dereceden korelasyonun varlığını belirlemede kullanılmaktadır (Dökmen ve Vural, 2011: 125). Sonuçta DF testinin t istatistiklerinin geliştirilmesinde öngördüğü hata terimleri varsayımları Phillips ve Perron testinde dikkate alınmamıştır (Tarı, 2010: 399). PP testinin ADF testine üstünlüğü, PP testinin hata terimindeki (ut) değişen varyansın genel biçimlerinin ADF Birim Kök Testine nazaran dirençli olmasındadır (Kozhan, 2010: 73–74).

Tablo 27: PP Birim Kök Testi Sonuçları

	<i>DENETİM</i>	<i>GELİR</i>
<u>Düzy</u>		
Sabit	-3.477** (1) [0.0156]	-1.273 (6) [0.6290]
Sabit+Trend	-3.419* (1) [0.0671]	-1.971 (1) [0.5934]
<u>Birinci Fark</u>		
Sabit	---	-5.451*** (5) [0.0001]
Sabit+Trend	---	-6.122*** (8) [0.0001]

Notlar: PP testinde çekirdek (kernel) yöntemi “Barlett kernel” ve bant genişliği (bandwith) “Newey West bandwith” yöntemine göre belirlenmiştir. Parantez içerisindeki değerler, bant genişliğini göstermektedir. Köşeli parantez içerisindeki rakamlar, olasılık (p-value) değerlerini göstermektedir.

***, ** ve * sırasıyla %1, %5 ve %10 anlam düzeylerini göstermektedir.

PP testi sonuçlarına göre *DENETİM* değişkeni sabitli model için %5, sabit ve trendli model için ise %10 anlamlılık için düzeyde durağandır. *GELİR* değişkeni ise seviyede birim kök içermekte iken birinci farkı alındığında %1 anlam düzeyinde durağan hale gelmektedir.

Özetle hem ADF hem de PP birim kök testi sonuçlarına göre *DENETİM* değişkeninin I (0), *GELİR* değişkeninin I (1) seviyesinde durağan olduğu bulgusu elde edilmiştir.

3.1.7.3.2. ARDL Sınır Testi Yaklaşımı ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Eşbütünleşme kavramı seviyelerinde durağan olmayan en az iki serinin bir bileşimini ifade etmektedir. Seriler arasında eşbütünleşme ilişkisini test etmek amacıyla literatürde yaygın olarak Engle-Granger Eşbütünleşme Testi (1987) ve Johansen Eşbütünleşme Testi (1988) kullanılmaktadır. Ancak bu testler eşbütünleşme ilişkisinin analiz edildiği serilerin aynı dereceden durağan olmaları varsayımına dayanır. Dolayısıyla bu testler farklı mertebeden durağan olan seriler için kullanılamamaktadır. Pesaran ve Pesaran (1997) ve Pesaran vd. (2001) tarafından literatüre kazandırılan eşbütünleşme analizine sınır testi yaklaşımı ile bu varsayım bir ön koşul olmaktan çıkmıştır.

Bununla birlikte sınır testi yaklaşımının şu gibi avantajları da bulunmaktadır:

- Sınır testi, modelde kullanılacak değişkenlerin I (0) ya da I (1) olup olmamasına bağlı olmaksızın uygulanabilir (Odhiambo, 2009: 619). Ancak Pesaran, Shin ve Smith (2001)'deki kritik değerler, değişkenlerin I (0) ya da I (1) olmasına göre tablollaştırıldığı için değişkenlerden hiçbirinin I (2) olmaması gerekmektedir (Eriçok ve Yılcı, 2013: 95). Sınır testi analizi öncesi serilerin durağanlığından ziyade hiçbir serinin I (2) olmadığı belirlenmesi gerekmektedir.
- İçsellik problemi ve uzun dönem katsayıları üzerindeki hipotezleri test edebilme gücü açısından Engle-Granger eşbütünleşme testinden daha üstündür (Yamak ve Korkmaz, 2007: 24).
- Modelin kısa ve uzun dönem parametreleri eşanlı olarak tahmin edilebilir (Yamak ve Korkmaz, 2007: 24).
- Değişkenlerin tamamı içsel olarak kabul edilir (Yamak ve Korkmaz, 2007: 24).
- Diğer eşbütünleşme teknikleri örneklem büyüklüğüne duyarlı iken ARDL testi örneklem boyutu küçük olduğunda da etkindir (Odhiambo, 2009: 619).
- Diğer eşbütünleşme testlerinden farklı olarak ARDL Sınır Testi yaklaşımında değişkenler farklı optimal gecikme uzunluğuna sahip olabilir (Ozturk ve Acaravci, 2010: 1939).
- ARDL analizi sonucunda elde edilen tahminler bağımlı ve bağımsız değişkenleri belirginleştirdiğinden sapmasız ve etkindirler (Özgür Ilıkkan, 2015: 356).

- ARDL yaklaşımında kısıtsız hata düzeltme modeli kullanıldığı için Engle-Granger testine göre daha iyi istatistiksel özelliklere sahip olduğu ve küçük gözlem sayısı içeren analizlerde Johansen ve Engle-Granger Eşbütünlüşme testlerine göre daha güvenilir sonuçlar vereceği söylenebilir (Narayan ve Narayan, 2005: 429).

Testte kullanılan sınırsız hata düzeltme modeli analizde kullanılan seriler ile aşağıdaki gibi gösterilebilir:

$$\Delta GELIR_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^m \alpha_{1i} \Delta GELIR_{t-i} + \sum_{i=0}^m \alpha_{2i} \Delta DENETIM_{t-i} + \alpha_3 DENETIM_{t-1} + \alpha_4 GELIR_{t-1} + e_t \quad (5)$$

Δ , birinci dereceden farkları göstermektedir. Bahmani-Oskooee ve Goswami (2003)'ye göre sınır testi için kullanılan F testi gecikme uzunluğuna karşı duyarlıdır. Bu nedenle eşbütünlüşme ilişkisinin varlığını sınamak amacıyla öncelikle denklem (5)'te kullanılan farkı alınmış değişkenlerin gecikme uzunluğunu gösteren m değerine karar verilmelidir (Eriçok ve Yılandı, 2013: 95).

Gecikme uzunluğunu belirlemek amacıyla literatürde sıklıkla Akaike (AIC) ve Schwarz (SIC) gibi bilgi kriterleri kullanılmaktadır. Gecikme uzunluğu belirlendikten sonra denklem (5)'te yer alan bağımlı ve bağımsız değişkenlerin düzey değerlerinin bir dönem gecikmeli değerlerinin anlamlılığının sınanması ile ilgili değişkenler arasında eşbütünlüşme ilişkisi olmadığını gösteren temel hipotez test edilebilir (Eriçok ve Yılandı, 2013: 95).

Test edilen temel hipotezin analize uyarlanmış şekli aşağıdaki gibidir:

$$H_0 : \alpha_3 = \alpha_4 = 0 \quad (\text{Eşbütünlüşme yoktur}) \quad (6)$$

$$H_1 : \alpha_3 \neq \alpha_4 \neq 0 \quad (\text{Eşbütünlüşme vardır}) \quad (7)$$

Yukarıdaki hipotezi test etmek için kullanılan standart F istatistiği (Wald istatistiği), aşağıdaki durumlara bağlı olarak standart olmayan bir dağılıma sahiptir (Narayan, 2005: 1981):

- ARDL modeline dahil edilen değişkenlerin I(0) veya I(1) olup olmaması,
- Değişken sayısı,
- ARDL modelin sabit terim veya trend içerip-içermeme durumu,

- Örnek boyutu.

Pesaran vd. (2001) tarafından ilgili kritik değerler tablolatırılmıştır. Ayrıca küçük gözlem sayısı içeren örnekler için kullanılacak kritik değerlere de Narayan (2005)'dan ulaşılabilir. Kritik değerler değişkenlerin tamamının I (0) veya I (1) olmalarına göre sınırlar verilmiştir (Eriçok ve Yılancı, 2013: 96). Daha önce de belirtildiği gibi değişkenlerden hiçbiri I (2) olmamalıdır.

Eğer hesaplanan F istatistiği bu iki sınırın dışındaysa değişkenlerin eşbütünleşik olup olmamalarına dair bir çıkarımda bulunmak mümkün olacaktır. Hesaplanan F istatistiği kritik değerlerin üst sınırından büyükse değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi olmadığını gösteren temel hipotez reddedilir; bu değerin kritik değerlerin alt sınırından küçük olması halindeyse bu ilişkinin olmadığını gösteren temel hipotez reddedilemez. Hesaplanan F istatistiğinin iki sınırın arasında olması durumunda sınır testine göre değişkenler arasındaki eşbütünleşmenin varlığına yönelik bir yorum yapılamamaktadır. Bu durumda değişkenlerin durağanlık mertebelerini dikkate alan diğer eşbütünleşme yöntemlerine başvurulması önerilmektedir (Eriçok ve Yılancı, 2013: 96).

H_0 hipotezini test etmek için hesaplanan F test istatistik değeri ile simülasyonla elde edilmiş olan alt ve üst sınır kritik değerler tabloda sunulmuştur. ARDL modeli için CUSUM SQ ile kırılma tarihi olarak belirlenen 2001 yılı kukla değişken olarak modele eklenmiştir.

ARDL sınır testi sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 28: ARDL Sınır Testi Sonuçları

Hesaplanan F İstatistiği	%1 Kritik Değerler		%5 Kritik Değerler	
	Alt Sınır	Üst Sınır	Alt Sınır	Üst Sınır
15.77	4.94	5.58	3.62	4.16

Tabloda görüldüğü üzere hesaplanan F test istatistik değeri (15.77), %1 ve %5 anlam düzeyinde üst kritik değerlerden büyüktür. Dolayısıyla değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi olmadığını gösteren temel hipotez reddedilecektir.

Elde edilen bulgulara göre, değişkenler arasında eşbütünleşme ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Vergi gelirleri ve vergi denetim oranlarının uzun dönemde birlikte hareket ettiği söylenebilir.

Tablo 29: ARDL Modeli Uzun Dönem Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Katsayılar	t-istatistik Değerleri	Olasılık Değerleri
Sabit	28.055	5.762	0.0001
<i>DENETIM</i>	- 3.150	-2.646	0.0228

ARDL Modeli uzun dönem tahmin sonuçlarına göre, uzun dönemde denetim oranlarında meydana gelen 1 birimlik artış vergi gelirlerinde ortalama 3.15 birimlik azalma meydana getirmektedir. ARDL Modeli kısa dönem tahmin sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 30: ARDL Modeli Kısa Dönem Tahmin Sonuçları

Değişkenler	Katsayılar	t-istatistik Değerleri	Olasılık Değerleri
<i>DENETIM</i> _{t-1}	0.743	5.608	0.0002
<i>DENETIM</i> _{t-2}	0.633	5.042	0.0004
<i>DENETIM</i> _{t-3}	0.487	4.672	0.0007
<i>DENETIM</i> _{t-4}	0.411	3.887	0.0025
<i>DENETIM</i> _{t-5}	0.201	2.363	0.0376
<i>GELIR</i> _{t-1}	-0.340	-2.539	0.0275
<i>GELIR</i> _{t-2}	-0.392	-2.956	0.0131
<i>GELIR</i> _{t-3}	-0.302	-2.158	0.0539
<i>GELIR</i> _{t-4}	-0.403	-2.853	0.0157
<i>GELIR</i> _{t-5}	-0.601	-4.159	0.0016
HDT	-0.368	-8.189	0.0000

ARDL modelinin geçerliliği için hata düzeltme terimi (HDT) anlamlı olmalıdır. Elde edilen sonuçlara göre hata düzeltme teriminin istatistiki olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Hata düzeltme teriminin anlamlı olması kısa dönemde meydana gelebilecek dengesizliklerin, uzun dönemde düzeltildiğini göstermektedir. Kısa dönem ARDL Modeli tahmin sonuçlarına göre denetim oranlarının vergi gelirleri üzerinde kısa dönemde pozitif etkiye sahip olduğu görülmektedir.

Denetim oranları ile vergi gelirleri arasında uzun dönemde negatif ilişki belirlenmişken kısa dönemde denetim oranları vergi gelirleri ilişkisi pozitif yönlüdür. Kısa dönemde vergi denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini arttırmakta ancak uzun dönemde artan denetim oranları mükellefleri vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna sevk ederek vergi gelirlerini azaltmaktadır.

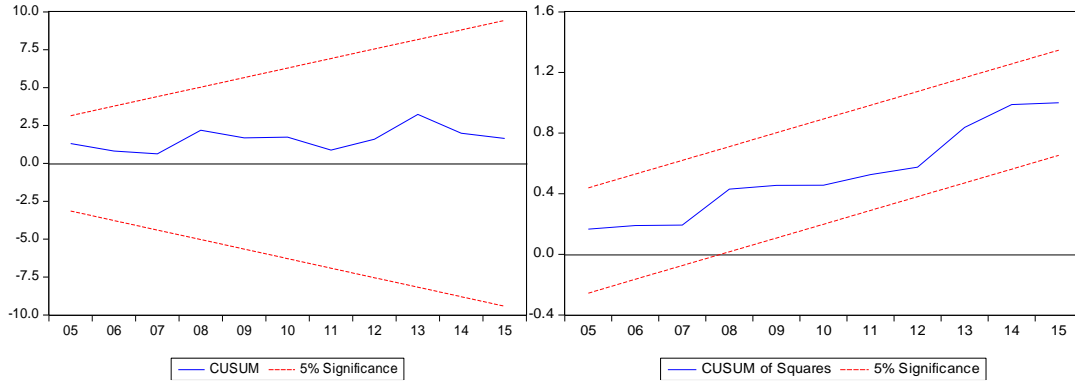
Tablo 31: Tanısal Testler

Tanısal Testler	LM	BPG	JB	RR
χ^2	1.6557	0.4057	3.1084	0.2337
ρ değeri	0.2442	0.9426	0.2113	0.6391

Not: LM, Breush Godfrey LM otokorelasyon testini, BPG, Breush Pagan Godfrey heteroskedasite testini ve JB ise Jarque-Bera normallik test istatistiğini, RR ise Ramsey Reset test istatistiğini göstermektedir.

Tanısal testler sonucunda modelde otokorelasyon ve değişen varyans sorunu olmadığı, modelin normallik özelliğine sahip olduğu görülmektedir.

ARDL Sınır Testi yaklaşımından sonra, parametrelerin kararlılığının incelenmesi için, CUSUM ve CUSUMSQ testlerinden elde edilen grafikler aşağıda yer almaktadır.



Grafik 5: CUSUM ve CUSUMSQ Testi

Grafiklerden de anlaşıldığı gibi artıklar sınırlar arasında kalmakta, herhangi bir taşma söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle, parametrelerin kararlı olduğunu ve yapısal değişikliğin olmadığını söylemek mümkündür.

3.2. Hukuki Açıdan Vergi Denetiminin Etkinliği

Yasal mevzuat çerçevesinde idari birimler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetinin etkinliği hukuki açıdan ele alındığında etkinliğin somut olmayan kriterlerle değerlendirilmesi söz konusudur. Denetimde etkinlik her şeyden önce etkin yasalar ve etkin işleyen idari teşkilat ve etkin vergi yargısı ile sağlanabilir.

Çalışmanın bu kısmında vergi denetiminde hukuki etkinlik mevzuat, idare ve vergi yargısı açısından etkinlik ana başlıkları ile ele alınacak ve denetim alanında uzman kişilerle yüz yüze görüşmeler ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda elde edilen bulgular ışığında vergi denetiminde hukuki etkinlik değerlendirilecektir.

3.2.1. Mevzuat Açısından Etkinlik

Çalışmanın bu kısmında vergi denetiminde hukuki etkinlik doğrudan mevzuata yönelik eleştiriler, belge düzenine ilişkin eleştiriler, vergi cezaları ile ilgili eleştiriler, vergi afları ile ilgili eleştiriler ve her ne kadar idari bir çözüm yöntemi olsa da mevzuata dayalı olduğu için bu bölümde ele alınan uzlaşma müessesesi ile ilgili eleştiriler sunulacak ve değerlendirilecektir.

3.2.1.1. Doğrudan Mevzuat ile İlgili Eleştiriler

İnalçık (2011), kanun kelimesinin “resmi kayıtların tutulduğu defter ve toprak vergilerinin kaydedildiği liste” anlamında mali kuralları ifade ettiğini zamanla anlamın genişleyerek “Sultanın şeriatın bağımsız olarak ortaya koyduğu hukuki emirler” haline dönüştüğünü belirtmiştir. Bu bağlamda vergi ile ilgili hükümlerin kanun kavramının doğmasına zemin hazırladığı söylenebilir. Anayasanın 73. maddesine göre “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin yanı sıra vergi denetimi uygulamaları da kanuna dayanmaktadır.

Vergi sistemi ve vergi denetimine dair düzenlemeler çeşitli açılardan eleştirilmektedir. Vergi sistemimizdeki sorunların çözümünün yıllardır vergi mevzuatında aranması mevzuatta yapılan çok sayıdaki değişikliği beraberinde getirmiş ve sonuçta vergi mevzuatının konunun uzmanları tarafından bile takip edilemez hale gelmesine neden olduğu söylenebilir. Ayrıca vergiye ilişkin mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değişmesi (Aytekin, 2007: 88), vergi mevzuatının karmaşık olması, günümüz ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması (Gez, 2011: 61), mevzuatın çeşitli boşluklar ve belirsizlikler içermesi vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.

3.2.1.1.1. Mevzuatın Sık Sık Değişmesi

Gelişen ve değişen ekonomik, sosyal ve toplumsal hayata uyum sağlayabilme, bu değişimler karşısında yasal boşluklar oluşmaması için mevzuatta da değişiklikler yapılması kaçınılmazdır. Aydın (2014: 159), dinamik ekonomik hayata karşın vergi mevzuatının değişmez bir yapıda olmasının düşünülemeyeceğini ifade etmektedir.

Vergi mevzuatının belli aralıklarla değişmesinin ekonomik ve sosyal gelişmeleri yakalayabilme bağlamında bir ihtiyaç olduğu söylenebilir. Ancak söz konusu zorunluluğun dışında yıllar boyunca siyasi iradeler tarafından bazen kendi seçmen kitlesinin çıkarlarını gözeterek bazen de oylarını arttırma ümidiyle vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış, reform çalışması adıyla yeni kanunlar çıkarılmış olduğu söylenebilir. Tüm bu düzenlemelerin yıllar itibarıyla arttığı ve neticede yığın haline gelmiş bir vergi mevzuatı gerçeği ortaya çıktığı söylenebilir.

Aynı kanunda aynı numaralı birden fazla mükerrer madde ve ek geçici maddeler bulunmakta olup kanun ve yönetmeliklerin yanı sıra vergilemeye ilişkin birçok genelge, tebliğ vs. bulunduğu belirtilebilir. Ayrıca mevzuatta yapılan sık değişikliklerin geçiş hükümleri (geçici maddeler) düzenlenmesini gerektirdiği bu uygulamaların da durumu daha da içinden çıkılmaz bir hale getirdiği söylenebilir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 299). Acar ve Merter (2004: 9)'e göre vergi mevzuatının sık sık değişmesi denetim birimlerinin ve vergi mükelleflerinin işini zorlaştırmaktadır.

3.2.1.1.2. Mevzuatın Açık ve Anlaşılır Olmaması

Gelişmiş, büyük ve modern bir ülkede vergi sisteminin karmaşıklıktan sıyrılamayacağını belirten Chaumont, gerçek yaşam ve işletmelerin karmaşık olduğunu dolayısıyla kişilerin gerçek gelirlerinin doğru bir şekilde vergilendirilmesi için bu karmaşıklığa izin verilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Chaumont, 2014: 149). Ayrıca Chaumont (2014: 149), ulaşım, sağlık ve emekliliği finanse etmeyen ülkelerin vergi mevzuatında karmaşık sisteme ihtiyaç duymadıklarını, tüm gelişmiş OECD ülkelerinin ise karmaşık vergi sistemine sahip olduğunu belirtmektedir. Vergi sisteminin ve mevzuatının karmaşıklığının kasıtlı veya kasıtsız yapılan hatalara veya tasarım başarısızlığına bağlayan değerlendirmeleri yüzeysel olmakla itham eden Karabacak (2013)'a göre vergi karmaşıklığı ekonomik, toplumsal, siyasal, kurumsal, düşünsel ve kültürel birçok nedene dayanmakta olup vergilemenin doğasından kaynaklanmaktadır.

Günümüzde ekonomik ve ticari ilişkilerin küreselleşmesinin vergi mevzuatının da karmaşık olmasına neden olduğu söylenebilir. Karabacak (2013: 27–28)'a göre, vergi sistemini belirleyen siyasal sürecin istikrarsızlığı, farklı farklı vergi türlerinin homojen olmayan mükelleflere vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini sağlama çabası, ekonomik faaliyetlerin karmaşıklığı, ulusal ve uluslararası düzeyde vergi kayıp ve kaçağı ile

mücadele gibi nedenlerle karmaşıklık eleştirileri günümüz ekonomik, sosyal ve toplumsal şartları altında kaçınılmazdır. Bunun yanında Cesur ve Çelikkaya (2014: 6) mevzuatın basit ve anlaşılabilir olmasının mükelleflerin vergiye yaklaşımını olumlu etkileyeceğini³⁹, denetçilerin ve yargı organlarının da işini kolaylaştıracağını ifade etmişlerdir. Ayrıca vergi kanunlarının karmaşık olmasının vergi idaresinin vergiye uyum göstermeyen mükellefleri tespit etmesini zorlaştırdığı söylenebilir (Langham vd., 2012: 392). Mevzuatın karmaşık olması ve sık değişmesi vergi yargısının da işini güçleştirmektedir (Tosuner vd., 1992: 17).

Adam Smith'in Ulusların Zenginliği adlı eserinde yer alan vergilemeyle ilgili ilkelerden kesinlik ilkesi mükellefin ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu bağlamda gerek vergilemede kesinlik ilkesi gerekse hukuki güvenlik ilkesi dikkate alındığında vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması önem arz etmektedir. Bu bağlamda Doğan (1999)'ın "*En iyi vergi bilinen vergidir*" ifadesi adeta konuyu özetlemektedir.

Her ne kadar mevzuatın karmaşık olduğu görüşü literatürde⁴⁰ yaygın olarak kabul ediliyor olsa da günümüzde Gelir İdaresinin hazırladığı destekleyici dökümanlar ve uygulamalar ile yükümlülüğünü yerine getirmek isteyen mükellefler için bu durumun sorun olmaktan çıktığı söylenebilir (Anlar ve Cengiz, 2016: 66).

Kanunların açık ve anlaşılır olmamasını farklı bir açıdan ele alan Karakoç (2014: 156), vergi kanunları için Kanun Tasarısı Bilim Komisyonları kurulmamasını eleştirmekte vergi kanunlarının daha çok maliye bürokrasisi tarafından hazırlandığını ve tasarıların Meclis Komisyonu ve Genel Kurul'da yeterince tartışılmadan kabul edildiğini, özellikle son yirmibeş yılda teamül haline gelen ilgisiz ve ilişkisiz kanunların torba kanun uygulamasıyla kabul edildiğini belirtmektedir. Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin

³⁹ GİB çalışanlarına göre mükelleflerin vergi uyum maliyetlerini artıran en önemli husus katılımcıların %76.9'u ile düzenlemelerin açık, anlaşılır ve basit olmamasıdır (Aktan ve Savaşan 2009:64).

⁴⁰ Firma çalışanlarının %74'ü GİB çalışanlarının ise %83'ü "vergi düzenlemelerinin çok karmaşık olduğu" önermesine katılmaktadır. GİB çalışanlarının düzenlemeleri karmaşık bulma oranının daha yüksek olma sebepleri firmaların profesyonel muhasebecilerden faydalanmaları neticesinde vergisel düzenlemelerin ayrıntıları ile uğraşmamlarından ve GİB çalışanlarının mükellef perspektifinden soruya yaklaşmalarından kaynaklanıyor olabilir (Aktan ve Savaşan, 2009: 33). Vergi mevzuatının karmaşıklığı ile ilgili örnek çalışmalar için bakınız: Karabacak (2013), Karakoç (2014), Yıldırım ve Açar (2009).

sistematik bir şekilde yapılmadan torba kanun ile yapılmasının mevzuatı anlaşılır olmaktan uzaklaştırdığı söylenebilir.

Vergi mevzuatında yeni düzenlemeler yapılma çalışmaları halen devam etmekle birlikte vergi mevzuatının kısa, öz, anlaşılır ve günümüz Türkçesi ile yazılması, mükelleflerin işbirliği ve gönüllü uyumlarının sağlanabileceği bir yapıda düzenlenmesi (Gez, 2011: 10), vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması sürecinde hazırlık veya geçiş dönemlerinin de dikkate alınması (Aytekin, 2007: 88) hem mükelleflerin hem denetim personelinin hem de yargı organlarının etkinliğini arttıracaktır. Bu bağlamda Anlar ve Cengiz (2016), Türkiye’de köklü bir vergi reformundan ziyade vergi mevzuatı veya vergi yapısı açısından yapılacak ufak değişikliklerin yeterli olacağını ifade etmişlerdir.

3.2.1.2. Belge Düzeni ile İlgili Eleştiriler

Vergi denetiminden beklenen faydanın sağlanması belge düzeninin yerleşmiş olmasına bağlıdır. Denetim personelinin denetim esnasında başvuracağı en önemli kaynak olan defter ve belgelerin eksiksiz ve düzenli olması denetimde etkinliği arttıracaktır. Mevzuat gereği mükellefler çok sayıda defter ve belge kullanmaktadır. Her ne kadar kazanç türüne göre tutulması gereken defter ve kullanılması gereken belgeler değişse de kayıt sisteminin basit, sade ve fonksiyonel olması denetimde etkinliğin sağlanması açısından önem arz etmektedir (Aytekin, 2007: 95-96).

Mert (2009: 22)’e göre mükelleflerin düzenlemesi gereken belge türü kalabalığı ve maliyetleri mükellefleri kayıt dışına çekmekte bu durum da denetimi güçleştirmektedir. Bu bağlamda ülkemizde belge düzeninin tam olarak yerleşmesinin önündeki en büyük engelin kayıtdışı ekonomi olduğu söylenebilir. Şaan (2008: 75), belge düzeninin ana kaynakta sağlanabilmesi halinde daha sonraki el değiştirmelerde belge düzeninin takibinin de kolaylaşacağını ifade etmektedir.

Mükelleflerin gerçek kazançlarını beyan etmeleri vergi denetimlerinin yanı sıra vergi sistemine dahil edilecek genel ve özel vergi güvenlik önlemleri ile de sağlanabilir (Şanver ve Oktar, 2013: 3). Şanver ve Oktar (2013)’a göre Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ve Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) kullanımı mükellef beyanlarının doğruluğunun tespitinde önemli bir araçtır. Elektronik ortamda yapılan Ba ve Bs bildirimleri sayesinde vergi müfettişleri

mükellefleri karşıt ya da çapraz incelemeye tutarak düşük maliyetle, hızlı ve kolayca inceleyebilmekte ayrıca mükellefler açısından ise bakanlığın bu imkânlarla sahip olduğu düşüncesi denetlenme algısını arttıracak ve mükellefleri doğru beyanda bulunma eğilimine sevk edebilecektir (Şanver ve Oktar, 2013: 8–9).

Yasal düzenlemeler ile mükellefler arasında karşılıklı çıkar ilişkisinden yararlanılarak oto-kontrol mekanizması oluşturulabilir. Örneğin Gelir Vergisi kendi içinde oto kontrol mekanizması bulundurmaktadır. Bir mükellefin geliri diğer mükellefin gideri olduğundan karşılıklı olarak her iki mükellef de belge alıp vermek zorunda kalacaktır (Gez, 2011: 67). Özellikle alıcı veya satıcı konumundaki mükellefler için belge almak veya vermek zorunlu hale gelebilir.

Örneğin Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabilmesi için belgelerin eksiksiz olması gerekir. Ayrıca işlemlerin banka aracılığıyla yapılması da kayıtdışılığın önüne geçecek ve çapraz incelemelerde oto-kontrolü sağlayabilecektir. Oto kontrol mekanizmalarıyla aralarında çıkar ilişkisi bulunan mükellefler denetlenebileceği gibi çeşitli vergiler arasındaki kontrol de sağlanabilir (Gez, 2011: 67).

3.2.1.3. Vergi Cezaları ile İlgili Eleştiriler

Vergi sistemimiz vergilendirilecek hususların en doğru şekilde mükellef tarafından bilinebileceği temeline dayalı beyan esasına dayanmaktadır (Konukcu Önal, 2011: 18). Bu sistemde etkinlik mükelleflerin beyanlarının doğruluğuna bağlıdır. Mükellef beyanlarının kontrolü ise ancak denetim mekanizması ile sağlanabilir.

Devletin vergi toplayabilmesi, vatandaşın vergiyi ödememesi halinde verilecek cezanın etkinliğine bağlıdır (Gez, 2011: 13). Denetimler sonucunda cezalı tarhiyat yapılmakta ve böylece yükümlülere yüksek denetlenme olasılığı gösterilerek mükelleflerin gönüllü olarak doğru beyanda bulunmaya yöneltmesi ve böylece vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması sağlanabilir (Binbirkaya, 2006: 15). Ancak çağdaş vergi sistemlerinde ceza ana unsur olmamalı etkin denetim ile beyanların güvenilir ve doğruluğu sağlanmalıdır.

Vergi mevzuatında yer alan cezaların caydırıcılığı da önem arz etmektedir. Ancak çok sık af çıkması ve uzlaşma müessesesinin varlığı cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırmaktadır. Kamuya ek kaynak sağlama amacı taşıyan vergi afları mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme inancını zedeleyebilmekte ve cezaların caydırıcılığı

fonksiyonunu engelleyebilmekte dolayısıyla denetimin etkinliğini azalttığı söylenebilmektedir⁴¹. Vergi cezalarının sık sık çıkarılan vergi afları nedeniyle uygulanamaması (Aytekin, 2007: 88) ve zamanla mükelleflerde oluşan af beklentisinin cezaların caydırıcılığını etkileyerek denetimde etkinliği bozduğu söylenebilir.

3.2.1.4. Vergi Afları ile İlgili Eleştiriler

Savaşan (2011: 20), vergi affı kavramını vergi mükellefleri arasında vergi ödeme noktasında dürüst olmayan mükellefler lehine ayrımcı muamale yapılması şeklinde tanımlamaktadır. Vergi aflarının siyasal iktidarların politik, ekonomik ve siyasi hedeflerine ulaşması, devletin vergi gelirlerini daha hızlı tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması ve böylece yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması gibi sebeplerle çıkartıldığı söylenebilir (Taşkın, 2010: 125).

Vergi affı şeklinde ifade edilebilecek yasalarda af kelimesine yer verilmemesi tüm ülkelerde ortak bir uygulamadır (Savaşan, 2011: 21). Genellikle Varlık Barışı, Stok Affı, Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması gibi farklı adlar altında uygulanan kanunlar ile ödevlerini zamanında yerine getirmemiş mükelleflerin bu durumları yok sayılmakta ve söz konusu cezaları daha uygun koşullarda ödeyebilmeleri sağlanmaktadır (Fırat, 2015: 173).

Türk Hukuku'nda ilk vergi affı 1906 yılında çıkarılan İrade-i Seniye ile yol vergisi cezalarının affedilmesi uygulamasıdır (Savaşan, 2011: 20–21). Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra vergi affı olarak yorumlanabilecek ilk uygulama 1924 yılında yapılmış, Cumhuriyet tarihinde bugüne kadar⁴² (1923-2016 Aralık) 93 yılda 34 af uygulaması hayata geçirilmiştir (Yesilyurt, 2016: 248 – 49). Sonuçta yaklaşık ortalama 2.7 yılda bir af uygulandığı söylenebilir.

Son çıkarılan vergi affı olarak nitelendirebilecek düzenleme 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun ile yapılmış, 19/08/2016 tarihli

⁴¹ Aktan ve Savaşan (2009: 30)'ın 770 vergi dairesi, 748 tekstil firması çalışanı ile yaptıkları ankete dayalı araştırmaya göre firma çalışanlarının %47'si, GİB çalışanlarının ise %73'ü cezaların caydırıcı olduğunu düşünmediğini belirtmiştir.

⁴² Uygulanan afların listesi için bakınız Yesilyurt (2016).

ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Prof. Ahmet Ulusoy (2016)’un ifadesiyle devlet, “*ey mükellef gel sen bana şu kadar daha para öde ben de seni incelemeye almayacağım ve o döneme ilişkin her türlü hususu kapatacağım*” demektedir. Ulusoy (2016a), her ne kadar söz konusu kanunun devletin vergi tahsilatını hızlandırma ve vergisel problemleri bertaraf etme amaçlı yapılandırmaya gitmesi, bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması ve dava aşamasında olan vergi alacaklarının sulh yoluyla tahsil edilmesi gibi sonuçlarının kamu yararı çerçevesinde ele alınabilecek gibi olsa da matrah artırımı ve fiktif alacak ve carilerin kayıtlardan çıkarılması gibi vergi affı şeklinde yorumlanan hususların vergi ahlakını ve vergi uyumunu olumsuz etkileyeceğini belirtmiştir. Sık sık çıkarılan af uygulamaları mükellefler de affın da affı çıkabilir beklentisi oluşturmaktadır.

Maliye Bakanı Naci Ağbal yaptığı açıklamada⁴³ mükelleflerin “*Ben iyi niyetli bir mükellefim, vergi borçlarımı süresinde ödedim, herhangi bir şekilde de geçmişten bir denetimle ilgili sıkıntım yok. Bana hiçbir şey yapmıyorsunuz ama borcunu zamanında ödemeyenlerin faizlerini, cezalarını siliyorsunuz, vergi denetiminde bir şey çıkmışsa da ondan kurtuluyor. Peki benim günahım, suçum ne?*” şeklinde vergi aflarına tepki gösterdiğini ve bu bağlamda geçmiş 3 yılda denetimlerinde herhangi bir sıkıntı olmayan mükelleflerden daha düşük oranda vergi alınacağını ve böylece dürüst mükelleflerin ödüllendirilerek vergi uyumunun arttırılacağını ifade etmiştir. Bakanın ifadesine göre konuyla ilgili yasal düzenlemelerin en kısa zamanda yapılması planlanmaktadır.

Vergi aflarının yükümlülüğün zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekliliğini ortadan kaldırarak yükümlü kavramını anlamsız hale getirdiği mükelleflerde vergilemeye ilişkin mükellefiyetlerin yerine getirilse de getirilmesede olur anlayışı oluşmasına neden olduğu söylenebilir. Karakoç (2014: 155), af niteliğindeki düzenlemelerin çok sık yapılmasının vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına, vergilemede adalet algısının azalmasına yol açtığını ifade etmektedir. Ayrıca sık sık tekrarlanan vergi afları vergi uyumunu azaltabilir ve vergi yapısında yer alan cezai müeyyidelerin uygulanabilirliğini olumsuz etkileyebilir (Anlar ve Cengiz, 2016: 68).

⁴³ <http://www.haberturk.com/ekonomi/ekonomi/haber/1298139-bakan-agbal-dan-vergi-oranlarinda-indirim-mujdesi> , Erişim Tarihi: 18.09.2016

Savaşan (2011: 22) ise vergi aflarının kısa dönemde faydaları bulunabileceğini ancak uzun dönemde önemli sorunlar ortaya çıkarabileceğini belirtmektedir. Örneğin Türkiye özelinde SVAR tekniği ile 1980-2013 döneminde vergi afları vergi gelirleri ilişkisini analiz eden Kaya (2014: 196–97), vergi aflarının vergi gelirlerini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmış ve vergi aflarına mali amaçla finansman ihtiyacını karşılamak üzere başvurmadan ziyade olağanüstü dönem ve durumlarda iktisadi amaçlar doğrultusunda başvurulabileceğini belirtmiştir.

3.2.1.5. Uzlaşma Müessesesi ile İlgili Eleştiriler

İlk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemi'ne giren ve 1987 yılında kapsamı genişletilerek halen uygulanmakta olan uzlaşma müessesesi ile vergi idaresi, vergiyi hiç tahsil edememektense belli bir indirim veya ödeme kolaylığı ile verginin ödenmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Acar ve Merter, 2004: 11).

Yargı yerlerinin iş yükünü gereksiz yere ağırlaştırmamak, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamu alacağını tahsil ederek yüksek maliyetli finansman yollarını tercih etmekten kaçınmak, planlanmış ekonomi dengelerini sağlamak amacıyla uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur (Erol, 2010: 96). İnceleme sonucunda bulunan matrah farkı ve cezalar için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma hakkı bulunan mükellefler için uzlaşma müessesesi ile ödemedikleri vergiyi cezalardan indirim yapılarak veya taksitle ödeme imkânı sunulmaktadır.

Uzlaşma müessesesi ile devletin belki hiç elde edemeyeceği gelirleri toplamayı başarabileceği ancak bu durumla vazgeçilen ceza tutarlarının cezaların caydırıcılık özelliği ile bağdaşmadığı söylenebilir. Anlar ve Cengiz (2016: 68)'e göre neredeyse tüm vergi mükelleflerinin uzlaşma hakkından yararlanması cezai yaptırımları işlevsiz kılmakta, uzlaşma komisyonlarının benzer olaylara farklı tutarlarda indirimlerde bulunması ve standart uygulama bulunmaması vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmakta, uzlaşma müessesesinin mevcut hali vergileme ilkeleri bağlamında anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Uzlaşma müessesesi mükellefleri nasıl olsa uzlaşma sonrası ceza hatta vergide indirim sağlanır anlayışına sevk ederek denetimin etkinliğini bozabilir (Uğur, 2016: 6). Bu bağlamda uzlaşma, cezaların caydırıcılığını azaltan ve vergi denetiminde etkinliği bozan

bir etki oluşturmaktadır. Ancak Gündüz (2014: 20)'e göre uzlaşma kaldırılır ve yerine daha iyi işleyen bir mekanizma getirilemez ve uyuşmazlıkların çözümü için tek seçenek olarak yargı yolu kalırsa yargılamalar tıkanır bu durumda da iki senede bir af çıkarmak gerekebilir.

Aşağıdaki tablolarda GİB ve VDK'nın 2012-2015 dönemi için uzlaşma sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 32: Gelir İdaresi Başkanlığı Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL) (1)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL) (2)	Uzlaşma Sonucu Uygulanan Ceza (2) / (1)
2012	193.451.546	20.270.983	% 10.48
2013	191.520.594	3.574.932	% 1.87
2014	710.395.361	11.320.303	% 1.59
2015	1.604.739.322	10.886.371	% 0.68

Not: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uzlaşma faaliyetleri sonucunda uzlaşmaya konu olan cezaların son üç yılda %98-99 aralığında azaldığı görülmektedir.

Tablo 33: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL) (1)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu Ceza (TL) (2)	Uzlaşma Sonucu Uygulanan Ceza (2) / (1)
2012	971.494.358	56.223.245	% 5.79
2013	1.498.935.120	90.813.677	% 6.06
2014	1.067.833.387	60.234.417	% 5.64
2015	1.926.019.997	138.749.157	% 7.20

Not: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından uzlaşma faaliyetleri sonucunda uzlaşmaya konu olan cezaların %6-7 aralığına düştüğü ve uzlaşma sonucu cezaların yaklaşık %93-94'ünden vazgeçildiği görülmektedir.

Uzlaşma müessesesinin varlığı ayrı bir tartışma konusu olmakla birlikte en azından uzlaşmaya ilişkin yasal düzenlemeler gözden geçirilerek uzlaşmanın cezaların caydırıcılığı önünde engel olmaktan çıkarılması önem arz etmektedir.

3.2.1.6. Vergi Bilinci ile İlgili Eleştiriler

Mükelleflerin vergi bilincinin yüksek olması denetimde etkinliği sağlayacak unsurlardan bir diğeridir. Vergi bilincinin artırılması birçok ekonomik, sosyal ve siyasi faktöre bağlı olmakla birlikte vergi idaresinin de bu hususta önemli bir rolü

bulunmaktadır. Beyan esasına dayalı olan vergilerin, yüksek vergi oranları, kayıtdışı ekonomi, yetersiz denetim ve düşük vergi bilinci gibi nedenlerle gerektiği gibi beyan edilmediği söylenebilir (Aytekin, 2007: 97). Genel olarak vergi bilincinin düşük olduğu kabul edilen ülkemizde bunun başlıca nedeni olarak mükelleflerin toplanan vergilerin harcanmasında olumsuz düşüncelere⁴⁴ sahip olduğu söylenebilir (Aytekin, 2007: 95). Mükelleflerin vergi bilinci ödedikleri vergi ile aldıkları hizmet arasında pozitif bir ilişki olduğuna inanmaları ile arttırılabilir (Gez, 2011: 64).

Mükelleflerin vergi sistemine olan güvenlerinin aksama nedenleri şunlardır (Arpacı, 2004: 99):

- Toplanan vergi gelirlerinin etkin ve verimli kullanılmadığı kanaati
- Kayıtdışı ekonominin önemli boyutlara ulaşması sonucunda kamu finansman yükünün kayıtlı kesime yüklenmesi
- Vergileme alanında sık sık değişiklikler yapılmasıyla mükelleflerin orta ve uzun vadeli planlar yapabilmesinin engellenmesi
- Vergi mevzuatının uzmanlar tarafından dahi güçlükle anlaşılabilir olması
- Vergi kanunlarının geriye yürütülebilmesi
- Vergi aflarının haksız rekabet ortamı doğurduğu inancı

Gerçek (2004: 627)'e göre vergi bilincinin yerleşmesini verginin vatandaşlık görevi olduğu bilincinin oluşturulamaması, toplanan vergilerin etkin kullanılmaması, vergi yükünün belli kesimler üzerinde kaldığı intibası engellemektedir. Ayrıca mükelleflerin devlet ve devlet faaliyetlerine genel bakışı, devletin toplanan vergiler ile finanse ettiği harcamalar, devlette yolsuzluk ve israfın⁴⁵ olmaması da vergi uyumunu olumlu etkileyebilir (Savaşan, 2011: 22-23).

⁴⁴ Katılımcılara “vergiyi fiyat” olarak değerlendirmelerine yönelik “ödedikleri vergiyi fiyat, devletin altyapı, eğitim ve savunma gibi hizmetlerini mal olarak değerlendirdiğinizde bunu iyi bir alışveriş olarak görmekte misiniz?” sorusu sorulmuş firma çalışanlarının sadece %32’si, GİB çalışanlarının ise sadece %43’ü devlet harcamalarının yeterli olduğunu düşünmektedirler (Aktan ve Savaşan, 2009: 31).

⁴⁵ Yeniçeri (2004)’nin araştırmasına göre katılımcıların %80’i kamu harcamalarında savurganlık olduğunu düşünmektedir.

Vergi idaresinin etkinliğinin mükelleflerin vergilere gönüllü uyumuna bağlı olduğu söylenebilir (Utkuseven ve Gökbunar, 2005: 2). Vergi idaresinin işleyişinin etkinliği, mükelleflerin işlerini kolaylaştırıcı olması, mükelleflerin aldıkları hizmetlerden memnun kalması mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir (Savaşan, 2011: 22–23). Vergi denetimlerinin vergi mükelleflerini haksız çıkarma amacı güdülerek kriminalistik soruşturma niteliğinde yapılması vergi uyumuna zarar verebilir (Yurteri, 2011: 1). Vergi incelemesinden maksadın “Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması” olduğu hususunda Devlet, denetim elemanı ve mükellefin mutabık olması (Kılıçoğlu, 2016: 5) sağlanarak vergi uyumu arttırılabilir.

Denetlenme olasılığı, cezaların caydırıcılığı ve denetimin etkinliği mükelleflerin vergi bilincinin yanı sıra vergi direncinin şiddetini de belirleyecektir (Gök, 2007: 147). Vergi denetiminde etkinliğin sağlanamaması dürüst mükelleflerin vergi idaresine yükümlülüklerini yerine getirmeme ya da vergi kaçırma şeklinde, siyasi otoriteye ise oy kaybı şeklinde tepki geliştirmesine neden olabilir (Kılıçoğlu, 2016: 4).

Bugün IRS binasının girişinde yazılı olan hukukçu Oliver Wendell Holmes’un “*Ödenilen vergilerin karşılığı, medeni bir toplum olarak yaşamaktır (Taxes are the price we pay for a civilized society)*” sözü ülkemizde de vergiler hakkında mükelleflerin algısı şekline dönüştürülmelidir (Yıldırım ve Açar, 2009: 1256). Bu bağlamda ceberut devlet anlayışındaki “vergi verilmez alınır” yaklaşımı yerine günümüzde mükelleflerin algı, tutum ve davranışlarını dikkate alan mükellef odaklı anlayış hakim olmuş baskı ve cezaya dayalı sistemlerin sürdürülebilir olmadığı ön plana çıkmıştır (Kılıçoğlu, 2016: 1).

Mükellef odaklı hizmet sunabilmek amacıyla, GİB merkez teşkilatında Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, taşra teşkilatında Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlükleri kurulmuş ayrıca Mükellef Hakları Bildirgesi yayınlanmıştır. Ancak mevcut Bildirge bu haliyle mükellef haklarının dayanağı olan hukuki bir metin olmaktan ziyade vergi idaresinin hukuka bağlılığı ve hizmet anlayışını yansıtan taahhütlerin yer aldığı bir belge görünümünde olmakla eleştirilmektedir⁴⁶.

⁴⁶ Söz konusu eleştiriler için bakınız: Tosun ve Özden (2014: 288), Söyler ve Çolak (2013: 218), Fırat (2015: 181), (Karataş Durmuş 2015: 18), Güner (2008: 145).

Toplanan vergilerin kamu hizmetlerinde etkin kullanıldığını göstererek devlete olan güven arttırılmalı ⁴⁷ ancak özellikle bir anlamda vergisini zamanında ödeyenleri cezalandıran sık sık çıkarılan af uygulamalarının bu güveni azalttığı unutulmamalıdır. Ayrıca vergi dairelerinde mükellefe bilgi verecek, yol gösterecek, sorunlarına en kısa zamanda çözüm bulacak birimler oluşturularak vergi bilinci arttırılabilir. Geleceğin mükellefleri olacak çocuklara daha ortaokul çağlarından başlayarak vergi bilincini aşlamaya yönelik ders, eğitim, seminerler düzenlenebilir. Sosyal medya ve basın aracılığıyla vergi bilinci oluşturulabilir. En verimli ve etkin denetim bireylerin sürece dahil olması ile sağlanabilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan mükelleflerin ihbar edilmesi, ilgili kişilerin şahitlik yapması ancak vergi bilincinin oluşturulması ile sağlanabilir (Çamlıkaya, 2007: 82). Örneğin Biyan (2015), Amerika’da uygulanmakta olan vergi gönüllüsü programına benzer şekilde “Vergi Kliniği” adlı bir uygulama önermekte, 3. ve 4. sınıf İ.İ.B.F ve benzeri fakültelerdeki öğrencilerin gönüllü katılımı ile alışveriş merkezlerinde veya merkezi yerlerde küçük ofisler (stand, desk vb.) kurularak beyan dönemlerinde ihtiyaç duyan (yaşlı, engelli, küçük esnaf) mükelleflere yardım edilerek hem öğrencilerin deneyimi ve bilgi düzeyinin hem de mükellefler nezdinde vergi idaresinin itibarı arttırılarak vergiye uyumun arttırılabileceğini ifade etmiştir.

3.2.2. İdare Açısından Etkinlik

Vergi sistemi ve denetiminin etkinliği her şeyden önce idari teşkilatın etkinliğine bağlıdır. Arıoğlu (2005: 70)’na göre yönetsel açıdan zayıf, yetersiz ve yeni gelişmelere ayak uyduramayan bir teşkilat, vergi mevzuatı mükemmel olsa dahi istenilen hedefleri gerçekleştiremeyecektir.

Çalışmanın bu kısmında idare açısından etkinlik, teşkilat yapısında etkinlik, personel yönetiminde etkinlik, otomasyon sistemlerinde etkinlik, denetlenecek mükelleflerin seçiminde etkinlik alt başlıkları altında incelenecektir.

⁴⁷ Çoban ve Sezgin (2004) yaptıkları çalışmaya göre katılımcıların %87’si kamu hizmetlerinden yeterince yararlanamadıklarını, Yeniçeri (2004)’nin çalışmasına göre katılımcıların %71’i ödedikleri verginin kendilerine hizmet olarak geri döneceğine inanmadıklarını ifade etmiştir.

3.2.2.1. Teşkilat Yapısında Etkinlik

3.2.2.1.1. Teşkilat Yapısı ve Etkinlik

Gelir idareleri yapılanması genel olarak üç farklı şekilde ele alınmaktadır. Vergi politikalarını oluşturan birim ile uygulayan birimin ayrıldığı özerk ya da yarı özerk yapı, gelir idaresinin mükellef gruplarına göre yapılanması ve son olarak büyük veri mükellefleri için ayrı birimler kurulması (Barbak, 2010: 4).

Gelir idarelerinin iç örgütlenmesinde üç farklı model kullanılmaktadır. Vergi türü modelinde örgütlenme gelir, tüketim veya dolaylı dolaysız vergiler ayrımına göre yapılırken fonksiyonel (işlevsel) modelde gelir idaresi tescil, muhasebe, bilgi işlem, denetim vb. fonksiyonlara göre işbölümü çerçevesinde örgütlenmektedir (Batirel, 2005: 23). Mükellef türlerine göre örgütlenme modelinde ise idari yapılanma büyük mükellefler, küçük ve orata boy işletmeler ve ücretliler esasına göre yapılmaktadır (Batirel, 2005: 23). Ülkemizde mevcut yasalar ve uygulamalar ele alındığında gelir idaresinin fonksiyonel ve mükellef türlerine göre olmak üzere her iki modeli de içeren karma modele göre yapılandırıldığı söylenebilir (Batirel, 2005: 24).

Dünya genelinde uygulanan üç tür gelir idaresi yapılanma modeli bulunmaktadır (Tezcan vd., 2006: 104–7):

- *Merkezi Gelir İdaresi Modeli:* İdarenin tüm personelinin merkezi hükümet tarafından istihdam edildiği, merkezi otoriteye bağlı olmayan idari birimlerin merkezi idarenin bir parçası olarak faaliyet gösterdiği, her idarenin kendi vergisini belirleyerek kendi gelir idaresine sahip olduğu, farklı gelir idareleri arasında genellikle koordinasyon ve uyumun olmadığı modeldir.
- *Ademi Merkezi Gelir İdaresi Modeli:* Yetkinin fonksiyonel ayrımına dayanan, merkezi hükümetin politika formülasyonu ve finansman sorumlu hükümetin alt kademelerinin politikaların yönetilmesi ve uygulanmasından sorumlu olduğu, uygulamada çok fazla kullanılmayan bir modeldir. Tamamen ademi merkezi olarak faaliyet gösteren tek Gelir İdaresi örneği Alman Gelir İdaresidir.

- *Karma Gelir İdaresi Modeli*: Ülkelerin içinde bulunduğu şartlar gereği farklı uygulamalarının bazen birbirlerinden etkilenerek bileşik olarak oluşturulan modeldir.

Bir başka açıdan ise Dünya’da gelir idarelerinin yapılanması 4 farklı organizasyon türüne dayanmaktadır. Bunlar (Jacobs, 2013: 62):

- *Vergi Türüne Göre Yapılanma*: Gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi türleri doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.
- *Fonksiyonel Yapılanma*: Tahsilat birimi, denetim birimi gibi faaliyetler doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.
- *Mükellef Odaklı Yapılanma*: Büyük mükellefler, küçük ve orta ölçekli mükellefler gibi mükellef büyüklüğü doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.
- *Karma Yapılanma*: Yukarıdaki yapılanma türlerinin hepsini içeren yapılanma (OECD, 2015: 62).

Gelir idarelerinde vergi türüne göre yapılanma yaygın iken bu modelin zayıf yönleri⁴⁸ nedeniyle 1990’lı yıllardan itibaren fonksiyonel yapılanma popüler hale gelmiştir. Mükellef ile gelir idareleri ilişkisinin önem kazanması ile mükellef odaklılık ön plana çıkmıştır.

1990’lı yıllardan itibaren dünyada Gelir İdarelerinin klasik “vergi türüne” dayalı organizasyon yapılarını terk ettiği “fonksiyonel” ve “mükellef odaklı” yapılara yöneldiği görülmektedir (Fırat, 2015: 175; Tezcan vd., 2006: 103).

⁴⁸ Söz konusu yapılanma modellerinin güçlü ve zayıf yönleri için bakınız: Jacobs (2013), OECD (2015), Kahrıman (2016).

Tablo 34: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modeli

Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü
ABD	Mükellef Odaklı
Almanya	Karma
Avustralya	Karma
Avusturya	Karma
Belçika	Karma
Birleşik Krallık	Karma
Çek Cumhuriyeti	Vergi Türü, Fonksiyonel
Danimarka	Karma
Estonya	Karma
Finlandiya	Karma
Fransa	Mükellef Odaklı
Hollanda	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı
İrlanda	Mükellef Odaklı
İspanya	Karma
İsrail	Karma
İsveç	Karma
İsviçre	Fonksiyonel, Vergi Türü
İtalya	Karma
İzlanda	Karma
Japonya	Karma
Kanada	Fonksiyonel
Kore	Karma
Lüksemburg	Fonksiyonel, Vergi Türü
Macaristan	Karma
Meksika	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı
Norveç	Karma
Polonya	Karma
Portekiz	Karma
Slovakya	Fonksiyonel
Slovenya	Karma
Şili	Karma
Türkiye	Fonksiyonel
Yeni Zelanda	Karma
Yunanistan	Karma

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015: 62) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bir ülkede mükelleflerin vergi sistemine güven duymalarının en önemli şartlarından biri de vergi idaresinin etkinliğine duydukları inançtır (Eyüpgiller, 2001: 123). Saraç (2003a: 74)’a göre vergi idaresinin etkinliği gerekli yasal yetkilere sahip olması, etkin teşkilat yapısı ve işleyişi, yeterli düzeyde kaynak ve kabiliyetlerle donatılmış olmasına bağlı

iken Yoruldu ve Yoruldu (2016: 58)'ya göre vergi denetim sisteminin etkinliği ise temeli iyi atılmış bir kurumsal yapının ve teşkilatlanmanın varlığına bağlıdır.

Öz ve Karakurt (2007: 82) gelir idarelerinin etkinliğinin vergi kayıplarına göre belirlendiğini ifade etmişlerdir. Aynı yaklaşımla Buluş (2010: 103)'a göre vergi kayıp ve kaçak oranı %20 ile %40 arasında olan ÷lkelerde gelir idaresinin etkinsiz olduğu kabul edilmektedir. Gelir idarelerinin yapılanmasında ÷lkeler idarenin etkinliğini vergi kayıplarına göre belirlemede, kaybın yüksek olduğu ÷lkeler gelir idarelerinde daha köklü değişiklikler yapmaktadır (Tezcan vd., 2006: 100). Ayrıca gelir idaresinin etkinliğinin taşra teşkilatlarının (vergi dairelerinin) etkinliğine bağlı olduğu da söylenebilir (Karayılan ve Alantar, 2003: 76).

Etkin bir gelir idaresi için şu ilkelerin sağlanması gerektiği kabul edilebilir (Arpacı, 2004: 102):

- Kurumsal özerklik
- Merkezle taşra arasındaki gereksiz bürokratik işlemlerin sonlandırılması
- Merkez ve taşra arasında koordinasyonun sağlanması
- Mükellef odaklı yönetim anlayışı sağlanmalı
- Taşra teşkilatının yetkilerinin arttırılması
- İdarenin günün koşullarına uygun yapılandırılması (Öz ve Karakurt, 2007: 82)
- Vergi kanunlarının uygulanması hususundaki gücü (Öz ve Karakurt, 2007: 82)
- Personelin nitelik ve özlük haklarının iyileştirilmesi (Öz ve Karakurt, 2007: 89)
- Denetim faaliyetlerinin yoklama öncelikli olmak üzere yoğunlaştırılması (Öz ve Karakurt, 2007: 89)
- Tüm beyannamelerin elektronik kabulünün sağlanması (Öz ve Karakurt, 2007: 89)

Katkat (2007: 253) ise vergi idaresinin etkinliğini belirleyen iki ölçüt bulunduğunu ifade etmektedir:

- Vergi kanunlarını etkin bir şekilde uygulayabilmesi için vergi idaresine gerekli yasal yetkilerin verilmesi
- Vergi idaresinin idari fonksiyonlarının, temel kabiliyet ve yeteneklerinin, gerekli kaynakların sağlanması

Gelir idarelerinin başarısı önceleri kurumların iç işlemlerini yerine getirme ve toplanan gelir miktarı ile ölçülmekteyken son yıllarda mükelleflerin genel uyum ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, idarenin sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyeli ile ölçülmeye başlanmıştır (Tezcan vd., 2006: 102). Modern vergi idarelerinin görevi, vergi sistemini en az maliyetle uygulamak, mükelleflerine hizmet kalitesini devamlı iyileştirerek hizmet sunmak, vergi sisteminin bütünlüğü, etkinliği ve adaleti konularında halkın güvenini kazanmaktır (Saraç, 2003a: 74).

Gelir idarelerinin günümüzde gerçek fonksiyonu tarhiyat, tahsilat ve incelemeyi de kapsayan denetim işlevi olup bunun dışındaki işlevler muhasebe işlemlerinden farklı değildir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 208). Klasik yaklaşıma göre “en az maliyetle en fazla geliri toplama” şeklinde kabul edilen vergi idaresinde etkinlik kavramı çağdaş anlayış ile “kaliteli hizmet, verimli ve nitelikli çalışma” şeklinde ifade edilmektedir (Gerçek, 2004: 639).

3.2.2.1.2. Teşkilat Yapısına İlişkin Sorunlar

VUK 4. maddesinde vergi dairesi “*mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun öngördüğü şekilde vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar hukuka uygun şekilde yürütülmesinden Türk Vergi İdaresi sorumludur (Başaran Yavaşlar, 2010: 88). Vergilendirmeye ilişkin düzenlemeleri yerine getiren vergi idareleri devlet ve yerel yönetimler namına verginin tarh, tebliğ, tahsil ve kontrolünü üstlenmiştir (Kılıç, 2011: 364).

Vergi idaresi; yönetimi ve denetimi ile bir bütün olarak değerlendirilir (Öner, 2005a: 37). Vergi toplama yetkisini elinde bulunduran gelir idarelerinin arzu edilen düzeyde vergi tahsilatı yapabilmesi için organizasyon yapılarının buna uygun olması gerekir (Kahrıman, 2016: 230).

Gelir idaresinin vergi denetimine katkıları dolaylı ve doğrudan olmak üzere iki ana başlıkta incelenebilir. Dolaylı katkılar, vergi mükelleflerini aydınlatarak hata yapmalarını önleme, denetim birimine istatistiki bilgiler aktarma, denetim birimlerine mükellef düzeyinde bilgi aktarma, vergi dairelerinin etkin çalışmasını sağlama; doğrudan katkıları ise, yetkililerce (vergi dairesi müdürleri) yapılan vergi incelemeleri ve yoklama faaliyetleridir (Kılıçdaroğlu, 1991: 1–6). Vergi denetim süreci, mükellefler ile gelir idarelerinin doğrudan etkileşime geçtiği, mükellefin idarenin uygulamalarını doğrudan gözlemleyebileceği ve değerlendireceği, mükellefin vergi idaresine bakışını⁴⁹ ve vergi uyumunu etkileyebilecek ve idarenin özen göstermesi gereken bir süreçtir (Bakar ve Gerçek, 2016: 16).

Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasında bu idari birimlerin etkin çalışmalarının rolü büyüktür. Vergi idaresinin ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik koşulları dikkate almayan bir yapıda olması denetimde etkinlik üzerinde olumsuz etkiye sebep olacaktır (Arslan ve Biniş, 2014: 451). Bir ülkenin vergileme alanındaki başarısı vergi kanunlarının rasyonelliğinin yanı sıra gelir (vergi) idaresinin etkinliğine, teknolojik altyapıya sahip olmasına, kalifiye insan kaynağına da bağlıdır (Arpacı, 2004: 95).

Denetime ilişkin mevzuatta yer alan hükümler ne kadar etkin olursa olsun denetim faaliyetini uygulayan birimlerin yönetim zaafiyeti veya denetim personeline ilişkin sorunların varlığı vergi denetiminin etkinliğini bozacaktır. Bu bağlamda denetimde etkinliğin sağlanması denetim sisteminde ve mevzuatta yapılacak düzenlemelerin yanı sıra vergi idaresinin etkinliğinin de sağlanmasını gerektirmektedir (Aytekin, 2007: 87-88). İdarenin etkinliği azaldıkça vergi kayıp ve kaçakları artacağından idarenin etkin işleyişi önem arz etmektedir (Katkat, 2007: 252). Vergileme işlemlerinin yerine getirilmesi, gelirlerin tam, doğru ve zamanında beyan edilmesi, vergi gelirlerinin etkin ve verimli bir şekilde toplanması vergi idaresinin görevidir (Katkat, 2007: 253).

⁴⁹ Çoban ve Sezgin (2004)'in çalışmaları sonucuna göre katılımcıların %65'i mükellef olarak vergi idaresinin yaklaşımını olumsuz bulmaktadır. Yeniçeri (2004) araştırması sonucunda katılımcıların %56'sının vergi idaresinden aldığı hizmetten memnun olmadıkları sonucuna ulaşmıştır.

Bir ülkede vergi denetiminin başarısı yürürlükte olan kanunlardan çok gelir idaresinin etkin işleyişine, iyi yetişmiş, deneyimli ve organize çalışan denetim personelinin varlığına bağlıdır (Konukcu Önal, 2011: 185–186). İdarenin etkinliği açısından yasal düzenlemelerin nasıl olduğundan daha önemlisi nasıl uygulandığıdır (Çetinkaya, 2002: 183). İdari bir işlem olan denetim mekanizması her şeyden önce iyi bir örgütlenme, yönetim ve koordinasyon gerektirmektedir. Hızla artan mükellef sayısına rağmen etkin hizmet sunması ve sosyoekonomik ve teknolojik gelişmelere ayak uydurması beklenen Gelir İdaresi'nin de dinamik bir yapıda olması kaçınılmazdır. Bu bağlamda 2011 yılına kadar Maliye Bakanlığı içinde denetim mekanizmasında eşgüdüm eksikliği eleştirileri yapılmaktayken bu tarihten sonra denetim personeli Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmiştir. Bu birleşmenin eşgüdüm ve koordinasyon eksikliği eleştirilerini sona erdirdiği ancak yeni tartışmalara yol açtığı görülmektedir. Birleşme öncesinde denetim pozisyonunda dört farklı unvan (maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmenleri) bulunmaktayken bugün tüm bu unvanlar vergi müfettişi unvanı altında birleştirilmiştir. Bu durumun personel arasında eski unvanlar doğrultusunda çeşitli gruplaşmalara yol açtığı ve bu gruplaşmaların da çeşitli çatışmalara neden olduğu ve denetim personelinin etkinlik ve verimliliğini düşürdüğü iddia edilmektedir. VDK'nın kurulmasından önce vergi denetlemesi veya incelemesi yapmaya yetkili ve temelde aynı mesleği icra eden birimler arasında oluşan dört farklı kurumsal yapılanmanın birimler arasında çatışmacı ve yıkıcı rekabet meydana getirdiği görülmektedir (Bakır, 2012: 88).

Bakır (2012)'ın VDK öncesi maliye teşkilatında maliyeci üst-kimliğinin oluşturulamadığını ve bunun etkilerini vurguladığı nitel analize dayalı çalışmasında yararlanılan mülakatlardan birinde geçen, aşağıda aynen yer verilen, şu ifade oldukça ilginçtir: “*Bize vergi dendiği zaman aklımıza vergi politikası, vergilemede etkinlik, vergilemede adalet gelmedi. Vergi dendiği zaman Vergi [Usul] Kanununun 120. Maddesi [geldi]. Maliye Bakanlığı kendisini hep mukteza veren bir makam olarak gördü. Bu 30 yıllık süre içerisinde böyle zayıflattı kendini...*” (Bakır, 2012: 90). Bakır (2012)'a göre birimler arasında örgüt içi iktidar mücadelesi çatışmasının kaynakları şunlardır: maliye müfettişleri ve hesap uzmanları doğrudan Maliye Bakanı'na bağlıyken gelirler kontrolörlerinin ve vergi denetmenlerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olması, bakanlık içinde merkez ve taşra denetim birim, ayrımının oluşması, örgüt içinde

taşra birimlerinden merkez birimlerine geçişin kapalı olması, birimler arasında denetim görev ve yetkilerinin kullanılmasında, üst düzey görevlere yükselmede, statü, maaş ve özlük haklarında ayrışmalar bulunması.

Maliye teşkilatında vergi incelemesi/denetlemesi yapan bu birimlerin mensupları kendilerini maliyeci üst-kimliğinden çok ait oldukları alt-kimlikleri ile tanımlamaktaydılar (Bakır, 2012: 88). Denetim personeli arasındaki bu farklı alt-kimlikler sonucunda aşırı muhafazakar/içe dönük bir bürokratik bakış ve davranış biçimi ortaya çıkmıştır (Bakır, 2012: 89). Farklı denetim elemanları arasında kapsayıcı bir maliyeci üst-kimliğinin gelişmemesi maliye bürokrasisinin etkinliğini zayıflatmıştır (Bakır, 2012: 89).

Tosuner vd. (1992: 14)'ne göre Türk Gelir İdaresinin temel sorunu insan ve teşkilattan kaynaklıdır. Utkuseven ve Gökbnar (2005: 4) vergi idaresi sorunlarının çözümünde aceleye getirilen ve gerçekte etkinlik sağlamayan uygulamaları “yutturmaca” ve “şipşak” çözümler şeklinde ifade ederek bu uygulamaların kullanışlı olmadığını belirtmektedirler.

Aktan ve Savaşan (2009: 49-50)'ın anket çalışması sonuçlarına göre firmaların vergi dairelerinde gözlemledikleri sorunlar önem sırasına göre evrakta bekleme, bir işlem için çok aşama, danışmanlık ve yönlendirme eksikliği, uzun kuyruklar, yanlış tutum, personelin eğitim yetersizliği, personelin sayıca yetersiz olmasıdır. Her ne kadar firmalarca personel yetersizliği sorunlar arasında sonuncu sırada yer almış olsa da ilk sıralarda yer alan problemlerin birçoğu personel yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca GİB çalışanlarına göre mükelleflerin vergi dairesinde karşılaştığı en önemli üç sorun sırasıyla bir işlem için çok aşamanın varlığı, personel yetersizliği, çalışanların yanlış tutumudur (Aktan ve Savaşan, 2009: 56). Personelin en önemli üçüncü sorun olarak GİB çalışanlarının mükellefe yanlış tutumları önermesini belirtmiş olması ayrıca aynı çalışmada GİB personelinin kendileri hakkında halkla ilişkiler konusunda yeterli olduğunu düşünmeyenlerin oranının %50 olması bu konuda atılması gereken adımlar olduğunu göstermektedir. Bu doğrultuda mesleki eğitimlerin yanı sıra halkla ilişkiler konusunda da eğitimler verilmesi, personelin motivasyonunun artırılması ve performansının takip edilmesi etkili olacaktır.

Özer (1972: 50–52) kırk beş yıl önceki çalışmasında, az gelişmiş ülkelerde vergi idarelerinin karşılaştığı sorunları mükellef tespiti, mükellefin beyanda bulunmasının sağlanması, beyanların incelenmesi ve kontrolü, mükellef ile idare arasındaki vergi uyumsuzlukları, vergilerin tahsili, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, vergi dairelerinin sorunları, vergi personelinin sorunları şeklinde sınıflandırmıştır. Görülmektedir ki bu sorunların birçoğu günümüzde hale devam etmektedir. Türk vergi idaresi ekonomik ve sosyal değişimleri yakından takip etmekten uzak, dış dünya ile iletişimi kopuk ve içe dönük yapıdadır (Gerçek, 2004: 625). Gelir idaresi denetimin yanında vergi anlaşmaları, sosyal ve ekonomik hayatın izlenmesi, teknolojinin adapte edilmesi, çıkarılan kanunların uygulanması ve aksaklıkların tespiti ve giderilmesi, personel yönetimi gibi birçok konuda yetkili olduğundan yönetim anlamında hantal bir yapıya bürünmüştür (Mert, 2009: 20).

OECD (2009) tarafından 30 ülkenin gelir idareleri için yapılan değerlendirmede Türk gelir idaresinin, kendi bütçesini oluşturma, personel sayısı ve niteliğini belirleme, iş alma ve işten çıkarma esnekliği, performans dayalı ücretlendirme kriterlerinde başarısız olduğu ifade edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özerkliği kağıt üzerinde kalan bir hedef olmuştur. Gelir İdaresi'nin genel kamu kesiminden farklı bir personel politikası ve ayrı bir bütçesi olması (Binbirkaya, 2006: 46) ve örgütsel yapının ağırlıklı olarak denetim esasına göre oluşturulmuş olması vergi denetiminde etkinliği arttıracaktır (Baytar, 2006: 104).

Vergi dairelerinde ülke çapında uygulanan hizmet standartları oluşturulamamıştır. Aynı hizmetler farklı vergi dairelerinde (hatta bazen aynı dairede farklı personel tarafından) farklı maliyet, süre ve kalitede sunulmaktadır. Mükelleflerin vergi dairesine olan güvenini de zedeleyen bu durum vergi daireleri (hatta aynı vergi dairesinin birimleri) arasında koordinasyon ve planlama eksikliği olduğunu göstermektedir (Binbirkaya, 2006: 48). Vergi dairelerinin koordinasyonu kadar vergilemenin her aşamasında mükellef ve vergi dairesi ilişkileri de koordine (iş birliği) olmalıdır. Denetim sürecinin yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla vergilemeye ilişkin hizmetler kaliteli, adil, objektif sunulmalı, mükelleflere vergileme ile ilgili her türlü bilgi ve desteğin verilmesi sağlanmalıdır (Binbirkaya, 2006: 52). Bu bağlamda mükellef ile vergi dairesi koordinasyonunu sağlayacak olan vergi dairesi yöneticileridir. Ancak

yöneticiler ağır işyükü altında olduklarından koordinasyon, planlama, izleme ve değerlendirme gibi görevlerini yerine getirememektedirler.

Etkin denetim için mükellef-vergi dairesi işbirliğini sağlamak hedeflenmekte ancak personel yetersizliğinden yetki bölgesinde bulunan mükelleflerin tespiti dahi yapılamamaktadır (Binbirkaya, 2006: 52). Gelir idaresinin mükellefe yansıyan yüzü olan vergi daireleri personel yetersizliği, teknolojik donanım eksikliği ve fiziki imkânsızlıklar nedeniyle beyanname kabul ve dosyalayan, ödeme yapmak isteyenlerin tahsilatını yapan ve mevcut haliyle arşiv olma fonksiyonundan öteye geçemeyen bir yapıya bürünmüştür (Coşar, 2003: 63).

3.2.2.1.3. Teşkilat Yapısına İlişkin Çözüm Önerileri

Vergi idaresi, vergilendirmenin çıkarları çatışan tarafları olan mükellef ve vergi idaresinin fiilen karşı karşıya geldikleri vergilendirme işleminin “cephesi” olarak kabul edilebilir (Gerçek, 2004: 621). Vergi kanunla alındığından kanunları da idare uyguladığından her ülkenin vergi idaresi o ülkedeki vergi sistemine göre yapılır (Öner, 2005a: 37).

Mükellefler ödevlerini gereğince yerine getirmeseler bile, vergi idaresi bütün vergi mükelleflerinin vergilerinin kanunlara uygun şekilde ödenmesini sağlamak için gerekli her türlü önlemi almak ve işlemleri yapmak durumundadır (Başaran Yavaşlar, 2010: 88). Bu bağlamda Gelir idaresinde Toplam Kalite Yönetimi çalışmaları yedi pilot ilde⁵⁰ 2001 yılında başlatılmıştır. Ancak vergi dairelerinin iş ve işlemleri ile mevzuatının oldukça fazla ve karmaşık olması nedeniyle toplam kalite yönetimi anlayışının gereklerine tam anlamıyla sahip çıkılmamış ve istenen sonuçlar elde edilmemiştir (Buyrukoğlu ve Toksarı, 2016: 7). Maliye bünyesinde Toplam Kalite Yönetimi doğrultusunda atılan adımlar şunlardır (Buyrukoğlu ve Toksarı, 2016: 5–6):

- GİB bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı kurulmuştur.
- Otomasyon sürecinde başta VEDOP olmak üzere birçok proje hayata geçirilmiştir.

⁵⁰ Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Adana, Tekirdağ ve Kocaeli

- Maliye Bakanlığı tarafından “Toplam Kalite Yönetimi Uygulama ve Ödül Yönergesi” yayınlanmıştır.

Vergi daireleri, mükellefleri takip eden birimler olması gerekirken günümüzde fiziki yetersizlikler, koordinasyon sorunları, ağır işyükü, hantallaşmış yapıları ile sadece beyanname kabul eden ve vergi tahsil eden birimler haline gelmiştir (Binbirkaya, 2006: 47). İdarenin etkin işleyişi için önem arz eden vergi dairelerinin fiziki şartları gözden geçirilmelidir. Hizmet binalarının büyüklüğü, donanımı, elektrik, havalandırma, kalorifer, su tesisatı, döşeme, demirbaşlar açısından ülke genelinde standart oluşturulması gerekmektedir. Vergi dairelerinin personel, araç ve gereç sıkıntılarını giderilmeli (Söyler ve Çolak, 2013: 221), vergi idaresinde “suçluları tespit etme ve cezalandırma” yaklaşımından “suç işlenmesini önleme” anlayışına geçilmelidir (Gerçek, 2004: 622).

Hizmet standartları geliştirilememiş olan vergi idarelerinde aynı hizmet aynı daire içinde bile farklı süre ve maliyetle sonuçlanmakta bu da mükellefin güvenini zedelemekte (Gerçek, 2004: 626), vergi idaresinin dürüst mükellef beklentisinin yanında mükellefin de adil idare beklentisi olduğu unutulmamalıdır (Kuşin, 2001: 214).

Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatı arasında koordinasyon sağlanmalı. Denetim ülke çapında planlanarak yapılmalıdır. Bölgesel, sektörel ve dönemsel planlama yapılmalıdır. Denetim personeli arasında güç dengeleri çatışmaları dikkate alınmalı ve buna uygun planlama yapılmalıdır. Denetim mükellefler için yapıldığı gibi vergi yönetimi de iç denetim veya teftiş ile denetlenmelidir.

3.2.2.2. Personel Yönetiminde Etkinlik

Yasal düzenlemeler çok iyi olsa da kötü uygulamacıların elinde istenen sonuçların alınamayacağını belirten Eski İstanbul Defterdarı Kadir Boy (2002), etkin bir vergi idaresinin özelliklerini “*mesleki eğitimi tam, motivasyonu yüksek düzeyde, gelişmeleri önden takip edebilen, vergi sistemine hakim, beşeri sermayesi üst düzeyde, personelin özlük hakları iyileştirilmiş*” şeklinde ifade etmiştir.

Vergi denetiminde etkinlik her şeyden önce denetim personelinin etkin çalışması ile sağlanabilecektir. Diğer tüm unsurlar sağlanmış olsa da denetimi gerçekleştiren personel, işini etkin ve verimli yapmadıkça arzu edilen etkinlik sağlanamayacaktır. Bu

bağlamda vergi denetiminde etkinlik sorunları öncelikle denetim personelinin daha etkin ve verimli çalışma koşulları ile sağlanabilecektir.

Çalışmanın bu kısmında vergi denetimi personel yönetimine ilişkin sorunlar personel sayısı, personelin özlük hakları, personelin çalışma koşulları, personelin eğitimi ve uzmanlaşması başlıkları altında değerlendirilecek ve personel yönetimine ilişkin çözüm önerileri sunulacaktır.

3.2.2.2.1. Personel Sayısında Etkinlik

Kamu çalışanları içinde Maliye Bakanlığı personeli ayrı bir yer tutmaktadır. Denetim görevi gerek denetim personeline aranan vasıflar gerekse mesleğin icrasında karşılaşılan zorluklar düşünüldüğünde diğer kamu görevlerinden farklılık arz etmektedir (Bilgin ve Araz, 2010: 1). Diğer tüm kamu çalışanları bir kamu hizmetinin sunulmasında görev almaktayken Maliye Bakanlığı personeli vatandaşların ödevlerinin uygulanmasında aracılık yapmakta ve böylece devletin elde ettiği gelirlerin kayıp ve kaçak olmadan hazineye aktarılmasında rol almaktadır. Etkin denetimin sağlanması önündeki en önemli sorunlardan biri de personel sorunudur. Vergi idaresi personelinin nicelik ve nitelik bakımından yeterli olması hem vergilemenin hem de denetimin etkinliği açısından önemlidir (Binbirkaya, 2006: 48).

Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yeterli sayıda personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada özellikle “yeterli sayıda personel” ifadesi önem arz etmektedir. Literatürde personeli nitelikli ancak nicelik olarak yetersiz görenlerin yanı sıra personelin sayıca yeterli ancak nitelik açısından yetersiz olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. Örneğin Arpacı (2004: 104)’ya göre ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak nicelik açısından yetersizdir. Ay (2006: 61) ve Kutbay (2015: 112)’a göre Türkiye’de vergi denetiminin yetersizliği denetim birimlerinin personel yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Şevik (2006: 85) ise denetim oranlarının düşük olmasının temel nedeninin inceleme elemanı sayısının yetersizliği olduğunu belirtmiştir. Denetim oranlarının düşük olmasının en önemli nedenini denetim personeli sayısının az olması olarak ifade eden Sarılı (2003a: 123) boş denetim kadrolarının doldurulması gerektiğini ancak bu kadroların tamamının bir anda veya kısa sürede doldurulmasının olumsuz sonuçlara neden olabileceğini ve denetim birimlerine giriş usullerinde kaliteden taviz verilmemesi gerektiğini belirtmiştir.

Personel sayısının yeterli düzeyde olması idarenin görev ve yetkilerini yerine getirmesi ve en önemlisi denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından temel unsurdur. Denetim personeli sayısındaki artış hem denetim sayısını arttıracak hem de personelin denetime ayıracağı süreyi arttırarak denetimleri etkin kılacaktır. Şüphesiz personel sayısının arttırılması sayısal olarak denetim oranlarını arttırabilir ancak yapılan denetimlerin niteliğini etkilemeyebilir. Bu açıdan personel sayısının arttırılmasının yanı sıra mevcut personelin niteliği de ön plana çıkmaktadır. Personelin niteliği ise personele verilen eğitimler, personelin özlük hakları ve çalışma koşulları gibi birçok faktöre bağlıdır.

Vergi denetim birimlerinin iş yoğunluğundan veya personel yetersizliğinden olsa gerek denetimler cari yılı veya bir önceki yılı kapsamak yerine zamanaşımına yakın sürelerle ilişkin şekilde yapılmaktadır (Aydın, 2006b: 1). Denetim personelinin yetersizliği dolayısıyla denetimlerin çoğu zamanaşımının dolmasına yakın tarihlerde yapılmasına neden olmakta bu durum da vergiyi doğuran olayın gerçek yönleriyle kavranmasını zorlaştırarak denetimi etkisiz kılmaktadır (Candan, 2004: 263). Nas (2012: 1315), (Rakıcı 2011: 360) ve Gediz Oral vd. (2015: 137), denetim elemanı yetersizliğine çözüm olarak mevcut gelir uzmanlarının gerekli eğitimleri aldıktan sonra inceleme yetkisine sahip olabileceklerini çözüm olarak önermektedir.

Binbirkaya (2006: 56) ise ülkemizde denetim oranlarının düşük olmasının ana nedenini denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olmasının yanı sıra denetim personelinin denetim dışında birçok farklı görevinin olması şeklinde belirtmiştir. Bu bağlamda idari görevleri bulunan personelin aynı zamanda denetim görevi olmaması gerektiği söylenebilir.

Vergilemede mutlak doğruluğun tespiti ancak tüm mükelleflerin beyanlarının kontrolü ile sağlanabilir. Birtakım kaygılarla veya ne kadar çok o kadar iyi gibi bir yaklaşımla personel sayısının aşırı arttırılması yarardan çok zarar getirecektir. Gereğinden fazla personel sonuç olarak denetim teşkilatındaki etkinliği düşürülecektir. Bu bağlamda Kurulun 31.12.2015 tarihi itibarıyla kadro durumu Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmış olup aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 35: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

Yıllar	Dolu (1)	Boş (2)	Toplam (3)	Doluluk Oranı (1) / (3)
2012	4.763	9.480	14.243	%33.4
2013	5.550	8.697	14.247	%38.9
2014	9.214	5.033	14.247	%64.7
2015	9.205	5.040	14.245	%64.6

Not: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

VDK'nın kurulması ve faaliyetlerine başlaması ile 2012'de kadroların sadece %33'ü doluyken 2015 itibarıyla yaklaşık %65'i doludur. VDK'nın yıllar itibarıyla kadrolarını doldurduğu görülmektedir. Ancak yine de toplam kadro sayısının yaklaşık üçte biri boş bulunmaktadır. Hem boş kadroların doldurulması hem de toplam kadro sayısının artırılması denetim oranlarını artırarak denetimde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır. Denetim elemanlarının nitelik itibarıyla yeterli olmasının yanı sıra nicelik olarak da yeterli olması gerekir (Binbirkaya, 2006: 56).

Personel sayısında bazı bölgelerde yığılma varken bazı bölgelerde eksiklik görülmektedir. Personel sayısının yetersiz olduğu yerlerde işhacmi kapasitenin üzerinde seyretmektedir. Özellikle yoklama memurlarının sayısı çok az olduğundan denetimin ilk ayağı olan yoklama faaliyeti gereğince yerine getirilememektedir.

Tablo 36: Gelir İdaresi Başkanlığı Çalışan Sayıları

Yıllar	Merkez	Taşra	Toplam
2012	688	39.556	40.244
2013	748	40.060	40.808
2014	765	39.967	40.732
2015	721	41.405	42.126

Not: GİB faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

GİB merkez teşkilatında ortalama 700 kişi taşra teşkilatında ise 40.000 kişi çalışmaktadır. Vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayısı artmasına rağmen personel sayısının yetersiz olması hizmetlerin etkin sunulmasını engellemektedir (Binbirkaya, 2006: 48).

OECD (2015) raporunda yer alan verilere göre gelir idareleri personel sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 37: OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı

Ülkeler	Toplam Personel Sayısı	Ülkeler	Toplam Personel Sayısı
ABD	86.977	İtalya	39.814
Almanya	110.494	İzlanda	240
Avustralya	20.248	Japonya	56.194
Avusturya	7.484	Kanada	38.172
Belçika	19.568	Kore	18.841
Birleşik Krallık	64.820	Lüksemburg	984
Çek Cumhuriyeti	15.031	Macaristan	22.482
Danimarka	6.871	Meksika	36.410
Estonya	983	Norveç	5.798
Finlandiya	5.072	Polonya	48.558
Fransa	66.964	Portekiz	11.341
Hollanda	20.873	Slovakya	9.296
İrlanda	5.745	Slovenya	2.362
İspanya	26.231	Şili	4.195
İsrail	6.035	Türkiye	51.369
İsveç	10.571	Yeni Zelanda	3.432
İsviçre	965	Yunanistan	11.500

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015:84) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Ülkeleri nüfus ve mükellef sayıları da dikkate alınarak değerlendirmek daha doğru olacaktır. Ancak demografik yapı itibarıyla Türkiye’ye benzer özellikler gösteren ülkeler ile kıyaslama yapıldığında dahi Türkiye’deki personel sayısı azımsanamayacak ölçüdedir.

Ülkeler, gelir idareleri personelinin önemli bir kısmını vergi denetim fonksiyonuna tahsis etmişlerdir. Çeşitli ülke gelir idarelerinde vergi denetimi görevini yürüten personel oranı %15.3 (Fransa) ile %67.0 (Estonya) arasında değişmektedir. OECD üyesi 33 gelir idaresinin 12’sinde personelin % 40’dan fazlası, 12 gelir idaresinde personelin %25-40 arası, 9’unda ise personelin %25’inin altı vergi denetiminde görev almaktadır.

Tablo 38: OECD Ülkelerinde Denetim Faaliyetinde Görev Alan Personel Sayısının Toplam Personel Sayısına Oranı

Ülkeler	Denetim Personeli Sayısı / Toplam Personel Sayısı (%)	Ülkeler	Denetim Personeli Sayısı / Toplam Personel Sayısı (%)
ABD	34.0	İtalya	38.4
Almanya	39.6	İzlanda	65.4
Avustralya	35.0	Japonya	63.3
Avusturya	63.7	Kanada	28.9
Belçika	***	Kore	24.0
Birleşik Krallık	42.7	Lüksemburg	42.1
Çek Cumhuriyeti	19.0	Macaristan	36.3
Danimarka	40.7	Meksika	35.2
Estonya	67.0	Norveç	41.6
Finlandiya	38.9	Polonya	24.8
Fransa	15.3	Portekiz	16.8
Hollanda	41.8	Slovakya	22.9
İrlanda	30.7	Slovenya	57.6
İspanya	22.6	Şili	40.4
İsrail	40.3	Türkiye	19.9
İsveç	32.5	Yeni Zelanda	22.4
İsviçre	25.4	Yunanistan	25.0

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015:191) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. Belçika’ya ait veriler bulunmadığından *** şeklinde gösterilmiştir.

Türkiye %19.9 oranı ile vergi denetiminde görev alan personel oranı sıralamasında 33 OECD ülkesi arasında 30. sıradadır. Yapılanmanın vergi denetimi üzerine inşa edildiği çağdaş gelir idarelerinde personelin %25-40 arası vergi denetiminde görev almaktadır (Pehlivan ve Gökbunar, 2010: 181).

3.2.2.2.2. Personelin Özlük Haklarında Etkinlik

Bürokrasideki kuruluşlar arasında kariyer tercihleri yapılırken kurumlar arası maaş, statü ve özlük hakları farklılıkları belirleyici olmaktadır (Bakır, 2012: 93). Bu bağlamda vergi denetim personelinin özlük hakları önem arz etmektedir. Özlük hakları yeterli olan bir kurum hem nitelikli adaylar tarafından tercih edilebilecek hem de kurumda çalışan mevcut personelin motivasyonunu ve kuruma aidiyet duygusunu arttırarak verimliliğini etkileyebilecektir.

Vergi denetim personelinin sorunlarının başında özlük haklarına ilişkin problemlerin geldiği söylenebilir. Örneğin Aktan ve Savaşan (2009: 39)'ın 770 GİB çalışanı ile yapılan ankete dayalı çalışmalarının sonucuna göre GİB çalışanlarının en önemli sıkıntıları sırasıyla maaşlarının düşük olması, ağır iş yükü, işyerlerinin fiziki koşullarının yetersizliği, vergisel düzenlemelerde sıkça yapılan değişikliklerdir. İlk üç sorun doğrudan personele yönelik mesleki sorunlar iken vergisel düzenlemelerin sık değişmesi hem personeli hem de mükellefi etkileyen bir sorundur. Personel açısından ele alınabilecek birçok sorunu geçerek dördüncü sırada düzenlemelerin sık değişikliği hususunun yer alması mükellefler için çok daha vahim bir tablo göz önüne sermektedir.

Ücretlerin düşük olması nitelikli, bilgili ve tecrübeli personelin ayrılmasının yanı sıra personelin görevi kötüye kullanması veya rüşvet durumu ile de sonuçlanabilir. Ekonomik açıdan tatmin olmayan denetim personeli mükelleflerin cazip tekliflerini reddedememekte ve rüşvet karşılığında denetim görevini layıkıyla yapmamaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın uzun yıllar yetiştirdiği, vergi mevzuatını ve sistemini çok iyi bilen, kalifiye denetim personeli yüksek ücretler karşılığında özel sektöre transfer olmaktadır. Özel sektöre geçisi bir beyin göçü olarak ifade edildiğinde devlet açısından olumsuz yönü vurgulanırken özel sektöre geçen deneyimli vergi denetim elemanının bilgi ve tecrübesini firmaya aktararak işletmenin vergi kanunlarına uygun faaliyet göstermesini sağlama, kuruma vergi bilinci yerleştirme, kurumda vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında rol oynama gibi devlet ile mükellef arasında köprü olma misyonuyla konunun olumlu yanları da bulunmaktadır (Demir, 1993: 2).

Demir (1993: 2), sorunu OECD ülkeleri genelinde değerlendirmiş, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Almanya, Hollanda, Norveç, İspanya, İsveç, Türkiye ve İngiltere'de sorunun ciddi boyutlarda olduğu, Kanada, Portekiz, Finlandiya, İrlanda ve İtalya'da halledilebilir düzeyde Avustralya, Japonya, Yeni Zelanda ve İsviçre'de ise böyle bir problem olmadığını ifade etmiştir.

Sorunun çözümünde kamu görevinde kalmayı özendirecek uygulamaların yanı sıra belli süre içinde ayrılmaları cezalandırıcı uygulamalar da hayata geçirilebilir. İstifa eden denetim personeline belli bir süre mesleki faaliyetini kısıtlama ya da aldığı eğitimlere karşılık tazminat ödeme yükümlülüğü getirilebilir. Personelin maaşlarının arttırılması

pratik bir çözüm gibi görünse de bütçeye ilave yük getirecektir. Bunun dışında görevde yükselme, lojman, yurtdışı imkânları gibi özlük hakları daha az maliyetle teşvik edici olabilir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda vergi müfettişlerine tanınan Yeminli Mali Müşavir olabilme imkânı bu mesleğin cazibesi nedeniyle yetişmiş personelin müfettiş kadrolarından ayrılmalarını beraberinde getirmiştir. Kuşkusuz bütün vergi müfettişleri için geçerli olmasa da YMM olma hedefi taşıyan vergi müfettişleri mükellefleri potansiyel müşteri olarak görmektedir (Ozansoy, 2003: 108). Bakanlık yetişmiş personelini kaybetmemek adına bu ve benzeri transferlere çözüm bulmalıdır. Bu bağlamda mevcut imkânlar personeli tatmin edecek şekilde iyileştirilmelidir.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 78. maddesine göre “*Vergi Müfettişleri, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 3568 sayılı Kanun kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*”

Yetişmiş personelin kurumdan ayrılmasının önüne geçme amacı taşıyan bu düzenleme ile kalifiye personel kaybı engellenebilecektir. Ancak bu düzenlemenin yanı sıra personelin özlük hakları da iyileştirilmelidir.

3.2.2.2.3. Personelin Çalışma Koşullarında Etkinlik

Denetim personelinin çalışma koşullarının iyileştirilmesinin personelin kurumsal aidiyet algısını ve çalışma motivasyonunu belirleyen bir diğer unsur olduğu söylenebilir. Personelin verimliliğinin arttırılması özlük haklarının iyileştirilmesinin yanı sıra çalışma koşullarının da geliştirilmesine bağlıdır.

Vergi denetim birimleri olan VDK ve GİB'in fiziki koşullarının son yıllarda iyileştiği söylenebilir. Bu bağlamda çalışanların odaları, binaların konumu, çalışma alanlarının ısıtılması ve soğutulması, denetim personelinin kullanımına sunulan bilgisayar ve yazıcı

gibi fiziki imkânların yanı sıra personelin servis, lojman ve yurtdışı imkânları da önem arz etmektedir.

Çalışma koşullarında özellikle idarecilerin niteliği ve uygulamalarının belirleyici rol oynadığı söylenebilir. Örneğin Aktan ve Savaşan (2009: 48)'ın yaptıkları anket çalışmasında 748 tekstil firması çalışanı gözüyle vergi dairesi müdür ve müdür yardımcıları özelinde sorulan soruda idarecilerin en önemli eksikleri olarak sırasıyla mükellefi potansiyel suçlu gibi görmeleri, sevk ve idarede yetersizlik ve takdir yetkisini suistimal etmeleri gelmektedir. Ayrıca açık uçlu olarak sorunun altına en çok not düşülen soru bu olup yazılan notlar: “yoklama memurlarını yanlış yönlendirme”, “soru cevap toplantıları yapılmalı”, “piyasayı tanımıyorlar”, “teori ile pratik uyuşmuyor”, “yöneticiler esnafı gezmeliler”, “tanışmışsanız ilgi gösteriyorlar”, “kayırmacılıkla göreve gelmeleri” şeklindedir. Özellikle açık uçlu şekilde verilen yanıtlar idarecilerin sektör ve uygulama hakkında yeterince donanıma sahip olmadıkları yönünde bir algı olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda tüm personelin çalışma koşullarında belirleyici olan idarecilerin rolünün dikkate alınması gerektiği söylenebilir.

VDK bünyesinde yer alan dört grup başkanlığından biri olan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda çalışanlar için rotasyon uygulaması düzenlenmişken diğer grup başkanlıklarında görevli olan vergi müfettişlerinin rotasyondan muaf tutulması unvanı aynı olan çalışanlar arasında ayrımcılık yapıldığı kanaatini oluşturmaktadır.

Yerelleşme tehlikesi sadece taşrada çalışan personele özgü olmadığından rotasyon uygulaması ya tüm personel için aynı koşullarda uygulanmalı ya da tamamen kaldırılmalıdır. Aksi halde çifte standart oluşturan bu uygulama ile devletin merkezi denetim personeline güvendiği taşra denetim personeline güvenmediği gibi bir anlayış ortaya çıkacaktır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 303).

3.2.2.2.4. Personelin Eğitimi ve Uzmanlaşmasında Etkinlik

Denetim personeli ÖSYM tarafından yapılan KPSS sonrasında kurumun yaptığı sınav ve en son mülakat aşamalarını geçerek belirlenmektedir. Sınavı kazanan adaylar müfettiş yardımcısı olarak göreve başlamakta ve yoğun bir mesleki staj ve eğitimden geçmektedir.

Vergi müfettişlerinin ve yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri ve Grup Başkanlıklarında görevlendirilmelerine ilişkin usul ve esaslar 31/10/2011 tarihinde 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin vergi müfettişliği mesleğine giriş şartlarını düzenleyen 10. ve 11. Maddesine göre vergi müfettişliği mesleğine özel yarışma sınavıyla Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak girilebilir. Yarışma sınavı yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı olarak yapılacaktır. Giriş (yarışma) sınavının yazılı kısmı Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi tarafından yapılacaktır. Yazılı sınava başvurular, sınavın usulü, sınav konuları, sınav tarihi ve yeri ile sınava ilişkin diğer hususlar bakanlık ile ÖSYM arasında imzalanan protokolde yer alacaktır.

Yönetmeliğin 12. maddesine göre sınava girebilmek için en az dört yıllık lisans eğitimi veren Siyasal Bilgiler, İktisat, İşletme, İktisadi ve İdari Bilimler ile Hukuk Fakültelerinden veya Mühendislik programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yurt içi ve yurt dışındaki öğretim kurumlarından birini bitirmiş olmak gerekmektedir. Yazılı ve sözlü sınavda başarılı olan adayların puanlarının aritmetik ortalaması alınarak giriş sınavı puanları hesaplanır ve 65 ve üzeri puan alan en başarılı adaylar kadro sayısına göre Bakan onayı ile Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanır.

Giriş sınavı sonucunda başarı puanına göre adaylar sıralanır en başarılı %5 aday (B), (C), (Ç) grubuna diğer adaylar (A) grubuna atanır. Tüm adaylar en az üç ay olmak üzere temel eğitime tabi tutulur eğitim konuları %5’e girenlerde farklı diğer adaylarda farklıdır. Yönetmeliğin 26.maddesine göre “*Vergi Müfettiş Yardımcıları üç yıllık bir yardımcılık dönemine tabidirler ve yardımcılık dönemini turneler, eğitim ve benzeri faaliyetler dışında esas olarak dâhil oldukları Grup Başkanlıklarında geçirirler*”. Müfettiş yardımcıları, başkanlıkça belirlenen eğitimlere tabi tutulur, vergi müfettişlerinin refakatında çalışırlar, meslek konuları üzerinde düzenlenecek kurs ve seminerlere devam ederler. Mesleğe girişlerinden itibaren fiilen 18 ay çalıştıktan sonra yetki sınavına tabi tutulurlar. “*Yetki sınavı, Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bunun uygulamasına ilişkin mesleğin*

gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında, ölçen bir sınavdır. Sınav sonucunda yeterli görülenlere re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi verilir⁵¹”.

Yazılı olarak yapılan yetki sınavında oturumların her birinden en az 50 puan alınması ve bütün sınavların ortalamasının 65'ten aşağı olmaması şarttır. Sınavda başarılı olamayanlar en az 3 ay geçtikten sonra yeniden yetki sınavına girerler. Bu sınavda da başarılı olunamaması durumunda bu kişiler bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar. *“Vergi Müfettiş Yardımcıları, fúlen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar⁵²”.*

Yazılı ve sözlü olmak üzere iki bölümden oluşan yeterlik sınavı ile Vergi Müfettiş Yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bu mevzuatın uygulamasını; inceleme, teftiş ve soruşturma yöntemleri hakkındaki bilgilerini; meşleğin gerektirdiği diğer bilgi ve nitelikleri kazanıp kazanmadıkları ölçülür. Yeterlik sınav konuları da “(B), (C), (Ç) grup başkanlıklarında görevli olanlar” için farklı “(A) grup başkanlığında görevli olanlar” için farklı belirlenmiştir. Önce yazılı sonra sözlü olarak uygulanan sınavda yazılı sınavı geçemeyenler sözlü sınava katılamazlar. Yazılı sınavdan başarılı olmak için sınav gruplarının her birinden alınan notların 50'den, notlar ortalamasının da 65'den aşağı olmaması gerekir. Yazılı ve sözlü sınav notlarının aritmetik ortalaması yeterlik sınav notunu teşkil eder. Sınavda başarılı olamayanlara sınav sonuçlarının duyurulduğu tarihten itibaren en az bir yıl daha çalışmak ve bu dönemde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla, Başkanlıkça belirlenecek bir tarihte bir defaya mahsus olmak üzere ikinci kez sınav hakkı verilir (18/2/2015 tarihli değişiklik ile). (A) grup başkanlığında görevli olanların yeterlik sınavı sonrası başarı sırasında %5'e girenler (B), (C), (Ç) grup başkanlıklarından birinde ihtiyaca göre bakan tarafından görevlendirilir.

Yönetmeliğin 36. maddesine göre *“Yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi*

⁵¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği 29. madde

⁵² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Yönetmeliği 30. madde

Başmüfettişi kadrolarına atanırlar”. Ayrıca “(A) Grup Başkanlıklarında görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atananlardan, giriş sınavında alınan puanın %10’u, yeterlik sınavında alınan puanın %20’si ve en az üç yıl olmak şartıyla performans değerlendirmesine göre takvim yılları itibarıyla alınan puanların ortalamasının %70’i esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı %5’i; izleyen yıl içinde (B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarından birinde ihtiyaçlar gözetilerek Bakan tarafından görevlendirilir”. Dolayısıyla vergi müfettişlerinin (A) grubundan diğer gruplara geçme imkânı olduğu gibi vergi başmüfettişi olma imkânları da bulunmaktadır.

Mevcut mesleğe giriş ve yükselme sistemine ilişkin çeşitli eleştiriler bulunmaktadır. Örneğin MHUD (2011: 6), binlerce kişi için yapılan, kapsam ve düzeyi eleştiriye açık sınavlar sonucunda belli bir yüzdenin ayrıştırılarak farklı bir eğitimden geçmesinin çözüm olmayacağını bu sisteme göre (B), (C) veya (Ç) grubunda ihtiyaç duyulan 1 vergi müfettişi almak için mesleğe 20 kişi, ihtiyaç duyulan sayı 50 olduğunda ise 1000 kişi almak gerektiğini belirtmiştir. Bu durumda da binlerce kişiye sınavlar (yazılı veya test ve sözlü) yapılması gerekecek ve bu kadar çok kişinin girdiği sınavların uygulanması ve değerlendirilmesinin de etkin olmayacağı söylenebilir. Ayrıca Savaşan vd. (2014: 47)’nin ankete dayalı çalışmaları sonucuna göre katılımcıların %55.9’u giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre atama yapılmasını doğru bulmadığını, %68.1’i gruplar arası geçişlerin performansla bağlı olmasının etkinliği arttıracığını belirtmiştir.

Mesleğe giriş ile ilgili bir diğer eleştiri Mühendislik programları ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümleri mezunlarına da vergi müfettişi olabilme imkanının tanınmasıdır. Öz ve Yolcu (2014: 79)’ya göre vergi müfettişliği mesleğine vergileme olayının nev’i şahsına münhasır özelliği ve aldıkları vergi, muhasebe, hukuk, işletme, iktisat ağırlıklı yoğun eğitimler nedeniyle öncelikle iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile siyasal bilgiler fakültelerinin ilgili bölümlerinden mezun olan öğrenciler tercih edilmelidir. Konuyla ilgili Savaşan vd. (2014: 53)’nin vergi müfettişleri ile yaptıkları anket uygulaması sonucunda müfettişlerin %75.3’ü vergi müfettişliği mesleğine eğitim ve fen bilimleri mezunlarının alınmasını doğru bulmamakta, %66.’i de bu kararın siyasi bir karar olarak değerlendirmektedir. Pehlivan ve Gökbnar (2010) ise özellikle transfer fiyatlandırmasında vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında mühendislik

mezunlarının teknik bilgilerinden yararlanılabileceğini ifade ederek uygulamanın başarılı olabileceğini vurgulamışlardır.

Konukcu Önal (2011: 186)'a göre ülkemizde denetim personelinin mesleğe girişinde titizlikle uygulanan sınavlar ve mesleğe girdikten sonra verilen meslek içi eğitimler ile nitelikli ve uzman bir denetim kadrosu bulunmaktadır. Örneğin İstanbul'da bulunan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı personelinin (234), %9'u (22) yüksek lisans, %80'i (188) lisans, %4'ü (9) önlisans, %6'sı (8) ortaöğretim ve %1'i (7) ilköğretim mezunudur (BMVDB, 2015: 9). Bağdımlı (2006: 36)'ya göre denetim personelinin mesleğe kabul edilme, teorik ve uygulamalı eğitimleri ve tabi oldukları yeterlilik sınavı ile atanmaları uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uygun görünmektedir.

Mükelleflerin bilgi almak için doğrudan başvuracağı ilk yer olması nedeniyle vergi idaresi personelinin mevzuata ve değişikliklere hakim olması önemlidir. Bu bağlamda denetim personeli mesleki bilgi ve becerilerini sürekli geliştirmeli ve güncelleştirmelidirler (Arpacı, 2004b: 54). Mükellefin sorularına yanıt alamaması vergi dairelerine güveni zedelemektedir. Denetim personeli, her konuyu biraz bilen değil denetim görevini en ince detayına kadar bilen ve uygulayan bir şekilde olursa daha etkin bir denetim söz konusu olur (Gez, 2011: 73). Denetim personeli yeterli niteliğe sahip olsa da uzmanlaşmaya gidilmediğinden bir denetim personeli her vergi konusu ve her sektör ile ilgili vergi incelemesi yapmaya çalıştığından gerek zaman gerek işyükü açısından etkinlik azalmaktadır (Katkat, 2007: 184). Denetimde uzmanlaşma sağlanmamış olduğundan vergi müfettişleri birbirine benzer olmayan işlem ve faaliyetleri incelemede sorun yaşamakta ve denetimler etkin yapılamamaktadır (Şamiloğlu, 2001: 2). Denetim personelinin vergi türlerine, işkoluna ve/veya sektörlerine göre uzmanlaşması sağlanabilir.

Denetim personeli sayısının artırılması sonucunda gerekli eğitimlerin verilememesi durumunda nitelik bakımından düşük profilli kadrolar ortaya çıkabilir (Biçer, 1982: 2). Bakır (2012), denetim personelinin mesleki eğitim süreçlerindeki usta/üstat ile çırak/çömez ilişkisinin örgütsel kimliği oluşturarak çalışanların davranış ve ilişkilerinde belirleyici bir rol aldığını ve bu bağlamda maliye teşkilatının örgütsel imajının yenilikçi olmaktan ziyade gelenekçi olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca denetim personelinin üst

düzyey eğitim almalarını sağlamak amacıyla mevcut düzenlemeye göre yasaklanmış olan yüksek lisans yapma imkânı tanınması önem arz etmektedir.

3.2.2.2.5. Personel Yönetimine İlişkin Çözüm Önerileri

Denetim personelinin veriminin artırılması; hedeflerin belirlenmesi, planlı hareket eden, işbirliği ve etkin görev dağılımı ile sağlanabilir (Aytekin, 2007: 90). Denetim sürecinde birçok husus denetim personelinin insiyatifinde olduğu için bu bağlamda ortaya çıkabilecek suistimallerin önlenmesi denetimde objektif kriterlerin uygulanması ile sağlanabilecektir (Çağlar, 2011: 143). Personel yönetimine ilişkin ücret, görevde yükselme, atama, tayin gibi işlemlerin liyakata göre ve objektif kriterler ölçüsünde yapılmaması personelin motivasyonunu düşürecektir. Personel yönetimi siyasi ve bürokratik dış etkilere ve tehditlere arındırılmalıdır.

Vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle devletin uğradığı zararı giderebilmek için vergisini ödemeyen mükellefleri tespit eden ve böylece devlete hak ettiği kazancı sağlayan vergi denetim personelinin ücret, izin, mesai, lojman, yurtdışı imkânları, lisansüstü eğitim imkânları vb. kısaca özlük haklarındaki iyileşmeler personelin verimini arttırmak suretiyle dolaylı olarak da olsa denetimde etkinliği arttırabilecektir.

Denetim teşkilatının dışı yansıyan yüzü olan denetim personelinin mükelleflerle olan ilişkisi, tutumu ve davranışları önem arz etmektedir. Denetim personelinin davranış ve tutumları ile mükellefin vergi idaresi ve denetim teşkilatına bakışı belirlenmektedir. Personel mükellefe potansiyel suçlu gözüyle bakmamalıdır. Denetim elemanları devlet ve vergi mükellefleri arasında taraf olmamalı, incelemelerini objektif olarak yapmalıdır (Gez, 2011: 63). Denetim personelinin mevzuatı bilme ve değişiklikleri takip etmesi gerekmekte ve gerektiğinde mükelleflerin sorularını yanıtlayabilmelidir. Bunun için de denetim personeli vergi mevzuatının yanı sıra muhasebe konusunda da yeterli donanıma sahip olmalıdır (Aygen, 2003: 109).

Vergi denetim personelinin yıllardır süregelen sorunları vergi inceleme yetkisinin verdiği güç sayesinde geçmiş zamanlarda çok az günümüzde ise yeterli ölçüde gündeme getirilmekte olup sorunları bizzat yaşayan denetim personeli ve mükellefler nezdinde kabul edilmektedir (Arslan, 2011: 3).

Aktan ve Savaşan (2009)'ın 770 vergi dairesi, 748 tekstil firması çalışanı ile yaptığı ankete dayalı araştırma sonucuna göre denetim elemanlarının en olumsuz üç yönü sırasıyla mükelleflere ceza yazabilmek için bahane aramaları (%28), potansiyel suçlu muamelesi yapmaları (%25) ve tarafsız davranmamalarıdır (%15). Ayrıca araştırmada elde edilen olumlu bir bulgu ise denetim personeli arasında rüşvet almanın yaygın olmadığıdır (katılımcıların %36'sı hemen hemen hiçbir denetim elemanı rüşvet almaz; %4.81'i neredeyse tamamı alır).

Personelin moral ve motivasyonunu artıracak, kurumsal aidiyet duygusu kazandıracak sportif, sosyal ve kültürel aktivitelere önem verilmelidir. Kurum amirlerinin insiyatifi ile mevzuat değişikliğine dahi ihtiyaç duyulmaksızın, GİB personelinin kuruma aidiyet hissini güçlendirecek çalışmalara yer verilmelidir (Aktan ve Savaşan, 2009: 73). Ayrıca VDK öncesi bakanlık içinde yer alan bir nevi kast sistemi şeklindeki anlayıştan vazgeçilerek personel arasında bütünleşme sağlanmalıdır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 302).

Genellikle o kurum içinde tecrübeli olan bir kişinin görece meslekte yeni olanlara bilgi ve birikimini aktarmasından ibaret olan hizmet içi eğitimlere vizyon katılmalı, kurum dışından hatta uluslararası destek alınmalıdır (Uzeltürk, 2014: 164).

Vergi denetiminin işlevlerinin başarılı sonuç verebilmesi denetim personelinin donanımlı, özenli, tarafsız ve dürüst olmasına bağlıdır (Gez, 2011: 50). Vergi ahlakı ile ilgili etik değerler sadece mükellef açısından değil personel için de önemlidir. Vergilemenin temelleri ve ilkeleri üzerine toplu bir dünya görüşü (Ertürk, 2004: 5) olarak tanımlanan vergi felsefesi denetim personeline kavratılmalıdır. Gelir idaresinde performans yönetimi anlayışının yerleştirilmesi ve hem personelin hem de vergi dairelerinin performans ölçümlerinin değerlendirilmesi etkinliği arttıracaktır.

Kayırmacılığın olmaması, atama ve yükselmelerde objektif kriterlerin geçerli olması idarenin etkin ve verimli çalışmasını sağlayacaktır. Denetim personelinin yerelleşmesi sorununa karşın rotasyon uygulanması önem arz etmektedir.

3.2.2.3. Otomasyon Sistemlerinde Etkinlik

Gelişmiş ülkelerde denetim sürecinde bilgisayar teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır. Denetimde otomasyon sistemlerinin kullanılması gerek denetim

personelini gerekse mükellefleri sıkmadan denetimlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlayarak etkinliği arttırabilecektir. Bu bağlamda bilgisayar teknolojisi kullanımı işlemleri hızlandıracak denetimde etkinliği arttıracaktır. Günümüzde vergi denetiminin etkinliğini belirleyen kriterlerden biri de bilgisayar destekli sistemlerin hangi ölçüde aktif olarak kullanıldığıdır (Bakar ve Gerçek, 2016: 2). Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler kötü niyetle vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarını kolaylaştırırken aynı zamanda vergi denetiminin daha etkin yapılmasını da sağlayabilmektedir (Arslan ve Biniş, 2014: 457).

Hızla değişen ve gelişen dünyaya uyum sağlama ve gittikçe karmaşıklaşan işlemleri kavrama gerekliliğinden vergi denetiminde de her geçen gün teknolojiye daha fazla yararlanma ve yeni yöntemler ve teknikler geliştirmek zorunda kalınmıştır (Batun, 2009: 1). Denetimde bilgi teknolojilerinin kullanılması denetim sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru, tam ve zamanında sağlanması hususunda güvence sağlar, bilginin güvenilirliğini ve etkinliğini artırır, denetim sonucunda elde edilecek bulguların doğruluk derecesini yükseltir, denetlenen işletmelerin olası hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve denetçi görüş ve raporunun hazırlanmasında güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlayabilir (Serçemeli ve Kurnaz, 2016: 44).

E-devlet uygulamaları zamanla artan ihtiyaçları bilgi ve teknoloji yardımıyla karşılamakta olup günümüzde gelişmiş, gelişmekte olan ve hatta az gelişmiş ülkelerde dahi yoğun bir şekilde gözlemlenmektedir (Ay, 2006: 66). Ancak Demirbaş vd. (2012: 61)'ne göre vergilemede elektronik uygulamaların başarısı her şeyden önce mükelleflerin sistemi benimsemelerine⁵³ bağlıdır. Bunun yanı sıra elektronik belge ve uygulamalar yer ve zaman kısıtından bağımsız olarak sınırsız hareketliliğe sahiptir (Ay, 2006: 68). E-devlet uygulamaları ile devletin işlem ve hizmetleri için mesai kavramı ortadan kalkarak devletin 7 gün 24 saat hizmet sunması sağlanacak, vergi dairelerinde sıra beklemeksizin ve vergi dairesine ulaşmak için zaman ve para harcanmaksızın işlemler elektronik ortamda yapılabilecek, işlemlerin hangi aşamada olduğu internet üzerinden takip edilebilecektir (Aykin, 2001: 4).

⁵³ E-vergileme sisteminin mükellefler tarafından benimsenmesini etkileyen faktörlerin belirlenmesi hakkındaki örnek çalışmalar için bakınız: Demirbaş vd. (2012); Schaupp, Carter, ve McBride (2010); Chang vd. (2005); Wang (2002).

Gerçek (2015: 68), Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kamu kurumları arasında en iyi teknolojik altyapıya ve imkânlarla sahip olduğunu ve vergilemede elektronik uygulamalar konusunda son derece başarılı olduğunu ifade etmektedir.

Vergilemede elektronik uygulamalar konusuna başarılı olan ABD'de 1985'ten itibaren vergi beyannameleri internet ortamında gönderilebilmekte (Mert, 2009: 68) iken internet ile 1993 yılında tanışan Türkiye'de e-devlet uygulamalarına 1998'de başlandığı söylenebilir (Ay, 2006: 67). Bu bağlamda 1975 yılında ilk otomasyon çalışmalarına Ankara Yeğenbey Vergi Dairesi'nde başlanmış olan Gelir İdaresi'nin ilk pilot uygulaması 1985'te Ankara Polatlı Vergi Dairesi'nde başlatılmıştır (Hepaksaz, 2012: 28). 1985-1989 yılları arasında 10 il merkezinde 74 vergi dairesinde otomasyon uygulaması gerçekleştirilmiş ve 1989'dan itibaren merkezi istihbarat arşivi oluşturma çalışmalarına başlanmıştır (Aydın, 2002: 16).

E-Devlet projeleri sonucunda ABD Eyalet hizmetlerinde %70, Brezilya ise gelir vergisinde 10 milyon \$ tasarruf sağlamıştır (Uğur ve Çütücü, 2009: 7). Türkiye'de ise E-Karne uygulaması Milli Eğitim Bakanlığı 3 milyon \$, devlet okul harcamalarını azaltarak 50 milyon TL tasarruf; Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı E-Bildirge uygulaması ile dört yılda devlete 4 milyar \$ katkı, personel harcamalarında 75 milyon TL tasarruf, 1.600 ton kağıt israfının önlenmesini; SSK Akıllı Kart uygulaması SSK harcamalarında %3 tasarruf sağlamıştır (Uğur ve Çütücü, 2009: 10).

Maliye Bakanlığı elektronik uygulamalarının temelini oluşturan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) geçirdiği aşamalar; Kasım 1998'de VEDOP 1, Mayıs 2001'de VEDOP 1.1, Nisan 2004'te VEDOP 2, Ekim 2005'te VEDOP 2.1, 17 Temmuz 2007'de VEDOP 3 şeklindedir (Çetin, 2010: 82).

Çalışmanın bu kısmında vergi denetimi uygulamalarında önem arz eden otomasyon sistemlerinin geçirdiği aşamalar ele alındıktan sonra otomasyon sistemlerine ilişkin çözüm önerileri sunulacaktır.

3.2.2.3.1. VEDOP I

Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), bilgisayar teknolojisinin sunduğu yeni imkânlarla vergi dairesi işlevlerinin tamamını içine alan bilgi işlem uygulamasının bölgeler ve merkez arasında network kurularak vergi dairelerine yaygınlaştırılması

şeklinde tanımlanabilir (Çağlar, 2011: 96). VEDOP sadece gelir idaresi açısından değil tüm kamu kurumları açısından en önemli e-devlet uygulamalarından biri olarak kabul edilmektedir (Cenikli ve Şahin, 2013: 40).

Mart 1992'de İstanbul'da uygulamaya başlanan, Kasım 1995'te merkezi taşıt kütüğü oluşturmak amacıyla Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) uygulaması 5 büyük il merkezine yaygınlaştırılmıştır (Aydın, 2002: 17). VEDOP projesinin test çalışmaları 1997 yılında Ankara İli Kavaklıdere Vergi Dairesi'nde yapılmış pilot uygulama ise aynı yılda Anakara İli Dışkapı Vergi Dairesi'nde gerçekleştirilmiştir (Aydın, 2002: 17).

Şeffaf, denetlenebilir, erişilebilir ve hızlı olma gibi özelliklere sahip VEDOP ile mükelleflerin vergi dairesine gitmesini gerektiren işlemlerin azalması ve aynı zamanda vergi dairesindeki işlerin de daha hızlı ve doğru bir şekilde yapılması amaçlanmaktadır (Gez, 2011: 66). Kurum çalışanlarına yönelik hazırlanıp 1998'de 22 il merkezinde 155 vergi dairesinde hayata geçirilen Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi ile vergi dairesi işlemlerinin otomasyona geçirilerek personelin işyükünün azaltılması, vergi dairelerinde çalışanların etkinlik ve verimliliğinin artırılması ve bilgilerin bilgisayar ortamında toplanarak daha sağlıklı karar destek ve yönetim sistemi oluşturulması hedeflenmiştir (Çağlar, 2011: 96).

Proje ile evrak girişlerinden başlanarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulama, muhasebe ve haciz işlemleri gibi işlemler bilgisayar ortamında izlenerek bankalar tarafından tahsil edilen vergiler EBTİS (Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi) uygulamasıyla elektronik ortamda mükellef hesaplarına aktarılmaktadır (Ay, 2006: 69). Bu projenin bir diğer ayağı olan EBTİS ile bankalar tarafından tahsil edilen vergilerin elektronik ortamda mükellef hesabına aktarılmasını sağlamak amaçlanmıştır (Arslan ve Biniş, 2014: 457). VEDOP I ile Gelir İdaresi'nde e-devlet uygulamalarına geçişin ilk ayağı olan kurum içi otomasyonun tamamlanması büyük ölçüde sağlanmış ve e-kurum olma yolunda önemli bir aşama kaydedilmiştir (Ay, 2006: 69).

VEDOP içinde şu uygulamalar yer almaktadır: Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO), Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS), Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşiv Sistemi (EMKAS), e-tahsilat, e-haciz, e-yoklama ve e-tebligat (Beşel ve Çokgezer, 2015: 14).

TÜSİAD tarafından Bilişim 2002 etkinlikleri çerçevesinde, VEDOP ve İnternet Vergi Dairesi hizmetleriyle Gelirler Genel Müdürlüğü'ne "Devletten Bireye" kategorisindeki büyük ödül verilmiştir (Evcimen, 2005: 108). Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) içerisinde yer alan "İnternet Vergi Dairesi" uygulaması, ABD'de her yıl Computerworld Honors Organizasyonu tarafından düzenlenen "Computerworld Honors 21. Yüzyıl Başarı Ödülleri" kapsamında, 2003 yılında, "Devlet ve Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlar" kategorisinde birincilik ödülüne layık görülmüştür.

75 milyon dolar maliyeti olan VEDOP-I projesi sonucunda ülke genelinde vergi gelirlerinin yaklaşık %80'i toplanmış, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin de %85'i takip edilebilir hale gelmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 77-78). CyberSoft firması tarafından hayata geçirilen proje (Cenikli ve Şahin, 2013: 40) başarılı sonuçlar verdikten sonra VEDOP I-II- III şeklinde uygulanmıştır.

3.2.2.3.2. VEDOP II

Gelir İdaresi'nin hizmet ve faaliyetlerinde şeffaflık, etkinlik ve mükellef odaklılığın hedeflendiği VEDOP II ile e-Beyanname uygulanmasına başlanarak mükelleflerin beyannamelerini internet üzerinden verebilmeleri sağlanmış ve bu uygulamanın ileride vergi dairelerinin sunduğu diğer hizmetler için örnek teşkil etmesi ve tüm hizmetlerin elektronik ortamda sunulması hedeflenmektedir (Ay, 2006: 69). VEDOP II ile mali kayıtlara ilişkin bir veri ambarı oluşturulması ve denetimlerin veri ambarı bilgi sistemi (VERİA) aracılığıyla yapılması amaçlanmıştır (Arslan ve Biniş, 2014: 457).

2008 yılı itibarıyla 301 vergi dairesinden 123 vergi dairesinin dönüşüm işlemleri tamamlanmıştır (Gez, 2011: 66). VEDOP II ile daha önce otomasyon kapsamında olmayan 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmıştır (Yonar, 2012: 84). VEDOP II ile otomasyonun tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılması, internet üzerinden beyanname alınması (E-Beyanname), denetim otomasyonu uygulaması (VEDOS), bankalar aracılığı ile tahsilatın internet ortamında yapılmasının sağlanması, veri ambarı (VERİA) oluşturulması hayata geçirilmiştir (Gerçek, 2010: 78).

3.2.2.3.3. VEDOP III

2007 yılı sonunda uygulanmaya başlanan VEDOP III (e-VDO) ile mevcut uygulamaların düzenlenmesi, etkin Karar Destek Sistemi oluşturulması, Döküman

Yönetimi ve İş Akış Sistemi (DYIAS), web servisi yönetim sistemi, e-yahsilat ve hazır borç sistemi, otomatik arşivleme sistemi, internet vergi dairesinin güncellenmesi, geliştirilmiş Log Kayıtları Yönetim Sistemi, e-fatura altyapısının oluşturulması amaçlanmıştır (Bulut ve Çalışkan, 2009: 23).

VEDOP III projesi ile e-VDO uygulamasının ülke geneline yaygınlaştırılması, merkezi sistemlerde iş sürekliliği ve felaket halleri için kurtarma yapısının kurulması, VEDOP I ve II donanımlarının ve işletim sistemlerinin geliştirilmesi, sistem güvenliğinin artırılması hedeflenmiştir (Gerçek, 2010: 78). VEDOP III projesi ile ayrıca merkezi vergi dairesi otomasyonu “e-VDO” (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamasına geçilmeye başlanarak vergi dairesinin tüm işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılması amaçlanmıştır (Arslan ve Biniş, 2014: 457).

VEDOP III ile Türkiye genelindeki 448 vergi dairesi ve 585 mal müdürlüğü gelir servislerinin yeniden yapılandırılarak vergi dairesi otomasyon uygulamalarının tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülmesi gerçekleştirilmiş ve tüm vergi kayıt ve mükellef bilgileri, oluşturulan ikili bir yedekleme sistemi ile olası olağanüstü durumlara karşı korumaya alınmıştır (Uğur ve Çütcü, 2009: 13).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nda 2013 yılı itibarıyla otomasyon kapsamına alınmayan birim kalmamıştır (GİB, 2013: 45). Siemens tarafından gerçekleştirilen VEDOP-III, 99 milyon dolara mal olmuş Türkiye’nin en kapsamlı e-devlet projesidir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 79).

VEDOP I 75 milyon \$ maliyetli olup 2 yıl süreli ve 22 il, 10 ilçedeki 153 vergi dairesi ve 5 defterdarlığı; VEDOP II,64 milyon \$ maliyeti ile 15 ay süreli olup 81 ildeki tüm vergi daireleri ve defterdarlıkları; VEDOP III ise 99 milyon \$ maliyet ile 2 yıl sürelidir ve ülke genelindeki 448 vergi dairesi ve 585 mal müdürlüğünü kapsamaktadır (Uğur ve Çütcü, 2009: 14).

Uğur ve Çütcü (2009: 14), VEDOP I ile yılda 500 bin sayfa döküman tasarrufu; VEDOP II ile 6 bin ton kağıt tasarrufu, 117 bin ağaç ve 3 milyon \$ tasarruf; VEDOP III EMKAS sistemi ile yılda 19 bin ton kağıt, 355 bin ağaç ve 8.7 milyon \$ tasarruf sağlandığı ifade etmiştir. Gelir İdaresi, VEDOP I ile e-kurum olma, VEDOP II ile e-devlete entegre olma, VEDOP III ile de vergi dairelerinin tamamının web tabanına

girme işlemlerin anlık izlenebilmesi süreçlerini tamamlamış ve tam otomasyonu sağlamıştır (Aksümer, 2015: 149).

3.2.2.3.4. Diğer Elektronik Uygulamalar

Maliye Bakanlığı hem idarenin işleyişinde etkinliği arttırmak hem de mükelleflerin yükümlülüklerini daha rahat bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla birçok elektronik uygulamayı hayata geçirmiştir (Çeç, 2016: 150). Bu bağlamda Maliye Bakanlığı mükelleflerin işlemlerini internet üzerinden yapabilmelerine imkân sağlayan birçok uygulamayı hayata geçirmekte ancak aynı zamanda mükelleflere uymaları gereken birçok zorunluluk da getirilmektedir (Çeç, 2016: 150).

Gelir idaresi e-devlet kavramının unsurlarına uygun olarak vergi daireleri arasında bilgi alışverişine imkân tanıyan “kurumsal”, sunduğu hizmetler bağlamında birlikte çalıştığı (bankalar vb.) kurumlarla bilgi alışverişine olanak tanıyan “kurumlar arası” ve doğrudan “vatandaşa” (mükelleflere) yönelik projeler geliştirmektedir (Cenikli ve Şahin, 2013: 40).

Standart vergi idaresi otomasyon paketi genellikle şunları içermektedir (Yonar, 2012: 41–42):

- Mükellefiyet kayıtları ve Mükellef Kimlik Numarası
- Beyannamelerin işleme tabi tutulması
- Ödemelerin işleme tabi tutulması ve gelir muhasebesi
- Vergi borçlarının geri kazanılması
- Risk analizleri, denetim ve soruşturmalar için olay seçimi
- Üçüncü kişi bilgi sistemi
- İdari faaliyetler için işlemler
- Beyannamelerin elektronik olarak doldurulması ve vergi ve harçların elektronik olarak ödenmesi

Ülkemizde ilk defa 1999 yılında uygulamaya Motorlu Taşıtlar Vergisi ile başlayan İnternet Vergi Dairesi, 2000 yılında kurumlar vergisi, 2001 yılından itibaren de gelir vergisi mükellefleri için hizmet sunmakta olup zamanla bu servislere yenileri eklenmiştir (Evcimen, 2005: 112). İnternet Vergi Dairesi sayfası (www.gelirler.gov.tr) ile mükelleflerle daha iyi iletişim kurmak, GİB tarafından yapılan faaliyetlerin mükelleflere ve ilgililere duyurulmasını sağlamak ve şeffaf bir vergi idaresi anlayışını hakim kılmak amaçlanmıştır (Ay, 2006: 70). İnternet Vergi Dairesi ile kayıtlı araçlara ilişkin araç ile ilgili kimlik bilgileri, MTV borç bilgileri, trafik para cezası borç bilgileri, tüm tahsilat bilgileri ve mükellefe ait tüm araçlar sorgulanabilmektedir (Sarılı, 2003b: 209). Bunların yanı sıra İnternet vergi dairesi sayfasından şu işlemler de yapılabilmektedir: e- Beyanname, Btrans, Kurumlar Vergisi Dairesi, Vergi Kimlik Numarası Sorgulama, Gecikme Faizi Hesaplama, Gelir Vergisi Hesaplama, Motorlu Taşıtlar Vergisi Hesaplama, Motorlu Taşıtlar Sorgulaması, Kasko Değerleri, Yurtdışı Çıkış Yasağı Sorgulama.

VUK 28. ve mükerrer 257. maddelerinde 2004 yılında yapılan yasal düzenlemeler ile vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesinin önü açılmıştır. Böylelikle elektronik ortamda gönderilen beyanname ile kağıt ortamında gönderilen beyannameler arasında hukuki sonuçları itibarıyla bir fark kalmamıştır.

E-beyanname uygulamasında başarı sağlanmış ve 8 çeşit beyanname ile başlanan projeye Aralık 2012 itibarıyla 35 çeşit beyannamenin elektronik ortamda alınmasıyla devam edilmektedir (GİB, 2013: 43). 1 Ekim 2004 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan e-beyanname ile aşağıda belirtilen beyannameler elektronik ortamda vergi dairesine gönderilebilmektedir (Bilge, 2005: 202):

- Gelir Vergisi Beyannamesi
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi
- KDV Beyannameleri
- Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi
- Muhtasar Beyanname
- Damga Vergisi Beyannamesi

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi
- Özel İletişim Vergisi Beyannamesi
- Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi

E-beyanname ve İnternet Vergi Dairesi hizmetlerinden yararlanmak isteyen mükelleflere yardımcı olmak amacıyla kurulan 444 0 435 no'lu hat ile 1 Ekim 2004'ten itibaren 7 gün 24 saat hizmet sunulmaktadır. Ayrıca Vergi İletişim Merkezi (VİMER, 444 0 189) 25.12.2007 tarihinde Ankara ilinde pilot uygulama ile hizmet vermeye başlamış, 1 Mart 2008 tarihinden itibaren yurt dışı ve tüm illerden gelen çağrılara hizmet vermektedir. Bu bağlamda VİMER kamuda profesyonel anlamda ilk çağrı merkezidir⁵⁴.

E-Devlet projesinin Gelir İdaresi ayağındaki nihai hedefi olan e-mükellef projesi ile mükelleflerin vergi dairesi ile fiziki ilişkisi kesilerek işgücü, zaman ve kağıt tasarrufu sağlanması amaçlanmaktadır (Ay, 2006: 70). E-mükellef projesi e-belge, e-defter, e-kayıt, e-beyanname ve e-denetim uygulamalarını kapsamaktadır (Ay, 2006: 70-74).

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü tarafından ortak olarak 13.12.2011 tarihinde yayımlanan 1 sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiş bulunan e-Defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin bu sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkân tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür⁵⁵.

2016 Mart ayı itibarıyla e-defter kullanan mükellef sayısı yaklaşık 50.000 olup e-defter uygulaması ile zaman içinde yapılacak yasal düzenlemeler ile hem mükellef hem de idare açısından meydana gelecek kolaylıklar sayesinde vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanmasında önemli rol oynayacaktır (Özer, 2016: 65–70).

⁵⁴ http://www.gib.gov.tr/vergi_iletisim_merkezi# Erişim Tarihi: 29.09.2016

⁵⁵ <http://www.edefter.gov.tr/edefterhakkinda.html> Erişim Tarihi: 16.09.2016

Elektronik yoklama sistemi, Vergi Usul Kanunu'na 132/A maddesi ile getirilmiş ve 01.09.2015 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. 2015 Eylül ayından itibaren E-Yoklama sistemine geçilerek yoklama faaliyetine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesi, yoklama sonucu kayıt altına alınmış delil niteliğindeki verilerin GİB ve ilgili kişiye elektronik ortamda iletilmesi sağlanmıştır (Gerçek, 2015: 69). Elektronik yoklama sistemi ile yoklama talebi oluşturma ve bu talebin yoklamaya yetkili kişilere iletilmesi, yoklama fişi oluşturulması, kayıt altına alınması, onaylanması ve ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilebilecektir (Arslan, 2016: 1).

Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve ilgililere tebliği gereken evrakların GİB aracılığıyla elektronik ortamda tebliğ edilmesini sağlayan e-tebligat uygulaması 469 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.04.2016 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır (Çeç, 2016: 151) . Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan gelir vergisi mükellefleri (kazançları basit usulde tespit edilenler ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) için zorunlu olan uygulama diğer mükellefler için başvurmaları halinde isteğe bağlı olarak uygulanabilmektedir.

Veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belge olan e-fatura, Türkiye'de 397 sıra no.lu VUK tebliğine ile hayata geçirilmiş olup 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır⁵⁶. Yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olan e-fatura uygulamasında amaç tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturulmasıdır.

433 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-Arşiv Uygulaması, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır⁵⁷. E-fatura uygulamasının tamamlayıcısı niteliğinde olan e-arşiv ile e-fatura düzenleyen mükelleflerin bu faturalarını yazdırma

⁵⁶ <http://www.efatura.gov.tr/efaturahakkinda.html> Erişim Tarihi: 16.09.2016

⁵⁷ <http://www.efatura.gov.tr/earsivhakk%C4%B1nda.html> Erişim Tarihi: 16.09.2016

gereksinimi olmaksızın elektronik ortamda saklama imkânı vermektedir (Çeç, 2016: 153).

415 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 26.06.2012 tarih ve 28335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanması ile birlikte kara ve deniz yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşımacılığında kullanımı başlayan elektronik bilet, alıcısına elektronik araçlar vasıtasıyla gönderilmek üzere elektronik belge biçiminde oluşturulmuş elektronik biletini ifade etmektedir⁵⁸. Ayrıca kara yolu yolcu taşımacılığı yapanlar elektronik yolcu listesi de düzenleyebileceklerdir. 463 Sıra No'lu ve 25.12.2015 tarihli Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası ve benzeri etkinlikler için bilet düzenleyen mükellefler de uygulamaya dahil edilmiş olup e-bilet uygulaması mükellefler için ihtiyaridir (Çeç, 2016: 153).

6183 sayılı AATUHK'nun 79. maddesinde 2006 yılında yapılan düzenlemeye dayanan (Yiğit Şakar, 2011: 69) E-Haciz uygulamasıyla vergi gelirlerinde artış sağlamak, kayıt dışı ekonomiyi önlemek, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırmak amaçlanmaktadır (Aksümer, 2015: 147). Mükelleflerin banka hesaplarına haciz konulmasını ifade eden e-haciz uygulaması VEDOP III kapsamında 2009 yılı Haziran ayından itibaren pilot proje olarak uygulanmaya başlamıştır (Aksümer, 2015: 150). E-Haciz uygulamasının başarısı için uygulamanın tarafları olan vergi idaresi, bankalar ve mükellef arasında iyi bir iletişim kurulmalıdır (Yiğit Şakar, 2011: 85).

Vergi bilincinin çocukluktan itibaren geliştirilmesi ve yerleştirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı ile Gelir İdaresi Başkanlığı arasında 2007 yılında imzalanan "VerGİBilir Çalışma Protokolü" imzalanmış ve öğrencilere vergi konusunda eğitimler verilerek çocuklar için eğitici, öğretici ve eğlendirici oyunların, hikâyelerin ve çeşitli faaliyetlerin yer aldığı VerGİBilir internet sayfası (www.vergibilir.gov.tr, www.vergibilinci.gov.tr) hizmete sunulmuştur (Cenikli ve Şahin, 2013: 46).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinde teşkilat ve görevlerine ilişkin bilgi verilmekte, vergi takvimi ve istatistikleri yayınlanmakta, vergi ile ilgili mevzuat ve beyanname rehberlerine ait bilgiler verilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın iletişim bilgilerinin de yer aldığı siteden, internet vergi dairesine ulaşılabilen, e beyanname

⁵⁸ <http://www.efatura.gov.tr/ebilethakkinda.html> Erişim Tarihi: 16.09.2016

uygulaması ile vergi beyannameleri, tahakkuku ve ödeme işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir.

Vergi denetmenleri, Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) projesi ile devletin bilgi alma arşivinden mükelleflere ait bilgileri rahatlıkla ve hızlı bir şekilde istediği gibi süzerek temin edebilmektedir (Mert, 2009: 66). 27 Haziran 2005 tarihinde pilot uygulama olarak başlatılan proje ile denetimde etkinlik, verimlilik ve eşgüdüm sağlanması amaçlanmış ve pilot uygulama daha sonra tüm illere yaygınlaştırılmıştır (Cenikli ve Şahin, 2013: 41). Meslek mensupları ve mükellefleri tarafından kullanılan elektronik uygulamalar: e-beyanname, internet vergi dairesi, e-fatura, e-defter ve KDV iade takip sistemidir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 17). Ayrıca vergi denetiminde kullanılan teknolojiler ise KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) ve Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS)'dir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21).

Gelir İdaresi'nin 1990'lı yıllarda başlamış olan otomasyon projeleri konusundaki çalışmalarının gelişen teknolojilere uyumlu bir şekilde devam ettiği görülmektedir. Mali idarenin donanım ve yazılım alt yapısıyla elektronik alt yapısı en güçlü birim haline geldiği söylenebilir (Gündüz, 2014: 12).

3.2.2.3.5. Otomasyon Sistemlerine İlişkin Çözüm Önerileri

Denetim sürecinde bilgisayarların kullanılması ile denetim daha etkin hale gelecek, veriler düzenli ve güvenli bir şekilde depolanacak ve vatandaşın devlete olan güveni artacaktır (Gez, 2011: 65). Ayrıca denetlenecek mükellef ve beyannamelerin seçiminde de elektronik uygulamalar önemli bir yer tutmaktadır. Elektronik denetim yöntemlerinin uygulanması ile denetimler daha kısa sürede tamamlanacak, vergi toplama maliyetleri azalacak ve denetimin etkin bir şekilde planlanması sağlanabilecektir (Çağlar, 2011: 143).

Vergi dairesi müdürlerince yazılan raporlara ilişkin iş ve işlemlerin bilgisayar ortamına girişini sağlayan program bulunmamaktadır (Çağlar, 2011: 130). Denetim elemanlarının bilgiye ulaşması kolaylaştırılmalı ve entegre programlar ile çapraz sorgulama yapılabilir.

Doğru ve etkin kullanıldığında otomasyona dayalı denetimler saha denetiminden daha etkili olabilecektir (Akbey, 2014: 71). Bilgisayar destekli sistemlerin etkin kullanılması saha denetimlerinin etkinliğini arttıracaktır (Bakar ve Gerçek, 2016: 2). Ayrıca mükelleflerin işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesi vergi maliyetlerini düşürerek etkinliğe katkı sağlayacaktır (Anlar ve Cengiz, 2016: 66).

Gelir İdaresi ve Vergi Denetim Kurulu teknolojik uygulamalar neticesinde elde ettiği zaman ve işgücü tasarrufunu denetime aktararak denetimde etkinliğe katkı sağlayabilir. Ancak Utkuseven ve Gökbnar (2005: 4)'a göre vergi idaresinin etkinliğini sağlamada teknolojik uygulama ve gelişmeler gerekli fakat tek başına yeterli değildir. Elektronik uygulamalar ile yönetimin basitleşmesi, işlem ve onay gerektiren kağıt formların azalması, mükerrer işlemlerin önlenmesi, kağıt bazlı işlemlerin yol açtığı maliyetlerin azalması, personelin asli işlerine ayırabileceği zamanın artması, yolsuzlukların azaltılması sağlanabilir (Uğur ve Çütçü, 2009: 3). Denetimin bilişim teknolojileri ile yapılması hem denetimin etkinliğine katkı sağlayacak hem de denetimin hızlanmasını sağlayabilecektir (Arslan ve Biniş, 2014: 456).

Otomasyon uygulamaları sayesinde önceden manuel olarak hazırlanan belgeler üzerinden sunulan tarh, tahakkuk, tebliğ, sicil, yoklama, denetim ve mükellef hizmetlerine ilişkin süreç elektronik ortamda yürütölmekte olup böylece sürecin daha hızlı ve kolay bir şekilde yürütölmesi ve insan unsurundan kaynaklanan hataların önüne geçilmesi sağlanmıştır (Bulut ve Çalışkan, 2009: 23). E-Maliye uygulamaları ile vergi gelirlerinde artış sağlamanın yanı sıra toplumsal faydanın maksimize edilmesi ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi de amaçlanmaktadır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 67).

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı değişim kamu hizmetlerinin de dijital ortamda sunulması ihtiyacını doğurmuştur (Uğur ve Çütçü, 2009: 2). Vergi denetimi teknolojik gelişmelerden etkilenecek hem denetimde etkinliği artırma hem de mükelleflerin vergi uyumunu artırma amacıyla değişime uğramıştır (Bakar ve Gerçek, 2016: 1). Bu bağlamda çağdaş denetim teknikleri ve bilişim teknolojisi iyi değerlendirilmelidir.

Vergi denetiminde kullanılan elektronik uygulamalar ve teknoloji hakkında çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu bağlamda konuyla ilgili uygulamalı çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmuştur.

Serçemeli ve Kurnaz (2016), Maliye Bakanlığı, VDK, Erzurum Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda çalışan vergi müfettiş ve yardımcılara Teknoloji Kabul Modeli çerçevesinde anket uygulamışlar ve vergi müfettiş ve yardımcılarının bilgi teknolojileri ürünlerini kullanıma yönelik algılanan fayda ve niyet eğilimlerinin oldukça yüksek olduğu, denetim sürecinde algılanan kullanım kolaylığının, bilgi teknolojilerine yönelik tutumu ve algılanan faydanın da kullanıma yönelik niyetini pozitif yönde etkilediği, tutumun davranışa yönelik niyeti, algılanan faydanın davranışa yönelik tutumu ve niyetin de davranışın oluşmasını etkilemediği sonucuna ulaşmışlardır.

Tuncer Tokur vd. (2014) vergi müfettişleri ile yaptıkları ankete dayalı araştırmaları sonucunda katılımcıların %55'i Türkiye'de vergi denetimlerinde etkin olarak bilgisayar destekli denetim araçları kullanıldığını, %94'ü son on yıl içinde vergi denetimlerinde bilgi teknolojilerinin kullanım düzeyinin arttığını, %74'ü denetim sırasında bilgi işlem sistemi ile ilgili olası bir problem için acil durum planı oluşturulması gerektiğini belirtmişlerdir.

Aktan ve Savaşan (2009: 57)'in çalışmalarında ankete katılan GİB çalışanlarının %80'i mükelleflerin eskiye kıyasla vergi ile ilgili işlerini daha kolay yürütebildiklerini belirtmiştir. Bu durum vergisel işlemlerde artan teknoloji kullanımı, vergi daireleri ve personelinin niteliğinin artması ile açıklanabilir.

Demirbaş vd. (2012), Birleştirilmiş Teknoloji Kullanım ve Kabul Teorisi (BTKKT)'ni esas alarak Bursa ilinde 505 Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ile anket uygulamış ve sonuçları yapısal eşitlik modellemesi ile çözümlenmiştir. Çalışma sonucunda e-vergileme sisteminin mükelleflerin “ödevlerini hızlı bir şekilde yerine getirmelerini sağladığı” (%98,4), “iş performanslarını artırdığı” (%94,9); mükelleflerin e-vergileme sisteminde “bilgilerinin güvende olduğu” (%74) ve sistemin “yolsuzluk ve suiistimalleri önlediği” (%69,3); kullanıcıların “zorunlu olmayan hallerde bile e-vergileme sistemini kullanmayı tercih ettiğini” (% 69,9) bulgularına ulaşılmıştır.

Vergileme işlemlerinde teknolojinin kullanılması ile mükelleflerin vergi ödemek için gerekli hazırlık süresinin azaldığı söylenebilir. Bu bağlamda aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde vergi ödemek için gerekli hazırlık süresi gösterilmiştir.

Tablo 39: OECD Ülkelerinde Vergi Ödemek için Gerekli Hazırlık Süresi (Saat/Yıl)

Ülkeler	Hazırlık Süresi	Ülkeler	Hazırlık Süresi
ABD	175	İtalya	269
Almanya	218	İzlanda	140
Avustralya	105	Japonya	330
Avusturya	166	Kanada	131
Belçika	161	Kore	188
Birleşik Krallık	110	Lüksemburg	55
Çek Cumhuriyeti	405	Macaristan	277
Danimarka	130	Meksika	286
Estonya	81	Norveç	83
Finlandiya	93	Polonya	271
Fransa	137	Portekiz	275
Hollanda	123	Slovakya	188
İrlanda	82	Slovenya	245
İspanya	158	Şili	291
İsrail	235	Türkiye	226
İsveç	122	Yeni Zelanda	152
İsviçre	63	Yunanistan	193

Kaynak: World Development Indicators verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloya göre vergi ödemek için gerekli hazırlık süresinin en düşük olduğu beş OECD ülkesi sırasıyla Lüksemburg, İsviçre, Estonya, İrlanda ve Norveç iken en yüksek olduğu beş ülke sırasıyla Çek Cumhuriyeti, Japonya, Şili, Meksika ve Macaristan'dır. Türkiye ise 226 (saat/yıl) süresi ile 34 ülke içinde vergi ödemek için gerekli hazırlık süresinin en yüksek olduğu 11. ülkedir.

Vergi ödemek için gerekli hazırlık süresinin ülkede uygulanmakta olan vergilemeye ilişkin elektronik uygulamaların yanı sıra yürürlükte olan mevzuatın açık ve anlaşılır olmasına, idarenin etkinliğine de bağlı olduğu söylenebilir. Bu bağlamda ülkeler arasında karşılaştırma yapmak doğru sonuçlar vermeyebilir. Aşağıdaki tabloda ise 2005-2015 yılları itibarıyla Türkiye'de vergi ödemek için gerekli hazırlık süresinin değişimi gösterilmiştir.

Tablo 40: Türkiye’de Vergi Ödemek için Gerekli Hazırlık Süresi (Saat/ Yıl)

Yıllar	Hazırlık Süresi
2005	254
2006	254
2007	223
2008	223
2009	223
2010	226
2011	226
2012	226
2013	226
2014	226
2015	226

Kaynak: World Development Indicators verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabloya göre 2005 yılında bir mükellef ortalama yılın 254 saatini vergi ödemek için hazırlık süresi olarak geçirmektedirken bu sürenin 2015 yılında 226 saate düştüğü görülmektedir.

3.2.2.4. Denetlenecek Mükelleflerin Seçiminde Etkinlik

Mükelleflerin tamamının denetlenmesi mümkün olmadığından vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında mükellef seçimi önemli bir role sahiptir (Arslan ve Biniş, 2014: 444). Denetlenecek mükellef seçimi idare açısından zaman ve maliyet, mükellef açısından ise keyfi incelemeye tabi tutulmadığı algısı oluşturulması önem taşımakta böylece denetimlerin adil ve şeffaf olmasının yanı sıra etkin ve verimli olması da sağlanabilmektedir (Uğur, 2016: 12). Ayrıca teknolojik gelişmeler denetimin temel amacı ve kapsamını değiştirmezken özellikle denetim sürecinde kanıt toplama ve denetlenecek mükelleflerin tespiti işlemlerinde değişiklik ve yenilikleri de beraberinde getirebilecektir (Tuncer Tokur vd., 2014: 51).

Mümkün olduğunca fazla beyanname incelemenin yanı sıra incelenecek beyannamelerin doğru seçimi de etkinliği arttıracaktır. Aksi takdirde denetimin başarısı şansa kalacaktır. Bu bağlamda kısıtlı imkânlarla maksimum etkinliği sağlamak için incelenecek beyannameler seçilirken şu hususlara dikkat edilmelidir:

- İncelenebilecek sayıda beyanname seçilmelidir (Çamlıkaya, 2007: 63).

- Yüksek potansiyel içeren beyannameler seçilmelidir (Çamlıkaya, 2007: 63).
- İnceleme etkin bölgesel dağılım sağlanarak yapılmalıdır (Çamlıkaya, 2007: 63).
- İnceleme etkin sektörel dağılım sağlanarak yapılmalıdır.
- İnceleme elemanlarının etkinliği sağlanmalıdır (Çamlıkaya, 2007: 63-64).
- Denetim personelinin takdir ve değerlendirmelerinden çok bilimsel tekniklerden yararlanılmalıdır (Çamlıkaya, 2007: 63-82).
- Üretici mükellef sayısı tüketici mükellef sayısından az olduğu için vergiyi doğuran olayı kaynağında denetlemek daha etkin olacaktır (Şaan, 2008: 75).

Denetimler genel olarak şikâyet üzerine yapılmakta, beyanname seçimi teknik ve sistematik bir şekilde değil denetim personelinin takdir ve değerlendirmelerine ve şikâyetlere göre yapılmaktadır. Ayrıca siyasi baskılar nedeniyle belli mükellef veya sektörlerin denetlenmemektedir. Bakanlık bürokratlarının kendilerini atayan Bakan aracılığıyla teftiş edilmekten, özellikle küçük illerde faaliyet gösteren mükelleflerin de siyasi yönlerini veya bağlantılarını kullanarak vergi incelemelerine siyasi direnç göstermektedir (Ozansoy, 2003: 102–3). Özellikle taşradaki denetim elemanlarının maruz kaldığı siyasi baskıları ve etkileri giderecek, tarafsız ve bağımsız teşkilatlanmayı sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır (Binbirkaya, 2006: 58). İdare bu ve benzeri baskılara maruz kalmadan bölgesel ve sektörel denetim oranları hedefleyerek uygulamalıdır. Ayrıca idarenin gözetiminde denetim öncesi ön hazırlıklar yapılmalıdır. Bu bağlamda denetlenecek mükellef, iş kolu, ticaret şekli, ticari emtia hakkında bilgi sahibi olunması denetim personelinin işini kolaylaştırarak denetimi etkin hale getirebilecektir (Çamlıkaya, 2007: 65).

Denetimlerin belli aralıklarla ve tekrar eden şekilde uygulanması mükellefler nezdinde denetimin önleyici fonksiyonu açısından önem arz etmektedir. Mittone (2006) çalışmasında mükelleflerin vergi denetimlerinin hemen ardından vergi ödeme istekliliklerinin düştüğü sonucuna ulaşmıştır. Yakın zamanda denetlenen mükelleflerin denetlenme olasılıklarının azaldığını düşündüklerini, savaşta aynı yere ikinci bomba düşme ihtimalinin az olmasından yola çıkarak “Bomba Krateri Etkisi” (Bomb Crater Effect) şeklinde nitelendirmiştir. Denetim oranlarının arttırılması, aynı mükellefin

zamanaşımı süresi içinde birden fazla denetlenebilmesi ve bunun için de denetimlerin hızlı ve kısa süre içinde bitirilmesi sağlanmalıdır. Bu noktada idari bir tedbir olarak denetim personeline zamanlamaya bağlı olarak ödül ceza sistemi uygulanabilir.

VDK tarafından denetlenecek mükelleflerin seçiminde uygulanan Risk Analizi, elde edilen her türlü bilgi, veri ve istatistiğin Risk Analiz Sistemi çerçevesinde mükelleflerin faaliyetlerinin grup ve sektörler itibarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesi ve riskli alanların tespit edilmesi yöntemidir (Uğur, 2016: 1). Risk analizi, riskli sektör, dönem ve mükelleflerin belirlenmesi ve denetimlerin bu alanlara veya mükelleflere yoğunlaşmasını ve böylece denetim sürecinin sınırlı zaman ve kaynaklara rağmen maliyetlerin azaltılarak etkin ve verimli olmasını sağlamaktadır (Bakar ve Gerçek, 2016: 1–2).

VDK Risk Analiz Sisteminde e-beyanname, kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu, sicil, Ba-Bs bildirimleri, gümrük beyan ve bildirimleri, diğer bildirimler, mal varlığı bilgileri, denetim sonuçları, ödeme ve tahsilat bilgileri, ilişkili kişi bilgi bildirim ve beyanları, diğer kurul ve kurum bilgileri gibi veriler kullanılarak risk belirlenmektedir (Uğur, 2016: 14–15). Risk Analiz Sistemi hakkında VDK'nın detaylı bilgi vermemesini eleştiren Başaran Yavaşlar (2010: 95–96), risk analizine dayalı model ifadesinden neyin kastedildiğine ve bu modelin parametrelerine ilişkin hukuki belirleme olmaması hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğunu ifade etmektedir.

İncelemeye tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde asıl yöntem olan Risk Analiz Sistemi'nin yanı sıra yıl içinde yapılan ihbar ve şikâyet konuları, yapılan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme talepleri, kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden denetim talepleri dikkate alınarak tespit edilmektedir (Uğur, 2016: 12).

Risk analizinde, önceki denetim sonuçları, dönemsel vergi karşılaştırmaları, uyum sorunu olduğu bilinen sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vb.), olağandışı yüksek işletme giderleri, düşük kar marjları, şüpheli faturalar, olağandışı bilançolar gibi veriler kullanılabilir (Baurer, 2005: 38). Bakar ve Gerçek (2016: 3) Risk Analiz yönteminde kullanılan verileri şu şekilde sınıflandırmaktadır:

- Ekonomik ve vergiye yönelik veriler (büyüme oranları, ortalama ücret vb.)

- Mükellef tarafından verilen veriler (beyanname, düzenli veya istek üzerine verilen bilgiler)
- İdare tarafından tutulan veriler (mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin bilgiler)
- Diğer kurumlardan alınan veriler (SGK, Gümrük vb.)
- Üçüncü kişilerden elde edilen veriler (Bankalar, Borsa, Tapu Kayıtları vb)
- İnternette elde edilen veriler

Risk Analiz Modeli (RAM) ile mükellefler sektör, bölge ve büyüklük kriterlerine göre gruplandırılmakta ve ilgili analiz dönemi için sahip oldukları risklere göre puanlanmakta ve yüksek risk puanına sahip mükellefler incelemeye sevk edilmektedir (Bilgili, 2014: 14). Aşağıdaki tabloda VDK tarafından Risk Analizinde kullanılan veriler ve kriterler gösterilmiştir.

Tablo 41: Risk Analizinde VDK Tarafından Kullanılan Veriler ve Kriterler

Veriler	Kriterler
E-Beyanname Verileri	Sektör Ortalamasından Sapma
Kesin Mizan Verileri	Gider Fazlalığı Analizleri
Bilanço Gelir Tablosu Verileri	Satışlar Kaynaklı Analizler
Sicil Bilgileri	Örtülü Kazanç Analizleri
Ba – Bs Bildirimleri	Örtülü Sermaye Analizleri
Gümrük Beyan ve Bildirimleri	Yanıltıcı veya Hatalı Beyan Analizi
Diğer Bildirimler	Yanıltıcı veya Hatalı Bildirim Analizi
Mal Varlığı Bilgileri	Karşılaştırmalı Beyan ve Bildirim Analizi
Denetim Sonuçları	Yanıltıcı ve Hatalı Değerleme
Ödeme ve Tahsilat Bilgileri	Davranış Takibi
İlişkili Kişi Bilgi Bildirim ve Beyanları	Muhasebe Hesap Analizleri
Diğer Kurul ve Kurum Bilgileri	

Kaynak: Bilgili (2014: 13)'den yararlanılarak ve Merter (2016: 58–59)'den esinlenerek hazırlanmıştır.

OECD ülkelerinde risk yönetiminin genel görünümü aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Tablo 42: OECD Ülkelerinde Denetimde Risk Yönetiminin Genel Görünümü

Ülkeler	Resmi Risk Yönetim Sisteminin Kullanımı	Rassal Seçimle Denetim	Büyük Mükelleflerle İşbirlikçi Uyum Modelinin Kullanımı	Önemli Risk ve Stratejilerin Açıklanması	Sonuç Raporlarının Kamuoyuyla Paylaşılması
ABD	Var	Var	Var	Var	Var
Almanya	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Avustralya	Var	Yok	Var	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Var	Yok	Var
Belçika	Var	-	-	Yok	Var
Birleşik Krallık	Var	Var	Var	Var	Var
Çek Cumhuriyeti	Var	Yok	Yok	Yok	Var
Danimarka	Var	Var	Var	Var	Var
Estonya	Var	Var	Yok	Var	Var
Finlandiya	Var	Var	Pilot Proje	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Yok	Yok
Hollanda	Var	Var	Var	Var	Var
İrlanda	Var	Var	Var	Yok	Var
İspanya	Var	Yok	Var	Var	Var
İsrail	Var	Var	Var	Var	Yok
İsveç	Var	Yok	Var	Var	Var
İsviçre	Var (KDV)	Var	Var	Yok	Var
İtalya	Var	Yok	Var	Yok	Var
İzlanda	Var	Var	Yok	Yok	Var
Japonya	Var	Var	Yok	Var	Var
Kanada	Var	Var	Var	Var	Var
Kore	Var	Yok	Var	Yok	Yok
Lüksemburg	Var	Var	Yok	Var	Yok
Macaristan	Var	Var	Yok	Var	Var
Meksika	Var	Yok	Var	Var	Var
Norveç	Var	Var	Var	Yok	Var
Polonya	Var	Yok	Var	Var	Var
Portekiz	Var	Yok	Var	Yok	Var
Slovakya	Var	Yok	Var	Var	Var
Slovenya	Var	Yok	Var	Var	Var
Şili	Var	Yok	Yok	Var	Var
Türkiye	Var	Var	Yok	Yok	Yok
Yeni Zelanda	Var	Yok	Var	Var	Var
Yunanistan	Var	-	-	Var	Var

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015: 129) adlı rapordan yararlanılarak ve Bakar ve Gerçek (2016: 6) esinlenerek hazırlanmıştır.

Tablodan da görüldüğü gibi, 34 OECD ülkesinin tamamında denetimde risk analizi kullanılmaktadır. 19 ülkede rassal seçim yöntemi, 23 ülkede büyük mükelleflerle işbirlikçi uyum modeli uygulanmakta ayrıca 20 ülkede önemli riskler ve bunlara yönelik stratejiler, 27 ülkede ise sonuç raporları kamuoyuna açıklanmaktadır.

3.2.3. Vergi Yargısında Etkinlik

Çalışmanın bu kısmında vergi yargısında etkinlik mevcut sorunların tespiti ve çözüm önerileri başlıkları altında ele alınacaktır.

3.2.3.1. Sorunlar

Denetim sürecinin son halkası ve yargısal uyuşmazlıklarda karar mercii vergi yargısıdır (Katkat, 2007: 82). Vergi denetim personelinin tamamının aynı bilgi seviyesi ve donanıma sahip olamayacağı, hiç yanlışları olmadığı iddia edilemeyeceği için varsa bu yanlışlıkları ortaya çıkaracak ve düzelterek kurum yargı organlarıdır (Uyanık, 2001: 47).

Tosuner vd. (1992: 15)'ne göre vergi yargısı ile ilgili sorunların kaynağı vergi kaçırma olayının özündeki ekonomik suç kavramını yeterince kavrayamamalarıdır. Örneğin aylarca üzerinde çalışılarak hazırlanan raporların yargıda düşmesi denetim elemanlarının motivasyonlarını bozmaktadır. Şüphesiz bu gerekçe yargının idare lehine karar vermesini gerekli kılmaz ancak inceleme raporlarının büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlanıyor olmasının nedenleri araştırılarak gerekli çözümler bulunmalı ve önlemler alınmalıdır (Ozansoy, 2003: 112). Ayrıca vergi incelemeleri hususunda yargıdan dönen raporlar mükelleflerin de vergi idaresine inancını zayıflatmaktadır. Davaların geç sonuçlanması adaleti zedelediği gibi hukuki güvenlik ilkesine de açıkça aykırılık oluşturmaktadır (Karakoç, 2014: 156). Mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların sonuçlanması çok uzun zaman almakta, yargılama sürelerinin kısalmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır (Can, 2003: 101).

Özel hukukta⁵⁹ dava sırasında hâkim tarafından kendiliğinden yahut taraflardan birinin talebi üzerine, çözümü özel veya teknik bilgiyi gerektiren konularda uzman bir bilirkişinin oy ve görüşüne başvurulabildiği gibi ceza yargılamasında da bilirkişi görüşü teknik görüş niteliğinde, karar aşamasında bağlayıcı olmaması ve tarafların da bilirkişi görüşüne katılmak zorunluluğu bulunmamaktadır (Ökçün, 2016: 2). Uyuşmazlığın çözümü konusunda bir veri olarak nitelendirilebilen bilirkişi görüşüne karşı taraflar iddia ve savunmada bulunabilirler (Ökçün, 2016: 2).

⁵⁹ 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266. maddesi

Yargı organlarının yoğun iş yükü ve bazı zorunlu haller dikkate alındığında bilirkişi ataması kaçınılmaz olmaktadır (Uyanık, 2001: 47). Ayrıca vergi yargısındaki uyuşmazlıklarda vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı araştırıldığından işlemin hukuka uygunluğunun tespiti hukuk bilgisi (ticaret hukuku, vergi hukuku, vb.) ve teknik bilgi (muhasabe, ekonomi vb.) gerektirmekte bu nedenle hakim re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde bilirkişilik müessesesine başvurabilmektedir (Ökçün, 2016: 2). Vergi yargılamalarında özel ve teknik bilginin gerekli olduğu, hakim hukuki bilgisiyle çözemeyeceği durumlarda re'sen veya tarafların talebi üzerine hakim kararıyla bilirkişiye başvurulabilir (Karabıyık, 2003: 222).

Etkin işleyen bilirkişilik müessesesi şüphesiz vergi uyuşmazlıklarının azalmasına ve hakkaniyete uygun şekilde çözülmesine de fayda sağlayacaktır ancak bilirkişiye başvurma günümüzde farklı bir hal almış olup adeta adalet hizmetlerinin özelleştirilmesi şeklinde kullanılmaktadır. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda bilirkişi görüşü alınması adeta gelenek olmuş vergi davaları doğrudan bilirkişiye tevdi edilir olmuştur. Elbette teknik konularda bilirkişiye başvurulması gerekli ve bazen de kaçınılmaz olabilir ancak vergi gibi vatandaş ile devlet arasında görünmeyen bir sözleşme ve güvene dayalı bir konuda verilecek kararların doğruluğu karar mercilerinin konuya vakıf olmalarını da gerektirmektedir. Bilirkişilik uygulamasının varlığı karar mercilerinin vergi hukuku alanında kendilerini geliştirmelerini, uygulamalara hakim olmalarını engellemiş kararların verilmesinde bilirkişi raporlarının belirleyici olmasına neden olmuştur. Bilirkişiler açısından ise şüphesiz alanında uzman, yazdığı raporlarla uyuşmazlıkların çözümüne katkı sağlayan bilirkişiler olduğu gibi bu müesseseyi maddi getiri kapısı olarak görüp dosyaları yeterince incelemeyen kopyala yapıştır raporlar yazıldığı da olmaktadır. Elbette yargı süreci kanun yolları ile üst mercilere taşınabilmekte ve kararın kesinleşmesi aşamasına kadar bilirkişi raporu da bir veri olarak değerlendirilmekte nihai karar üst merci tarafından verilmektedir.

Bilirkişi raporları idare hukuku bağlamında icrai işlem olmadığından raporlar aleyhine dava açılmamakta ancak taraflarca itiraz edilebilmektedir. Yargılamanın sürüncemede kalmaması, ihtiafların ivedilikle karara bağlanabilmesi için önem arz eden bilirkişi raporları niteliği itibarıyla takdiri olup hakimi bağlamaz (Karabıyık, 2003: 222). Ancak bilirkişilik uygulaması gözden geçirilmeli, söz konusu uyuşmazlıkta yazılan rapor ile

kesinleşmiş karar değerlendirilerek bilirkişilerin de hakimler de olduğu gibi puanlandırılması ve skorlarına göre bilirkişilik ücretleri düzenlenebilir ya da belli puanın altında kalanların bilirkişilik yapamayacağı öngörülebilir. Bilirkişiliğin etkin hale getirilmesi önerilerinin yanı sıra vergi uyuşmazlıklarının çözümünde gerek aldıkları eğitimlerle gerek edindikleri mesleki tecrübe ile vergi mevzuatına, muhasebe ve ekonomi bilgilerine ve ticari hayatın uygulamalarına vakıf olan vergi müfettişlerinin belli süre inceleme yapmış olma şartı ile sınav ve akabinde eğitimlere tabi tutularak sadece vergi davalarına bakacak vergi hakimi olabilmeleri sağlanabilir. Sadece vergi mahkemelerinde değil adli yargıda asliye ceza mahkemelerinde de özellikle VUK 359. Madde kapsamında vergi suçu içeren davalarda vergi müfettişliği tecrübesi olan hakimlerin bulunması hem bilirkişiye duyulan ihtiyacı ortadan kaldıracak ve böylece bilirkişilikten kaynaklı olumsuzlukların giderilmesini hem de devlete yüklenen bilirkişilik maliyetlerini azaltacaktır. Vergi müfettişliği orjinli hakimler vergi davalarının içeriğini daha iyi kavrayacak böylece davaların sonuçlanma süreci hızlanacak (bilirkişi raporları için geçen süreye de ihtiyaç kalmayacak) ve hem verilecek doğru kararlar ile devletin elde etmesi gereken vergi gelirleri sağlanacak hem de mükellefin vergi idaresi ve yargıya olan güveni artarak vergi uyumuna da katkı sağlayacaktır.

Karakoç (2014: 154), ülkemizde ayrı bir vergi yargısı kolu bulunmadığından mali hukuktan kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıkları hukuk mahkemelerinde; suç ve cezaya ilişkin uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinde; idari eylem ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların bir kısmının idare mahkemelerinde çözülmekte olması hem içtihat farklılıklarına yol açtığını hem de yargılamanın uzun sürmesi sonucunu doğurarak adil yargılanma hakkının ihlâl edilmesine sebep olduğunu ifade etmektedir.

Sarılı (2003a: 128)'ya göre vergi uyuşmazlıklarının yaklaşık %70'i tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla çözülmekte kalan %30'luk kısım ise tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma veya yargıda çözülmekte olup yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlanmasının nedeni mükelleflerin yargıda kazanma ihtimali yüksek oldukları uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmesi kaybetme ihtimali olan uyuşmazlıkları ise uzlaşma yoluyla çözmeleridir.

Aktan ve Savaşan (2009: 49)'ın araştırmalarında yer alan vergi incelemesi neticesinde ek vergi ve cezalar ortaya çıktıysa hangi yollara başvurdunuz sorusuna katılımcıların %48'i dedim, %17.4'ü uzlaşma yoluna başvurdum ve uzlaştım, %3.6'sı uzlaşma yoluna başvurdum uzlaşamadım, %2.7'si mahkemeye başvurdum ve benim lehime sonuçlandı, %0.7'si mahkemeye başvurdum ve aleyhime sonuçlandı, %1.2'si mahkemeye başvurdum dava devam ediyor yanıtlarını vermiş %26.6'sı ise bu soruya yanıt vermemiştir. Mükelleflerin ortaya çıkan ek vergi ve cezaları ödeme oranının bu derece yüksek olması inceleme sonucunda ortaya çıkan ek yükümlülüklerin mükellefçe de haklı bulunması ve/veya mükelleflerin, vergi otoriteleri ile mahkemelik olmanın uzun ve yorucu süreç gerektirdiğini düşünmelerinden kaynaklanıyor olabilir.

3.2.3.2. zm nerileri

Verdiği hükümler ile mükellefler ve vergi idaresi açısından sistemin derleyicisi ve toparlayıcısı olan vergi yargısının verdiği kararlar çelişkili olmamalı (Katkat, 2007: 82) gerek mükelleflere gerekse uygulayıcılara güven vermelidir. Vergi yargılamalarında vergi inceleme raporlarının bu alanda uzmanlaşmış kişilerce savunulmasının sağlanması (Gücenme, 2004: 27) nem arz etmektedir.

Koç (2015), Danıştay'ın iş yükünü hafifletecek, yargılama sürecini hızlandıracak, bilirkişilere dayalı yargılama yöntemini azaltacak, hukuk altyapısının yanı sıra vergi, muhasebe, ekonomi vb. alanlarda da uzmanlaşmış hakimlerden oluşan "Vergitay" adlı bir mahkeme kurulmasını önermektedir.

Vergi davalarında idarenin kazanma oranlarının arttırılması için savunmaların iyi bir şekilde hazırlanması ve yapılmasının sağlanması, hazine avukatlarının mesleğe girişlerinden sonra mesleki eğitime tabi tutulması, uygulamaya yönelik mevzuattan kaynaklanan ve sürekli idare aleyhine sonuç doğuran konular gözden geçirilmelidir (Sarılı, 2003a: 129).

İyi bir vergi yargı sistemi, sratlı olmalı, gereksiz yazışma ve bürokratik engelleri önlemeli, idari ve siyasi baskılardan bağımsız olmalıdır (Tosuner vd., 1992: 16). Vergi yargısı, yargıya intikal eden vergi ihtilaflarını en kısa sürede ve adil bir biçimde sonulandırabilmeli (Gediz Oral vd., 2015: 139) böylece adalet ve hukuk sistemine olan

güvenin vergi ahlakı ve uyumunu arttırması sağlanabilir (Torgler ve Schneider, 2005: 11).

İnceleme raporlarının yargıdan dönme nedenlerinin başında raporların iyi savunulamaması olduğunu belirten Ozansoy (2003: 112) çözüm olarak her vergi müfettişinin dava konusu raporunu mahkemede kendisinin savunmasını önermektedir.

Uyuşmazlıklarda denetim elemanlarının maddi delillere dayalı olmayan raporları sonucunda yargıda vergi idaresinin aleyhine sonuçlar çıktığından vergi inceleme elemanlarının raporları kesinlikle maddi delillere dayanılarak hazırlanmalıdır (Sarılı, 2003a: 131). Ayrıca vergi davalarına ilişkin bilirkişil müessesesi gözden geçirilerek etkin bir sistem kurulmalıdır.

Vergi yargısında görevli hakimlerin vergiye ilişkin teknik bilgi düzeyleri ve donanımları arttırılmalıdır. Bu bağlamda vergi müfettişlerinin belli bir kısmının belli sınavlara tabi tutularak vergi yargısında istihdam edilmesi sağlanabilir.

3.2.4. Hukuki Açıdan Etkinliğin Nitel Veri Analizi İle Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında vergi denetiminin hukuki etkinliği nitel veri analizi ile değerlendirilecektir. Bu bağlamda öncelikle kullanılan yöntem ve model tanıtılacak daha sonra verilerin elde edilme süreci, katılımcılar hakkında bilgiler verilerek uygulama sonucunda elde edilen bulgular sunulacak yorumlanacaktır.

3.2.4.1. Yöntem

Bu bölümde araştırmanın modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme, katılımcıların profilleri ve araştırmacının rolüne yer verilmiştir.

3.2.4.1.1. Araştırmanın Modeli

Creswell (2009)'e göre nitel araştırmalar öznel olup bir olguyu katılımcıların gözünden anlamlandırabilmek veya yorumlayabilmek için yapılmaktadır. Bu bağlamda vergi denetimi paydaşlarının vergi denetiminin etkinliği hakkındaki görüşlerine, sorunlar ve çözüm önerilerine ilişkin bilgi edinilmesini amaçlayan bu çalışmada, nitel araştırma yöntemi benimsenmiştir.

Merriam (2013), nitel araştırmaların durum çalışması, olgubilim, etnografi, anlatı araştırması, temellendirilmiş kuram ve eylem araştırması gibi farklı modellerde gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir.

Vergi denetimi paydaşlarının vergi denetiminin etkinliği hakkındaki algı ve deneyimlerinin incelendiği bu araştırma, nitel araştırma yaklaşımından olgubilim deseni ile gerçekleştirilmiştir. Creswell (2007) olgubilim araştırmalarını, bireylerin belirli kavramlara, olgulara veya deneyimlere ilişkin algılarını ve bu algıların nasıl oluştuğunu ortaya çıkarmak için kullanılan araştırma modeli şeklinde tanımlamıştır.

3.2.4.1.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları

Yıldırım ve şimşek (2005)'e göre nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konulduğu nitel bir sürecin izlendiği araştırma yöntemidir. Bu araştırmada veri toplama yöntemi olarak, “görüşme” yaklaşımı ve bu yaklaşımda “görüşme formu yöntemi” kullanılmıştır. Görüşme formu yöntemi uygulanırken, konu hakkında daha ayrıntılı bilgiler alınabilmesi için ek sorular da sorulmuştur. Görüşme yöntemi, nitel araştırmada en sık kullanılan veri toplama aracı olarak bilinmektedir.

Nitel veri toplama teknikleri ile ele alınan bu araştırmada, yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır. Yıldırım ve şimşek (2005), yarı yapılandırılmış görüşmelerin sahip olduğu belli düzeydeki standartlığı ve esnekliği nedeniyle, yazmaya ve doldurmaya dayalı testler ve anketlerdeki sınırlılığı ortadan kaldırması ve belirli bir konuda derinlemesine bilgi edinmeye yardımcı olması nedeniyle araştırmacılar tarafından sıklıkla tercih edildiğini ifade etmişlerdir. Görüşülen bireylerden toplanan verilerin birbirlerine benzerlikleri ve farklılıkları saptanarak, karşılaştırma yapılabilmesine olanak sağladığı için yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır.

Araştırmacı, alanyazında yer alan bilgiler ve araştırma amaçları doğrultusunda yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlamıştır. Hazırlanan bu görüşme formu 2 alan uzmanı tarafından incelenmiştir. Uzmanlardan gelen dönütler doğrultusunda görüşme formu düzenlenmiştir. Görüşme formunun araştırma amaçları doğrultusunda etkili bir

şekilde işleyip işlemediğini görmek amacıyla pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulama için 2 katılımcı belirlenmiş ve görüşme formu doğrultusunda görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulamaya ilişkin görüşme bilgileri aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 43: Pilot Görüşme Bilgileri

Katılımcılar	Görüşme Tarihi	Görüşme Saati	Görüşme Süresi
Pilot 1	10.11.2016	15:00	50 dakika
Pilot 2	11.11.2016	10:00	45 dakika

Pilot uygulamalar yapıldıktan sonra görüşme verilerinin dökümü gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulama sonrası yapılan inceleme sonucunda, görüşme formuna yeni sorular eklenmiş ve anlaşılmayan sorular düzenlenmiştir. Yapılan bu işlem sonucunda son şeklini alan görüşme formu Ek 1’de sunulmuştur. Pilot uygulama sonucunda görüşme formunun son şeklini almasıyla, ilk görüşme için randevu alınmış ve görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Sorulacak olan sorular ile ilgili görüşme yapılan ortam, katılımcıların kendilerini rahat ifade edebileceği ve ses kaydı yapılabilecek ortamlarda, kendilerinin randevu verdikleri zaman dilimlerinde toplanmıştır. Görüşme soruları her bir katılımcıya, aynı sözcüklerle ve aynı anlamı çağrıştıracak tonlamalarla yöneltilmiştir. Görüşmeler bir ses kayıt cihazıyla kaydedilmiş, ayrıca araştırmacı tarafından kısa notlar tutulmuştur. Ses kayıt cihazına kaydedilmiş görüşmeler araştırmacı tarafından deşifre edilerek bilgisayar ortamında düz yazı haline getirilmiştir. Son kontroller, araştırmacı tarafından yapılarak hata olmaması sağlanmış, verilerin analiz edilmesini sağlamak amacıyla görüşme verileri incelenmiştir.

3.2.4.1.3. Araştırmanın Örnekleme

Bu araştırmada, katılımcı seçiminde Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinin tespit edilmesi amacıyla, örneklem seçiminde “amaçlı örnekleme” yöntemlerinden “kolay ulaşılabilir durum örnekleme” (convenience sampling) yöntemi kullanılmıştır. Bu örnekleme yöntemi araştırmaya hız ve pratiklik kazandırmıştır.

Araştırmanın örneklemini vergi denetiminin paydaşları ve uygulayıcıları durumunda olan; gelir uzmanları, vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri, yeminli mali

müşavirler, konunun uzmanı akademisyenler, vergi denetim birimlerindeki bürokratlar oluşturmuşlardır.

3.2.4.1.4. Katılımcıların Profilleri

Araştırmada yarı yapılandırılmış mülakat uygulanan katılımcılara ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Araştırmada İstanbul, Ankara, Bursa, Kocaeli, Sakarya, Bolu, Zonguldak olmak üzere 7 farklı ilden 26 katılımcıya yarı yapılandırılmış mülakat uygulanmıştır. Yüz yüze görüşme şeklinde uygulanan her mülakat ortalama 45 dakika sürmüştür. 26 katılımcının 15'i vergi müfettişi⁶⁰, 3'ü vergi müfettiş yardımcısı, 5'i gelir uzmanı, 2'si Yeminli Mali Müşavir, 1'i akademisyendir.

3.2.4.1.5. Araştırmacının Rolü

Araştırmacı, Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak altı yıldır çalışmakta olup aynı zamanda Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında "Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği" başlıklı doktora tezi ile doktora eğitimini sürdürmektedir.

Araştırmacı iki yıldır vergi denetimi konusunda tez çalışmaları kapsamında literatür çalışması, teorik çalışmalar yürütmenin yanı sıra çeşitli eğitim, seminer, çalıştay vb. etkinliklere katılım göstermektedir. Ayrıca Durham Üniversitesi (İngiltere)'nde altı ay misafir araştırmacı olarak bulunmuş ve konuyla ilgili araştırmalar yapmıştır.

⁶⁰ Vergi denetim birimlerinde idari görevi bulunan personelin kimlik bilgilerinin gizliliği açısından idari görevleri belirtilmemiştir.

Tablo 44: Katılımcı Bilgileri

Katılımcılar	Unvan	Şehir	Hizmet Süresi	Görüşme Tarihi	Görüşme Süresi
Katılımcı 1	YMM	Sakarya	15 Yıl	11.11.2016	45 Dakika
Katılımcı 2	Akademisyen	Bursa	22 Yıl	16.11.2016	90 Dakika
Katılımcı 3	Gelir Uzm.	Sakarya	6 Yıl	22.11.2016	105 Dakika
Katılımcı 4	Vergi Müfettişi	İstanbul	16 Yıl	28.11.2016	55 Dakika
Katılımcı 5	Vergi Müfettişi	İstanbul	6 Yıl	29.11.2016	59 Dakika
Katılımcı 6	Vergi Müfettişi	İstanbul	14 Yıl	28.11.2016	45 Dakika
Katılımcı 7	Vergi Müfettişi	İstanbul	10 Yıl	29.11.2016	48 Dakika
Katılımcı 8	Vergi Müfettişi	İstanbul	6 Yıl	02.12.2016	45 Dakika
Katılımcı 9	Gelir Uzm.	İstanbul	3 Yıl	04.12.2016	40 Dakika
Katılımcı 10	Vergi Müfettişi	Sakarya	3 Yıl	10.12.2016	50 Dakika
Katılımcı 11	Vergi Müfettişi	Ankara	18 Yıl	08.12.2016	90 Dakika
Katılımcı 12	Vergi Müfettiş Yrd.	İstanbul	3 Yıl	29.11.2016	40 Dakika
Katılımcı 13	Gelir Uzm.	Bolu	6 Yıl	12.12.2016	35 Dakika
Katılımcı 14	Vergi Müfettişi	Zonguldak	4 Yıl	11.12.2016	55 Dakika
Katılımcı 15	Gelir Uzm.	İstanbul	6 Yıl	02.12.2016	40 Dakika
Katılımcı 16	Gelir Uzm.	Sakarya	5 Yıl	10.12.2016	45 Dakika
Katılımcı 17	Vergi Müfettişi	Bursa	4 Yıl	16.11.2016	35 Dakika
Katılımcı 18	Vergi Müfettişi	İstanbul	7 Yıl	30.11.2016	40 Dakika
Katılımcı 19	Vergi Müfettişi	İstanbul	3 Yıl	30.11.2016	45 Dakika
Katılımcı 20	Vergi Müfettişi	İstanbul	6 Yıl	30.11.2016	50 Dakika
Katılımcı 21	Vergi Müfettiş Yrd.	İstanbul	2 Yıl	30.11.2016	50 Dakika
Katılımcı 22	YMM	Ankara	6 Yıl	09.12.2016	30 Dakika
Katılımcı 23	Vergi Müfettişi	Zonguldak	25 Yıl	11.12.2016	25 Dakika
Katılımcı 24	Vergi Müfettişi	Ankara	13 Yıl	08.12.2016	40 Dakika
Katılımcı 25	Vergi Müfettişi	Ankara	8 Yıl	09.12.2016	35 Dakika
Katılımcı 26	Vergi Müfettiş Yrd.	Kocaeli	3 Yıl	30.11.2016	50 Dakika

3.2.4.2. Verilerin Analizi

Vergi denetiminin hukuki etkinliğinin ölçülmesinin amaçlandığı mülakatlar sonucu elde edilen bulgular nitel veri analizi doğrultusunda değerlendirilmiştir. Görüşme formunda kullanılan sorular hukuki etkinlik başlığına uygun olarak mevzuat açısından etkinlik, idare açısından etkinlik ve vergi yargısı açısından etkinlik ana başlıkları çerçevesinde gerektiğinde alt başlıklar da oluşturularak analiz edilmiştir.

3.2.4.2.1. Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri

3.2.4.2.1.1. Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi denetiminin etkinliğini ölçmek amacıyla katılımcılara “Genel olarak vergi denetim sisteminin etkinliğini nasıl değerlendiriyorsunuz?”, “Vergi denetim oranlarını yeterli buluyor musunuz?” ve “Mevcut (yapılan) denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?” şeklinde üç soru sorulmuştur. Katılımcıların bu sorulara verdikleri yanıtlar aşağıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur.

Elde edilen bulgulara göre 26 katılımcının 12’si vergi denetim sisteminin etkin olduğu belirtmişken 14’ü etkin olmadığını ifade etmiştir. Denetim oranlarının yeterli olduğunu ifade eden 10 katılımcı bulunmaktayken 16 katılımcı denetim oranlarının yetersiz olduğunu belirtmiştir. Ayrıca katılımcılara denetimlerin sayıca yeterliliğinin yanı sıra mevcut yapılan denetimlerin etkinliği hakkındaki görüşleri sorulmuştur. Bu bağlamda katılımcıların 16’sı mevcut denetimlerin etkin uygulandığını belirtmiştir.

Katılımcıların vergi denetimine ilişkin genel değerlendirmeleri dikkate alındığında katılımcıların yaklaşık %50’si vergi denetim sistemini etkin bulmamakta iken %50’den fazlası denetimlerin sayıca yetersiz olduğunu belirtmiştir. Dikkat çeken bir diğer husus ise denetime ilişkin bu olumsuz genel kanaatin aksine katılımcıların çoğu mevcut denetimlerin etkin yapıldığını belirtmiştir.

Katılımcı 4 ve Katılımcı 10 vergi denetiminin etkinliğini mükellef üzerinde oluşturulan caydırıcılık unsuruna bağlamış ve durumu şu ifadelerle özetlemişlerdir:

Katılımcı 4: “Denetimin asıl amacı caydırıcı olmasıdır. Dolayısıyla denetimlerin etkinliği hangi ölçüde caydırıcı olduğuna bağlıdır. Denetim faaliyetinin doğası gereği tüm mükelleflerin incelenmesi mümkün değildir. Bu noktada denetlenecek mükelleflerin doğru tespit edilmesi önem arz etmektedir. Doğru mükellef tespiti kadar zamanında tespit edilmesi de önemlidir.”

Katılımcı 10 ise “... Vergi denetiminin, vergisel yükümlülüklerini bilerek ya da bilmeyerek yerine getirmeyen kişileri yapacakları hatalardan caydırması veya hataların tekrarlanmaması amacıyla etkin olduğunu düşünüyorum...” şeklinde ifade etmiştir.

Tablo 45: Katılımcıların Vergi Denetiminin Etkinliğine İlişkin Görüşleri

Katılımcılar	Denetim Sisteminin Etkinliği	Denetim Oranlarının Yeterliliği	Mevcut Denetimlerin Etkinliği
Katılımcı 1	Etkin	Yeterli	Etkin
Katılımcı 2	Etkin Değil	Yeterli	Etkin
Katılımcı 3	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 4	Etkin	Yeterli	Etkin
Katılımcı 5	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 6	Etkin Değil	Yeterli	Etkin
Katılımcı 7	Etkin	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 8	Etkin Değil	Yeterli	Etkin
Katılımcı 9	Etkin Değil	Yeterli	Etkin
Katılımcı 10	Etkin	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 11	Etkin Değil	Yeterli	Etkin Değil
Katılımcı 12	Etkin	Yeterli	Etkin
Katılımcı 13	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 14	Etkin Değil	Yeterli	Etkin
Katılımcı 15	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 16	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 17	Etkin	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 18	Etkin	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 19	Etkin	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 20	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 21	Etkin	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 22	Etkin	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 23	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin
Katılımcı 24	Etkin	Yeterli	Etkin
Katılımcı 25	Etkin Değil	Yetersiz	Etkin Değil
Katılımcı 26	Etkin	Yetersiz	Etkin

Katılımcı 24 ise vergi denetiminde etkinliği sağlayan unsurları şu şekilde sıralamıştır:

- *Yaptırımların güçlü olması ve istisnasız olarak tatbik edilmesi*
- *Denetime tabi tutulacakların bilimsel kriterlere göre belirlenmesi*
- *Teorik ve pratik olarak mükelleflerde/vatandaşlarda adalet (adil vergi dağılımı anlamında) duygusunun pekiştirilmesi*
- *Hukuki çerçeveye bağlılık ve objektiflik*
- *Mükellef haklarını önceleyen bakış açısı*
- *Nitelikli vergi denetim teşkilatı vb. olarak sayılabilir.*

Katılımcı 3 ise denetimlerin merkezden gelen hedefleri tutturmak için yapıldığını, belli sayıda denetim yapmış olmak için etkin olmayan bir şekilde vergi denetimi yapıldığını şu ifadelerle belirtmiştir:

“...Şimdi ağırlıklı gelir idaresine bu vergi iletişim merkezi kanalıyla başbakanlık iletişim merkezi kanalıyla yapılan şikâyetlere istinaden ağırlıklı gidiliyor. Ya da

işte Ankara'nın belirlemiş olduğu belirli tarihlerde belirli sektörler üzerine aylık istatistik açısından bir. İşte diyelim turizm acentelerini şu tarihler arasında denetleyin, istatistik sonuçlarını gönderin. Şimdi istatistik sonucu istenince denetim bir kere etkin olmuyor. Neden? Anlık geliyorsun girdiğin şirkette yetkili biri olmuyor o anda. Ya da işte incelemen gereken evrakları elinde olmuyor. Ya da adam elindeyse de sana yok deyip çıkartmayabiliyor. Senin o konuda çok yaptırımın olmuyor. Zaten kısıtlı bir zamanın var. O anlık bir eksik bulmaya çalışıyorsun. Benim gördüğüm o. Denetimler yapmış olmak için yapıyor...”

Denetimin etkinliğinin denetlenecek mükellef seçimine bağlı olduğunu ifade eden Katılımcı 8 vergi denetimini şu sözlerle trafik kontrollerine benzetmiştir:

“Vergi denetimini hep oldum olası trafik kontrollerine benzetmişimdir. Trafik kontrolü yapan ekip sizi çevirdiğinde nasıl ki bir eksikliğiniz varsa tespit edip ceza kesiyorsa, vergi denetiminde de incelemeye alınan mükelleflerin vergisel anlamdaki eksikliklerine bakıyoruz. Tabii burada şöyle bir sıkıntı hasıl oluyor. Nasıl ki trafik kontrollerinde polisin çevirdiği araç sayısı sınırlı ise aynen vergi denetiminde de incelenen mükellef sayısı kısıtlı. O zaman ne yapmak gerekiyor? Polis her aracı durduramayacağına göre vergi inceleme elemanı da her mükellefi Maliye Bakanlığı olarak incelemeye alamaz. Burada tıpkı trafikteki gibi bir çözüm gerekiyor. Merkezi denetim. Emniyet Genel Müdürlüğü, her trafik lambasının yanına bir polis dikmiyor ya da otobanda hız limitinin aşılp aşılmadığını elemanları ile birebir ölçümlemiyor. Ne yapıyor? Merkezi denetim yapıyor. Trafik lambalarına eds koyuyor. Otobanda merkezi radar koyuyor. Demek ki etkin bir denetim ancak ve ancak merkezi ve sistemsal denetimlerle oluşabiliyor.”

Denetim oranlarının yeterli olup olmadığı hususunda katılımcıların şu ifadeleri önem arz etmektedir.

Katılımcı 8: *“...Bildiğim kadarı ile vergi denetim oranı ülkemizde yaklaşık %3 civarında. Dışarıdan biri baktığında bu orana yetersiz diyebilir. Ancak Amerikan Gelir İdaresi (IRS) nin 2014 rakamlarına göre Amerika' daki vergi denetim oranı %1 civarında. İnsan inanmıyor değil mi? Demek ki esas mesele denetim oranlarının sadece artırılması değil. Ortak bir vergi ahlakı ve vergi bilincinin oluşturulması ve merkezi denetim. Amerika' da denetim oranı bizim yarımız bile değil. Ancak adamlar etkin bir sistem kurmuşlar. Her şey anlık takip ediliyor. Bizim de buna benzer bir yapı kurmamız lazım...”*

Katılımcı 4: *“...Denetim oranlarının önemli olmadığını düşünüyorum. Daha önce belirttiğim gibi orandan çok denetimin caydırıcı etkisi, denetlenecek mükelleflerin doğru tespiti ve zamanında denetlenmesi önemlidir...”*

Katılımcı 1 ise denetim oranlarının önceden belirlenmesi gerektiğini ve bu hedefe uygun hareket edilmesi gerektiğini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 1: *“...Yani biz denetimi ne kadar yapacağız? Eğer ki o irade tam net olsa, belli olsa tabi ki bu iradenin belli olması biraz gelişmişlikle de alakalı bir*

şey. Net olduğu zaman zaten siz alttaki personeli, denetim personelini ve etkinliği daha iyi tartışsınız. Öncelikle o üst bakış, mantık tam oturmuş olması lazım...”

Katılımcı 2 ise büyük ölçekli mükelleflerin denetim oranının yüksek olmasının etkinliği sağlayacağını şu ifadelerle belirtmiştir:

Katılımcı 2: “...Şimdi vergi denetiminin oransal olarak etkinliğine baktığımızda yani yeterli olup olmadığına baktığımızda aslında yeterli olduğunu düşünüyorum ben. Şöyle biraz daha ayrıntıya baktığımızda örneğin genel oran %2,5’ler civarında, ama büyük mükelleflerin denetlenmesi oranı TR’de %11. Büyük mükellefler daire başkanlığının raporlarında Yani sürekli denetimin orada daha yaygın olduğunu, doğrusu da bu zaten. O yüzden oransal bazda sen tezinde de koy onu mükellefler açısından. Anladım. İyi olur. Çünkü orada farkı görmeleri açısından yani bu büyük mükellefleri dikkate aldığımızda ya da genel oranıyla dikkate aldığımızda diğer ülkelere göre aslında denetimin oransal olarak yeterli olduğunu görüyoruz...”

Mevcut denetimlerin etkinliği hakkında Katılımcı 9 elektronik uygulamaların denetimde etkinliği arttırdığını ifade etmiştir:

Katılımcı 9: “...E-denetim, e-tebligat, e-beyanname vs. gibi çağın gereklerine her kurum ve kuruluş gibi maliye bakanlığı da ayak uyduruyor. Bu yenilikler ve gelişmeler sonucu kontrol edilebilirlik ve işlevselliğin artması kaçınılmaz. Bundan dolayı etkin olduğunu düşünüyorum...”

Katılımcı 8 ise denetimlerin sadece inceleme geçiren mükellef üzerinde etkili olduğunu belirtmiştir:

Katılımcı 8: “...İtiraf etmek gerekirse sadece inceleme geçiren mükellefler üzerinde etkili oluyor. Nasıl ki sizi bir kere trafikte polis çevirdiğinde ceza yedikten sonra her şeye daha dikkat ediyorsunuz. Vergi denetiminde de durum bu. İncelenen mükellef inceleme sonrası kimlik değiştiriyor. Herşeye dikkat ediyor. Lakin incelenmeyen mükellef rahat. Nasıl olsa incelenmem diyor. Merkezi olarak da takip edildiğini hissetmediği için maalesef denetime girmeyen mükelleflerde etkin sonuç alınamıyor...”

Vergi denetimi kavramının katılımcılar tarafından genellikle vergi incelemeleri şeklinde algılandığı kanaatinden hareketle katılımcılara ayrıca “Yoklama müessesesinin etkinliği hakkında neler düşünüyorsunuz?” şeklinde bir soru sorulmuştur.

Katılımcı 11 çocukluk hatırasından yola çıkarak yoklamaların önemini ve karşılaşılabilen toplumsal baskıyı şu sözlerle anlatmıştır:

Katılımcı 11: “...Şimdi ben küçüklüğümde hatırlıyorum Erzurumun Narman İlçesindeydim, ilkokulda okurken diyelim. Babam bakkaldı şeyi unutmam mesela çok net hatırlarım şeker zam geldiğinde şekerde satardı yani başka şeylerin

yanında. Zam geldiği günün sabahı hemen maliyeden bir memur gelir işte Vakkas Amca şekere zam geldi kaç çuval şekerin var bunları sayacağız bunun üzerinden vergi alacağız. Zamdan dolayı ekstra bir vergi alıyorlardı heralde sayıyorlardı. Tabii, denetim yoklama dediğimiz şey buydu. O dönemde böyle bir şey yapabiliyordu ta 20 yıl öncesinde Erzurumun bir küçük ilçesinde... Tabii ki eskiden siyasi irade hani ne bilim çok daha demokrasinin zayıf olduğu dönemlerdi o dönemler tabii vatandaşın tepkisini kimse çok kaale almıyor şimdi en ufak niye bizi denetliyorsunuz diye bir şey gelince milletvekillere şunlara bunlara onlardan ne bilim işte Bandırmanın bilmem ne pazarındaki satış yapan esnafı esnaf olmayan kişileri niye denetliyorsunuz denetleyecek her tarafı denetlediniz de burası mı kaldı tepkisini alabiliyoruz...”

Katılımcı 3 yoklamalarda adres tespiti konusunda sıkıntılar yaşandığını şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 3: “...Adres konusundada önemli bir sıkıntı var özellikle İstanbul açısından. Ben burda yoklamacı arkadaşlarla görüştim adreslerin belediye tarafından sürekli değiştirilmesi eski adres sokağa gidiyorsunuz sokağı bulamıyorsunuz mükellefi bulamıyorsunuz mükellef tekrar gelip ben 1 ay oldu başvurduğum hala gelinmedi diyor. Bakıyorsunuz 2-3 tane adrese gidilmiş işte mükellef bulunanmış ya da adres tespit edilememiş diye kapağı toplananlar var o da etkinliği bozan bir uygulama...”

Katılımcı 10, 9, 8 ve 4 yoklamalarda tablet kullanılması, e-yoklama uygulamasına geçilmiş olması, akıllı yazar kasa ve coğrafi bilgi sistemi sayesinde yoklamada etkinliğin son dönemlerde arttığını belirtmişlerdir.

Katılımcı 5 yoklamanın vergi incelemesinden içerik olarak çok farklı olduğunu ve vergi incelemelerine katkı sağlamayacağını ifade etmiştir. Katılımcı 2 ise gelir uzmanlarına denetim elemanı oldukları hissettirilerek motive edilmelerinde yoklamanın bir araç olarak kullanılabilceğini böylece yoklamaların da etkinliğinin arttırılabileceğini savunmaktadır. Yoklamaların etkin olarak yapılmadığını belirten Katılımcı 1 yoklamaların daha çok tebligata yöneldiğini, iş açılış ve kapanışlarına yoğunlaştığını ancak bunun da siyasi iradenin bir tercihi olabileceğinin unutulmaması gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcı 15 ise mükellef odaklılığın ön plana çıkarıldığı ve beyan esasının geçerli olduğu bir vergi sisteminde yoklamaların etkin olamayacağını bunun yerine vergi bilinci ve vergi uyumunun arttırılmasının daha etkin sonuçlar vereceğini belirtmiştir. Yoklamayı vergi denetiminin en önemli aşaması şeklinde ifade eden Katılımcı 16 sözlerine şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 16: “...Yoklama; mükellefiyetin başladığı; işyerinin tam manasıyla fotoğraflandığı önemli bir safha. Vergi Dairesi Başkanlıklarında yeni uygulamada yoklamalar tek elden; Merkez ve ilçeler Başkanlıktaki birimde toplanıyor. Yeterli personel, fiziki şartların düzeltilmesi, araç sayısının yeterli noktaya ulaşması durumunda tek elden yoklamanın koordinasyonu (Elektronik yoklama Tablet uygulamasında başladı.) daha etkin, sağlıklı yoklamaların tesisini beraberinde getirecektir.”

Katılımcı 24 ise yoklamanın önemini şu şekilde anlatmıştır:

Katılımcı 24: “...Denetime yapmış olduğu etki açısından vergi dairesi işlevleri arasında en fazla özeni gerektiren husustur. Mükelleflerin anlık ve fiili durumlarının doğru bir şekilde tespiti denetim açısından hayati bir öneme sahiptir. Bu yönüyle denetim elemanlarının en önemli delil kaynağı niteliğindedir. Gelişim yönünde çabalar gösterilse de yeterli düzeyde değildir. Diğer birimlerden ayrı bir yapılanma içinde etkin ve hızlı fonksiyon icra etmesi birçok sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır.”

Yarı yapılandırılmış mülakatlar neticesinde elde edilen bulgulara göre genel olarak katılımcıların çoğu vergi denetim sistemini etkin bulmadığını ve denetim oranlarının yetersiz olduğunu ifade etmiştir. Ancak katılımcıların yarıdan fazlası mevcut denetimlerin etkin uygulandığını belirtmiştir.

3.2.4.2.1.2. Vergi Denetimine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Katılımcıların “Vergi denetiminde sorunlar ve çözüm önerileriniz nelerdir?” sorusuna verdikleri cevaplar özetle şu şekildedir:

Katılımcı 10 vergi denetiminde en önemli sorun olarak 5 yıllık zamanaşımı süresini görmektedir:

Katılımcı 10: “...incelemelerin 5 yıl geriden gelmesi yani şu an 2011 dönem incelemelerinin ağırlıkta olması nedeniyle mükelleflerin gerçekte vergisel bir kayba neden olduklarını somut bir şekilde ortaya koymayı zorlaştırmaktadır... Çözüm önerileri olarak; vergi denetiminde etkinlik, verimlilik; incelemelerin mümkün olduğunca günümüz dönemlerine yakın aralıklar dahilinde yapılması, inceleme safhalarında istenen bilgilerin artık kağıt ortamında değil elektronik ortamda alınabilmesi, vergisini düzgün ödeyen mükelleflerin ödüllendirilmesi şeklinde olabilir. Mesela şu an gündemde olan vergi indirimi gibi teşvikler.”

Katılımcı 3 ise idarenin personeline güven vermesi ve personelin itibarını sağlaması gerektiğini belirtmiştir:

Katılımcı 3: “... personelin denetime çıkarken bir kere ilk başta arkasında olduğunu göstermen lazım. Adam gittiğinde mükelleften olumsuz bir durum aldığına geri dönüp çıkmaması için benim siz böyle davranırsanız ben amirlere

bunu söylediğimde defterleriniz belgeleriniz çağırıp daha detaylı incelememiz sizin daha aleyhinizde olduğu zaman kimi çağırırsan çağır diyememesi lazım. Bilmesi lazım ki bunları gönderdiğimde daha fazla bir detaylı incelemeye gireceğim ve bu benim zararına olacak. Bir kere gelen adama biraz saygı duyması için maliye teşkilatının personelin arkasında durması gerekiyor. ... sen şimdi yağmurda yürüyerek gittiğinde adam sana zaten gel bir ısın diye falan böyle acıyarak baktığında sen orada vergi denetimi özelliğini kaybediyorsun...”

Katılımcı 8 ise cezaların caydırıcı olması gerektiğini vurgulayarak yurtdışındaki bir hatırasını şu sözlerle anlatmıştır:

Katılımcı 8: “İncelenen mükellef oranından ziyade merkezi denetimi etkinleştirmek. Mükellefi gölgesi gibi takip etmek gerekir. En büyük sorunumuz kesinlikle kayıt dışı ekonomi. Tabii ki incelenen mükellef sayısı artsın ona bir lafım yok ama ne kadar artırabilirsiniz ki? Personel sayısını üç misline çıkarsanız bile incelenen mükellef oranı %10 u geçmeyecek. Demek ki daha farklı bir şeyler yapılması lazım. 2011 yılında balayı için eşimle birlikte İspanya’ nın Mallorca adasına gittim. Kaldığımız otelin altında bir bakkal vardı. Eşim oradan üzerinde Mallorca yazan bir çanta beğendi ve almamı istedi. Tabii balayı olduğu için eşime hemen alalım dedim. Dükkandan içeri girdiğimizde çantayı almak istediğimizi söyledik. Satıcı adam bize çantayı yarın alabileceğimizi bugün için satışın bittiğini söyledi. Kızdık adama. Dükkan açık. Bize niye satış yapmıyorsunuz dediğimizde unutamayacağımız bir cevap aldık. Satıcı, Mallorca yasalarına göre akşam 19:00’ dan sonra satış yapmanın yasak olduğunu, şayet çantayı bize satarsa fiş keseceği için fiş üzerindeki saatten 19:00’ ı geçtiğinin anlaşılacağını söyledi. Şayet fiş kezmezse ve bu husus tespit edilirse beş yıl boyunca adada ticaret yapamayacağını söyledi. Bakın adam burada ne diyor? Yanlış yaparsam buranın Maliyesi beni bitirir diyor. Demek ki müeyyide ve yaptırımların sertliği de önemli. Bizde fiş kesmezseniz yakalanmazsınız. Yakalansanız bile özel usulsüzlük cezası ile durumu kurtarabilirsiniz. Adamlarda esnafın ticaret hayatını bitiriyorlar.”

Katılımcı 5 ise sahte belge kullanma ile ilgili denetimlerde Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde yer alan gelir uzmanlarından destek alınarak işyükünün dağıtılabileceğini önermektedir:

Katılımcı 5: “...Benim önerim en azından iş yükünün çok büyük bir kısmını oluşturan sahte belge kullanmalarının tamamıyla vergi dairesi bünyesine alınması vergi dairesinde veya vergi dairesi başkanlıkları içerisinde bir denetim grup müdürlüğü eskiden aktif çalışıyordu vergi denetmenleri denetim kulüplerine bağlıydı yine inceleme yapılıyordu. En azından belli bir rakama kadar bu şekilde vergi idaresine yetki verilmeli en azından sınırlı incelemelerin yükü müfettişlerin üzerinden alınmalı diye düşünüyorum ...rehberlik birimi gibi bir şey olsa sisteme takıldığında mükellefe uyarı verilse aransa düzeltme hemen o ay veya ne zaman tespit edildiyse en yakın dönemde mükellef aranıp bu bilgi verilse veya vergi dairesinde gelir uzmanlarından veya o tip kadrolardan bir ekip kurulup bu inceleme onlara devredilirse vergi denetimi hakaten tam manasıyla işler...”

Katılımcı 16 “*Vergi mevzuatının sadeleştirmesi ve herkesin anlayabileceği hedefe kısa yoldan ulaştırılacak bir role bürünmesi*”; Katılımcı 18 “*teknoloji seviyesinin artırılması ve kanunların basitleştirilmesi*”; Katılımcı 19 “*gereksiz yazışmaların en aza indirilmesi ve bilgi ve belgelerin beklenilmeden denetime başlanması*”; Katılımcı 20 “*bağımsız bir denetim kurulunun kurulması*”; Katılımcı 21 “*Verginin tabana yayılması, geri beslemeli denetim ve cari inceleme uygulanması*” önerilerinde bulunmuşlardır.

Katılımcı 13 *VDK bünyesindeki grup ayrımını eleştirerek* şu öneride bulunmuştur:

Katılımcı 13: “*...Kişi sayısını artırmaktansa kaliteyi artırmak. Mesleğe a-b-c-ç gibi alfabetik isim verip ayırım yapıp kavga etmeleri yerine denetimin güçlenmesi için çaba sarf etmeleri. Mükellefi yakından tanıyan vergi dairesinde ön inceleme yapıp risk-analiz düzeyi çıkartılarak daha detaylı inceleme gereken durumlarda vdk ya sevk edilmesi. Gelir uzmanlarına kanunla inceleme yetkisi verilmesi...*”

Katılımcı 22 sorunlara ilişkin çözüm önerilerini şu şekilde özetlemiştir:

Katılımcı 22: “*Denetim personelinin sayısı artırılmalı, uzmanlıklarına göre ayrılmalı ve ekipler halinde çalışılmalı. Bununla birlikte denetçilerin seçiminde daha hassas davranılmalı gerekli donanımlara sahip olmaları önemlidir. Yeterli hale gelmiş personelin ise incelemelerde daha esnek ve incelemenin durumuna göre yöntemler geliştirmeleri sağlanmalıdır.*”

Katılımcı 24’e göre sorunlar ve çözümleri şunlardır:

Katılımcı 24: “*Vergi mevzuatı henüz tam anlamıyla çağdaş bir yapıya kavuşturulamamıştır. Özellikle gelir kaynaklarını kavrayıcı bir modelin eksikliği ciddi anlamda etkinsizlik yaratmaktadır. Vergi afları, uzlaşma müessesesi, amacı ile örtüşmeyen bir takım gönüllü uyum projeleri vb. uygulamalar vergi ödeme bilincini ve vergi etiğini olumsuz etkilemektedir. Bu uygulamaların terk edilmesi gerekir. Büyük-küçük mükellef farkı olmaksızın en yaygın vergi kaçırma yöntemi sahte belge kullanımudur. Buna paralel biçimde vergi denetim gücünün de önemli bir kısmı sahte belge konulu incelemeler yapmaktadır. Denetim kalitesinin artırılarak bu fiillerin kaçakçılık suçu kapsamında daha ağır yaptırımlara tabi tutulması gerekmektedir. Bu suretle sahte belge kullanımı makul seviyelere düşürülerek vergi denetim gücü daha etkin vergi incelemeleri yapmalıdır. Bu bağlamda; Kasıt unsurunu tespite yönelik yöntemler (ispat hukuku çerçevesinde) geliştirilerek Vergi Usul Kanunu’nun 359 uncu maddesi işletilmelidir. Beyan düzeltme çağrısı, “gönüllü uyum” çalışmaları vb dahil olmak üzere af niteliği taşıyan her türlü uygulamadan vazgeçilmelidir. Daha çok teknolojik yenilikler kullanılmak suretiyle hızlı ve etkin bir denetim mekanizması kurulmalıdır.*”

Katılımcı 25 ise denetimde yer alan sorunları ve çözüm önerilerini şu şekilde belirtmiştir.

Katılımcı 25: “Vergi denetiminde en sık karşılaşılan sorunlarının başında denetim elemanının sayısının yetersiz olması gösterilmektedir. Söz konusu eksiklik son yıllarda yeni yapılan alımlar ile giderilmeye çalışılmıştır. Ancak yeni alımlarının etkisini kalifiye inceleme elemanının yetiştirilmesi süresinin uzun zaman alması nedeni ile geç göstereceğini unutmamak gerekir. Bu neden ile asıl sorun inceleme elemanının sayısının yetersiz olması değil, verimli kullanılmamasıdır. Özellikle incelenecek konu ve mükelleflerin seçimi konusu özen arz etmektedir. Bunun için ise vergi kayıp ve kaçağı olan sektörlerin daha titiz seçilmesi, risk analizlerinin daha etkin yapılması daha doğru olacaktır. Ayrıca gelişen ekonomiye ayak uyduracak daha dinamik bir mevzuat ve bu mevzuata uygun gerek muhasebe gerekse belge düzenine geçilmesi vergi denetiminde yaşanan sorunların azaltılması ve etkinliğin arttırılmasını sağlayacaktır.”

Vergi denetiminde sorunları ağırlıklı olarak fiziki şartlar ve çalışma koşullarına bağlayan Katılımcı 12’nin ifadeleri şu şekildedir:

Katılımcı 12: “İş yükü fazlalığı ve fiziki çalışma ortamının yetersizliği, kurumlar arası koordinasyon eksikliği, gerekli bilgi ve belgelere erişimin zor olması gibi durumlar şu an aklıma gelenlerdir. Fiziki çalışma ortamının iyileştirilmesi, kurumların teknik altyapılarının birbirlerine entegre hale getirilmesi ve böylece gerekli bilgi ve belgelere çabucak ulaşılması hem denetimde etkinliği artırır hem de kırtasiyeciliği azaltır.”

Katılımcılar vergi denetimine ilişkin en önemli sorunları; 5 yıllık zamanaşımı süresi sorunu, idarenin personeline güven vermediği ve personelin itibarını sağlamadığı, cezaların caydırıcı olmadığı, vergi mevzuatının karmaşıklığı, cari denetimin yetersiz olması, VDK bünyesindeki grup ayrımı ve personel yetersizliği şeklinde ifade etmişlerdir.

3.2.4.2.1.3. Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerilerine İlişkin NVivo Analizi

Vergi denetiminin etkinliği, vergi denetiminde sorunlar ve çözüm önerilerine ilişkin NVivo paket programı ile elde edilen kelime bulutu aşağıda gösterilmektedir.



Grafik 6: Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerilerine İlişkin NVivo Analizi

Kelime bulutunda da görüldüğü üzere söz konusu sorulara verilen yanıtlarda sırasıyla en çok vergi, denetim, gelir, etkin, inceleme, maliye, mükellef kelimeleri kullanılmıştır. Kelime bulutları metin içinde kullanılan kelimelerin yoğunluğunun göstergesi olup tek başına bir anlam ifade etmeyeceği açıktır. Ancak yine de metinde vurgulanan hususların tespitini ilk bakışta sağlaması açısından önem arz etmektedir.

3.2.4.2.2. Mevzuat Açısından Etkinlik

3.2.4.2.2.1. Mevzuat

Vergi mevzuatına ilişkin görüşlerin tespit edilmesi amacıyla katılımcılara “Vergi denetimine ilişkin yasal mevzuatı uygulamada karşılaşılan sorunlar bağlamında nasıl değerlendiriyorsunuz?” şeklinde soru sorulmuştur.

Katılımcılar mevzuata dair farklı açılardan görüşlerini ifade etmişlerdir. Katılımcı 9 denetimde *yaşanan sorunlarının büyük kısmının mevzuatın yeterince şeffaf*

olmamasından kaynaklandığını belirtmiştir. Katılım 3 ise mevzuat değişiklikleri hakkında personele yeterince bilgi verilmediğini, personelin bu değişiklikleri anlama ve uygulamada zor durumda kaldığını şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılım 3: “...yeni bir mevzuat konduğunda çoğu uygulamayı eski sistem üzerinden yapıyorsun. Bunu doğru mu yapıyorsun yanlış mı yapıyorsun senin de çok bilgin olmuyor... Tebliğler çıkıyor. Mesela bu son yapılandırma kanununda tebliğ var Eğitim verilmiyor...”

Katılımcı 8 mevzuata göre vergi incelemelerinin işyerinde yapılmasının esas olduğunu ancak uygulamada işyüklü nedeniyle vergi incelemelerinin büroda yapıldığını bunun da beraberinde birçok sorun getirdiğini ifade etmiştir. Ayrıca sahte belge kullanımı ile ilgili tebligat yapılamaması halinde mükellef hakkında rapor yazılamayacağını öngören VDK tebliğini skandal olarak yorumlamıştır.

Mevzuatın karmaşık olduğu eleştirilerinin yaygın olduğunu ifade eden Katılımcı 1, mevzuatın açık ve anlaşılır olmamasını ekonomik hayatın gerçeklerine ve gelişimine bağlamaktadır. Katılımcı 2 ise vergi hukukunun ticaret hukuku veya borçlar hukuku gibi diğer hukuk dallarından farkını “diğer hukuk dalları vatandaşı korur iken vergi hukuku insanların cebinden parasını alan bir hukuk dalı” şeklinde ifade etmiş ve bu bağlamda diğer hukuk dallarına kıyasla vergi hukukunun daha açık ve anlaşılır düzenlemeler içermesi gerektiğini ifade etmiştir. Düzenlemeleri hazırlayanların bazen art niyetli de olabileceğini şu şekilde özetlemiştir:

Katılımcı 2: “Yatırım indirimi; eskiden yatırım indirimi uygulaması vardı. Yıllarca başarılı bir şekilde de uygulandı. Ondan sonra yatırım indiriminin kapsamını genişletiyoruz diye yatırım indirimini sulandırdılar. ... Sulanınca dediler ki bunun hiçbir etkinliği kalmadı hadi kaldıralım. Tamamen kaldırdılar... indirimli kurumlar vergisi; yok yatırıma katkı oranı, yok geri dönüşüme bilmem ne oranı, anlayabilen şu anda kaç kişi var diye sorsan... Dedim ki; ne biçim şey yazdınız. Dediler ki herkes lafın arasında; biz de oradan para kazanalım. ...gelir idaresinden ayrılan birtakım uzmanlar, YMM falan, herkes yapamasın onu, özel bir şey gelsin. Biz oradan pasta çıkartalım. Böyle bir anlayışla vergileme olur mu?”

Katılımcı 18 ve Katılımcı 19 mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığını ifade etmiş ayrıca Katılımcı 19 kullanılan dilin ağır ve anlaşılması zor olduğunu belirterek kanunların daha sade bir dille yazılması gerektiğini söylemiştir.

Katılımcı 24 ise mevzuata ilişkin en önemli sorunun 6009 sayılı yasa ile 2010 yılında getirilen inceleme süreleri olduğunu belirtmiştir. Katılımcı inceleme sürelerinin

mükellef hakları açısından son derece yerinde olduğunu ancak idare açısından daha işlevsel hale getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 16 da benzer şekilde *inceleme sürelerinin yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini* ifade etmiştir.

Katılımcı 12 yaşanan olumlu gelişmeleri de dikkate alarak önerilerde bulunmuştur.

Katılımcı 12: "...tebliğ vb. yan düzenlemelerin dağınık olması, uzun süre araştırma yapılmasını gerektiriyordu. Son yıllarda birleştirilmiş vergi genel tebliğleri uygulaması ile bu dağınıklığın önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Yine bin bir zahmetle yazdığımız raporlar, çok küçük bir usul hatası sebebiyle yargı aşamasında hükümsüz hale gelebiliyor. Bu hususlarla ilgili de çalışma yapılarak, usule ilişkin tüm işlemlerin elektronik altyapıya sahip araçlarla desteklenmesi gerekiyor."

Katılımcılar vergi mevzuatının anlaşılır olmaktan uzak olduğunu ve mevzuatta yapılan sık değişikliklerin mükellefler ve personel açısından uygulamada sorunlar meydana getirdiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda mevzuatın gözden geçirilerek daha anlaşılır hale getirilerek sadeleştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

3.2.4.2.2.2. Vergi Uyumu Bağlamında Vergi Afları ve Uzlaşma Müessesesi

Katılımcılara "Vergi uyumu açısından önem arz eden vergi afları ve uzlaşma müessesesi uygulamalarının vergi denetimine etkisi nelerdir?" sorusu yapılandırılmış mülakat tekniğine uygun olarak vergi bilinci, vergi cezaları ve cezaların caydırıcılığı, vergi uyumu gibi kavramları da içerecek şekilde sorulmuştur. Bu bağlamda katılımcıların yanıtları vergi afları ve uzlaşma müessesesi ekseninde ancak vergi uyumu ve bilincini etkileyen diğer kavramları da içerecek şekilde sunulacaktır.

Katılımcıların neredeyse tamamı vergi aflarının vergi denetimi, vergi bilinci ve vergi uyumu üzerinde olumsuz etkisi olduğunu belirtmiştir. Ancak bazı katılımcılar devletin finansman ihtiyacını karşılayabilmek için vergi aflarına başvurulmasının gerekliliğini de vurgulamışlardır.

Katılımcı 9 vergi aflarının kısa vadede faydalı gibi görünse de uzun vadede götürüsünün daha fazla olduğunu sık sık tekrarlanan af uygulamalarının mali idareyi itibarsızlaştırdığını ifade etmiştir. Katılımcı 3 ve 4 ise *afların cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırdığını* belirtmişlerdir. Katılımcı 8'e göre *sık sık çıkan aflar nedeniyle zamanaşımı dolmadan aflar çıkmakta bu sayede yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler aften yararlanarak incelemeye tabi tutulmaktan*

kurtulmaktadırlar. Katılımcı 5 sık sık çıkan vergi aflarının mükelleflerde yeni af beklentisi oluşturduğunu şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 5: “...Şimdi sürekli af çıkardığınız zaman mesela bazı mükellefler bize soruyor şimdi incelediğimiz mükellefler veya bazı çevremizde olanlar işte eş dost akrabalar oluyor, bir sonraki aften yararlısam olmaz mı onlar ne zaman çıkacak diye soruyor. Yani çıkacak biliyor. Tarihini bilemiyoruz ama çıkacağını tahmin ediyor. Şimdi bu şekilde vergi bilinci olmuyor ki...”

Katılımcı 1 vergi aflarının hem vergisini tam ve zamanında ödeyen mükellefler hem de vergi kaçırarak mükellefler için belirsizlik oluşturarak devlete olan güveni zedelediğini şu şekilde anlatmaktadır:

Katılımcı 1: “...Yani bunu iki şekilde düşünmek lazım. Salt akademik olarak düşündüğün zaman. Zaten en ideal olanı nedir? Süreçlerin çok belirgin olması herkesin neyle karşılaşacağını bilmesi. Vergi borcunu ödemediği zaman başına ne geleceğini net olarak bilmesi. Ama salt bu süreçte belli olmadığı için vergi borcunu ödemeyen kişiler şu beklenti içerisinde oluyor. Günün birinde vergi affı çıkacak ve bunu ödeyeceğim. Bu defa vergisini ödemek isteyenler de neyi kendisini beklediğini bilmiyor. İşte aynı sektörde çalışana af gelir mi? Ben ödüyorsam doğru bir şey yapıyor muyum? Bu vergi sistemini de aslında bozan şeyler. Çünkü belirgin olmayan bir süreçle karşılaşılıyor insanlar. Hem vergisini ödeyenler hem ödemeyenler. Devlete olan güveni zedeliyor tabii ki vergi afları...”

Katılımcı 2 vergi aflarını bir neden değil bir sonuç olarak görmekte olup af ve benzeri uygulamaların bir defalık uygulandığında etkin sonuçlar vereceğini aşağıdaki ifadeleri ile açıklamıştır:

Katılımcı 2: “Yani hoş bir söylem... Gelin barışalım demek şu ana kadar sıkıntı yaşıyorduk, bundan sonra yaşamayalım gibi. Ama şöyle bir sıkıntı var tabii af bir sonuçtur. Af bir neden değildir. Şimdi maalesef bizim ülkemizde artık kısır bir döngü oluştu. Yani bir grup insan var ki. Nasıl olsa bu ülkede 2-3 senede af çıkıyor, öyleyse salla gitsin. Nasıl olsa af çıkacak beklentisi belli bir noktadan sonra kaçınılmaz hale geliyor. Kaçınılmaz olarak bir af bu şekilde mesela rutin bir uygulama olarak af çıkartılması çok yanlış bir şey. Örneğin; kaç yıldır mutfakta hazırlanıyor. Gelir vergisi tasarısı, vergi usul kanunu tasarısı diye bunları gerçekten hazırlayıp çıkartıp, örneğin 1.1.2018 den itibaren yeni kanunları uygulamaya koyacağız deyin ondan önce bir af çıkartıyoruz temizliyoruz ama bundan sonra böyle bir şey olmayacak diye yani teoride de o söylenildi ya, ciddi bir reform yapılırken aflar çıkartılır geçmişte silelim yeni bir sayfa açalım diye. Bizim hiçbir şey yok ortada ha bire barışıyoruz bilmem ne. Ne barışıyoruz, zaten barışacak bir şey mi vardı yani. O ciddi bir sıkıntı yaratıyor. Ve ben şunu görüyorum öyle bir kısır döngüye gidiyor ki iş, normalde ödeyecek olan mükellef bile, yine ödemeyeyim af çıkacakmış diye yani normal koşullara uyum sağlayacak mükellef bile uyum sağlamamaya yöneldi.”

Diğer katılımcılardan farklı olarak Katılımcı 14 vergi aflarının olumlu etkilerini ön plana çıkarmaktadır.

Katılımcı 14: “Etkisi olumlu yöndedir. Vergi afları devletin hazine gelirlerine yüksek miktarda gelir sağlamaktadır. Devlet toplanan vergileri tekrardan piyasalara kanalize ettiğinde daha fazla işgücü daha fazla üretim ile piyasaları rahatlatmaktadır.”

Katılımcı 22 ülkemizde alışkanlık haline gelen vergi affı niteliğindeki uygulamalar nedeniyle dürüst mükellefler için devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin meşruluğunu yitirmeye başladığını kısa vadede afların gelirleri arttırdığını ancak af beklentisi içine giren mükelleflerin büyük kayıplara neden olduğunu ifade etmiştir. Katılımcı 16 ise mevcut sistemde tahakkukların yüksek tahsilatların düşük olduğu gerçeği, cebri ödemenin sosyal boyutları nedeniyle idarenin bu yola sık sık başvurduğunu ancak vergi aflarını vergisini düzenli ödeyen mükellefle ödemeyenin aynı kefeye koyulduğu, devletine sadakatle bağlı, samimi ve çalışkan vergi mükelleflerini gücendirdiği önemli bir yara olarak nitelendirmiştir. Katılımcı 24 ise vergi aflarına sıklıkla başvurulmasının vergi adaletine ve vergi ödeme iradesine olumsuz etki yaptığını ve vergi aflarına ancak toplumun tüm kesimlerince ihtiyaç duyulan olağanüstü dönemlerde başvurulması gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 25’e göre vergi afları vergi denetiminin yaptırım gücünü azaltmaktadır.

Katılımcılar genel olarak vergi aflarına kıyasla uzlaşma müessesesinin gerekliliğini benimsemiş durumdadır. Ancak uzlaşmaya ilişkin uygulamadan kaynaklanan sorunların ön plana çıktığı görülmektedir. Uzlaşmanın da vergi afları gibi vergi denetimine olumsuz etkileri olduğu söylenebilir.

Katılımcı 24 uzlaşma müessesesinin varlığını idarenin yargısal süreçlere muhatap olmadan gelir elde edebilmesine bağlamaktadır. Bunun yanında katılımcı, etkin ve adil işleyen bir vergi sisteminde uzlaşmaya yer olmadığını düşünmektedir. Katılımcı 10 ise uzlaşmanın doğası gereği hem mükellefin hem de devletin yararına sonuçlanan bir durum olduğunu beyan etmiştir. Katılımcı 3’e göre uzlaşma mükellefin vergi borcunu ödemeyeceğinden hareketle vergi tahsilatını arttırmak için uygulanan vergi sisteminde etkinliği bozan bir müessesedir. Katılımcı 5 ise uzlaşmanın net çizgilerle belirlenmemesini, kişiden kişiye farklı uygulanmasını şu şekilde eleştirmektedir:

Katılımcı 5: “...İşte o konuda uygulamada farklılıklar var. Örneğin bir tane mükellefimiz diyor ki benim %90 sildiler cezamı faizimi, bir tanesi diyor ki hiç silmediler, %10 sildiler, bir tanesi diyor ki benim vergi aslımdan 10.000 sildiler, ötekisi onlara net gösteriyor bunun vergi aslından sildiler benim verginin aslından silmediler şimdi bu şekilde farklılıklar var. Her mükellef ister ki ödemesin aslında bunu isterler. Ama her mükellefte bundan şikâyetçi hem uzlaşmadan çok ciddi faydalaniyor hemde bundan şikâyetçiler...”

Katılımcı 1 uzlaşmanın vergi denetim personeli üzerinde oluşturduğu olumsuz etkiyi şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 1: “...Bir uzlaşma açısından denetimin etkinliğini bozan şey aslında şöyle bir beklenti oluşuyor hem mükellef de. Hem de vergi inceleme elemanının üzerinde olumsuz bir etkisi var. ... Vergi inceleme elemanı aslında sorunu oluşturup bu sorunu uzlaşmayla çözülür veya mahkemeye çözülür bir müessese değil. Tamamen verginin adaleti açısından daha etkin çalışması gereken bir müessese. Ama vergi inceleme elemanının bu çalışmayı yaptıktan sonra mükellefte bir uzlaşma beklentisi oluyor. Bir de vergi inceleme elemanında da şöyle bir durum oluyor. Benim yazdığım rapor eğer ki yukarıda bir komisyon tarafından indirilecekse veya silinecekse çok fazla adaletli doğru olarak bulunmuyor. İnsan kaynağı üzerinde olumsuz etkisi olabiliyor.”

Katılımcı 1 uzlaşmanın olumlu etkilerinin de olabileceğini ancak uygulamadan kaynaklanan sorunlar olduğunu da eklemiştir:

Katılımcı 1: “Ama uzlaşmanın da bir tarafta yargıya gitmeden yargısal sorunları falan yaşamadan hızlı bir şekilde kamu alacağını hazineye çift taraflı avantajlarla hem mükellef avantajlı bir şekilde kazandırması söz konusudur. Ama yine de süreçler belli olmadığı için çok da fazla etkin değil bence vergi uzlaşması çok doğru yürüyen bir sistem değil. Kime ne kadar indirim yapılacak? Bir de uzlaşmanın mantığı var. Uzlaşmanın mantığı şuna dayalı. Aslında uzlaşma uygulamada da çok doğru yürümüyor. Vergi mükellefinin hata yaptığı ve isteyerek yapmadığı algısına dayalı bu. Yani mevzuatı bilmediğinden veya hatalı bildiğinden yani aslında iyi niyetli mükellefin açısından uzlaşma iyi. ...Uzlaşma mantık olarak da şu anda çok oturmuyor.”

Katılımcı 2 uzlaşmanın gerekli ancak suistimale açık olduğunu ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “...Uzlaşma çok tartışılan bir konu. Neden? Aslında özünde uzlaşma mutlaka gerekli olan bir konu. Olması gereken bir konu. Çünkü o kadar spesifik, karmaşık, öngörülemeyen durumlarla karşılaşılıyor ki, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerde. Mutlaka o kişilerin yani uzmanların tarafların karşı karşıya gelip bir son neticeye gitmesi gereken bir müessese olarak uzlaşma olmalı. Öyleyse şunu diyeceksin ama. Uzlaşma sadece cezada vardır de. Ama şöyle bir sorun var yani. Neden uzlaşma aslında da var. Örneğin diyelim ki genç, çaylak bir vergi müfettişi gerçekten bariz bir hata yaptı ya da bir eksiklik var. Ciddi bir şey atladı veya öyle bir yorum yapıyor ki, hiç mümkün olmayacak bir yorum. Öyleyse uzlaşmaya gittiğinde oradaki üstatlar değerlendirsinler vur

deyince öldürmüş bizimki deyip, gerekirse vergi aslını da gerekirse cezasını da bunu halletsinler. ...Uzlaşmada sınırsız bir takdir yetkisi var. Ama oradaki mantık şu; yani o kadar çok ihtimal var ki hem vergide hem cezada. ... Çünkü idarenin görevi şu; mümkün olduğu kadar uyumsuzluğu yargıya götürmemek, orada madara olmamak, öyleyse burada bir hata varsa burada düzelt...

Katılımcı 22 uzlaşmanın vergi aflarından farklı olarak hali hazırda problemin tespit edilmiş ve cezanın neredeyse kesinleştiği bir aşamada ortaya çıktığını, kamu açısından gelirin daha çabuk tahsili veya olası bir kaybı önlenmiş olduğunu ve bu durumun hem mükellef açısından hem de kamu açısından bir kazanım olduğunu belirtmiştir. Katılımcı 7 ise uzlaşmanın doğası gereği esneklik içerdiğini yetkililerin art niyetli olmamak kaydıyla gerekçeli esnek yetkiye sahip olması gerektiğini, her şeyi kanunlara bağlayıp bir müfettişe bir hakime ya da kamuda çalışan yetkili bürokratlarımıza hiç takdir yetkisi vermeden bir sistem oluşturmanın sistemi tamamen robotlaştıracağını düşünmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması açısından vergi bilincinin ve uyumunun önemini Katılımcı 14 şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 14: "...Kimse ama kimse vergi vermek istemez. Milli duyguları doğru anlattırsak, vergilerin aslında havaya verilen bir para olmadığını, adalet, güvenlik, ekonomik vs. amaçlar için ülke adına kullanıldığını ilk önce genç nesillere anlattırsak olumlu bir bilinç oluşturabiliriz."

Katılımcı 2 vergi uyumunu arttırmak için vergisini düzenli ödeyen mükelleflere yönelik çeşitli uygulamalar önermektedir:

Katılımcı 2: "...SGK'da nasıl düzenli ödeyenlere 5 puan indirim uygulanıyorsa. Burada da 5 puan çok diyorlar ama % 1-3 puan arasında indirimli ödeme sadece orada gelir idaresinin görüşü çok katı bana göre. ...Tabi bu sistemde hatta ben şunu önerdim; bu sistem ile birlikte vergi levhası asma ödevi vardı ya onu şimdi bulundurma çekmecende tut diyorlar. Ona tekrar asma getirin dedim. O vergi levhasının üzerine de şöyle köşeye A plus diye yazın dedim, A ise A, C ise C dolayısıyla insanlar A sınıf mükellefiyim dikkat et diye gözüne soksunlar işte. Burada utanılacak bir şey yok ki. O tabi farklı boyutu. Bu A plus falan bunların vergi rekortmenliği ile alakası yok. Ama ben işimi düzgün yapan birisiyim ben A sınıf mükellefim diye övünsün. C veya D ise bir üste çıkmaya çalışsın. ...Kaçırıyorsa bilsin insanlar..."

Katılımcılar vergi affı ve uzlaşma müessesesinin devletin alacaklarının tahsil edilmesinde vergi sistemi içinde önemli bir yeri olduğunu ancak uygulamadan kaynaklanan sorunların giderilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bu sorunların mükelleflerin vergi bilinci ve uyumunu olumsuz etkilediğini vurgulamışlardır.

3.2.4.2.3. Mevzuat Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

Bu başlık altında ele alınan konulara ilişkin yapılan mülakatlar sonucunda oluşturulan metnin NVivo analizi kullanılarak elde edilen kelime bulutu aşağıda gösterilmiştir.



Grafik 7: Mevzuat Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

Mevzuata ilişkin yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen kelime bulutuna göre katılımcılar soruları yanıtlarken en çok vergi, uzlaşma, mükellef, inceleme, denetim, gelir, sahte, uygulama ve yatırım kelimelerini kullanmışlardır.

3.2.4.2.3. İdare Açısından Etkinlik

İdare açısından etkinliği, sorunları ve çözüm önerilerini ölçmek amacıyla katılımcılara teşkilatlanma ile ilgili “GİB’in mevcut idari yapısı denetimde etkinliği sağlayacak düzeyde midir?”, “VDK’nın örgütsel yapısı hakkında neler düşünüyorsunuz?”, “GİB ve VDK’nın yapısını bağımsızlık açısından nasıl değerlendirirsiniz?”, “Denetim birimlerinin birleşmesi sonrası Maliye Bakanlığı’nın teftiş kurulu bulunmayan bir bakanlık olduğu yönündeki eleştiriler hakkında ne düşünüyorsunuz?”, “Eskişehir’de pilot proje olarak hayata geçirilen Tek vergi dairesi başkanlığı uygulaması hakkında neler düşünüyorsunuz?” soruları sorulmuştur.

Bunun yanı sıra personel yönetiminde etkinliği belirlemek amacıyla “Denetim personelinin nitelik ve nicelik olarak yeterli buluyor musunuz?”, “Personel eksikliği sorununa çözüm olarak gerekli eğitimler ve sınavlar sonrası Gelir uzmanlarına sınırlı inceleme yetkisi verilmesi görüşü hakkında neler söylersiniz?”, “Denetim personelinin

tabi olduğu eğitimleri ve sınav süreçlerini yeterli buluyor musunuz?”, “Denetim personelinin özlük hakları ve çalışma koşulları hakkında neler düşünüyorsunuz?” soruları sorulmuştur.

Denetim birimleri tarafından kullanılan otomasyon sistemlerinin etkinliği için “Maliye Bakanlığı bünyesindeki elektronik uygulamalar hakkında ne düşünüyorsunuz?” sorusu; denetlenecek mükellef seçiminde etkinliği tespit etmek için de “Denetlenecek mükelleflerin seçiminde uygulanan Risk Analiz Sistemi’ni etkin buluyor musunuz?” sorusu sorulmuştur.

Çalışmanın bu kısmında mülakat sonuçları sorulara verilen yanıtlar ışığında idare açısından etkinlik ana başlığı altında “teşkilatlanma”, “personel yönetimi”, “otomasyon sistemleri” ve “denetlenecek mükellef seçimi” alt başlıklarında sunulacak ve değerlendirilecektir.

3.2.4.2.3.1. Teşkilatlanma

Günümüzde vergi denetiminde yetkili ve görevli Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) olmak üzere iki kurum bulunmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde detaylı olarak ele alınan bu kurumlardan GİB 2005 yılında VDK ise 2011 yılında kurulmuştur. Mülakat sonuçları sırasıyla GİB ve VDK’nın etkinliği bağlamında analiz edilecek sonrasında kurumların bağımsızlığına yönelik eleştirilere verilen yanıtlar değerlendirilecektir.

➤ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın İdari Yapısı ve Etkinliği

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın idari yapısı ve etkinliği hakkında katılımcıların farklı düşünceleri ve eleştirileri bulunmaktadır. Katılımcı 9 *idari şemanın etkinliği sağlamada yeterli olduğunu* ifade etmiş iken Katılımcı 10’a göre *gelir-gider ayağının ayrılması amacıyla kurulan GİB henüz denetimde etkinliği sağlayabilecek düzeyde değildir.*

Katılımcı 11 *GİB’in Maliye Bakanlığı bünyesi dışına çıkarılmasının etkinliğe ivme kazandırdığını* ifade etmiştir. Ancak katılımcı *GİB’in taşra yapılanmasının hiyerarşik bütünlük içinde olmadığını* şu şekilde ifade etmektedir:

Katılımcı 11: “...çok tuhaf taşra teşkilatında birbiriyle hiyerarşik ilişkisi olmayan Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu var onun başkanı var defterlik var onun defterdarı var başkanı var vergi dairesi başkanı var.

Görevleri tanımlanmış ama yani diyelim ki valiler bunu algılayamıyor. Orda birçok bürokrasi bunu algılayamıyor. Yani defterdarın hepsinin başkanı olduğunu düşünüyor ya da vergi dairesi başkanının. Bütün mükellefleri inceleyebileceğini düşünüyor. Bundan dolayı görevden alınan Vergi Dairesi Başkanlarımız var. ... keşke Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı gibi esnek ve hızlı karar alabilen bir yapıda olsa veya tek çatıda olsa diye düşünüyoruz...”

Katılımcı 8 maliye teşkilatları içinde çok katı hiyerarşi olduğunu bu bağlamda askeriyeden sonra maliye teşkilatının geldiğini bu katı hiyerarşi ve bürokrasi esnemedikçe idari sorunların bitmeyeceğini ifade etmiştir. Katılımcı 6 vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde defterdarlıkların da bulunmasının vatandaş açısından önceleri karmaşa oluşturduğunu ancak sistemin artık oturduğunu belirtmiştir. Katılımcı 13 vergi gelirlerini toplama gibi önemli bir göreve sahip GİB'in müsteşarlık şeklinde özerk bir yapıda olması gerektiğini, Katılımcı 23 ise GİB'in teşkilat yapısını doğru bulmakta ancak işleyişten kaynaklı sorunlar olduğunu belirtmektedir.

Katılımcı 16 gelir kısmının GİB'de gider kısmının ise defterdarlık çatısı altında toplanmasını uzmanlaşma ve etkin vergicilik anlamında doğru bir uygulama olarak ifade etmiştir. Katılımcı 25 ise GİB'in idari yapısının günümüz gelişmelerine ayak uydurmakta zorlandığını belirtmiş bunun nedenleri olarak da vergi mevzuatı düzenleyicisi, tahsilat yapan birimler ile bu mevzuatların denetimini yapan birimlerin aynı çatı altında bulunması olduğunu ifade ederek bunun da hem gereksiz bir bürokrasiye neden olduğunu hem de denetimin bağımsızlığını ve etkinliğini sınırlayıcı etki yaptığını beyan etmiştir.

Katılımcı 4, 5345 sayılı yasa ile kurulan GİB'in her ne kadar Başkanlık şeklinde örgütlenmiş olsa da fiili olarak müsteşarlık gibi çalıştığını ifade etmiştir. Katılımcı 24, 5345 sayılı yasanın ruhu itibariyle çağdaş bir yapıya sahip, mükellef odaklı, şeffaf, yasalara bağlı ve verimliliği esas alan bir yapılanmayı esas almış olduğunu ancak teşkilat ve personel yapılanmasına ilişkin düzenlemelerin ise tartışılabilir nitelikte olduğunu belirtmiştir.

➤ **Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın İdari Yapısı ve Etkinliği**

Katılımcı 10, VDK'nın kuruluşu ile denetim birimlerinin birleştirilmesinin görünürde olduğunu şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “...Devletin menfaatleri açısından birleşme en doğrusu bence. Vergi İncelemelerinin tek çatı altında toplanması gerçekten önemli bir adım ve olması gerekendir. Fakat bu birleşme görünürde oldu diyebilirim. Merkezi denetim elemanları bir taşra denetim elemanı olarak gözüken Vergi Denetmenlerini hiç istemediler. Vergi Denetim Kurulunda A,B,C,Ç gibi grup başkanlıkları kurularak vergi incelemesini özelliklerine göre ayrıştırdılar fakat vergi inceleme elemanlarını da ayrıştırdılar. B,C,Ç grubu müfettişler eski merkezi denetim elemanlarından oluştu. A grubu müfettişler ise taşra denetimi yapan Vergi Denetmenlerinden. Bence bu gruplardaki ayrımın tamamen kalkması gerekmektedir... Sonuç olarak denetim birimleri birleştirilse de içerde hala bir ayrımın olduğu açıktır.”

Katılımcı 3 VDK öncesinde özellikle merkezi denetim birimlerine sadece belli üniversitelerden mezun olanların istihdam edildiğini denetim birimlerinin birleşmesiyle bu ayrımın ortadan kalktığını şu şekilde söylemiştir:

Katılımcı 3: “...dışarda yetenekli biri olduğunda diyelim farklı okul mezunu olup da almama yönünde bir uygulama vardı. İşte Ankara Siyasal Mezununu değilse belli birkaç üniversite mezunu değilse bu kişinin yetkinliğine bakılmayıp da işte bunun mesleğe girişte ayrımlarda artık daha yoğun oluyordu yani bir anadoludan gelen bilgili bir kişinin o konuda yeterli olan bir kişinin sırf işte tipine bakıp da onu işte elindeki o bürokratik kuvveti kaybetmeme yönünde bir kullanımları da vardı bir yönden onun kırılması açısından iyi oldu.”

Katılımcı 2 VDK öncesinde denetim elemanlarının bürokrasideki gücünü ve bu birimlerin bu gücü de kırma amacıyla birleştirildiğini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “...Cumhurbaşkanımızın şöyle bir yaklaşımı var biliyorsun; halktan yana. O yüzden elitist dediğimiz grup, hatta o dönemler başbakanken şöyle demeçleri vardı; elitist bürokrasi, bürokratik oligarşik yapıyı kıracağız diye. 1 2 3 4 ben de dedim aa bu dedim bunlara gidiyor bu iş. Oligarşik, bunlar devleti ele geçirmişler bilmem ne, gerçekten de öyle yani. Çok şükür çözüldü. O yüzden işte 3-4 bin tane sahadaki denetmenleri aldı, onları da al size dedi...”

Katılımcı 8 VDK ile denetim birimleri arasındaki koordinasyon sorununun çözüldüğünü ancak kurul içinde mesleki çatışmanın devam ettiğini şu şekilde belirtmiştir:

Katılımcı 8: “...Tabii devrim niteliğindeki bu yapısal değişikliklere adapte olmak kolay olmadı. Mükellef açısından baktığımızda aslında daha sağlıklı bir yapıya kavuşuldu. Örneğin bir mükellefin defter ve kayıtları bir Hesap Uzmanı tarafından incelenirken bir Vergi Denetmeni de aynı yılın defter ve belgelerini mükelleften isteyebiliyordu. Bu dört denetim birimi arasındaki koordinasyon kopukluğu ve içten içe birbirlerine besledikleri husumet nedeniyle mükellef, mükerrer inceleme geçirebiliyordu. Olaya denetim birimleri açısından bakacak olursak da husumetin devam ettiğini söyleyebiliriz. Hala A-B-C-Ç grupları arasında içten içe bir hoşlanmazlık durumları var. Özellikle Denetmen kökenli müfettişler yeni yapıya sahip çıktılar. Lakin diğerleri durumdan mutsuz.”

Katılımcı 4 ise *VDK* içindeki ayrımın aslında *A* ve *B* şeklinde olduğunu, *C* ve *Ç* grubunun *B*'nin alt türü olduğunu belirtmiştir. Ayrıca segmentasyonun daha iyi yapılması gerektiğini, vergi müfettişlerinin *B*, *C*, *Ç* gruplarına geçişinin mesleğe girişte değil daha sonra yapılması gerektiğini ve geçişlerin anlamlı olabilmesi için bu grupların maaşlarının arttırılması gerektiğini ve bu gruplara yurtdışı gibi ilave imkanlar tanınması gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcı 6 ise denetim birimleri birleşmeden önce personel bağlamında dikey bir ayrımın olduğunu birleşme sonrası oluşturulan gruplar ile yatay ayrım haline getirildiğini ve bunun da uzmanlaşma ve işbölümünü sağlayacak yararlı bir uygulama olduğunu belirtmiştir.

Katılımcı 5 *VDK*'nin yapısını etkin bulmakta ancak birleşmeye rağmen denetim personeli arasında ayrımcılık yapıldığını şu sözlerle ifade etmektedir:

Katılımcı 5: “...Birleşme etkinliği sağladı ancak hala tam olarak etkinlik sağlanamadı. Grupların isim farkından ve özlük hakkı farkındanda ciddi sıkıntılar doğuyor. Yani onların herhangi birisine bir lojman verilirken veya onların nerde oturduğuna bakılmaksızın oraya servis tahsis edilirken ama *A* gruplarında çalışanlarının hiçbirinin böyle talepleri hiçbir şekilde karşılanmıyor. Hatta bir dönem orda çalışan yardımcıları dahi harcırah alıyorlardı. Görevlendiriliyorlardı *Ankara*da görünüyorlardı. *İstanbul*, *İzmirde* çalışan harcırah alıyorlardı. *A* grubunda çalışanların harcırahlarının verilmemesini de biliyoruz ...”

Katılımcı 19 ise denetim birimlerinin birleştirilmesini olumlu bulduğunu fakat etkin bir vergi denetimi için tüm ayrımların ortadan kaldırılması gerektiğini belirtmiş, Katılımcı 17 ve Katılımcı 20 de *A,B,C,Ç* şeklinde grup ayrımının olması nedeniyle birleşmenin sadece kağıt üzerinde kaldığını fiilen birleşmenin gerçekleşmediğini ifade etmiştir.

Katılımcı 7 ise *VDK*'nin kurulması ve denetim birimlerinin birleşmesini şu şekilde yorumlamıştır:

Katılımcı 7: “Muazzam bir gelişme olarak görüyorum. Tabii bu vergi denetim kurulu'nun kurulmasında kanında bir takım eksiklikler var onun da ileride düzeltileceğini düşünüyorum. Bu eksikliklerin başında çoklu grup ayrımı bunun gereksiz olduğunu düşünüyorum. Birleşme öncesinde yansımalarının bir şekilde kanun hükmünde kararnameye yansıtılıp monte edilmiş şekli. *A*, *B*, *C*, *Ç* olmasının sebebi de bir ayrımın olması için yani büyük ölçekli mükelleflerin kurulabilmesi için *C* ve *Ç* gibi bir ayrım gözetilmesi gerekiyor yani. *A* dediğimiz küçük ve orta ölçekli mükellefler grup Başkanlığıyla büyük ölçekli mükellefler grup başkanlıklarının varlığını ortaya koyması için *C* ve *Ç* gibi grupların

kurulması gerekiyordu ki bu da eski sisteme devam ettiren bir problem. ...yani B nin varlığını C ve Ç grupları sayesinde oluyor. Uzmanlaşabilmek adına biz A B C Ç yapalım ama aslında varlığımızı B de devam ettirelim gibi bir sistem... A B C Ç grup ayrımı ortadan kalktıktan sonra vergi denetim kurulunun çok daha verimli ve aktif çalışacağını düşünüyorum.”

Katılımcı 16 VDK öncesinde denetim birimleri arasında kast sistemi olduğunu denetimin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesinin yararlı olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcı 24 ise VDK'nın kuruluşunu reform olarak ifade etmiş ve sözlerine şu şekilde devam etmiştir:

Katılımcı 24: “...Söz konusu denetim gruplarının birleştirilerek tek bir çatı altından koordine edilmesi, genel bir denetim politikası belirlenmesi, sorunların hızlı bir biçimde fark edilerek çözümlenmesi gibi fonksiyonları itibariyle VDK gerçek bir reform niteliğindedir. Bunun yanında bir takım kriterlere göre iş bölümü yapılması da gayet tabii bir durumdur. Ancak bu iş bölümü veya görev dağılımının denetim elemanları arasında psikolojik ya da fiili bir ayrışmaya neden olmaması açısından bu farklılaşmanın performansa bağlı bir kariyer derecelendirmesi haline dönüştürülmesi gerekir. Her bir vergi müfettiş yardımcısı A grubunda göreve başlatılmalı (tek bir giriş sınavı ile), performansı ve niteliklerine göre diğer gruplara geçirilmelidir.”

Katılımcılar GİB ve VDK'nın bağımsızlığı ile ilgili farklı görüşler belirtmişlerdir. Örneğin Katılımcı 7 gelir idaresinin tam bağımsız olmasının ya da müsteşarlık şeklinde örgütlenmenin denetim sistemine zarar vereceğini ifade etmiştir. Ancak Katılımcı 2 tam bağımsız bir gelir idaresi kurulmasını vergi denetim kurulunun da gelir idaresi bünyesinde yer alması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca mevcut yapıda politika belirleyen birim ile uygulayan birimin ayrı ayrı yapılanmasının sorumluluğu birbirlerine atmaları sorunu ile karşılaşılacağını belirtmiştir.

Katılımcı 11 ise GİB ve VDK'nın koordinasyonunun başkanlar arasındaki iletişime bağlı olduğunu, VDK'nın GİB bünyesine alınmasının gerekli olmadığını ifade etmiştir. Katılımcı 8 ise kurumların bağımsız olamayacağını neticede vergi denetiminin siyasi iradenin takdirine bağlı olduğunu belirtmiştir.

Katılımcı 6 GİB'in bağımsız olması gerektiği görüşüne şu ifadelerle katılmadığını beyan etmiştir:

Katılımcı 6: “...Şöyle bakmak lazım Gelir İdaresi Başkanlığının an itibariyle içinde bulunduğu örgütlenme şekli itibariyle tam bağımsız olsaydı neyi yapabilecekti de şimdi yapamıyor. Belki de burdan gitmek gerekiyor. Ben bu anlamda ciddi bir sıkıntı ile karşılaşıldığını düşünmüyorum. Yani Gelir İdaresi

Başkanlığı eğer ki tam bağımsız olsaydı hangi uygulamayı daha farklı sonuçlar olur muydu olmaz mıydı noktasında çünkü şu anda Gelir İdaresi Başkanlığı doğru düzgün gidiyor. Bu anlamda şu an ki uygulama şu an ki örgütlenme yapısı Türk İdari yapısı Türkiyenin idari yapılanması içerisinde bence olumlu ve geçerli bir noktadadır....”

Katılımcı 24 ise kurumların bağımsız olması gerektiğini ifade etmiştir:

Katılımcı 24: “Vergi denetimi, niteliği itibariyle, her türlü etkiden uzak, tamamen hukuki çerçevede içinde ve objektif olarak yerine getirilmesi gereken bir etkinliktir...Özerk nitelikli bir vergi denetim teşkilatının daha etkin çalışacağını düşünmekteyim.”

Katılımcı 5 *GİB ve VDK'nın Sayıştay benzeri tek çatıda altında birleştirilmesi gerektiğini defterdarlıkların ise bu yapının dışında tutulması gerektiğini* belirtmiştir:

Katılımcı 5: “...Benim gönlümden geçen gelir gider sayıştayın yapısı gibi verginin de gelirin de bir yapısı olmasını düşünüyorum üst kurul şeklinde olmasa bile en azından bağımsız bir kurul olmasını istiyorum. Kesinlikle şu da olabilir benim aklımda bir tane 20-25 kişilik sayıştay modeli gibi bir yönetim kurulu olur mesela üye gibi bir şey olur sayıştaydakilerle vdkdakiler maliye üzerinde inceleme yapanlar bir kurulda olur. Hem onlardan hem gelir hem gider incelemesi yapanlardan ve bir şey olduğu takdirde yönetim tarzı bir şey olduğu takdirde ben daha çok etkili olacağını düşünüyorum...Vergi Dairesi Başkanlığının ben VDK ile bir koordine olması gerektiğini düşünüyorum defterlikla değil de olacaksa tek çatının üçünün bir arada olması gerekli değil ikisinin bir arada olup defterliğin yine ayrı olması görüşümdedir ...”

Denetim birimlerinin birleşmesi sonrasında Maliye Bakanlığı bünyesinde ayrı bir teftiş birimine ihtiyaç olup olmadığı konusunda sorulan soruya katılımcıların verdikleri yanıtlar aşağıda özet olarak sunulmuştur.

Katılımcı 10 *bakanlık bünyesinde ayrı bir teftiş kurulu kurulması gerektiğini* belirtmişken Katılımcı 16, Katılımcı 17, Katılımcı 18, Katılımcı 19, Katılımcı 21 ve Katılımcı 22 *VDK'da görevli tüm vergi müfettişlerinin teftiş yapabileceğini dolayısıyla ayrı bir kurula ihtiyaç olmadığını* ifade etmişlerdir. Katılımcı 1 ve Katılımcı 4 *ayrı bir teftiş kuruluna ihtiyaç olmadığını iç denetçilik müessesesinin etkin kullanılarak bu ihtiyacın karşılanabileceğini* ifade etmişlerdir.

Katılımcı 8 ise görüşlerini şu şekilde açıklamıştır:

Katılımcı 8: “Kağıt üzerinde Teftiş kurulu yok. Doğru. Bence olmalı. Ama denetim birimleri içindeki husumet o kadar had safhada ki ayrı bir teftiş kurulu oluşturarak ayrı bir imtiyazlı zümrenin oluşmasından çekiniyorlar. VDK geçen yıl, mevcut müfettişlerin arasından ayrı bir teftiş ve soruşturma grubu oluşturdu.

Belli müfettişleri belirledi. Bunlar teftiş ve soruşturma yapıyorlar. Ancak ayrı bir kurul veya unvan söz konusu değil.”

Katılımcı 13 ise *ayrı bir teftiş kurulunun gerekli olduğunu kelime anlamı teftiş yapan olan müfettişlerin (vergi müfettişleri kastediliyor) az bir kısmı hariç teftiş değil inceleme yaptıklarını* ifade etmiştir. Katılımcı 24 de duruma ilişkin görüşlerini şu şekilde aktarmıştır:

Katılımcı 24: “Hali hazırda VDK, teftiş ve soruşturma yapma yetkisine sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu eleştiriler yeni bir birim oluşturulması amacına dönük olarak yapılmaktadır. Gerek Maliye Bakanlığında gerek devletimizin diğer bürokratik birimlerinde yaşanan tarihsel tecrübe göstermektedir ki, fonksiyonları itibariyle benzerlik taşıyan birimler arasında dönem dönem farklı nitelikte ve boyutta rekabet, çekişme vb durumlar yaşanabilmektedir. Verimliliğe yönelmiş, konjonktürel etkilere kapalı ve sistematik işleyişi benimseyen bir yapının ön şartı, kapsamı belli olan faaliyetin tek elden yürütülmesidir. Amaç, teftiş ve soruşturma gibi belirli idari işlemlerin yerine getirilmesinden ibaret ise bunun çeşitli yöntemlerle VDK içinde gerçekleştirilmesi gayet basit ve doğru bir yaklaşımdır. Adının “Teftiş Kurulu” olup olmamasının hiçbir önemi yoktur.”

Katılımcılara GİB’nın Eskişehir’de pilot proje olarak hayata geçirdiği “Tek Vergi Dairesi Başkanlığı” uygulaması ile ilgili görüşleri sorulmuştur.

Katılımcı 10’un görüşleri şu şekildedir:

Katılımcı 10: “Mükellef odaklı hizmet anlayışının sonucu olarak 2014 yılında Tek Vergi Dairesi Projesinin vergi dairesi başkanlığına “vergi dairesi” sıfatı kazandırılması uygulamasında pilot olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı seçilmiştir. Yeni modelde, vergi dairelerinin farklı farklı birimler halinde yapmış oldukları iş ve işlemler tek çatı altında toplanmaktadır. Yeni model, bankacılık sistemindeki şube modeline benzemektedir. Bu uygulama ile Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Mal Müdürlükleri kaldırılarak tek çatı altında işlemler yürütülmektedir. Bu uygulamanın kırtasiyeciliği azaltacağı ve işlerin daha hızlı ve etkin yürütüleceğini düşünüyorum.”

Katılımcı 9 da *bir ilde vergi vs. hakkında karar alma-uygulama mekanizmasının tek kuruma bağlanmasının vergi denetimini daha etkin kılarak ve kırtasiyeciliğin büyük ölçüde önüne geçilerek alınan kararların sürüncemede bırakılmadan hayata geçirilmesini sağlayacağını belirtmiş, emsal teşkil edecek isabetli bir proje olduğunu düşündüğünü* ifade etmiştir. Katılımcı 8 ise *Tek Vergi Dairesi modelinde, vergi dairelerinin farklı farklı birimler vasıtasıyla yapmış oldukları iş ve işlemler tek çatı altında toplandığını, mükelleflerin vergi bilincinin artırılması ve iletişim olanaklarının daha aktif kullanılması amacıyla yeni hizmet birimleri oluşturulduğunu* belirtmiştir.

Ayrıca katılımcı nüfusun ve ekonomik aktivitelerin fazla olduğu yerlerde şubeler açılmak suretiyle vergi ödemesi, mükellefiyet başlama/terk işlemleri, beyanname kabul, borcu yoktur yazısı gibi işlemler buralardan yapıldığını, uygulamanın kağıt üzerinde çok iyi olduğunu ancak birkaç vergi dairesi müdürü ile şifaen yapmış olduğu görüşmelerde uygulamada birtakım aksaklıklar çıktığından bahsettiklerini ve acele etmeye gerek olmadığını belirtmiştir.

Katılımcı 7 ise uygulamanın doğru olmadığını şu sözlerle savunmuştur:

Katılımcı 7: “... Tek vergi dairesi uygulamasının yanlış olacağını düşünüyorum. Vatandaşın devlete ulaşmada daha büyük sıkıntı çekeceğini, bürokrasiyi arttıracaklarını düşünüyorum. Daha sadeleşmiş sistem aynı şekilde vergi daireleri olabilir ama sistemi hızlandırıp kartasiyeceğiği azaltarak mümkün olduğu kadar vatandaşımızı yormadan hizmet etmek en doğru seçim olacaktır.”

Katılımcı 2 uygulamanın yararlı olduğunu büyük ölçekli mükelleflere hizmet sunan Bursa Ertuğrul Gazi Vergi Dairesi'nde de bir başka pilot uygulama olduğunu bu uygulamaların ülke geneline yayılması gerektiğini ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “Yani iyi bir uygulama. Belki de oraya doğru gidecek vergi daireleri. Çünkü gerçekten mükellefe en iyi hizmeti sunmak vergi dairesinin görevlerinden bir tanesi. Bu ise mükellef istediği noktaya gittiğinde işini halledebilmeli. ... Halbuki yeni modelde hepimiz bursa vergi dairesi başkanlığının mükellefiz. Öyleyse en yakın sırada var. Banka subesi gibi ... Bursa'da Ertuğrulgazi vergi dairesi diye vergi dairesi var. Bursa'daki büyük mükelleflere hizmet sunuyor. O da pilot Türkiye'de. Vergi dairesine gidiyorsun. Girdiğinde burada mükellefler hizmetleri divor. Mükellef hizmetlerinin altında makine, otomotiv, tekstil diye sektörel avrım var. Örneğin ben otomotivdevim o bölüme gidiyorum. Evet, o konuda uzmanlaşmış. O tekstilden anlamıyor, orada ne oldu ne bitti veya tekstile gittin şunda fire bu kadardır sen ne yaptın burada diyor. Yani uzmanlaşmayı da beraberinde getiriyor.”

3.2.4.2.3.2. Personel Yönetimi

Katılımcı 11 denetim birimlerinin birleşmesi sonrası denetim personelinin niteliğindeki değişimi şu sözlerle açıklamıştır:

Katılımcı 11: “Şimdi şöyle eskiden Hesap Uzmanı Maliye Müfettişi Gelirler Kontrolleri 5er 10ar maksimum 20şer kişi alırlardı senede maksimum 2 sınav açarlardı o üç denetim birimini toplasanız yıllık aldıkları kişi sayısı 100 ü geçmezdi.20 hadi 10 da diğeri 10 da diğeri alsa 50yi geçmezdi 2 sınav olsa 100ü geçmezdi. Dolayısıyla koca kurullar bir sürü kişi arasından 100 kişiyi seçip onları eğitip sahaya sürüyorlardı. Dolayısıyla elbette onların o 100 kişinin eğitimi ile şu andaki alınan 1000 kişinin eğitimlerini kıyasladığımızda onların eğitimi çok daha iyiydi o tartışmasız ... bizim yıllık denetim ihtiyacımız gelen ihbarlar, şunlar bunlar felan filanla 100.000 adet. Bu 100.000 adet denetimin

5.000 adetini o kurullar yapıyordu sayı itibariyle 95.000 adetini vergi denetmenleri yapıyordu. Vergi denetmenleri o dönemde genel olarak sahipsiz kontrolsüz kaldıkları için nispeten şimdiye göre denetimler çok daha yani O 100 birimlik toplam denetimi hesapladığımızda daha niteliksiz bir şey çıkıyordu tamam ordaki 5000lik birim iyi ama 95.000 çok kötü idi şimdi birleşme sonrasında o 5 birimlik bölümün kalitesi düştü. O kalitenin bir kısmı o 95.000 birime yayıldı burayı yöneten insanlar o 95000 kısmı da yönetmeye çalışıyorlar. Ordaki kaliteyi arttırmayı çalışıyorlar burdaki kalite dolayısıyla eskiye oranla nispeten yükselmiş oldu yükselince bence totalde kalitede artış olduğunu düşünüyorum eskiye oranla...”

Katılımcı 24 ise *personelin sayıca yeterli ancak nitelik açısından yetersiz olduğunu, mühendislik fakülteleri mezunlarına verilen vergi müfettişi olabilme hakkına dair görüşlerini şu şekilde ifade etmiştir:*

Katılımcı 24: “Denetim personelinin yeterli sayıda olduğunu düşünüyorum. Ancak mevcut denetim elemanlarının yeterli donanımına sahip olmadığını düşünüyorum. Her anlamda denetim elemanlarının kalitesinin yükseltilmesine odaklanılmalıdır. Kaynakların etkin kullanımı açısından, mühendis vb olarak eğitimini tamamlamış kişilerin elbette kendi mesleklerini icra etmesi gerekir. Ancak vergi denetim elemanlığının gerektirdiği nitelikler yalnızca İİBF ya da Hukuk Fakültesi mezunlarında bulunur yaklaşımı doğru değildir. Vergi mevzuatını kavrayabilmiş bir mühendisin çok nitelikli bir vergi denetim elemanı olabileceği de gerçektir. Bu anlamda esas kriter denetim elemanlığı vasıfları olmalıdır.”

Katılımcı 25 personelin niceliğinden çok niteliğinin önemine vurgu yapmıştır:

Katılımcı 25: “Denetimin etkinliği için sayı yeterli değil, ama asıl sıkıntı sayıdan ziyade mevcut denetim gücünün etkin kullanılmaması. Bu hususda yeni düzenlemeler yapılabilir. Ayrıca denetim elemanı zor yetişen ve yetişmesi zaman alan bir meslektir. Tabiki bir çok alana hakim olması istenir. Özellikle muhasebe, hukuk ve ekonomi gibi üniversite formasyonu burda önem kazanmaktadır. Son yapılan vergi müfettişlerinin alımında çok çeşitli alanlardan alım yapılmıştır. Ancak vergi denetim kurulu tarafından Türkiye'nin en zor uzun ve yoğun eğitimleri ile birlikte yoğun refakat süreci sonucunda farklı alanlardan alınan vergi müfettiş yardımcılarının inceleme konusunda başarılı olmaları sağlanmıştır. Bu da bize göstermektedir ki nicelikler aldatabilir önemli olan o niceliklere kazandırdığınız niteliklerdir.”

Katılımcı 8 tek seferde 1500 kişi gibi yoğun alımlar yapılmasını eleştirmekte bunun yerine aralıklarla alımlar yapılması gerektiğini belirtmektedir. Böylece personel alımında ve eğitiminde kalitenin sağlanabileceğini savunmaktadır. Katılımcı 21 ise denetim elemanı sayısının arttırılması gerektiğini ifade etmiştir.

Katılımcı 4 personelin nitelik açısından yeterliliğini ve performans değerlendirme sistemini şu şekilde değerlendirmiştir:

Katılımcı 4: “Denetim birimlerinin birleşmesi öncesinde personel niteliğinde düşme başlamıştı. Osmanlıda Enderun mektebi örneğinde olduğu gibi belli mesleklere sadece belli üniversite mezunlarının girebilmesi kanaatindeyim. Denetim personeli olacak kişinin hayatının her alanında başarılı olmuş kişiler arasından seçilmesi gerektiğini düşünüyorum. Örneğin uluslararası firmaları inceleyen C ve Ç grupları yabancı dil bilmeli. Performans değerlendirme sisteminin yararlı olduğunu düşünüyorum. Belli puanlara ulaşanlar için başmüfettiş olabilme şeklinde yükselme gibi ödül sistemi öngörülmüşken belli kademenin üzerindeki için havuç-sopa şeklinde ifade edilebilecek bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu bağlamda puanlamanın maddi yönü olmalı. Puanlamaya dayalı ikramiyeler verilebilir. Bunun yanı sıra belli puanın altına düşenler gelir uzmanlığına düşürülebilir.”

Katılımcı 11 mühendislik fakülteleri mezunlarının vergi müfettişi olabilmelerini şu sözlerle değerlendirmiştir:

Katılımcı 11: “... ben o zaman şey savunmuştum aynı sınava girmek koşuluyla gerektiği kadar alınabilir.Yani ben mühendisi alıp mühendislikle ilgili bir sınav yaparsam bu çok anlamlı olmayabilir ama aynı sınav aynı konulara iktisat mezunu da matematik mezunu da mühendis de gelsin girsin o sınavı geçebiliyorsa hangi üniversiteden mezun olduğu beni ilgilendirmez yani gelsin çalışsın şimdi o dönem şöyle bir şey çıkmıştı mesela diyelim ki eğer kpssyi bir ölçü olarak alıyorsak İktisat mezunlarından 70-75 düzeyinde kpssye girmiş olanlar bu sınava girebiliyorken matematik veya makine mühendisi gibi bu bölümlerde 90 düzeyinde kpss alabilen kişiler kamuya giremiyor bakınca çok zeki çok yetenekli bir kısım kişileri istihdam edemiyorsunuz. Kısa süre içerisinde de eleman alımına yönelik talimat var size öyle olunca açmış oluyor çok da sıkıntı olmuyor. Şöyle yani şu anda mesela ben soruyorum orada bildiğimiz bizim temel eğitimler orda çokta üniversitedeki eğitimlerin üzerine bina edilen eğitimler değil bir her şeyi sıfırdan anlatıyoruz onlara bu çok sıkı anlatıyoruz yani insanlar. ... Ben girişte de aynı sınava girsinleri savunmuştum o zaman öyle olmuştu şu anda söylenen mesela onların o %5 e giren gruptaki mühendisler en azından onlara sormuştum ordaki grup başkanına yani sınıfta ya da promosyonlarında ön sıradalar. Tabi çünkü dediğim gibi KPSS bir ölçüyse öyle öyle zaten çok zekiler vergi mevzuatını da çok rahat kavrayıp hangi kanun neyle ilişkili ne neredir kim neyle nasıl ilişkilendirilir bölümünü çok rahat anlıyorlar.”

Katılımcı 4 mühendislik fakülteleri mezunu olan vergi müfettişlerinin özellikle büyük ölçekli mükelleflerin denetiminde katkısı olacağını şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 4: “...Mühendis ve fen edebiyat mezunlarının vergi müfettişi olabilmesi önemli ve doğru bir düzenleme. Özellikle büyük ölçekli mükelleflerin denetiminde gerekli teknik personelin bulunması denetimde etkinliği arttıracaktır. Bu bağlamda daha önce söylediğim gibi ekip halinde inceleme yapılması durumunda bu ekibin içinde maliye kökenli müfettişlerin yanında mühendis kökenli müfettişlerin de bulunması etkin sonuç doğuracaktır. Ayrıca B,C,Ç grupları kendi içinde sektörel uzmanlaşmaya tabi tutulmalı.”

Katılımcı 10 denetim elemanının en önemli özelliğinin analitik düşünebilme ve pratik olma yeteneği olduğunu, incelemelerin teknik konular gerektirdiği durumlarda, farklı kurumlardan destek alınmasının doğal olduğunu, vergi incelemesinin çok çeşitlilik arz etmesi nedeniyle teknik bilgilerinden yararlanmak amacıyla mühendislerin de vergi müfettişi olabilmelerinin önem arz ettiğini belirtmiştir.

Katılımcı 11 yeterlilik sınavını geçemeyerek düz memurluğa düşürülen vergi müfettiş yardımcılarının GİB bünyesine uzman olarak atanması ve denetim yapmalarını önermektedir:

Katılımcı 11: “Aslında benim şöyle bir projem var. Normalde Gelir İdaresi Başkanlığında Vergi denetim kurulunda çok sıkı bir eğitime tabi tutuluyorlar vergi müfettişleri. Yeterliliği alamayanlar Mal Müdürlüklerinde, Defterliklerinde düz memur olarak atanıyorlar. Bu çok ağır bir şey aslında bu insanlar gelirci tamamen gelir mevzuatı öğrenmiş oluyorlar O 3 yıllık zorlu eğitimden geçmiş müfettişler yeterliliği almamış olsa bile aslında Gelir İdaresi Başkanlığı Bünyesi içerisinde bu bahsettiğim incelemeleri çok rahat yapıp bu ihtiyacı karşılayacak düzeydeler. Onlar Mal Müdürlüklerine değilde bizim Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesine oradan elenenler gelecek olsa hem özlükleride çok fazla düşmemiş oluyor yani maaşları bir anda 3000den 1.500 değilde 3000den 2000-2500a düşmüş oluyor bu durumda buraya gelmiş olsalar biz çok rahat bu denetim ihtiyacımızı hızlı bir şekilde karşılayabiliriz vergi daireleri içinde. Şöyle Buraya gelince de Gelir Uzman Yardımcısı olacak. Yine burda Gelir Uzman yardımcılığı sınavına girmiş olacak. Ama Sınav zorluğu düzeyi itibariyle baktığımızda müfettişlik o eğitimi almış kişiler Gelir uzmanlığı yeterlilik sınavını çok rahat geçebilirler zaten onu da geçemiyorsa zaten yapabilecek bir şey yok . Bu sınavlar çok daha kolay çünkü.”

Katılımcı 5 gelir uzmanlarına inceleme yetkisi verilmesinin mesleki tatmini arttırarak motivasyonlarını arttıracığını ifade etmiştir. Ayrıca vergi müfettişlerinin de denetimin mutfağı olan vergi dairelerinde kısa bir dönem de olsa görev alarak işleyişi yaşayarak görmeleri gerektiğini belirtmiştir. Katılımcı 24 ise denetimin en önemli sorununun

parçalanmış yapılanmadan kaynaklandığını ifade ederek gelir uzmanlarına inceleme yetkisi verilmesinin de bu bağlamda doğru olmayacağını söylemiştir.

Katılımcı 2 *gelir uzmanlığından vergi müfettişliğine geçiş imkânı tanınması gerektiğini* şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 2: "...Şu anda mesela A'dan B'ye diğerlerine geçiş var. Mümkün ise performans değerlemesi objektif, öyle benim adamım senin adamın değil, olacaksa gelir uzmanlarından da geçebilirsiniz. Bunu neden engelliyorsun. Varsa imkanı çocuğun parlak bi çocuksa. 3-5 kişi de olsa, sınavı tut bir de, haydi seni geçirdim değil. Çok iyi bir performans gösteriyorsa, bir de sınavda başarıyorsa buyur geç. 3 tane 5 tane olsun. 10larca 100lerce demiyorum. Ama o kapının da açık olduğunu, çünkü çocukların da motivasyonu için, iyiysem geçerim diye bu yolu görmesi lazım..."

Katılımcı 8 denetim personelinin tabi olduğu eğitimleri ve sınav süreçlerine ilişkin görüşlerini şu şekilde beyan etmiştir:

Katılımcı 8: "Mesleğin başlangıcında zaten yaklaşık 6 ay temel eğitim ve meslek süresi boyunca yılda bir kez eğitim var. Eğitim yeterli. Sınav süreci ise ayrı bir vaka. Vergi Müfettiş Yardımcılarının yaklaşık %15 - %20' i mesleki yeterlilik sınavında eleniyor. Düşünebiliyor musunuz? Herkes sizi müfettiş biliyor. Sonra bir sınava giriyorsunuz. Bir de bakıyorsunuz ki artık müfettiş değilsiniz. Bu çok kötü bir psikoloji. Allah düşmanımın başına vermesin. Bir de bu sınavların çok zor olması nedeni ile sınavlara yakın yardımcıları işi gücü de bırakıyor. Vergi denetimi aksıyor."

Katılımcı 2 vergi müfettiş yardımcılarında yeterlilik sınavının oluşturduğu baskıyı şu çarpıcı ifadelerle belirtmiştir:

Katılımcı 2: "...mesela eski hesap uzmanlarının maliye müfettişi gelirler kontrol müdürlüğü olduğu zamanlarda yeterlilik sınavlarında 100 kişiden 1-2 kişi eleniyordu diyelim... şimdi %20-30 lara kadar çıktı eleme, daha da artacak diyorlar. Sen alırken kaliteyi yakalayamazsan, yol boyunca... ama bu hem kalanları elenenlerin zaten hayatları sona eriyor. İntihara kadar gidenler var. Biliyorum intihara gidenler var. Tamamen memleketi terk edip ne kendi kalkığı şehirde ne görev yaptığı şehirde, başka bir şehire gidip, yani çevrem beni bilmesin ne olduğumu diye gidenler var. Yani çok trajik şeyler yaşanıyor..."

Katılımcı 5 vergi müfettişlerinin vergi dairelerini tanınması için de eğitimler yapılması gerektiğini ifade etmiş ayrıca vergi müfettişliğinin uzmanlık olmadığı kanaatinden hareketle uzmanlaşmaya karşı çıktığını belirtmiştir:

Katılımcı 5: "Ben eğitimin yeterli olduğunu düşünüyorum ama eğitimden çıktıktan sonra çok uzun bir yardımcılık süreci var. Şimdi 6-7 ay eğitim veriyorsunuz daha sonra 3 ay 4 ay 4 defa refakat yapıyorsunuz aşağı yukarı 1 yıl

üstadların yanında geçiyor. İlk refakat yapılırken verilen işler Eğitimden aldığıyla alakalı bir iş olmuyor genelde ilk başlarda tabii bunda yine gruplar arasında farklılıklar oluyor. İncelemeler arasında. Benim görüşüm şu şekilde kesinlikle eğitimi bitiren ve eğitime başlayan her müfettiş yardımcı vergi dairesinden geçecek yani eğer her yetki benim elimde olsa ben bunu yaparım. Şimdi tarh dosyası istiyor müfettiş yardımcısı şimdi tarh dosyası nedir bilmiyor içinde ne var bilmiyor Daha sonra bakıyor ya benim iade dosyasını istemem gerekiyordu diyor Farkında değil içeriğini bilmiyor. Böyle bir sıkıntılar var. Yani vergi dairesinde 1 ay gibi 2 ay gibi bir oranın işleyişini bilmesi bence eğitimin kalitesini artırır. ... Bence bu şekilde bir sınırlandırmak veya böyle kategorilere sektörlere ayırmak bence doğru olmaz. çünkü her işi bilmek zorundayız mevzuat anlamında zaten biliyoruz. Biz bunu sadece sektöre uyguluyoruz. Örneğin bir gıdacıya, inşaatçıya, toptancıya, tekstilciye veya farklı bir reklamcıya biz sektöre kendimiz uyguluyoruz... O zaman şöyle bir şey olacak şimdi siz mesela KDV anlamında ben uzlaşmak istiyorum diyelim. Ben ÖTV Öğrenmeye vaktim kalmayacak veya ben KDVyle ÖTVyle veya kendimce uygun gördüğüm bir alanda uzmanlaştım kaç kişiyi buraya sınırlandırıp alacaksınız yani bunu nasıl seçeceksiniz seçemezsiniz. ...Çünkü insan memuriyet hizmet süresi hepsinde uzmanlaşmaya yetmeyecek doğal olarak. Zaten müfettişin farkı burda. Öteki türlü ben gidip herhangi bir Kültür Bakanlığında uzman olabildim amacım uzmanlaşmak olsaydı veya o alanda uzman olayım dese ydim. Biz şu anda vergi anlamında uzmanız yani sadece müfettiş değiliz...”

Katılımcı 25 vergi müfettiş yardımcılarının gerek mesleğe alınması gerekse eğitimlerinin kesinlikle Türkiye'nin en başarılı ve en zor eğitim süreci olduğunu, asıl sorunun yeterlilik sonrası bu kalifiye gücün etkin olarak kullanılmamasından dolayı köreltilmesi olduğunu belirtmiştir. Katılımcı 1 ise insan kaynağının eğitimi açısından VDK kurulduktan sonra eğitim kalitesinin düştüğü iddialarını eğitimi daha önce verenlerin bugün de aynı bünye altında eğitim verdikleri gerekçesiyle reddetmekte ancak eskiden sayıca az olan personelin sayısının artmasıyla eğitimlerin daha planlı yapılması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıca eğitim seviyesinin düşmesinin sebeplerinden biri olarak VDK'nın yapısını kabul etmeyen aslında yine de bölünmesi gerektiğini düşünen bürokrat kesimine bağlamaktadır.

Katılımcı 7 mesleki eğitimleri ve sınav süreçlerini şu şekilde değerlendirmiştir:

Katılımcı 7: “...Ama son dereceli kaliteli müfettişlerin yetiştiğini düşünüyorum. Süreçlerin revize edilmesi gerektiğini düşünüyorum. Uzun bir süreç mesleğe girişten biz vergi müfettişliği yeterlilik sınavı diyoruz, yeterliliğe kadar olan süreçte vergi müfettişi yardımcısı arkadaşlarımızın ağır bir maratondan geçtiklerini sürecin onları yormadan daha çok eğitim amaçlı revize edilmesi gerektiğini düşünüyorum. Çünkü çok süreç içerisinde kısa aralıklarla çok sayıda sınav oluyor. Yani meslek mensubu arkadaşlarımızın bu sınav yani amaç mesleği daha iyi öğrenmek mi yoksa belli prosedürleri aşmak mı şeklinde ikilem arasında

kaldıklarını görüyoruz. Sınav sonucunda yeterliliği geçemeyince meslekten veda etmek zorunda kalıyorlar...”

Katılımcılar genel olarak *denetim personelinin özlük haklarının yetersiz olduğunu* ifade etmişlerdir.

Katılımcı 10 *maaş farklılığı olmasa da özlük hakları konusunda vergi müfettişleri arasında grup ayrımı yapıldığını* şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 10: “Lojman, yurtdışı imkanı B,C,Ç grubundaki müfettişler için mümkün. Fakat A grubundaki müfettişin böyle bir imkanı yok denecek kadar az. Maaş ve lisansüstü eğitim imkanları aynı. Ayrıca fiziki koşulların da yetersiz olduğunu düşünüyorum.”

Katılımcı 8 *maaşların düşük olduğunu ayrıca fiziki şartların da yetersiz olduğunu* belirtmiştir:

Katılımcı 8: “Başta maaş olmak üzere pek çok iyileştirme gerekiyor. Çalışma koşulları yetersiz. Yardımcı arkadaşlarımız masa sandalye sıkıntısı çekiyor. Müfettiş Yardımcıları eğitimlerini tamamlayıp İstanbul’ a geliyorlar. Bir de bakıyorlar ki masa yok. İyileştirme şart.”

Katılımcı 5 *lisansüstü eğitim imkânı tanınması konusunda vergi müfettişleri arasında ayrımcılık yapıldığını* belirtmiştir:

Katılımcı 5: “Biz müfettiş yardımcısıyken VDK kurulduğunda bize yüksek lisans ve doktorayı yasakladılar yapamazsınız dediler. Biz o dönemde doktora başlayacaktık tabi yardımcı olduğumuz için çekindik biraz. İdareye sordüğümüzde idare bize şunu söyledi henüz yardımcısınız dikkat çekmeyin yapmayın bu benim anayasal hakkım eğitim öğretim hakkım. Daha sonra ikazlar geldi yazılar geldi mesai saatlerinde derse gidemezsiniz dediler... çoğu arkadaşımız korktu ama çok iyi biliyoruz ki büyük mükelleflerde çalışanlar hepsi yüksek lisans ve doktora yapıyordu...”

Katılımcı 5 ayrıca *çalışma koşullarını da şu şekilde değerlendirmektedir:*

Katılımcı 5: “Çalışma koşullarını söyleyeyim öncelikle çalışma koşulları tabi her yerde bir değil bütün grup başkanlıklarında farklı farklı çalışma koşulları var yani bütün araziler devletin hazineninken daha doğrusu maliyeninken çok iyi yerlerde bina alan büyük kurumlarda var hatta biz bazen bizim arkadaşlarla konuşurken bizim kadar devlete katkısı olmayan kurumlara bu yerlere verildiğini söylüyoruz. Nerde kötü eski binalar var Maliyede. biz bu konuda müfettişlere değer verilmediğine inanıyoruz... ulaşım anlamında sıkıntılar var bürolara tabi biz demiyoruz ki hani en güzel yerde bina olsun ama ben bir maliye kompleksi olmasını tavsiye ediyorum... Mükelleflere yol tarif ederken gelirken gidilirken kendi içinde binaların sıkıntıları var. Binalar kiralık olduğu için mal sahipleri tadilata karşılar devlet para harcamaya karşı bizim binamız değil ... mesela lojman konusunda bizde lojman görevde kaldığın sürece devam eder makam

tahsisi değildir görev tahsisidir. Örneğin ben şimdi 20 yıllık müfettiş olsam bir lojman tahsis edilmiş olsa şu an bana bir lojman gelmiş olsa ben bu mesleği yaptığım sürece oturcam haliyle benden sonra gelenlere lojman çıkma ihtimali çok düşük benim o lojmandan çıkmam gerekir. Bu şekilde meslekte kaldıkça devam edecek. Örneğin polislerde 5 yıl şartı vardır mesela hakimlerde de bu şekilde bir şart yok hakimler de aynı şekilde kalıyor ancak hakimlerde lojman sayısı yeterli Ama bizde lojman çıkarsa büyük şanstır...”

Katılımcı 20 vergi müfettişlerinin maaşlarının Avrupa ve Amerikadaki emsallerine göre %50 daha az olduğunu belirtmiştir. Katılımcı 2 ise gelir uzmanlarının özlük haklarının yeterli olduğunu düşündüğünü ancak asıl sorunun mesleki tatmin olduğunu ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “...Gelir uzmanlarının elde etmiş oldukları gelirlere göre, hani uzman statüsüne göre ve eskiden vergi dairesi memuru statüsüne göre aslında fena değil. Yeterli sayılabilir. Onların esas problemi şu; Mesleki açıdan tatmin değil. Bir de o da idari aslında sorun. Bir de tabii eski vergi dairesi memuru bakış açısı kendileri arasında devam ediyor. Ama işte onların motivasyonu yükseltmek için mesela vergi dairelerinde de yok şey gelir uzmanlarına yılda 1-2 defa yoklama görevi verip, sahaya çıkartıp. Bakın siz denetim elemanısınız mesajını da vermek lazım. Yoksa sen masada otur memursun mesajı veriliyor sürekli. A grubu memur olduğunu hissedemiyor. Yetkisi olmasına rağmen yani kanunda yazıyor, gelir uzmanı yoklama yapar diyor. Yapsın öyleyse. Neden bazı kişilere, mesela eski yoklama memurları var ya, onları hala yoklama veriyorsun gelir uzmanına vermiyorsun. İşte o mesleki tatmini köreltiyor. O yüzden ilk fırsatta kaçmaya çalışıyorlar. Hani gelir uzmanlığı aslında ismi var ama içi boş diye. İçini de doldurmak gerekiyor. Denetim fonksiyonunu biraz daha aktifleştirmek gerekiyor orada.”

Katılımcı 7 çalışma koşullarının yetersiz olduğunu belirterek özellikle lojman sorunu üzerinde durmuştur:

Katılımcı 7: “Çalışma koşulları son derece yetersiz. Özellikle A grup başkanlıklarında çalışma koşullarının yetersiz olduğunu, fiziki koşulların özellikle. Hani biz mesleğe girerken işin sosyal imkanların özellikle maddi boyutunu bu mesleğe giren arkadaşların hiçbirinin düşünmemesi gereken bir husus. Biz onu ikinci planda tutuyoruz. Çünkü mesleğimizin güzide bir meslek çok özel bir meslek olduğunu düşünüyorum. Dolayısıyla tabii fiziki koşulların iyileştirilmesi altyapı çalışmalarının daha iyi bir yere gelmesi gerekiyor. Meslekte genelde lojman sıkıntısı birçok ilimizde mevcut. Bu konuda da sıkıntılar var... Lojman konusunda özellikle rotasyona tabii bir meslekteyiz. Sürekli yer değiştiriyoruz, buna rağmen lojman hakkımız olmuyor. Az sayıda lojman olduğu için. Yani bunun mutlaka telafi edilmesi gerekiyor. Çünkü maddiyat bizim için ikinci planda motivasyonumuzu etkileyeceği için bunun da biran önce çözülmesi gereken bir husus olduğunu düşünüyorum...”

3.2.4.2.3.3. Otomasyon Sistemleri

Katılımcılar genel olarak *elektronik uygulamalardan memnun olduklarını* belirtmişlerdir. *Maliye Bakanlığı bünyesindeki bu uygulamalar ile ileride denetimlerin de etkinliğinin artacağını* söylemişlerdir. Katılımcı 12 *GİB ve VDK'nın otomasyon konusunda koordineli çalıştığını, elektronik imza ile işlemlerin daha hızlı yürütüleceğini* ifade etmiştir:

Katılımcı 12: *“İncelemelerde mükellefler hakkında gerekli inceleme verilerini sağlamamız için GİB'in otomasyon sistemi bizim de kullanımımıza açıktır. VDK'nın işlerle ilgili oluşturduğu otomasyon sistemi de mükellefler hakkında temel gerekli bilgileri hazır bir şekilde önümüze koyuyor. 2017 yılı itibariyle de e-imza uygulamasına geçilecek ve işlemlerimiz daha hızlı yürüyecek. Bu nedenle elektronik uygulamalar işlerimizi rahatlatıyor. İleride daha iyi ve gelişmiş uygulamalar yapılacağını düşünüyorum. Mükellefler için de var olan uygulamalar, ödevlerini daha hızlı ve güvenilir şekilde yerine getirmeleri imkânını, böylece zamandan tasarruf sağlıyor.”*

Katılımcı 2 *otomasyon uygulamalarını Maliye Bakanlığı'nın en güçlü olduğu nokta* şeklinde yorumlayarak görüşlerini şu şekilde belirtmiştir:

Katılımcı 2: *“Maliye bakanlığının en güçlü olduğu nokta.... Gelir idaresinde e-devlet uygulamalarıyla ilgili, e-elektronik sistemlerle ilgili çok iyi gelişmeler var. Zaten çok çok iyi alt yapısı var. Her gün de yeni yeni gelişmelerle etkinliği sağlıyorlar. Mesela bu sene 1 eylülünden itibaren e-tebligata geçildi. Alt yapı kurulmuştu zaten... 2000'den bu yana, 98'de başlıyordu VEDOP'la oradan bu yana gerçekten gelir idaresini çağdaş gelir idareleri seviyesine getirme yani çağ atlamasını sağlayan elektronik altyapı, bilgisayar teknolojileri mükemmel denecek seviyede. Yeni yeni birtakım çalışmalar da var. O konuda mesela maliye bakanıyla bizi de çağırıyorlar. Birtakım çalışmaları yürütüyorlar, yeni sistemler geliştiriliyor. Mesela son zamanlarda mükelleflere de yeşil pasaport verelim vesaire diye mükellefler yeniden uyum kriterlerine göre sınıflandırılıyor. Sistemi kurdular, altyapısı hazır yani bir tuşa bastın mı yıl da değil, her ay ne kadar uyum göstermiş, vergiye uyumu nedir diye puan çıkıyor...”*

Katılımcı 1 de *Maliye Bakanlığı'nın otomasyon uygulamalarını başarılı bulduğunu* beyan etmiştir.

Katılımcı 1: *“Çok Başarılı. Yani bu bilişim ile ilgili Maliye bakanlığının altyapısı çok güçlü. Yani bakanlık seviyesinin üstünde bir bilişim altyapısı var. Yani olabildiğince güvenilir, olabildiğince güçlü her şeyi kavrayacak bir yapısı var... Yani alt yapısı iyi .”*

Katılımcı 6 ise *elektronik uygulamaları yeterli bulmamakla beraber başarılı bulduğunu* ifade etmiştir. Benzer şekilde Katılımcı 7 de *uygulamaların geleceği de öngörerek*

hazırlanması gerektiğini başarılı ancak yetersiz olduğunu, kurumlar arasında entegrenin sağlanması gerektiğini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 7: “Tabi bunlar olumlu gelişmeler olumlu bir şekilde bize yansıtacak hususlar. Tabi bunu düşünürken 20 yıl sonrasını yani geleceği ön görerek sağlam bir alt yapı çalışmasıyla tüm bu tip durumların vergi dairesi olsun defterdarlık veya diğer kamu kurumlarının alt yapısı birbirine uyumlu olması gerektiğini düşünüyorum. Şu anda bu konuda yaptığımız incelemelerde bu sıkıntıları yaşıyoruz. Bu konuda zaten benim kastettiğim de o, yani bu konuda veritabanının uyumsuzluğu söz konusu ya da istenilen verimi alacak düzeyde olmadığını görüyoruz. Yani bir tapu müdürlüğü ile olan bağlantımız tapu müdürlüğünün verileri işleme şekli bize sunma şekli konuda eksiklikler var. Finans kurumları ile olan bağlantılarımızda eksiklikler görüyorum. Diğer kamu kurumlarında da aynı şekilde bir takım sıkıntılar var. Ama en önemlisi birkaç kurum var bizim incelemeye yapacağımız kurumlardan özellikle finans kurumları ve tapu müdürlükleri onların alt yapısını bizim sisteme entegre edip çok daha verimli inceleme yapacağımızı düşünüyorum.”

Elektronik uygulamaların denetim açısından hayati önem arz ettiğini ifade eden Katılımcı 24 Maliye Bakanlığı'nın bu anlamda gecikmeli bir süreç yaşadığını düşünmektedir. Katılımcı otomasyon sistemi ile ilgili şunları önermiştir:

Katılımcı 24: “...İncelemeler e- defter ve e-belge (elektronik fatura denetime de uyarlanmalı, fatura düzenlendiğinde veri tabanından takip edilebilmeli) üzerinden yapılmalı. Denetime ilişkin belgeler elektronik ortamda tebliğ edilmeli. Veri tabanı genişletilmeli, özellikle bankalar, tapu müdürlükleri, noterler vb. tarafından tutulan bilgi ve belgelere daha kolay ulaşım sağlanabilmelidir.”

Katılımcı 11 ise kurumlar arasında eşgüdümlü çalışan otomasyon sisteminin kurulmasına dair yaşanan sorunları şu şekilde özetlemiştir:

Katılımcı 11: “Muhasebat yada Milli Emlak, MASAK neyse o birimlerin her birinin farklı yazışma bilgi işlem şeyleri var onları bir araya getirme konusunda çok zorlanıyorlar. Epeydir çalışıyorlar üzerinde. Ama herkes benim ki daha iyi onun üzerinden gidelim falan diyor... bilgi işlem anlamında da bu böyle birçok ülkede bu belki devletin diğer kurumlarına oranla belki bu iddali olur ama öyle söylemeyelim Gelir İdaresi Başkanlığı bilgi işlem bölümü birçok şeyi en önce yapan ve bunu çok iyi çalıştıran kurumlardan birisi. İşte bu VEDOP dediğimiz şeyi birçok kurumlar çok daha önce yapmış üzerine çok daha fazla yeni şeyleri ekleyebilmiş. Şu anda belki çok kısa bir süre içinde bütün şeyler Vergi İdarelerine gelenleri gidenleri elektronik ortama taşımış olacağız bu konuda çok ciddi mesafeler aldık bu yazılım anlamında da donanım anlamında da böyle... Kurumlararası entegrasyonlarda çok ciddi sıkıntı yaşıyoruz bilgi işlem bölümünde yani bizim şeyleri yapıyor olmamız bazen çok bir anlam oluşturmuyor tapuyla nüfusla bilmem diğer birimlerle entegre çalışıyor olması lazım bankalarla çok önemli bir sıkıntı yaşamıyoruz biraz özel sektör olduğu için onlar da şey yapabiliyorlar dolayısıyla epey bir süre onlara zaman ayırdık. Onları da bir kısım kurumlara hala 10 yıl 20 yıl öncesinin teknolojisini

kullanıyor o yüzden bir kısım şeyleri entegre edemiyoruz yani işte ne bilim sicil bilgilerini almamız lazım yani hangi şirketin ortağı kimdir bilgilerini bunu o bölüm odalara sicil bölümü kime bağlı odalarla gümrük-ticaret karışık işte bir türlü ayarlayamadılar kaç senedir yani bize anlık bilgi veremiyorlar veremeyince biz hangi şirketin ortağı kimdir, ne zaman ayrılmıştır, ne zaman girmiştir bilgilerine 2-3 yıl sonra kendi verdikleri beyanlara göre sahip olabiliyoruz ama bunu almak için 2 senedir genel müdürüyle bütün alt düzeydeki personeliyle içerdekiyle dışardakiyle nerdeyse orda kamp kurup gece orda yatıyoruz ama buna rağmen almakta çok zorlanıyoruz...”

3.2.4.2.3.4. Denetlenecek Mükellef Seçimi

Katılımcılara denetim birimlerinin denetlenecek mükelleflerin seçiminde başarılı olup olmadığı Risk Analiz Sistemi'nin (RAS) etkinliği bağlamında sorulmuştur. Katılımcı 9 sistemin ülkemizde hala tam olarak oturmadığını ifade ederken Katılımcı 10'a göre RAS incelemelerin doğruluğu ve etkinliği açısından mükemmel bir sistemdir.

Katılımcı 10: “Şimdi VDK kurulduğunda MERAK diye bir projeye risk analizi yapıp mükellefleri seçmeye çalışıyorduk o zaman ki sonuçlar çok kötü çıkmıştı... geçtiğimiz 3-4 yıl içerisinde artık doğru bir şekilde ölçebiliyoruz tespit edilebiliyor hangi firma hangi sektördedir diye şu anda tespit edemediğimiz sadece şey kalmış oldu yani bir firma hem turizm firması turizm işletmeciliği yapıyor olabilir hem inşaat yapıyor olabilir aynı firma işte ne kadarı turizm ne kadarı inşaatı ayırt etmek biraz zor bu da kabataslak tespit edilebiliyor ama orda bir miktar sıkıntı var ama şeyler artık büyük oranda belirlenmiş oldu hangi firma hangi sektördedir. Kodlarımız sağlıklı hale gelmiş oldu öyle olunca aslında altyapımız bu anlamda çok objektif inceleme kriterlerini belirlemeye çok müsait fakat işte Türkiye gündemi çok da izin vermedi yani...”

Katılımcı 2 ise denetlenecek mükellef seçiminde etkinliği şu şekilde ifade etmiştir:

Katılımcı 2: “...Bizim risk analiz sistemimizde belli bir aşama kat edildi. İlk MERAK dönemindeki seçim ile VDK RAS'daki seçim sistemi biraz farklı .Eskiden MERAK'ta daha basit bir seçim yapıyordu. Şimdi VDK'da senaryolarla seçim yapılıyor. Yani biraz da birkaç kalem kritere gidiliyor. Eskiden tek kritere göre seçim yapıyordu. Yeni sistem daha isabetli bir sistem eski sistemde birçok kritere göre aslında incelemeye almamız gerekiyordu diye çıkan mükellef incelemeye baktıklarında bir şey yokmuş diye çıkabiliyordu. Yani riski senaryoyla belirlemek daha mantıklı gibi görünüyor şu anda. O yüzden işe yarıyor gibi görünüyor...”

Risk Analiz Merkezinin çalışmalarının verimli olduğunu düşünen Katılımcı 7 ise konuyla ilgili görüşlerini şu şekilde belirtmiştir:

Katılımcı 7: “Biz de bu konuda başarılıyız. Başarısızlık ya da yanılma payı çok azdır. Başarısızlık demeyelim, yanılma payı bu risk analizlerinde bu da

ülkemin, ülkemizdeki firmaların kurumsal bir yapıya kavuşmamasından kaynaklanıyor. Dolayısıyla gerçekte düzgün çalışıyor olsa bile bilançoları bir nebze düzgün olmadığı için, kurumsal bir alt yapısı olmadığı için risk analiz merkezince incelenecek mükellefler listesine alınıyor ve inceleme bu şekil mutlaka bir yanlışlık olduğundan dolayı incelemeye takılıyor bu nedenle incelemeye alınabiliyor. Bu da usul hatalarından kaynaklanan bir husus. Risk analiz merkezinin yaptığı çalışmaların verimli olduğunu düşünüyorum.”

Sistemin nasıl çalıştığı hakkında çok fazla bilgisi olmadığını belirten Katılımcı 12, iş emri eklerinde gelen verilerden mükelleflerin hangi kriterlere göre seçildiğini görebildiklerini, incelemeye giren mükelleflerin büyük bir kısmı hakkında ceza yazıldığını ve bunun da sistemin etkin olduğu yönündeki kanaatini güçlendirdiğini ifade etmiştir.

3.2.4.2.3.5. İdare Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

İdareye ilişkin sorulara verilen yanıtlar doğrultusunda en sık kullanılan kelimeler ile oluşturulan kelime bulutu aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 8: İdare Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

İdare ile ilgili etkinliği ölçmeye yönelik sorulara verilen yanıtlarda sırasıyla en çok vergi, denetim, gelir, maliye ve etkin kelimeleri kullanılmıştır. Özellikle lojman, grup ve elektronik kelimelerinin sık kullanılmış olması önem arz etmektedir.

3.2.4.2.4. Vergi Yargısı Açısından Etkinlik

Katılımcılara “vergi yargısını etkin buluyor musunuz?” şeklinde genel bir soru sorularak vergi yargısında etkinliğe dair katılımcıların görüşlerinin alınması amaçlanmıştır.

Katılımcı 3 davaların genellikle idare aleyhine sonuçlanmasını uygulamadan ve usulden kaynaklı hatalara bağlamıştır:

Katılımcı 3: “Mevzuat çok geniş olduğu için uygulama yönünde en ufak bir eksiklik aksaklık varsa onun tabi mükellefin nasıl diyelim yeminli mali müşavirliği ya da vergi mevzuatına hakim olan personelin ya da avukatı herhangi bir açık oluyor yani gerçekten suçu işlemiş olsa bile vergi dairesinin bir eksiğini bulup işte usul yönünden uygun tebliğ edilmemiştir diye olabiliyor. Şimdi diyoruz ya son gün zamanaşımli bir dosyanın tebliğ edilmesi gerekiyor tebligat yöntemleri belli ya da yapılması gerekenler belli siz son gün mükellefi bulup tebliğ etmeniz gerekiyor mükellefi bulamazsanız bir problem dosyayı kaçırmış gibi oluyorsunuz sizin üstünüze kalıyor sorumluluk yani bir gün içinde bir şeyler yapmanız lazım. İşte kapıya çakma yöntemi mükellefi bulamadınız gittik işte sistemde son kayıtlı kapısına gittik. İşte sen tebliğ etmiş sayılıyorsun. İşte bu mesela personelin çok yetkisi ile alakalı bir şey değil son döneme sıkışmış bir işin elinden geldiği kadar tebliğ etmeye çalışıyorsun çağırıyorsun mükellef gelmiyor işte sen bir yere gitsen araçla gidiyorsun falan. İşte yargıda mükellefi haklı çıkartıyor yani o tebliğ yönteminin gerçekten mükellefi bildirmek amaçlı yapılmadığını düşünüyor yargı mevzuatla onda değişiklik yapılabilir belki yani tabi son güne bırakılmadan işlerin daha erken takibati sağlanabilir. Uzlaşma belki o yönde işte yani mükellef dava açsa zaten kaybedecek bari en azından belli bir indirim sağlayalım mükellefe bu konuda yardımcı oluyormuş gibi davranalım alabildiğimiz kadar tahsilat yapalım diye bir düşünce oluyor...”

Katılımcı 9 da benzer şekilde uygulamadan kaynaklanan sorunlar üzerinde durmuştur:

Katılımcı 9: “...Yasal mevzuat (VUK) ile uygulama arasında ki çarpıklıklar davaların seyrini ve sonucunu olumsuz etkiliyor. Böylelikle idare lehine sonuçlanması gereken dava mükellef lehine, mükellef lehine sonuçlanması gereken dava idare lehine sonuçlanıyor. Hakimlerin sonuca etki edebilme ihtimali bulunmakla birlikte asıl sıkıntı mevzuat-uygulama çarpıklığıdır, o yüzden kanımca bunun esası etkileyeceğini düşünmüyorum.”

Katılımcı 8 ise vergi davalarında idarenin yeterince savunulamadığını, kıdemli vergi müfettişlerinin vergi yargısında hakim olması gerektiğini şu sözlerle ifade etmiştir:

Katılımcı 8: “GİB avukatlarının vergi davalarında savunma bile yapmadıklarını duydum ve çok üzüldüm. Yargı ile ilgili eksiğimizin olduğu bir gerçek. Bence meslekte belli bir kıdeme sahip üstadlar da vergi hakimi olabilmeli. İdare aleyhine sonuçlanan davaları idare sorgulamalı. Ama yapmıyor. Meslek hayatım boyunca sayısız vergi inceleme raporu yazdım. Bu raporlardan bir

kısmını mükellefler dava konusu yaptılar. Ama ben hangi raporunun dava konusu yapıldını bile bilmiyorum. Ancak kırk yılın başında bir mahkemesden bana yazı gelirse haberim oluyor.”

Katılımcı 18 vergi yargısının kararlarında sorun olmadığını ancak davaların uzun sürdüğünü ve bunun da denetimde etkinliği bozduğunu belirtmiştir. Katılımcı 13 ise mükellef açısından etkin olan vergi yargısının hazine açısından gelir idaresinin avukatlarının donanımsız olmasından dolayı etkin olmadığını ifade etmiştir. Katılımcı 15 de idarenin çoğu zaman kazanması gereken davaları bile kaybettiğini vergi yargısının mali konulara hakim olmadığını ifade etmiştir. Katılımcı 14 ise hakimlerin sayıca yetersiz olduğunu vurgulamış ayrıca daha nitelikli olmaları gerektiğini şu sözlerle açıklamıştır:

Katılımcı 14: “Vergi yargısında yeterli hakim olmadığı kanaatindeyim. Ancak sayıyı yükseltmek demek herkesi hakim yapmak değildir. Eğer denetim elemanlarından hakim yapılırsa konuya farklı bir açı kazanacağını düşünüyorum. Ya da hakimlerden vergiye geçecek olanların eğitimleri ciddi ve özverili bir çalışma ile düzenlenmelidir. Çünkü vergi sistemi karmaşık bir yapıya sahip olduğu için bu konuda uzman kişiler dahi hata yapabilmektedirler. Vergi bir ülkenin temelini oluşturur. Ancak o temelin harcını da adalet meydana getirir. Adaletli bir vergi sistemi için hukuk normlarının doğru kişilerin eline bırakmalıyız.”

Katılımcı 2 ise bilirkişilik müessesesinin işleyişi üzerinde durmuş ve şu eleştirilerde bulunmuştur:

Katılımcı 2: “...Dava cezaya giderse zaten orada hâkim karar vermiyor bilirkişi karar veriyor. Yani bilirkişi ne diyorsa o. Yani hâkim çağırıyor. Ya hocam sen ne dersen ben ona göre karar vereceğim. Ya ben hâkim miyim canım. Ben sana sadece sana şeyi ortaya koyarım. Yani belgen sahte mi değil mi... Bizde bilirkişilik taşeronluk gibi. Taşeron olarak kullanılıyor bilirkişilik müessesesi. Hatta şunu diyen hâkimler var ya bana şeyi söyle hocam bu işe hangi ceza verilmesini söyle. Ben onu yazar geçerim. Ya ben bilirkişiyim nasıl sana hangi ceza verilmesi gerektiğini söyleyeceğim. Öyleyse sen bu işi nasıl yapıyorsun. ... O yüzden bizdeki bilirkişilik zaten bilirkişilikte değil yani onun ötesinde şeye gidiyor. Hukuki kanaate kadar dayanıyor. Neredeyse karar verme noktasına kadar gelmiş durumda.”

Katılımcı 11 mesleki tecrübesiyle yargı ile ilgili sorunları şu şekilde aktarmıştır:

Katılımcı 11: “... Vergi Dairesi Başkanlığında ihtilaflı işlere bakan grup müdürlüğü yapmış olmam nedeniyle ihtilaf konularını görmüş oldum. Vergi yargısına giden ihtilafların belki %20'si vergi müfettişlerinden gidiyordur %80'i vergi dairelerindeki iş ve işlemlerden kaynaklanıyor. ... Şimdi vergi

mahkemelerine bakan yargıçlar da genel itibariyle yetişme tarzlarında şunlarda bunlarda sıkıntılar var. Yani olayı anlamaksızın karar verenleri çok daha önce karar verilmiş bir kısım kararlar var. O kararlar üzerinden gidenler var. Tabii ki de donanımları yeterli değil. Genel olarak yeterli olduğunu söyleyemeyiz. ... vergi müfettişi ne bilim bir kişinin sahteci olduğunu ortaya koymak için 10 tane çok güçlü delil bulmuş işte vergi mahkemesine gidince o sanki 10 tane şeyi gözardı edip şurasına bakmamışsın deyip belki eksik kalan bir noktadan dolayı tahriyatları düşürebiliyor. ... gelir idaresi tarafındada sıkıntı var şimdi bazı konular var ki mesela 10 yıldır 20 yıldır ihtilaf konusu oluyor ve yargı hep o konuda idarenin aleyhinde karar veriyor. Usulle ilgili de var içeriklikle ilgili de var. Yani idarenin aleyhine karar veriyor. Ben o ara Grup Müdürü olduğum dönemlerde 100 sayfalık raporla kronik hale gelmiş ihtilaf konularını tespit edip bunlarda idare farklı bir yöntemle geçsin yani onlar bir konuda daha önce karar verilmişse en yaygın uyguladıkları yöntem o bunu bulunca. Hah zaten daha önce böyle karar verilmiş bende aynısını veriyim deyip geçiyorlar çok araştırmayabiliyorlar. Böyle olunca farklı bir düzenleme yapıp onun tam yaygının dediği gibi olabilir olmayabilir de farklı bir düzenleme yapıp yeniden olayı araştırmalarını sağlamak gerekiyor bu konuda eskiden yetersizdi şimdi bu tespit ediliyor yani takip ediyoruz bakıyoruz bazı konularda hep aleyhimize kararlar çıkıyorsa bir sürü de ihtilaf konusu oluyorsa o konudaki kararlarımızı düzeltiyoruz. ... Vergi müfettişleri mesela hakimlik hadi neyse savcılık bölümünü çok iyi yaparlar çünkü meslekleri de buna uygun müfettiş çünkü vergiyi üzerinden alıyor, o şeyi tespit etmeye çalışıyor yani bunun suçu ne, mevzuata uygun mu, hangi kanuna giriyor, savcıların yaptığı iş ve işlemlerle büyük oranda aynı yaptığı iş çok rahat savcı olurlar hakimde olurlar diye düşünüyorum. ... Hazine avukatlarında donanım açısından bir miktar sıkıntı var piyasadaki avukatlara göre değil öyle olsa çıkar piyasada çalışır yani avukat açısından kamu kurumları ciddi sıkıntılar yaşıyorlar yani çok ciddi bir maaş veremiyor sonuçta memur maaşı belli ona göre bir maaş veriyorlar. ... şu anda mesela Gelir İdaresi Başkanlığı olarak biz kendi avukatımızı alıp şey yapmaya çalışıyoruz ama nitelikli avukat konusunda çok ciddi sıkıntı yaşıyoruz gelmiyor avukat geliyor işte burdaki o ağır iş yüküne dayanamıyor ayrılıyor. ... Yani hukuktan mezun olup da avukat olan arkadaşlarımız bizim gelir uzmanlarımız iktisat mezunu olan gelir uzmanları veya müfettişler kadar dirençli çıkamıyorlar.”

3.2.4.2.4.1. Vergi Yargısı Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

Vergi yargısına ilişkin sorulara verilen yanıtlar doğrultusunda en sık kullanılan kelimeler ile oluşturulan kelime bulutu aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 9: Vergi Yargısı Açısından Etkinliğin NVivo Analizi

Vergi yargısı ile ilgili sorulara verilen yanıtlarda en sık kullanılan kelimeler sırasıyla vergi, yargı, karar, uzlaşma, idare ve hakim şeklindedir. Özellikle uzlaşma kelimesinin sık kullanılması yargı üzerinde uzlaşmanın önemini göstermektedir.

3.2.4.2.4.2. Mülakatların Tamamına İlişkin NVivo Analizi

Mülakatların tamamında sorulara verilen yanıtlar doğrultusunda en sık kullanılan kelimeler ile oluşturulan kelime bulutu aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.



Grafik 10: Mülakatların Tamamına İlişkin NVivo Analizi

Mülakatların tamamında sorulara verilen yanıtlarda en sık kullanılan kelimeler sırasıyla vergi, denetim, gelir, etkin, inceleme, mükellef, maliye ve VDK şeklindedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletin en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin tam ve zamanında toplanması, vergi kayıp ve kaçığının tespiti ve önüne geçilmesi ile sağlanabilir. Bu bağlamda güçlü bir devlet bütçesinin güçlü vergi sisteminden güçlü bir vergi sisteminin ise etkin bir denetim sisteminden geçtiği söylenebilir.

Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespiti, idarenin mevzuata uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi, gerekli önlemlerin alınması ve yaptırımların uygulanması sağlanarak vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi ancak etkin vergi denetimi ile gerçekleştirilebilmektedir. Vergi sisteminin önemli bir parçası olan vergi denetimin etkinliği sistemin bütününden ayrılmaz nitelikte olup sistemin işlerliğine bağlıdır.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı vergi sisteminin başarısı mükellef beyanlarının doğruluğuna bağlıdır. Mükellefler vergi ödememek için çeşitli arayışlar içinde olduğu gibi vergi idareleri de bu işlemleri tespit ederek gerekli tahsilatı yapma çabası içindedir. Devletlerin meydana çıkışı kadar eski olan bu mücadele muhtemelen vergi olgusu var oldukça devam edecektir.

Günümüzde vergiye tabi mükellef ve büyük ölçekli şirket sayısının ve uluslararası faaliyetlerin artması, vergiye tabi işlemlerin niteliklerinin değişmesi ve bu değişimin hızlanarak artması vergi denetiminin önemini artırmaktadır. Ülkenin siyasal, ekonomik ve toplumsal sorunlarının çözümü noktasında gerekli güven ortamını sağlayacak temel husus olan denetim unsuru geciktirilemez ve ertelenemez bir olgudur.

Denetimin etkinleştirilmesi kapsamında farklı ülkelerde yapılan çalışmalar; inceleme sürecinin hızlandırılması, denetim sürecinde mükellefin zaman ve gider kaybının azaltılması, gelir idaresinin beyanname inceleme, vergi toplama ve mükellef sorunlarını çözme gibi hususlarda etkinliğinin artırılması, denetim maliyetlerinin azaltılması şeklinde özetlenebilir. Vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik ülkemizde de son on yıldır önemli reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda gelir idaresi olan Gelirler Genel Müdürlüğü 2005 yılında lağvedilerek 5345 sayılı yasa ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

çatısı altında vergi denetim birimleri birleştirilerek reform niteliğinde bir uygulama gerçekleştirilmiştir. İyileşmeler süreklilik ister tezinden hareketle vergi denetimi ve idaresine yönelik etkinliği arttıracak uygulamaların devam edeceği söylenebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi ve tespitinin kolay olmadığı belirtilebilir. Tanzi (1998) yolsuzluk için şu ifadeyi kullanmaktadır “*Yolsuzluk fil gibidir, tarif etmek güç olsa da rastlanıldığında tanımak genellikle güç değildir*”. Benzer şekilde etkin bir vergi denetimini ekonomik ve hukuki açıdan ölçmek ve tanımlamak güç olsa da arzu edilen düzeye ulaşıldığında vergi denetiminin etkin olduğunu anlamak güç olmayacaktır.

Vergi denetiminde ekonomik etkinliğin denetim oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi yola çıkılarak ele alındığı çalışmada vergi denetim oranları faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Vergi denetiminin ekonomik açıdan etkinliğinin belirlenmesinde “denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini arttıracaktır” temel hipotezi araştırılmıştır. Bu bağlamda denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerini arttırması beklenmektedir. Böylece denetim oranları arttıkça vergi gelirlerinin de arttığı ve vergi denetiminde ekonomik etkinliğin sağlandığı söylenebilir.

Çalışmada ekonometrik analiz sonucunda 1984-2015 dönemi için Türkiye’de vergi denetimi ile vergi gelirleri arasında eşbütünleşme ilişkisi olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. ARDL kısa dönem model tahmini sonuçları Türkiye’de vergi denetimi arttıkça vergi gelirlerinin de arttığını göstermektedir. Bu bulgunun literatüre uygun olarak beklenen bir sonuç olduğu söylenebilir. Ancak uzun dönem tahmini sonuçlarına göre vergi denetimindeki artış vergi gelirlerini azaltmaktadır.

Türkiye özelinde, kullanılan veriler bağlamında vergi denetimindeki artış kısa dönemde vergi gelirlerini arttırmakta iken uzun dönemde vergi gelirlerini azaltmaktadır. Vergi denetimindeki artışın uzun dönemde mükelleflerde “nefret etkisi” oluşturarak vergi kayıp ve kaçaklarının artmasıyla ya da vergiden kaçınma yoluna başvurulmasıyla vergi gelirlerini azaltacağı söylenebilir. Siyasi iradenin takdirine bağlı olan vergi denetiminin politika yapıcılar için kısa dönemde vergi gelirlerini arttırmak için kullanılacak uygun bir araç olduğu ancak uzun dönemde vergi denetimindeki artışın vergi gelirlerini azaltacağı söylenebilir.

Vergi denetiminde ekonomik etkinliğin vergi gelirlerindeki artışa bağlı olduğu kabul edildiğinde elde edilen sonuçlara göre etkinliğin denetim oranlarının arttırılmasıyla sağlanabilmesi mümkün görünmemektedir. Ayrıca Türkiye’de vergi denetim oranlarının gelişmiş ülkeler ile benzer düzeyde olduğu ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılarak vergi gelirlerinin arttırılması noktasında denetimlerin arttırılması ihtiyacı bulunmadığı söylenebilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılarak vergi gelirlerinin arttırılması denetim oranlarını arttırmak yerine mevcut denetimlerin etkin bir şekilde yapılması ile de sağlanabilir. Bu bağlamda vergi denetimlerinin özellikle mükellefler üzerinde oluşturabileceği caydırıcılık etkisi önem arz etmektedir. Caydırıcı etkisi yeterli düzeyde olan vergi denetimlerinin vergi denetiminde ekonomik etkinliği sağlamaya katkısı denetim oranlarının arttırılmasından daha anlamlı olabilir. Bu da ancak vergi denetimi uygulamalarına ilişkin sorunların belirlenmesi ve bu sorunların çözümü ile sağlanabilecektir.

Vergi denetimi uygulamalarına ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri bu çalışmada vergi denetiminin hukuki etkinliği başlığı altında ele alınmıştır. Hukuki etkinlik mevzuat açısından, idare açısından ve vergi yargısı açısından incelenmiştir. Çalışmanın ilgili kısmında öncelikle mevzuata dair sorunlar ve çözüm önerileri sunulmuştur. Daha sonra denetim birimlerinin idari yapısı, personel yönetimi, otomasyon sistemleri ve denetlenecek mükellef seçimi idare açısından etkinlik başlığı altında ele alınmıştır. Son olarak vergi yargısında etkinlik tartışmaları değerlendirilmiştir.

Vergi gelirlerinin uzun dönemde denetim oranlarını arttırarak sağlanamayacağı sonucu elde edildiğinden mevcut denetimlerin daha etkin yapılması sağlanarak mükellefler üzerinde meydana gelecek denetimin caydırıcılık etkisi ile vergi denetiminde etkinliğin sağlanabileceği bunun için de mevcut denetimlere ilişkin sorun ve çözümlerin önem arz ettiği noktasından hareketle sorunların vergi denetimi alanında uzman kişilerle yapılan mülakatlarla tespiti amaçlanmıştır.

Vergi denetimine ilişkin sorunların ve çözüm önerilerinin tespiti için vergi denetimi alanında uzman 26 katılımcı ile ortalama birer saat süren yüz yüze görüşmeler şeklinde yarı yapılandırılmış mülakatlar gerçekleştirilmiştir.

Vergi denetimine ilişkin mevzuttan kaynaklı sorunların başında vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılması gelmektedir. Yapılan sık değişiklikler özellikle personelin mevzuata hakim olmasını güçleştirmektedir. Ayrıca vergi mevzuatı gerek mükellefler gerekse personel açısından açık ve anlaşılabilir olmaktan uzaktır. Bu bağlamda vergi mevzuatına dair bir kerelik reform niteliğinde değişiklik yapılabilir ve böylece sık sık değişiklik yapılmasının önüne geçilebilir. Vergi mevzuatının açık ve anlaşılabilir olmasını sağlamak adına mevzuat basitleştirilebilir ve günümüz Türkçesi ile düzenlenebilir.

Mevzuata dair bir diğer sorun Vergi Usul Kanunu'nda kazanç türlerine göre düzenlenmesi gereken belge türlerinin fazla olması ve bunun da vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirme hususunda mükellefleri, denetim uygulamalarında da personeli zor durumda bırakmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nda kazanç türlerine göre düzenlenmesi gereken belge türleri azaltılabilir hatta tek tipleştirilebilir. Böylelikle gerek mükellefler gerekse personel açısından uygulamaya dair söz konusu sorun giderilebilir.

Ayrıca vergi cezalarının af ve uzlaşma gibi uygulamalar neticesinde caydırıcılık etkisini kaybettiği söylenebilir. Özellikle vergi aflarının sık sık uygulanması mükelleflerin vergi uyumu ve vergi bilincini olumsuz etkilemekte, vergi borcunu ödemeyen mükelleflerde nasılsa tekrar af çıkar algısı oluşturmakta, vergi borcunu ödeyen mükelleflerde ise yükümlülüklerini yerine getirmenin anlamsız olduğu algısı oluşturmaktadır. Vergi affı hazırlanacak yeni mevzuat dolayısıyla son bir kez uygulanabilir, mükelleflere bir daha vergi affı çıkmayacağı inancı yerleştirilebilir ve gerçekten de tekrar af uygulanmaması sağlanabilir.

Uzlaşma müessesesinde ise özellikle uzlaşılacak tutar ile ilgili alt ve üst sınır bulunmaması, bazı durumlarda vergi cezalarının yanı sıra vergi borcunun aslında da uzlaşmaya gidilmesi diğer mükelleflerin devlete olan güvenini zedelemektedir. Mükellefin vergi bilinci ve uyumu açısından önem arz eden af ve uzlaşma müesseseleri gözden geçirilebilir. Uzlaşmaya ilişkin gerekli yasal düzenlemeler yapılabilir, uzlaşılacak alt ve üst tutarlar netleştirilebilir, vergi borcunun aslında uzlaşma yapılmaması sağlanabilir.

Vergi denetiminde idareden kaynaklı sorunlar denetimde etkinliği bozan diğer önemli unsurdur. Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra ve merkez birimleri arasında hiyerarşik bütünlük sağlanamamış olması, illerde Gelir İdaresi Başkanlığı ve defterdarlık birimleri arasında koordinasyonun sağlanamaması teşkilat sorunlarının başında gelmektedir. İdareden kaynaklı sorunların çözümünde teşkilatın etkin çalışması için Gelir İdaresi Başkanlığı'nda merkez-bölge-yerel şeklinde yapılanmaya gidilebilir ve Gelir İdaresi Başkanlığı ve defterdarlıklar arasında koordinasyon sağlanabilir. İdarenin ve personelin görev ve sorumlulukları açıkça tanımlanarak, iş bölümü ve eşgüdüm sağlanabilir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı içinde birleştirilen denetim birimleri personeli arasında kurum kültürü ve aidiyet duygusu halen oluşturulamamış ve VDK içinde eski merkezi denetim personeli lehine ayrımcılık yapılmakta olduğu kanaatinin yaygın olduğu belirlenmiştir. Özellikle GİB bünyesindeki personelin çalışma motivasyonu düşük olması ve GİB'in personel sayısının iş yükünü kaldırmakta zorlanmakta olduğu ve sayıca yetersiz olması personel açısından önemli bir sorundur. Söz konusu sorunların çözümünü için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı personeli arasında kurum kültürü ve aidiyet duygusu oluşturulabilir. VDK personeli arasında ayrımcılık oluşturan uygulamalara son verilebilir. GİB bünyesindeki personelin çalışma motivasyonu artırılması için gelir uzmanlarına sınırlı inceleme yetkisi verilebilir, gelir uzmanlarının belli şartlar altında vergi müfettiş yardımcısı olabilmeleri sağlanabilir. Çalışanların davranışlarını yönlendiren ve belirleyen normlar, değerler, inançlar ve alışkanlıklar sistemi olarak tanımlanan olumlu kurum kültürünün yerleştirilmesi sağlanabilir.

Vergi müfettiş yardımcılarının tabi tutulduğu eğitimler mevzuat öğrenmeye yönelik olduğu ve uygulamaya dair eğitimlerin yetersiz olduğu söylenebilir. VDK personelinin sorunlarından belki de en önemlisi vergi müfettiş yardımcılarının yeterlilik sınavında başarısız olmaları halinde B grubu (düz) memurluğa düşürülmesinin oluşturduğu olumsuz baskı gelmektedir. Bu sorunların çözümü için GİB personel sayısı iş yükü dikkate alınarak artırılabilir. Vergi müfettiş yardımcılara mevzuatın yanı sıra uygulamaya yönelik eğitimler verilebilir. Yeterlilik sınavında başarısız olan vergi müfettiş yardımcılarının gelir uzmanı şeklinde istihdam edilmesi sağlanabilir. Vergi

idarelerine yeterli mali kaynağın aktarılarak binaların fiziki koşulları ve demirbaş ihtiyaçları gibi eksiklerin tamamlanması sağlanabilir.

Vergi denetimine ilişkin veriler düzenli ve sistematik bir şekilde yayınlanmamakta, Maliye Bakanlığı otomasyon sistemleri kendi içinde ve diğer kamu kurumları otomasyon sistemleri ile uyumlu çalışmamaktadır. Denetlenecek mükellef seçiminde ise incelemeye alınan bir mükellef neticesinde zincirleme incelemeler yapılmaktadır. GİB ve VDK faaliyetleri dikkate alınarak Türkiye için tek bir denetim oranı hesaplanarak Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarında yayınlanabilir. Maliye Bakanlığı otomasyon sistemleri kendi içinde ve diğer kamu kurumları otomasyon sistemleri ile uyumlu hale getirilebilir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak otomasyon sistemlerinin hızlandırılması sağlanabilir. Vergilemeye ilişkin elektronik uygulamalar sadece belli mükellef gruplarını değil tüm mükellefleri içerecek şekilde düzenlenebilir. Yasalara aykırı durumları tek tek tespit etmeye yönelik çok fazla denetim personeli ve zaman gerektiren uygulamalardan ziyade daha hızlı ve etkin sorgulama yapmayı sağlayacak uygulamalar tercih edilebilir. Vergi istihbarat arşivi kullanıma hazır hale getirilerek vergi daireleri ve vergi müfettişlerinin kullanımına sunulması sağlanabilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında vergi yargısı da önem arz etmektedir. Bu bağlamda sorunların başında vergi davalarına ilişkin yargılamaların uzun sürmesi gelmektedir. Ayrıca vergi yargısında görevli hakimlerin vergilemeye ilişkin olaylara vakıf olmadığı ve vergi davalarında bilirkişilik müessesesinin etkin bir şekilde uygulanmadığı söylenebilir. Söz konusu sorunların çözümü vergi müfettişlerinin vergi yargısında görev alması ile sağlanabilir. Vergi müfettişlerinin vergi yargısında görev alması ile iş yükünün hafiflemesi neticesinde yargılamaların kısa sürede sonuçlanması sağlanabilir. Vergi yargısında görevli hakimlere özel eğitimler verilerek vergilemeye ilişkin ekonomik olaylara vakıf olmaları sağlanabilir. Bilirkişilerin raporlarına puanlama sistemi getirilerek vergi davalarında bilirkişilik müessesesi etkin bir şekilde uygulanabilir.

Ayrıca vergi denetimi mükellefleri ürkütme, sindirme ve yıldırma operasyonu şeklinde algılanmamalı, teknolojik imkânlar kullanılarak en kısa sürede mükellef ve devletin hakları gözetilerek sonuçlandırılabilir. Denetimin etkinliği için denetim birimlerinin mükellef nezdindeki intabı ve kurumsal imajı önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi

dairesinin üzerine düşen görevleri süresinden önce tamamlaması önemli bir adım olabilir. Vergi idaresinin tüm yönetim birimlerinin yeniliklere ve gelişime açık bir yönetim anlayışı içinde, vizyon sahibi ve yönetim tekniklerine hakim olması sağlanabilir. Denetimlerin ilk ayağı olan yoklama faaliyetlerine gerekli önem verilerek uygulamalara özen gösterilebilir.

Ülkemizdeki tüm denetim kurumlarını kapsayacak, bu kurumlar arası koordinasyonu sağlayacak, denetim sorunlarına çözüm üretecek, denetimle ilgili bilimsel toplantılar düzenleyecek ve bu konudaki uluslararası gelişmeleri yakından takip edecek bir üst kurul oluşturulabilir. Vergi dairelerinin performansı belli aralıklarla değerlendirilerek işleyişin etkinliği güncel tutulabilir. Vergi dairelerinin, denetim personeli tarafından istenen tüm bilgileri eksiksiz ve zamanında verebilecek yapıda olması sağlanabilir. Vergi dairelerinin mükellefle birebir ilişki kurabilmesi sağlanarak mükellef odaklı anlayışa yönelmesi sağlanabilir. Vergi denetimine en az harcama denetimi kadar önem verilmesi sağlanabilir. Mükellef odaklı anlayışın vergi daireleri dahil her birime yerleştirilmesi sağlanabilir. Vergi incelemesine başlanırken mükellefe haklarının ve yükümlülüklerinin yer aldığı bildiri kitapçığı sunularak mükellef odaklı denetim sağlanabilir. Denetim personelinin görevlendirilmeleri idari görev, teftiş ve soruşturma, inceleme olmak üzere üç ayrı başlık şeklinde tanımlanarak görevlendirmeler bu doğrultuda yapılabilir.

Vergi denetiminde ekonomik ve hukuki etkinliğin değerlendirildiği bu çalışmada elde edilen sonuçlar etkinliğin denetimleri yoğunlaştırmaktan ziyade uygulamadan kaynaklı sorunların giderilmesi ile sağlanabileceğini göstermektedir. Çalışmada ekonometrik analiz ulaşılabilen veriler nedeniyle 1984-2015 dönemi için yapılmıştır. Denetim oranları verileri yayınlandıkça gözlem sayısı artacak böylece elde edilecek sonuçların daha anlamlı olacağı söylenebilir. Ayrıca GİB 2005 yılında, VDK 2011 yılında kurulmuştur. Söz konusu denetim birimlerinin henüz yeni yapılanmış olduğu ve performanslarının değerlendirilmesinde gerçekçi sonuçlar elde edilebilmesi için zamana ihtiyaç duyulduğu belirtilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKTAN, Coşkun Can ve Fatih SAVAŞAN. 2009. *Kayıtdışı Ekonomi ve Etik*. Ankara: Avrupa Konseyi ve Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu.

ALTUĞ, Figen. 1991. *Mali Denetim*. Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.

BAURER, Lewis I. 2005. *Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries*. Washington DC.

CRESWELL, John W. 2007. *Qualitative Inquiry and Research Design*. Thousand Oaks: Sage Publications.

CRESWELL, John W. 2009. *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. 4. baskı California:Sage.

EROL, Ahmet. 2010. *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*. İstanbul: İSMMMÖ. Yayın No.133.

GERÇEK, Adnan, Mustafa Ali SARILI, ve Keramettin TEZCAN. 2006. *5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

GUJARATİ, Damodar N. 1999. *Temel Ekonometri*. Çev.,Şenesen, U., & Şenesen, G. (2010), İstanbul: Literatür Kitabevi.

GUJARATİ, Damodar N. ve Dawn C. PORTER. 2009. *Basic Econometrics*. The McGraw-Hill Companies, Fifth Edition.

GÜRDAL, Temel. 2016. *Türk Vergi Sistemi I Ders Notları*.

İNALCIK, Halil. 2011. *Osmanlı İdare ve Ekonomi Tarihi*. İSAM Yayınları.

JACOBS, Arturo. 2013. "Organizational Structure and Management". ss. 62–91 içinde *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*. USAID/LAC.

KLENGEL, Horst. 2001. *Kral Hammurabi ve Babil Günlüğü*. Çev. Nesrin Oral, Telos Yayıncılık.

- KOZHAN, Roman. 2010. *Financial Econometrics With EViews*. London: Roman Kozhan & Ventus Publishing ApS.
- KRAMER, Samuel Noah. 2002. *Tarih Sümer’de Başlar*. İkinci Bas. İstanbul: Çev. Hamide Koyukan, Kabalcı Yayınevi.
- MERRIAM, Sharan B.çev:Selahattin Turan. 2013. *Desen ve Uygulama için Bir Rehber*. Ankara: Nobel.
- MHUD. 1996. *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- ORGAN, İbrahim. 2008. *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖNCEL, Mualla, Nami ÇAĞAN, ve Ahmet KUMRULU. 1985. *Vergi Hukuku*. 2.Bası. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- PESARAN, M.Hashem ve Bahram PESARAN. 1997. *Working with Microfit 4.0: interactive econometric analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- SARILI, Mustafa Ali. 2004. *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İTO Yayınları.
- SCHMOLDERS, Günter. 1976. *Genel Vergi Teorisi*. Çev: Salih Turhan, İstanbul.
- SEVÜKTEKİN, Mustafa ve Mehmet NARGELEÇEKENLER. 2010. *Ekonometrik Zaman Serisi Analizi EViews Uygulamalı*. Ankara: Geliştirilmiş 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım.
- SILVANI, Carlos ve Katherine BAER. 1997. *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*.
- TANZI, Vito. 1998. *Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures*.
- TARI, Recep. 2010. *Ekonometri*. Kocaeli: Genişletilmiş 6. Baskı, Umuttepe Yayınları.
- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA. 2014. *Vergi Denetimi*. Altıncı Ba. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, ve Ahmet Burçin YERELİ. 1992. *Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. İzmir.
- TUNCER, Selahattin. 2014a. “Türk Vergi Denetim Sisteminde Reform (Vergi Denetimi Tek Çatı Altında Toplandı)”. Ss. 15–26 içinde *Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan*. Eskişehir

Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

TUNCER, Selahattin. 2014b. “Vergi Denetimi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”. Ss. 1–14 içinde *Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

YAVUZ, Kemal ve Yekta SARAÇ. 2003. *Aşık Paşazade Osmanoğulları’nın Tarihi Çeviri ve Günümüz Diline Aktarım*. MAS Matbaacılık A.Ş.

YILDIRIM, Ali ve Hasan ŞİMŞEK. 2005. *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. 5.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

YILDIRIM, Zübeyr ve Serkan AĞAR. 2009. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”. ss. 1223–62, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*. Ankara Üniversitesi.

Sürelî Yayınlar

ABANOZ, Mehmet. 2009. “Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: ‘Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı’ Özelinde Değerlendirme -I’”. *Yaklaşım* 202:53–56.

ABDİOĞLU, Hasan. 2007. “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 36:161–72.

ACAR, İbrahim Attila ve Mehmet Emin MERTER. 2004. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”. *Maliye Dergisi* 147:5–27.

AKBAY, Mehmet. 1982. “Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları”. *Vergi Dünyası Dergisi* 5.

AKBEY, Ferhat. 2014. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 29(1):63–103.

AKEL, Veli ve Sümeyra GAZEL. 2014. “Döviz Kurları İle BİST Sanayi Endeksi Arasındaki Eşbütünleşme İlişkisi: Bir ARDL Sınır Testi Yaklaşımı”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (44):23–41.

AKSÜMER, Ertunç. 2015. “Elektronik Hacze Yönelik Yasal Düzenlemeler ve Uygulama Esasları”. *Mali Çözüm Dergisi* 132:147–58.

AKTAN, Hasan Basri. 1994. “İşletmelerde Mali Denetim”. *Vergi Dünyası Dergisi* 149:3–14.

- ALIÇ, Ali. 2008. “Yoklama Adı Altında Arama Yapılması Hukuki Değildir”. *Yaklaşım* 191.
- ALLINGHAM, Michael G. ve Agnar SANDMO. 1972. “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. *Journal of Public Economics* 1:323–38.
- ALM, James, Calvin BLACKWELL, ve Michael McKEE. 2004. “Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-based Sales Tax”. *National Tax Journal* 57(2):209–27.
- ALM, James, Gary H. McCLELLAND, ve William D. SCHULZE. 1992. “Why Do People Pay Taxes?” *Journal of Public Economics* 48(1):21–38.
- ANLAR, Uğur ve Vedat CENGİZ. 2016. “Türkiye’de Etkin ve Adil bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 413:55–70.
- ARIKAN, Naci A. 2013. “Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”. *Vergi Dünyası Dergisi* 382:45–55.
- ARIKAN, Vural. 1990. “Defterdar Sarı Mehmet Paşanın Reaya ve Hazine Hakkındaki Görüşleri”. *Vergi Dünyası Dergisi* 103.
- ARIOĞLU, Osman. 2005. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. *Vergi Dünyası Dergisi* (286):68–72.
- ARPACI, Altar Ömer. 2004a. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”. *Vergi Sorunları Dergisi* 186:94–105.
- ARPACI, Altar Ömer. 2004b. “Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri”. *Vergi Sorunları Dergisi* 194:40–56.
- ARSLAN, Ahmet. 2002. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”. *Maliye Dergisi* (140):1–14.
- ARSLAN, Ahmet. 2004. “Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılmasına İlişkin Öneriler”. *Yaklaşım* 14.
- ARSLAN, Mehmet. 2016. “Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama”. *Yaklaşım* 279.
- ARSLAN, Mustafa. 2011. “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme -I”. *Yaklaşım* 228.
- ARSLAN, Mustafa. 2012. “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler

- Üzerine Bir Değerlendirme -II". *Yaklaşım* 229.
- ASLAN, Abdullah. 1997. "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu". *Vergi Dünyası Dergisi* 185.
- ASLAN, Abdullah. 2002. "Vergi Denetimi Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu". *Vergi Dünyası Dergisi* 250:4-7.
- ASLANOĞLU, Suphi ve Seyfi YILDIZ. 2007. "Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması". *Sosyo Ekonomi Dergisi* 6(6):127-46.
- ATAMAN, Başak. 2010. "Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış". *Maliye Finans Yazıları* 87:17-26.
- ATGÜR, Musa ve N.Oğuzhan ALTAY. 2015. "Enflasyon Hedeflemesi Sürecinde Para Talebi İstikrarının ARDL Modeli Yaklaşımı İle Analizi: Türkiye ve Endonezya Örneği". *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi* 10(1):79-97.
- AVÇİN, Fethi Ahmet. 2009. "Uzlaşmalı Denetim Modeli ve Vergi Notu Kavramı". *Yaklaşım* 203.
- AY, Hakkı Mümin. 2006. "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü". *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi* 11:57-82.
- AYDEMİR, Şinasi. 1996. "Etkin Bir Vergi Denetimi İçin Servet Beyanına Benzer Bir Uygulama Zorunludur". *Vergi Dünyası Dergisi* 173:53-60.
- AYDIN, Bülent M. 2006a. "Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (2)". *Maliye ve Sigorta Yorumları* 1-7.
- AYDIN, Bülent M. 2006b. "Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (5)". *Maliye ve Sigorta Yorumları* 1-9.
- AYDIN, Bülent M. 2006c. "Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (6)". *Maliye ve Sigorta Yorumları* 1-13.
- AYDIN, Bülent M. 2006d. "Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (7)". *Maliye ve Sigorta Yorumları* 1-12.

- AYDIN, Fazıl. 2002. “Gelir İdaresi Otomasyon Uygulaması”. *Vergi Sorunları Dergisi* 162:16–21.
- AYDIN, Ünal. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:158–60.
- AYKİN, Hasan. 2001. “Yeni Ekonomi, E-Devlet ve Gelir İdaresi -II”. *Yaklaşım* 101.
- BAHMANI-OSKOOEE, M.MOHCEN ve Gour G. GOSWAMI. 2003. “A Disaggregated Approach to Test The J-Curve Phenomenon: Japan Versus Her Major Trading Partners”. *Journal of Economics and Finance* 27(1):102–13.
- BAKIR, Caner. 2012. “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması”. *Amme İdaresi Dergisi* 45(2):81–102.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. 2010. “Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 261:87–108.
- BAŞPINAR, Ahmet. 2005. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi* 148:35–62.
- BATIREL, Ömer Faruk. 2005. “Gelir İdaresinin Özerkliği Üzerine Bazı Düşünceler”. *Vergi Dünyası Dergisi* 282:22–26.
- BATUN, Mehmet. 2009. “Benford Yasası ve Vergi Denetiminde Kullanılabilirliği”. *Yaklaşım* 204.
- BAYAR, Erhan. 2016. “Vergi İncelemesine Sevk Usulleri”. *Yaklaşım* 279.
- BAYKARA, Bekir. 2007. “Vergi İncelemesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 313.
- BAYRAM, Arif. 2016. “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”. *Yaklaşım* 279.
- BEŞEL, Furkan ve Cemal ÇOKGEZER. 2015. “Maliye Alanında e -Teknolojiler ve Etkinliği”. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 1(1):13–23.
- BEZİRCİ, Muhammet ve Fehmi KARASİOĞLU. 2011. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 21:571–92.
- BİÇER, Hüsamettin. 1982. “Vergi Sistemi ve Denetimi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 11.

- BİLGE, Semih. 2005. “ABD İç Gelir İdaresinde (IRS) Elektronik Vergi Yönetimi Uygulaması”. *Vergi Sorunları Dergisi* 199:190–204.
- BİLGİN, Coşkun ve Murat ARAZ. 2010. “İşyerlerinde Yapılan Denetimi Engellemenin Müeyyidesi ve Denetim Elemanlarının Kolluk Kuvvetlerine Başvurma Yetkisi”. *Yaklaşım* 210.
- BİYAN, Özgür. 2015. “Amerikan Gelir İdaresinin Bir Uygulaması: Vergi Gönüllüleri Uygulaması Benzer Bir Öneri: Üniversite Öğrencileri İçin ‘Vergi Kliniği’”. *Mali Hukuk Dergisi* 11(129):111–15.
- BOY, Kadir. 2002. “Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği”. *Vergi Dünyası Dergisi* 247:21–28.
- BULUŞ, Abdulkadir. 2010. “Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19(1):81–120.
- BULUT, Mustafa ve Mefkûre Seda ÇALIŞKAN. 2009. “Yönetimsel Yükler Bağlamında Gelir İdaresinde Otomasyon ve Elektronik Uygulamalar”. *Vergi Dünyası Dergisi* 336:12–25.
- BUYRUKOĞLU, Selçuk ve Murat TOKSARI. 2016. “Türk Vergi Dairelerinde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması”. *Yaklaşım* 285.
- CAMPBELL, John Y. ve Pierre PERRON. 1991. “Pitfalls and Opportunities: What Macroeconomists Should Know About Unit Roots”. *NBER Working Paper Series* (100).
- CAN, İsmail. 2003. “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”. *Maliye Dergisi* 142:69–107.
- CANBEK, M.Meftun. 2015. “Vergi İncelemesinde Süre Sınırının Kritiği”. *Vergi Dünyası Dergisi* 402:76–83.
- CENİKLİ, Elvan ve Deniz ŞAHİN. 2013. “Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”. *İnternet Uygulamaları Ve Yönetimi Dergisi* 4(1):37–52.
- CESUR, Aylin ve Ali ÇELİKKAYA. 2014. “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”. *AKÜ İİBF Dergisi* XVI(2):1–14.
- CEYLAN, Mehmet Ali ve Ahmet TUNALI. 2011. “646 Sayılı KHK Sonrası Bir

- Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?’ *Vergi Dünyası Dergisi* 360:27–32.
- CHANG, I.Chiu, Yi-Chang LI, Won-Fu HUNG, ve Hisn-Ginn HWANG. 2005. “An Empirical Study On The Impact Of Quality Antecedents On Tax Payers’ Acceptance Of Internet Tax-Filing Systems”. *Government Information Quarterly* 22(3):389–410.
- CHAUMONT, Blaisse Philippe. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:148–51.
- COŞAR, Abbas. 2003. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 179:62–71.
- ÇEÇ, Ahmet. 2016. “E-Düzenlemelerde Son Durum”. *Vergi Dünyası Dergisi* 418:150–54.
- ÇELİKKAYA, Ali ve Hüseyin GÜRBÜZ. 2008. “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi”. *Sosyoekonomi* (2).
- ÇETİN, Güneş ve Ramazan GÖKBUNAR. 2010. “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”. *Yönetim ve Ekonomi* 17(1):23–46.
- ÇETİN, Güneş. 2010. “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi* 2(1):79–86.
- ÇETİNKAYA, Oğuz. 2002. “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”. *Yaklaşım* 113:183–90.
- DALAK, Güldem. 1999. “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”. *Vergi Sorunları Dergisi* 129:74–83.
- DARICI, Haldun. 2011. “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-I”. *Yaklaşım* 228.
- DARICI, Haldun. 2012a. “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-II”. *Yaklaşım* 229.
- DARICI, Haldun. 2012b. “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-III”. *Yaklaşım* 230.
- DARICI, Haldun. 2013. “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-III”. *Yaklaşım* 241.
- DEMİR, Alper Cihad. 2014. “Benford Kanunu ve Vergi Denetiminde Uygulanabilirliği”. *Vergi Dünyası Dergisi* 395:82–85.

- DEMİR, Baran. 1993. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Vergi Dünyası Dergisi* 145.
- DEMİRBAŞ, Tolga, Adnan GERÇEK, Filiz GİRAY, Mehmet YÜCE, ve Ayşe OĞUZLAR. 2012. “Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması”. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* XXXI(1):59–84.
- DICKEY, D. A. ve W. A. FULLER. 1979. “Distribution of the estimators for autoregressive time series with a unit root.” *Journal of the American Statistical Association* 366(74):427–31.
- DIZMAN, Şakir ve Selami GÜNEY. 2015. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları Kamu’da Karşılaşılan Olumsuzluklar ve Beklentiler (Erzincan İli Uygulaması)”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi* 16:97–110.
- DOĞAN, Can. 2004. “Yapısal Değişimin Dış Dinamikleri Ya da Gelir İdaresinde Bağbozumu”. *Vergi Dünyası Dergisi* 278.
- DOĞAN, Hasan. 1999. “Vergiciliğimiz Vergi Güvenliği Önlemlerinden Bir Bir Yoksun Bırakılıyor Kayıt Dışı Çalışanlar Gene Kazandı.Vergi Gene Üreten, Çalışan Yasalara Uyan Kimseler Üzerine”. *Vergi Dünyası Dergisi* 217:3–16.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumi. 2010. “Aramalı Vergi İncelemesi”. *Yaklaşım* 206.
- DÖKMEN, Gökhan ve Tarık VURAL. 2011. “Maliye Politikalarının Keynesyen Olmayan Etkileri: Türkiye Örneği”. *Maliye Dergisi* 161:118–32.
- EKİCİ, Mehmet Sena. 2011. “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İş Bölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”. *Yaklaşım* 228.
- ERGEN, Zuhale ve Leman KILINÇKAYA. 2014. “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi* 1(January-June):281–304.
- ERİÇOK, Recep Emre ve Veli YILANCI. 2013. “Eğitim Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Sınır Testi Yaklaşımı”. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi* VIII(I):87–101.
- EROL, Ahmet. 2009. “Vergi Denetiminde Hukuki Özen”. *Yaklaşım* 194.

- EROL, Ahmet. 2011. "Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 Sayılı KHK İle Birleştirilmesi Bir Reform mudur ?" *Yaklaşım* 225.
- EYÜPGİLLER, S.Saygın. 2001. "Vergi İdaresinin Yapılandırılması, Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler". *Vergi Dünyası Dergisi* 233:123–27.
- FIRAT, Meral. 2015. "Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi". *Türk Dünyası Araştırmaları* 216:163–84.
- GEDİZ ORAL, Burcu, Tuğba ARPAZLI FAZLILAR, ve Özgür Emre KOÇ. 2015. "Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu". *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 20(2):119–49.
- GEMMELL, Norman ve Marisa RATTO. 2012. "Behavioral Responses To Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries". *National Tax Journal* 65(1):33–58.
- GERÇEK, Adnan. 2009. "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını". *Vergi Sorunları Dergisi* 254:1–52.
- GERÇEK, Adnan. 2010. "Gelir İdaresi Başkanlığı’nda E-Devlet Uygulamaları". *BSMMMO Bilanço Dergisi* 122:77–83.
- GERÇEK, Adnan. 2011. "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları". *Yaklaşım* 224:31–36.
- GERÇEK, Adnan. 2015. "2016’ya Girerken Gelir İdaresi’nden Yeni E-Vergi Uygulamaları". *BSMMMO Bilanço Dergisi* 159:68–71.
- GLYNN, John, Nelson PERERA, ve Reetu VERMA. 2007. "Unit Root Tests and Structural Breaks : A Survey with Applications". 3(1):63–79.
- GÖK, Abdulkerim. 2007. "Vergi Direncinin Gelişimi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 22(1):143–63.
- GÖKMEN, Necdet. 2012. "Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var". *Vergi Dünyası Dergisi* 370:6–13.
- GÖREN, Ömer. 2012. "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler". *Ankara Barosu Dergisi* 3:417–27.
- GÜCENME, Ümit. 2004. "Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden

- Yapılandırılması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 23:22–27.
- GÜÇLÜ, Süleyman. 2004a. “Vergi Denetiminde Tarafsızlık”. *Yaklaşım* 10.
- GÜÇLÜ, Süleyman. 2004b. “Vergide Cari Denetim”. *Vergi Sorunları Dergisi* 185:9–19.
- GÜLHAN, Nadir ve Fisun TÜRKMEN. 2016. “Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”. *Vergi Dünyası Dergisi* 418:92–101.
- GÜRBOĞA, Erkan. 2004. “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 191:7–11.
- HEPAKSAZ, EngİN. 2011. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”. *Vergi Dünyası Dergisi* 354:149–57.
- IRMAK, Nuh ve Yasin BİLEN. 2007. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”. *Vergi Raporu Dergisi* 88:11–19.
- JENKINS, Glenn P. 1994. “Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change”. *Bulletin for International Fiscal Documentation* 75–81.
- KAHRİMAN, Hamza. 2016. “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 12(1):229–50.
- KARABACAK, Yakup. 2013. “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?” *Mali Çözüm Dergisi* 15–30.
- KARABIYIK, Vehbi. 2003. “Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz”. *Yaklaşım* 126:222–26.
- KARABOYACI, Abdullah. 2014. “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”. *TBB Dergisi* 115:211–42.
- KARAKOÇ, Yusuf. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:152–58.
- KARAYILAN, İlhan ve Doğan ALANTAR. 2003. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”. *Yaklaşım* 127:71–77.
- KAYA, Ayşe. 2014. “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir

- Analiz". *Maliye Dergisi* (167):184–99.
- KILIÇ, Ramazan. 2011. "Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* 7(14):363–76.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal. 1991. "Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı". *Vergi Dünyası Dergisi* 120.
- KILIÇOĞLU, Mahmut. 2016. "Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Etiği". *Yaklaşım* 285.
- KOBAN, Emine ve Zerrin FIRAT. 2007. "Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu (Perakende Sektörü- Bursa Alan Uygulaması)". *İŞ, GÜÇ Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi* 9(1):148–87.
- KONUĞCU ÖNAL, Debi. 2014. "Vergi Denetiminde Risk Algısına Farklı Bir Yaklaşım: Bomba Krateri Etkisi". *Vergi Sorunları Dergisi* 305:135–41.
- KUŞİN, Abdülkadir. 2001. "Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı". *Yaklaşım* 99:210–14.
- KUTBAY, Hüseyin. 2015. "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar". *Vergi Dünyası Dergisi* 403:103–15.
- LANGHAM, Jo'Anne, Neil PAULSEN, ve Charmine HARTEL. 2012. "Improving tax compliance strategies: Can the theory of planned behaviour predict business compliance?" *eJournal of Tax Research* 10(2):364–402.
- MERTER, Mehmet Emin. 2016. "Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi". *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi* 14(2):51–74.
- MHUD. 2011. "Hesap Uzmanları'nın Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulu'nun İnsan Kaynağı Politikası'na Bir Bakış". *Vergi Dünyası Dergisi* 360:4–6.
- MITTONE, Luigi. 2006. "Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach". *Journal of Socio-Economics* 35(5):813–35.
- NARAYAN, Paresh Kumar ve Seema NARAYAN. 2005. "Estimating income and price elasticities of imports for Fiji in a cointegration framework". *Economic Modelling* 22(3):423–38.
- NARAYAN, Paresh Kumar. 2005. "The Saving and Investment Nexus for China: Evidence

- from Cointegration Tests”. *Applied Economics* 37(17):1979–90.
- NAS, Adil. 2012. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”. *AÜHFD* 61(4):1307–36.
- NAZALI, Ersin ve Duygu KAPUCU. 2016. “Vergi İncelemesinde Süreler”. *Vergi Dünyası Dergisi* 421:127–30.
- NIU, Yongzhi. 2010. “Tax Audit Productivity in New York State”. *Munich Personal RePEc Archive* No: 26654.
- ODHIAMBO, Nicholas M. 2009. “Energy consumption and economic growth nexus in Tanzania: An ARDL bounds testing approach”. *Energy Policy* 37(2):617–22.
- OĞUZTÜRK, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay ÜNAL. 2015. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* 7(13):207–37.
- ORCAN, Melih. 2012. “Vergi İncelemesinde Görevlendirmenin Hukuksal Niteliği ve İdari İşlemin Yetki Unsuru Bakımından Değerlendirilmesi”. *Yaklaşım* 233.
- OZANSOY, Ahmet. 2003. “Kamuda Denetimin Sorunları”. *Vergi Sorunları Dergisi* 173:102–13.
- OZANSOY, Ahmet. 2010. “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”. *Yaklaşım* 213.
- OZANSOY, Ahmet. 2011a. “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”. *Yaklaşım* 224.
- OZANSOY, Ahmet. 2011b. “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?” *Yaklaşım* 226.
- OZANSOY, Ahmet. 2012. “VDK’nın Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirmenin Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 367:185–89.
- OZTURK, Ilhan ve Ali ACARAVCI. 2010. “The causal relationship between energy consumption and GDP in Albania, Bulgaria, Hungary and Romania: Evidence from ARDL bound testing approach”. *Applied Energy* 87(6):1938–43.
- ÖKÇÜN, Sadık. 2016. “Vergi İncelemesi Sırasında Bilirkişiye Başvurulması Konusunda Değerlendirmeler”. *Yaklaşım* 278.
- ÖNER, Erdoğan. 2005a. “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-I”. *Yaklaşım* 152:36–39.
- ÖNER, Erdoğan. 2005b. “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve

- Değerlendirilmesi-II". *Yaklaşım* 153:38–44.
- ÖZ, Ersan ve Birol KARAKURT. 2007. "Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta". *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* 44(510):80–90.
- ÖZ, Ersan ve Doğan BOZDOĞAN. 2012. "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları". *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 17(2):67–92.
- ÖZER, Ertürk. 2016. "E-Defter İle Vergi İncelemesi". *Vergi Sorunları Dergisi* 332:65–70.
- ÖZER, İlhan. 1972. "Vergi İdaresi". ss. 45–83, *Maliye Enstitüsü Konferansları*. İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- ÖZGÜR ILIKKAN, Munise. 2015. "Cari İşlemler Açığı ve Sürdürülebilirlik: Türkiye Örneği". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19(2):351–62.
- ÖZKER, A.Niyazi. 2002. "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler". *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* 4:172–85.
- ÖZMEN, Ali Zekeriya. 2015. "Türk Vergi Sisteminde Yoklama Müessesesinin Etkinliği ve Elektronik Yoklama". *Yaklaşım* 273.
- ÖZTÜRK, Nadir. 2011. "Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler-I". *Yaklaşım* 219.
- PEHLİVAN, Osman. 1986. "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik". *Vergi Dünyası Dergisi* 62.
- PEHLİVAN, Serdar ve Ali Rıza GÖKBUNAR. 2010. "Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun Ve Çözüm Önerileri". *Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. Dergisi* 8(2):175–94.
- PESARAN, M. HASHEM, Yongcheol SHIN, ve Richard J. SMITH. 2001. "Bounds testing approaches to the analysis of level relationships". *Journal of Applied Econometrics* 16(3):289–326.
- RAKICI, Cemil. 2011. "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* 7(14):345–62.
- SAĞLAM, Metin ve Deniz AYTAÇ. 2015. "Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği". *Sosyoekonomi* 23(25):127–47.

- SARAÇ, Osman. 2003a. “Denetimi Kimler İstemez ya da ‘Quis Custodiet İpsos Custodes?’-I”. *Yaklaşım* 129:71–79.
- SARAÇ, Osman. 2003b. “Denetimi Kimler İstemez ya da ‘Quis Custodiet İpsos Custodes?’-II”. *Yaklaşım* 130:78–83.
- SARAÇOĞLU, Fatih ve Cem Barlas ARSLAN. 2007. “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma”. *Mali Hukuk Dergisi* 132:29–33.
- SARAY, M.Ozan. 2011. “Doğrudan Yabancı Yatırımlar - İstihdam İlişkisi: Türkiye Örneği”. *Maliye Dergisi* (161):381–403.
- SARILI, Mustafa Ali. 2003a. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (Mayıs):101–34.
- SARILI, Mustafa Ali. 2003b. “Türkiye’de Vergi Tahsilatında Etkinliğin Sağlanabilmesi İçin Gelir İdaresi Nasıl Yapılandırılmalıdır?” *Vergi Dünyası Dergisi* 262:201–22.
- SCHAUPP, Ludwig Christian, Lemuria CARTER, ve Megan E. McBRIDE. 2010. “E-file Adoption: A Study of U.S. Taxpayers’ Intentions”. *Computers in Human Behavior* 26(4):636–644.
- SCHWARZ, Gideon. 1978. “Estimating the Dimensions of a Model”. *The Annals of Statistics* 6(2):461–64.
- SERÇEMELİ, Murat ve Ersin KURNAZ. 2016. “Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) İle Araştırılması”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi* 45(1):43–52.
- SOMUNCU, Ahmet. 2014. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 43:133–73.
- SÖYLER, İlhami ve Mustafa ÇOLAK. 2013. “Nasıl Bir Vergi Reformu?” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 35:215–22.
- ŞAMILOĞLU, Famil. 2001. “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”. *Mali Çözüm Dergisi* 56:1–11.

- ŞANVER, Cahit ve Ateş OKTAR. 2013. “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi* 1(3):1–23.
- ŞEKER, Sakıp. 1993. “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”. *Yaklaşım* 5.
- ŞEN, Hüseyin, İsa SAĞBAŞ, ve Abdullah KESKİN. 2010. “Türkiye’de Mali Sürdürülebilirliğin Analizi: 1975-2007”. *Maliye Dergisi* (158):103–24.
- TAŞKIN, Yasemin. 2010. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri”. *Sosyal Bilimler Dergisi* (2):122–28.
- TEKİN, Selçuk. 2003. “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 181:66–73.
- TEZCAN, Keramettin, Adnan Gerçek, ve Mustafa Ali Sarılı. 2006. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 213:100–126.
- TEZCAN, Keramettin. 2003. “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 12(12):125–46.
- TORGLER, Benno ve Friedrich SCHNEIDER. 2005. “Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis”. *Empirica* 32(2):231–50.
- TOSUN, Ayşe Nil ve Engin ÖZDEN. 2014. “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”. *Maliye Dergisi* 166:286–98.
- TOSUN, Umur ve Cahit GÜRAN. 2002. “Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme”. *H.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi* 20(2):187–215.
- TUNCER TOKUR, Özlem, Onur YÜKSEL, A.Engi. ERGÜDEN, ve A. R.Zafer SAYAR. 2014. “Bilgi Sistemleri Denetimi, Vergi Denetimlerinde Uygulanabilecek Bilgi Sistemleri Denetimleri ve Uygulamaları-Bilgi Sistem Denetimlerinin Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma”. *Ankara SMMM Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* (2):37–62.

- TUNCER, Selahattin ve Levent YARALI. 2011a. “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik ve Yenilikler-I”. *Yaklaşım* 221.
- TUNCER, Selahattin ve Levent YARALI. 2011b. “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik ve Yenilikler-II”. *Yaklaşım* 222.
- TUNCER, Selahattin. 2001. “Hesap Mütchassıslığından Hesap Uzmanlığına”. *Vergi Dünyası Dergisi* (238).
- TUNCER, Selahattin. 2005. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. *Yaklaşım* 152:9–15.
- TUNÇER, Mehmet ve Ali ÖVET. 2011. “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçları”. *Yaklaşım* 218:621–27.
- UĞUR, A. Atilla ve İbrahim ÇÜTCÜ. 2009. “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi* 1(2):1–20.
- UTKUSEVEN, Ahmet ve Ali Rıza GÖKBUNAR. 2005. “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”. *Akademik Bakış* (6):1–18.
- UYANIK, Namık Kemal. 2001. “Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemeleri”. *Vergi Dünyası Dergisi* 240:41–47.
- UZELTÜRK, Hakan. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:162–64.
- WANG, Yi-Shun. 2002. “The Adoption of Electronic Tax Filing Systems: An Empirical Study”. *Government Information Quarterly* 20:333–52.
- YAMAK, Rahmi ve Abdurrahman KORKMAZ. 2007. “Türk Cari İşlemler Açığı Sürdürülebilir mi? Ekonometrik Bir Yaklaşım”. *Bankacılar Dergisi* (60):17–32.
- YERLİKAYA, Gökhan Kürşat. 2011. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”. *EÜHFD* 15(1–2):1–24.
- YESİLYURT, Hasan. 2016. “Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz”. *TBB Dergisi* 122:235–58.
- YEŞİLYURT, Hasan. 2011. “Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı”. *Yaklaşım* 224.

- YILDIRIM, Ali Haydar. 2011. “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?” *Vergi Sorunları Dergisi* 271:31–44.
- YILDIZ, Hayrettin. 2013. “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”. *EÜHFD* 17(3–4):129–54.
- YİĞİT ŞAKAR, Ayşe. 2011. “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar”. *Mali Çözüm Dergisi* 106:69–88.
- YORULDU, Mutlu ve Nilüfer Zeybek YORULDU. 2016. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi* 1(1):51–70.
- YUMUŞAK, İbrahim. 2011a. “Büyük Mükellefler Dairesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 362:8–15.
- YUMUŞAK, İbrahim. 2011b. “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”. *Vergi Dünyası Dergisi* 360:18–26.
- YURTERİ, İsmet. 2011. “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘ 1- Almanya ’”. *Yaklaşım* 226.
- YURTERİ, İsmet. 2012. “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”. *TBB Dergisi* 100:255–70.
- YÜCEL, Bilal. 2009. “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”. *Maliye Dergisi* (157):47–64.

Tezler

- AYGEN, Filiz. 2003. “Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Sakarya.
- AYTEKİN, Serdar. 2007. “Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.
- BAYTAR, Yusuf. 2006. “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi”.

- Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.
- BİNBİRKAYA, İlhan. 2006. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- ÇAĞLAR, Murat. 2011. “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Balıkesir.
- ÇAMLIKAYA, Özgür. 2007. “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- ÇELİK, Fikret. 2006. “Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi (Yönetim Bilimleri) Anabilim Dalı, Ankara.
- EVCİMEN, Cüneyt Sami. 2005. “Kamu Yönetiminde E-Devlet Anlayışı ve Maliye Bakanlığı E-Devlet Uygulamaları”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yönetim Bilimleri Bilim Dalı, İstanbul.
- GEZ, Hande. 2011. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- GÜNER, Ümit. 2008. “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- GÜZELSARI, Selime. 2007. “Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara.
- KATKAT, Münevver. 2007. “Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi

- Üzerindeki Başarısı”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.
- KONUĞCU ÖNAL, Debi. 2011. “Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- MERT, Cihan. 2009. “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Aydın.
- MERTER, Mehmet Emin. 2004. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- ÖVET, Ali. 2010. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon.
- SARA, Zühal. 2012. “Gelir İdaresi Perspektifinde Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- ŞAAN, Ayşe. 2008. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- ŞEVİK, Mehmet Emin. 2006. “Yeniden Yapılandırma Sürecinde Gelir İdaresinin Analisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya.
- TECİM, Burak Ali Han. 2008. “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- TOPCU, Halil İbrahim. 2005. “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.

- TURGAY, Timur. 2004. “Türkiye’de Vergilemede Etkinlik Yönünden İdare-Mükellef İlişkileri”. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- ÜNAL, Ertuğrul Kutay. 2014. “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Isparta.
- YENER, Ahmet. 2009. “Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- YONAR, Uğur. 2012. “Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.

Bildiriler

- AKALIN, Güneri. 2014. “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”. Ss. 491–503 içinde 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- ARSLAN, Mehmet ve Mine BİNİŞ. 2014. “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. Ss. 443–62 içinde 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- BAĞDINLI, İ.Halil. 2006. “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu”. Ss. 27–39 içinde 21. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: Kamu Maliyesinde Güncel Gelişmeler, 21.Türkiye Maliye Sempozyumu.
- BAKAR, Feride ve Adnan GERÇEK. 2016. “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. Ss. 1–20 içinde 31. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 31.Türkiye Maliye Sempozyumu.
- BARBAK, Ahmet. 2010. “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”. içinde *YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları*.

- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Naci Tolga SARUÇ, ve İsa SAĞBAŞ. 2004. “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”. Ss. 204–53 içinde *19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- CANDAN, Turgut. 2004. “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”. Ss. 255–80 içinde *19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- ÇOBAN, Hilmi ve Selami SEZGİN. 2004. “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”. Ss. 776–92 içinde *19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- DI JOHN, Jonathan ve James PUTZEL. 2005. “Institutional Change for Growth and Poverty Reduction in Low Income Countries: The Case of Uganda”. ss. 1–22, *Conference on Institutional Change for Growth and Poverty Reduction in Low-Income Countries*. Washington D.C: International Monetary Fund.
- ERTÜRK, Halis. 2004. “Açılış Konuşmaları”. içinde *19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*.
- GERÇEK, Adnan. 2004. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”. Ss. 621–58 içinde *19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- GÜRBÜZ, Vedat. 2008. “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”. Ss. 251–69 içinde *23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 23. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- HEPAKSAN, Engin. 2012. “Türkiye’de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve E-Maliye Uygulamaları”. Ss. 27–46 içinde *27. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya: 27. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- KARACA, Yüksel. 2006. “Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık-Yarı Bağımsızlık Tartışmaları, Dünyada Neler Oluyor? Türkiye’ye Yansımaları Neler?” Ss. 65–70 içinde *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 21. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan. 2015. “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”. içinde *30. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya:

30. Türkiye Maliye Sempozyumu.

MERİÇ, Metin. 2014. “1.Oturum Soru-Cevap”. Ss. 83–84 içinde 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

ÖZ, Ersan ve Mehmet YOLCU. 2014. “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”. ss. 59–81, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

SABAN, Nihal. 2004. “Bir Yaşam / İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”. Ss. 717–34 içinde *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.

SAVAŞAN, Fatih, Kadriye İZGİ ŞAHPAZ, ve Tunç İNCE. 2014. “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması”. Ss. 37–58 içinde 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

TAŞDELEN, Aziz. 2004. “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”. Ss. 464–506 içinde *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.

UĞUR, Atilla Ahmet. 2016. “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”. Ss. 1–26 içinde 31. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya: 31. Türkiye Maliye Sempozyumu.

YENİÇERİ, Harun. 2004. “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. Ss. 908–23 içinde 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.

Raporlar

BMVDB. 2015. *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu*.

BMVDB. 2015. *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu*.

- GİB. 2004. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2004 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2005. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2006. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2006 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2007. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2008. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2008 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2009. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2009 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2010. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2011. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2012. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2013. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2014. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu.*
- GİB. 2015. *Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu.*
- GÜNDÜZ, Zeki. 2014. *İş Adamının Mali Risk Yönetim Rehberi Vergi İncelemesinde Süreç Yönetimi Rehberi.*
- MALİYE BAKANLIĞI. 2015. *T.C. Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporu.*
- OECD. 2009. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008).* Tarihinde (www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf).
- OECD. 2015. "Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies".
- SAVAŞAN, Fatih. 2011. *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı.*
- VDK. 2012. *Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu.*
- VDK. 2013. *Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu.*
- VDK. 2014. *Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu.*
- VDK. 2015. *Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu.*

Mevzuat

1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği

168 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

415 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

433 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

453 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

463 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

469 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun
Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname

6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair
Kanun

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik

DMK, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

T.C. 1982 Anayasası

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

VUK, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

İnternet Kaynakları

AĞBAL, Naci. 2016. “Ağbal: Millet Maliye Bakanlığı’ndan Korkuyor; vergi inceleme süresini 5 yıldan 3 yıla düşürüyoruz”. Eylül 12. Tarihinde (<http://versav.org/2016/09/13/agbal-millet-maliye-bakanligindan-korkuyor-vergi-inceleme-suresini-5ten-3-yila-dusuruyoruz/>).

BİLGİLİ, Adem. 2014. *Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler Ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler.* Tarihinde (<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FEtkinlikler%2Fadembilgilisunum.pptx>).

GİB. 2015. *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015.*

GİB. y.y. “GİB”. Tarihinde 06 Ağustos 2016 (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_69.xls.htm).

<http://www.bmvdb.gov.tr>

<http://www.edefter.gov.tr>

<http://www.efatura.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.haberturk.com>

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.mmd.org.tr>

<http://www.vdk.gov.tr>

<http://www.vergibilinci.gov.tr>

<http://www.versav.org>

KOÇ, Volkan. 2015. “Vergitay! Neden Olmasın?” *Neoekonomi*. Tarihinde 28 Eylül 2016
(<https://neoekonomi.com/vergitay-neden-olmasin/>).

MALİYE BAKANLIĞI. 2016. “Maliye Tarihçesi”. *T.C. Maliye Bakanlığı*. Tarihinde
([http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanlik_Tarihcesi .pdf](http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanlik_Tarihcesi.pdf)).

MANN, Arthur J. 2004. “Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer To Tax Administration Problems in Developing Countries ? -A Practical Guide”. *Fiscal Reform in Support of Trade Liberalization Project*. Tarihinde
(<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.456.7495&rep=rep1&type=pdf>).

ŞİMŞEK, Mehmet. 2014. “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar”. Tarihinde 11 Ekim 2016(<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/Documents/Etkinlikler/mehmetsims Eksunum.pptx>).

TALIERCIO, Robert. 2004. *Designing Performance: Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and Latin America*. (<https://core.ac.uk/download/files/153/6616030.pdf>).

ULUSOY, Ahmet. 2016a. “Vergi Affına Hayır..... (2)”. *Yenişafak Gazetesi*, Eylül 16. Tarihinde (<http://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/vergi-affina-hayir-2-2031829>).

ULUSOY, Ahmet. 2016b. “Vergisel Yapılandırmaya Evet (1)”. *Yenişafak Gazetesi*, Eylül 9. Tarihinde (<http://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/vergisel-yapilandirmaya-evet-1-2031700>).

UYSAL, Mustafa. 2009. “Gelir İdaresi’nde Özerklik Tartışması”. *Milliyet*, Haziran 11. Tarihinde(<http://www.milliyet.com.tr/Ekonomi/HaberDetay.aspx?aType=HaberDetayAr siv&ArticleID=1105287& Kat egori=ekonomi&b=Gelir idaresinde ozerklik tartismasi>).

ÖZGEÇMİŞ

1985 yılında dünyaya gelen Furkan BEŞEL, ortaokul ve lise tahsilini Sakarya Anadolu Lisesi'nde tamamlamış; akabinde Marmara Üniversitesi İktisat (İngilizce) bölümünden 2009 yılında, 2013 yılında ise Sakarya Üniversitesi Maliye Anabilim dalındaki Yüksek Lisans programından, “Yolsuzluk ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği” başlıklı tezi ile mezun olmuştur. 2016 yılında Durham Üniversitesi (İngiltere) Business School'da misafir araştırmacı olarak çalışmalarda bulunmuştur. Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde 2014 yılında başladığı lisans eğitimine devam etmektedir. 2010 yılından itibaren Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü'nde Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktadır.