



**VERGİ DENETİMİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ**

Fatih PEKŞEN

**Temmuz/2018
DENİZLİ**

**VERGİ DENETİMİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**


Öğrenci: Fatih PEKŞEN

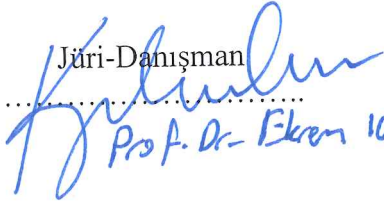
Danışman: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

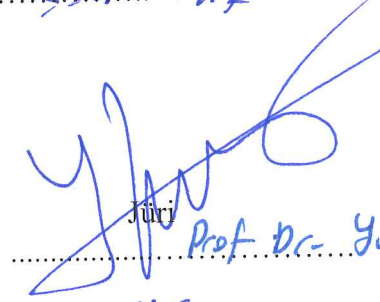
**Temmuz/2018
DENİZLİ**


DOKTORA TEZİ ONAY FORMU


.....MALİYE..... Anabilim Dalı,MALİYE..... Bilim
Dalı doktora programı öğrencisi F.ATILAN PEKİNER tarafından Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZ yönetiminde
hazırlanan "Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Etkisinde
Vergi Denetim Sistemi" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 06.07.2018 tarihinde
yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.


Jüri Başkanı
Prof. Dr. Ali Serinkaya

Jüri-Danışman

Prof. Dr. Ekrem Karayılmaç

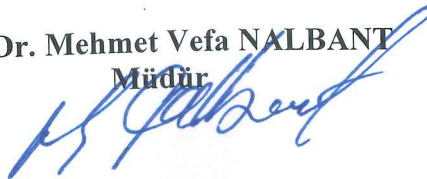
Jüri

Prof. Dr. Yusuf Kılıç

Jüri

Prof. Dr. Erol Özlü

Jüri

Prof. Dr. Özgür Özgenc

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
16/08/2018 tarih ve 34/03 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet Vefa NALBANT
Müdür



Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.


Fatih PEKŞEN

Şehit Öğretmen Necmettin YILMAZ' ın aziz hatırasına ithafen...

ÖN SÖZ

Yaptığımız çalışma sadece bir doktora tezi olmasından ziyade, ülkemiz ekonomik yapısı içerisinde çözülmesi gereken önemli bir sorun olarak görülmüş, fayda sağlayabilmesi adına derinlemesine bir araştırma yapılmıştır. Her ne kadar sosyal bilimler alanında “daha önce söylenmemiş bir söz olmadığı” yönünde bir kanı oluşmuş olsa bile yaptığımız literatür taramasında, araştırma konumuz ile ilgili olarak çok fazla kaynak olmadığı tespit edilmiştir. Çalışmamızın esas noktasını oluşturan “vergi denetimi” vergi sistemi içerisinde çok fazla araştırma konusu olmamıştır. Vergi sisteminin sahip olduğu geniş vergi mevzuatı, beraberinde birçok aksaklığı barındırdığı için yapılan çalışmalar daha çok vergi mevzuatı düzenlemeleri üzerinde yoğunlaşmıştır.

Bununla birlikte, araştırma konumuz olan “vergi denetimini” incelerken, vergi denetiminin vergi sisteminin etkinliğine sağladığı katkılar ve vergi sisteminin de ekonomik yapı içerisinde taşıdığı önem ayrıca vurgulanmıştır. Diğer ülkelerde uygulanmakta olan vergi denetimi uygulamalarına, konunun anlam bütünlüğünü bozacağı ve ülkelerin taşıdığı yapısal farklılıkların araştırmamıza katkı sağlamayacağı düşüncesiyle yer verilmemiştir.

İstenilen amaca fayda sağlama amacıyla, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin görüşlerine başvurulmuştur. Yapılan anket çalışmasında görüşüne başvuru alan denetim elemanı sayısı, yani örneklem büyüklüğü makul ölçüde ele alınmıştır. Örneklem büyüklüğü içinde yer alan denekler belirlenirken, farklı şehirlerde görev yapan Vergi Müfettişleri olmasına özen gösterilmiştir. Dolayısıyla, ortaya çıkacak olan değerlendirmelerin, gerçek durumu yansıtabilmesi için azami gayret gösterilmiştir.

Bu çerçevede, çalışmanın tamamlanması için her zaman desteğini yanımda hissettiğim tez danışmanım Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR başta olmak üzere, çalışmanın geliştirilmesinde önemli katkıları olan Prof. Dr. Ersan ÖZ ve Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA hocalarıma içtenlikle teşekkür ediyorum. Aynı zamanda, anket çalışması yapılırken, anketin uygulanması konusunda yardımcı olan Vergi Denetim Kurulu ilgili Grup Başkanlıklarında görev yapan değerli idarecilerine ve bu araştırmaya katkı veren değerli Vergi Müfettişlerine teşekkür etmeyi bir borç biliyorum.

ÖZET

VERGİ DENETİMİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

PEKŞEN, Fatih

Doktora Tezi

Maliye ABD

Maliye Programı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Temmuz/2018, XV+175 Sayfa

Dengeli bir bütçe sağlıklı bir ekonomi için çok önemlidir ve ekonomik istikrarın sağlanmasının en önemli şartıdır. Bütçe dengesinin sağlanabilmesi için devletin elde etmiş olduğu gelirlerin yanında bu gelirlerin kaynağı da çok önemlidir. Ülke ekonomilerinin elde edeceği en faydalı gelir kaynağını vergiler oluşturur. Vergiler, ekonominin tüm değişkenleri üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak etkilidir. Bu nedenle, ülke ekonomilerinin elde etmiş olduğu vergi gelirlerinin niteliği ve kamu harcamalarını karşılama oranı çok önemlidir. Vergi sisteminin etkinliğinin ölçütlerinden birisi, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı oranının ne kadar az olduğuna bağlıdır. Kayıt dışılığı ve vergi kaçakçılığını önlemede vergi denetimleri önemli fonksiyona sahiptirler. Ülkemizde de vergi denetimlerinin istenilen seviyeye ulaşması için 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Anılan kurumun bünyesinde görev yapacak denetim elemanları için Vergi Müfettişliği unvanı ihdas edilmiştir. Geçen süre zarfında, Vergi Denetim Kurulunun vergi denetimlerine sağladığı katkı yadsınamaz. Ancak kurul oluşturulurken yapılan bazı düzenlemelerin eksik ve yetersiz kaldığı ortadadır. Bu eksiklikler, vergi denetimlerinin arzulanan seviyelere ulaşmadığını göstermektedir. Ekonominin tüm değişkenleri için bu kadar önem arz eden vergi sisteminin daha etkin bir yapıya kavuşabilmesi için Vergi Denetim Kurulu yapısındaki eksiklikler öncelikle tespit edilip, çözüme kavuşturulmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Denetim, Müfettiş

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF TAX AUDIT FOR THE TAX POLICY AND TAX AUDIT SYSTEM IN TURKEY

PEKŞEN, Fatih

Doctoral Thesis

Public Finance Department

Public Finance Programme

Adviser of Thesis: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

July/2018, XV+175 Pages

A balanced budget is crucial for a healthy economy and it is also the most important condition for achieving economic stability. In order to ensure budget balance, it is very important for the revenues that the state has obtained as well as the source of these revenues. Tax revenues are a crucial source of income for the country's economy as taxes both directly and indirectly effective all aspects of the economy. Therefore, the quality of the tax revenues, coupled with the rate of public expenditures that serve to counterbalance the tax revenues, are vital to the country's economy. One criteria for the efficiency of the taxation system depends on low rates of informal economy and tax evasion. Given this, tax audits are necessary to prevent informal economy and tax evasion. The (Turkish) Tax Inspection Board was established in 2011 in order to reach the desired level of tax audits within Turkey. The position of Tax Inspectorate was established for the audit staff who work in the (Turkish) Tax Inspection Board. Since its establishment, the Board's contribution to the tax audit, combating against underground economy, corruption and money laundering are undeniable. Nevertheless is obvious that some of the regulations established during the institutionisation of the Board are incomplete and inadequate. These shortcomings indicate that tax audits have not reached the desired levels. In order for the tax system to function as it should, the deficiencies in the structure of the Tax Inspection Board should be determined and solved. In order for the tax system that is highly important for all the variables of the economy, have a more efficient structure the deficiencies in the structure of the Tax Inspection Board should be determined and resolved.

Keywords : Tax, Audit, Inspector

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
TABLolar DİZİNİ	xi
GRAFİKLER DİZİNİ	xiv
SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK VERGİ POLİTİKASI VE ÖNEMİ

1.1. Verginin Tanımı	4
1.2. Verginin Önemi	7
1.3. Vergi Politikasının Amaçları	10
1.3.1. Vergi Politikasının Mali Amacı	11
1.3.2. Vergi Politikasının İktisadi Büyüme ve Kalkınma Amacı	13
1.3.3. Vergi Politikasının Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Amacı	14
1.4. Vergilemenin Etkileri	16
1.4.1. Vergilemenin Siyasi Etkileri	17
1.4.2. Vergilemenin Sosyal Etkileri	19
1.4.3. Vergilemenin Ekonomi Üzerindeki Etkileri	20
1.4.3.1. Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi	22
1.4.3.1.1. Dolaysız Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi	24
1.4.3.1.2. Dolaylı Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi	25
1.4.3.2. Vergilerin Yatırımlar Üzerine Etkisi	27
1.4.3.3. Vergilerin Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Üzerine Etkisi	28
1.4.4. Vergilemenin Girişimcilik Üzerine Etkileri	30

1.5. Etkin Bir Vergi Sisteminin Önemi ve Özellikleri	33
1.5.1. Etkinlik Kavramı	33
1.5.2. Vergi Politikası Açısından Etkinlik	34
1.5.3. Etkin Bir Vergi Sistemi Açısından Denetim	37

İKİNCİ BÖLÜM

GENEL HATLARIYLA DENETİM ve VERGİ DENETİMİ

2.1. Denetimin Tanımı ve Tarihsel Süreci.....	41
2.2. Denetim Türleri	42
2.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	42
2.2.1.1. Finansal (Mali Tablolar) Denetim	42
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	43
2.2.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi.....	43
2.2.1.4. Ekonomik Denetim	43
2.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri	44
2.2.2.1. İç Denetim.....	44
2.2.2.2. Dış Denetim	45
2.2.2.2.1. Bağımsız Denetim.....	46
2.2.2.2.2. Kamu Denetimi.....	47
2.3. Denetimin Amacı ve Önemi	47
2.4. Denetimin Aşamaları ve Kapsamı	49
2.5. Geleneksel Denetim İşlemleri veya Teknikleri	50
2.5.1. Karşılaştırma İşlemi.....	50
2.5.2. Tutar Aktarımı Denetimi	50
2.5.3. Aritmetik İnceleme	50
2.5.4. Belge İnceleme	51
2.6. Denetim Yöntemleri	51
2.6.1. Şekli ve Maddi Denetim	51
2.6.2. Aralıksız ve Örneklemeye Yoluyla Denetim	51
2.6.3. İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim	52
2.6.4. Doğrudan ve Dolaylı Denetim.....	52
2.7. Bir Kamu Denetimi Olarak Vergi Denetiminin Vergi Sistemi Açısından Önemi.....	52
2.7.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	54

2.7.2. Vergi Denetiminin Amacı ve Gerek Duyulan Nedenler.....	55
2.7.2.1. Mali Nedenler	56
2.7.2.2. Ekonomik Nedenler	57
2.7.2.3. Sosyal Nedenler	58
2.7.2.4. Hukuki Nedenler	58
2.7.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	58
2.7.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu	59
2.7.3.2. Önleme Fonksiyonu	60
2.7.3.3. Eğitim Fonksiyonu	60
2.7.4. Vergi Denetiminin Özellikleri	61
2.7.4.1. Hukuki Gerekçeye Dayanması	61
2.7.4.2. Tarafsız Bir Yapıya Sahip Olması	62
2.7.4.3. Yaptırmacı Bir Niteliğinin Olması	62
2.7.4.4. Hesap Denetimini İçermesi.....	63
2.7.4.5. Bir Kamusal Denetim Türü Olması	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ ve TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1. Türkiye’ de Vergi Denetiminin Hukuki Boyutu	67
3.2. Türkiye’ de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi	69
3.2.1. Osmanlı Devletinde Vergi Denetimi	69
3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	71
3.3. 646 Sayılı KHK Öncesinde Türkiye’ de Vergi Denetimi	73
3.3.1. Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri	77
3.3.1.1. Maliye Teftiş Kurulu	77
3.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu	78
3.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri	80
3.3.2.1. Gelirler Kontrolörleri.....	80
3.3.2.2. Vergi Denetmenleri.....	81
3.3.3. Vergi İncelemesi Yetkisine Sahip Diğer Birimler	83
3.4. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması	83
3.4.1. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçişte Yapılan Düzenlemeler	84
3.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Görevleri.....	87

3.4.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Organizasyon Yapısı	89
3.4.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Denetim Elemanı Sayısı	92
3.4.5. Vergi Mufettişlerinin Grup Başkanlıkları Bazında Görev Yerleri	93
3.4.5.1. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarının Durumu	94
3.4.5.2. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarının Durumu	94
3.4.5.3. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarının Durumu.....	95
3.4.5.4. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarının Durumu ..	95
3.4.5.5. Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı	97
3.4.6. Vergi Denetim Kurulunun Vergi Denetimi Performansı.....	97
3.4.7. Vergi Denetim Kurulunun Kurulma Gerekçeleri	99
3.4.8. Vergi Denetim Kurulunun Vergi Denetimine Sağladığı Katkılar	102
3.4.9. Vergi Denetim Kurulu İçin Yapılan Eleştiriler.....	104

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM KURULU BÜNYESİNDE GÖREV YAPAN VERGİ MÜFETTİŞLERİNE YÖNELİK YAPILAN ALAN ARAŞTIRMASI VE ANALİZİ

4.1. Araştırmanın Amacı	108
4.2. Araştırmanın Önemi	108
4.3. Araştırmanın Problem Cümlesi	109
4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	109
4.5. Araştırmanın Yöntemi	109
4.5.1. Araştırmanın Evreni.....	109
4.5.2. Araştırmanın Örnekleme	110
4.5.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı	111
4.5.4. Araştırmada Elde Edilen Verilerin Analizi.....	112
4.6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular.....	112
4.6.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular.....	112
4.6.1.1. Ankete Katılanların Cinsiyet Durumu	113
4.6.1.2. Ankete Katılanların Yaş Dağılımı	113
4.6.1.3. Ankete Katılanların Görev Yaptıkları Şehirler	114

4.6.1.4. Ankete Katılanların Göreve Başlama Yılları	115
4.6.1.5. Ankete Katılanların Unvanlara Göre Dağılımı	115
4.6.1.6. Ankete Katılanların Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı	116
4.6.2. Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetim Sistemine İlişkin Görüşlerine Yönelik Bulgular	116
4.6.2.1. Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetim Sistemine Genel Bakışı	116
4.6.2.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına İlişkin Soru	118
4.6.2.3. Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Yapılan Grup Başkanlığı Ayrımının Vergi Müfettişleri Açısından Nasıl Algılandığına İlişkin Soru	119
4.6.2.4. Vergi İnceleme Oranlarının Değerlendirilmesine İlişkin Soru	121
4.6.2.5. Turne Görevinin Vergi Denetimine Katısına İlişkin Soru	122
4.6.2.6. Turne Görev Sürelerine İlişkin Soru	123
4.6.2.7. Vergi Müfettişliği Unvanının Gider ve Milli Emlak Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesine İlişkin Soru	124
4.6.2.8. Vergi Denetiminde Çok Başlılık Olgusuna İlişkin Soru	125
4.6.2.9. Rotasyon Uygulamasına İlişkin Soru	126
4.6.2.10. Vergi Denetim Kurulunun Sahip Olduğu Yetkilerin Sınırlandırılmasına İlişkin Soru	127
4.6.2.11. Vergi Denetimlerinin Etkinliğine İlişkin Soru	129
4.6.2.12. Vergi Müfettişlerinin Görev Yaptığı Şehir Sayısına İlişkin Soru	130
4.6.2.13. Vergi Müfettişlerinin Vergi İncelemesi Dışında Yaptıkları Diğer Görevlere İlişkin Soru	131
4.6.2.14. Vergi Müfettişlerinin Vergi Mevzuatı Düzenlemelerine Katkı Sağlamalarına İlişkin Soru	133
4.6.2.15. Vergi Denetim Kurulunun Elektronik Uygulamalara Yönelik Yaptığı Çalışmalara İlişkin Soru	134
4.6.2.16. Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısında Bulunan Farklı Grup Başkanlıklarının İncelemelere Sağladığı Katkıya İlişkin Soru	135
4.6.2.17. Vergi Müfettişlerinin Vergi Mevzuatında Yer Alan Eksik Yönleri Tespit Edebilmesine İlişkin Soru	136
4.6.2.18. Türkiye’de Yapılan Vergi Denetimlerinin En Güçlü Fonksiyonuna İlişkin Soru	138
4.6.2.19. Türk Vergi Sisteminin En Önemli Sorununun Tespitine İlişkin Soru	139
4.6.2.20. Vergi Müfettişlerinin Görevleri Esnasında Karşılaştıkları En Önemli Sorununun Tespitine İlişkin Soru	140
4.6.2.21. Vergi Müfettişlerinin Görev Yaptığı Şehir Sayısının Nasıl Olması Gerektiğine İlişkin Soru	142

4.6.2.22. Vergi Müfettişlerinin Verimli alışabilmesi İçin Neler Yapılabileceğine İlişkin Açık Uçlu Soru	143
4.7. Araştırma Sonucunda Ortaya ıkan Genel Değerlendirmeler	144
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	146
KAYNAKLAR	160
EK-1	172
Z GEçMİş	175



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil.1: 646 Sayılı KHK Öncesinde, Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Yapısı	75
Şekil.2: 646 Sayılı KHK Öncesinde Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Birimleri.....	76
Şekil.3: 646 Sayılı KHK Sonrasında Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Yapısı	86
Şekil.4: 2012-2017 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları	98



TABLolar DİZİNİ

Tablo.1: Vergilemenin Girişimcilik Üzerindeki Etkilerini Araştıran Bazı Çalışmalar..	32
Tablo.2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Oranının Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırması	65
Tablo.3: 646 Sayılı KHK Öncesinde, Türkiye’de Görev Yapan Vergi Denetim Elemanları Sayısı	74
Tablo.4: 2017 Yıl Sonu İtibariyle VDK Bünyesinde Bulunan Vergi Müfettişleri	93
Tablo.5: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı.....	94
Tablo.6: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı	95
Tablo.7: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı.....	95
Tablo.8: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı	96
Tablo.9: İncelenen Mükelleflerin Toplam Mükellef İçerisindeki Oranı.....	98
Tablo.10: “Türkiye’de vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	117
Tablo.11: “Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasını olumlu buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	118
Tablo.12: “Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan grup başkanlığı ayrımını (A,B,C,Ç) doğru buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	120
Tablo.13: “Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	121

Tablo.14: “Vergi denetimlerinin turne görevlendirilmesi yapıldığında daha hızlı ve etkin gerçekleştirildiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	122
Tablo.15: “Vergi denetimleri için yapılan turne görevlendirme sürelerini nasıl buluyorsunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	123
Tablo.16: “Vergi Müfettişliği unvanını, sahip olduğu yetkiler bakımından(Gider ve Milli Emlak Mevzuatı yönünden) uygun ve yerinde buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	125
Tablo.17: “Vergi denetiminde yer alan çok başlılık sorununun artık çözüldüğüne inanıyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	126
Tablo.18: “Vergi müfettişleri için yapılan rotasyon uygulamasını doğru buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	127
Tablo.19: “Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimi ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik teftiş ve memur soruşturması yapan bir kurum olması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	128
Tablo.20: “Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiği düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	129
Tablo.21: “Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısını olması gerekenden fazla buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	130
Tablo.22: “Daha önce vergi incelemesi dışında; gider ve milli emlak mevzuatı denetimi veya teftiş görevlerinden herhangi birini ifa ettiniz mi?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	132
Tablo.23: “Vergi Denetim Kurulu ve bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin, vergi mevzuatına ilişkin çalışmalara katkıda bulunmasının faydalı olacağını düşünür müsünüz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	133
Tablo.24: “Vergi Denetim Kurulu oluşturulduktan sonra elektronik veri tabanı ve uygulamalarına ilişkin önemli ölçüde aşama kaydetmiş midir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	134

Tablo.25: “Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında yer alan farklı grup başkanlığı ayrımı, vergi denetiminde incelemelerin nitelikli yapılmasına katkı sağlamakta mıdır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	135
Tablo.26: “Vergi müfettişleri yaptıkları denetim çalışmaları esnasında vergi mevzuatında yer alan eksik yönleri daha kolay tespit edebilmekte midir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	137
Tablo.27: “Sizce Türkiye’de yapılan vergi denetimleri sayesinde denetimin en çok hangi fonksiyonu öne çıkmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	138
Tablo.28: “Vergi sisteminin etkin bir hale getirilmesinde ilk çözüme kavuşturulması gereken ve bir düzenleme yapılması gerektiğine inandığınız en büyük sorun sizce hangisidir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	139
Tablo.29: “Vergi incelemesi görevini icra ederken karşılaştığınız en önemli sorun hangisidir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo.....	141
Tablo.30: “Vergi Denetim Kurulu kurumsal organizasyonunda görev yapılan şehir sayısı nasıl olmalıdır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo	142
Tablo.31: 2017-Eylül itibariyle Türkiye’de Faal Olan Gelir Vergisi Mükellefleri.....	150
Tablo.32: 2017-Eylül itibariyle Türkiye’de Faal Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri	151
Tablo.33: VDK Grup Başkanlığı Kurulması Öngörülen Şehirler.....	158

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik.1: Türkiye’de Elde Edilen Vergi Gelirlerinin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı.....	14
Grafik 2: Ankete Katılanların Cinsiyet Durumları	113
Grafik 3: Ankete Katılanların Yaş Dağılımı.....	113
Grafik 4: Ankete Katılanların Görev Yaptıkları Şehirler	114
Grafik 5: Ankete Katılanların Göreve Başlama Yılları	115
Grafik 6: Ankete Katılanların Unvanlarına Göre Dağılım	115
Grafik 7: Ankete Katılanların Grup Başkanlıklarına Göre Dağılım.....	116

SİMGE ve KISALTMALAR DİZİNİ

BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
HUD	:Hesap Uzmanları Derneği
HUK	:Hesap Uzmanları Kurulu
KDV	:Katma Değer Vergisi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
MTK	:Maliye Teftiş Kurulu
OECD	:Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	:Türkiye Cumhuriyeti
VDD	:Vergi Denetmenleri Derneği
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VMD	:Vergi Müfettişleri Derneği
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Her devlet idaresi, belirli makroekonomik hedeflere ulaşmak için topladığı gelirler ve yaptığı harcamalara ilişkin çeşitli kararlar alır. Alınan bu kararlar sonucunda devlet bütçesinde meydana gelen değişimlerin etkileri milli gelir, işsizlik ve enflasyon gibi ekonomik değişkenlerin üzerinde ortaya çıkar. Devletlerin bu politikaları hükümetler tarafından belirlenir ve maliye politikası olarak adlandırılır. Maliye politikası uygulamasında en önemli politika araçları vergiler ve kamu harcamalarıdır. Diğer taraftan vergi politikalarıyla alınan kararlar da ekonomiyi önemli ölçüde etkileyebilir. Maliye politikası uygulamalarının en önemli göstergesini bütçe dengesi oluşturur. Bu doğrultuda, ekonomik dalgalanmalar kamu harcamaları ve vergi yapısına bağlı olarak bütçe dengesini etkileyebilmektedir. Aynı şekilde, hükümetlerin maliye politikası uygulamaları sonucunda aldığı kararlar da bütçe dengesi ve ekonomik değişkenleri etkileyebilmektedir. Dolayısıyla vergi sistemi, maliye politikası ve ekonominin tamamı için çok önemli bir etkidir.

Yukarıda önemi hakkında kısa bir bilgilendirme yaptığımız vergi politikasının, ancak iyi örgütlenmiş ve işlevsel bir vergi denetim sistemi ile desteklenmesi halinde etkin olacağı ortadadır. Çalışmada, ülkemizde etkin bir vergi sistemi oluşturabilmek için gerekli olan vergi denetim yapısının nasıl olması gerektiği araştırılmıştır. Bu araştırmayı yaparken öncelikle genel tanımlama ve değerlendirmelerde bulunulmuş, daha sonra özele indirgenerek bir takım somut tespit ve önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Çalışma 4 bölüme ayrılmış, somut önerilere “Sonuç ve Öneriler” kısmında yer verilmiştir.

Birinci bölümde; verginin tanımı, özellikleri ve ekonomik değişkenler üzerindeki etkisi açıklanmış, verginin maliye politikasının en önemli aracı olduğu vurgulanmıştır. Vergi politikasının oluşturulmasında tüm bu ekonomik değişkenlerin nasıl etkilendiği, etkin bir vergi sisteminden bahsedebilmek için hangi kriterlere sahip olunması gerektiği hususları açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; öncelikle denetimin tanımı, türleri, özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra vergi denetiminin tanımı, özellikleri ve fonksiyonları anlatılmıştır. Kayıt dışı ile mücadelede vergi denetiminin üstlenmiş olduğu etkin rolün önemi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise ülkemizde hali hazırda uygulanmakta olan vergi denetim sisteminin geçirdiği tarihi süreç detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Özellikle Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce ve kurulduktan sonraki dönemler arasında kıyaslamalar yapılarak, inceleme verileri ve denetim elemanı sayılarına ilişkin çeşitli değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Dördüncü bölümde; vergi denetim elemanları üzerinde bir alan araştırması yapılmıştır. Bu doğrultuda, ülkemizde görev yapan Vergi Müfettişleri üzerinde bir anket çalışması yapılarak, onların konu hakkındaki görüş ve önerilerine yer verilmeye çalışılmıştır. Bu anket çalışmasını yaparken, Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlığı bulunan bütün şehirlerden farklı nitelikteki Vergi Müfettişlerinin görüşlerine başvurulmuştur. Elde edilen bulgular vergi politikası prensipleri çerçevesinde analiz edilmiştir.

Yapılan araştırmanın nihai kısmını “Sonuç ve Öneriler” oluşturmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de uygulanmakta olan vergi denetiminde tespit ettiğimiz aksayan yönler ve buna ilişkin yapılması gereken bir takım somut öneriler yer almaktadır. En nihayetinde, sunulan bu önerilerin dikkate alınması halinde, vergi sisteminin ve dolaylı olarak ekonomik yapının gelişimine katkı sağlayacağı açıklanmıştır.

Çalışmada yapılan önerilerin dikkate alınması halinde; etkin bir vergi sisteminin temel öğelerinden birisi olan vergi denetim sisteminin ülkemizde daha aktif rol üstlenecek ve başarı elde edecektir. Özellikle gelişmiş ülkelerde diğer vergi türlerine göre daha fazla tahsil olanağı bulan dolaysız vergilerin, ülkemizde de daha yüksek orana sahip olmasına katkı sağlayacaktır. En önemlisi de ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığını sağlıklı bir şekilde kontrol edecek bir otokontrol mekanizması sağlanarak, azami düzeyde adaletin tesis edilmesine yardımcı olacak ve mükelleflerin sisteme karşı duydukları güven artacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BİR MALİYE POLİTİKASI ARACI OLARAK

VERGİ POLİTİKASI VE ÖNEMİ

Toplum içinde hayatını idame ettirme çabası içine giren bireyler, bunun için çalışırlar ve sonucunda gelir elde ederler. Nasıl ki bireylerin ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için gelir elde etmeleri şart ise üzerinde kamu tüzel kişiliği sorumluluğunun yüklemiş olduğu görevler bulunan “devletler” de bu görevleri yerine getirirken gelire ihtiyaç duyarlar. Devlet, toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak için ortaya çıkmış bir unsurdur. Bu ortak ihtiyaçlar kamu hizmeti sunularak karşılanır ve bunları karşılayabilmek için devlet finansal kaynaklara başvurmaktadır.¹ Devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinin niteliği ve kapsamı tarihsel süreç içerisinde sürekli tartışılmıştır. Ancak, devletin bu kamu hizmetlerini sunarken finansmana ihtiyaç duyduğu konusunda bir fikir birliği sağlanmıştır. Bu anlamda, devletlerin yüklenmiş oldukları mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gerçekleştirmek amacıyla anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan sağlamış olduğu gelirlerin tümü kamu gelirleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır.² Literatürde, devletlerin asli gelir kaynakları üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; vergi ve benzeri gelirler, borçlanma gelirleri ve senyoraj gelirleridir. Bununla birlikte, son dönemlerde devletlerin yapmış olduğu özel hizmetler neticesinde elde ettiği kazançlar ile özelleştirme kapsamında elde ettiği kazançlar da yukarıda saydığımız bu gelir unsurlarının yanında devletin elde ettiği diğer gelirler tanımlamasıyla karşımıza çıkmaktadır.

Başka bir ifadeyle, devletin kendine yüklenen bu görevleri yerine getirebilmesi için ekonomik hayata müdahale etmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu müdahale ise bir politika çerçevesinde belirlenmekte ve söz konusu politika “ekonomi politikası” olarak tanımlanmaktadır.³ Devletin ekonomi politikasında üstlendiği rol, yaptığı müdahaleler ile şekillenir ve bu durum “Kamu Ekonomisi” olarak tanımlanır. Ekonominin temel

¹ Birol Kovancılar-Serkan Cura, “Ekonomik ve Sosyal Kalkınma Açısından Girişimcilik ve Vergilendirilme Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2016-Nisan, s.11-12

² Taha Bahadır Saraç, “Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 169, Temmuz-Aralık 2015, s.21

³ Mahfi Eğilmez-Ercan Kumcu, *Ekonomi Politikası*, Om Yayınevi, İstanbul, 2002, s.15

problemi kaynakların kıtlığı olarak tespit edilmişken, devlet bir yandan kamusal ihtiyaçların giderilmesi için diğer taraftan da toplum refahını maksimize etmek için çaba sarf eder. Devlet, bahsedilen amaçlara ulaşmak için bir takım politika araçlarına başvurmak durumundadır. Ortaya çıkan finansman ihtiyacını karşılayabilmek için ise Maliye Politikasının vergi ve borçlanma araçlarını kullanmaktadır. Kısa dönemde kamunun finansman ihtiyacının borçlanma ve emisyon (senyoraj) artışı gibi mali araçlarla karşılanması mümkünse de bu durum, uzun vadede çeşitli sıkıntıları da beraberinde getireceğinden en uygun maliye politikası aracı vergilerdir.

1.1. Verginin Tanımı

Vergiler, bir ülkede tüm kesimlerin ekonomik ve sosyal faaliyet ve hareketlerinin odak noktasıdır. Günümüzde de kamu harcamalarının finansmanının sağlanması yanında kıt kaynakların etkin ve verimli dağılımında, farklı toplumsal gruplar ve sektörler arasında vergi yükü dengelerinin gerçekleştirilmesinde, hızlı ve istikrarlı ekonomik büyümeyle birlikte milli gelirin artırılmasında, bölgesel dengesizliklerin giderilmesinde ve temel makro-ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde rasyonel bir vergi sisteminin önemi büyüktür.⁴

Vergi, geçen zaman içinde kavram ve anlam olarak çeşitli değişiklikler geçirmiş, farklı tanımlarla ifade edilmiştir. Tarih boyunca çok çeşitli faktörlerin etkisi ile şekillenmiş, bazı aşamalardan geçmiş bir olgudur. Bu bağlamda, bir ülkeyi dolayısıyla o toplumu bu denli ilgilendiren vergi ne anlama gelmektedir? Öncelikle bunun tanımını yapmamız gereklidir. Kısaca vergi, bir toplumu oluşturan tüm bireylerin mali gücüne göre, bütün vatandaşların katılmakla yükümlü olduğu anayasal bir ödev olarak tanımlanabilir.⁵ Ancak toplumsal süreç içerisinde her zaman kendine yer bulmuş olan bu mali araç için sadece küçük bir tanımlanma yapıp, kısaca değinmek çok da doğru olmayacaktır.

Çok eski dönemlerde, mağlupların galiplere ödemesi geren bir borç olarak görülen vergi, mağlupların gelir ve servetlerinden “haraç” olarak alınmaktaydı. Ortaçağ döneminde ise vergi bireylerin kendilerini yönetenlere hediye şeklinde verdiği,

⁴ Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1998, Sayı:4, s.1

⁵ Doğan Alantar, “Vergi Ziyai Cezası Uygulanmasında Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:146, 2005, s.47

yönetenlerin ise yardım adıyla aldıkları değerleri ifade etmiştir.⁶ Eski Sümer, Yunan ve Roma medeniyetlerinde ilk zamanlarda derebeyi, kabile reisi ve krallara verilen hediye ve yardımlar, zamanla zora dayalı bir şekil halini almıştır.⁷

Toplumsal örgütlenmeyi, devleti ve devletin değişimini, mali olayları dünya bilim tarihinde ilk defa bilimsel olarak dogmalardan uzak, kapsamlı bir şekilde inceleyen bir bilim adamı olup, dünya bilim tarihinde sosyal bilimlerin kurucuları arasında sayılan İbn-i Haldun,⁸ 14. yüzyılda yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergiden ve vergilemenin temel ilkelerinden söz etmiştir. İbn-i Haldun bahsi geçen eserinde, vergilerin devletin harcamalarını karşılamak için bireylerden bütünüyle politik güce dayalı olarak alındığını, vergilerin devletin en önemli geliri olduğunu ve vergi gelirlerinin devletin yaşamına paralel bir gelişim gösterdiğini belirtmiştir.⁹

Başlangıçta sadece gelir elde etme amacı söz konusu olduğundan, vergi konusundaki en geçerli tanım klasik maliyeciler tarafından yapılmıştır. Çünkü klasikler devlet gelirlerinin sadece gelir sağlama amacına yönelik bir araç olduğunu savunmaktadırlar. Klasik maliyenin Kıta Avrupasında kurucusu olarak kabul edilen ünlü Fransız maliyecisi Guston Jeze vergiyi; “Kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülüktür” şeklinde tanımlamıştır.¹⁰ Yine ünlü iktisatçı Adam Smith “Ulusların Zenginliği” adlı ünlü eserinde vergi konusuna özel bir ağırlık vererek; vergilerin mükellefin ödeme gücüne uygun olması, belirli olması, uygun koşullarda uygulanır olması ve minimum maliyetle toplanıyor olması şeklindeki dört ilke ortaya koymuştur.¹¹

Wagner, vergiye bağladığı sosyal fonksiyon dolayısıyla daha önce yapmış olduğu tanımı değiştirmiş ve “Vergiler, gerek genel devlet gelirlerinin karşılanması, gerekse milli gelirin yeniden dağılımını değiştirmek amacıyla ekonomik birimlerce

⁶ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, s.121

⁷ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 1987, s.28

⁸ Ramazan Gökbnar – Emin Kömürcüler – A.Zafer Yalçın, “Mali Sosyolojide İbn-i Haldun’un Yeri”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 455, Haziran-2007, s.207

⁹ Nihat Falay, “İbn-i Haldun’un İktisadi Görüşleri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi*, Maliye Enstitüsü, Yayın No: 2420/409/58, 1987, s.55

¹⁰ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.111

¹¹ Adam Smith, *The Wealth of Nations (Ulusların Zenginliği)*, J.M.Dent & Sons Ltd., London, 1958, s.307

ödenen zorunlu aidatlardır” şeklinde tanımda bulunmuştur.¹² Yukarıda yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere, vergi kavramı konusunda gerek eski, gerekse yeni mali literatürde tam bir görüş birliği olmasa da, verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapan maliye yazarlarının benimsemiş oldukları devlet anlayışına göre değişmektedir.

Dolayısıyla, her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan, kendine özgü bir vergi sistemi oluşturulmuştur. Ancak vergi sistemlerinin uluslararası ortak bazı nitelikleri de mevcuttur. Tercih hakkı söz konusu olmaksızın uluslararası hukuktan kaynaklanan bazı usullerin sistem içerisine dahil edilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle taşıdıkları bazı ulusal özelliklere rağmen, çeşitli ülkelerin vergi sistemleri arasında önemli benzerlikler ve ortak noktalar bulunmaktadır. Bunun nedeni de uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların giderek artmasıdır.¹³

Bu itibarla, yukarıda kısa bir tarihi süreci de aktarılan verginin birçok kez değişik anlamlar ifade ettiğini ve iktisadi akımlardan etkilendiğini gözlemleyebiliyoruz. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan bir raporda vergi; devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, “kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴

Yine OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından yapılan bir sınıflandırmada vergi terimi, genel idareye yapılan zorunlu ve karşılıksız ödemeler olarak ifade edilmiştir. Vergilerin, hükümetin vergi mükelleflerine sağladığı faydaların vergi mükelleflerinin ödemeleriyle orantısız olması bakımından karşılıksız olduğu ayrıca belirtilmiştir.¹⁵

¹² S. Turhan, a.g.e., s.27

¹³ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yayınları, No:244, 1992, Ankara, s.5

¹⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2001, s.7

¹⁵ OECD, Negotiating Group On The Multilateral Agreement On Investment (MAI), “Definition Of Taxes”, Note By The Chairman, <http://www.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>, Erişim Tarihi: 20.11.2012

1.2. Verginin Önemi

Vergi, en geniş anlamıyla kamusal mali ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir.¹⁶

Vergi, vergilendirme yetkisine sahip olan merci aracılığıyla uygulama alanı bulur. Vergilendirme yetkisi ise devletin ülke üzerinde yaşayanlar üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir.¹⁷ Devlet egemenliğine bağlı vergileme yetkisi kavramı, yüzyıllar boyunca birçok defa değişime uğramıştır. Geçtiğimiz yüzyıllarda çok daha katı olan egemenlik algısı günümüzde hem kavramsal planda hem de yürürlükteki mevzuat açısından yumuşatılmak gayesiyle çeşitli kurallarla sınırlandırılmıştır. Devletin varlığının temel koşullarından biri olan vergi, milletlerin varlıklarını bağımsız ve güçlü olarak idame ettirmelerini sağlayan en önemli araçlardan birisidir. Devletin yükümlülüklerindeki sürekli artış, kaçınılmaz olarak vergilerin arttırılmasına da neden olmuştur. Devletleri idare edenler hem vergi gelirlerini arttırmak, hem de mükelleflerin tepkilerini engellemek için sürekli yeni arayışlar içinde olmuşlardır. Bu nedenle egemenlik algısı yıllar boyunca aşınmaya uğratarak, geçmişe göre daha yumuşak bir hal almıştır.¹⁸

Yıllar boyu süren bu değişim süreci, Orta Çağ'dan günümüze kadar birçok ekonomist ve siyasal teorisyene ait görüşlerde kendini göstermiştir. Bu değişen görüşler, bağımsızlık ve egemenlik ya da vatandaş ve toplum arasındaki bütün ilişkiler yönünden, vergi ödeme görevi veya ödeme gücünün belirlenmesini en somut bir biçimde etkilemiştir.¹⁹

Yukarıda da değinildiği üzere, yönetim gücünü elinde bulunduranlara ait olan ve vatandaşın yaşayışına en kolay etki eden yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisinin,

¹⁶ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Yayınevi, İstanbul, 1998, s.21

¹⁷ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.33

¹⁸ Naci Birol Muter, *Maliye Tarihi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Manisa İ.İ.B.F., Teksir Yayınları, 1987, s.36

¹⁹ Richard Abel Musgrave, *The Theory of Public Finance-A Study in Public Economy*, Mc. Graw-Hill Book, Company, 1959, s.61

belirli kurallar dahilinde kullanılması ve sınırlarının belirlenmesi için tarih boyunca büyük mücadeleler verilmiştir.²⁰ Bu bağlamda, tarihi incelemeler de göstermektedir ki vergi, anlam ve uygulama anlamında çeşitli değişiklikler geçirmiş, farklı dönemlerde farklı yorumlarla değerlendirilmiş; mali, iktisadi, sosyal, politik, hukuki ve hatta ahlaki yönleriyle karmaşık bir müessesedir.²¹

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde; devletler kolektif kamu hizmeti olarak da adlandırılan temel fonksiyonlarını yürütülebilmek için çeşitli kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Vergi dışındaki diğer kamu gelirlerinin sağlıklı bir ekonomik büyümeyi tetiklemesi mümkün değildir. Bu tür gelirlerin kısa süreli faydasının yanında, uzun dönemde sebep olduğu negatif maliyetleri de vardır. Vergileme ise zaman içerisinde, kamu hizmetleri için gerekli kaynağı sağlamanın yanında, tasarrufu ve ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi diğer sosyal ve ekonomik amaçlar için de kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi gelirleri, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli gelir kaynaklarından biri olmasının yanında; sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında önemli bir fon kaynağıdır. Vergi hâsılatının artmasına neden olan faktörler ülkeden ülkeye değişmekle beraber, vergilerin en önemli işlevi kamu gelirlerini arttırmasıdır. Vergilenebilir yeni kaynakların oluşturulmasında kişi başına gelir artışı, sanayileşmenin altyapı ihtiyaçları ve kamu talepleri gibi faktörler etkili olmaktadır.²² Vergiler bir ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin miktarını, üretim faktörlerinin gelir ve fiyatlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Kalkınmakta olan ülkelerde verginin kalkınma aracı olarak, tasarruf düzeyinin belirlenmesinde ve kaynak dağılımı üzerindeki etkisi kullanılmaktadır.²³

“Ekonomik büyümenin sağlanması” ülkeler için önemli olmakla birlikte, özellikle gelişmekte olan ülkelerde ön plana çıkan temel ekonomik amaçlardan biri

²⁰ Ahmet Emrah Akyazan, “Vergilendirme Yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2009, S.80, s.1.

²¹ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınevi, İstanbul, 1992, s.217

²² Esfender Korkmaz, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul Üniversitesi İkt. Fak.Yay., No:489 Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 13-15

²³ Hakan Yılmaz, "Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi" Uzmanlık Tezi - Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü. Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi, Ankara, 1996 (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/yilmazh/vergi.html> Erişim Tarihi 10.06.2012)

olmuştur. Gelişmiş ülkeler belli bir büyüme hızını muhafaza etmek gibi daha kolay bir çaba içinde olurken; gelişmekte olan ülkeler belli bir büyüme seviyesine ulaşma çabasına girmişlerdir. Ekonomik büyümeyi sağlamanın birçok yolu olmakla birlikte, sağlıklı büyümenin vergi politikasından bağımsız olamayacağı gerçeği yadsınamazdır. Günümüzün çağdaş devlet ve vergilendirme anlayışında vergiler, yalnızca kamu giderlerinin finansmanı için değil, aynı zamanda etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanılmaktadır.²⁴

Özellikle gelişmekte olan ülkelerin ekonomik gelişmelerini tamamlayabilmeleri için öncelikle giderlerini karşılayacak yeterli gelire, sonra da kalkınmalarını sağlayacak yatırımları yapmaları için yeterli tasarrufa ihtiyaçları vardır. Bu ülkeler ortaya çıkan gelir ve tasarruf yetersizliklerini karşılamak için, bazı kaynaklara başvurmak zorunda kalmaktadırlar.²⁵

Bir diğer ifadeyle, bütçe harcamalarının finansmanı için kullanılan bütçe gelirleri, devlet tarafından çeşitli kaynaklardan sağlanabilir. Günümüzde nakdi olarak tahsil edilen bu gelirlerin başlıca kaynakları devletin vergileme yetkisi dolayısıyla aldığı vergiler, harçlar, şerefiyeler ve resimlerdir. Devletin vergi dışında kalan diğer gelirleri ise devletin teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, para cezaları, kişi ve kurumlardan gelen paylar ve sağlanan diğer özel gelir ve fonlardır. Alınan bağış ve yardımlar ile sabit sermaye varlıkları ile arazi ve maddi olmayan varlıkların satışından elde edilen gelirler de bütçe gelirleri içinde gösterilmektedir. Devletin diğer bir finansman kaynağı ise bütçe gelirlerinin yeterli olmadığı durumlarda borçlanma ya da para basma yoluna gidilmesidir. Fakat bu iki durum da, daha önce söylediğimiz gibi ekonomi üzerinde farklı etkiler oluşturarak ekonomik istikrarı bozabilir. Bu yüzden bir ülke ekonomisi için sağlıklı bir vergi sistemi, olmazsa olmaz bir unsurdur.²⁶

²⁴ Recep Bıyık-Aydın Kıratlı, *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Yıldız Ofset, İstanbul, 2001, s.3

²⁵ Göknur Umutlu-Neda Alizadeh-Ahmet Yakup Erkılıç, “Maliye Politikası Araçlarından Borçlanma ve Vergilerin Ekonomik Büyümeye Etkileri”, *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2011, Sayı:1, s.76

²⁶ Sadettin Paksoy-Sumru Bakan, “Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Bahar-2010, C.9, Sayı.32, s.151-158 (<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/esosder/article/view/5000068316/5000063379> Erişim Tarihi:07.03.2017)

Bu sebeplerden ötürü, iyi bir vergi sistemi oluşturulması vergi politikasının en önemli amacı olmakla birlikte, vergi politikası da maliye politikasının ve dolaylı olarak da ekonomi politikasının en önemli araçlarından bir tanesidir.

1.3. Vergi Politikasının Amaçları

Maliye politikası; devletin sahip olduğu mali araçları, fiyat istikrarını, tam istihdamı, ekonomik büyüme ve gelişmeyi, adil bir gelir ve servet dağılımını sağlamak ve konjonktürel dalgalardan arınmış istikrarlı bir ekonomik yapıyı korumak amacıyla kullanmasıdır. Diğer bir ifadeyle de, ekonomide ulaşılan dengeyi korumak veya daha iyi bir dengeye geçmek ya da ortaya çıkan dengesizlik hallerini gidermek için kamu kesimi gelir, gider ve borçlanma araçlarını kullanarak uygulanan politikaların tümüdür.²⁷

Ekonomi politikasının bir dalı olan maliye politikası, bir ekonomide temel makroekonomik amaçlara ulaşabilmek için kamu harcamaları ve gelirlerinin büyüklük ve bileşiminde yapılması gereken düzenlemelerdir.²⁸ Maliye politikasının başlıca amaçları ise ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyüme hızının sağlanması ile gelir dağılımında adaletin sağlanması olarak belirlenmiştir. Belirlenen amaçlara ulaşılabilmesi için maliye politikasının elinde bazı araçlar bulunmaktadır. Maliye politikası araçları ya da kısaca mali araçlar, devlet bütçesi ile ona ilişkin unsurların tümünü kapsamaktadır.²⁹ Maliye politikası araçları genel anlamda “Kamu Gelirleri” ve “Kamu Harcamaları” şeklinde iki kısımdan oluşmaktadır. Kamu gelirleri içerisinde en sağlıklı araç ise daha önce ifade ettiğimiz üzere vergilerdir. Vergilerin uygulanması ise vergi politikası içerisinde kendisine yer ve yön bulur.

Vergi politikaları da geleneksel olarak, her ülkenin kendi mali, ekonomik ve sosyal durumuna uygun olarak düzenlenir. Fakat küreselleşmenin ulaştığı boyut ile birlikte ülkelerin kendi durumlarına göre şekillendirdikleri vergisel çözümlerinin yetersiz kaldığı görülmüştür. Ekonomik sınırların ortadan kalktığı, küreselleşmeden nasibini alan günümüz dünyasında, ulusal arz ve talebe dayalı çözümler yerini, küresel

²⁷ Mahfi Eğilmez-Ercan Kumcu, *Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması*, Remzi Kitabevi, 11.Basım, s.349

²⁸ Beyhan Ataç, *Maliye Politikası*, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, 4. Baskı, Eskişehir, 1997, s.5

²⁹ Metin Doğan-Doğan Şenyüz-İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, İstanbul, 2003, s.335

arz ve talebi esas alan çözümlere bırakmıştır.³⁰ Yani, vergi politikasına ilişkin yapılan düzenlemelerin, dünyada yaşanan gelişmelerden bağımsız ele alınması mümkün bulunmamaktadır.

Vergiler; yatırım oranları, çalışma tercihi, teknolojik gelişme ve verimlilik artışını doğrudan etkilerken, altyapı, eğitim ve sağlık gibi verimliliği artıran harcamaların finansmanını sağlayarak, ekonomik büyümeyi dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Vergiler, ekonomik büyümeyi etkilemek için kullanılırken, değişik vergi oranlarının artırılması veya azaltılması, yeni vergilerin ihdas edilmesi veya kaldırılması gerekebilir. Dolayısıyla, kalkınma sürecinde vergi yapısı; vergileme amaçları, hükümet politikaları, toplumsal değişme vb. faktörler doğrultusunda değişmektedir.³¹

Kısaca belirtmek gerekirse, günümüzde maliye politikası amaçlarına ulaşmada kullanılan mali araçların en başında vergiler gelmektedir. Vergiyi, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak, toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerler olduğunu daha önce ifade etmiştik.³² Özellikle, vergilerin cebri olarak alınması dolayısıyla vatandaşlar üzerine bir ödeme zorunluluğu getirmesi, mali amaçlara ulaşmada etkili araç olmasını sağlamaktadır.³³

Bu itibarla, maliye politikasının hedeflemiş olduğu amaçlarına ulaşırken kullandığı araçlardan olan “Kamu Gelirleri” içerisinde en ehemmiyetli konuma vergiler sahiptir. Vergilerden bağımsız bir maliye politikası yürütmek mümkün olmamakla birlikte, maliye politikası amaçlarına ulaşmada en büyük faydayı vergiler sağlar.

1.3.1. Vergi Politikasının Mali Amacı

Ekonomik hedeflere ulaşmada önemli rol oynayan maliye politikasının en işlevsel aracı olan vergiler bazı hedeflere ulaşabilmek için kullanılır. Vergilerin uygulanma metodunu belirleyen vergi politikasının bilinen ilk ve en eski amacı, kamu giderlerini finanse etmektir. Vergilemenin temel nitelikteki bu mali amacı, vergi

³⁰ Ufuk Saraç, “Küresel Bir Köyde Vergileme”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Aralık-1999, s.55

³¹ Mehmet Cural, Nüket Kırcı Çevik, “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi:1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 48, Sayı.3, Eylül-2015, s.127

³² Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2001, s.111

³³ Ahmet Ulusoy, *Maliye Politikası*, Trabzon, Şubat-2006, s.36

gelirlerinin yeterli olmasını zorunlu kılarken, bu esnada katlanılacak fedakârlığın en düşük düzeye indirilmesi gerekir. Bu nedenle, mali amacı gerçekleştirmeye dönük rasyonel bir vergi sisteminin her şeyden önce subjektif fedakârlığı asgari düzeyde tutması, yani bir nevi vergi yükünün mükellefler arasında mümkün olduğu kadar adil dağıtılması gerekir.³⁴ Vergilemenin uluslararası standart ilkesine göre de, vergi yükü kamu gelirlerini maksimum kılmak ve ekonomik büyüme için olumsuzlukları minimum düzeyde tutmak için gereklidir.³⁵ Fakat küreselleşme ve onun arttırdığı sermaye hareketliliği, ülkelerin vergileme kapasitelerini aşındırarak kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirin yetersiz kalması sonucunu doğurabilir. Böyle bir durum, kamu hizmetlerinin yetersiz sunumuna sebep olabilir. Kamu hizmetini sunabilmek adına, eksik kalan gelirin finanse edilmesi için ise vergilerin arttırılması yolu seçilebilmektedir.

Başka bir ifadeyle, değişen dünya şartları ve küreselleşme, ülkelerin vergi sistemlerinin temellerini aşındırıp, vergi gelirlerinin azalmasına yol açmakta ve dolayısıyla mali amacın gerçekleştirilmesini gittikçe güçleştirmektedir.³⁶ Vergi gelirlerinde oluşabilecek yetersizliği kısa sürede aşabilmek, ekonominin yapısıyla ilgili olmakla birlikte bunun en kolay yolu vergi oranlarını arttırmak ya da yeni vergiler ihdas etmektir. Hizmetleri sunmak için gerekli olan gelirin, vergi oranları arttırılarak karşılanmaya çalışılması ise potansiyel sermaye kaçışını tetikleyebilir. Hükümetler ya da idareler sermaye kaçışına neden olabileceğinden dolayı, vergi gelirlerini arttırmada sınırlamalarla karşı karşıyadırlar, bu yüzden kamu hizmetleri eksik şekilde sunulur.³⁷

Kaldı ki, vergi oranları arttırıldığında, vergi gelirlerinin belirli bir düzeyden sonra inişe geçeceği, yani insanları vergi kaçırmaya yöneltebileceği belirtilmiştir. İlk dönemlerde Adam Smith' in ortaya koyduğu vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki bu ters yönlü ilişki, 20. yüzyılda Arz-Yönlü iktisatçılar tarafından tekrar ele alınmıştır.

³⁴ Salih Turhan, "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", İstanbul Üniversitesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Otuz Altıncı Seri, 1994, S.46

³⁵ Valpy Fitzgerald, "International Tax Cooperation And Capital Mobility", *QEH Working Paper-QEHWPS79*, February 2002, S.2

³⁶ Vito Tanzi, "Globalization And Work Of Fiscal Termites", *Finance&Devolopment*, Vo.38, Num.1, 2001, S.5-6

³⁷ Margit Schratzenstalle, "Company Tax Co-Ordination In An Enlarged EU", *Second Euroframe Conference On Economic Policy Issues In The European Union*, WIFO, June 2005, S.5

Arthur Laffer, yüksek vergi oranlarının vergilendirilebilecek gelir matrahını ve dolayısıyla vergi gelirlerini azaltacağını söylemiştir.³⁸

Yukarıda yapılan açıklamalarda da görüleceği üzere, vergi politikasının mali amacı, sunulacak olan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Ancak ortaya çıkabilecek finansman açığında, idarenin ortaya koyacağı politika her zaman istenen sonucu vermeyebilir. Bu nedenle, ülkenin durumu ve piyasaların yapısı ile diğer ekonomik değişkenler hep birlikte düşünülme kaydıyla, alınacak olan tedbirler mali amaca ulaşılma istenirken bu amaçtan daha da uzaklaşılmasına neden olmamalıdır.

1.3.2. Vergi Politikasının İktisadi Büyüme ve Kalkınma Amacı

İktisadi büyüme ve kalkınma zaman zaman birbiriyle aynı anlamda kullanılıyor olsa bile aralarında bazı farklar bulunmaktadır. İktisadi büyüme reel milli gelirin uzun dönemli olarak çoğalmasını, iktisadi kalkınma ise daha çok global reel gelir artışını ifade eder. İktisadi büyüme ve kalkınmanın gerçekleşme imkanı da yatırım hacmine bağlıdır.³⁹ Bir ekonomide gerekli olan yatırımların en sağlıklı ve akılcı finansman kaynağının toplam tasarruf hacmi olduğu düşünüldüğünde ise ekonominin toplam tasarruf düzeyinin düşük olması, iktisadi büyüme ve kalkınma önündeki temel engellerden biridir.

Özellikle az gelişmiş ülkeler, yatırımları karşılayabilecek tasarruf düzeyinden yoksundur. Gelir düzeyinin düşük olması, halkın tüketim eğiliminin ağır basmasına neden olur. Tasarruf düzeyinin yetersiz olması durumunda, özel kesimin kendisinden beklenen yatırımları gerçekleştirmemesi sonucunu doğurmakla birlikte, kamunun mevcut tasarruf açığını kapatma yönünde politikalar uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda ortaya atılan görüşlerden birisi, ekonomide ortaya çıkan tasarruf açığını devletin vergi politikası yoluyla (zorunlu tasarruf) kapatarak, özel teşebbüsün gerçekleştirmediği temel altyapı ve/veya sanayileşme sürecini hızlandıracak yatırımları gerçekleştirmesidir. Ancak az gelişmiş ülkelerde milli gelir düzeyinin

³⁸ A. Ulusoy, a.g.e., s.293

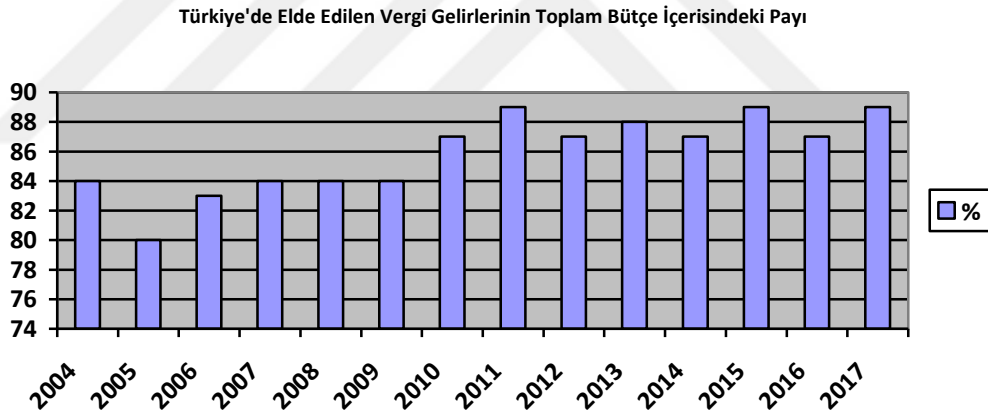
³⁹ H. Nadaroğlu, a.g.e., s.305

göreceli olarak daha düşük olması, vergi gayretinin yetersizliği ve siyasi karar alma sürecinin gelişmişlik düzeyi bu yaklaşımın önündeki temel engellerdir.⁴⁰

Kısaca, vergi mahiyeti itibariyle iktisadi büyüme ve kalkınma üzerinde belirli bir ölçüde etkilidir.⁴¹ Ekonomik kalkınmada devletin, devlet olarak fonksiyonlarını bir şekilde yapması beklenir. Devletin ekonomide sosyal işlevlerini yerine getirmesi, sanayi yatırımı kurması, ekonomik mali kurumları yaygın hale getirmesi ve yatırımları mali yönden desteklemesi gibi görevleri bulunabilmektedir. Bu görevlerin ifası için gerekli olan harcamaları yapabilmek için de devletler fona ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyacı gidermenin en sağlıklı yöntemi ise vergilerdir.

Ülkemizde de devletin elde ettiği genel bütçe gelirlerinin büyük kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Aşağıdaki grafikte yıllar itibariyle bu durum yüzdesel olarak gösterilmiştir.⁴²

Grafik.1: Türkiye’de Elde Edilen Vergi Gelirlerinin Toplam Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı



1.3.3. Vergi Politikasının Gelir Dağılımında Adaleti Sağlama Amacı

Gelir dağılımı veya diğer bir adla servet dağılımı kavramları farklı açılardan ortaya konulmuştur. Gelir dağılımı ile ilgili bütün tanımlamalar, farklı açılardan gelirin kişiler, bölgeler ya da kesimler arasında nasıl dağıldığını ortaya koymaktadır. En geniş

⁴⁰ Birol Karakurt, *Sermaye Kaçışının Yaşanmasında Vergi Politikasının Belirleyici Rolü: Türkiye Örneği*, Doktora Tezi, Haziran-2006, Trabzon, s.67-68

⁴¹ H. Nadaroğlu, a.g.e., s.305

⁴² http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (Erişim Tarihi: 01.011.2017)

anlatımla gelir dağılımı, bir ülkede yaşayan bireyler tarafından üretilen mal ve hizmetlerden elde edilen toplam gelirin, yine o ülkedeki bireylere dağılım araçları ile paylaşılmasını veya bölüştürülmesini ifade eder.⁴³

Piyasa mekanizması, tam rekabet piyasasında belirtildiği gibi her zaman mükemmel değildir. Bir ekonomide ortaya çıkabilecek gelir dağılımı adaletsizliğini ortadan kaldıracak, piyasaya ait engelleyici unsurlar bulunmamaktadır. Piyasa mekanizmasının işlemesi sonucu, gelir ve servet dağılımında ortaya çıkan önemli dengesizlikler, piyasa tarafından kendiliğinden düzeltilemez.⁴⁴

Bu aşamada, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklere devlet tarafından müdahale etmenin bir gereklilik haline geldiği, bu nedenle gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermenin maliye politikasının amaçları arasına girdiği görülmektedir. Devletin maliye politikası araçlarını kullanarak gelirin yeniden dağılımına müdahale etmesi maliye politikası amaçları içerisinde yer almaktadır. Bu açıdan devlet, vergi sistemi ve transferler aracılığıyla gelir dağılımını doğrudan etkileyerek ikincil gelir dağılımını gerçekleştirir.⁴⁵

Kısaca devlet, kamu harcamaları ve kamu gelirleri gibi sahip olduğu mali araçlarla gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri giderecek şekilde uygulamalar gerçekleştirebilmektedir. Yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda veya daha çok vergi alınması, gelir dağılımında adalet sağlamada uygulama alanı bulan en yaygın metottur. Vergi politikaları ile düşük gelir gruplarından daha az vergi alınarak ya da hiç vergi alınmayarak harcanabilir gelir yükseltilirken, öte yandan yüksek gelir gruplarından daha yüksek vergi alınarak harcanabilir gelirleri azaltılmak suretiyle gelirin yeniden dağılımı sağlanır. Sosyal nitelikli harcama politikası olarak ise toplanan vergilerin ve kamu gelirlerinin düşük gelir gruplarına transferi yoluyla bu grupların harcanabilir gelirleri artırılır.⁴⁶

Gelir vergisinde, artan oranlı tarife uygulamasında, yüksek gelirlilerden alınan bir liranın düşük gelirlilerden alınan bir liraya göre, toplumsal refahı daha azalttığı

⁴³ M. Eğilmez-E. Kumcu, a.g.e., s.126

⁴⁴ A. Ulusoy, a.g.e., s.285

⁴⁵ Gülsüm Gürler Hazman, "Türkiye'de Gelir Dağılımında Adalet ve Sosyal Güvenlik Harcamaları Arasındaki Nedensellik İlişkisi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2011, C.16, Sayı:1, s.206

⁴⁶ Mehmet Cural, "OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımının 1980 Sonrası Gelişimi ve Eşitsizliği Azaltıcı Müdahaleler", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim-2009, s.87

düşünülmektedir. Böylece, yüksek gelirlilerden artan oranlı tarifelerle alınan gelirin kamu harcamaları kullanılarak düşük gelir gruplarına transfer edilmesiyle gelir yeniden dağılmış olur.⁴⁷

Tüketim vergilerinin farklı oranlarda uygulanması ile mal ve hizmetlerin göreceli fiyatlarına müdahale edilerek tüketici tercihlerinin ve piyasada oluşan talebin yapısının değiştirilmesi sağlanır. Talep yapısı olumsuz etkilenen mal ve hizmetin üretiminin azalması ile kaynak kullanımının başka mal ve hizmetlerin üretimine kayması beklenir. Bu tür bir uygulamanın belirtilen sonucu verebilmesi için, söz konusu mal ve hizmetlere olan talebin 'fiyat esnekliğinin' yüksek ve ekonomide 'faktör akışkanlığının' yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Böylece kaynak dağılımı sağlanırken, talep yapısının değişmesi sonucunda, gelir dağılımında da dolaylı olarak yeniden düzenleme olmaktadır. Özellikle lüks tüketim malları üzerinden alınan dolaylı vergilerin, diğer mallara göre daha yüksek oranda olması bu politika yönünde uygulanabilecek yöntemlerden biridir.⁴⁸

Ancak, dolaylı vergiler fiyatlara eklenerek tüketicilerden alındığından, bu vergiler zengin ya da fakir ayrımı yapmadan, bireylerin tüketmek zorunda oldukları tüketim mallarından alınarak herkesin üstüne aynı vergi yükünü getirmektedir.⁴⁹ Dolaysız vergiler, ödeme gücü ilkesine uygunken dolaylı vergiler uygun değildir. Bu nedenle de dolaylı vergilerin, adil bir gelir dağılımı sağlama amacı için kullanılması çok geçerli olmamaktadır. Ayrıca dolaylı vergilerin, ancak temel ihtiyaç malları üzerine konulan satış vergileriyle ithalat vergilerinden sağlanması nedeniyle caydırıcılık etkisi önemli olmayabilir.

1.4. Vergilemenin Etkileri

Vergi, kamu gelir kaynakları arasında yer alan en önemli kalemler olup, geri ödemesi olmayan, vatandaşların kamu harcamaları finansmanına katılmasının bir aracıdır. Gücünü kanunlardan alan, ödeme gücü olan özel ve tüzel kişilerden alınan vergiler devletin önemli bir maliye politikası aracıdır. Devletin bu aracı kullanırken

⁴⁷ Orhan Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, 10. Baskı, s.253

⁴⁸ Fehim Bakırcı, "Bütçe Politikalarının Mikro Ekonomik Etkileri", *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2009, C.2, Sayı:2, s.43-58

⁴⁹ Esra Talaşlı-Hakkı Ay, "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", *Maliye Dergisi*, Sayı:154 (Ocak-Haziran/2008), s.141-142

belirli bir organizasyon ve planlama içerisinde hareket etmesi vergi politikası olarak adlandırılır.

Vergi politikasının gerektirdiği planlama ve program dâhilinde, vergi idaresi vergilendirme yetkisini kullanır. Vergilendirme, vergi denetimi, vergi mevzuatı düzenlemeleri bu politika kapsamında değerlendirilir. Hükümetler vergi politikalarını belirlerken veya vergilendirme yetkilerini kullanırken Anayasa’da belirlenmiş olan bazı yasal sınırlara bağlı kalırlar.⁵⁰ Bu yetkinin kullanılmasının siyasi, sosyal ve ekonomik hayata doğrudan ya da dolaylı olarak etkisi olabilmektedir.

1.4.1. Vergilemenin Siyasi Etkileri

Daha öncede belirttiğimiz üzere, devletin üstlenmiş olduğu mali, iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin kullanılması bir nevi siyasi bir zorunluluktur.

Vergileme, kişilerin mülkiyetine yani şahsi gelir ve servetlerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan, bir hukuk devletinin hassasiyet göstermesi gereken konulardan birisini oluşturmaktadır. Çünkü hukuk devleti, özel mülkiyetin korunması esasına dayanmaktadır. Vergi sisteminin mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü zedelemesi halinde, hukuk devleti zarar görmektedir. Bu itibarla, devlet vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü ihlâl etmemelidir.⁵¹

Bu çerçevede, vergilemenin hukuk devleti içerisinde bireyin, yani mükelleflerin hakları bakımından nasıl gerçekleştirildiği çok önem arz etmektedir. Vergileme, kanun teklifi veya tasarısının hazırlanmasından, mükellefin vergiyi ödemesine kadar uzun bir süreci içermekte olup, bu süreç içerisinde verginin tarafları karşılıklı olarak iletişim sürecine girmektedir.

Vergi, çok geniş ve kapsamlı ve aynı zamanda da karmaşık karar alma süreçlerinin yönetildiği bir politika aracıdır. Devlet, siyasal anlamda vatandaş olan kişileri ve kar elde etme amacıyla kurulan işletmeleri bir araya getirerek birbirleriyle

⁵⁰ Ersan Öz, *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, s.44

⁵¹ Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, s.1260

farklı farklı koşullar altında alınmış değişik kararları ve davranış biçimlerini etki-tepki ve/veya heterojen kütleleşme gibi oluşumlar doğurmakta ve yeni meydana gelen şartlar karşısında yeni karar alma süreçlerine yol açmaktadır. Bu süreçler verginin tarafları arasında şekillenmekte, bu taraflar da vergisel kültürü oluşturan ve etkileyen temel belirleyiciler olmaktadır.⁵²

Vergileme yapılırken mükelleflerin en çok önem verdiği hususlar, vergide adalet ilkesi ve verginin yerli yerinde harcanmasıdır. Ayrıca, verginin tabana yayılarak, vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı da gerekmektedir. Vergiyi tabana yaymak suretiyle ve aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alarak vergilemede adalet sağlanabilir. Bununla birlikte, tahsil edilen vergilerin nasıl kullanıldığı ve hangi kesimlere aktarıldığı da o ülke vatandaşları tarafından sorgulanabilmektedir.

Vergiler, vergi bilincine sahip olmayan toplumlarda bir külfet olarak görülmektedir. Verginin bu yönü mükelleflerin vergiye karşı farklı tepkiler göstermesine sebep olabilir. Örneğin, mükellefler siyasi iradeye baskı kurarak kendi gruplarının vergi yükünü düşürmelerini isteyebilir. Ya da vergi konusuna girmeyen işlere yönelebilir, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma şeklinde tepki gösterebilirler. Şüphesiz, vergilemeye karşı gösterilen tepkiler sadece ödenen verginin miktarı ile ilgili değildir. Mükellefler verginin külfetini gönüllü olarak kabullense bile, uygulama aşamasında karşılaştıkları yasal, idari, teknik, güçlükler mükellefleri vergiye karşı tepki gösterir hale getirebilir.

Neticede, vergi kuralları yasama organı, hükümet, yargı kararları ve vergi idaresinin yorumları ile sürekli olarak tanımlanır ve yeniden şekillendirilir. Vergi ödeme davranışı da sürekli olarak yeniden biçimlenen bu kurallar içinde meydana gelir.⁵³ Bu nedenle, anayasal olarak sınırları çizilmiş olsa bile devleti yönetenler elinde bulundurduğu yetkiyi, şartların değişkenliğine uygun olarak kullanabilmektedir. Başka bir ifadeyle, vergilemeyi etkileyecek konularda alınan her türlü siyasi karar, toplumun tepki eşiğine göre farklılık arz edebilir.

⁵² Ufuk Gencel-Elif Kuru, “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2012, Cilt: 10, Sayı: 20, s. 29-30

⁵³ U. Gencel-E. Kuru, a.g.m. s.34

1.4.2. Vergilemenin Sosyal Etkileri

Vergilerin devletler için önemli bir finansman kaynağı olması, devlet ve vatandaş ilişkisini bu nedenle daha da anlamlı kılmaktadır. Doğal olarak devletler vergi gelirlerini artırma çabasına girerken, mükelleflerin de vergi yükünü azaltma çabaları her zaman bir çatışma konusu olabilmektedir. Özellikle mükelleflerin vergilendirme yönünden vergilemede adalet algılaması, devletlerin vergi gelirlerini artırma ya da vergiyi toplamak için aldığı kararlar veya yapılan çeşitli yasal düzenlemeler mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir. Vergiyi algılama biçimi olarak tanımlanan vergi psikolojisi, mükellefler arasında farklı olabilmekte, bunun sonucunda da vergiye karşı farklı mükellef tepkilerine yol açabilmektedir. Mükelleflerin ortaya koymuş olduğu bu tepkilerin sınırı bazen yasal bazen de yasal sınırların dışında gerçekleşebilmektedir. Verginin sosyal alanda ortaya çıkan bu etkisi siyasi etkisini de tetikleyebilmektedir.⁵⁴

Vergileme ile sosyal politika ilişkisinde üzerinde durulması gereken bir diğer hususta, vergilerin veya vergi sisteminin sosyal politika amaçlarına doğrudan bir müdahale aracı olarak tasarlanması ve kullanılmasıyla ilgilidir. Daha geniş bir açıdan değerlendirdiğimizde, vergi sisteminin kendisinin doğrudan bir sosyal politika aracı olduğu söylenebilir. Şöyle ki; vergi sistemini oluşturan vergi türleri seçimi, sistem içinde kişisel unsurları kapsayan vergilerin ağırlıklı olup olmadığı, emek gelirleri sermaye ve rant gelirleri arasında birincisinin lehine ayırım yapılıp yapılmadığı, en az geçim indirimi, vergi yükünü adaletli dağıtacak vergi tarifeleri gibi unsurlar vergi sisteminin sosyal politika aracı olarak tasarlanıp tasarlanmadığını ortaya koyar niteliktedir.⁵⁵

Başka bir ifadeyle, vergi sisteminin toplumda vergi yükünü adaletli dağıtıp dağıtmadığı, vergi sisteminin ne derece sosyal politika aracı olduğunu ortaya koyabilecek niteliktedir. Siyasi iktidarlar mevcut gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek amacıyla vergilemeyi bir politika aracı olarak kullanabilirler. Bu durum, vergilemenin sosyal hayata etkilerinden biri sayılabilir.

⁵⁴ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri, 2010, s.69-70

⁵⁵ Yakup Karabacak, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, s.227 <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8839> (Erişim Tarihi: 07.06.2018)

Bununla birlikte, sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardım uygulamalarının vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider olarak kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması da vergilemenin sosyal etkileri arasında gösterilebilir. Özellikle yaşlılara, ekonomik olarak korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılması, sosyal hayata etki eden vergi politikası araçları olarak kabul edilebilir.⁵⁶

Öte yandan, uygulanmakta olan vergi politikaları, kişilerin elde etmiş olduğu gelir seviyelerini azaltmak suretiyle toplumun genel tüketim ve yatırım düzeyini doğrudan etkileyebilmektedir. Bu durum kişilerin sosyal yaşamlarına dolaylı olarak etki etmektedir.

Ayrıca, vergilemenin sosyal hayat üzerindeki etkilerinden birisi de, özel kesimde gerçekleştirilen sosyal politika konusundaki faaliyetlerde de görülebilmektedir. Özel kesimin sunduğu sağlık veya eğitim hizmetine uygulanan bir harcama vergisi nihayetinde bu hizmetlerin alıcılarına yüklenen bir mali yük olmaktadır. Bu hizmetlerin piyasa fiyatlarına eklenen dolaylı vergi tutarının eğitim ve sağlık hizmetleri talebini kısması veya bu hizmetlerden yararlanmayı engellemesi şeklinde olumsuz sonuçlara yol açabilir.⁵⁷

Bu açıklamalar çerçevesinde, vergileme sayesinde doğrudan veya dolaylı olarak, bir toplumu oluşturan bireylerin sosyal yaşamlarına müdahalede bulunmaktadır. Vergilemenin sosyal hayata dair etkileri, vergi politikası uygulayan devlet idaresini müdahale etmeye zorlayarak siyasi anlamda etkilerin oluşmasına da neden olabilmektedir.

1.4.3. Vergilemenin Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Kamu gelirleri arasında en etkin yere sahip olan vergiler, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli finansman kaynaklarından biri olmasının yanında, sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında da önemli bir fon kaynağıdır.

⁵⁶ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, Bursa, 2007, Ekin Yayınevi, s.164

⁵⁷ Y. Karabacak, a.g.m., s.229

Toplam vergi gelirlerinin artmasında etken olan faktörler ülkeden ülkeye farklılık arz etmekle beraber, vergilerin ortaya konulabilecek en basit işlevinin toplam kamu gelirlerini artırması olduğu söylenebilir.⁵⁸ Bunun yanında vergilerin, bir ekonomide üretilen mal ve hizmet miktarını, üretim faktörlerinin gelir ve fiyatlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkilediğini söylemek mümkündür. Vergi, gelişmekte olan ülkelerde de tasarruf düzeyinin belirlenmesinde kalkınma aracı olarak ve kaynak dağılımı üzerindeki etkisi yönüyle kullanılmaktadır.

Bir ekonominin en önemli hedefi sürdürülebilir bir ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayabilmektir. Günümüzde ise ekonomik büyüme ve kalkınma hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde devletin temel makroekonomik amaçlarından biri olarak kabul edilir. Bununla birlikte, gelişmiş ülkeler için öngörülen kalkınma politikaları ile gelişmekte olan ülkeler için öngörülen kalkınma politikaları, ülkelerin yapısal özellikleri nedeniyle birbirinden farklılık gösterebilmektedir.⁵⁹ Ekonomik büyüme ve kalkınma amacıyla başvurulan araçların başlıcalarından olan vergiler; mali ve sosyal amaçlı kamu harcamalarını karşılamak üzere belirli kurallar dâhilinde nakden ve zorunlu olarak alınan ekonomik değerdir. Verginin etki alanı içerisinde başta büyüme olmak üzere mikro ve makro ölçekte pek çok unsur yer almaktadır.⁶⁰

Burada devletin maliye politikası hedeflemesinde uygulamakta olduğu yöntemle göre durum değişmektedir. Doğrudan vergi gelirleri veya vergi yapısının iktisadi büyüme üzerine etkileri ya da aralarındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesi iktisatçılar açısından ilgi çeken bir konu olmuştur. Maliye politikasının, dolayısıyla vergi gelirlerinin ekonomilerde temel makro iktisadi amaçlara ulaşmada kullanımını yönünde temel düşünceler ilk olarak İngiliz iktisatçı John M. Keynes tarafından ele alınmıştır. Klasik iktisat teorisine göre, piyasa güçlerinin herhangi bir müdahale olmaksızın yeni bir denge noktasına ulaşma gücüne sahip olduğu, dolayısıyla iktisadi hayatta devletin müdahalesine gerek olmadığı görüşü vardır.⁶¹

⁵⁸ Dilek Temiz, “Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi”, 2. *Ulusal İktisat Kongresi*, DEU İİBF İktisat Bölümü, 20-22 Şubat 2008, s.2

⁵⁹ Esra Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003, s.100

⁶⁰ Mehmet Mucuk-Volkan Alptekin, “Türkiye’de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: VAR Analizi (1975-2006)”, *Maliye Dergisi*, 2008, Sayı: 155, s.160

⁶¹ Beyhan Ataç, a.g.e., s.5-6

Yaşanan ve değişen süreçten, içinde bulunduğumuz yüzyıla kadar gelen en önemli gelişme siyasi, sosyal ve ekonomik alanda meydana gelen globalleşme sürecidir. Uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi, dünya ticaret hacminin büyümesi, başta iletişim, bilgi ve ulaşım olmak üzere teknolojik alandaki hızlı gelişmeler bu süreci hızlandırmıştır.⁶² Bu süreç içerisinde, ülkelerin vergi sistemleri de birçok değişim ve gelişmeye uğramıştır. Vergi sistemlerinde yaşanan bu gelişmeler, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlama amacına ulaşma yöntemlerini de etkilemiştir.⁶³ Ancak, ülkelerin vergi sistemlerinde veyahut vergi politikası uygulama yöntemlerinde, nasıl bir değişim söz konusu olursa olsun, vergilerin ekonomik bazı göstergeleri etkilediği kaçınılmaz bir gerçektir. Bu etkinin nasıl ve ne derece olacağı ise vergilerin türleri, bileşimi ve milli gelirdeki payları, sosyo-ekonomik yapıyı şekillendiren önemli dinamikler olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan sosyo-ekonomik yapının genel durumu da vergi yapısını ve dolayısıyla vergi gelirlerini etkileyen temel değişkenler arasında değerlendirilmektedir.⁶⁴

1.4.3.1. Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi

Tasarruflar uzun dönemli ekonomik büyümenin anahtarıdır. Tasarruflar yatırımlar için en önemli göstergedir. Ayrıca tasarruflar, ertelenmiş tüketim olarak da adlandırılır. Tasarruflar; gelir, sermaye stoğu, faiz oranı ve vergi sisteminin yapısına göre değişim gösterir.⁶⁵ Özellikle kişilerin gelir seviyesi arttıkça marjinal tasarruf eğilimi de artmaktadır. Ancak duruma göre, gelir seviyesinin artması, artan oranlı vergi uygulaması nedeniyle bazen vergi yükünü de arttırabilir. Hem böyle bir durumda hem de vergi oranlarının yükselmesi halinde, özel tasarrufların azalacağı bilinmektedir.⁶⁶

Ekonominin performansını belirleyen en önemli unsurlardan biri olan tasarruflar, gelişmiş ülke vergi sistemlerinde olağan gelir unsuru olarak vergilendirilir.

⁶² Cihan Terzi, “1980 Sonrası Vergi Politikaları”, *XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar*, Antalya, 2001, s.149

⁶³ E. Demircan, a.g.m., s.101

⁶⁴ Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, Güz-2009, C.8, S.30, s.201-202 (<http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=536&part=1>, 15.02.2012)

⁶⁵ Güneri Akalın, *Türkiye’de Piyasa Ekonomisinin Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz*, TİSK Yayınları, Ankara, 2001, s.239

⁶⁶ Eser Karakaş-Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, *XIV. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Mayıs-1998, s.12)

Tasarrufların getirisinin düşük olması durumunda, tasarruf edilen miktar da düşmektedir. Ulusal tasarruf oranlarının ulusal yatırımları finanse etmek için yetersiz olması, ekonominin performansını ve büyümeyi olumsuz etkilemektedir.⁶⁷

Vergi sisteminin tasarruflar üzerindeki etkisi, gelirin vergilendirildiği aşama ve tasarruf kararının verildiği aşama olmak üzere iki aşamada ortaya çıkmaktadır. Birinci aşamada, gelir üzerindeki vergi oranı ne kadar yüksek olursa, kişisel gelirdeki düşme dolayısıyla yapılabilecek tasarruf miktarı da o derece azalacaktır. İkinci aşamada ise tasarruf yapabilecek kadar geliri olan bireyler, en yüksek getirisi olan yatırımlar arasında bir karar verecektir. Karar verme sürecinde, tasarrufların net getirisini etkileyen vergi oranları belirleyici olacaktır. Alternatif tasarruf araçlarının getirileri ve bu getirilerin ne kadarının vergiye gideceği, gelir sahibi tarafından tasarruf kararlarında öncelikle dikkate alınan husustur.⁶⁸

Bir ülkede ekonomik büyümenin gerçekleşebilmesi için tasarruf oranlarının artırılmasının gerekli olduğu kaçınılmazdır. Tasarruf düzeyinin düşük olmasının nedenleri arasında, sosyal ve demografik faktörlerle birlikte en önemli etkenlerden birinin de vergi politikaları olduğu savunulmaktadır. Faiz, kar payı ve sermaye kazancı gibi unsurlardan vergi alınması tüketime nazaran tasarrufların maliyetini arttırdığı gibi bireysel tercihleri de olumsuz etkiler. Tüketime kıyasla tasarrufun maliyetini azaltan bir vergi indirimi ise sermaye birikimini hızlandırarak; üretim, milli gelir ve toplam talepte artışa yol açabilecektir.⁶⁹

Vergi indirimlerinin tasarruf üzerindeki etkileri konusunda yapılan bazı çalışmaların sonuçları, vergi oranlarının indirilmesinin tasarrufları çok az bir şekilde etkileyeceğini ortaya koymuştur. Boskin tarafından yapılan bir çalışmada⁷⁰ vergi sonrası kazançların %10 artması halinde, tasarrufların yıllık olarak %5 oranında artacağı ileri sürülmektedir.⁷¹ Buna rağmen, tasarruflar ve tasarruflarla finanse edilen yatırımların, uzun dönemli ekonomik büyüme sağlamanın ön koşulu olduğu kabul edilir. Tasarruflar,

⁶⁷ Ahmet Ulusoy-Birol Karakurt, "Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:254, 2002, s.104

⁶⁸ Ahmet Burçin Yereli, "Tasarruf Politikalarının Oluşumunda Vergi Sisteminin Rolü", *Maliye Yazıları*, Nisan-Haziran/1997, Sayı:55, s.79

⁶⁹ E. Demircan, a.g.m., s.105

⁷⁰ Micheal Boskin, "Taxation, Saving and the Rate of Interest", *Journal of Political Economy*, April-1978, s.3-28

⁷¹ D. Temiz, a.g.m., s.7

yatırımlar üzerindeki en önemli etkeni oluştururken, yatırımlar ise üretimi arttırmayı sağlar. Ekonomik büyüme de ancak üretimle yakalanabilmektedir. Vergilendirmenin veya vergilerin, tasarruflar üzerindeki etkisinin ne derece olduğu tartışılabilir, tasarrufları ve sonuç olarak ekonomik büyüme ve kalkınmayı etkilediği açıktır.

Ancak, uygulanmakta olan vergilerin türleri, oranı veya miktarı, tasarruf düzeylerinde dolayısıyla yatırım kararları üzerinde farklı etkiler meydana getirmektedir. Bu itibarla, dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrı ayrı ele alınıp, farklı değerlendirmelere tabi tutulmasında fayda bulunmaktadır.

1.4.3.1.1. Dolaysız Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi

Dolaysız vergiler yani gelir üzerinden alınan vergiler, fertlerin ekonomik büyüme ve kalkınmanın finansmanına ödeme güçlerine uygun bir şekilde katılmalarını sağlamaya en elverişli vergi çeşidi olmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde uygulama açısından büyük potansiyele sahip değildir.⁷² Zaten bir ülkenin gelişmişlik seviyesinin ölçümünde, o ülkenin elde etmiş olduğu vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin oranı belirleyici rol oynamaktadır.

Literatürde, dolaysız vergilerin özel tasarrufları dolaylı vergilere kıyasla daha fazla etkilediği düşüncesi yaygındır. Özellikle bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin, tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir grubunun tasarruflarını azalttığı; kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin de esasen kurum tasarruflarından ödendiği ifade edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin özel tasarruflar üzerindeki etkilerinin farklılığı, tasarrufların faiz esnekliğine ve büyüklüğüne bağlıdır. Şayet tasarrufların faiz esnekliği pozitifse, tasarruf gelirini de kapsayan gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerine uygulanan dolaylı vergilere kıyasla tasarrufları daha fazla azaltacaktır.⁷³

Gelir üzerinden alınan kişisel gelir vergilerinin artan oranlı bir yapıya sahip olması, yüksek gelir elde edenlerin daha yüksek oranda vergilendirilmesini ve gelirlerinin daha fazla azalmasını sağlar. Bu durum, yüksek gelir seviyesinde yer

⁷² Arif Nemli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, 1979, s.121

⁷³ Hasan Atılğan, *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi*, Maliye Bakanlığı-Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, 2004, Ankara, s.98

alanların yatırılabilir fonlar kapasitesini daraltıp-daraltmadığı tartışmasını beraberinde getirmektedir.⁷⁴ Artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi uygulandığında faiz geliri azalacağından, mükellefler genellikle tasarrufta bulunma yerine tüketim harcamalarını artırma eğilimine girerler. Vergilendirmede alt gelir dilimine giren mükelleflerin tasarruflarına yapılan tesir, üst gelir dilimine girenlere göre daha azdır.⁷⁵

Üst gelir gruplarının marjinal tüketim eğiliminin yüksek olduğu ülkelerde gelir vergilerinin uygulanması daha çok özel tüketim harcamalarını azaltıcı ve vergi gelirlerini arttırıcı rol oynar. Marjinal tasarruf eğiliminin düşük olması nedeniyle de özel tasarruflar üzerindeki etkisi düşük olur ve vergi gelirlerini arttırdığı için kamu tasarrufunu ve toplam tasarrufu arttırıcı etki yaratabilir. Ayrıca üst gelir gruplarının marjinal tüketim eğiliminin düşük ve marjinal tasarruf eğiliminin yüksek olduğu ülkelerde gelir vergileri uygulanırsa, vergi gelirleri artmasına rağmen özel tasarruflar azalır. Vergi gelirleri ancak kullanım biçimine göre kamu tasarrufunu ve dolayısıyla toplam tasarrufu arttırabilir.⁷⁶

Sonuç olarak; vergi gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla (GSYH) üzerinde önemli rol oynadığı, GSYH ile dolaysız vergiler arasında çift yönlü bir nedensellik ilişkisinin olduğu, dolaysız vergilerdeki artışın GSYH üzerinde negatif etkiye sahip olduğu, özellikle de dolaysız vergi oranlarındaki indirimin GSYH üzerinde pozitif etki oluşturacağı ve ekonomik büyümeyi hızlandıracağı düşüncesine varılmıştır.⁷⁷

1.4.3.1.2. Dolaylı Vergilerin Tasarruflar Üzerine Etkisi

Maliye teorisi içinde, dolaylı vergilemenin büyüme üzerindeki etkilerini konu alan çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Kaldor, artan oranlı vergilerin dolaylı vergilere kıyasla gönüllü tasarruflara daha fazla zarar verdiklerini düşünerek, genel bir harcama vergisini önermiş ve gelir vergisinin böyle bir vergi ile ikame edilmesi halinde iktisadi büyümenin hızlandırılacağını savunmuştur. W. Fellner, Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) uygulanan gelir vergisi tarifesinin oranlarının genel olarak indirilmediği, bu

⁷⁴ A. Nemli, a.g.e., s.152

⁷⁵ O. Şener, a.g.e., s.248

⁷⁶ H. Atılın, a.g.e., s.99

⁷⁷ Harun Terzi-Süleyman Yurtkuran, "Türkiye'de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH İlişkisi", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık 2016, Sayı: 171, s.31

yüzden doğan gelir kaybını tüketim vergilerinden sağlanacak ilave gelirler ile telafi etmek gerektiğini ifade etmiştir.⁷⁸

Genel olarak, mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergiler gönüllü tasarrufları sınırlayıcı etki yaratmaktadır. Ancak mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin aynı zamanda zorunlu bir tasarruf olduğu dikkate alınacak olursa, bu vergilerdeki artış veya azalışlar zorunlu tasarrufları da genel olarak aynı yönde etkileyecektir.

Dolaylı vergilerin en önemli avantajının, bu vergilerin sadece tüketimi vergilendirerek tasarrufu vergi dışı bırakması olduğu ileri sürülmektedir. Dolaylı vergilerde matrah, yükümlünün yaptığı harcamalar olduğundan, yani tasarruflar vergilendirilmediğinden, bu vergiler gayri safi yurt içi tasarrufların artması eğilimini güçlendirmektedir. Bu durum, özellikle tasarruf hacminin kısıtlı olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önemlidir. Kısaca, dolaylı vergiler tasarruf kararları üzerinde daha az sapmaya yol açarak, gelir vergilerine göre daha tarafsız bir nitelik taşımaktadır.⁷⁹ Dolaysız vergilerle dolaylı vergiler arasında bir kıyaslama yapacak olursak; dolaysız vergilerin artan oranlı olma özellikleri, bireylerin gelirleri üzerinde ağır vergi yüküne maruz kalmalarına neden olmaktadır. Artan oranlı olmayan dolaylı vergilerin ise bu özellikleri sayesinde tüketimden çok tasarrufları teşvik ettiği iddia edilmektedir.

J. S. Mill, gelir vergisi yerine bireysel harcama vergilerini ikame ederek, tasarruf arzını arttırıcı bir etki olabileceği görüşünü savunmuştur. Bu görüşü Pigou ve Kaldor gibi birçok maliyeci desteklemiştir. Aynı miktar vergi geliri elde edebilmek için gelir vergisi yerine harcama vergisi uygulandığında, birey için mevcut olan piyasa getiri oranı (faiz) değişmemektedir. Harcama vergilerinin bu özelliği, faiz geliri elde etmenin kendi kendine vergi yükümlülüğü yaratmaması ve vergi yükümlülüğünün sadece tüketime bağlı olmasından kaynaklanmaktadır.⁸⁰

Bununla birlikte, dolaylı vergiler kazançla ilgili olmadıklarından çalışma güdüsünü azaltmazlar. Hatta eski harcama düzeyinin korunabilmesi için daha çok

⁷⁸ S. Turhan, a.g.e., s.335

⁷⁹ Coşkun Can Aktan-Dilek Dileyici-İstiklal Yaşar Vural, *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s.66

⁸⁰ H. Atılğan, a.g.e., s.99

çalışmayı özendirici olabilirler. Ayrıca kişiler vergi oranı yüksek olan mal alımından kaçınarak veya kullanımını azaltarak kendilerini verginin olumsuz etkisinden de koruyabilirler.⁸¹

1.4.3.2. Vergilerin Yatırımlar Üzerine Etkisi

Vergilerin yatırımları ne şekilde etkilediği esas itibariyle sermaye-yatırım teorisinin varsayım ve sonuçlarıyla açıklanabilir.⁸² Bu amaçla piyasa mekanizması içinde gelir elde etme amacı güden fertler, yatırım kararı alırken, yatırım sonucu elde edecekleri gelirle sermaye kaybı riskini dengede tutmaya çalışırlar.⁸³ Ancak vergileme ile yatırım arasındaki ilişki sadece sermaye-yatırım teorisine bağlı kalarak açıklanamaz.

Vergilemenin esas amacı, bir kısım kaynakların ekonominin özel kesiminden kamu kesimine naklini sağlamaktır. Kullanılan verginin çeşidi her ne olursa olsun, kaynakların bu şekilde nakli her zaman mümkündür. Bu durum, özel kesim kaynakları üzerinde sınırlayıcı bir etki yapmaktadır.⁸⁴

Yukarıda açıklandığı gibi vergiler ile yatırımlardan elde edilen gelirlerin bir bölümünün kamuya transfer edilmesi durumunda da yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler oluşmaktadır. Yatırımların da doğrudan ekonomik büyüme ve kalkınma ile ilişkili olduğu göz önünde bulundurulursa, özellikle büyüme politikalarında hedeften sapmalar olabilmektedir.

Sonuçta, ekonomik büyüme ve kalkınma hedefinin nihai amaç olduğu düşünülecek olursa, yatırımların olumsuz etkilenmemesi için vergi indirimleri gündeme gelebilir. Vergi indirimleri her şeyden önce vergi olarak ödenmesi gereken kaynakların, yatırımları besleyen tasarruflara dönüşmesini sağlamaktadır. Yatırım artışına bağlı ekonomik büyüme sürecinde vergi indirimlerinin etkili olabileceği görüşünü savunanlar bulunmakla birlikte; vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine aktarılan fonların

⁸¹ Mustafa Durmuş, "Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:135, Mart-2004, s.224

⁸² Kenneth K. Kurihira, "Capital Theory, Corporate Taxation and Capital Expansion", *Kyklos*, Vol. 19, No.2, s.219 (<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6435.1973.tb02271.x/abstract>, Erişim Tarihi 06.08.2012)

⁸³ A. Nemli, a.g.e., s.152

⁸⁴ Özhan Uluatam, *Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi ve Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s.23

yatırıma tahsis edilmesi halinde toplam yatırım hacminde bir azalmanın meydana gelmeyeceği görüşünü destekleyenler de bulunmaktadır.⁸⁵

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerdeki artış, yatırım için ayrılacak olan kaynak miktarının düşmesine sebep olur. Devletin vergi kanalıyla elde ettiği gelirin tamamının da üretim kapasitesini arttırmaya yönelik harcamalar için kullanılmaması, özel sektör yatırımlarının belli ölçüde dışlanmasına neden olmaktadır. Bu durum yapısal sorunları ile mücadele etmek durumunda kalan özellikle gelişmekte olan ülkelerde daha belirgin biçimde etkilerini gösterebilmektedir. Bu sebepten ötürü vergi oranlarının genel ve tarafsız olmasında fayda olmakla birlikte, vergi sisteminin piyasaya müdahalesi minimum düzeyde olmalıdır.⁸⁶

Öte yandan, vergilerin kullanılabilir gelirler yoluyla yatırım potansiyelini negatif yönde etkilemesinin yatırımlara etkisi; bir yandan kimlerin daha çok tasarruf ve yatırım yapmak istediğine, diğer yandan da vergi yükünün kişiler arasındaki dağılımına bağlıdır. Tasarruf ve dolayısıyla yatırım yapabilme kabiliyeti kişilerin gelirleri arttıkça yükselecektir. Ancak, vergi sistemi yüksek gelir elde edenleri daha fazla vergileyecek şekilde uygulama alanı buluyorsa, bu durumdan yatırım potansiyeli olumsuz etkilenecektir.⁸⁷

1.4.3.3. Vergilerin Ekonomik Büyüme ve Kalkınma Üzerine Etkisi

Ekonomik kalkınma; ülkenin ekonomik, toplumsal, siyasi yapılarının değişerek insan yaşamının maddi ve manevi alanda ilerlemesi ve toplumsal refahın artmasıdır. Bu bakımdan kalkınma, ölçümlere dayalı olan ve GSMH' da ki hızlı artışla belirlenen ekonomik büyümeyi içermekle birlikte, ekonomik ve sosyal değişimleri de kapsar.⁸⁸ Kişi başına düşen gerçek gelir veya üretim miktarı ne kadar yüksekse ve hızlı artıyorsa, toplum üyeleri için yüksek bir yaşam standardını sürdürmek ve geliştirmek mümkün olacaktır. Kişi başına düşen gelirin arttırılmasının yolu ekonominin mal ve hizmet

⁸⁵ H. Nadaroğlu, a.g.e., s.305

⁸⁶ Ekrem Karayılmazlar, "Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi", *Piyasa Dergisi*, Güz:2004, Sayı:12, s.100

⁸⁷ Ö. Uluatam, a.g.e., s.24-25

⁸⁸ E. Demircan, a.g.m., s.99

üretim miktarını arttırmaktır. Kişi başına düşen milli gelirden meydana gelen artış, bir bakıma büyümenin bir sonucu sayılmaktadır.⁸⁹

Kalkınmanın ekonomik büyümeden temel farkı; teknolojik, sosyal ve siyasal yönünün olmasıdır. Ekonomik büyüme, yalnızca üretimin ve kişi başına düşen gelirin artırılması iken, kalkınma bunların yanı sıra daha yüksek bir toplumsal refah düzeyine ulaşılması demektir.⁹⁰

Devletler vergi politikası aracılığıyla ekonomi üzerinde gelişme sağlayıcı etkiler oluşturabilir. Uygulanmakta olan bir vergi sistemi, toplumsal davranışlar üzerinde etkili olarak, toplumu sektörler arası kaynak dağılımında hareketlendirerek, refah düzeyine etkide bulunabilir. Özellikle zorunlu tasarruf ve teşvik edici vergi politikası içinde devlet ekonomik büyümeye etki edebilir.⁹¹

Konulan vergiler, kişilerin çalışma arzularını azaltma veya arttırma yönünde de ekonomiyi etkileyebilmektedir. Kısaca, vergiler bireyleri çalışma ile boş durma arasında tercih yapmaya zorlayabilmektedir. Özellikle emek arzı üzerine konulan vergiler, insanların emek arz ederek sağladıkları faydayı düşürdüğünden çalışma isteklerini olumsuz etkiler. Vergi nedeniyle geliri azalan birey eski refah düzeyine ulaşabilmek için daha çok çalışabilir, buna gelir etkisi denir. Şayet daha az çalışarak ödemek zorunda olduğu vergiyi azaltma yoluna giderse, ikame etkisi söz konusu olur. Ancak vergilerin çalışma kararları üzerindeki etkileri değerlendirilirken, emek arzının ücretin bir fonksiyonu olduğu dikkate alınmalıdır. Bu kapsamda; vergi indirimlerinin maaş ve ücret artışı yoluyla çalışma isteğini arttıracığı sonucuna varılabilmektedir.⁹²

Bu bağlamda, vergi indirimlerinin ekonomik büyümeye ne derece katkıda bulunduğu veya bulunmadığı hususunda çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Plosser'in vergileme ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik olarak hazırladığı çalışmada, OECD üyesi ülkelerde kişi başına düşen gelir ile gelir vergisi oranı üzerine yaptığı çalışma sonucunda, negatif yönde ilişki olduğunu öne sürmüştür.⁹³

⁸⁹ H. Atılğan, a.g.e., s.26

⁹⁰ M. Cural-N.K.Çevik, a.g.m., s.127-158

⁹¹ A. Akdoğan, a.g.e., s.448

⁹² D. Temiz, a.g.m., s.7

⁹³ Charles Plosser, "The Search for Growth", *Policies For Long Run Growth*, Symposium Series, Kansas City: Federal Reserve of Kansas City, 1992, s.57-87, (<http://www.kc.frb.org/publicat/sympos/1992/S92.pdf> Erişim Tarihi: 09.08.2012)

Yine Richard Vedder'in 1957-1997 yılları arasında Amerika için elde ettiği veriler ile yaptığı çalışmasında, yüksek veya artan vergi oranlarının (tüm vergi türleri için) büyümeyi negatif yönde etkilediğini ileri sürmüştür.⁹⁴

Diğer taraftan, Cass ve Koopmans maliye politikasında yapılacak değişikliklerin GSYH' nin denge düzeyini etkileyeceğini ve bunun da geçici olacağını ileri sürmektedirler. Bunun yanında Romer, içsel büyüme teorisi çerçevesinde kamu harcamaları ile vergi politikalarının uzun dönemde büyüme üzerinde etkili olabildiklerini göstermiştir. Lehmann, Marsden⁹⁵, Trela ve Whalley ise verginin yapısı ile birlikte vergi politikalarının gelişmekte olan ekonomilerde iktisadi büyüme üzerinde etkili olduğu yönünde sonuçlar üreten çalışmalar yapmışlardır.⁹⁶

Genel olarak, iktisadi büyümenin sağlanabilmesi için temel şart sermaye birikiminin artırılmasıdır. Bunun için ise oluşan sermaye birikiminin yatırımlara yönlendirilebilmesi gerekir. Dolayısıyla, hangi ekonomik şartlar geçerli olursa olsun, ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanabilmesine yönelik bir vergi politikası uygulanması için öncelikle sermaye birikiminin sağlanması hedeflenmelidir. Daha sonraki aşamada, oluşturulacak bu vergi politikası ile sağlanacak sermaye birikiminin yatırımlara aktarılması gerekmektedir. Kısacası, kalkınmanın hızlandırılabilmesi için milli gelirin önemli bir payını tasarruf etmek ve bunları da yatırıma yönlendirmek gerekmektedir.⁹⁷

1.4.4. Vergilemenin Girişimcilik Üzerine Etkileri

Bundan önceki bölümlerde değinildiği üzere; vergilemenin yani getirilen vergilerin tasarruflar ve yatırımlara doğrudan tesir ettiği, özellikle bireysel çalışma,

⁹⁴ Richard Vedder, "Taxes and Economic Growth", *Ohio University Press*, Eylül-2001, (http://heartland.org/sites/all/modules/custom/heartland_migration/files/pdfs/8711.pdf Erişim Tarihi: 09.08.2012)

⁹⁵ Keith Marsden, "Links Between Taxes And Economic Growth:Links Between Taxes And Economic Growth : Some Empirical Evidence", *World Bank Staff Working Papers*, No:605, Washington DC, (<http://documents.worldbank.org/curated/en/447031468756620681/pdf/multi0page.pdf> Erişim Tarihi: 15.03.2016)

⁹⁶ Şenay Açıköz, "Türkiye' de Vergi Gelirleri Vergi Yapısı ve İktisadi Büyüme İlişkisi: 1968-2006", *Ekonomik Yaklaşım Dergisi*, Cilt:19, Sayı:68, s.94

⁹⁷ Ekrem Karayılmazlar, "Vergi Arbitraji ve Sermaye Piyasası Araçlarının Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım-2003,Sayı:182, s.136

tasarruf ve yatırım yapma istekliliğini de dolaylı olarak etkilediği, tasarruf ve sermaye birikimi ile ekonomik büyümeyi artıracak niteliğe sahip bir araç olduğu açıklanmıştır.⁹⁸

Ünlü iktisatçılardan Schumpeter girişimcilik üzerinde bazı çalışmalarda bulunmuştur. Schumpeter'e göre girişimcilik, yeni mal ve hizmetlerin oluşturulmasının yanında yenilikçi bir anlayışla mal ve hizmetlerin üretiminde yeni tekniklerin kullanılması şeklinde tanımlanmıştır.⁹⁹ Premond, Brodmann, Almeida, Grun ve Barouni' ye göre girişimcilik, kalkınma sürecinin ana faktörü olarak ele alınmıştır.¹⁰⁰

Kısaca girişimcilik rekabete açık ortamda fırsatları kollayıp riski göze alarak yeni iş pencerelerinin açılmasına yol açacak her türlü yenilikçi faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir.¹⁰¹

Herhangi bir ülke ekonomisi ele alındığında, yine o ülkenin vergi sisteminin girişimcilik düzeyi üzerindeki etkileri olduğu kaçınılmaz bir gerçektir. Girişimcilik kapasitesini artırmak, ülkelerin ekonomik gelişmişliği ile eşgüdümlü olarak hareket eder. Girişimcilik kapasitesini artıracak politika seçenekleri önemlilik açısından değerlendirildiğinde, vergileme her zaman en önemli araç olacaktır. Vergilemenin önemli bir etken olmasının başlıca nedeni ise farklı açılardan gerçek ve tüzel kişilerin girişimci olmalarını olumlu veya olumsuz etkileme gücüne sahip olmasıdır. Vergilemenin girişimcilik üzerine etkilerine yönelik daha önce paylaşılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Aşağıda yer alan tabloda seçilmiş bazı çalışmalar ve bu çalışmaların sonuçları gösterilmektedir.¹⁰²

⁹⁸ Vasanthi Monsingh Peter - Ian A. Kerr, "The Influence of Tax Mix and Tax Policy on Savings and Capital Formulation in Developing Economics: A Survey", *Asia-Pacific Development Journal*, Cilt:18, Sayı:1, 2001, s.13.

(<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.597.5778&rep=rep1&type=pdf> Erişim Tarihi: 10.03.2017)

⁹⁹ Jean J. Gabszewicz-Didier Laussel, "Increasing Returns, Entrepreneurship and Imperfect Competition", 2003, s.1

(<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=EB1E16EC7E8C560972A043CA529049DF?doi=10.1.1.496.6012&rep=rep1&type=pdf> Erişim Tarihi: 10.03.2017)

¹⁰⁰ Patrick Premand-Stefanie Brodman-Rita Almeida- Rebekka Grun-Mahdi Barouni, "Entrepreneurship Education and Entry into Self-Employment Among University Graduates", *World Development*, 2016, C.77, s.311

(<http://www.sciencedirect.com/science/journal/0305750X/77/supp/C> Erişim Tarihi: 14.03.2017)

¹⁰¹ B. Kovancılar-S. Cura, a.g.m., s.13-14

¹⁰² B. Kovancılar-S. Cura, a.g.m., s.15-16

Tablo.1: Vergilemenin Girişimcilik Üzerindeki Etkilerini Araştıran Bazı Çalışmalar

Çalışmayı Gerçekleştiren	Çalışmanın Adı	Sonuç
D. Domar ve R.A. Musgrave (1944)	“Proportional Income Taxation and Risk-Taking”, The Quarterly Journal of Economics, C.58, S.3, ss.388-422.	Vergi oranlarındaki artışlar, risk almayı azaltmaktadır. Bu durum ise, yatırım miktarını ve yatırım gerçekleştirme güdüsünü olumsuz etkilemektedir.
M. D. Blau (1987)	“A Time-Series Analysis of Self-Employment in The United States”, Journal of Political Economy, C.95, S.3, ss.445-467.	Düşük gelir gruplarına yönelik uygulanan vergi oranlarındaki artış, serbest meslek kapasitesini azaltmaktadır
R. Carrol, D. H. Eakin, M. Rider ve H. S. Rosen (2001)	“Personal Income Taxes and The Growth of Small Firms”, NBER Book Series: Tax Policy and The Economy C.15 (Edt. J.M. Poterba), MIT Press, Cambridge, ss.121-148.	Girişimcinin marjinal vergileme oranı arttıkça, yaptığı faaliyetin büyüme oranı azalmaktadır.
S. Fölster (2002)	“Do Lower Taxes Stimulate Self-Employment”, Small Business Economics, C.19, S.2, ss.135-145.	Vergi yükleri ile serbest meslek faaliyeti arasında negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.
C. Keuschnigg ve S. B. Nielsen (2002)	“Tax Policy, Venture Capital and Entrepreneurship”, Journal of Public Economics, C1.87, S.1, ss.175-203.	Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, girişimcilik faaliyetini daraltmakta ve artan oranlı bir gelir vergisi uygulaması da girişimcilik kapasitesini azaltmaktadır.
J. B. Cullen ve R. H. Gordon (2007)	“Taxes and Entrepreneurial Risk-Taking: Theory and Evidence for The U.S.”, Journal of Public Economics, C.91, S.7-8, ss.1479-1505.	Vergi oranlarında bir artış, girişimcilik düzeyi üzerinde olumsuz etkileye yol açmaktadır.
S. Kitao (2008)	“Entrepreneurship, Taxation and Capital Investment”, Review of Economic Dynamics, C.11, S.1, ss.44-69.	Girişimcilerin üzerindeki vergi yükleri azaldıkça, iş ve yatırım yapabilme kapasiteleri artış eğilimi içerisinde olmaktadır.
S. Djankov, T. Ganser, C. McLiesh, R. Ramalho ve A. Shleifer (2010)	“The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship”, American Economic Journal: Macroeconomics, C.2, S.3, ss.31-64.	Kurumlar vergisi ve diğer vergi oranlarındaki artışlar, girişimcilik kapasitesinde azalışa yol açabilmektedir.
M. Henrekson ve T. Sanandaji (2011)	“Entrepreneurship and The Theory of Taxation”, Small Business Economics, C.37, S.2, ss.167-185.	Bireylerin çalışmasını teşvik etmeye yönelik marjinal vergi oranlarının azaltılması gerekmektedir. Dolayısıyla, girişimciliğin finans kaynağı olan sermayenin vergilendirme yöntemleri yeniden gözden geçirilmelidir.
S. M. Ranvan ve S. Camela (2014)	“Some Considerations Regarding the Effects of Taxation on the Economy”, Proceдие-Economics and Finance, C.8, ss.688-695.	Artan oranlı vergilerde yapılacak indirimlerin şirketlerin istihdam edebilme kapasitelerini arttıracaktır. Ayrıca, 18-30 yaşları arasındaki nüfusa finansal desteklerin artırılması, genç girişimcilerin çoğalmasına ve gelişmesine yardımcı olabilecektir
A. Haufler, P.J. Norback ve L. Persson (2014)	“Entrepreneurial Innovations and Taxation”, Journal of Public Economics, C.113, ss.13-31.	Girişimcilerin üzerindeki vergi yüklerinin azaltılması, girişimcilerin piyasaya girişlerini arttıran ve hızlandıran bir olgudur. Bu durum ise inovasyon uygulamalarının çoğalmasına da etki edebilmektedir.

1.5. Etkin Bir Vergi Sisteminin Önemi ve Özellikleri

Vergi sisteminin sistematik ve işlevsel yapısının güçlü olması, bazı farklı olguların aynı anda sağladığı fayda ile doğru orantılıdır. Güçlü bir vergi sisteminin oluşturulmasına etki eden bu olguların neler olduğunu açıklayabilmek için etkinlik ve vergi politikası arasındaki ilişkiyi iyi okumak gerekmektedir.

1.5.1. Etkinlik Kavramı

Etkin bir vergi sisteminden bahsedilmek için öncelikle etkinlik kavramının ne olduğu hususunda bilgi sahibi olmak gereklidir. Etkinlik kısaca, bir girdi-çıkıtı mekanizması aracılığı ile işleri doğru yapabilme kabiliyeti olarak tanımlanabilir.¹⁰³ Genel anlamıyla etkinlik, belirli bir amacın gerçekleştirilme derecesidir. Kamusal iş başarısında verimlilikten daha uygun bir ölçüt olan etkinlik, bir kuruluşun belirlediği politika, proje ve önlemlerle, önceden belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaştığı ve ne kadar gerçekleştirildiği anlamına gelmektedir.¹⁰⁴ Başka bir ifadeyle etkinlik, bir kuruluşun ulaşması planlanan hedef ile kuruluşun elde ettiği çıktının karşılaştırılmasıdır. Bu, kuruluşun gerçekleştirdiği sonuç ile gerçekleştirilmesi gereken arasındaki uygunluk olup, sisteme yöneliktir. Bundan dolayı etkinlik daha çok rakamlarla ifade edilemeyen girdiler ve çıktıları esas alan hizmetlerin değerlendirilmesinde kullanılır.¹⁰⁵

Etkinlik kavramını açıklarken, kendisine çok benzeyen ama aynı anlamı ifade etmeyen “verimlilik” kavramıyla karıştırmamak gerekir. İşletmeler açısından değerlendirecek olursak; etkinlik, işletmenin mevcut kaynak potansiyeli ile bu potansiyelin kullanılan bölümü arasındaki ilişkiyi incelerken, verimlilik kullanılan kaynaklarla elde edilen çıktı arasındaki ilişkiyi yani kaynakların üretim gücünü değerlendirir.¹⁰⁶ Verimlilik ise amaçlara ulaşılırken en az girdiyle en üst seviyede çıktı elde edilmesidir.¹⁰⁷ Etkinlik bir kamu hizmet biriminin çıktılarını mümkün olan

¹⁰³ Süleyman Yükçü-Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:23, Sayı:4, 2009, s.2

(<http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/IIBD/article/viewFile/2864/2760> Erişim Tarihi 10.08.2012)

¹⁰⁴ Kamil Ufuk Bilgin, *Kamu Performans Yönetimi*, TODAİE Yayınları, Ankara, 2004, s.36

¹⁰⁵ Gülay Coşkun, “Kalkınma Yönetiminde Etkinliğin Arttırılması”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:3, 1981, s.2-3

¹⁰⁶ S. Yükçü-G. Atağan, a.g.m., s-2-7

¹⁰⁷ Hasan Hüseyin Çevik, “Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması: Emniyet Teşkilatı Örneği”, *Polis Bilimleri Dergisi*, Temmuz - Aralık 2001, s.68

ekonomik ve siyasal bütün yollardan arttırmaya çalışırken, verimlilik etkinliğin başlıca öğelerinden sadece birisi olarak çıktılarının en yüksek seviyeye ulaşmasını etkinlikle birlikte sağlamayı amaçlamaktadır.¹⁰⁸

1.5.2. Vergi Politikası Açısından Etkinlik

Bir ekonomide etkin bir vergi sisteminden bahsedebilmek için öncelikle kayıt dışının ve vergi kaçakçılığının minimum seviyede olması gerekmektedir. Hızlı ve adil bir kalkınmaya yardımcı olabilmek için, vergi sistemi her şeyden önce devlete bol maddi olanak sağlamak zorundadır.¹⁰⁹ Bu nedenledir ki; devlet piyasa ekonomisinde olan her hareketten haberdar olmalı, bütün ekonomik faaliyetleri kayıt altına almalı ve bu faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkabilecek vergi kaçakçılığını önleyecek tedbirler öngörebilmelidir. Devletin önlemek durumunda olduğu vergi kaçakçılığı da, vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla yükümlü bulunan idarenin aldığı tedbirlere karşı gelmek suretiyle, ödenmesi gereken verginin olması gerekenden az ödenmesi şeklinde tanımlanabilir.¹¹⁰

Ancak kayıt dışı ekonominin beyan dışı ekonomik faaliyetler, enformel faaliyetler ve yasadışı ekonomik faaliyetlerden oluştuğunu söyleyip, vergi kaçakçılığının da kayıt dışı faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği görüşünde olanlar mevcuttur.¹¹¹

Bu itibarla, vergi politikasının etkin bir hale gelebilmesi için devletin kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığını önlemiş olması gerekmektedir. Bu nedenle alınacak olan tedbirler bu iki ana problemi önlemeye yöneliktir. Belirtilen amaç doğrultusunda atılabilecek olan adımlar; vergi mükelleflerinin saptanması ve kaydedilmesi, vadesi

¹⁰⁸ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik, Denetim”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı.15, Ocak-Mart 2002, s.51

¹⁰⁹ Kemal Kurdaş, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti, İstanbul B. Tarabya Oteli Semineri/25-30 Eylül 1970, İstanbul, 1971, s. 49

¹¹⁰ Yusuf Kıldış, “*Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı: 2, 2000, s.2

¹¹¹ Edgar L. Feige, *The Meaning and Measurement of the Underground Economy; The Underground Economies: Tax Evasion and Information Distortion* Cambridge University Pres, Cambridge, 1989, s.3

gelmiş verginin değerlendirilmesi ve toplanması, gelen ödemelerin ve vergi suçlarının denetlenmesi olarak belirtilebilir.¹¹²

Ayrıca, vergi sistemi uygulanırken, toplumun tüm kesiminin rıza göstermesi ve başarılı bir yol izlemesi geleneksel bir vergi kültürünün varlığıyla mümkün kılınabilir. Bir ülkenin vergi kültürünün en önemli göstergesi ise şüphesiz ki mükelleflerin vergi sistemine gönüllü uyumudur.¹¹³ Tüm bu etkenler net bir şekilde ortaya konulabiliyorken, etkin bir vergi sistemine ulaşmayı engelleyen sorunları öncelikle tespit edebilmek, çözüme giden yolda atılacak ilk adım olmalıdır.

İşte tam bu çerçevede, vergi kayıp ve kaçaklarının genel nedenleri, “Mali ve Ekonomik, Hukuki, İdari, Sosyal, Siyasal” olarak sıralanabilir.¹¹⁴ Uygulanmakta olan vergi politikasının, amaçlanan hedefe mümkün olduğunca ulaşabilmesi ise vergi sisteminin özelinde yapılması gereken bir takım hamleler ile mümkündür.

Bu aşamada, vergi politikasının daha etkin bir hale gelmesi için vergi sistemi aşağıda yer alan özelliklere azami ölçüde sahip olmalıdır.

- Vergi mevzuatının her kesimin anlayacağı ölçüde açık ve sade olması
- Vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlayacak şekilde tespit edilmesi
- Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması
- Vergi kayıp ve kaçığını önleyebilecek güçlü bir denetim yapısı olması
- Muafiyet, istisna ve afların mümkün olduğunca dar çerçevede ele alınması
- Bağımsız yapıda ve adil karar alabilen bir vergi yargısı olması

¹¹² Herbert Edling, Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, 2005, s.16, (<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>) (Erişim Tarihi 11.08.2012)

¹¹³ Ekrem Karayılmazlar, “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği”, *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 22, Sayı:2, 2004, s.272-273

¹¹⁴ Mehmet Tosuner, “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:85, s.65

Yukarıda da ayrı ayrı başlıklar halinde sayılan ölçütlerin her biri, kendi içerisinde derinlemesine araştırılması gereken özellikli hususlara sahiptir. Mali sistemin etkinlik arayışı ile ödenen vergiler ve devletin kamusal hizmet sunumu arasındaki doğrudan belirlenemeyen dönemsel ilişkinin bütünlüğü, vergilemede hedefe ulaşırken, devletin vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik fonksiyonel etkinliğinin en üst noktaya çıkarılması gereğini de zorunlu kılmaktadır.¹¹⁵

Adaletli ve etkin bir vergi yapısına ilişkin tartışmalar “optimum vergi” kavramını da gündeme getirmektedir. Optimum vergi Mirrlees tarafından 1971 yılında ortaya atılmış bir kavramdır. Ancak optimum vergileme tartışmalarında üzerinde durulan etkinlik, adaletli gelir dağılımı ve vergilemenin “ekonomide etkinliğe” olan etkisidir.¹¹⁶

Bu nedendir ki, uygulanan vergi politikasıyla istenilen amaçlara tam olarak ulaşılabilmesi için vergi sisteminin yukarıda sayılan unsurlar çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Bu unsurların sisteme uygun hale getirilmesinde hepsinin önemi olmakla birlikte, hepsi tek bir zincirin ayrı halkalarını oluştururlar. Başka bir ifadeyle, vergi sisteminin etkinliğinden söz edebilmek için sözü edilen tüm gerekliliklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

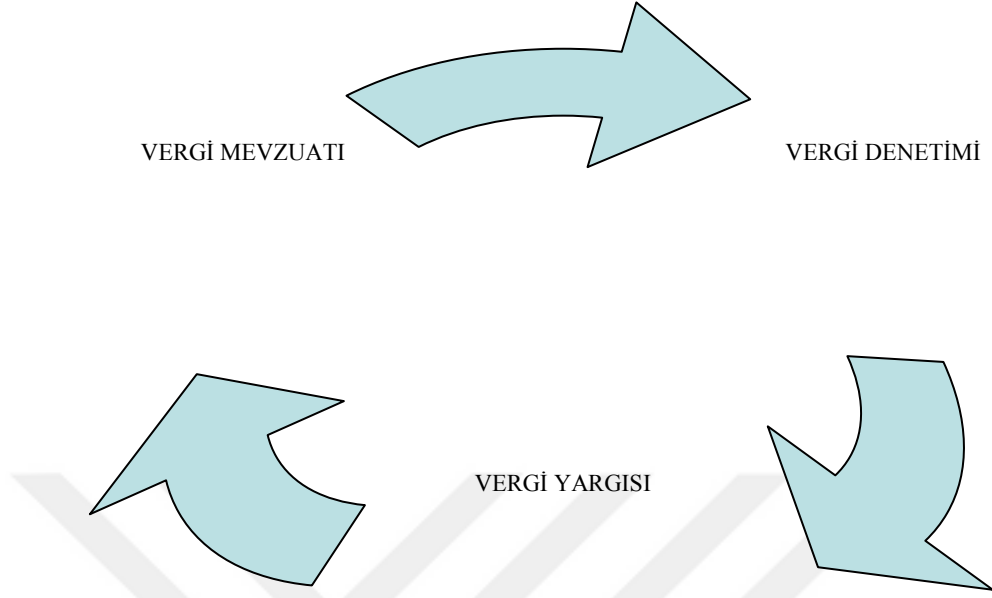
Vergi sistemini bir uçak gibi düşünecek olursak; bunun gövdesini “Mevzuat”, bir kanadını “Denetim” ve diğer kanadını “Yargı” oluşturmaktadır. Yani etkin bir vergi sistemi için;

- 1) Açık, anlaşılır ve sade bir vergi mevzuatı
- 2) Bağımsız ve yeniden yapılandırılmış vergi yargısı
- 3) Güçlü bir vergi denetimi gerekmektedir.

¹¹⁵ Ahmet Niyazi Özker, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2002/4, s.173

¹¹⁶ James A. Mirrlees, "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *The Review of Economic Studies*, 1971, Vol: XXXVIII (2), No: 114, s. 175.

ETKİN BİR VERGİ SİSTEMİ



Yukarıda bahsi geçen etkenlerden herhangi birinde meydana gelecek bir eksiklik, vergi sisteminin tam anlamıyla etkin olmamasına sebep olacaktır.

1.5.3. Etkin Bir Vergi Sistemi Açısından Denetim

Maliye politikasının en önemli aracı olan vergilerin, politika hedefi için ne derece önemiyet taşıdığından daha önce bahsetmiştik. Ekonomik yapı içerisinde ise, vergi gelirlerini maksimum seviyeye çıkarırken karşılaşılabilecek sorunları aşmak için bazı argümanları kullanmak gerekmektedir. Bu argümanlardan en önemlisi denetim olarak tespit edilmiştir.

Denetim genel olarak; bir kişi, bir kurum veya iktidarın farklı yönlerden görünümünün, yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının; yanlışlık, çelişki, tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin; kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm çalışmalara verilen addır.¹¹⁷ Daha basit bir ifadeyle, bir konunun önceden belirlenmiş normlara ve kurallara uygun olup olmadığının tarafsızca araştırılmasını kapsayan bir faaliyet¹¹⁸ ya da işlemlerin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak

¹¹⁷ Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 2000, s.3

¹¹⁸ Süleyman Güçlü, "Vergi Denetiminde Tarafsızlık", *E-Yaklaşım Dergisi*, 2004-Mayıs, Sayı:10, s.1-2

amacıyla uygulama sırasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler¹¹⁹ olarak tanımlanabilir.

En genel anlamıyla vergi denetimi; vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olarak tanımlanır.¹²⁰ Vergi denetimi devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır.¹²¹

Vergi politikasının uygulanmasında destekleyici rol oynayan vergi denetiminin amaçlarını genel olarak sıralarsak; vergi kaçakçılığını önlemek ve bütçeye kaynak sağlamak (mali ve ekonomik amaç), gelir dağılımında adaleti sağlamak (sosyal amaç) ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması hususunda devletin gücünü veya saygınlığını tesis etmek (hukuki amaç) olarak sıralanabilir.¹²²

Ancak her dönemde vergi denetiminin en temel amacı, vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı ile mücadele olmuştur. Bunu yerine getirirken, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi kanunlarının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve bu arada kanunların uygulamadan doğan eksikliklerini belirlemek de bu kapsamda değerlendirilebilir.

Kısacası, vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanında aynı zamanda vergilemenin doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkin denetimine bağlıdır. Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması, sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olabilir.¹²³

¹¹⁹ Hasan Basri Aktan, “İşletmelerde Mali Denetim”, *Yaklaşım Dergisi*, 2004-Ocak, Sayı:13, s.1

¹²⁰ Abdülkadir Ünal, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:13: Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, Ankara, 2007, s.13

¹²¹ Güldem Dalak, “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 129, Haziran 1999, s.75

¹²² Fazıl Tekin-Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011-Ağustos, 4. Baskı, s.46-50

¹²³ Nuh Irmak-Yasin Bilen, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri*, *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara, Mart-2007, s.126

Bu açıklamalar çerçevesinde, etkin bir vergi sisteminden söz edebilmek için son derece iyi yapılanmış ve uygulanabilirliği yüksek bir vergi denetim birimi olmalıdır. Bu organizasyon içerisinde, gerek denetim mevzuatı gerekse denetim elemanları bir bütün olarak ele alınmalı ve gerekli olan sağlıklı yapının oluşturulması için çalışmalar yapılmalıdır.



İKİNCİ BÖLÜM

GENEL HATLARIYLA DENETİM ve VERGİ DENETİMİ

Denetim, bir nevi kontrol mekanizması olup, sistematik düzenin işleyişinde oluşabilecek aksaklıklar hakkında geniş bir bilgi verir. Denetim esas itibariyle sadece vergi hukuku ile ilgili olmayıp, diğer başka alanlarda da kullanıldığından, genel bir tanımlama yapıldıktan sonra esas araştırma konumuz üzerinde durulacaktır.

Latince bir kelime olan “Audit” (denetim) onaylayan, duyan anlamına gelmektedir.¹²⁴ Türk Dil Kurumu’nun güncel Türkçe sözlüğünde denetlemek, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” olarak açıklanmıştır.¹²⁵ Bu tanım içinde yer alan kontrol, murakabe, teftiş kelimelerinin de ayrı ayrı açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

Genel olarak kontrol, yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirler; teftiş ise yapılan işlemlerde hata ve sorumluların tespit edilmesi, usulsüzlük ve yolsuzluklarla mücadele amacıyla ihtiyaç duyuldukları yapılan inceleme ve değerlendirme faaliyetleri olarak tanımlanır.¹²⁶ Murakabe Arapça “rakb” kökünden gelmekle birlikte; bakıp gözetmek, gözaltında tutmak anlamını taşımaktadır.¹²⁷ En basit tanımıyla, mevcut durumu ortaya koymak ve olması gerekenle karşılaştırmak olan denetim, günümüzde artan bir ivme ile önem kazanmaktadır.¹²⁸

Yıllar boyunca bireyler yaptıkları işlerin doğruluğunu ispatlama ve açıklama gayreti içine girmişlerdir. İşte bu bildirim ve iddiaların doğruluk ve uygunluğunun tartışılabilir olması bazı sorunları beraberinde getirebilir. Bu nedenle, açıklanan bilgilerin doğruluğunun saptanabilmesi için ayrıca bir inceleme yapılabilmesi mümkündür.¹²⁹ Başka bir ifadeyle, bir organizasyonun ya da bir işin yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak maksadıyla gerçekleştirilen, başlangıçta,

¹²⁴ Emile Woolf, *Auditing Today*, 6. Ed., Prentice, 1997, s.1

¹²⁵ Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 15.05.2016

¹²⁶ Mahmut Akpınar, “Değişim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.7, Sayı:14, 2011, s.287

¹²⁷ Figen Altuğ, a.g.e., s.1

¹²⁸ Başak Ataman, “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, *Maliye Finans Yazıları*, Nisan-2010, Sayı:87, s.17

¹²⁹ Ersin Güredin, *Denetim*, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.3

uygulama sırasında ve uygulama sonunda gözden geçirilmesi ya da kısaca kurallara uygunluğunun araştırılması denetim olarak ifade edilebilir.¹³⁰

Bu çerçevede, bir konunun önceden belirlenmiş normlara ve kurallara uygun olup olmadığının tarafsızca araştırılmasını kapsayan bir faaliyet¹³¹ olan denetim sayesinde, tüm organizasyonların şeffaflığı belki de en önemlisi hesap verilebilirliği sağlanmış olmaktadır. Bu durum, gerek organizasyonların kendi iç dinamikleri için gerekse kamu oto kontrol mekanizması için denetimi vazgeçilmez kılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde; denetimin tarihi süreç içerisindeki gelişim süreci, hukuki durumu, türleri ve özellikleri ile denetime dair bazı tanımlamalara değinilerek genel bir çerçeve çizilmiştir.

2.1. Denetimin Tanımı ve Tarihsel Süreci

Denetim faaliyetinin ilk defa nerede ve ne zaman başlamış olduğu konusunda kesin bir bilgi olmamakla beraber, geçmişinin çok eski tarihlere kadar uzandığı yönünde bulgulara rastlanılmıştır. Milattan 3000 yıl kadar önce, Mezopotamya’ da mali işlerin özetinin hazırlanması için çeşitli çizgiler kullanıldığı; Roma ve Çin İmparatorluklarında gelirlerin incelenmesi amacıyla hizmet birimleri kurulduğu belirlenmiştir.¹³²

İlk çağda; Mısır medeniyetinde verginin tahsili için tarım ürünleri denetime tabi tutulmuş, Atina’da maliye tahsildarının hesaplarını inceleyen denetim kuruluşları ortaya çıkmış ve Roma’da “kester” adı verilen denetçiler tarafından kamu maliyesi kontrol edilmiştir.¹³³

Ortaçağda; denetim bir unvan olarak ilk kez on dördüncü yüzyılın başlarında (1289) İngiltere’ de kullanılmaya başlamış ve denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. Yine ilk profesyonel denetim örgütü “Collegio dei Rexonati” adı altında, 1581 yılında Venedik’ te ortaya çıkmıştır. Sanayi devriminden sonra ise

¹³⁰ Uçar Demirkan, *Kamusal Mali Denetim, Türkiye’deki Uygulaması ve Eleştirisi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:172-1977, 1977, s.3

¹³¹ Süleyman Güçlü, “Vergi Denetiminde Tarafsızlık”, *E-Yaklaşım Dergisi*, 2010, Mayıs-2004,

¹³² İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara, Ocak-2008, s.6

¹³³ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.27

Avrupa’da, günümüz denetim sistemiyle benzerlikler taşıyan bir denetim sistemi oluşmaya başlamıştır.¹³⁴

Günümüzde uygulama alanı bulan modern anlamda denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve analiz etmektir. Diğer bir anlatımla denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş esaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir.¹³⁵

Bu bağlamda denetim; yapılan bir fiilin ya da işlemin, daha önceden belirlenmiş olan bir takım temel kıstaslarla uyumlu olup olmadığını araştırmak ve sonucuna yönelik değerlendirmelerde bulunmaktır.

2.2. Denetim Türleri

Denetim, hedeflenen amaç ve yapılan denetimin niteliği açısından farklı ayrımlara tabi tutulabilir. Bu doğrultuda denetim türleri, “konusu ve amacına göre” ve “denetimin statüsüne göre” olmak üzere iki farklı yapıda ele alınmaktadır.

2.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türleri; finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve ekonomik denetim olmak üzere dört ana başlıkta açıklanmıştır.

2.2.1.1. Finansal (Mali Tablolar) Denetim

Günümüzde en fazla gelişmiş ve uygulama alanı bulmuş olan denetim türüdür. Finansal denetim; bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını, doğru ve açık bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni

¹³⁴ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.27

¹³⁵ Altar Ömer Arpacı, *Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması*, 05.10.2004, http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi.htm, (Erişim Tarihi: 01.01.2013)

düzenlemelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı hususunda bir görüş oluşturmaktır.¹³⁶

Bu denetimin uygulanmasıyla amaçlanan; muhasebe dönemi boyunca kaydedilen bilgilerin, ekonomik olayları düzgün bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi¹³⁷ ve ilgili taraflara sunulmuş olan geniş içerikli bilgilerin, bu tabloların düzenleme ilkelerine ve amacına uygun olarak konulmuş olan ölçütlere uyumlu olup olmadığını belirlemektir.¹³⁸

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesidir.¹³⁹ Bu denetim türü, büyük ölçüde önceden belirlenmiş işletme içi kurallara ve politikalara uyulup uyulmadığı ile ilgilidir.¹⁴⁰

2.2.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Faaliyet denetimi sadece mali nitelikteki faaliyetlerin denetimiyle değil, işletmelerin diğer fonksiyonlarının denetimlerini de kapsar. Bu nedenle, faaliyet denetiminin kapsamı çok geniştir ve dolayısıyla uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karışık gibi görünür. Kısaca faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğe ilişkin sonuçlarının saptanmasını ifade etmektedir.¹⁴¹

2.2.1.4. Ekonomik Denetim

“Bütünleşik denetim” ya da “sistemci denetim” olarak da tanımlanmaktadır.¹⁴² Bu denetim türü finansal, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin bir arada yürütülüp,

¹³⁶ İ. Organ, a.g.e., s.7

¹³⁷ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Essentials of Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 9. Baskı, New Jersey: Prentice Hall, 2003, s.13

¹³⁸ Melih Erdoğan, *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart-2006, 3. Baskı, s.3

¹³⁹ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 3. Baskı, 2000, s.28

¹⁴⁰ İ. Organ, a.g.e., s.8

¹⁴¹ M. Erdoğan, a.g.e., s.6

¹⁴² F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.30

değerlendirmeye tabi tutulduğu denetim türüdür.¹⁴³

Ekonomik denetim, bir taraftan bir kuruluşun veya organizasyonun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu ayrıntılı bir denetime tabi tutar. Ayrıca, organizasyona tahsis edilen kaynakların rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur.¹⁴⁴

2.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu sınıflandırma yapısı içinde yer alan denetim türleri, denetçinin işletmenin personeli olup olmamasına ve işletme dışında ise denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa göre şekillenmektedir.¹⁴⁵

Statüsüne göre denetim türleri “iç denetim” ve “dış denetim” olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

2.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir örgüte veya organizasyona hizmet etmek amacıyla, onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için yine aynı yapı içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.¹⁴⁶ 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda ise, “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için, kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmıştır.¹⁴⁷

¹⁴³ Sadettin Doganyigit, “Feedback Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, 1993, Sayı 11 (Ocak-Mart), s.35

¹⁴⁴ Erdal Kenger, *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Şubat-2001, s.4

¹⁴⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, 4. Baskı, Nisan-2011, s.13

¹⁴⁶ Robert Moeller-Herbert Witt, *Brink's Modern Internal Auditing*, 5. Edition, John Wiley Sons, Inc., NJ, 1999, s.1

¹⁴⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 63 üncü Maddesi

Genel olarak, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.¹⁴⁸ Bu sayede, yönetsel görevi olan kuruluşların kendi içinde oluşturulan elemanlar tarafından yapılan, yönetimin kendi kendini denetleme faaliyeti sayılabilir.¹⁴⁹ İç denetim kesinlikle organizasyondan bağımsız ve organizasyon dışında icra edilen bir faaliyet değildir. Burada söylenmek istenen açıkça şudur ki; iç denetimin kendisi kesinlikle bir amaç olmayıp, yönetimin işlevsellik kazanmasına etki eden bir araç olmasdır.¹⁵⁰

İç denetim; risk yönetimi stratejilerinin ve uygulamalarının, yönetim kontrol çerçevesinin ve uygulamalarının, karar alma ve raporlamada kullanılan bilginin bağımsız bir değerlemesini icra etmek suretiyle ilgili birime güvence hizmeti sunma fonksiyonunu icra etmektedir.¹⁵¹

2.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim; bir kurumun veya organizasyonun örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, kendi örgüt yapısının dışında yer alan, örgütle doğrudan ilgili ya da bağlı olmayan bağımsız denetim elemanlarınca denetime tabi tutulmasıdır.¹⁵² Bu denetim türünde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem

¹⁴⁸ Türkiye İ Denetim Enstitüsü, *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*, 2008, İstanbul, s.7

¹⁴⁹ Atilla İnan, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, 1997, Özel Sayı 25 (Nisan-Haziran), s.45

¹⁵⁰ Cemil Sabri Midyat, “Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler (I)”, *Mali Hukuk Dergisi*, 2007/Mayıs-Haziran, Sayı:129, s.15-16

¹⁵¹ David Coderre, “Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment”, *Global Technology Audit Guide, Florida: The Institute of Internal Auditors*, 2005, s.9

¹⁵² İbrahim Atilla Acar-Hüseyin Güçlü Çiçek, “Denetimin Kamuyu Tökezletmesi: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Denetim”, Türkiye’de Yeniden Yapılanma 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, Denizli, 23-27 Mayıs 2005, s.357

sonu tabloları, yönetimin verimliliği, etkinliği değerlendirilir ve sonuçlar raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur.¹⁵³

Dış denetim kendi içerisinde iki ayrı gruba ayrılır. Bunlar, “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olarak adlandırılır.

2.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; şirketler, bankalar, iktisadi kamu kuruluşları gibi organizasyonların kendi iç bünyelerindeki denetim organlarının dışında kalan, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların şeffaf bir şekilde paylaşılmasıdır.¹⁵⁴

Bu denetimi icra edenler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunarken, ya serbest meslek sahibi olarak kendi adlarına çalışırlar ya da bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösterirler. İlgili kurumun talebiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, kurumun finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerini yaparlar. Yönetimin mali yapısının değerlendirmesinde ve yorumlamasında olumlu ve olumsuz yönleri tespit eden, bir yerde kurumun mali tabloları üzerinde onay fonksiyonu üstlenen bir denetim türüdür.¹⁵⁵

Bağımsız denetim sayesinde, denetim yapılan organizasyonun mali durumu şeffaf bir biçimde ortaya konulabilmektedir. Çünkü bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususların tespiti bağımsız denetim ile mümkündür.¹⁵⁶

¹⁵³ H. Ömer Köse, “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt No 37, Sayı 3 (Eylül), 2004, s.37–62, yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDQ4MDU3MDU2, Erişim Tarihi: 04.01.2013

¹⁵⁴ Muharrem Karşlı, *Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler*, Alfa Yayınları, 2003, 5. Baskı, s.471

¹⁵⁵ Erdal Kenger, a.g.e., s.6

¹⁵⁶ Ömer Duman, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Yayın No:78, Ankara, 2008, s.13

2.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini ilgili kanunlardan alarak, kamu adına ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere, devlet kamu tüzel kişiliğine bağlı olarak örgütlenmiş olan kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir. Kamu denetiminin amacı, denetime tabi olan şirket veya kurumların faaliyetlerinin, kanunlara ve önceden belirlenmiş kurallara uygun yürütülüp yürütülmediğinin tespitidir.¹⁵⁷

Başka bir tanımla, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin işleyişinin ve çıktılarının, daha önceden belirlenmiş bir takım standartlara uygunluk derecesinin; araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilmesidir.¹⁵⁸

Bu itibarla; kamu denetimi, görev ve yetkilerini ilgili kanunlardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek için, kamuya bağlı denetçiler tarafından gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimleri olarak da tanımlanabilir.¹⁵⁹

2.3. Denetimin Amacı ve nemi

Bir organizasyonun veya kurumun faaliyetlerinin devamlı gözetim ve denetim altında tutulması, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının saptanması ve örgüt verimliliğinin devamlı olarak artmasını sağlayacak tedbirlerin alınması zorunludur. Bu açıdan bakıldığında denetim faaliyeti hayati bir öneme sahiptir.¹⁶⁰

Denetimin klasik fonksiyonu, belirlenen amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığının veya işlemlerin belirlenen ölçütlere uygun olarak gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediğinin tespitidir. Kamusal ya da özel alanda, rgte belirlenen amaçların ve üstlenilen görevlerin eksiksiz, verimli ve zamanında gerekleşiş gerçekleşmediğinin tespiti, iyi bir

¹⁵⁷ İ. Organ, a.g.e., s.13

¹⁵⁸ Ataman Başak Akgl, *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.3

¹⁵⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.14

¹⁶⁰ Erhan Köksal, "Türkiye'de Merkezi Hkmetin Taşra rgtnn Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt No 7, Sayı 1, 1974-Mart, s.51, <http://yayin.todaie.gov.tr/goster.php?Dosya=MDQ5MDU2MDUy>, Erişim Tarihi: 05.01.2013

yönetimin en önemli görevidir. Denetimin bulunmadığı veya eksik olduğu organizasyonlarda, yönetimin görevini tam anlamıyla yaptığından bahsedilemez.¹⁶¹

Kaynak dağıtımında etkinliğin sağlanması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin, kayıp ve kötüye kullanımların önlenmesinde denetimin önemli rolü bulunmaktadır. Denetim sayesinde, gerek yöneticilerin gerekse çalışanların hukuk kurallarına uygun davranması ve faaliyetlerini bu çerçevede yürütmesi sağlanır.¹⁶² Çünkü denetim faaliyeti, amaç ve yöntemleri içeren, bunların sonuçlarından yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve de bunların sorumlularını ortaya çıkaran bir sisteme sahiptir.¹⁶³

Bu bağlamda denetim; hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluğu kabul etmelerini sağlamak, tazmin ettirebilmek veya benzer ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için girişimde bulunmak amacını güder. Bu vesileyle denetim, kabul edilen standartlardan sapmaları ve mali yönetimde kanunilik, verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerindeki ihlalleri mümkün olduğunca erken ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçası olarak değerlendirilmelidir.¹⁶⁴

Denetim, yönetim süreçlerinin geliştirilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde ifa edilmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlama bakımından, yönetimlere önemli katkılar sağlar. Denetim yöneticilere doğru, güvenilir ve objektif bilgi sağlarken, denetimin hataları önleyici ve sınırlayıcı bir işlevi de bulunmaktadır. Bu anlamda denetlenen birim ve kişilerin istenmeyen noktaya gelmesi, olumsuz durumlarla karşılaşılması denetimin caydırıcı ve yönlendirici özelliğiyle sağlanmış olur. Denetim, hata bulma ve cezalandırma odaklı bir faaliyet olarak değil, yanlışlık ve hataların, kötü uygulamaların düzeltilmesi, etkin ve yeterli olmayan iş ve süreçlerin geliştirilmesi, gerekli önlemlerin alınması ve bu konuda önerilerde bulunulması suretiyle yapılır.¹⁶⁵

¹⁶¹ William Newman, *İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare*, Çev.:Kenan Sürgit, TODAİE Yayını, Ankara, 1979, s.479

¹⁶² Ekrem Candan, *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ankara-2007, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s.14

¹⁶³ H. Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye' de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ekim-2000, s.6

¹⁶⁴ INTOSAI, "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts" (Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi), Çev.: Gonca İstanbulluoğlu, Sayıştay Yayınları, s.3,

http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/48_Lima_Deklarasyonu.pdf (Erişim Tarihi: 05.01.2013)

¹⁶⁵ M. Akif Özer, "Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 444, Eylül 2004, s. 147-148

Sürekli olarak yapılan denetim, kontrol sistemlerinin ve denetim süreçlerinin etkin olarak çalışmasını güvence altına almak suretiyle organizasyonun sürekli izleme fonksiyonunun değerlendirilmesinde üst yönetime yardımcı da olacaktır.¹⁶⁶

2.4. Denetimin Aşamaları ve Kapsamı

Denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için denetimin belirli aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Bunun için denetime ilişkin belirli bir planın yapılması, yapılan çalışmaların gözetimi ve rapor edilmesi, elde edilen sonuçlarla hedeflenen sonuçların karşılaştırılması aşamaları genel hatlarıyla yer almaktadır.¹⁶⁷

Başka bir ifadeyle, bir denetim faaliyeti gerçekleştirilirken denetimin genel anlamda dört (4) basamaktan geçmesi gerekmektedir. Bunlar aşağıda yer aldığı gibidir.¹⁶⁸

- a) Mevcut durumu tespit etmek
- b) Hedeflenen ile ortaya konulanı karşılaştırmak
- c) Hedeflenenle ortaya konulan arasındaki farkları veya kusurları tespit ederek, alınması gereken önlemleri belirlemek
- d) Bir yargıya ya da sonuca ulaşmak

Öte yandan, denetimin hangi konular üzerinde yapılacağı, kimlerin ne şekilde denetleneceği sorunu denetimin kapsamını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda; denetim faaliyeti yapılırken kimlerin, ne şekilde, hangi konular üzerinden ve hangi esaslara dayanarak denetleneceğinin belirlenmesi denetimin kapsamı tayin eder.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Mehmet Ünsal Memiş; Kayahan Tüm, “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37, Ocak-Haziran 2011, s.159

¹⁶⁷ Nuri Tortop-Eyüp İsbir-Burhan Aykaç, *Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları*, Ankara, 1993, s.160-162

¹⁶⁸ Cevdet Atay, *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.55

¹⁶⁹ Nuri Tortop, “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt No 7, Sayı 1 (Mart), 1974, s.28

2.5. Geleneksel Denetim İşlemleri veya Teknikleri

Denetim işlemleri, genel olarak denetim faaliyeti yapıldığı esnada, yeterince ve gerekli olduğu kadar kanıt, belge toplamak için izlenecek yolların tarifidir.¹⁷⁰ Bu anlamda izlenebilecek denetim yöntemleri; “karşılaştırma” , “tutar aktarımı denetimi”, “aritmetik inceleme” ve “belge incelemesi” olarak dört ana başlıkta incelenmiştir.

2.5.1. Karşılaştırma İşlemi

Bu denetim tekniği kullanılarak, çeşitli nedenlerle aralarında benzerlik veya uyum olması gereken bazı tutarlar arasında karşılaştırma yapılmaktadır. Bu yöntem kullanılarak yapılan karşılaştırmalarda, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu kontrol etmeye yönelik bir işlem gerçekleştirilir. Karşılaştırma işlemi ile meydana gelmiş bazı muhasebe hatalarının niteliğinin direk ortaya çıkarılmasını sağlamaz. Örneğin, bir işletmede kullanılan defterlerin arasında, ilgili hesaplarla alakalı toplam tutar karşılaştırması yapılması bu teknik ile mümkündür.¹⁷¹

2.5.2. Tutar Aktarımı Denetimi

Bu denetim işlemiyle, karşılaştırma işleminin bir anlamda tamamlayıcı fonksiyonu ifa olunur. Tutarların yanlış aktarılması sonucu veya tutarların ait oldukları hesap yerine farklı oldukları bir hesaba aktarılması sonucu meydana gelen muhasebe hataları bu işlemle ortaya çıkarılır. Örneğin, yevmiye defterinde yer alan hesap tutarlarının, büyük deftere doğru geçirilip geçirilmediğinin kontrolü bu işlemle sağlanır.¹⁷²

2.5.3. Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme ile yapılan muhasebe işlemleri tekrarlanarak kontrol edilir. Muhasebe kayıtlarında yer alan tutarların, ilgili belge ve bilgiler kullanılarak, yeniden toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür.¹⁷³

¹⁷⁰ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.34

¹⁷¹ E. Güredin, a.g.e., s.103

¹⁷² E. Güredin, a.g.e., s.104

¹⁷³ İ. Organ, a.g.e., s.58

2.5.4. Belge İnceleme

Belge incelemesi sayesinde, hatalar ileriye doğru yansımadan henüz kaynağındayken tespit edilir. Defter kayıtları ile ilgili belgelerin uyumlu olup-olmadığı ve belgelerin hem şekli hem de maddi uygunluğu için yapılan araştırmalar bu işlem kapsamında değerlendirilir. Burada esas olan kayıtlara dayanak olan belgelerin detaylı tetkikidir. Bu tetkik; belgenin üzerinde yazan imza, tutar, tarih, seri numarası gibi birçok unsuru kapsayabilmektedir.¹⁷⁴

2.6. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri, yapılacak olan denetim faaliyetinin kapsamını belirlemektedir. Denetim işlemleri (teknikleri), belirlenen denetim yöntemi içinde uygulama alanı bulur. Denetimde kullanılan yöntemler; “şekli ve maddi denetim” , aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim” , “ileriye ve geriye doğru denetim” ile “doğrudan ve dolaylı denetim” ana başlıkları altında incelenmiştir.

2.6.1. Şekli ve Maddi Denetim

Şekli denetim, bir nevi uygunluk denetimidir. Bir işletmede yer alan muhasebe işlemlerinin şekil açısından uygunluğunu saptamaya çalışır. Şekli denetim ile işlemlerin muhasebe ilkelerine uygun olarak ve belgelere dayanarak kaydedilip kaydedilmediği araştırılır.¹⁷⁵

Maddi denetimse, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amacına uygunluğu ile defter ve hesaplara doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğinin araştırılmasıdır.¹⁷⁶

2.6.2. Aralıksız ve Örnekleme Yoluyla Denetim

Önceden belirlenen bir zaman diliminde yer alan tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin ayrı ayrı incelenmesine aralıksız inceleme denilmektedir; ilgili kayıt ve

¹⁷⁴ E. Güredin, a.g.e., s.105-106

¹⁷⁵ E. Güredin, a.g.e., s.99

¹⁷⁶ E. Güredin, a.g.e., s.99

belgelerin çokluğu nedeniyle, belirlenen ölçütlere göre seçilen bir kısmının incelenmesine örnekleme yoluyla denetim denilir.¹⁷⁷

2.6.3. İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim, incelemenin belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru bir dizi aşama izlenerek yapılması olarak adlandırılırken; geriye doğru denetim, incelemenin finansal tablolardan en başa doğru yani defter kayıt ve belgelerine doğru yapılmasıdır.¹⁷⁸

2.6.4. Doğrudan ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, denetime tabi olan her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ele alınarak, doğrudan incelenmesidir. İşin tekrar edilmesini de sağlayan bu yöntem ile işletmede kıymet hareketi doğuran her işlem ayrıca ele alınmakta ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin kontrolü yapılmaktadır.¹⁷⁹

Dolaylı denetim ise bütün olaylara ilişkin işlemleri tek tek incelemek yerine, aynı veya birbirine benzer nitelikteki işlemler arasındaki toplam karşılaştırmaları yaparak, aralarındaki uygunluk durumunu tespit eden bir yöntemdir.¹⁸⁰

2.7. Bir Kamu Denetimi Olarak Vergi Denetiminin Vergi Sistemi Açısından Önemi

Bir ülkenin fakirlik düzeyini düşürebilmesi, gelişmişlik düzeyini arttırabilmesi ve kalkınmayı yukarı seviyelere taşıyabilme kabiliyeti çeşitli faktörlere dayanmaktadır. Söz konusu faktörler; ülkenin bulunduğu coğrafya, verdiği politik kararlar, sahip olduğu kaynaklar ve oluşturduğu kurumlar olarak sayılabilir. Ancak, bütün bunların üstünde, bir ülkenin sahip olduğu mali kaynaklar; ülkede altyapıya yatırım yapabilmesi veya ekonomik büyüme ve kalkınmayı destekleyici programlar oluşturabilmesi için

¹⁷⁷ E. Güredin, a.g.e., s.100

¹⁷⁸ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.37

¹⁷⁹ E. Güredin, a.g.e., s.102

¹⁸⁰ E. Güredin, a.g.e., s.102

gereklidir. Ekonomik faaliyetlerden toplanan vergiler veya borçlanma yoluyla sağlanan fonlar bu kaynakları oluşturmaktadır.¹⁸¹

Bu doğrultuda, devlet tarafından üstlenilen görevlerin vergi ile karşılanması ve verginin mali amacının dışında kamu ekonomisinde bir araç olarak kullanılması vergi politikalarını etkiler. Vergi politikaları belirlenirken üzerinde durulması gereken esas noktalar; vergi yükü olarak ifade edilen kamu kesimine aktarılacak mili gelir oranı, hedeflenen vergi yükünün topluma adaletli ve dengeli dağıtımı ve vergi gelirleri ile hangi tür harcamaların yapılması gerektiğidir.¹⁸² Burada en önemli ve sağlıklı gelir kaynağı olarak gösterilen vergi gelirlerinin arttırılabilmesi, vergi sisteminin başarılı olmasını gerektirmektedir.

Vergi sisteminin başarısı ise vergi kanunlarının sorunsuz olmasının yanında aynı zamanda vergilemenin doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkin denetimine bağlıdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve vergi idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması halinde, bu durum sistemin zaman içinde bozulmasına ve doğru işlememesine neden olmaktadır.¹⁸³ Vergi denetiminin etkin olması, yönetimin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığı, yasalara mükelleflerin ne ölçüde uyduklarını görmek ve uyumlarını sağlamak suretiyle idareyi güçlü kılmaktadır.¹⁸⁴

Bir toplumu oluşturan bireyler, vergiyi ya gönüllü olarak öderler ya da yakalanma ve cezalandırma riskini göze alarak ödemezler.¹⁸⁵ Vergi denetiminin yalnızca cezai müeyyide aracılığı ile caydırıcılık özelliği bulunmamaktadır. Vergi denetimi aynı zamanda, mükelleflerin yaptıkları hataları göstermek suretiyle,

¹⁸¹ Arda Uludağ-Sencer Turunç, *Vergi&Kalkınma Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ülkelere Yaklaşımı*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, s.3

<http://docplayer.biz.tr/7807003-Avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi-vergi-kalkinma-uluslararasi-toplumun-gelismekte-olan-ulkelere-yaklasimi.html> (Erişim tarihi: 03.04.2017)

¹⁸² Esra Siverekli Demircan, *Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 10-14 Mayıs 2004, Antalya, s. 534

¹⁸³ Günter Schmolders, *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. Salih TURAN), İstanbul, 1976, s.97

¹⁸⁴ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Temmuz-1995, s.50

¹⁸⁵ Coşkun Can Aktan, *"Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı"*, (www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, Erişim Tarihi: 03.04.2017)

mükellefleri bilinçlendirerek bir eğitim fonksiyonu da icra etmektedir. Bu da vergiye gönüllü uyum sağlanması açısından vergi denetimlerini çok önemli bir noktaya taşır.

Başka bir ifadeyle, vergi denetimleri vergi kültürünün tam olarak oturmasına büyük katkı sağlar. Vergi kültürü aslında toplumu oluşturan fertlerin vergi verme gereğini vicdanlarında hissetmeleri olarak da tanımlanmaktadır. Oluşumunda birçok faktörden etkilenen vergi kültürü temelde, bireylerin sahip oldukları vatandaşlık bilinci, inanç ve gelenekler, eğitim düzeyi, gelir düzeyi, diğer yükümlülerle ilgili düşünceler, hizmetlerin mükellef tercihleriyle uyumluluğu ve gelirlerin etkin kullanımı, vergi afları, vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi, siyasal faktörler, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi değişkenler tarafından etkilenmektedir.¹⁸⁶

Bu çerçevede; bir ülkenin gelişmesi ve büyümesi, o ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlerin başarısı ile doğru orantılıdır. Örgütlerin başarısı ise muhasebenin hukuksal altyapısı ile uygulanacak muhasebe ve denetim tekniklerine bağlıdır. Bir ülkede etkin bir denetim mekanizması yoksa maliye politikasının en önemli araçlarından olan vergilerin, sistemselsel olarak etkin bir organizasyona sahip olduğundan bahsedemeyiz.¹⁸⁷

2.7.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Vergiler, vergi idaresince mükellefler üzerinden alınan zorunlu ödemelerdir. Mükellefler, kendilerinden zorunlu olarak alınan vergilere olumlu ya da olumsuz tepkiler gösterebilmektedirler. Vergiler devletin asli gelir kaynağı olarak görülse bile, vergi mükellefleri açısından kullanılabilir gelirlerinde, servetlerinde ve harcamalarında azaltıcı bir araç olarak görülür. Bu nedenle, mükellefler bazen vergileri ayrı bir külfet olarak görmekte ve vergi yükünden kurtulmak için çeşitli olumsuz davranışlarda bulunabilmektedirler. Bu durum ise vergisini tam ve zamanında ödeyen diğer bir tabirle “vergi ahlakı yüksek” mükellefler için rahatsızlık yaratmaktadır.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Aylin Cesur-Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt XVI, Sayı:2, Yıl: Aralık 2014, s.2

¹⁸⁷ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, C.3, Sayı:1, s.51

¹⁸⁸ Sercan Yavan, “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler ve İdari Uygulamalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:324, Eylül-2015, s.162

Vergi denetimi, farklı nedenlerle ekonomik işleyiş sürecini dolaylı ya da dolaysız müdahalelerle yönlendirmek durumundaki kamu otoritesinin sahip olduğu en önemli araçlardan birisidir.¹⁸⁹ Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını tespit etmeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür.¹⁹⁰ Vergi denetimi, vergi kayıplarını önlemede yararlanılan en önemli araçlardandır. Çünkü mükellef, vergi denetiminin etkin ve yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu bildiği ölçüde, vergiye karşı yasal sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınmayacaktır.¹⁹¹

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde; genel anlamda vergi denetimini, “vergi idaresi tarafından vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi” şeklinde tanımlayabiliriz.¹⁹²

2.7.2. Vergi Denetiminin Amacı ve Gerek Duyulan Nedenler

Ülke ekonomileri için vergi gelirleri vazgeçilemez, ülkelerin büyüme ve kalkınma için en önemli finansman kaynağı, kamu politikaları uygulamasında gelir dağılımında ve kaynakların etkin dağılımında en önemli politika aracıdır. Gelişmiş ülkelerin birçoğu için “kutsal” olarak algılanan vergi gelirleri, bu ülkelerde daha etkin yapılara erişmiş ve sistematik olarak uygulanmaktadır.¹⁹³ Gelişmekte olan ülkelere kayıt dışılık oranı, gelişmiş ülkelere göre daha fazladır. Başka bir ifadeyle vergi denetim sistemleri gelişmiş ülkelere daha etkin bir rol oynamaktadır.¹⁹⁴

Vergi idaresinin, kayıt dışı ekonomideki ekonomik faaliyetleri vergi sistemine taşımakta zafiyet göstermesi, yani kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alamaması, vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler açısından rekabetçi bir dezavantaj oluşturarak,

¹⁸⁹ Ahmet Somuncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:43, Ocak-Haziran 2014, s.134

¹⁹⁰ Bekir Sami Oğuztürk – Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2015, C.7, Sayı:13, s.209

¹⁹¹ Mustafa Korkmaz, “Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıtdışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:330, Mart-2016, s.121

¹⁹² A. Ünal, a.g.e., s.13

¹⁹³ M. Korkmaz, a.g.m., s.127

¹⁹⁴ Bing LİU, “Tax Evasion, Taxation Inspection and Net Tax Revenue: From an Optimal Tax Administration Perspective; Journal Of Computers”, Vol. 6, No. 9, 2011, s.1799

<https://pdfs.semanticscholar.org/f451/a2cd10975159454daaf6ca2700d1219522d3.pdf> (Erişim Tarihi: 11.04.2017)

sonucunda vergi tabanında erozyona neden olur.¹⁹⁵ Tam da bu doğrultuda, vergi mükelleflerinin kendilerinin hatalarından kaynaklı ya da bilerek vergi kaçırma eğilimlerini önlemek amacıyla vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁹⁶

Yukarıda açıklandığı üzere; vergi denetimlerinin en temel amacı, vergi tabanını genişleterek, vergi kayıp ve kaçacağını asgari düzeye çekmek, mümkünse sıfıra indirmektir.¹⁹⁷ Gelişmiş ülkeler sahip oldukları gelişmişlik düzeyini korumak, az gelişmiş ülkeler de gelişmiş ülkelere seviyesine çıkmak için dolaylı da olsa vergi denetimlerine gereksinim duyarlar.

Denetim konusu, kurumsal yönetim anlayışı içerisinde en önemli konulardan birisi olarak karşımıza çıkar. Kurumsal yönetimin genel kabul görmüş ilkelerinin hayata geçirilebilmesi ve ilgililerin gözünde kurumsal itibar ve güvenin sağlanmasında denetim faaliyetlerinin rolü oldukça fazladır.¹⁹⁸ Vergi denetimleri de maliye veya vergi idaresinin kurumsal yönetim anlayışı içerisinde çok önemli bir figürdür. Bu figüre gereksinim duyulan nedenler mali, ekonomik, hukuki ve sosyal olarak sınıflandırılabilir.

2.7.2.1. Mali Nedenler

Devletin yapmış olduğu kamu hizmetleri ve diğer görevleri, daha fazla kamu gelirine ihtiyaç duyulmasına neden olmaktadır. Bunun için de vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü vergi denetiminin mali amacı, bütçeye ek kaynak sağlamak olarak tanımlanabilir.¹⁹⁹

Bütçeye ek kaynak sağlanması kavramı ise vergi denetimi sayesinde, vergi ve ceza olarak ek gelir imkânı oluşturulabilmesi anlamını taşır. Etkin bir vergi denetimi sayesinde, diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da ek gelir yaratılmakta, vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenler cezalandırılarak, hem bu vergi

¹⁹⁵ Lewis I. Baurer, L.I., *Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries*, Worldbank Group Publication, 2005

<http://documents.worldbank.org/curated/en/711511468779448847/pdf/391100Taxadmin01PUBLIC1.pdf> (Erişim Tarihi: 11.04.2017)

¹⁹⁶ B.S. Oğuztürk – E.K. Ünal, a.g.m., s.210

¹⁹⁷ James M. Bickley, “Tax Gap, Tax Compliance, and Proposed Legislation in the 112th Congress”, Washington DC: CRS (Congressional Research Service) Report for Congress, 2012

<https://fas.org/sgp/crs/misc/R42739.pdf> (Erişim Tarihi: 11.04.2017)

¹⁹⁸ Selim Cengiz, “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XV, Sayı II, 2013, s.425

¹⁹⁹ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.43

mükellefleri hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmaktadır.²⁰⁰

Yapılan açıklamalar doğrultusunda; vergi denetimlerin mali etkisi, bir yandan halen mevcut olan, diğer yandan potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığı, bunun yanında da vergi dışı gelirleri önlemek olarak değerlendirilebilir. Vergi denetimlerine duyulan gereksinimlerinin mali boyutu bu şekildedir.²⁰¹

2.7.2.2. Ekonomik Nedenler

Kayıt dışı ekonomi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini doğrudan veya dolaylı olarak azaltmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı bırakılması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve devletin vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması nedeniyle bütçe finansmanının sağlanması için çeşitli gelir kaynakları aranmaktadır. Eksik kalan kamu gelirinik ikame edilebilmesi için borçlanma, senyoraj, vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergiler konulması gibi önlemler alınabilir. Senyoraj sonucu enflasyon borçlanma sonucunda ise faiz oranlarında yükseliş yaşanmaktadır. Enflasyondaki artış parayı değersiz kılariken faizlerdeki artış yatırımları azaltarak, gerek milli geliri gerekse istihdamı olumsuz etkilemektedir.²⁰²

Bir ülkenin ekonomik göstergelerinde dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekir. Vergi denetimlerinin etkin bir hale gelmesi, dolaylı olarak ekonomik göstergelerde olumsuz etkinin oluşmasına engel olacaktır. Diğer bir ifadeyle, verginin mali amacının dışında kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi ekonomik bir kısım amaçları daha bulunmaktadır. Bahsi geçen amaçlara ulaşmak, vergi denetimine olan ekonomik gereksinimi ortaya koymaktadır.²⁰³

²⁰⁰ B. S. Oğuztürk – E. K. Ünal, a.g.m., s.211

²⁰¹ Ö. Yücel, a.g.e., s.59

²⁰² Vildan US, “Kayıt Dışı Ekonomi”, *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Cilt:20, 2005/Mayıs, Sayı: 230,, s.13, <http://www.iif.com.tr/index.php/iif/article/view/iif.2005.230.5036/3116> (Erişim Tarihi: 08.04.2017)

²⁰³ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.44

2.7.2.3. Sosyal Nedenler

Vergi idaresinin denetim performansı, vergilemede adalet açısından da önem taşımaktadır. Örneğin, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışının sonucu olarak kamuda ortaya çıkan gelir kaybı, devletten bu kişilere bir gelir transferi olarak değerlendirilebilir. Ancak bu durum, toplumun genelinde oluşan adalet ve kamuya güven duygusunu zedeleyebilir.²⁰⁴ Bu doğrultuda, vergi denetiminin bir diğer önemli amacı da sosyo-ekonomik dengenin daha adaletli hale getirilmesidir. Bu süreçte, vergi kayıp ve kaçığı denetim yoluyla ne kadar azaltılabilirse, o ölçüde gelir dağılımı olumlu etkilenecek ve bu da toplumda refah artışını sağlayacaktır. Toplumda oluşan refah artışı ve adaletin tesis edilmesi ise vergi bilincinin oturması açısından çok önem arz etmektedir.²⁰⁵

Anayasada sınırları belirlenmiş olan herkesin malî gücüne göre vergi ödemesini ve gelir dağılımında adaleti sağlamak, verginin sosyal amacıdır. Bu amaca ulaşmanın yolu da vergi kanunlarına tam uyumun gerçekleşmesiyle, vergi kanunlarına tam olarak uyumun denetlenmesi ise etkin bir denetim ile mümkündür.²⁰⁶

2.7.2.4. Hukuki Nedenler

Vergi denetiminin amaçlarından birisi de vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması; özellikle devletin saygınlığını ve otoritesini göstermesidir. Vergi denetimi, vergi toplamanın yanında, devletin hükümlerlik gücünü de gösteren önemli bir unsurdur. Başka bir ifadeyle, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, vergi kanunlarının vatandaşlara eşit ve doğru uygulanması için bir ölçüt olması gerekmektedir. Bu doğrultuda, vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da vergilendirme sürecini vergi denetimi ile desteklemektir.²⁰⁷

2.7.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Genel olarak vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Maliye ve vergi politikasının olumlu sonuç vermesi, dolaylı olarak beyanların doğruluğuna ve vergilerin

²⁰⁴ Wojciech Kopczuk, "Tax Simplification and Tax Compliance: An Economic Perspective", s.8-9, <http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/epi.pdf> (Erişim Tarihi: 01.05.2017)

²⁰⁵ B. S. Oğuztürk – E. K. Ünal, a.g.m., s.212

²⁰⁶ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.45

²⁰⁷ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.45

eksiksiz olarak zamanında ödenmesine bağlıdır. Sistem içerisinde ödenmesi gereken vergilerin doğru ödenip ödenmediğini vergi denetimi sayesinde tespit edebiliriz. Vergi denetiminin sahip olduğu fonksiyon ağırlıklı olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, durumların tespit edilmesi ve varsa yanlışlıkların ve eksikliklerin giderilmesidir.²⁰⁸ Vergi kanunları ne derece mükemmel olursa olsun, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik, verimlilik ve etkinlikte yapılamaması, oluşturulan vergi sistemin bozulmasına ve bunun sonucunda da ekonomik dengelerin olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.²⁰⁹

Vergi sisteminin düzgün bir şekilde işlerlik kazanmasında çok büyük bir yeri olan vergi denetiminin; araştırma, düzeltme, önleme ve eğitime fonksiyonları bulunmaktadır.

2.7.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Vergi denetiminin sahip olduğu bu fonksiyon, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemleri ve bu işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle, gerek mükellef ve gerekse üçüncü kişiler nezdinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini sağlamaya yardımcı olmaktadır.²¹⁰

Bir diğer ifadeyle, vergi denetiminin araştırma ve bulma fonksiyonu; mükelleflerin işlemlerindeki hile, hata gibi yanlışlıkların araştırılması, ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini ifade etmektedir. Şayet vergi idaresi; vergi denetimi aracılığıyla mükelleflerin beyan, hesap ve işlemlerini gereği gibi kontrol edemiyorsa ya da vergi kanunlarına bilerek veya bilmeyerek yapılan aykırı hareketleri tespit edip ortaya çıkaramıyorsa, vergi denetiminin sonuçları olan yaptırımlar işletilemeyecektir.²¹¹

Etkin bir vergi denetim sisteminin araştırma ve bulma fonksiyonu her zaman en üst düzeyde olacaktır.

²⁰⁸ B. S. Oğuztürk – E. K. Ünal, a.g.m., s.210

²⁰⁹ Abdullah ASLAN, “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, Haziran-2002, s.4

²¹⁰ Hasan ABDİOĞLU, “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2007, Sayı:36, s.165

²¹¹ Nezh SEKER, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Yayın No:436, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı, 1994-Şubat, s.38

2.7.3.2. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından birisi de, vergi matrahlarının gerçeğe aykırı olarak azaltılmasının önüne geçmektir. Yani vergi denetimi, vergi matrahlarının azaltılması çabalarını en aza indirmeye, olası faaliyetleri ortadan kaldırmaya yönelik teknik işlemlerden oluşur.²¹² İşte tam da bu durumda, vergi denetiminin önleyici fonksiyonu karşımıza çıkar. Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, hata ve hileleri meydana geldikten sonra ortaya çıkararak bunları cezalandırmak yerine, söz konusu hata ve hilelerin nedenlerini ortadan kaldırmak suretiyle, bunların oluşmasını önleyici etkiler yaratılmasını sağlamak olarak tanımlanabilir.²¹³

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu diğer fonksiyonlardan daha etkili ve hedefe ulaştırıcı bir özelliği taşımaktadır. Burada esas hedeflenen, denetim sonucunda kesilebilecek caydırıcı cezaların varlığıyla, mükelleflerin başvurabilecekleri yasal olmayan vergi uygulama ve beyan yollarını tıkamaktır.²¹⁴

Bu fonksiyonunun tam olarak etkinliğinin sağlanabilmesi, mükelleflerin belirli zamanlarda incelemeye tabi tutularak kontrol altında bulundurmalarına bağlıdır. Bu kontrol her ne kadar eldeki olanaklar dâhilinde gerçekleştirilebilse de, vergi inceleme sonuçları bakımından büyük önem taşımaktadır. Çünkü vergi kayıp ve kaçığına yol açan hata ve hileli işlemlerin mükellefe yapılacak uyarılarla azaltılması ya da önlenmesi ancak bu şekilde söz konusu olabilmektedir.²¹⁵

2.7.3.3. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin uygulanması ve etkinliğinin sağlanması açısından en etkili işlevlerinden bir diğeri de eğitici olma fonksiyonudur. Mükelleflerin vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda, vergi denetimi sayesinde uyarıcı mahiyette bilgilendirilmeleri mükellefler üzerinde uyarıcı bir etki

²¹² A. Somuncu, a.g.m., s.139

²¹³ İ. Organ, a.g.e., s.44

²¹⁴ N. Özker, a.g.m., s.177

²¹⁵ A. Akdoğan, a.g.e, s.10

bırakmaktadır.²¹⁶ Vergi denetimleri sayesinde, mükellefler ister istemez daha bilinçli olmaya zorlanacaktırlar. Böylece vergi konularına kayıtsız kalmamaları sağlanacaktır.

Eğitici fonksiyonun işlerlik kazanmasında, vergi denetim elemanına çok büyük sorumluluk düşmektedir. Vergi denetim elemanı sadece vergi kayıp ve kaçacağını ortaya çıkararak, mükellefi cezalandıran kişi olmamalıdır. Aynı zamanda danışma, panel ve konferanslar yoluyla vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmetleri veren ve her zaman görüşüne başvurulabilecek bir kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim sorunu olup, eğitimin de denetim elemanının mesleğe intisabından itibaren, bütün meslek yaşamınca süreklilik göstermesi zaruridir. Bu olgu, bir yandan vergi denetiminin amacı olan vergi geliri artışını sağlarken, diğer yandan da maliye idaresiyle mükellefler arasında verimli bir diyalog kurulmasına da katkı sağlayacaktır.²¹⁷

2.7.4. Vergi Denetiminin Özellikleri

Bundan önceki bölümlerde, devletin asli gelir kaynağı olan vergilerin, sağlıklı bir sistem içerisinde elde edilebilmesi için vergi denetimlerinin çok önemli bir anlam ifade ettiğini açıklamaya çalıştık. Etkin bir vergi sistemi için vazgeçilmez bir unsur olan vergi denetiminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- ✓ Vergi denetimi hukuki bir denetimdir,
- ✓ Vergi denetimi tarafsızdır,
- ✓ Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir,
- ✓ Vergi denetimi bir hesap denetimidir,
- ✓ Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir.

2.7.4.1. Hukuki Gereğe Dayanması

Bir devletin hukuk devleti olma özelliği taşıması, devletin yapmış olduğu her türlü idari eylem veya işlemin kanuni bir gerekçesinin olması ve bu yapılan idari eylem

²¹⁶ Süleyman Timur, *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 1998, s.7

²¹⁷ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.51

veya işlemlerin yargı denetimine tabi olmasının göstergesidir.²¹⁸ Vergi denetimi, devlet adına icra edildiği için devlete daha fazla gelir sağlamak amacı taşısada dahi yasal düzenlemeler dışına çıkılarak yapılamaz. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti, yasal düzenlemelere bağlı kalınarak, her türlü etkiden uzak bir şekilde denetim elemanı tarafından ortaya konulmalıdır.²¹⁹

Hukuk devleti olma özelliğini taşıyan dünyanın büyük ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi idaresi, yaptırım gücüne sahip olup, yapılan denetimlerde usulsüzlük tespit etmesi halinde, bu vergilerin cezalı olarak tahsili için bir kısım yollar izlemektedir. Söz konusu izlenecek yollara ilişkin kurallara, yasal düzenlemelerde yer verilmiştir.²²⁰

2.7.4.2. Tarafsız Bir Yapıya Sahip Olması

Vergi denetimi her şeyden önce tarafsız bir yapıya sahip olmalıdır. Çünkü vergi denetimi, hiçbir sosyal veya siyasal etkiye maruz bırakılmadan icra edildiğinde etkinlik kazanacaktır. Vergi inceleme elemanının gözünde bütün mükellefler aynı titizlik ve özenle denetlenmeli, yasalarda yapılması gerekenler bütün mükelleflere aynı ölçülerde uygulanmalıdır. Vergi denetim elemanları, denetim yetkilerini devlet adına kullandıkları için vergi denetiminin amacına uygun yapılmasına özen göstermelidir.²²¹

2.7.4.3. Yaptırmacı Bir Niteliğinin Olması

Vergi denetim sistemi içerisinde, etkinliğin değerlendirilmesinde şüphesiz en etkili ve en önemli hususlardan bir tanesi vergi denetimi sonucunda mevcut düzenlemelere uymayanlar için uygulanacak cezalar, yani yaptırımlardır.²²²

Yapılan vergi denetimleri sonucunda ortaya konulan yaptırımlar, hem caydırıcı hem de eğitici olma fonksiyonuna yardım etmektedir. Vergi denetimlerinin yaptırımcı bir niteliğinin olmasını, yasal düzenlemeler ile yürürlüğe konulan vergi cezaları sağlar.

²¹⁸ Burak Ali Han Tecim, *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2008, s.61

²¹⁹ Menşure Kolçak, *Erzurum'daki Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları*, Erzurum Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Erzurum, 2000, S:15, s.62

²²⁰ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.52

²²¹ İsmail Hakkı Yücelen, *Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, 2009, s.15

²²² M. Korkmaz, a.g.m., s.121

2.7.4.4. Hesap Denetimini İçermesi

İşletmelerin mali tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğinin saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemine hesap denetimi denir.²²³ Başka bir tanımlamayla, hesap denetimi, mükelleflerin işletmelerinde oluşan mali tabloların, yasal mevzuata uygun hazırlanıp hazırlanmadığının kontrol edilmesidir.

Ancak, yapılan bir hesap denetimi vergi denetimini kapsamamakla birlikte, etkin bir vergi denetimi uygulanışı bakımından bir hesap denetimi özelliği taşıtmaktadır.²²⁴

2.7.4.5. Bir Kamusal Denetim Türü Olması

Kamu denetimi; bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin işleyişinin ve çıktılarının daha önceden saptanmış standartlara uygunluk derecesinin; araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve ortaya çıkarılan bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir.²²⁵

Devlet organizasyonu içerisinde yer alan kamusal denetim, bu denetim yetkisini kendisine bağlı olan denetçiler vasıtasıyla kullanılır. Vergi denetiminde de bu durum aynı eşgdmdk içerisinde sürdürülür.

²²³ Metin zşahin, “İşletmelerin İ ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 57, Mayıs 1986, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/42> Erişim Tarihi: 15.07.2017)

²²⁴ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.47

²²⁵ B. Ataman Akgül, a.g.e., s.2-3

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ ve TARİHSEL GELİŞİMİ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde değindiğimiz üzere; kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerinde azalmaya sebep olması bütçe açıkları ile sonuçlanmaktadır. Bunun yanı sıra Türkiye’de uzun yıllar yüksek enflasyonun hüküm sürmesi de ekonomiyi kayıt dışına iten en önemli sebepler arasında olmuştur. Vergi sistemine getirilen son yenilikler ile vergi oranlarında enflasyonun etkisini azaltacak bir dizi tedbir alınsa bile alınan bu tedbirler, kayıt dışı işlemleri önleme konusunda yeterli olmamıştır.²²⁶

Gelişmiş ülkelerde ortalama kayıt dışı ekonomi oranı yüzde 15 civarında tespit edilmişken, gelişmekte olan ülkeler için bu oran ortalama yüzde 30 civarındadır. Ülkemizde ise kayıt dışı ekonomi oranı, AB ve OECD ülkeleri ile kıyaslanınca oldukça yüksektir.²²⁷

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik çok sayıda tahmin yöntemi geliştirilmiş ve birçok ülkede bu ekonominin hacmi tahmin edilmeye çalışılmıştır. Kayıt dışı ekonominin ölçülmesine yönelik olarak birçok çalışma yapılmış olsa da, Friedrich Schneider in çalışmaları bu alanda yapılan çalışmaların en kapsamlılarından. Friedrich Schneider kayıt dışı ekonomiyi dünya genelinde incelemiş ve çok farklı sonuçlar elde etmiştir. Buna göre OECD ülkelerinin kayıt dışı ekonomi oranı 1989/90 yılında %14,34 iken 2012 yılında %16,17 oranında gerçekleşmiştir. OECD ülkelerinde %7,6 ile Avusturya en düşük kayıt dışı oranına sahip olmakla birlikte en yüksek orana %30,6 ile Türkiye sahiptir. Ülkelerin toplam ortalaması ise %17,13 oranındadır. Tablodaki ülkeler genel itibarıyla gelişmişlik seviyesi yüksek, kapsamlı denetim sistemine sahip ve ekonomik faaliyetleri gelişmiş teknolojik seviye sayesinde daha fazla kayıt altına alınma imkânı olan ülkeler olduğundan dolayı kayıt dışı ekonomi oranı bu ülkelerde düşük çıkmaktadır. Schneider ve Williams’ ın OECD ülkeleri için yapmış

²²⁶ Nursel Aydın Avşar – Arzu Alvan Bozdereli, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, *ASO Yayınları*, Kasım-Aralık 2012, s.60,

[http://www.aso.org.tr/b2b/asobilgi/sayilar/dosyakasimaralik2012\(1\).pdf](http://www.aso.org.tr/b2b/asobilgi/sayilar/dosyakasimaralik2012(1).pdf) (Erişim Tarihi:01.05.2017)

²²⁷ İbrahim Halil Sugözü, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye: Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Politikaları ve Önlemler*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010 (Aktaran; Nursel Aydın Avşar – Arzu Alvan Bozdereli s.60)

olduğu kayıt dışı ekonomi ile ilgili çalışmada bulunduğu sonuçların özet hali Tablo 2’de gösterilmektedir.²²⁸

Tablo.2: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Oranının Dünya Ülkeleri İle Karşılaştırması

ÜLKELER	1989/90	1999	2001	2003	2005	2007	2009	2011	2012	Ortalama
Avustralya	10.1	14.4	14.3	13.9	13.7	13.5	13.5	13.4	-	13.43
Belçika	19.3	22.7	22.1	22.0	21.8	21.3	17.8	17.1	16.8	20.44
Kanada	12.8	16.3	15.9	15.7	15.5	15.3	15.5	15.4	-	15.34
Danimarka	10.8	18.4	18.0	18.0	17.6	16.9	14.3	13.8	13.4	16.11
Almanya	11.8	16.4	15.9	16.3	16.0	15.3	14.6	13.7	13.3	14.7
Finlandiya	13.4	18.4	17.9	17.7	17.4	17.0	14.2	13.7	13.3	16.37
Fransa	9.0	15.7	15.0	15.0	14.8	14.7	11.6	11.0	10.8	13.36
Yunanistan	22.6	28.5	28.2	27.4	26.9	26.5	25.0	24.3	24.0	26.45
İngiltere	9.6	12.8	12.6	12.5	12.4	12.2	10.9	11.0	10.3	11.8
İrlanda	11.0	16.1	15.9	16.0	15.6	15.4	13.1	12.8	12.7	14.56
İtalya	22.8	27.8	26.7	27.0	27.1	26.8	22.0	22.2	22.6	25.28
Japonya	8.8	11.4	11.2	11.2	10.7	10.3	11.0	11.0	10.8	10.73
Hollanda	11.9	13.3	13.1	13.3	13.2	13.0	10.2	9.8	9.5	12.22
Norveç	14.8	19.2	19.0	19.0	18.5	18.0	18.6	18.2	18.6	18.33
Avusturya	6.9	10.0	9.7	9.8	9.8	9.5	8.5	8.0	7.6	8.85
Portekiz	15.9	23.0	22.6	23.0	23.3	23.0	19.5	19.4	19.4	21.3
İsveç	15.8	19.6	19.1	18.7	18.6	17.9	15.4	14.7	14.3	17.59
İsviçre	6.7	8.8	8.6	8.8	8.5	8.1	7.8	8	8.3	8.13
İspanya	16.1	23.0	22.4	22.4	22.4	22.2	19.5	19.2	19.2	21.08
ABD	6.7	8.8	8.8	8.7	8.5	8.4	9.3	9.1	9.0	8.63
Yeni Zelanda	9.2	13.0	12.6	12.2	12.1	12.0	12.0	12.0	12.1	11.85
Türkiye	-	32.7	32.8	31.8	30.0	28.0	29.4	29.0	30.6	30.53
Şili	20.2	19.9	19.6	19.4	18.9	18.4	20.5	19.8	19.9	19.70
Meksika	31	30.8	30.1	30.5	29.9	30.0	30.0	30.0	30.0	30.36
Polonya	29.2	27.7	27.7	27.5	26.9	25.4	24.6	23.8	23.4	26.66
Slovenya	-	7.3	27.1	26.6	26.2	25.3	23.5	23.7	23.7	22.92
Güney Kore	12.3	11.4	11.2	11.2	10.7	10.3	11.0	11.0	10.8	11.3
ORTALAMA	14.34	18.05	18.44	18.35	18.03	17.58	16.41	16.11	16.17	17.14

(Schneider, F. ve Williams, C. C. The Shadow Economy. *The Institute Of Economic Affairs*, 2013)

Günlük yaşamımızın her anında bir kontrol ve denetim mekanizması içerisinde olduğumuz gerçeğini düşünecek olursak, ekonominin ve ticaretin de kamu ve özel kesim tarafından denetimsiz bırakılacağı, bilhassa ülkemizdeki kamu gelirlerinin büyük kısmını oluşturan vergi gelirleri açısından bu işlemlerin “devlet tarafından” denetimsiz bırakılacağı düşünülemezdir.²²⁹

²²⁸ Ulvi Sandalcı – İnci Sandalcı, “Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Üzerinde Bir İnceleme”, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt:6 ,Sayı:1, 2017, s.81-82

²²⁹ Hakan Erkuş-Arslan Can Ünal, “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uygulanması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Bahar-2014, Cilt 5, Sayı 1, s.83

Diğer tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de vergi denetimi müessesesi uzun yıllardır kendisine önemli bir yer edinmiştir. Ancak vergi denetimi, kamunun diğer tüm birimlerinde olduğu gibi genellikle hata yapıldıktan, işler bir şekilde sonuçlandıktan sonra yapılan bir işlem olarak algılanmaktadır. Bu durum, vergi denetiminin özünü, kayıtların denetimi haline getirmiştir. Bahsedilen kayıtların denetimi ise sadece kayıt altında olan mükelleflerin denetimini ve sonuçta hem vergi yüklerinin ve hem de denetim yüklerinin kayıtlı mükelleflerin üzerinde yoğunlaşmasına sebep olmuştur.²³⁰

Ayrıca, ülkemizde vergi denetiminin yetersiz olması söz konusu olduğunda, bunun vergi idaresinin yapısal sorunundan bağımsız düşünmek doğru değildir. Türkiye’de uzun yıllardır gelir idaresinin yapılandırılması sorununun olduğu açıktır. Bu sorunu çözmek için birçok sistemin denendiği, hangi sistemin başarılı olacağına henüz tam olarak karar verilemediği ve sürekli yeni sistemler denendiği bir vergi sistemimiz bulunmaktadır. Türkiye’de vergi denetiminin tam anlamıyla bağımsız olamaması, tek merkezden planlanıp uygulamaya konulamaması gibi nedenleri, birimler arasında arzu edilmeyen görev ve yetki çakışmalarına sebep olmuştur. Bu durum incelenecek mükelleflerin tespiti konusunda rasyonel davranılamaması, dolayısıyla vergi denetiminde etkisizliğe ve mükellefe caydırıcılık hissettiremeyen bir idari mekanizmanın varlığına sebep olmuştur. Bu doğrultuda en son yapılanma 2011 yılında Vergi Denetim Kurulunun kurulması ve denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmasıyla gerçekleştirilmiştir.²³¹

Vergi denetiminin yapılabilmesi için ellerinde bulunan kanuni yani hukuki yetkiyi, günümüzde Vergi Denetim Kurulu kullanmaktadır. Ancak, gelinen noktada oluşan eksiklikleri tespit edebilmek için bu sürece nasıl gelindiğini bilmenin faydalı olacağını düşünmekteyiz. Bu bağlamda, vergisel denetimin Türkiye’deki yapısını ve işleyişini anlayabilmek amacı ile ilk olarak vergisel denetimin ülkemizdeki hukuki yapısından bahsetmek daha doğru olacaktır. Çalışmamızın bu bölümünde, Türkiye’ de uygulanan vergi denetim mekanizmasının tarihsel gelişimi ile birlikte günümüzdeki işleyişi ele alınacaktır.

²³⁰ İ.A. Acar-M. E. Merter, a.g.m, s.7-8

²³¹ M. Korkmaz, a.g.m., s.122

3.1. Türkiye’ de Vergi Denetiminin Hukuki Boyutu

Vergilerin ne kadar ehemmiyet taşıdığına ilişkin yaptığımız vurgulamalarda, gerek kamu harcamalarının finansmanında gerekse sosyal ve ekonomik amaçlarla politika aracı olarak kullanılmasının öneminden bahsetmiştik. Maliye politikasının en önemli aracı olan vergilerin, kanunlara uygun bir şekilde toplanması gerekliliği vergi ilişkisinin tarafları olan, vergilendirme yetkisine sahip vergi alacaklısı devlet ile vergi borçlusu mükellef arasındaki ilişkinin önemini de artırmaktadır. Zira vergi ilişkisi bir toplumsal ilişki olarak toplum düzeninin bir parçasını oluşturmakta ve çeşitli kanuni düzenlemeleri beraberinde getirmektedir. Bu düzenlemeler kendisini çok farklı kurallar olarak göstermekte ve kişilere bazı şeyleri yapmalarını, bazı şeyleri yapmamalarını emretmektedir.²³²

Bu bağlamda; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının, “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünün, Vergi Ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde; vergi, bir ödev olarak dikkate alınmış, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağı anayasal bir yükümlülük olarak açıklanmıştır. Aynı maddenin devamında, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması da maliye politikalarının sosyal amacı olarak benimsenmiştir. Bu kapsamda, madde hükmü aşağıdaki şekilde kendine Anayasamızda yer bulmuş ve vergileme ile ilgili konular için bu madde ile yasal dayanak sağlanmış olup söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

²³² Gamze Öz Yalama – Erdal Gümüş, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, 2013, s.79

Türk Vergi Hukuku'nda denetim yolları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) yedinci kısım başlığı altında, dört bölüm halinde düzenlenmiştir. Birinci bölüm yoklama, ikinci bölüm inceleme, üçüncü bölüm arama ve dördüncü bölüm bilgi toplama başlığı altında düzenlenmiştir. Bu bölümler arasında “vergi denetimi” veya bu anlama gelecek bir bölüm ve madde başlığı bulunmamaktadır.²³³

Bu bağlamda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmının, “Yoklama” başlıklı birinci bölümünün, “Maksat ve Yetki” başlıklı 127' nci maddesinde; *“Yoklamadan maksat, mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.”* hükmüne yer verilmiştir. Yine “Vergi İncelemeleri” başlıklı ikinci bölümünün “Maksat” başlıklı 134 üncü maddesinde de; *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır”* şeklinde hüküm bulanmaktadır.

Mezkûr Kanun'un “Arama” başlıklı üçüncü bölümünün 142'nci maddesinde Arama Yapılabilecek Haller, “Bilgi Toplama” başlıklı dördüncü bölümünün 148 ila 152'nci maddeleri arasında Bilgi Değişimine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler gereğince vergisel açıdan denetimin “ödenmesi gereken vergiler” ile ilgili olduğu söylenebilir. Vergisel denetimin kapsamı ise ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan bu vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile ilgili diğer tarafların kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinde yer alan *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”* hükmü doğrultusunda, akılcılık sınırları içerisinde tespiti ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır.²³⁴

Türk Vergi Hukuku'nda yer alan denetim yollarından en kapsamlı olarak başvurulan ve etkili sonuç veren yolun “vergi incelemeleri” olarak karşımıza çıktığı düşünülmektedir. Vergi incelemesi, kaçırılan vergiyi tespit eden yani hazineye ek gelir sağlayan önemli ve hassas bir vergicilik hizmeti olmasının yanında, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı davranışlarının yazılı olarak saptanmasıdır. Vergi kanunlarına aykırı olduğu tespit edilen fiillerin, yazılı olarak

²³³ A. Somuncu, a.g.m., s.141

²³⁴ H. Erkuş – A. C. Ünal, a.g.m, s.85-86

saptandığı raporların ilgili mükelleflere tebliğinin sağlanması sonucunda mali mevzuat açısından mükelleflerin eğitimi işlevini de sağlamaktadır. Böylece, vergi incelemesiyle hem mükellef mali mevzuat yönünden eğitilmekte, hem de hazineye ek gelir kaynağı sağlanmaktadır.²³⁵

Her ne kadar, Türkiye’ de vergi denetiminin hukuki altyapısı yukarıdaki genel hatlarıyla izah edilse bile denetimin en önemli ayağını vergi incelemesi oluşturmaktadır. Vergi incelemesi, kayıt dışılığın önlenmesinde veya kayıt dışı vergisel faaliyetlerin tespit edilmesinde en önemli faktör olarak değerlendirilmelidir.²³⁶ Bu nedenle, çalışmamızda ele aldığımız vergi denetimlerinden kastedilen, vergi incelemeleri olacaktır.

3.2. Türkiye’ de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Ülkemizde hali hazırda uygulanmakta olan vergi denetim sisteminin yapısal gelişimini gözlemleyebilmek için gerek Osmanlı Devleti gerekse Türkiye Cumhuriyeti Devleti birlikte ele alınmalıdır. Türkiye Cumhuriyeti esasında Osmanlı Devletinin devamı niteliğinde olduğundan, sadece Cumhuriyet dönemini ele almak büyük bir eksiklik olacaktır.

3.2.1. Osmanlı Devletinde Vergi Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti’nin temellerini oluşturan Osmanlı Devletinde, her türlü ekonomik faaliyeti kontrol eden iyi bir maliye sisteminin olduğu bilinmektedir. Bu sistemin başında Sadrazama karşı sorumlu bulunan “Defterdar” vardı. Daha önceki Türk İslam Devletleri’nde de bulunan bu kurum, esas olarak İlhanlılardan biraz değiştirilerek alınmıştır. Aslında sadece bu kurum değil, malî yapı ve özellikle buradaki muhasebe kayıt usulünün de İlhanlılardan miras kaldığı düşünülmektedir.²³⁷

Ancak, devletin malî yapısında her ne kadar taşra defterdarlıkları bulunuyor olsa da, bunların gelir ve giderlerine dair kayıtlar merkez maliyesinde bulunuyordu. Taşranın gelir ve giderini hatta sadece taşranın değil, tüm devletin gelir ve giderini en üst

²³⁵ Ş. Aydın – K. Lodos, a.g.e., s.162-163

²³⁶ Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetiminin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s.348

²³⁷ Recep Çalışkan, “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2015, Cilt: 12, Sayı: 32, s.62

düzeyde “Baş Muhasebe Kalemi” kontrol ediyordu. Bu doğrultuda merkezde, en uzak eyaletleri kontrol edebilecek düzeyde uzmanlaşmış bir maliye bürokrasisinin oluşması XVII. yüzyılın ortalarında gerçekleşebilmiştir.²³⁸

Bu aşamada, Osmanlı Devletinde bürokratik anlamda XIX. yüzyılın ilk yarısından itibaren büyük merhaleler aşılmıştır. Her ne kadar yönetim sistemi mutlakiyet olsa da, devlet idaresinde bürokratların etkin şekilde rol oynamaya başladıkları, bu etkinin özellikle bu yüzyılın ilk yarısının sonlarında belirgin bir biçimde arttığı görülmüştür. Söz konusu değişim II. Mahmud döneminde başlamış olup, halefi Abdülmecid döneminde artarak devam etmiştir. Tanzimat Fermanı ile başlayan bu süreçte, devlet teşkilatında ve bürokrasisinde köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu yüzyılın ilk yarısında, özellikle maliye alanında yapılan reformlar ile Batı, yani Avrupa sistemi benimsenmeye başlanmış ve bu sistemi uygulayacak kurumlar kurulmuştur. Bu yüzyıldan önce çok önemli bir kurum olan Defterdarlık müessesesinin yerine Maliye Nezareti'nin kurulması bu alanda atılmış en önemli adımlardan biri olmuştur.²³⁹

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, sistemin işleyişi büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devleti yönetim modelinde, denetim hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ “Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi” adlı kitabında; “...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek “müfettiş” diye yollandığı” ve “...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi” şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen eserde yer alan bu ifadeler, Osmanlı Devletinde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir.²⁴⁰

²³⁸ Mehmet Genç – Erol Özvar, *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II*, İstanbul, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları, 2006, s.15

²³⁹ Salih Kış, “Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve ilişkileri Hakkında Bazı Tespitler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:87, Ekim-Aralık 2012, s.40

²⁴⁰ Muhammet Bezirci – Fehmi Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, s. 575, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf> (Erişim Tarihi:24.05.2017)

Ancak Osmanlı Devletinde, günümüz literatüründe olduğu gibi çağdaş anlamda bir maliye örgütü olmadığı için XIX. yüzyıl başlarına kadar bir denetim örgütü kurulamamıştır. Maliye Nezareti'nin kurulması akabinde, XIX. yüzyılın sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini (gelir veya giderlerini) denetim altına almak amacıyla bir denetim kurumunun kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamela-tı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur. Bu kurum daha sonra Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra işlevini sürdürmeye uzun yıllar devam etmiştir.²⁴¹

3.2.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti' nin ilk yıllarında, vergi denetiminin ilk kez bir müessese olarak uygulanmaya başlanması aşar vergisinin kaldırılması ile gerçekleştirilmiştir. Fakat aşarın kaldırılması ile devletin yaşayacağı gelir kaybını telafi etmek amacıyla 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Esasında, aşarın kaldırılması Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformları olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında, anılan Kanun ile Osmanlı Devletinden kalma 1914 yılından beri uygulanmakta olan temettü vergisi yürürlükten kaldırılmış, sonra da bunun yerine kazanç vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Kazanç vergisi kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi tahakkuk teftiş memurlarına verilmiştir. Böylece, tahakkuk teftiş memurları ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanları olmuştur. Ancak, tam anlamıyla yeterli olmayan tahakkuk teftiş memurları, bu alanda başarılı olamamış, bu kadrolar daha sonra kaldırılmıştır.²⁴²

1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevinin “Hesap Mütahassısları” tarafından yapılması kabul edilmiştir. Hesap Mütahassısları yerine, 29 Mayıs 1945'te 4709 sayılı Kanun ile temel görevi vergi

²⁴¹ Mustafa Ali Sarılı, *Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Ocak/2004, İstanbul, s.63-64

²⁴² Selahattin Tuncer, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ankara, Haziran-2001, Sayı:238, s.5.

incelemesi olan “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur.²⁴³ Bununla birlikte, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile “Varidat Kontrolörlüğü” adı altında kurulan bir diğer denetim birimi, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak, 1946 yılında “Gelirler Kontrolörlüğü” olmuştur.²⁴⁴ Ayrıca, bahsi geçen Kanun²⁴⁵ ile “Defterdarlık Kontrol Memurları” yani ismi daha sonra “Vergi Denetmenliği” olarak değişecek olan bir birim ihdas edilmiştir.²⁴⁶

Cumhuriyet döneminde, vergi denetimi anlamında yapılan en büyük yenilik 2011 yılında gerçekleştirilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin (178 sayılı KHK) 1 inci maddesi ile maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulması kararlaştırılmış, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemek amacı ile de 178 sayılı KHK çıkarılmıştır. Bu kararnamenin 2. maddesine 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname²⁴⁷ (646 sayılı KHK) ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK’nın ikinci kısmının “Danışma ve Denetim Birimleri” başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20’nci maddesi de 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.²⁴⁸ Öte yandan, 703 sayılı KHK ile 178 sayılı KHK yürürlükten kaldırılarak, Maliye Bakanlığı yerine “Hazine ve Maliye Bakanlığı” kurulmuştur.²⁴⁹

646 sayılı KHK yürürlüğe girene kadar, vergi denetiminde sorumlu birimler olarak Maliye Bakanlığı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (Hesap Uzmanları) ile Maliye Teftiş Kurulu (Maliye Müfettişleri) ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Gelirler

²⁴³ Caner Bakır, “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2, Haziran 2012, s.85

²⁴⁴ Muhiddin Altuntaş, “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”, *Yaklaşım Dergisi*, 1995-Mayıs, Sayı:29 (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=165> Erişim Tarihi:10.06.2017)

²⁴⁵ 29.5.1936 Tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun

²⁴⁶ http://www.pergen.gov.tr/icerik/bakanlikalbum/pdf/1920_2007_1.pdf (Erişim Tarihi: 01.06.2017)

²⁴⁷ 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴⁸ H. Erkuş – A. C. Ünal, a.g.m, s.84

²⁴⁹ 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 703 sayılı KHK

Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri bulunmaktaydı. Değişiklikten önceki denetim yapısı; Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı ikili bir yapıdan oluşmakla birlikte, bu birimler yetki, görev ve sorumlulukları yönlerinden bir takım farklılıklara sahiptiler. Söz konusu yenilik ile birlikte, “Vergi Müfettişliği” vergi denetiminde tek unvan olarak belirlenmiştir.²⁵⁰

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu ihdas edildikten sonra vergi denetiminin en önemli sorunlarından birisi olan çok başlı yapı ortadan kaldırılmıştır. 10/07/2011 tarihi itibari 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 bulunanlar da “Vergi Müfettiş Yardımcısı” kadrolarına atanmıştır.²⁵¹

Bu durumu daha iyi anlayabilmek için 646 sayılı KHK öncesi ve sonrası yapıyı ayrı ayrı değerlendirip, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi döneminde yapılan düzenlemelere yer vermekte fayda bulunmaktadır.

3.3. 646 Sayılı KHK Öncesinde Türkiye’ de Vergi Denetimi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135 inci maddesinin 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4/a maddesiyle değişmeden önceki halinde; “*Vergi İncelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” hükmü bulunmaktaydı.

²⁵⁰ C. Rakici, a.g.m., s.348

²⁵¹ Ferhat Akbey, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, Yıl:2014, s.76

Bu hüküm gereğince; ülkemizde 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı çatısı altında bakan adına denetim yapan birim olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığından önce vergi denetimi, Maliye Bakanına bağlı maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez teşkilatında görev yapan gelirler kontrolörleri ve bunların stajyerleri ile taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi başkanı/defterdar, vergi denetmenleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktaydı.

Tablo 3' de, temel görevi vergi denetimi olan temel denetim birimlerinin 2011 yılındaki toplam ve birimler bazında sayısı yer almaktadır. Çoğu taşra teşkilatında görevli olan vergi denetmenlerinden oluşan toplam 4099 vergi denetim elemanının bu kapsamda görev yaptığı görülmektedir.²⁵²

Tablo.3: 646 Sayılı KHK Öncesinde, Türkiye’de Görev Yapan Vergi Denetim Elemanları Sayısı (Nisan/2011)

DOLU KADRO	SAYI
Bakana Bağlı (1)	484
Maliye Müfettişleri	158
Hesap Uzmanları	326
GİB’e Bağlı (2)	3.615
Gelirler Kontrolörleri (Merkezi)	358
Vergi Denetmenleri (Yerel)	3.257
Toplam (1+2)	4.099

Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce görev yapan Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “dış denetim” kategorisinde sınıflandıracağımız vergi incelemesi yetkilerinin yanı sıra “iç denetim” kategorisinde sınıflandırdığımız “teftiş ve soruşturma” yetkileri bulunmaktaydı.²⁵³ Hesap Uzmanları ve Vergi Dairesi Müdürleri ise sadece vergi inceleme yetkisine haizdiler. Vergi dairesi müdürleri her ne kadar inceleme yetkisine sahip olsalar da, esas görevleri vergi incelemesi yapmak olmadığından yukarıdaki tabloda değerlendirmeye alınmamıştır.

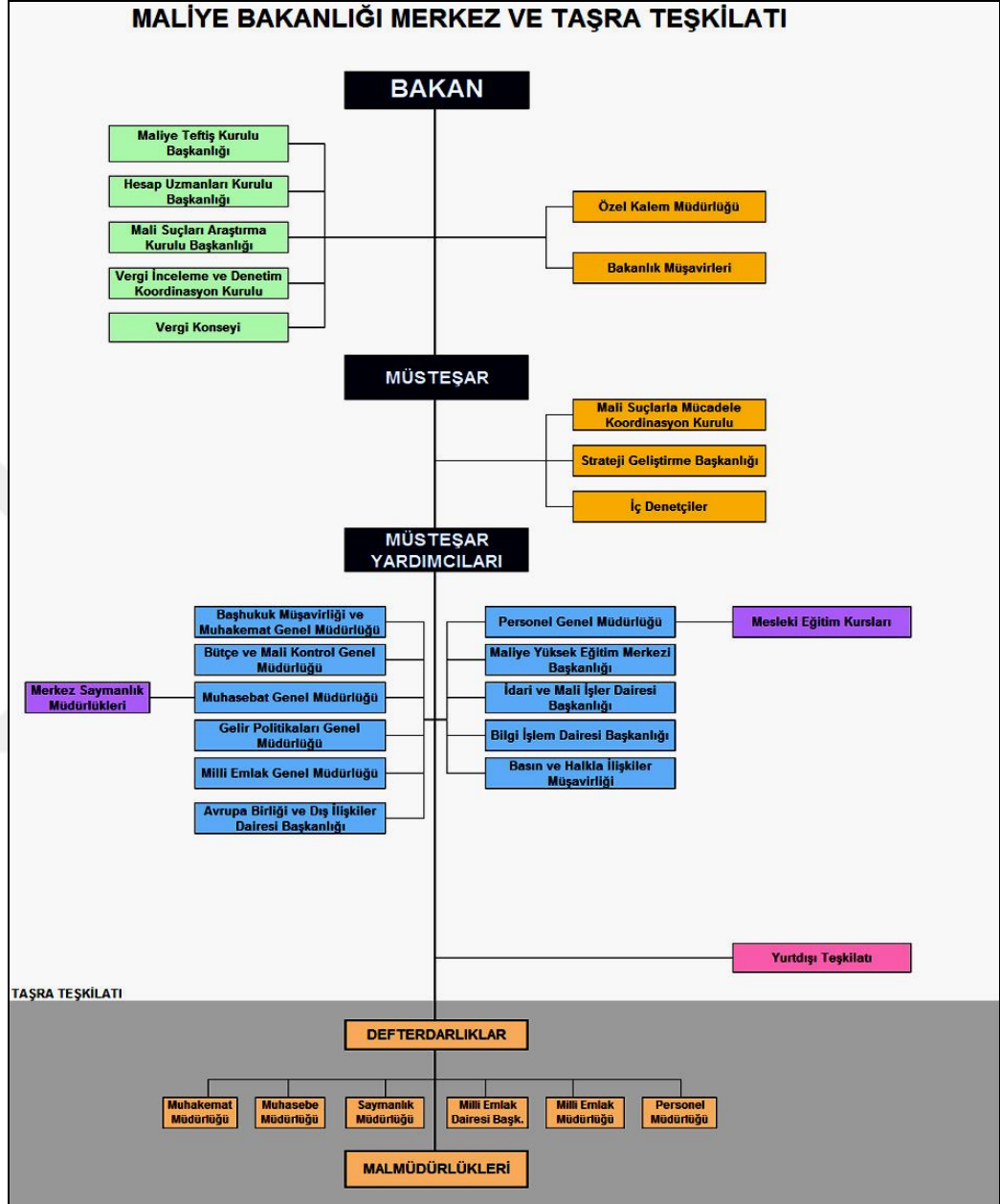
646 sayılı KHK öncesinde vergi denetimi yapan söz konusu birimler ile ilgili aşağıda başlıklar halinde açıklamalara yer verilerek, bu denetim birimlerinin yapıları

²⁵² Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporları (Nisan/2011)

²⁵³ İ. Organ, a.g.e., s.100

ayrı ayrı ortaya konulacaktır. Günümüzde bu görevi yapan Vergi Müfettişlerinin, öncesinde hangi unvan altında hangi görevleri ifa ettiğini görmek fayda sağlayacaktır.

Şekil.1: 646 Sayılı KHK Öncesinde, Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Yapısı



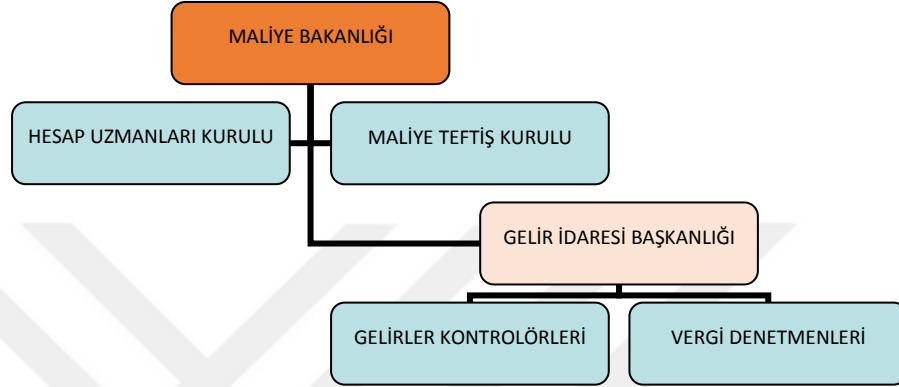
Yukarıda yer alan Şekil.1' de Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce Maliye Bakanlığının teşkilat yapısının nasıl olduğunu göstermektedir.²⁵⁴ Bu tabloda Gelir idaresi Başkanlığına (GİB) bağlı olarak hizmet gösteren Gelirler Kontrolörleri ve Vergi

²⁵⁴ Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Mart-2011, s.16 http://www.pergen.gov.tr/icerik/faaliyetraporlari/pdf/pergen_2010_faaliyetraporu.pdf (Erişim tarihi: 02.06.2017)

Denetmenlerinin yer almadığı gözükmektedir. Bu durum, Gelir İdaresi Başkanlığının Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşları arasında yer almasından kaynaklanmıştır.

Aşağıda yer alan Şekil.2’ de, 646 sayılı KHK öncesinde, Maliye Bakanlığı içerisinde bulunan, vergi incelemesi yetkisine haiz tüm denetim birimlerinin bir arada olduğu görülmektedir.²⁵⁵

Şekil.2: 646 Sayılı KHK Öncesinde Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Birimleri



Yukarıdaki şekilde yer alan Maliye Bakanlığı denetim birimleri kendi içerisinde bazı fonksiyonlara sahiptiler. Şöyle ki; bu birimlerin hepsi dış denetim yani vergi denetimi yapmaya yetkiliydiler.

Ancak, Hesap Uzmanları haricindeki tüm birimlerin ayrıca iç denetimin bir türü olan “teftiş ve soruşturma” yapabilme yetkileri de bulunmaktaydı. Maliye Müfettişleri aynı zamanda “devlet malları ve bütçe giderleri” yönünden de iç denetim yetkisine haizdiler. Başka bir ifadeyle, hepsi birer dış denetim birimi fonksiyonu ihtiva etse de, iç denetim yönünden farklı fonksiyonlara sahiptiler.

646 sayılı KHK’nın yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi denetimi iki birime bağlı olarak, dört başlı bir şekilde yürütülmekteydi. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu durum daha geniş bir şekilde açıklanacaktır.

²⁵⁵ Nazmi Küçükyağcı, *2011 Yılında Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin Bakanlık Denetim Sistemine Etkileri*, Ankara, 2014, s.21, <http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/Denetim%20Sistemi.pdf> (Erişim tarihi: 02.06.2017)

3.3.1. Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri

Vergi denetim sistemine tamamen yeni bir kurumsal yapı getiren 646 sayılı KHK öncesinde, vergi denetimini oluşturan dört birimden “Maliye Teftiş Kurulu” ve “Hesap Uzmanları Kurulu” doğrudan Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet göstermiştir.

3.3.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu, Türk bürokrasinin kuruluşu 1879 yılına giden en köklü denetim örgütlerinden birisi olarak yer aldı.²⁵⁶ Kurulduğu günden itibaren, Türk kamu idaresinde etkin bir konumu bulunan ve kökenleri Osmanlı Devletine dayanan Maliye Teftiş Kurulu, gerek teşkilat gerekse çalışma usul ve esasları yönünden, birçok bakanlık, kamu kuruluşu ile banka ve iktisadi devlet teşekküllerinin bünyelerindeki teftiş ve kontrol birimlerinin kurulmasında da emsal alınmıştır.²⁵⁷

Daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere; Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” kurulmuş ve sonradan adı “Maliye Teftiş Kurulu” olarak adlandırılmıştır.²⁵⁸

646 sayılı KHK ile kaldırılan Maliye Teftiş Kurulu (MTK), bir başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcıları kadrolarından oluşmuştur. Aynı zamanda bu kurul bakanın emri veya onayı üzerine, bakan adına görev yapmıştır. Maliye Teftiş Kurulunun merkezi Ankara’ da olsa da İstanbul ve İzmir’de de merkezleri bulunmaktaydı. MTK’nın diğer bölgelerdeki denetimleri de müfettişler tarafından turnelere çıkılarak gerçekleştirmiştir. MTK, Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuş olup, Türkiye’de denetim geleneğini oluşturan ilk kurum olarak kabul edilmiştir.²⁵⁹

²⁵⁶ C. Bakır, a.g.m., s.85

²⁵⁷ Osman Saraç, “Denetimi Kimler İstemez ya da “Quis Custodiet İpsos Custodes? - II”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Ekim 2003, Sayı:130, s.30

²⁵⁸ M.A. Sarılı, a.g.e., s.63-64

²⁵⁹ İ. Organ, a.g.e., s.106

MTK bünyesinde görev yapan müfettişler, bakan adına hem iç denetim hem de dış denetim yapmaktaydılar. Yani Maliye Müfettişleri'nin; vergi denetimi, bütçe gider denetimi, devlet malları için milli emlak denetimi, teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmaktaydı. Özellikle milli emlak ve gider yönünden sahip oldukları denetim yetkisi, yalnızca bu kurulda görev yapan vergi denetim elemanlarına verilmiş olup, diğer vergi denetim birimleri bu yetkiye sahip değillerdi.

MTK' nın sahip olduğu bu yetkiler, Maliye Bakanlığının 2010 yılı faaliyet raporunda da '*Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanlığın "Kayıt dışı ekonomiyi ve yolsuzluğu önlemek" ve "Suç gelirlerinin aklanmasını ve terörün finansmanını önlemek" stratejik hedefleri çerçevesinde teftiş, inceleme, soruşturma ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmektedir. Kurul, kamu harcamaları ve gelirleri ile kamu malları üzerinde, teftiş, vergi, aklama suçu ve yükümlülük ihlal incelemeleri ile memur ve diğer kamu görevlileri hakkında Kurula gelen iddialar çerçevesinde araştırma ve soruşturma yapmaktadır. Ayrıca Kurul, fonksiyonel anlamda mevzuat ve uygulama konularında danışmanlık hizmeti sunmaktadır.*' şeklinde açıklanmıştır.²⁶⁰

646 sayılı KHK ile kaldırılan MTK' da görev yapan tüm denetim elemanları, yeni kurulan Vergi Denetim Kurulunda, farklı bir unvanla ama aynı yetkilere haiz bir şekilde görev yapmaya devam etmektedirler.

3.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

Ülkemizde "Büyük Vergi Reformu" çalışmalarına 1944 yılı ortalarında başlanılmış olup, söz konusu reform gereğince öncelikle halkla paylaşılması amacıyla "mükellef hesaplarının incelenmesi ve Maliye Bakanının öngöreceği inceleme ve araştırmaları yapmak üzere" merkezde bir Hesap Uzmanları Kurulunun oluşturulması amacıyla 4709 sayılı yasa ile 29 Mayıs 1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.²⁶¹

²⁶⁰ Maliye Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, s.23

<https://www.sgb.gov.tr/IdareFRaporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202010%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> (Erişim Tarihi: 02.06.2017)

²⁶¹ Veysi Seviğ, "66. Kuruluş Yıldönümünde Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:358, Haziran-2011, s.9

1944 yılında başlayan vergi reformu çalışmalarındaki amaç; ekonomik ve mali sorunlara çare bulunması, iktisadi ve sosyal kalkınmanın hızlandırılması için sağlam ve sürdürülebilir gelir kaynaklarının yaratılmasıdır. Dönemin şartlarına göre devlet mevcut vergiler yerine çağdaş vergileme tekniklerine ve beyan esasına dayanan işletmeleri vergilendirecek bir vergi sisteminin oluşturulması, kamu maliyesinin, vergi idaresi ve denetimin yeniden yapılandırılmasının arayışı içindeydi. Arayış sürecinde etkin bir vergi sisteminin oluşturulması, uygulaması, eğitim ve denetiminde hizmetlerinden yararlanılacak bilgi ve ihtisas sahibi, vergi denetim ve inceleme tekniklerine vakıf, görevlerini tam tarafsızlıkla hukuka ve adalete uygun yapabilecek elemanlardan oluşan uzman bir kadronun gerekli olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle Hesap Uzmanları Kurulu' na gereksinim duyulmuştur.²⁶²

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK); bünyesinde yer alan “Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları” ile yalnızca vergi incelemeleri ile yetkilendirilmiş bir dış denetim birimidir. Bunun dışında teftiş ve soruşturma gibi iç denetim yetkileri bulunmamaktadır.

Daha önce belirttiğimiz üzere; 29 Mayıs 1945 tarihinde 4709 sayılı özel bir kanunla kurulmuş olan Hesap Uzmanları Kurulu'nun yetki, görev ve sorumlulukları kuruluş Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar ile 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği’nde belirlenmiş ve buna göre işlem tesis etmişlerdir.

2010 yılı Hesap Uzmanları Kurulu Faaliyet Raporunda kurulun görevleri; “Hesap Uzmanları Kurulu vergi kanunları uyarınca mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından istenilen etüt ve araştırmaları yapmakla görevli ve yetkili bulunmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir.²⁶³

²⁶² Abdullah Aslan, “Vergi Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulunun ve Hesap Uzmanlarının Yeri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:406, Haziran-2015, s.17

²⁶³ Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Hesap Uzmanları Kurulu, Mart-2011, http://www.hud.org.tr/HUK-yayin/HUK_2010_faaliyet-raporu.pdf (Erişim Tarihi: 03.06.2017)

3.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri

23 Nisan 1920’de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde (TBMM) kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, “Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. 1936 yılında kurulan Varidat Umum Müdürlüğü, 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle kaldırılmış, yerine Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. Daha sonra, 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun’la söz konusu Umum Müdürlüklerinin yerini Gelirler Genel Müdürlüğü almıştır.

05.05.2005 tarihinde ise 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile gelir idaresinin, günün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde ve uluslararası örneklere uygun olarak yeniden yapılandırılması amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.²⁶⁴

646 sayılı KHK öncesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren iki adet vergi denetim birimi bulunmaktaydı. Bu birimler “Gelirler Kontrolörleri” ve “Vergi Denetmenleri” isimleri ile iç ve dış denetim yetkisine sahip şekilde görev yapmışlardı.

3.3.2.1. Gelirler Kontrolörleri

13.06.1933 yılında yürürlüğe giren 2265 sayılı Kanunla İstanbul Defterdarlığı Tahakkuk Müdürlüğüne bağlı “Pul Tahakkuk Müfettişi”, Tahsilât Müdürlüğü nezdinde de “Tahsilât Müfettişi” kadroları taşra denetim elemanı sıfatıyla oluşturulmuştur. 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı teşkilat yapısında yapılan değişiklikle söz konusu unvanların yerine “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu oluşturulmuştur. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Gelirler Umum Müdürlüğü’nün kurulması ile “Gelirler Kontrolörü” kadrosu ihdas edilmiştir.²⁶⁵

²⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (Erişim Tarihi: 04.06.2017)

²⁶⁵ M. Altuntaş, a.g.m., (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=165> Erişim Tarihi:10.06.2017)

Gelirler Kontrolörleri, 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önce, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez teşkilatı bünyesinde iç ve dış denetim birimi olarak örgütlenmişti.

Gelirler Kontrolörleri 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önce; 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43 üncü maddesinin "a" bendine göre, "*Kontrolörler (Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri dahil), bağlı buldukları Başkanlık ve genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yaparlar.*" hükmüne göre görev yapmaktaydılar. Madde hükmüne göre, diğer Kontrolörlerle birlikte Gelirler Kontrolörlerinin görevleri 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile hükme bağlanmıştır. Buna karşılık "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6009 sayılı Kanun'un 40 ıncı maddesi ile değişik 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir.²⁶⁶

Gelirler Kontrolörleri, GİB bünyesinde "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" altında faaliyet göstermiştir. Gelirler Kontrolörleri yalnızca vergi incelemeleri değil aynı zamanda GİB bünyesindeki tüm kuruluşlarda teftiş ve tahkikat yapma yetkisine de sahiptiler. Merkez görev yerleri Ankara olsa da, İstanbul ve İzmir'de ayrı Grup Başkanlıkları bulunmaktaydı. Diğer illere turne kapsamında görevlendirilerek inceleme, teftiş ve tahkikat yapmaktaydılar.

3.3.2.2. Vergi Denetmenleri

Daha önce belirttiğimiz üzere; 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. Bu Kanun, 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" yürürlüğe girene kadar esas alınmıştır.

2996 sayılı kanunun 21. maddesinde bulunan "*Vilayet ve Kazalardaki servisleri kontrol altında bulundurmak için defterdarların emrine lüzumuna göre bir veya*

²⁶⁶ Yunus Şengöz, "Nev'i Şahsına Münhasır Bir Kuruluş: Maliye Gelirler Kontrolörleri, Yaş 75", *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz-2011, Sayı:274 <http://www.vergisorumlari.com.tr/makale/nevi-sahsina-munhasir-bir-kurulus-maliye-gelirler-kontrolorlugu-yas75/4501> (Erişim Tarihi: 05.06.2017)

müteaddit kontrol memuru verilir. Kontrol memurları gerek merkez kazası gerek mülhak kazalar servislerini defterdar namına kontrol ederler.” hükmü ile defterdarlara bağlı bir mahalli denetim birimi oluşturulmuştur. Bu mahalli denetim biriminin adı “Varidat Kontrol Memurluğu” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanunda yer alan denetim birimi, Vergi Denetmenliği mesleğinin de temelini oluşturmuştur.²⁶⁷

Ayrıca bu kanunun 44 üncü maddesinde “*Bu kanunda yazılı kontrol memurları, varidat kanunlarında yazılı tahakkuk ve tahsil müfettişlerine verilmiş olan hak ve yetkileri haizdirler.*” hükmüne yer verilerek, yetkilerinin sınırları da tahakkuk ve tahsil müfettişlerine denkleştirilmiştir. Görüldüğü gibi 2996 sayılı Kanun ile kaldırılan tahakkuk müfettişliği ile aynı kanun ile ihdas edilen varidat kontrol memurlarının görevleri arasında bir paralellik bulunmaktadır. “Varidat Kontrol Memuru” tanımlaması; 29 Mayıs 1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile “Gelir Kontrol Memuru”, 24 Mart 1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile “Vergi Kontrol Memuru”, 20 Ağustos 1993 tarih ve 516 sayılı ve 19 Haziran 1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler ile de “Vergi Denetmeni” olarak değiştirilmiştir.²⁶⁸

Vergi Denetmenleri zaman içerisinde, yapılan değişikliklere göre, Defterdarlık emrinde veya 6 ilde kurulan “Gelirler Bölge Müdürlüklerinde” görev ifa etmişlerdir. Bu süreç içerisinde; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre vergi incelemesi ve denetim yapmakla, yetkili merciler tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmekle, yetkili makamlarca kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat uyarınca verilecek işleri yapmakla görevlendirilmişlerdir.

Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları hem dış denetim hem de iç denetim birimi olma özelliği taşımaktaydı. Vergi incelemesi yapma yetkisine haiz olarak dış denetim, teftiş ve soruşturma yapma yetkisine haiz olarak iç denetim görevleri bulunmaktaydı.

646 sayılı KHK yürürlüğe girdiği tarihte ise GİB’e bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları çatısı altında ve 29 farklı ilde görev yapmaktaydılar. 2011 yılına kadar, bütün denetim birimleri içerisinde en fazla sayıya sahip olan birim olarak görev yapmışlardır. 646 sayılı KHK ile Vergi Denetmenliği unvanı ortadan kaldırılarak, bu

²⁶⁷ Faruk Mutlu, “Vergi Denetmenleri 62. Yaşında”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:34, Nisan-Mayıs 1998, s.3

²⁶⁸ F. Mutlu, a.g.m., s.4

unvana sahip olan denetim elemanları Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanmılardır.

3.3.3. Vergi İncelemesi Yetkisine Sahip Diğer Birimler

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "İncelemeye Yetkililer" başlıklı 135 inci maddesinin 646 sayılı Kanun Hükümünde Kararname'nin 4/a maddesiyle değişmeden önceki halinde; "*Vergi İncelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*" hkm bulunmaktaydı. Söz konusu Kanun değişmeden önceki hükümlere göre; ilin en büyük mal memuru Gelirler Genel Müdürlüğünün (Gelir İdaresi Başkanlığı) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da inceleme yetkisi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bahsi geçen hükümler gereğince; Defterdar, Vergi Dairesi Başkanı, Gelir İdaresi Müdürleri ve Vergi Dairesi Müdürlerinin de vergi inceleme yapma yetkisi bulunmaktaydı. Bu yetki 646 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile de korunmaya devam etmiştir. İlgili kadrolara bu yetki tanınmış olsa da, ilgili kadroların asli görevlerinin vergi incelemesi yapmak olmaması nedeniyle, bu kadrolar vergi denetimi içinde etkin bir rol stlenmemektedirler.

Bu çerçevede, yukarıda sayılanların vergi incelemelerindeki rolleri daha çok bu yetkiye haiz olmaları olarak değerlendirilebilir. Yalnızca vergi dairesi müdürleri, vergi denetim birimlerinin i yükünün artmaması için kk çapta ve aciliyeti olan bazı vergi incelemelerini kendileri yapmışlardır.

3.4. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması

Maliye Bakanlığında hizmet birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve kanun hükümünde kararnamelerde değişiklik yapılması; 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 07.07.2011 tarihinde kararlatırılmıtır.

Bu doğrultuda; 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK'nın 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişik, 19 ve 20'nci maddelerine göre; Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında "Danışma ve Denetim Birimi" olarak, doğrudan Maliye Bakanına bağlı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur.

Bir diğer ifadeyle; 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK'nın 2'nci maddesine 646 sayılı KHK ile yapılan ek ile "Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak" görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK'nın ikinci kısmının Danışma ve Denetim Birimleri başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20'nci maddesi de 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari 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.

646 sayılı KHK ile vergi denetim birimi olarak yeni bir kurum ve meslek ihdas edilmiş, daha önce haklarında detaylı olarak bilgi verdiğimiz 4 ayrı denetim birimi kaldırılmıştır. Bu kurumun adı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı", bu kuruma bağlı olarak görev yapacak denetim elemanları ise "Vergi Müfettişi" olarak mevzuatımızda yerini almıştır.

3.4.1. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçişte Yapılan Düzenlemeler

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte, 703 sayılı KHK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217' nci Maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının görevleri sayılmıştır. Yine aynı Kararnamenin 228 inci maddesinde Vergi

Denetim Kurulunun görev ve yetkileri hüküm altına alınarak, Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstereceğine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.²⁶⁹

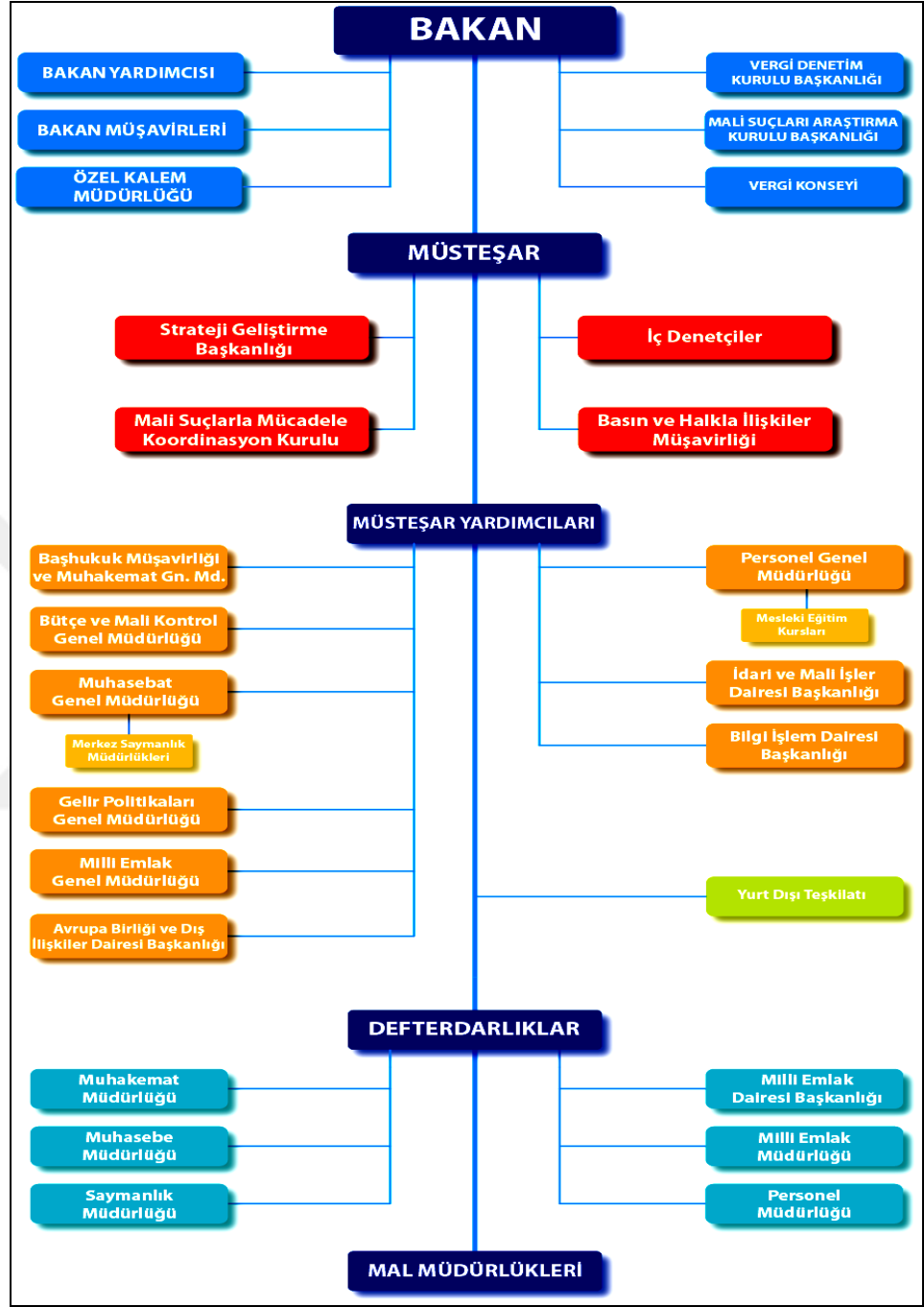
Yapılan bu düzenleme ile yaklaşık 80 yıldır aynı şekilde devam eden vergi denetiminin koordinasyon eksikliği sorununun giderilmesi amaçlanmıştır. Artık Maliye Bakanına (Temmuz/2018 itibariyle Hazine ve Maliye Bakanına) bağlı olan Vergi Denetim Kurulu vasıtası ile vergi denetimi tek elden planlanacak ve bakanlık bünyesindeki tek vergi denetim birimi olan “Vergi Müfettişleri” marifeti ile yapılacaktır. Söz konusu düzenleme ile vergi denetim müessesine yeni bir konum kazandırılmıştır.²⁷⁰



²⁶⁹ 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

²⁷⁰ Kamil Karabulut, “*Vergi Denetiminde Yeni Dönem*”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:146, Kasım-2011, s.7

Şekil.3: 646 Sayılı KHK Sonrasında Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Yapısı



Yukarıda yer alan Şekil.3’de; 646 sayılı KHK sonrasında ve günümüzde geçerli olan Maliye Bakanlığının teşkilat yapısının nasıl olduğunu göstermektedir.²⁷¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığının “Danışma ve Denetim Birimleri”

²⁷¹ <http://www.maliye.gov.tr/teskilat-semasi> (Erişim Tarihi: 01.06.2018)

arasında doğrudan Bakan'a bağılı olarak yer almıştır. Ancak 703 sayılı KHK ve 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, yukarıda yer alan teşkilat şeması da günümüzde güncelliğini yitirmiştir. Önceden Hazine Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren birimlerde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlanmıştır.

3.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Görevleri

Yapılan ilk düzenleme ile 646 sayılı KHK'nın 20'nci maddesinde Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) görev ve yetkilerinin neler olduğu hüküm altına alınmıştır. 703 sayılı KHK yayımlanarak 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK yürürlükten kaldırılmıştır. 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228 inci maddesinde bu görevler güncel olarak hükme bağlanmıştır. Buna göre VDK'nın görev ve yetkileri aşağıda maddeler halinde sıralandığı gibidir.

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiğı toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e) 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.

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Mufettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

ę) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve nlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

i) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

ii) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Yukarıda maddeler halinde sayılan görevler içerisinde, özellikle “*Vergi incelemeleri esnasında Gelir İdaresi Başkanlığı ile eşgüdüm ve işbirliğinin sağlanması*” ve “*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturma görevlerinin yapılması*” üzerinde detaylı tartişılması gereken hususlardır. Esasında, vergi kayıp ve kaçağını önlemek için kurulan bir denetim biriminin, vergi mevzuatına dair politika yürüten bir kurum ile arasında kurduğu ilişki düzeyi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın diğer birimleri üzerindeki denetim ve inceleme görevinin ne kadar etkin olduğu halen muallakta kalmış konuların başındadır.

Başka bir ifadeyle; vergi denetim elemanı olan Vergi Mufettişlerinin, vergi incelemeleri gerçekleştirilirken karşılaştıkları mevzuat anlamındaki sorunları, çeşitli tecrübe paylaşımları ile aktarmaları çok önemlidir. Fakat vergi mevzuatına ilişkin politika çalışmalarının, vergi denetim elemanlarından bağımsız yapılıyor olması, çalışmamızda irdeleyeceğimiz konular arasında yer almaktadır.

Diğer taraftan; Vergi Mufettişlerinin “*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturma görevlerini yapması*” tamamen eski Maliye Mufettişlerinin sahip olduğu yetkiye istinaden yrklkte kalmıştır. Bu madde ile Vergi Mufettişleri hem devlet malları denetimi hem de kamu harcamaları (gider) denetimi yetkisine haizdirler. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının en st denetim birimi olarak, teftiş yapabilme yetkileri de bulunmaktadır. Ancak bu yetkilendirmelerin Vergi Mufettişlerine verilmiş olması, söz konusu denetimin etkin bir Şekilde yapıldığı anlamına gelmemektedir. Konuyla ilgili oluşan tereddütlere, ilerleyen bölümlerde ayrıca değinilecektir.

Bu çerçevede; Vergi Denetim Kurulu'nun asli unsuru olan Vergi Müfettişleri, vergi incelemesi yapma yetkilerinin yanında, Bakan tarafından görevlendirilmeleri halinde devlet malları denetimi, gider denetimi, teftiş ve soruşturma görevlerinde de bulunabileceklerdir.

3.4.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Organizasyon Yapısı

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde, daha önce yürürlükte olan 646 sayılı KHK'nın ilgili maddesinde yer aldığı gibi; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Mfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettişi Yardımcısı) oluşmaktadır.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabileceği 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde hüküm altına alınmıştır.

- a) Kkk ve Orta lekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- b) Büyük lekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ) rtl Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdişı Kazançlar Grup Başkanlığı
- d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı

646 sayılı KHK'nın geçici 12'nci maddesi ile Vergi Müfettişliğine atanmış sayılanlardan bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; Vergi Denetmeni ve Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında, Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı, Gelirler Başkontrolörü ve Gelirler Kontrolörü ile bunların yardımcılarına (stajyerler dahil) ilişkin kadrolarda bulunanlar (b), (c) ve () bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilmiştir.

Bu düzenlemenin etkisini analiz edecek olursak; genel manada oluşturulan denetimde tek çatı altında toplanma arzusu, aynı KHK'nın alt maddelerinde, kurulma

amacına aykırı düzenlemelere yer vererek aşındırmaya tabi tutulmuştur. Bu durum sorunun mikro düzeyine inilmesine engel teşkil etmiş ve söz konusu KHK' nın en çok tartışılan düzenlemelerinden olmuştur. Bütün denetim elemanlarını tek bir çatı altında buluşturabilecekken, mükellef ayrımı yaparak, bu birleşmeye mani olmak anlamsızdır. Hangi Vergi Müfettişinin hangi büyüklükteki mükellefi inceleyebileceği veya hangi alanda görevlendirilebileceğinin henüz yeni bir Kurul oluşturulurken karar verilmesi akılcı olmadığı gibi bilimsel gerçekliklerle bağdaşmamaktadır.

Bir diğer ifadeyle, Vergi Denetim Kurulu, geçmiş tecrübeleri değerlendirerek kendi kurum ve çalışma kültürünü de oluşturarak etkili olabilecektir. Ancak bu “kurum ve çalışma kültürü” hiçbir zaman eski sistemin tekrarı niteliğinde yani ayrıştırıcı olmamalıdır. Aksi takdirde yapılan yenilikten bir başarı elde edilmesi beklenemez. VDK, ancak kendi ürünü ve kendi çabası ile yeni zihinsel düşünceler üzerine inşa edilerek kendine özgü bir birim olabilecektir. Bu konuda bizlere düşen sorumluluk ise bu yeni yapıyı desteklemek ve kabullenmektir. Bu yeni durumu kabullenmek istemeyenlerin, Vergi Denetim Kurulunun başarısızlığı konusunda gayret gösterecekleri tabidir. Her ne olursa olsun, etkin bir denetim biriminin ortaya çıkması için çok fazla gayret gösterilmesi gerektiği açıktır.²⁷²

Hangi veriler doğrultusunda böyle bir ayrımın yapıldığının ve bu tür grup başkanlıklarının kurulduğunun bilinmesine ihtiyaç vardır. Özellikle “Organize Suçlar” ile “Yurtdışı Kazançların” neden ayrı bir grup başkanlıkları bünyesinde değerlendirildiğinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.²⁷³ Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişlerinin sadece A Grubu yani “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” bünyesinde görevlendirilmiş olması bile bu durumun objektif olmadığını işaret etmektedir.

Günümüzde Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları 29 farklı ilde örgütlenmiştir. Söz konusu Grup Başkanlıklarının bulunduğu illerin halen Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan iller olması, bu oluşumdan vazgeçilmesi halinde ayrımın kolay yapılmasının mı amaçlandığı sorusunu akıllara getirmektedir. Çünkü ekonomik faaliyetlerin yoğunluğu göz önüne alındığında, birçok ilde sadece turne görevi ile

²⁷² Mustafa Arslan, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2012, S.229, s.45.

²⁷³ K. Karabulut, a.g.m., s.10

denetimlerin yapılabileceği mümkünken, Grup Başkanlıklarının kurulmasına gerek olmayan iller bulunmaktadır. Mesela; Aydın, Muğla, Balıkesir, Kahramanmaraş, Malatya, Edirne, Tekirdağ, Manisa, Zonguldak, Sakarya, Hatay, Şanlıurfa, Denizli, Eskişehir gibi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları bulunan iller hemen dikkat çekmektedir. Doğrudan Bakana bağlı olarak kurulan bir denetim biriminin, kendisine bağlı Grup Başkanlıklarının halen buralarda neden bulunmakta olduğu, etkin denetim anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Bu sorunun cevabını aramaya çalıştığımızda, verilmesi makul görülebilecek iki gerekçe “ekonomik faaliyetlerin yoğunluğu veya ulaşım sorunu (coğrafi şartlar)” olabileceken, söz konusu gerekçeler buralar için geçerli olamayacaktır.

B Grubu yani Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı sadece Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmiştir. Bu Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri Ankara, İstanbul ve İzmir dışındaki illerin denetimini, görevlendirilmek suretiyle turneler yaparak gerçekleştirmektedir.

C Grubu olarak adlandırılan Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları Ankara ve İstanbul olmak üzere yalnızca iki ilde kurulmuştur. Bu Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri, vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespiti yönünde araştırmalar yaparak, mevzuatın geliştirilmesine katkıda bulunurlar. Ciddi organize vergi kaçakçılığı olayları ile ilgili inceleme faaliyetleri yürütebilirler.²⁷⁴

Ç Grubu yani Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmiştir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan bazı düzenlemeler için (örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması) Grup Başkanlıkları ihdas edilmesinin ne anlama geldiği sorusu cevabını bulamamıştır. A veya B Gruplarında görevli Vergi Müfettişleri, vergi incelemeleri gerçekleştirdikleri esnada, örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması konuları yönünden eleştiri yapabilmeleri mümkünken, ayrıca böyle bir ayırım yapılması etkinlik ile örtüşmeyecektir.

²⁷⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.15

D Grubu, Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı, çalışmanın yapıldığı tarihlerde yeni ihdas edilmiş olup, herhangi bir şehirde faaliyet göstermemektedir. Vergi Müfettişlerinin yapacakları iade incelemelerinin ayrı bir grup başkanlığı tarafından yürütülmesi öngörülmüştür.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nde de; Vergi Müfettişlerinin “soruşturma, Maliye Bakanlığı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarının teftişi, diğer denetim, inceleme, etüt ve araştırma işleri ile sair çalışmalar” şeklinde görev ve yetkileri olduğu halde, Grup Başkanlıkları kurulurken Vergi Müfettişlerinin yalnızca “vergi incelemesi” yaptığı düşünülerek bir sınıflandırmaya gidilmiştir.

3.4.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Denetim Elemanı Sayısı

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması yönünde bir irade ortaya konulması, şüphesiz vergi denetiminin tek çatı altında birleşmesi yönünde atılmış birinci ve en önemli adımdır. Söz konusu KHK ile kurulan VDK’ nın iç işleyişi ve vergi denetimlerinin uygulanması ile ilgili temel esaslar, vergi müfettişlerinin mesleki bilgi kazanmaları ve yetiştirmeleri ile ilgili diğer hususlar çıkarılan ikincil mevzuat düzenlemeleri sayesinde oluşturulmaya çalışılmıştır. 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde, Vergi Denetim Kurulunun Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak aynı görevleri ifa edeceğine hükmedilmiş, Kurulun yapısının korunmasına özen gösterilmiştir.

Bu hususların düzenlendiği ikincil mevzuat; yönetmelikler, genelgeler, yönergeler ve genel yazılardan teşekkül etmektedir. Vergi denetiminin etkin bir işlerlik kazanmaması veya VDK’ nın kurulduktan sonra istenilen seviyeleri yakalayamamasında bu ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer alan bazı hususların da payı bulunmaktadır. Ancak çalışmamızda, söz konusu düzenlemelerden kaynaklanan ufak çaplı sorunlar yerine düzeltilmesi gerektiğine inandığımız daha elzem sorunlar ele alınmaya çalışılmıştır.

2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu'nun hemen öncesinde, dört denetim biriminde yaklaşık 4.000 civarında denetim elemanı olduğunu belirtmiştik. VDK kurulduktan sonra ihdas edilen Vergi Müfettişliği mesleğinde toplanan bu dört denetim birimi kadrosuna, özellikle 2013 yılında yapılan yaklaşık 5.000 kişilik vergi müfettiş yardımcısı alımı ile çok önemli bir katılım sağlanmıştır.

VDK 2017 yılı Faaliyet Raporunda; 2017 yılı sonu itibariyle VDK bünyesinde bulunan vergi denetim elemanları sayısı aşağıdaki tabloda (Tablo.4) gösterilmiştir.²⁷⁵

Tablo.4: 2017 Yıl Sonu İtibariyle VDK Bünyesinde Bulunan Vergi Müfettişleri

Unvan	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	TOPLAM
Vergi Başmüfettişi		164	19	36	219
Vergi Müfettişi	2.684	131	24	29	2.868
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.899	239	8	10	5.156
Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.341	230	8	10	4.589
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	558	9	-	-	567
TOPLAM	7.583	534	51	75	8.243

Tablo.4'de görüleceği üzere; Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan toplam 8.243 vergi denetim elemanı (Vergi Müfettişi) faal olarak görev yapmaktadır. Toplam denetim elemanı sayısının büyük çoğunluğu (5.156) Vergi Müfettiş Yardımcılarından oluşmaktadır. Vergi Başmüfettişi ve Vergi Müfettişi toplamı ise 3.087 olarak görülmektedir. Bu durum, 2013 yılında VDK bünyesine yeni katılan yaklaşık 5.000 civarındaki Vergi Müfettiş Yardımcısı nedeniyle oluşmuştur. Çok büyük bir umutla kurulan bu kurumun geleceğinin bugün çoğunluğu elinde bulunduran bu vergi müfettiş yardımcılarının yapacağı çalışmalarda olduğu söylenebilir.

3.4.5. Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıkları Bazında Görev Yerleri

Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları dahil) Vergi Denetim Kurulunun bugün 29 ilde bulunan 45 grup başkanlığında görev yapmaktadırlar. Bakanlık merkez teşkilatında doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak kurulan bir kurumun, 29 ilde farklı örgüt yapısının olmuş olması, Vergi Müfettişlerinin turne görevi ile farklı şehirlerde görevlendirmesine de mani olmamaktadır.

²⁷⁵ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.12

Daha önce de belirttiğimiz üzere; VDK 4 ayrı türde grup başkanlığı kurulmak suretiyle teşekkül etmiş, daha sonra bu sayı 5 olmuştur. Anılan grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin buldukları illere göre dağılımı ayrı ayrı başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

3.4.5.1. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarının Durumu

VDK bünyesi içerisinde (B) Grubu olarak adlandırılan “Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları”; Ankara, İstanbul ve İzmir olmak üzere üç ilde bulunmaktadır. Söz konusu grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin dağılımı aşağıdaki tabloda (Tablo.5) gösterilmektedir.²⁷⁶

Tablo.5: 2017 Yılı Sonu İtibariyle Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı

Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları					
	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	69	59	81	9	218
İstanbul	73	66	107	-	246
İzmir	22	6	42	-	70
TOPLAM	164	131	230	9	534

3.4.5.2. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarının Durumu

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde VDK’ nın kuruluşuna dair düzenlemelere yer verdiği örgütsel yapı içerisinde (C) Grubu olarak adlandırılan “Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları”; Ankara ve İstanbul olmak üzere iki ilde bulunmaktadır. İlgili grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin dağılımı aşağıdaki tabloda (Tablo.6) gösterilmektedir.²⁷⁷

²⁷⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.87

²⁷⁷ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.87

Tablo.6: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı

Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları					
Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	11	9	1	-	21
İstanbul	8	15	7	-	30
TOPLAM	19	24	8	-	51

3.4.5.3. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarının Durumu

VDK örgütsel yapısı içerisinde (Ç) Grubu olarak adlandırılan “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları”; Ankara, İstanbul ve İzmir olmak üzere üç ilde bulunmaktadır. Söz konusu grup başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerinin dağılımı aşağıdaki tabloda (Tablo.7) gösterilmektedir.²⁷⁸

Tablo.7: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı

Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları					
Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	14	12	3	-	29
İstanbul	14	12	5	-	31
İzmir	8	5	2	-	15
TOPLAM	36	29	10	-	75

3.4.5.4. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarının Durumu

VDK bünyesinde örgütlenmiş olan bir diğer grup başkanlığının da “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları” olduğundan bahsetmiştik. Bu grup başkanlıklarında, daha önce Vergi Denetmeni unvanı taşıyan vergi denetim elemanları görev yapmaktadır. Ayrıca, VDK kurulduktan sonra mesleğe geçen bazı Vergi Müfettiş Yardımcıları da başarı durumların göre buralarda görevlendirilmişlerdir. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları, 29 farklı ilde kurulmuştur. 2017 yılı itibariyle, bu kapsamda toplamda 37 farklı grup başkanlığı bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda

²⁷⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.87

(Tablo.8) 29 farklı ilde bulunan 37 farklı Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerinin sayıları yer almaktadır.²⁷⁹

Tablo.8: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları						
	Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
1	Ankara Grup Başkanlığı	0	117	188	7	312
2	Başkent Grup Başkanlığı	0	175	208	7	390
3	Kocatepe Grup Başkanlığı	0	167	218	9	394
4	Eğitim Grup Başkanlığı	0	20	0	176	196
	Ankara	0	479	614	199	1.292
5	Anadolu Grup Başkanlığı	0	156	187	4	347
6	Boğaziçi Grup Başkanlığı	0	131	313	39	483
7	Haliç Grup Başkanlığı	0	73	197	10	280
8	Maltepe Grup Başkanlığı	0	116	217	11	344
9	Marmara Grup Başkanlığı	0	148	159	2	309
10	İstanbul Grup Başkanlığı	0	147	377	45	569
	İstanbul	0	771	1.450	111	2.332
11	İzmir	0	144	258	6	408
12	Adana	0	90	172	24	286
	Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
13	Antalya	0	116	298	24	438
14	Aydın	0	18	12	1	31
15	Bahçesir	0	24	20	0	44
16	Bursa	0	93	312	7	412
17	Denizli	0	45	92	5	142
18	Diyarbakır	0	49	37	19	105
19	Edirne	0	20	0	0	20
20	Erzurum	0	37	47	7	91
21	Eskişehir	0	44	136	6	186
22	Gaziantep	0	61	69	31	161
23	Hatay	0	43	23	12	78

²⁷⁹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.87-88

(Tablo.8: 2017 Yıl Sonu İtibariyle Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Bünyesinde Görev Yapan Vergi Müfettişlerinin Sayısal Dağılımı Devamı)

	Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
24	Kahramanmaraş	0	24	17	6	47
25	Kayseri	0	45	134	14	193
26	Kocaeli	0	113	115	9	237
27	Konya	0	89	122	18	229
28	Malatya	0	30	88	7	125
29	Manisa	0	32	9	0	41
30	Mersin	0	50	24	0	74
31	Muğla	0	33	14	1	48
32	Sakarya	0	43	27	0	70
33	Samsun	0	79	158	6	243
34	Şanlıurfa	0	38	28	31	97
35	Tekirdağ	0	22	34	10	66
36	Trabzon	0	28	19	2	49
37	Zonguldak	0	24	12	2	38
	TOPLAM	0	2.684	4.341	558	7.583

3.4.5.5. Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer alan bu grup başkanlığı ayırımı, çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle her hangi bir şehirde örgütlenme yoluna gitmemiştir. KDV iade incelemelerinin, kurulması öngörülen bu grup başkanlıklarınca yürütülmesi planlanmaktadır.

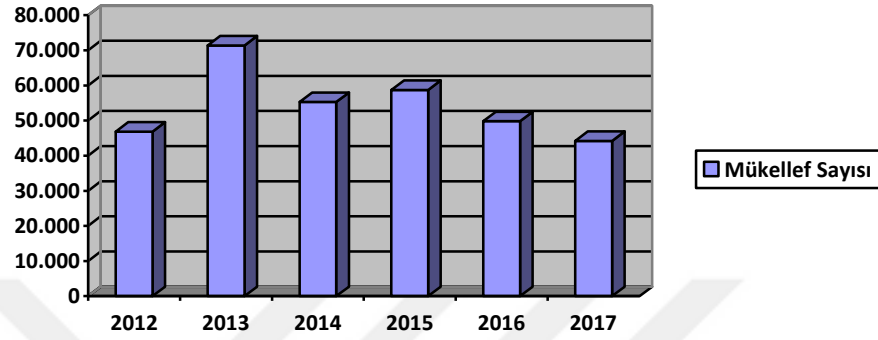
3.4.6. Vergi Denetim Kurulunun Vergi Denetimi Performansı

2011 yılında vergi denetiminde oluşan çok başlılığı ortadan kaldırabilmek adına kurulan Vergi Denetim Kurulu, bu süre zarfında örgütlenmesini tam anlamıyla tamamlamaya çalışırken, asli görevlerinden birisi olan vergi incelemelerini vergi müfettişleri vasıtasıyla yapmaya devam ettiler.

Ancak, özellikle VDK' nın faaliyetlerine başlayacağı dönemlerde çıkarılan 6111 ve 6736 sayılı matrah artırımına ilişkin Kanunlar ile vergi incelemesi yapılabilmesinin çoğu zaman zorlaştığını da kabul etmek gerekmektedir. İlgili Kanun hükümlerinde belirtilen şartların sağlanması halinde, bu Kanun hükümlerinden faydalanan mükelleflerin incelenemeyeceğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla, VDK' nın kurulduğu

dönemden bugüne dek incelenen mükellef sayıları hakkında yorum yaparken bu hususların göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Şekil.4: 2012-2017 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları



Yukarıdaki şekilde, VDK kurulduğu dönemden sonra incelenen mükellef sayılarının genel dağılımına ilişkin genel görünüme yer verilmiştir.²⁸⁰ Görüleceği üzere; özellikle 2013 yılında incelenen vergi mükellefi sayısı 70.000' in üzerine çıkmıştır. Sonraki dönemlerde bu sayı yaklaşık olarak 50.000 civarında kalmıştır.

İncelenen vergi mükellefi sayısının daha doğru bir anlam ifade edebilmesi için toplam mükellef sayısı içerisindeki incelenen mükellef sayısı oranına bakmak gerekmektedir. Tablo.9'da bu durum detaylı olarak yer almaktadır.²⁸¹

Tablo.9: İncelenen Mükelleflerin Toplam Mükellef İçerisindeki Oranı

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%

²⁸⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 ve 2017 Yıllarına İlişkin Faaliyet Raporları

²⁸¹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 ve 2017 Yıllarına İlişkin Faaliyet Raporları

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere; vergi inceleme oranları 2013 yılında diğer yıllara göre artış göstermiş gibi görülse de, toplam mükellef sayısı içerisindeki paylarına bakıldığında, vergi inceleme oranlarının istenilen seviyelerde olmadığı görülecektir. Bu doğrultuda, Vergi Denetim Kurulunun vergi incelemelerinde etkin ve verimli seviyelere ulaşabilmenin çok uzağında kaldığı söylenebilir.

3.4.7. Vergi Denetim Kurulunun Kurulma Gerekçeleri

Vergilerin, Maliye Politikasına ait en önemli araç olduğu ve vergi ile ilgili yapılan tüm bu düzenlemelerin vergi politikası olarak adlandırıldığından bahsetmiştik. Bir ekonomide vergilerin çok önemli bir yere sahip olduğu, kamu harcamalarının finansmanı için vazgeçilemeyeceği ve vergilerle ilgili alınan her kararın ekonomide birçok değişkeni doğrudan veya dolaylı olarak etkilediği yadsınamayacaktır. Ekonomiler için bu kadar ehemmiyet arz eden vergilerin, çok iyi bir sistem içerisinde işlerlik kazanması ve etkin bir denetim ile kontrol altına alınması gerekmektedir. Vergi denetimi bu sistem içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergi denetiminin birçok özelliği olmasının yanında, en başta ve önemli özellikleri hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, dış denetim ve hesap denetimi özelliklerine sahip olmasıdır.²⁸² Vergi denetimi bu özellikleri sayesinde bir nevi güvence özellikleri taşımaktadır.

Herhangi bir toplum içerisinde, en iyi vergi yasaları yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa bile etkin denetimin olmayışı zaman içerisinde sistemin bozulmasına neden olabilmektedir. Denetimin eğitim, vergi bilincinin sağlanması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uyum sağlama gibi farklı amaçları bulunmaktadır. Ancak buradaki temel amacı, kişileri yasalara uygun çalışmaya ve hareket etmeye yöneltmeye çalışmaktır.²⁸³

Gelelim ki, 2011 yılında yürürlüğe giren 646 KHK öncesinde yapılan vergi denetimleri istenilen seviyelerde olmadığı gibi istenilen verimliliklerde de değildi. Vergi denetimi, gerek nicelik gerekse nitelik olarak sahip olması gereken özellikleri taşıyor ve istenilen amacı gerçekleştirmekten oldukça uzakta kalıyordu.

²⁸² Hüseyin Kutbay, “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:403, Mart-2015, s.105

²⁸³ Burak Ali Han Tecim, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetiminin Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:76, 2005, s.190

Vergi denetimlerinin istenilen amacına ulaşabilmesinde, konuları itibarı ile uzman denetim elemanları tarafından yapılmasının ve yapılan denetimin kısa sürede sonuçlandırılmasının rolü olduğu gibi vergi elemanlarının sayısı ile vergi mükelleflerinin sayısı arasındaki oranın da etkisi vardır. Öte yandan, yeterli eleman yanında vergi kayıplarını önlemek için vergi denetim örgütleri içinde eşgüdüm ve planlama da olmalıdır.²⁸⁴

646 KHK öncesinde yapılan analizlerde, sonuçları itibariyle oldukça önemli olan vergi denetiminin ülkemizde yeterince yapılamadığı, 1990'dan sonra ele alınan tüm dönemlerde, ülkemizde vergi denetimi ortalamasının %2,94 gibi oldukça düşük bir orana sahip olduğu, vergi denetiminin koordinasyondan mahrum olduğu yönünde tespitler yapılmıştır.²⁸⁵

Eski adıyla Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) şimdiki adı Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporların” da bu duruma değinilmiştir. Sekizinci 5 yıllık kalkınma planı çerçevesinde hazırlanan Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunda; vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde Türkiye çapında vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenip planlanmasının mümkün olmadığı, böyle bir planlama yapılsa bile, o günkü kurumsal yapı içinde başarılı olarak uygulanma şansının olmadığı tespitlerine yer verilmiştir.²⁸⁶

646 sayılı KHK öncesinde, yani VDK kurulmadan önce; vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması gibi istenilmeyen görev ve yetki çakışmalarına yol açmakta, vergi inceleme elemanı gücünün rasyonel ve verimli kullanılmaması sonucu doğmaktaydı. Ayrıca, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği ve bunlara uygun vergi denetimi yıllık uygulama programlarının hangi birim tarafından hazırlanacağı konusu, gereksiz yetki tartışmalarına ve çatışmalarına yol açmaktaydı. Bu tür kısır çekişmeler vergi

²⁸⁴ B.A.H. Tecim, a.g.m., s.191-192

²⁸⁵ İ.A. Acar-M.E. Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147, Eylül-Aralık 2004, s.25-26

²⁸⁶ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, 2001, s.35

denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemekte ve tam koordinasyonsuzluğa neden olmaktaydı.²⁸⁷

Bu bağlamda; vergi denetiminin yeterince etkin olmaması, vergi politikasını ve dolayısıyla ekonomik yapıyı olumsuz etkilemekteydi. Etkin bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biri olan vergi denetimlerinin, arzulanan seviyelere ulaşabilmesi adına bir düzenleme yapılması yıllardır tartışılmaktaydı. Bu nedenle 2011 yılında, 646 sayılı KHK ile yeni bir vergi denetim birimi getirilerek, diğer vergi denetim birimlerinin hepsi ortadan kaldırılmış oldu. Vergi Denetim Kurulunun kurulma gerekçelerini aşağıda maddeler halinde sıralayabiliriz.

- Vergi denetim oranlarının istenilen seviyelere ulaşamaması.
- Vergi denetim birimlerinin, denetime ilişkin net strateji ve hedefler ortaya koyamaması
- Vergi denetiminin tek elden planlanma imkânı olmaması
- Denetim birimleri arasında oluşan kısır çekişmelerin esas amaçtan uzaklaşmasına sebep olması
- Vergi denetim elemanı sayısındaki eksiklik ve bu eksikliğin giderilmesi için planlama yapılmasında güçlük çekilmesi
- Vergi denetiminin etkin olarak yapılamaması sonucunda, caydırıcılık ve eğiticilik gibi temel amaçlarına ulaşamaması
- Vergi denetiminin gelir idaresinden daha bağımsız bir yapıda yürütülmesi isteği
- Vergi denetiminin 4 farklı birim aracılığıyla gerçekleşmesi sonucunda oluşan iletişim ve koordinasyon eksikliğini, denetim elemanlarını tek çatı altında toplayarak, uzmanlaşmaya dayalı örgütlenme isteği

Cumhuriyet tarihinden, 646 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği tarihe kadar yapılan vergi denetimleri maalesef istenilen düzeylere ulaşamamıştır. Konu ile ilgili birçok çalışmalar yapılmış, tavsiyelerde bulunulmuş, yeni kurulan denetim birimleri de bu konuya çare olamamıştır. Bu bağlamda ihdas edilen Vergi Denetim Kurulu

²⁸⁷ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, 2001, s.35-36

Başkanlığının temel amacı, etkin ve verimli vergi denetimi yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek, teftişlerde etkinliği artırmak olarak tanımlanmıştır.²⁸⁸

3.4.8. Vergi Denetim Kurulunun Vergi Denetimine Sağladığı Katkılar

Vergi denetiminde yeniden yapılanma ve denetim birimlerinin birleştirilmesi yıllardır düşünülen fakat bu güne kadar hayata geçirilememiş bir konu halini almıştır. Sonunda, 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Söz konusu bu yeni yapının özünü denetim birimlerinin birleştirilmesi oluşturmaktadır.²⁸⁹

VDK kurulmadan önce veya 646 sayılı KHK öncesinde; Maliye Bakanlığı örgütsel yapısı içinde farklı bürokratik alt-kimliklerin oluştuğu ve bunun sonucunda birimler arası rekabetçi-yıkıcı bir çatışma eğiliminin ortaya çıktığı çok tartışılmıştır. Bu çatışma alanının başında ise maliye bürokrasisinde vergi incelemesi/denetimi yapmaya yetkili dört farklı birimin bulunması geldiği konusu çok gündeme gelmiştir.²⁹⁰

Bu düzenleme sayesinde; etkin ve verimli vergi denetimi yapılması, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele edilmesi, teftişlerde etkinliğin artırılması planlanmış, denetim birimleri arasındaki çok başlılığın önüne geçilmesi amaçlanmış, iletişim eksikliği ve koordinasyonsuzluğun ortadan kaldırılması arzu edilmiştir.²⁹¹ Yani, denetim birimlerinin birleştirilmesi ve tek başlı bir yapının oluşturulması ile bu gibi sorunların ortadan kalkacağı ileri sürülmüş²⁹² ve günümüzde de hakikaten vergi denetiminde belirli bir plan, program ve koordine sağlanmıştır.

VDK’ nın kurulmasındaki amaçlardan birisi de; siyasi, ekonomik ve sosyal olarak büyüyen ve gelişen, çağdaş ülkelerle arasındaki farkı süratle kapatın Türkiye'ye yakışan ve ihtiyaçlarına cevap veren bir vergi denetim yapısının oluşturulmasıdır.²⁹³

²⁸⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012 Yılı Faaliyet Raporu

²⁸⁹ C. Rakıcı, a.g.m., 350-352

²⁹⁰ C. Bakır, a.g.m., s.88

²⁹¹ B.S. Oğuztürk – E.K. Ünal, a.g.m., s.236

²⁹² Adnan Gerçek, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 224, s.31-36

²⁹³ K. Karabulut, a.g.m., s.9

Diğer taraftan, vergi mevzuatı düzenlemelerini gerçekleştiren kurum olarak bilinen Gelir İdaresi Başkanlığından bağımsız ayrı bir denetim birimi kurulmuş olmasının artıları olduğu gibi eksileri de bulunmaktadır. Özellikle yapılan denetimlerin daha şeffaf bir yapı içerisinde yapılacak olma umudunu arttırmıştır. Kaldı ki; vergi dairesi müdürlerinin hali hazırda sahip olduğu inceleme yetkisi, istenildiği zaman yerel düzeyde ve daha basit denetimler için kullanılabilme imkânını halen sunmaktadır.

Vergi denetimlerinin en önemli özelliği belirli plan ve program dahilinde yapıldığı takdirde anlam ifade etmesidir. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı konusunda risk odakları belirlenerek, çeşitli sektörel vergi incelemeleri yapılabilir. Sadece denetim odaklı olan ve en önemli görevi vergi incelemeleri yapmak olan VDK ile bu yönde çalışmalar daha rahat yapılabilir.

Ayrıca, 646 sayılı KHK öncesinde, 4 farklı denetim birimi tarafından yapılan vergi incelemeleri esnasında, aynı mükellefin farklı denetim birimleri tarafından eş zamanlı vergi incelemesine tabi tutulduğu dönemler olmuştur. Artık vergi denetimi ile ilgili bütün birimler tek çatı altında toplandığından, VDK sayesinde bu durum ortadan kalkacaktır.

Yeni düzenlemede inceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmesi sayesinde, sorun haline gelen yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olabilecek bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme sayesinde, vergi denetim elemanlarının incelemelerini gerçekleştirdikleri mükellefler ile bir bağ kurarak, inceledikleri mükellefler bünyesinde 3 yıl boyunca çalışamayacakları belirtilmiştir. Denetim elemanlarının inceledikleri mükellefler ile olan ilişkileri için bir sınır çizilmiştir. Böylece, denetim elemanlarının etik olmayan bir şekilde görevden ayrılmalarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.²⁹⁴

Bununla birlikte; vergi incelemeleri çok iyi derece eğitim almış, belirli bir donanıma sahip, çok iyi yetişmiş denetim elemanları ile gerçekleştirilebilir. VDK ile ihdas edilen Vergi Müfettişlerinin alacakları eğitimler, yalnızca denetim faaliyeti ile ilgilenen bir kurul olan VDK bünyesinde daha nitelikli bir şekilde gerçekleştirilebilme olanağı bulacaktır.

²⁹⁴ C. Rakıcı, a.g.m., 353

3.4.9. Vergi Denetim Kurulu İçin Yapılan Eleştiriler

646 sayılı KHK ile her ne kadar Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en önemli yapısal reformlarından birine katkı sunulmuş olsa da, Vergi Denetim Kurulunun kurulmasına ilişkin birçok eleştiride bulunulmuştur. Söz konusu eleştiriler VDK' nın kurumsal yapısına dair olmakla birlikte, aynı zamanda üstlenmiş olduğu görevin icra edilmesi esnasında sağlayacağı fayda kısmını da isabet etmektedir.

Vergi Denetim Kurulu kurumsal organizasyonu hakkında verdiğimiz bilgilerde açıkladığımız üzere; 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228 inci maddesinde 5 farklı Grup Başkanlığı kurularak faaliyet göstereceği hususu hüküm altına alınmıştır. Bu Grup Başkanlıkları aşağıdaki gibidir. (646 Sayılı KHK' da 4 farklı Grup Başkanlığı bulunmaktaydı)

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı
- d) KDV İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (646 Sayılı KHK ilk çıktığında düzenleme içerisinde bulunmamaktaydı. Uygulamada ise henüz kurulmamıştır)

Vergi Denetim Kurulu kurulduktan sonra yapılan eleştirilerin en çok odaklandığı noktalardan birisi grup başkanlıkları ayırımıdır. Söz konusu ayırımın neden ve hangi kriterlere göre yapıldığı soru işaretlerini beraberinde getirmektedir. Bahse konu grup başkanlıklarının belirlenmesinde kullanılmış olan ölçütler, birbirleri ile paralellik göstermemektedir. Zira “a” ve “b” grup başkanlıklarının belirlenmesinde kullanılan kriter, mükelleflerin iş ve işlemlerinin büyüklüğü iken; “c” ve “ç” grupları temelde inceleme konusu bazında tespit edilmiş durumdadır. İncelemelerin, incelenecek mükelleflerin iş ve işlemlerinin büyüklüklerini yansıtan kriterlere göre ayrıştırılmasına “dikey ayrıştırma”, konularına göre ayrıştırılmasına ise “yatay ayrıştırma” olduğunu ifade edersek; “a” ve “b” grup başkanlıklarının oluşumunda “dikey ayrıştırma”, “c” ve “ç” grup başkanlıklarının belirlenmesinde ise “yatay ayrıştırma” anlayışı benimsenmiştir. Bu durumda, grup başkanlıklarının belirlenmesinde farklı değerlendirme

kriterleri kullanılarak karmaşık yapı oluşturulmuş, uygulamada sorun yaşanabilme ihtimalini ortaya çıkarmıştır.²⁹⁵ Söz konusu Kurul yapısı oluşturulurken getirilen bu grup başkanlıkları ayrımının çok anlam ifade etmediği, kurumun yönetilmesi son derece zor bir Kurul olduğu kanaatinde olanlar da görülmüştür.²⁹⁶

Aynı doğrultuda gerçekleşen başka bir eleştiride; KHK’da yer alan “küçük ve orta ölçekli mükellef”, “büyük ölçekli mükellef”, “organize vergi kaçakçılığı” gibi kavramlardan ne anlaşılması gerektiği, bu tasnifin nasıl ve neye göre yapılacağı, hangi denetim elemanlarının nerelerde ve hangi kriterlere göre istihdam edileceği hususunda bir belirleme bulunmadığı şeklindedir. Söz konusu KHK’nın yazılı bir gerekçesi de bulunmadığından, ülkemizde ne tür ihtiyaçların ve araştırmaların sonucu olarak, örneğin, “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar” la ilgili ihtisas sahibi vergi denetim elemanı çalıştırılmasının gerektiği veya böyle bir grup başkanlığının neden kurulduğu bilinmemektedir.²⁹⁷ Diğer gruplarda görev yapan denetim elemanlarının, örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması konularına giren hususlarda inceleme yapmasına bu durum mani olacak mıdır?

Ayrıca, mükelleflerin yapısı, büyüklükleri, faaliyet alanları, taşıdıkları vergisel riskler ve kullandıkları muhasebe sistemleri farklılık gösterdiğinden, bunları denetleyecek olan vergi müfettişlerinin de farklı donanımlara sahip olmaları gerekmektedir. Fakat yeni kurulan yapıda denetim elemanlarının inceleyeceği mükelleflerin niteliği bakımından büyük ve küçük işletme ayrımına gidilmiştir. Oysa denetim alanı konusunda, yani sektörel bazda bir ayırım yapılmaması veya inceleme alanları konusunda organize olmamanın önemli bir eksiklik olduğu da dile getirilmiştir.²⁹⁸

Diğer taraftan, Vergi Denetim Kurulu bir Kanun ile kurulmadığı için söz konusu kurumun kuruluşu ve diğer vergi inceleme birimlerinin kapatılma nedenlerini bir Kanun

²⁹⁵ Mehmet Ali Ceylan-Ahmet Tunalı, “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:360, Ağustos-2011, s.29

²⁹⁶ Necdet Gökmen, “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:370, Haziran-2012, s.7

²⁹⁷ İbrahim Yumuşak, “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:360, Ağustos-2011, s.24

²⁹⁸ Burcu Gediz Oral-Tuğba Arpazlı Fazlılar-Özgür Emre Koç, “Kayıt Dışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2015, C.20, Sayı:2, s.131

gereğinden görme şansımız bulunmamaktadır. Bu kadar kapsamlı ve önemli bir reformun Kanun ile yapılmasının çok daha uygun olduğu görüşünde olanlar da bulunmaktadır.²⁹⁹ Böylesine kapsamlı bir değişimin kanuni düzenlemeye dayanılarak yapılması yönünde eleştiriler mevcuttur.

Bununla birlikte; vergi mevzuatına ilişkin ikincil mevzuat düzenlemeleri yapan Gelir İdaresi Başkanlığının, beyana dayalı vergileme sisteminde mükelleflerin vergi kanunlarına riayet ve itaat etmelerini sağlayan en önemli yaptırım mekanizması olan vergi inceleme ve denetim yetkisine artık sahip olmamasını eksiklik olarak görenler bulunmaktadır.³⁰⁰ Başka bir açıdan, vergi dairesi müdürleri ve GİB merkez teşkilatında müdür olarak görev yapanların halen vergi inceleme yetkisine haiz olmaları VDK'nın faaliyet alanına bir nevi müdahale olarak da yorumlanabilmektedir.

Vergi Denetim Kuruluna yapılan eleştirilerin bir diğer odak noktasını, siyasi iradeden bağımsız bir idari yapıya sahip olamaması teşkil etmektedir. Genel hatlarıyla yeni yapının denetimde bir takım eksiklikleri giderici nitelikte olduğunu söylesek de, yeni kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının doğrudan Maliye Bakanına bağlı olması bağımsız denetim uygulamasını zedeler nitelikte olduğu söylenebilir.³⁰¹ Buradan çıkartılabilecek en önemli sorunun, söz konusu denetim birimi oluşturulurken, denetimin doğasında olan bağımsızlık unsuruna yönelik en azından özerk bir yapının oluşturulması daha etkin bir yapı ortaya çıkarabilirdi şeklindedir.³⁰² Bu yorum daha da derin ve kuvvetli bir değerlendirmeye tabi tutularak; vergi denetim biriminin tamamen siyasi iradeden bağımsız, Maliye Bakanlığı vesayetinden uzak özerk bir yapıya kavuşturulması gerektiği ve bir “üst kurul” hüviyeti taşıması gerektiği görüşü de bulunmaktadır.³⁰³

Öte yandan, Milli Emlak Genel Müdürlüğü bünyesinde denetim yetkisine sahip olan Milli Emlak Kontrolörleri ve Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde denetim görevi yapan Muhasebat Kontrolörleri 659 sayılı KHK ile kaldırılarak, bu görevleri de Maliye Uzmanlarının yapacağına hükmedilmiştir. Ülke genelinde denetim yetkisine

²⁹⁹ M.A. Ceylan-A. Tunalı, a.g.m., s.28

³⁰⁰ İ. Yumuşak, a.g.m., s.21

³⁰¹ Adnan Gerçek, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos-2011, Sayı: 224. s.31-36

³⁰² C. Rakıcı, a.g.m., 353

³⁰³ Oral-Fazlilar-Koç, a.g.m., s.140-141

sahip olan Vergi Denetim Kurulu mensuplarının, yani Vergi Müfettişlerinin istenildiği takdirde milli emlak ve gider denetimi yapabileceği öngörülmüştür. Vergi Denetim Kurulu sadece bir vergi denetim birimi olarak mı kurulmuştur, yoksa Maliye Bakanlığının en üst denetim birimi olarak mı görev yapacaktır. şayet üst bir denetim birimi olarak kurulmuş ise Milli Emlak Kontrolörleri ve Muhasebat Kontrolörleri neden bu yapı içerisine dahil edilememiştir.

Bu kapsamda, Vergi Denetim Kurulu bir vergi denetim birimi olarak kurulmuşsa, ikincil mevzuat düzenlemelerini yapan Gelir İdaresi Başkanlığı ile ilişkilendirilme düzeyinin ne derece olacağı boşlukta kalmıştır. Vergi mevzuatında ortaya çıkabilecek sorunları öncelikle fark edebilecek olanların Vergi Müfettişleri olacağı düşünülecek olursa, vergi mevzuatına ilişkin yapılacak olan ikincil mevzuat düzenlemelerine Vergi Denetim Kurulunun kayıtsız kalmasının düşünülmesi mantıklı değildir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİM KURULU BÜNYESİNDE GÖREV YAPAN

VERGİ MÜFETTİŞLERİNE YÖNELİK YAPILAN

ALAN ARAŞTIRMASI VE ANALİZİ

Ülkemizde hali hazırda uygulanmakta olan vergi denetim sisteminin etkinliğinin ölçülmesi amacıyla daha önceden bir alan tespit edip, bu alanda yapılan uygulamanın vereceği neticenin ortaya çıkaracağı sonuçların analiz edilmesi bu bölümün asıl içeriğini oluşturmuştur. Bu bağlamda, günümüzde vergi denetiminin asıl unsurları olan Vergi Müfettişleri üzerinde bir araştırma yapılmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere; vergilerin ülke ekonomileri için taşıdığı değer sadece ekonomik olarak değil sosyal birimlerin harekete geçmesi bakımından da önem arz etmektedir. Buda sorunsuz bir vergi sisteminin, her devlet için sağlayacağı katkının vazgeçilmez olduğuna işaret etmektedir. Dolayısıyla, etkin bir vergi sistemi sağlanması oldukça ehemmiyet taşımakla birlikte, bunu sağlanabilmesi için “Vergi Mevzuatı”, “Vergi Denetimi” ve “Vergi Yargısı” üçlüsünün her birinin aynı anda sorunsuz bir yapıya sahip olması gerekmektedir.

Bu araştırmanın amacı; ülkemizde uygulanan günümüz vergi denetim sisteminin istenilen amaca ne kadar hizmet ettiğinin tespiti edilmesi, bu sistemin etkin olmasının önünde yer alan sorunların belirlenmesi hakkında bilgi sahibi olabilmektir.

4.2. Araştırmanın Önemi

Araştırmada, ülkemizde çeşitli bölgelerde fiili olarak görev yapmakta olan Vergi Müfettişlerinin vergi denetim sistemi hakkındaki görüşleri, sistemin eksik yönleri ve bu eksik yönlerin nedenlerinin neler olduğu hakkında, bu işin odak noktasında olan denetim elemanlarının görüşlerinin ortaya konulması çalışılmıştır. Bu araştırma ile elde edilen veriler ışığında, mevcut durumun daha da iyileştirilebilmesi için öneriler sunulmasına katkı sağlayacaktır.

Bu araştırma sayesinde, vergi denetiminin vergi sisteminin etkinliği açısından ne derece önemli olduğu sorusuna, denetim elamanlarının bakış açısıyla cevap bulunmaya çalışılmıştır. Bu araştırma, çalışmamızın ana konusuna farklı bir bakış açısı katması açısından çok önemlidir.

4.3. Araştırmanın Problem Cümlesi

Araştırmanın problem cümlesi “*Ülkemizde uygulanmakta olan vergi denetim sistemi etkin midir?*” olarak belirlenmiştir. Vergi denetim sisteminin etkin olup olmadığı karar verirken bu sorunun yanıtından yararlanılmaya çalışılmıştır. Bununla birlikte, esas aldığımız ana problem cümlesine yardımcı olması için iki adet alt problem cümlesi belirlenmiştir.

Alt Problemler

- 1) *Vergi denetim sisteminin etkinliğinin sağlanabilmesinin önündeki engeller nelerdir?*
- 2) *Vergi denetim sisteminin mevcut durumunun daha iyi hale getirilmesi için neler yapılmalıdır?*

4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında anılan Kurula bağlı bulunan bütün Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu araştırma yapılırken, 29 farklı şehirde bulunan Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mümkün olduğunca görüşlerine başvurulmaya çalışılmıştır.

4.5. Araştırmanın Yöntemi

4.5.1. Araştırmanın Evreni

Araştırmanın çalışma evrenini 31.12.2017 tarihi itibarıyla Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlıklarında görev yapan bütün Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları oluşturmaktadır. Araştırmanın yapıldığı tarihte, Vergi Denetim Kurulunun 2017 Yılı Faaliyet Raporunda, toplam 8.243 denetim elemanının bünyesinde görev yaptığı açıklanmıştır.

Hangi Grup Başkanlığında ne kadar sayıda Vergi Müfettişinin görev yaptığı, bu çalışmanın önceki bölümlerinde detaylı olarak izah edilmiştir. Daha önce 2017 Yıl Sonu İtibariyle VDK Bünyesinde Bulunan Vergi Müfettişlerinin dağılımın yer aldığı Tablo.4 aşağıda tekrar gösterilmiştir.

Unvan	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	TOPLAM
Vergi Başmüfettişi		164	19	36	219
Vergi Müfettişi	2.684	131	24	29	2.868
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.899	239	8	10	5.156
Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.341	230	8	10	4.589
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	558	9	-	-	567
TOPLAM	7.583	534	51	75	8.243

Yukarıda yer alan bilgiler ışığında, 2017 Yılı Faaliyet Raporunda açıklanan toplam 8.243 denetim elemanı araştırmanın evrenini temsil etmektedir.

4.5.2. Araştırmanın Örnekleme

Önceden belirlenmiş bir konuda bilimsel araştırma hazırlığı yaparken, oluşturulabilecek zaman ve maliyet külfetini en aza indirmek için araştırmacılar konu edindikleri araştırma alanında bütün denekleri araştırmaya dahil etmezler. Bu sebeple, araştırmacı araştırdığı alanı temsil ettiğini düşündüğü küçük bir grubu farklı yöntemler kullanarak oluşturur. Genel kural, örnek kütleinin büyüklüğü esas olan evrene yaklaştıkça örnek kütleinin gücünün arttığı şeklindedir.³⁰⁴

Bir örneklemin güvenilirliği örneklem ortalamalarının evren ortalamasına olan yakınlığı ile ilgilidir. Örneklemden hesaplanan ortalamanın, parametreye yakınlığı arttıkça güvenilirliği de artar.³⁰⁵

Örnekleme büyüklüğünün belirlenmesi konusunda araştırmacılara yardımcı olmak için bazı formüller geliştirilmiştir. Öte yandan, bu formüllerin uygulanabilmesi için bazı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Oysa söz konusu bu bilgiler çoğu zaman elde bulunmaz. Var olanlar ise büyük bir olasılıkla kesin, net değerler değildir. Formüller

³⁰⁴ Halit ÇİÇEK-Mehmet KARAKAŞ-Abdunnur YILDIZ, *Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Ankara, 2007, s.60

³⁰⁵ Saim KAPTAN, *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve İstatistik Yöntemleri*, Ankara, 1983, s.136

yardımı ile bu kesin olmayan rakamlara dayalı olarak örneklem büyüklüğü hesaplama yoluna gidildiğinden bulunan örneklem büyüklüğü için birebir uygunluktan söz etmek zor olmaktadır.³⁰⁶ Bu nedenle, uygun bir yöntem kullanılarak elde edilen örnek kütle ile evren hakkında bir genelleme yapılabilecek verilere ulaşmak mümkündür.³⁰⁷

Kabul edilen bir görüşe göre; örnekleme hatası 0,05 olarak ele alındığında, 10.000 kişinin yer aldığı bir evren büyüklüğü için 370 kişilik bir örneklem büyüklüğünün kabul edilebilir bir veri olduğudur.³⁰⁸ Daha önce açıkladığımız üzere; araştırmamızın evreni 8.243 kişidir. Bu doğrultuda, araştırmamızda kullanılan 605 kişilik örnek kitle, evreni açıklamada yeterli kabul edilmektedir.

Çalışma yapılırken, olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinden birisi olan “basit tesadüfî örnekleme” yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın evreninde bulunan her eleman, bu yöntem sayesinde eşit ve bağımsız seçilme şansına sahiptir.

4.5.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı

Araştırmada kullanılan veriler, araştırmanın evreni üzerinde rastgele seçilen örnek kitle üzerinden anket yöntemi ile elde edilmiştir. Araştırma için hazırladığımız anket formları, Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlıklarının faaliyet gösterdiği 29 farklı şehirde Vergi Müfettişlerine ulaştırılmıştır. Vergi Müfettişlerinin çoğunlukla görev yaptığı şehrin İstanbul olması nedeniyle bu şehirde örnek kitle biraz daha fazla olmuş, az sayıda Vergi Müfettişinin bulunduğu diğer şehirlere de anket formları ulaştırılmıştır.

Yapmış olduğumuz çalışmaya katkı vermesini düşündüğümüz bu araştırmayı yaparken, bir takım zorluklar ile karşılaşmıştır. Araştırmanın konusu ve içerdiği sorular, örnek kitlenin kendi meslekleri ile ilgili olduğu için bazıları bu duruma şüpheyle yaklaşmıştır. Ancak, hiçbir bilginin kimseyle paylaşılmayacağı, bunun sadece akademik bir çalışma olduğu belirtilmiş olup, Vergi Denetim Kurulu organizasyonunun idari organlarından anketin uygulanması konusunda yardım alınmıştır.

³⁰⁶ Yahşi YAZICIOĞLU-Samiye ERDOĞAN, *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Detay Yayıncılık, 2004, s.47

³⁰⁷ Remzi ALTUNIŞIK-Recai COŞKUN-Serkan BAYRAKTAROĞLU-Engin YILDIRIM, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya, 2005, s.122

³⁰⁸ Yahşi YAZICIOĞLU-Samiye ERDOĞAN, a.g.e., s.50 (Tabloda yer alan değerlerden çıkarım yapılmıştır.)

Anket sorularının örnek kitle tarafından kolay anlaşılabilmesi için sorular açık ve sade sorulmuştur. İlk bölümde ankete katılanları tanımaya yönelik sorular, ikinci bölümde ise vergi sistemi içinde vergi denetiminin yeri ve vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasına yönelik sorular sorulmuştur. Özellikle vergi denetim sisteminin sorunlarının tespit edilmesi ve çözüm önerileri sunulmasında, açık uçlu sorulara da yer verilmiştir.

4.5.4. Araştırmada Elde Edilen Verilerin Analizi

Daha önce tespit edilen örneklemden anket yolu ile elde edilen verilerin analizi, SPSS 25.0 For Windows paket programı (Statistical Programme For Social Sciences/Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı) ile yapılmıştır. “Cinsiyet”, “yaş”, “görev yılı”, “unvan” ve “grup başkanlığı” bağımsız değişken olarak alınmıştır. Araştırmada frekansların analizi, ortalama değerlerin analizi ve bağımsız değişkenlere göre bağımlı değişkenlerin ortalamaları arasında anlamlı bir fark olup olmadığını belirlemek için belirlemek için “t testi” ve “Tek Yönlü Varyans Analizi” (ANOVA) kullanılmıştır. Analizlerin yorumlanması sürecinde aritmetik ortalama, standart sapma (S) ve anlamlılık (p) değerleri incelenmiştir. Sonuçların yorumlanmasında anlamlılık düzeyi $p < 0,05$ olarak alınmıştır.

4.6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde, ankete katılan Vergi Müfettişlerinin ankette yer alan sorulara verdikleri yanıtlar ve katılma düzeylerine göre yapılan analizi yer almaktadır.

4.6.1. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

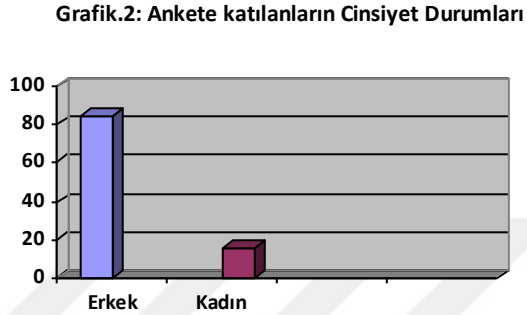
Ankete katılan Vergi Müfettişlerinin, anketin ilk bölümünde yer alan ve kendilerini tanımaya yönelik sorulara verdikleri yanıtların analizi yapılmıştır. Örnekleme oluşturan Vergi Müfettişi grubuna cinsiyetleri, yaşları, unvanları, göreve başlama tarihleri, görev yaptıkları şehir ve grup başkanlıklarına ilişkin tanıma soruları yöneltilmiştir.

Örneklem kitlesini oluşturan Vergi Müfettişlerinin tedirgin olmamaları ve anket sorularına rahatlıkla cevap verebilmelerini sağlamak için isimlerinin ne olduğuna dair

bir soru sorulmamıştır. Bununla birlikte, araştırmanın bilimsel olduğu vurgulanarak, kişisel bilgilerin kimseyle paylaşılmayacağı açıklanmıştır.

4.6.1.1. Ankete Katılanların Cinsiyet Durumu

Aşağıda yer alan Grafik.2 de; ankete katılanların cinsiyet dağılımı grafiksel olarak görülmektedir.

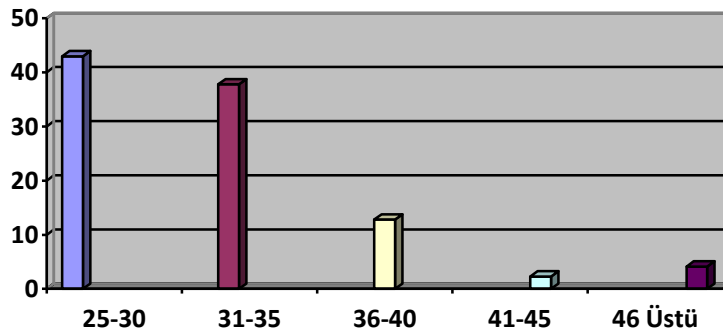


Buna göre ankete katılan vergi denetim elemanlarının %15,9' u kadın, %84,1 i erkek olarak tespit edilmiştir.

4.6.1.2. Ankete Katılanların Yaş Dağılımı

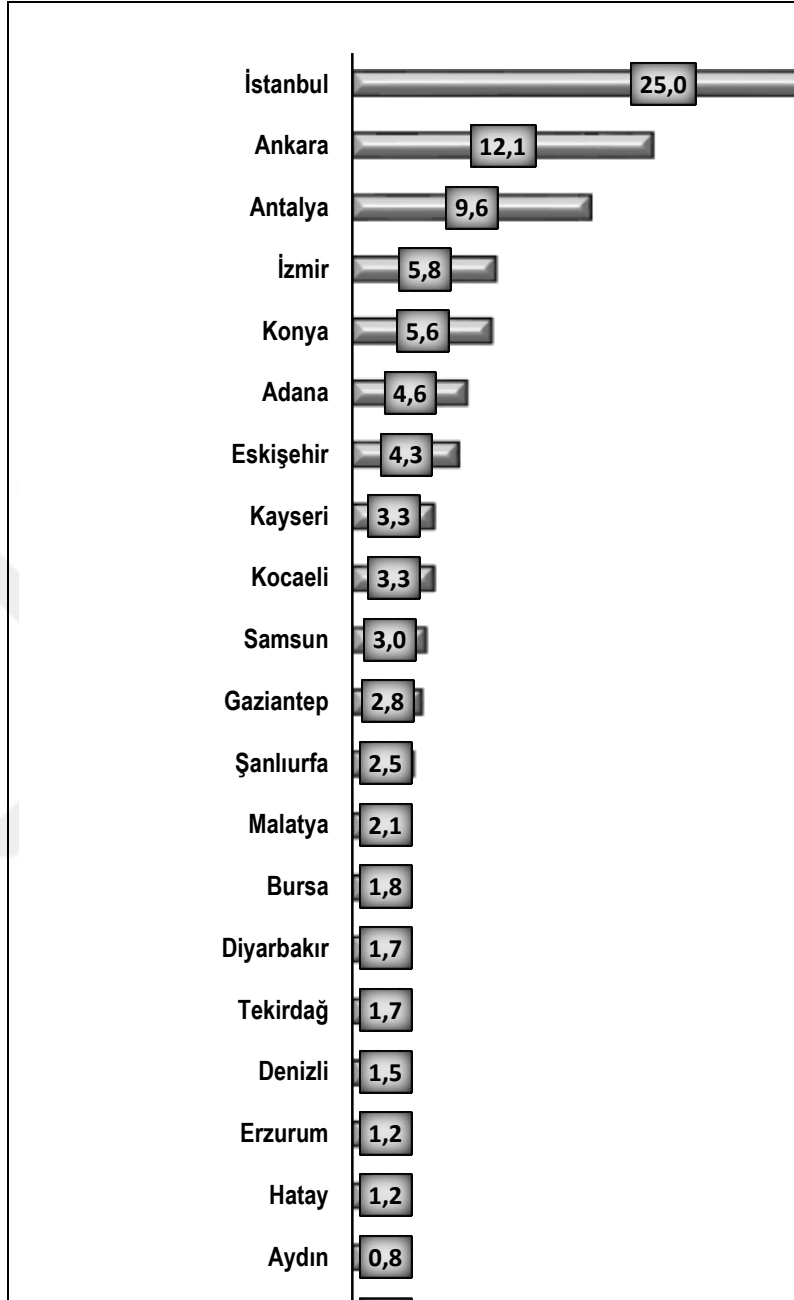
Grafik.3 de, ankete katılanların hangi yaş aralıklarında yer aldıkları görülmektedir. Buna göre ankete katılanların %43'ü yani büyük çoğunluğu 25-30 yaş aralığında, %37,8'i 31-35 yaş aralığında, %12,8'i 36-40 yaş aralığında, %2,3'ü 41-45 yaş aralığında, %4,1'i ise 46 yaş ve üzerindedir.

Grafik.3: Ankete Katılanların Yaş Dağılımları



4.6.1.3. Ankete Katılanların Görev Yaptıkları Şehirler

Grafik 4: Ankete Katılanların Görev Yaptıkları Şehirler

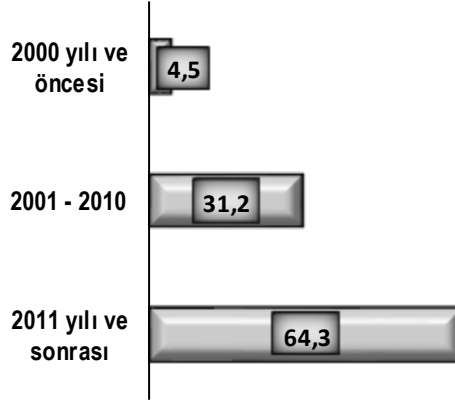


Yukarıda yer alan Grafik.4 de, ankete katılanların ankete katılanların görev yaptıkları şehirlerin oransal bazda dağılımı görülmektedir. Buna göre ankete katılanların %25'i yani büyük çoğunluğunu İstanbul'da görev yapmakta olan Vergi Müfettişleri oluşturmaktadır. Toplam Vergi Müfettişi sayısının yaklaşık %30'unun İstanbul'da görev yaptığı düşünülecek olursa, bu durumun gerçek durumla örtüştüğünü söyleyebiliriz.

4.6.1.4. Ankete Katılanların Göreve Başlama Yılları

Aşağıda yer alan Grafik.5 de; ankete katılanların mesleğe başlama yıllarının oransal dağılımı görülmektedir.

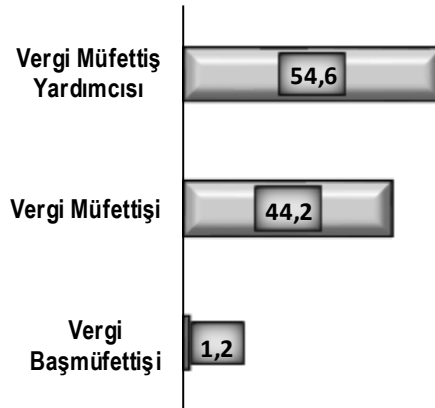
Grafik 5: Ankete Katılanların Göreve Başlama Yılları



4.6.1.5. Ankete Katılanların Unvanlara Göre Dağılımı

Aşağıda yer alan Grafik.6 de; ankete katılanların unvanlara göre oransal dağılımı görülmektedir. Ankete katılanların yarısından fazlasını Vergi Müfettiş Yardımcıları oluşturmaktadır.

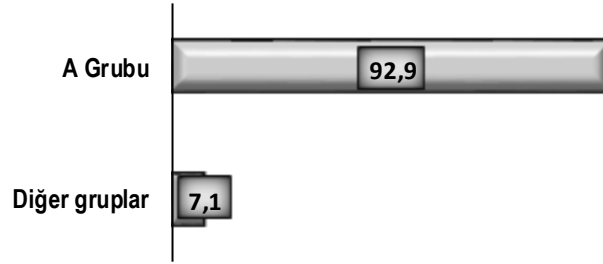
Grafik 6: Ankete Katılanların Unvanlarına Göre Dağılımı



4.6.1.6. Ankete Katılanların Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı

Aşağıda yer alan Grafik.7 da; ankete katılanların görev yaptıkları grup başkanlıklarının dağılımı görülmektedir. B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişi sayısı az olduğundan, birlikte ele alınmıştır.

Grafik 7: Ankete Katılanların Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı



4.6.2. Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetim Sistemine İlişkin Görüşlerine Yönelik Bulgular

Bu bölüm, Vergi Müfettişlerinin vergi denetim sistemi hakkında hangi düşünceleri taşıdıklarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bahsedilen amaca ilişkin bu sorular, anket formunun “Anket Soruları” başlıklı ikinci bölümünde yer almaktadır. Aşağıda, bu bölümde yer alan sorulara verilen yanıtlara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

4.6.2.1. Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetim Sistemine Genel Bakışı

Anketin ikinci bölümünün ilk sorusu “*Türkiye’de vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünüyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.10’de sunulmaktadır.

Tablo.10: “Türkiye’de vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	13,5	86,5	100
	Erkek	13,3	86,7	100
YAŞ	25 - 30 yaş	19,5	80,5	100
	31 - 35 yaş	9,6	90,4	100
	36 - 40 yaş	10,5	89,5	100
	41 - 45 yaş	0	100	100
	46 yaş ve üzeri	0	100	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	0	100	100
	2001 - 2010	9,1	90,9	100
	2011 yılı ve sonrası	16,4	83,6	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	18,3	81,7	100
	Vergi Müfettişi	7,9	92,1	100
	Vergi Başmüfettişi	0	100	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	13,7	86,3	100
	Diğer gruplar	9,3	90,7	100
ORTALAMA		13,5	86,5	100

Tablo.10’de görüldüğü gibi vergi denetiminin yürütülmesinin ana unsuru olan denetim elamanlarının %86,5’ lik kısmının Türkiye’de uygulanmakta olan vergi denetim sisteminin etkin olmadığını düşünmektedir. Sistemin etkin ve verimli olduğunu düşünenlerin büyük çoğunluğunu, mesleğe yeni başlayan ve yaşı 25-30 aralığında olan Vergi Müfettiş Yardımcıları oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünenler, cinsiyet ve grup başkanlığına göre anlamlı bir farklılaşma göstermemektedir. Vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünenler yaşa ($F=4.430$, $p<.05$) görev yapılan yıla ($F=5.18$, $p<.05$) ve unvana ($F=7.44$, $p<.05$) göre anlamlı bir farklılaşma göstermektedir.

4.6.2.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün ikinci sorusu “*Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasını olumlu buluyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.11’de sunulmaktadır.

Tablo.11: “*Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasını olumlu buluyor musunuz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	90,5	9,5	100
	Erkek	94,1	5,9	100
YAŞ	25 - 30 yaş	95	5	100
	31 - 35 yaş	93,4	6,6	100
	36 - 40 yaş	93,4	6,6	100
	41 - 45 yaş	85,7	14,3	100
	46 yaş ve üzeri	84	16	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	77,8	22,2	100
	2001 - 2010	92,5	7,5	100
	2011 yılı ve sonrası	95,1	4,9	100
ÜN VAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	95,2	4,8	100
	Vergi Müfettişi	93,2	6,8	100
	Vergi Başmüfettişi	28,6	71,4	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	95,7	4,3	100
	Diğer gruplar	65,1	34,9	100
ORTALAMA		93,5	6,5	100

Tablo.11’de görüldüğü gibi ankete katılanların büyük çoğunluğu (%93,5) Vergi Denetim Kurulunun kurulmasını olumlu bir gelişme olarak görmektedir. Yalnızca B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan Vergi Başmüfettişlerinin %71,4’ü ve bu gruplarda görev yapan Müfettişlerin %34,9’u bu kurumun kurulmasını faydalı bulmamıştır.

Bir önceki anket sorusu ile bu soruya verilen yanıtlar birlikte analiz edilecek olursa; katılımcılar vergi denetim sistemini her ne kadar etkin görmeseler de, Vergi Denetim Kurulunu kurulmasını bu yönde atılmış faydalı bir adım olarak görmektedir.

"VDK'nın kurulmasını olumlu buluyor musunuz?" soruna verilen cevaplar cinsiyet ve yaşa göre anlamlı bir farklılaşma göstermezken; görev yapılan yıl ($F=6.515$, $p<.05$), ünvan($F=27.303$, $p<.05$) ve grup başkanlığına ($t=-4.13$, $p<.05$) göre anlamlı değişim gösterdiği gözlenmektedir.

4.6.2.3. Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Yapılan Grup Başkanlığı Ayrımının Vergi Müfettişleri Açısından Nasıl Algılandığına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün üçüncü sorusu "*Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan grup başkanlığı ayrımını (A,B,C,Ç) doğru buluyor musunuz?*" şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.12'de sunulmaktadır.

Tablo.12: “Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan grup başkanlığı ayrımını (A,B,C,Ç) doğru buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	6,3	93,8	100
	Erkek	8,5	91,5	100
YAŞ	25 - 30 yaş	8,9	91,1	100
	31 - 35 yaş	8,4	91,6	100
	36 - 40 yaş	5,2	94,8	100
	41 - 45 yaş	14,3	85,7	100
	46 yaş ve üzeri	4	96	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	11,1	88,9	100
	2001 - 2010	9,2	90,8	100
	2011 yılı ve sonrası	7,5	92,5	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	8,5	91,5	100
	Vergi Müfettişi	7,2	92,8	100
	Vergi Başmüfettişi	28,6	71,4	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	4,7	95,3	100
	Diğer gruplar	53,5	46,5	100
ORTALAMA		8,1	91,9	100

Tablo.12’de görüldüğü gibi katılımcıların büyük kısmı (%91,9) Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan farklı grup başkanlıkları uygulamasını doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Yalnızca B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan katılımcıların %53,5’i bu uygulamayı yerinde görmüştür.

Bu çerçevede; Vergi Denetim Kurulunun kurulmasını olumlu gören katılımcılar, bu yeni kurulun organizasyon yapısında eksiklikler olduğunu düşünmektedirler.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan grup başkanlığı ayrımını (A,B,C,Ç) doğru bulanlar sorusu için sadece grup başkanlığına ($t=6.30$, $p<.05$) göre anlamlı bir farklılaşma göstermektedir.

4.6.2.4. Vergi İnceleme Oranlarının Değerlendirilmesine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün dördüncü sorusu; “*Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.13’de sunulmaktadır.

Tablo.13: “*Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	22,9	77,1	100
	Erkek	10,1	89,9	100
YAŞ	25 - 30 yaş	14	86	100
	31 - 35 yaş	12,3	87,7	100
	36 - 40 yaş	7,8	92,2	100
	41 - 45 yaş	21,4	78,6	100
	46 yaş ve üzeri	0	100	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	3,7	96,3	100
	2001 - 2010	11,8	88,2	100
	2011 yılı ve sonrası	12,5	87,5	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	12,5	87,5	100
	Vergi Müfettişi	12	88	100
	Vergi Başmüfettişi	0	100	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	12,4	87,6	100
	Diğer gruplar	9,3	90,7	100
ORTALAMA		12,1	87,9	100

Tablo.13’de görüldüğü gibi anket katılımcılarının büyük çoğunluğu (%87,9) vergi inceleme oranlarını yeterli seviyede bulmadıklarını ifade etmişlerdir.

Katılımcıların "Vergi denetim inceleme oranlarını yeterli buluyor musunuz?" sorusu için verdikleri cevaplar cinsiyete göre ($t=-2.83$, $p<.05$) anlamlı bir farklılaşma gösterirken diğer değişkenlere göre farklılaşma göstermemektedir.

4.6.2.5. Turne Görevinin Vergi Denetimine Katkısına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün beşinci sorusu; “*Vergi denetimlerinin turne görevlendirilmesi yapıldığında daha hızlı ve etkin gerçekleştirildiğini düşünüyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.14’de sunulmaktadır.

Tablo.14: “*Vergi denetimlerinin turne görevlendirilmesi yapıldığında daha hızlı ve etkin gerçekleştirildiğini düşünüyor musunuz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	82,1	17,9	100
	Erkek	86	14	100
YAŞ	25 - 30 yaş	80,4	19,6	100
	31 - 35 yaş	86,3	13,7	100
	36 - 40 yaş	90,8	9,2	100
	41 - 45 yaş	100	0	100
	46 yaş ve üzeri	96	4	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	96,3	3,7	100
	2001 - 2010	92,5	7,5	100
	2011 yılı ve sonrası	81	19	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	80	20	100
	Vergi Müfettişi	91,3	8,7	100
	Vergi Başmüfettişi	85,7	14,3	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	85	15	100
	Diğer gruplar	86	14	100
ORTALAMA		85,4	14,6	100

Tablo.14’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%85,4) turne görevlendirmesi yoluyla yapılan denetimlerin, vergi denetimlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine yarar sağlayacağı görüşündedir.

"Vergi denetimlerinin turne görevlendirilmesi yapıldığında daha hızlı ve etkin gerçekleştirildiğini düşünüyor musunuz?" sorusu için gelen cevaplar cinsiyete ve grup başkanlığına göre anlamlı farklılaşma göstermemiştir. Yaşa (F=2.89, p<.05) , görev yılına (F=8.22, p<.05) ve ünvana ((F=7.52, p<.05) bakıldığında anlamlı bir farklılaşma olduğu gözlenmektedir.

4.6.2.6. Turne Görev Sürelerine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün altıncı sorusu; “*Vergi denetimleri için yapılan turne görevlendirme sürelerini nasıl buluyorsunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.15’da sunulmaktadır.

Tablo.15: “*Vergi denetimleri için yapılan turne görevlendirme sürelerini nasıl buluyorsunuz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Uzun	Yeterli	Kısa	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	5,2	82,3	12,5	100
	Erkek	9,4	62,9	27,7	100
YAŞ	25 - 30 yaş	9,4	67,5	23,1	100
	31 - 35 yaş	10,2	63,3	26,5	100
	36 - 40 yaş	7,9	71,1	21,1	100
	41 - 45 yaş	0	78,6	21,4	100
	46 yaş ve üzeri	0	48	52	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	0	51,9	48,1	100
	2001 - 2010	10,3	67	22,7	100
	2011 yılı ve sonrası	8,7	66,8	24,5	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	8,6	68	23,4	100
	Vergi Müfettişi	9,4	63,8	26,8	100
	Vergi Başmüfettişi	0	57,1	42,9	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	9,4	65,6	25	100
	Diğer Gruplar	2,3	67,4	30,2	100
ORTALAMA		8,9	65,9	25,3	100

Tablo.15’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%65,9) turne görevlendirmesi yoluyla yapılan denetim sürelerini yeterli bulmaktadır. Turne görev sürelerini kısa bulanların oranı %25,3 olarak gerçekleşmişken, turne sürelerini uzun bulanlar %8,9 oranına tekabül etmektedir.

Vergi denetimlerinin turne sürelerini değerlendirenler unvana ve grup başkanlığına göre anlamlı bir değişme göstermezken; cinsiyet ($t=-2.20$, $p<05$), yaş ($F=2.28$, $p<05$) ve görev yılına ($F=4.91$, $p<05$) göre anlamlı farklılaşmaktadır.

4.6.2.7. Vergi Müfettişliği Unvanının Gider ve Milli Emlak Mevzuatı Yönünden Değerlendirilmesine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün yedinci sorusu; “*Vergi Müfettişliği unvanını, sahip olduğu yetkiler bakımından(Gider ve Milli Emlak Mevzuatı yönünden) uygun ve yerinde buluyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.16’da sunulmaktadır.

Tablo.16: “Vergi Mufettişliği unvanını, sahip olduğu yetkiler bakımından(Gider ve Milli Emlak Mevzuatı yönünden) uygun ve yerinde buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Ev et	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	43,8	56,3	100
	Erkek	43,5	56,5	100
YAŞ	25 - 30 yaş	47,3	52,7	100
	31 - 35 yaş	39,2	60,8	100
	36 - 40 yaş	44,2	55,8	100
	41 - 45 yaş	46,2	53,8	100
	46 yaş ve üzeri	40	60	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	40,7	59,3	100
	2001 - 2010	39,5	60,5	100
	2011 yılı ve sonrası	46,1	53,9	100
ÜN VAN	Vergi Mufettiş Yardımcısı	45,7	54,3	100
	Vergi Mufettişi	41,7	58,3	100
	Vergi Başmufettişi	0	100	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	45,8	54,2	100
	Diğer gruplar	14	86	100
ORTALAMA		43,5	56,5	100

Tablo.16’da görüldüğü üzere; katılımcıların yarısından fazlası (%56,5) “Vergi Mufettişliği” unvanını, sahip olunan diğer yetkileri kullanma bakımından kapsayıcı bulmamaktadır. B, C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapanlar için bu oranın %86 olduğu belirlenmiştir.

“Vergi Mufettişliği” unvanını, sahip olduğu yetkiler bakımından(Gider ve Milli Emlak Mevzuatı yönünden) uygun ve yerinde bulanlar unvana ($F=3.21$, $p<.05$) ve grup başkanlığına($t=-5.53$, $p<.05$) göre anlamlı değişim gösterdiği gözlenmektedir.

4.6.2.8. Vergi Denetiminde Çok Başlılık Olgusuna İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün sekizinci sorusu; “Vergi denetiminde yer alan çok başlılık sorununun artık çözüldüğüne inanıyor musunuz?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.17’de sunulmaktadır.

Tablo.17: “Vergi denetiminde yer alan çok başlılık sorununun artık çözüldüğüne inanıyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	9,5	90,5	100
	Erkek	12,7	87,3	100
YAŞ	25 - 30 yaş	12	88	100
	31 - 35 yaş	11,5	88,5	100
	36 - 40 yaş	14,3	85,7	100
	41 - 45 yaş	28,6	71,4	100
	46 yaş ve üzeri	8,3	91,7	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	19,2	80,8	100
	2001 - 2010	13,4	86,6	100
	2011 yılı ve sonrası	11,5	88,5	100
ÜN VAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	12,5	87,5	100
	Vergi Müfettişi	11,7	88,3	100
	Vergi Başmüfettişi	28,6	71,4	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	9,9	90,1	100
	Diğer gruplar	44,2	55,8	100
ORTALAMA		12,3	87,7	100

Tablo.17’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%87,7) ülkemizde hali hazırda denetimde çok başlılık sorunun devam ettiği görüşündedir. Bu oran A grup başkanlıklarında %90, diğer grup başkanlıklarında ise %55 seviyelerindedir.

Vergi denetiminde yer alan çok başlılık sorununun çözüldüğüne inananlar sadece grup başkanlığına (t=4.42, p<.05) göre anlamlı bir farklılaşma göstermektedir.

4.6.2.9. Rotasyon Uygulamasına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün dokuzuncu sorusu; “Vergi müfettişleri için yapılan rotasyon uygulamasını doğru buluyor musunuz?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.18’de sunulmaktadır.

Tablo.18: “Vergi müfettişleri için yapılan rotasyon uygulamasını doğru buluyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Ev	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	8,5	91,5	100
	Erkek	7,6	92,4	100
YAŞ	25 - 30 yaş	7,4	92,6	100
	31 - 35 yaş	7,9	92,1	100
	36 - 40 yaş	8,1	91,9	100
	41 - 45 yaş	7,1	92,9	100
	46 yaş ve üzeri	8	92	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	11,1	88,9	100
	2001 - 2010	6,4	93,6	100
	2011 yılı ve sonrası	8,2	91,8	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	9,2	90,8	100
	Vergi Müfettişi	5,3	94,7	100
	Vergi Başmüfettişi	28,6	71,4	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	7,2	92,8	100
	Diğer gruplar	14	86	100
ORTALAMA		7,7	92,3	100

Tablo.18’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%92,3) Vergi Müfettişleri için uygulanmakta olan rotasyon uygulamasını doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Bu oran A grup başkanlıklarında %92,8, diğer grup başkanlıklarında ise %86 seviyelerindedir.

Vergi müfettişleri için yapılan rotasyon uygulaması katılımcıların unvanına (F=3.78, p<.05) ve grup başkanlığına (t=1.23, p<.05) göre anlamlı farklılaşmaktadır.

4.6.2.10. Vergi Denetim Kurulunun Sahip Olduğu Yetkilerin Sınırlandırılmasına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onuncu sorusu; “Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimi ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik teftiş

ve memur soruşturması yapan bir kurum olması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.19’da sunulmaktadır.

Tablo.19: “Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimi ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik teftiş ve memur soruşturması yapan bir kurum olması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	57,4	42,6	100
	Erkek	40	60	100
YAŞ	25 - 30 yaş	41,6	58,4	100
	31 - 35 yaş	42,5	57,5	100
	36 - 40 yaş	44,7	55,3	100
	41 - 45 yaş	28,6	71,4	100
	46 yaş ve üzeri	62,5	37,5	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	57,7	42,3	100
	2001 - 2010	45,4	54,6	100
	2011 yılı ve sonrası	40,3	59,7	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	40,9	59,1	100
	Vergi Müfettişi	44,7	55,3	100
	Vergi Başmüfettişi	57,1	42,9	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	40,4	59,6	100
	Diğer Gruplar	74,4	25,6	100
ORTALAMA		42,7	57,3	100

Tablo.19’da görüldüğü üzere; katılımcıların çoğunluğu (%57,3) Vergi Müfettişlerinin yalnızca vergi incelemesi ve buna ilişkin teftiş, soruşturma yapmasını yeterli bulmamaktadır. A grup başkanlıklarında görev yapanların %40,4 ‘ü, diğer grup başkanlıklarında görev yapanların ise %74,4’ ü yalnızca vergi incelemesi ve buna ilişkin teftiş, soruşturma görevlerinin yapılmasının uygun olacağı görüşündedir. Bu konuda tam bir görüş birliğinin sağlandığından bahsetmemiz mümkün bulunmamaktadır.

Katılımcıların "Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimi ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik teftiş ve memur soruşturması

yapan bir kurum olması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?" sorusuna verdiği cevaplar cinsiyet, yaş, görev yapılan yıl ve unvana göre anlamlı bir farklılaşma göstermektedir. Bu soruya gelen cevapların grup başkanlığına ($t=-4.83$, $p<.05$)göre anlamlı farklılaştığı gözlenmektedir.

4.6.2.11. Vergi Denetimlerinin Etkinliğine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onbirinci sorusu; “Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.20’de sunulmaktadır.

Tablo.20: “Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	35,4	64,6	100
	Erkek	39	61	100
YAŞ	25 - 30 yaş	46,7	53,3	100
	31 - 35 yaş	33	67	100
	36 - 40 yaş	37,7	62,3	100
	41 - 45 yaş	21,4	78,6	100
	46 yaş ve üzeri	12	88	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	14,8	85,2	100
	2001 - 2010	32,8	67,2	100
	2011 yılı ve sonrası	42,7	57,3	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	45,3	54,7	100
	Vergi Müfettişi	30,8	69,2	100
	Vergi Başmüfettişi	0	100	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	39,5	60,5	100
	Diğer gruplar	25,6	74,4	100
ORTALAMA		38,5	61,5	100

Tablo.20’de görüldüğü üzere; katılımcıların çoğunluğu (%61,5) yapılan vergi denetimlerin etkili sonuçlar vermediğini düşünmektedir. Buna karşılık yapılan vergi denetimlerinin etkin olduğu düşünenlerin oranı %38,5 oranına tekabül etmektedir. Vergi

incelemelerinin esas unsuru olan Vergi Müfettişlerinin, yaptıkları denetimlerin etkin olmadığı kanısında olmaları, oldukça düşündürücüdür.

Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünenler cinsiyete göre değişim göstermemektedir. Yaş(F=-4.98, p<.05), görev yapılan yıl (F=-6.01, p<.05), unvan (F=-8.92, p<.05) ve grup başkanlığı (t=-1.98, p<.05) değişkenlerine göre anlamlı bir değişimin olduğu söylenebilir.

4.6.2.12. Vergi Müfettişlerinin Görev Yaptığı Şehir Sayısına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onikinci sorusu; “*Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısını olması gerekenden fazla buluyor musunuz?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.21’de sunulmaktadır.

Tablo.21: “*Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısını olması gerekenden fazla buluyor musunuz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	65,6	34,4	100
	Erkek	77,2	22,8	100
YAŞ	25 - 30 yaş	64,3	35,7	100
	31 - 35 yaş	79,8	20,2	100
	36 - 40 yaş	90,9	9,1	100
	41 - 45 yaş	100	0	100
	46 yaş ve üzeri	88	12	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	88,9	11,1	100
	2001 - 2010	88,2	11,8	100
	2011 yılı ve sonrası	68,5	31,5	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	63,2	36,8	100
	Vergi Müfettişi	89,5	10,5	100
	Vergi Başmüfettişi	100	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	75,5	24,5	100
	Diğer gruplar	72,1	27,9	100
ORTALAMA		75,3	24,7	100

Tablo.21’de görüldüğü üzere; katılımcıların çoğunluğu (%75,3) vergi müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısının, olması gerekenden fazla olduğunu düşünmektedir.

"Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısını olması gerekenden fazla buluyor musunuz?" sorusuna gelen cevaplar cinsiyet ($t=2.23$, $p<.05$), yaş ($F=9.53$, $p<.05$), görev yapılan yıl ($F=15.32$, $p<.05$) ve unvana ($F=31.37$, $p<.05$) göre anlamlı farklılık göstermektedir.

4.6.2.13. Vergi Müfettişlerinin Vergi İncelemesi Dışında Yaptıkları Diğer Görevlere İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onüçüncü sorusu; *“Daha önce vergi incelemesi dışında; gider ve milli emlak mevzuatı denetimi veya teftiş görevlerinden herhangi birini ifa ettiniz mi?”* şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.22’de sunulmaktadır.

Tablo.22: "Daha önce vergi incelemesi dışında; gider ve milli emlak mevzuatı denetimi veya teftiş görevlerinden herhangi birini ifa ettiniz mi?" sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	2,1	97,9	100
	Erkek	11,7	88,3	100
YAŞ	25 - 30 yaş	2,7	97,3	100
	31 - 35 yaş	11,1	88,9	100
	36 - 40 yaş	14,3	85,7	100
	41 - 45 yaş	42,9	57,1	100
	46 yaş ve üzeri	48	52	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	48,1	51,9	100
	2001 - 2010	16,8	83,2	100
	2011 yılı ve sonrası	3,9	96,1	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	4	96	100
	Vergi Müfettişi	17	83	100
	Vergi Başmüfettişi	42,9	57,1	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	8,3	91,7	100
	Diğer gruplar	34,9	65,1	100
ORTALAMA		10,1	89,9	100

Tablo.22’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%89,9) daha önce vergi incelemesi dışında teftiş, soruşturma, gider ve milli emlak mevzuatı denetimi icra etmemiştir. Katılımcıların yalnızca %10,1’ lik kesimi daha önce bu görevlerde bulunmuştur.

Katılımcıların "Daha önce vergi incelemesi dışında; gider ve milli emlak mevzuatı denetimi veya teftiş görevlerinden herhangi birini ifa ettiniz mi?" sorusuna verdikleri cevaplar cinsiyet ($t=4.67$, $p<.05$), yaş($F=20.54$, $p<.05$), görev yapılan yıl ($F=39.02$, $p<.05$), unvan($F=18.76$, $p<.05$), ve grup başkanlığına($t=3.57$, $p<.05$), göre anlamlı farklılaşmalar göstermektedir.

4.6.2.14. Vergi Müfettişlerinin Vergi Mevzuatı Düzenlemelerine Katkı Sağlamalarına İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün ondördüncü sorusu; “*Vergi Denetim Kurulu ve bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin, vergi mevzuatına ilişkin çalışmalara katkıda bulunmasının faydalı olacağını düşünür müsünüz?*” şeklinededir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımını Tablo.23’de sunulmaktadır.

Tablo.23: “*Vergi Denetim Kurulu ve bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin, vergi mevzuatına ilişkin çalışmalara katkıda bulunmasının faydalı olacağını düşünür müsünüz?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Ev	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	95,8	4,2	100
	Erkek	97,2	2,8	100
YAŞ	25 - 30 yaş	97,3	2,7	100
	31 - 35 yaş	96,5	3,5	100
	36 - 40 yaş	98,7	1,3	100
	41 - 45 yaş	100	0	100
	46 yaş ve zeri	92	8	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	92,6	7,4	100
	2001 - 2010	97,3	2,7	100
	2011 yılı ve sonrası	97,1	2,9	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	97,6	2,4	100
	Vergi Müfettişi	96,2	3,8	100
	Vergi Başmüfettişi	100	0	100
GRUP BAŞKANLIğI	A Grubu	96,8	3,2	100
	Diğer gruplar	100	0	100
ORTALAMA		97	3	100

Tablo.23’de görüldüğü üzere; katılımcıların neredeyse tamamına yakını (%97) Vergi Müfettişlerinin vergi mevzuatı düzenleme çalışmalarına katkıda bulunmasını olumlu olarak görmektedir. Katılımcıların bu soru için verdikleri cevaplarda anlamlı bir farklılaşma gözlenmemiştir.

4.6.2.15. Vergi Denetim Kurulunun Elektronik Uygulamalara Yönelik Yaptığı Çalışmalara İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onbeşinci sorusu; “Vergi Denetim Kurulu oluşturulduktan sonra elektronik veri tabanı ve uygulamalarına ilişkin önemli ölçüde aşama kaydetmiş midir?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.24’de sunulmaktadır.

Tablo.24: “Vergi Denetim Kurulu oluşturulduktan sonra elektronik veri tabanı ve uygulamalarına ilişkin önemli ölçüde aşama kaydetmiş midir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	89,6	10,4	100
	Erkek	86,5	13,5	100
YAŞ	25 - 30 yaş	87,6	12,4	100
	31 - 35 yaş	87,6	12,4	100
	36 - 40 yaş	90,9	9,1	100
	41 - 45 yaş	71,4	28,6	100
	46 yaş ve üzeri	72	28	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	74,1	25,9	100
	2001 - 2010	87,2	12,8	100
	2011 yılı ve sonrası	87,7	12,3	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	88,1	11,9	100
	Vergi Müfettişi	86,1	13,9	100
	Vergi Başmüfettişi	71,4	28,6	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	86,9	13,1	100
	Diğer gruplar	88,4	11,6	100
ORTALAMA		87	13	100

Tablo.24’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%87) Vergi Denetim Kurulunun elektronik veri tabanı ve uygulamalarına yönelik yaptığı çalışmaları olumlu olarak görmektedir.

Katılımcıların "Vergi Denetim Kurulu oluşturulduktan sonra elektronik veri tabanı ve uygulamalarına ilişkin önemli ölçüde aşama kaydetmiş midir?" sorusu için verdikleri cevaplarda anlamlı bir farklılaşma gözlenmemiştir.

4.6.2.16. Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısında Bulunan Farklı Grup Başkanlıklarının İncelemelere Sağladığı Katkıya İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onaltıncı sorusu; “*Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında yer alan farklı grup başkanlığı ayrımı, vergi denetiminde incelemelerin nitelikli yapılmasına katkı sağlamakta mıdır?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.25’de sunulmaktadır.

Tablo.25: “*Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında yer alan farklı grup başkanlığı ayrımı, vergi denetiminde incelemelerin nitelikli yapılmasına katkı sağlamakta mıdır?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	22,9	77,1	100
	Erkek	15,1	84,9	100
YAŞ	25 - 30 yaş	19,1	80,9	100
	31 - 35 yaş	15,9	84,1	100
	36 - 40 yaş	11,7	88,3	100
	41 - 45 yaş	14,3	85,7	100
	46 yaş ve üzeri	8	92	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	14,8	85,2	100
	2001 - 2010	14,1	85,9	100
	2011 yılı ve sonrası	17,8	82,2	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	19,5	80,5	100
	Vergi Müfettişi	11,7	88,3	100
	Vergi Başmüfettişi	42,9	57,1	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	13,1	86,9	100
	Diğer gruplar	58,1	41,9	100
ORTALAMA		16,3	83,7	100

Tablo.25’de görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%83,7) Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında bulunan farklı grup başkanlığı uygulamasının, vergi incelemelerine bir katkı sağlamadığını düşünmektedir. B,C ve Ç grup başkanlıklarında görev yapan katılımcıların %58’i bu ayrımı olumlu olarak görmektedir.

Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplarda cinsiyet ($t=-1.69$, $p<.05$), unvan ($F=5.10$, $p<.05$) ve grup başkanlığı ($t=5.81$, $p<.05$) değişkenlerine göre anlamlı farklılaşma gözlenmektedir.

4.6.2.17. Vergi Müfettişlerinin Vergi Mevzuatında Yer Alan Eksik Yönleri Tespit Edebilmesine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onyedinci sorusu; “*Vergi müfettişleri yaptıkları denetim çalışmaları esnasında vergi mevzuatında yer alan eksik yönleri daha kolay tespit edebilmekte midir?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.26’da sunulmaktadır.

Tablo.26: “Vergi müfettişleri yaptıkları denetim çalışmaları esnasında vergi mevzuatında yer alan eksik yönleri daha kolay tespit edebilmekte midir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Evet	Hayır	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	93,8	6,3	100
	Erkek	89,3	10,7	100
YAŞ	25 - 30 yaş	86,4	13,6	100
	31 - 35 yaş	89,5	10,5	100
	36 - 40 yaş	98,7	1,3	100
	41 - 45 yaş	100	0	100
	46 yaş ve üzeri	100	0	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	100	0	100
	2001 - 2010	96,3	3,7	100
	2011 yılı ve sonrası	86,2	13,8	100
ÜN VAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	87,2	12,8	100
	Vergi Müfettişi	93,6	6,4	100
	Vergi Başmüfettişi	100	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	89,4	10,6	100
	Diğer gruplar	97,7	2,3	100
ORTALAMA		90	10	100

Tablo.26’da görüldüğü üzere; katılımcıların büyük çoğunluğu (%90) Vergi Müfettişlerinin yaptıkları incelemeler sırasında vergi mevzuatına yönelik eksik yönleri daha rahat tespit edebildikleri görüşündedir.

Vergi müfettişleri yaptıkları denetim çalışmaları esnasında vergi mevzuatında yer alan eksik yönleri daha kolay tespit edebildiğini düşünenler cinsiyet ($t=-1.57$, $p<.05$), yaş ($F=3.67$, $p<.05$) görev yapılan yıl ($F=8.76$, $p<.05$), unvan ($F=3.79$, $p<.05$) ve grup başkanlığına ($t=3.09$, $p<.05$) göre anlamlı farklılaşmalar göstermektedir.

4.6.2.18. Türkiye’de Yapılan Vergi Denetimlerinin En Güçlü Fonksiyonuna İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün onsekizinci sorusu; “Sizce Türkiye’de yapılan vergi denetimleri sayesinde denetimin en çok hangi fonksiyonu öne çıkmaktadır?” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.27’de sunulmaktadır.

Tablo.27: “Sizce Türkiye’de yapılan vergi denetimleri sayesinde denetimin en çok hangi fonksiyonu öne çıkmaktadır?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Önleme	Araştırma ve Bulma	Eğitici Olma	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	28,1	69,8	2,1	100
	Erkek	23,9	71,8	4,4	100
YAŞ	25 - 30 yaş	30,7	66,5	2,7	100
	31 - 35 yaş	19,7	75,4	4,8	100
	36 - 40 yaş	22,1	74	3,9	100
	41 - 45 yaş	0	92,3	7,7	100
	46 yaş ve üzeri	24	68	8	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	15,4	76,9	7,7	100
	2001 - 2010	18,2	75,4	6,4	100
	2011 yılı ve sonrası	27,9	69,5	2,6	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	28,4	68,3	3,4	100
	Vergi Müfettişi	20,3	74,8	4,9	100
	Vergi Başmüfettişi	0	100	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	25,3	71,1	3,6	100
	Diğer gruplar	14	76,7	9,3	100
ORTALAMA		24,6	71,4	4	100

Tablo.27’de görüldüğü üzere; katılımcıların çoğunluğu (%71,4) ülkemizde yapılan vergi denetimlerinin ‘Araştırma ve Bulma’ fonksiyonuna sahip olduğu görüşündedir. Ayrıca, katılımcıların %24,6’sı ‘Önleme’ fonksiyonu, %4’ ünün ise denetimlerin ‘Eğitici Olma’ fonksiyonunun ağır bastığını ifade ettiği görülmektedir.

"Sizce Türkiye’de yapılan vergi denetimleri sayesinde denetimin en çok hangi fonksiyonu öne çıkmaktadır?" sorusuna verilen cevaplarda cinsiyete göre anlamlı bir farklılaşma gözlenmezken; yaş (F=3.43, p<.05), görev yapılan yıl (F=5.74, p<.05), unvan (F=3.42, p<.05) ve grup başkanlığına göre (t=2.22, p<.05) değişkenlerinde anlamlı farklılaşmalar gözlenmektedir.

4.6.2.19. Türk Vergi Sisteminin En Önemli Sorununun Tespitine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün ondokuzuncu sorusu; “*Vergi sisteminin etkin bir hale getirilmesinde ilk çözüme kavuşturulması gereken ve bir düzenleme yapılması gerektiğine inandığınız en büyük sorun sizce hangisidir?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.28’de sunulmaktadır.

Tablo.28: “*Vergi sisteminin etkin bir hale getirilmesinde ilk çözüme kavuşturulması gereken ve bir düzenleme yapılması gerektiğine inandığınız en büyük sorun sizce hangisidir?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Vergi Mevzuatı	Vergi Denetimi	Vergi Yargısı	Diğer	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	55	29	15	1	100
	Erkek	58,4	25,4	12,3	3,9	100
YAŞ	25 - 30 yaş	62,6	24,8	9,2	3,4	100
	31 - 35 yaş	53,7	26	16,3	4,1	100
	36 - 40 yaş	57,5	26,4	13,8	2,3	100
	41 - 45 yaş	57,1	28,6	7,1	7,1	100
	46 yaş ve üzeri	53,6	32,1	14,3	0	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	53,3	33,3	13,3	0	100
	2001 - 2010	59,2	21,9	15,9	3	100
	2011 yılı ve sonrası	58,2	27	10,9	4	100
ÜN VAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	58,2	26,3	10,5	5	100
	Vergi Müfettişi	57,4	25,3	15,6	1,7	100
	Vergi Başmüfettişi	66,7	22,2	11,1	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	57,8	26,1	12,7	3,4	100
	Diğer gruplar	59,6	23,4	12,8	4,3	100
ORTALAMA		57,9	25,9	12,8	3,4	100

Tablo.28’de görüldüğü üzere; anket katılımcılarının %57,9’u ‘vergi mevzuatı’, %25,9’u ‘vergi denetimi’, %12,8’i ‘vergi yargısı’ özelinde yapılması gereken çalışmanın vergi sisteminin etkinliğini sağlamak adına daha önemli olduğunu düşünmektedirler. Başka bir ifadeyle; sağlıklı bir vergi sistemi için katılımcılar en sorunlu gördükleri yapıyı, ilk müdahale edilmesi gereken olarak ifade etmişlerdir.

Katılımcıların %3,4’ ü ‘diğer’ seçeneğini işaretleyerek, vergi sisteminin daha sorunlu gördükleri yapısı olduğunu belirtmişlerdir. Diğer seçeneğini işaretleyen katılımcıların verdiği cevapların içeriği incelendiğinde, çoğunlukla vergi mevzuatı ve vergi denetimi kapsamında değerlendirilebilecek niteliktedir. Bunun yanında, “Zihniyet Değişimi, Bürokratik Bazı Açmazlar, Vergi Bilinci, Siyasi İrade, Teşkilat Yapısı” gibi azda olsa farklı cevaplar verilmiştir.

4.6.2.20. Vergi Müfettişlerinin Görevleri Esnasında Karşılaştıkları En Önemli Sorununun Tespitine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün yirminci sorusu; “*Vergi incelemesi görevini icra ederken karşılaştığınız en önemli sorun hangisidir?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.29’da sunulmaktadır.

Tablo.29: “Vergi incelemesi görevini icra ederken karşılaştığımız en önemli sorun hangisidir?” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		İkincil Mevzuat Düzenlemeleri	Mükellef Kaynaklı Sorunlar	Teknik ve Fiziki Şartlar	Yönetimsel Sorunlar	Diğer	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	22,5	29,4	12,7	33,3	2	100
	Erkek	22,4	23,5	19,7	31,2	3,2	100
YAŞ	25 - 30 yaş	20,9	29,2	16,6	29,2	4	100
	31 - 35 yaş	24,4	22,7	17,8	32,2	2,9	100
	36 - 40 yaş	20,9	18,6	26,7	31,4	2,3	100
	41 - 45 yaş	21,1	15,8	26,3	36,8	0	100
	46 yaş ve üzeri	24,2	15,2	15,2	45,5	0	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	27,8	13,9	11,1	47,2	0	100
	2001 - 2010	21,9	17,4	21,9	35,3	3,5	100
	2011 yılı ve sonrası	22,4	28,8	17,1	28,6	3,1	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	22,8	29,5	15,4	28,7	3,7	100
	Vergi Müfettişi	21,5	18,5	22,8	34,9	2,3	100
	Vergi Başmüfettişi	42,9	0	0	57,1	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	21,8	24,9	19,2	31,1	2,9	100
	Diğer gruplar	30,2	16,3	9,3	39,5	4,7	100
ORTALAMA		40	32,7	12,9	7,8	0,7	100

Tablo.29’da görüldüğü üzere; anket katılımcılarının %46’sı vergi incelemesi görevini icra ederken ‘ikincil mevzuat düzenlemeleri’ dolayısıyla zorluklar yaşadıkları görüşündedirler. Katılımcıların %32,7’si sorunların kaynağının genelde ‘mükellef kaynaklı’ olduğunu, %12,9’u ‘teknik ve fiziki şartların’ olumsuz olduğunu, %7,8’i ise ‘yönetimsel sorunlar’ nedeniyle zorluklar yaşadıklarını belirtmişlerdir.

Katılımcıların %0,7’ si ‘diğer’ seçeneğini işaretleyerek, vergi incelemesi yaparken karşılaştıkları daha önemli güçlükler olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer seçeneğini işaretleyen katılımcıların verdiği cevapların içeriği incelendiğinde, çoğunlukla diğer şıklar kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte yer alan sorunlardır.

4.6.2.21. Vergi Müfettişlerinin Görev Yaptığı Şehir Sayısının Nasıl Olması Gerektiğine İlişkin Soru

Anketin ikinci bölümünün yirmibirinci sorusu; “*Vergi Denetim Kurulu kurumsal organizasyonunda görev yapılan şehir sayısı nasıl olmalıdır?*” şeklindedir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların frekans dağılımı Tablo.30’da sunulmaktadır.

Tablo.30: “*Vergi Denetim Kurulu kurumsal organizasyonunda görev yapılan şehir sayısı nasıl olmalıdır?*” sorusuna verilen cevaplara ilişkin tablo

		Mükellef sayıları gözetilerek azaltılmalıdır	Yalnızca Ankara, İstanbul, İzmir olmalıdır	Bu şekilde devam etmelidir	Arttırılmalıdır	Diğer	TOPLAM
CİNSİYET	Kadın	40,2	36,1	12,4	11,3	0	100
	Erkek	46,9	32,3	13,1	6,9	0,8	100
YAŞ	25 - 30 yaş	37,8	29,7	18,9	12,4	1,2	100
	31 - 35 yaş	53,9	28,9	11	5,7	0,4	100
	36 - 40 yaş	46,8	46,8	5,2	1,3	0	100
	41 - 45 yaş	64,3	35,7	0	0	0	100
	46 yaş ve üzeri	44	56	0	0	0	100
GÖREV YILI	2000 yılı ve öncesi	48,1	51,9	0	0	0	100
	2001 - 2010	57,2	33,7	7,5	1,6	7,5	100
	2011 yılı ve sonrası	40	31,4	16,1	11,4	16,1	100
ÜNVAN	Vergi Müfettiş Yardımcısı	37,3	28,8	19,7	13	1,2	100
	Vergi Müfettişi	56,2	37,5	4,9	1,5	0	100
	Vergi Başmüfettişi	71,4	28,6	0	0	0	100
GRUP BAŞKANLIĞI	A Grubu	44,3	34,1	13	7,9	0,7	100
	Diğer gruplar	65,1	16,3	11,6	7	0	100
ORTALAMA		46	32,7	12,9	7,8	0,7	100

Tablo.30’da görüldüğü üzere; anket katılımcılarının %46’sı Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısının mükellef sayıları gözetilerek azaltılması gerektiği, %32,7’si sadece İstanbul, Ankara ve İzmir’de görev yapmaları gerektiği

görüştükdendirler. Katılımcıların %12,9'u bugün olduğu gibi 29 farklı şehirde görev yapmaları gerektiğini, %7,8'i ise görev yapılan şehir sayısının arttırılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Katılımcıların %0,7' si 'diğer' seçeneğini işaretleyerek Vergi Müfettişlerinin görev yaptıkları şehir sayıları için farklı önerilerde bulunmuşlardır. Diğer seçeneğini işaretleyen katılımcıların verdiği cevapların içeriği incelendiğinde, çoğunlukla görev yapılan şehir sayısının azaltılması gerektiği doğrultusundadır. Buna göre katılımcılar bu şehir sayısı azaltılırken "Nüfusa Göre, Bölgesel Bazlı" gibi önerilerin üzerinde durmuşlardır.

4.6.2.22. Vergi Müfettişlerinin Verimli Çalışabilmesi İçin Neler Yapılabileceğine İlişkin Açık Uçlu Soru

Anketin ikinci bölümünün yirmi ikinci sorusu; "*Vergi müfettişlerinin daha verimli çalışması için size göre ne tür değişiklikler yapılmalıdır?*" şeklindedir. Bu soru açık uçlu olarak sorulmuş olup, ankete katılan katılımcıların birçoğu kendi görüşlerini ifade edebilme olanağı bulmuştur. Bazı katılımcılar bu soruyu yanıtlamamıştır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların ayrı ayrı ele alınması mümkün olmamakla birlikte, esasında büyük çoğunluğu kendi içerisinde benzerlik taşımaktadır. Bu nedenle, verilen cevapların içeriği incelenerek, yapılan öneriler aşağıda ana başlıklar halinde sıralanmıştır.

- ✓ Vergi Müfettişlerinin özlük hakları iyileştirilmelidir.
- ✓ Vergi Denetim Kurulunda uygulanmakta olan farklı grup başkanlıkları uygulaması ortadan kaldırılmalıdır.
- ✓ Vergi Müfettişlerinin rotasyon problemi çözülmelidir.
- ✓ Vergi mevzuatı güncellenmelidir.
- ✓ Vergi incelenmesi yapılabilecek fiziki şartlar daha iyi hale getirilmelidir.

4.7. Araştırma Sonucunda Ortaya Çıkan Genel Değerlendirmeler

Türkiye genelinde 29 farklı şehirde görev yapan ve ankete katılım gösteren Vergi Müfettişleri ile yaptığımız görüşmeler neticesinde, genel olarak aşağıda yer alan kanaatlere sahip oldukları anlaşılmıştır.

Bu bağlamda, ankete katılan Vergi Müfettişleri genel olarak;

- Türkiye’de uygulanmakta olan vergi denetim sisteminin etkin olmadığını düşünmektedir.
- Vergi Denetim Kurulunun kurulmasını olumlu bir gelişme olarak görmektedir.
- Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan farklı grup başkanlıkları uygulamasını doğru bulmamaktadır.
- Vergi inceleme oranlarını yeterli seviyede olmadığını düşünmektedir.
- Turne görevlendirmesi yoluyla yapılan denetimlerin, vergi denetimlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine yarar sağlayacağı görüşündedir.
- Ülkemizde hali hazırda denetimde çok başlılık sorunun devam ettiğini düşünmektedir.
- Kendileri için uygulanmakta olan rotasyon uygulamasını doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir.
- Görev yaptıkları şehir sayısının, olması gerekenden fazla olduğunu düşünmektedir.
- Vergi Müfettişlerinin vergi mevzuatı düzenleme çalışmalarına katkıda bulunmasını olumlu olarak görmektedir.
- Vergi Denetim Kurulunun elektronik veri tabanı ve uygulamalarına yönelik yaptığı çalışmaları olumlu olarak görmektedir.
- Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında bulunan farklı grup başkanlığı uygulamasının, vergi incelemelerine bir katkı sağlamadığını düşünmektedir.

- Vergi Müfettişlerinin yaptıkları incelemeler sırasında vergi mevzuatına yönelik eksik yönleri daha rahat tespit edebildikleri görüşündedir.
- Ülkemizde yapılan vergi denetimlerinin daha çok ‘Araştırma ve Bulma’ fonksiyonuna sahip olduğunu ifade etmişlerdir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Çalışmada buraya kadar yapılan araştırmaları tekrar hatırlayacak olursak; vergilerin bir ülke ekonomisi için ne kadar önem arz ettiği, iyi bir vergi sisteminin olmazsa olmazlarından birinin etkin bir vergi denetim sistemi olduğu, ülkemizde uygulanan vergi denetim sisteminin günümüze kadar gelen tarihi gelişimi ile günümüzde uygulanan vergi denetim sistemine ilişkin olumlu ve olumsuz eleştiriler ele alınmıştır.

Türk vergi denetim sisteminin sorunlarına çözüm arayarak, milli ekonomiye ve ülkemize daha fazla katkı sağlayabilme amacıyla yapılan bu çalışmada, bu bölüme kadar yapılan bütün farklı görüşlere mümkün olduğunca yer verilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, Vergi Müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırması sonuçları da etkin bir vergi denetim sisteminin önündeki en önemli sorunların neler olduğunu açıklama konusunda çalışmaya katkı sağlamıştır.

Çalışmanın bundan sonraki sürecinde, Vergi Denetim Kurulu özelinde yürütülen vergi denetim sisteminin eksik yönleri, mümkün olduğu ölçüde, tarafımızca değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Bu çerçevede, çalışmanın bundan sonraki bölümü kendi görüşlerimize yer veren ve somut çözüm önerilerinin yer alması bakımından daha özgün bir yapıda olacaktır.

Yapılan Tespitler

1) Çalışmanın başında üzerinde durulduğu üzere, bir devletin asli gelir kaynağı vergilerdir. Vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde elde edilmesi, ekonominin birçok değişkeni üzerinde etkili olmaktadır. Vergi gelirlerinin arzu edilen nitelik ve nispette ekonomiye kazandırılması; vergi sisteminin etkin bir yapıya sahip olmasına, vergi sisteminin etkin olabilmesi ise yine etkin bir vergi denetim sistemine bağlıdır. Ülkemizde 2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu, önceden tespit edilmiş sorunlara çare olarak, etkin bir vergi denetim sistemi sağlamak amacına ulaşmak için ihdas edilmiştir. Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önceki dönemle mukayese edecek olursak, bu kurulun kurulması şüphesiz ki vergi denetiminin etkinliği adına tarihi ve çok önemli bir adımdır.

646 sayılı KHK' nin yürürlüğe konulduğu tarihlerde, ilgili dönemin güncel şartlarına uygun olarak ve daha hızlı hareket etmek adına, bu düzenlemenin KHK ile yapılması yolu seçilmiş olabilir. Vergi Denetim Kurulunun kurulmasına ilişkin düzenlemenin kanuni olarak yapılmaması bir takım eleştirilere neden olmuştur. Bu eleştirilerin başında, kanuni bir düzenleme olmadığı için Kurulun kurulmasına ilişkin kanuni gerekçelerin olmaması ve yeterince tartışılmadan bir düzenleme yapılması yolunun seçilmesidir.

2) 646 sayılı KHK öncesinde, eski Maliye Bakanlığı teşkilat yapısı içinde farklı denetim birimlerinin olduğu ve bunun sonucunda birimler arasında kısır çekişmelerin ortaya çıktığı bir gerçektir. Bu çekişme içerisinde, vergi incelemesi/denetimi yapmaya yetkili dört farklı birimin, istenilen verime ulaşamaması çoğu kez gündeme gelmiştir. Vergi Denetim Kurulunun kurulması ile etkin ve verimli vergi denetimi yapılması, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele edilmesi, teftişlerde etkinliğin artırılması planlanmış, denetim birimleri arasındaki çok başlılığın önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu yeni yapı sayesinde iletişim eksikliği ve koordinasyonsuzluğun ortadan kaldırılması arzu edilmiş ve önemli ölçüde başarılı olunmuştur.

Vergi Denetim Kurulu kurulurken 4 denetim birimi kapatılmış, ancak Bakanlık teşkilatından bağımsız bir idari yapı teşekkül edilmemiştir. Genel olarak yeni yapının denetimdeki çok başlılığı giderici nitelikte olduğunu söylesek de, yeni kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının doğrudan Maliye Bakanına (Hazine ve Maliye Bakanı) bağlı olmasının vergi denetiminin bağımsız uygulanmasına uygun olmadığı eleştirilen bir diğer husustur. Bir diğer ifadeyle, VDK oluşturulurken, denetimin temel ilkelerinden olan bağımsızlık unsuruna uygun olarak, özerk bir yapının oluşturulmasının daha yerinde olabileceği de tartışılmıştır. Ancak, Vergi Denetim Kurulunun tamamen özerk hale getirilmesi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı içinde teftiş ile soruşturma yapabilecek yeni bir kuruma ihtiyaç duyulacak olması, özerk bir yapı önündeki en büyük engel olarak görülmektedir.

3) Öte yandan, siyasi irade KHK ile bu düzenlemeyi yaparken, Vergi Denetim Kurulunu yalnızca vergi incelemesi yapan bir kurul olarak değil, aynı zamanda yürürlükten kaldırılan Maliye Bakanlığının tüm birimlerinde teftiş, soruşturma ve diğer denetimlerini de gerçekleştirebilecek tek denetim birimi olarak öngörmüştür. Ancak, uygulamada öngörülen ile kurulun adı arasında bir uyumsuzluk bulunmaktadır. Vergi

Denetim Kurulu adı ile kurulan bu kurumda görev yapan denetim elemanlarına “Vergi Müfettişi” unvanı verilmesi, dışarıdan bir gözle bakıldığında, sadece vergi incelemesi yapan bir kurum ve meslek intibasını uyandırmaktadır. Vergi Denetim Kurulunun haiz olduğu yetkilerde olduğu gibi Bakana bağlı olarak vergi incelemesi, teftiş, soruşturma ve diğer denetimleri yapan bir kurum kurulması ngrlmken, kurumun adının rneğin “Mali Denetim Kurulu” kurumda görev yapan denetim elemanlarının da “Maliye Müfettişi/Denetçisi” olarak adlandırılması hem usulen hem de esasen daha uygun olabilirdi.

Başka bir ifadeyle, Vergi Denetim Kurulu kurulurken, eski adıyla Maliye Bakanlığına bağlı olan bütün denetim birimlerinin tek bir çatı altında toplanması ve sadece vergi denetimi yapan bir kurumdan ziyade, Bakanlığın diğer faaliyet alanlarında da gerektiğinde denetim yapması amaçlanmıştır. Vergi Denetim Kurulunun (Vergi Müfettişlerinin) görev ve yetkileri genel olarak; vergi incelemeleri, devlet malları ve gider mevzuatı denetimi, teftiş ve soruşturma yapmaktır. Görev ve yetkilere baktığımızda, amaçlananın bu olduğu anlaşılabilmektedir. Böyle bir öngörü olmasına rağmen, Milli Emlak Kontrolörleri ve Muhasebat Kontrolörleri bu Kurul oluşturulurken Kurulun bünyesine dahil edilmemiştir. Milli Emlak Kontrolörleri ve Muhasebat Kontrolörleri bu Kurul bünyesine dahil edilerek, Kurulun adı daha önce belirttiğimiz gibi “Mali Denetim Kurulu” olarak adlandırılmış olsaydı, yetki açısından fiili duruma daha uygun bir isim olarak değerlendirilebilirdi.

Ancak, her ne kadar yukarıda yer alan hususlar birer tespit niteliği taısa da, vergi, milli emlak ve muhasebat denetimi yaparken, bu konularda ayrı ayrı uzmanlaşma sağlamının daha etkin olabileceğini belirtmekte de fayda vardır.

4) Vergi Denetim Kurulunun kurulmasında en önemli etkenlerden birisinin denetimde çok balılık ve buna bağlı koordinasyon eksikliği olduğu söylenebilir. Buna bağlı olarak dört farklı denetim birimi kapatılmış, tek bir kurum çatısı altında birletirilmitir. Dışarıdan bakıldığında denetimde tek çatının sağlanmış olduğu görülse de, Vergi Denetim Kurulunun organizasyon yapılanmasının detaylarına bakıldığında, bunun aslında böyle olmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü Vergi Denetim Kurulu dört farklı tür Grup Başkanlığı ile faaliyet göstereceği hususu 646 sayılı KHK ile hüküm altına alınmış daha sonra bu sayı bee çıkarılmıştır. Bu Grup Başkanlıkları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- ✓ Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (a)
- ✓ Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (b)
- ✓ Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (c)
- ✓ Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (ç)
- ✓ KDV İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (d) (1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer almış olup, henüz örgütlenmemiştir.)

Yukarıda belirtilen Grup Başkanlıkları ayırımın neden ve hangi kriterlere göre yapıldığı belli değildir. Grup Başkanlıklarının belirlenmesinde kullanılmış olan ölçütler, çok farklıdır. Baktığımızda “a” ve “b” grup başkanlıklarının belirlenmesinde kullanılan kriter mükelleflerin iş ve işlemlerinin büyüklüğü iken; “c” ve “ç” grupları temelde inceleme konuları baz alınarak tespit edilmiştir.

Mükelleflerin büyüklük ölçeklerini belirleyerek, hangi mükellefin hangi grup başkanlığında görev yapan Vergi Müfettişi tarafından incelenmesi gerektiğinin önceden belirlenmesi, tek çatı altında toplanmış bütün denetim elemanları her ölçekteki mükellefi inceleyebilmesine engel teşkil etmektedir. Bununla birlikte; Vergi Kanunlarında hüküm altına alınmış olan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” ve “Örtülü Sermaye” uygulamaları için ayrı bir grup başkanlığının kurulması da grup başkanlığı ayırımı kriterini değiştirmiş ve bazı soruları beraberinde getirmiştir. Örneğin; bir kurumlar vergisi mükellefini inceleyen başka grupta görev yapan vergi müfettişi, ilgili mükellefi söz konusu konular kapsamında inceleyemeyecek midir? Elbette uygulamada böyle bir durum söz konusu değildir. O zaman bu şekilde yapılan bir ayırımın vergi denetimine nasıl bir katkı sağladığı tartışma konusu olmuştur.

Öte yandan; Vergi Denetim Kurulunun devlet malları ve gider mevzuatı denetimi, teftiş, soruşturma yapabilecekleri belirtilmişken, söz konusu Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri için bahse konu denetim görevleriyle ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Bir diğer ifadeyle; yapılan bu ayırım, Vergi Müfettişlerinin yapabilecekleri diğer görevler açısından oldukça eksik kalmıştır. Bu nedenle, etkin bir vergi denetim sistemi için gerçekten tek çatı uygulanması yani farklı grup başkanlığı uygulamasının ortadan kaldırılması yerinde olacaktır.

5) Vergi Denetim Kurulunun günümüzdeki organizasyon yapısını irdelediğimizde; A Grubu olarak nitelenen Grup Başkanlıklarının 29 farklı ilde, B-C-Ç Grupları olarak nitelenen Grup Başkanlıklarının ise toplamda 3 farklı ilde oluşturulmuş olduğu belirlenmiştir. Bu durum denetimde her ne kadar tek bir kurum adı altında birleşme olmuş olsa da, detaylarda birleşmenin tam olarak gerçekleşmediğine işaret etmektedir.

Türkiye’de faal olarak bulunan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayılarını analiz ettiğimizde, bu kadar farklı ilde organizasyon yapısının dağılmış olmasının etkin sonuçlar vermeyeceği düşünülmektedir.

Tablo.31: 2017-Eylül itibariyle Türkiye’de Faal Olan Gelir Vergisi Mükellefleri

	İLLER	2017 Eylül
1	İSTANBUL	496.402
2	İZMİR	128.878
3	ANKARA	134.441
4	ANTALYA	81.100
5	BURSA	82.271
6	GAZİANTEP	41.832
7	İÇEL	40.005
8	ADANA	45.422
9	KOCAELİ	46.423
10	KONYA	54.352
	TOPLAM	1.151.126
	TÜRKİYE	1.870.451

Tablo.31’ de görüldüğü üzere, 01.09.2017 tarihi itibariyle ülkemizde faal olan gelir vergisi mükellefi sayısı 1.870.451 kişidir. Ankara, İstanbul ve İzmir’de bulunan gelir vergisi mükellefi sayısının toplam mükellef sayısına oranı % 40’dır. Tabloda yalnızca ülke genelinde 40.000 kişi üzerinde gelir vergisi mükellefi olan iller dikkate alınmış ve bu illerin sayısı sadece “10” olarak tespit edilmiştir.³⁰⁹

³⁰⁹ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2017/TABLO_2.xls.htm
(Erişim Tarihi: 20.10.2017)

Tablo.32: 2017-Eylül itibariyle Türkiye’de Faal Olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri

	İLLER	2017 Eylül
1	İSTANBUL	280.601
2	İZMİR	46.972
3	ANKARA	84.209
4	ADANA	14.609
5	ANTALYA	27.549
6	BURSA	28.245
7	GAZİANTEP	13.132
8	İÇEL	13.920
9	KAYSERİ	10.404
10	KOCAELİ	16.350
11	KONYA	15.911
	TOPLAM	551.902
	TÜRKİYE	750.259

Tablo-32’ de görüldüğü gibi; 01.09.2017 tarihi itibariyle ülkemizde faal olan kurumlar vergisi mükellefi sayısı toplamı 750.259 olarak belirlenmiştir. Ankara, İstanbul ve İzmir’de bulunan kurumlar vergisi mükellefi sayısının Türkiye’de bulunan toplam kurumlar vergisi mükellef sayısına oranı % 54’dür. Tabloda yalnızca ülke genelinde 10.000 üzerinde kurumlar vergisi mükellefi olan iller dikkate alınmış ve bu illerin sayısı sadece “11” olarak tespit edilmiştir.³¹⁰

Yukarıda yer alan 2 tablo birlikte değerlendirildiğinde; ülkemizde faal olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin % 45’i İstanbul, Ankara ve İzmir’de faaliyet göstermektedir. Mükellef sayılarının illere göre yoğunluğu dikkate alındığında, Vergi Denetim Kurulunun Grup Başkanlığı olarak örgütlenmesi gereken şehir sayısı en fazla 11 olmalıdır. Hali hazırda 29 ilde grup Başkanlığı bulunması, kaynakların etkin kullanılabilmesine engel teşkil etmektedir. Her bir Grup Başkanlığı için yapılması muhtemel hizmet teminleri, idareye ayrıca bir maliyete sebep olmaktadır.

Diğer taraftan, vergi incelemelerinin turne görevlerinde daha hızlı bir şekilde tamamlandığı düşünülecek olursa, söz konusu örgütlenme yapısının etkin vergi

³¹⁰ http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2017/TABLO_10.xls.htm
(Erişim Tarihi: 20.10.2017)

denetimine katkı sağlayamayacağı açıktır. Bu doğrultuda, Grup Başkanlığı ayırımının (A, B, C, Ç, D) ortadan kaldırılarak, 29 ilde bulunan Grup Başkanlığı sayısının düşürülmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmiştir. Vergi Müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırmasında da, grup başkanlığı ayırımının kaldırılarak, görev yapılan şehir sayısının düşürülmesi gerektiği görüşü genel olarak kabul görmüştür.

Burada ilk olarak yapılması gereken Vergi Denetim Kuruluna bağlı Grup Başkanlığı sayısının 12 ilde olacak şekilde planlanmasıdır. Yukarıda faal mükellef sayısına yönelik olarak yaptığımız analizde tespit ettiğimiz 11 şehrimizin yanında, Karadeniz bölgesi için de Samsun'da bir Grup başkanlığı kurulabilmesi yerinde olacaktır. E-Defter gibi uygulamaların gelecekte daha da yaygınlaşacağı ve bu doğrultuda vergi incelemelerinin elektronik ortamda yapılmasının yaygınlaşması, fiziki şartların tam olarak hazırlanması sonrasında Grup Başkanlıklarının yalnızca 3 büyük şehrimizde (Ankara, İstanbul, İzmir) olmasının etkin denetime fayda sağlayacağı kanaati oluşmuştur.

Öneriler

Çalışmanın içerisinde yapılan değerlendirmeler neticesinde, etkin bir vergi sistemi için vergi mevzuatı, vergi denetimi ve vergi yargısının birlikte ele alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Konuya ilişkin verilen bir örnekte; uçağın gövdesinin vergi mevzuatı, kanatlarından birisinin vergi denetimi diğerinin vergi yargısı olduğunu, herhangi birisinde ortaya çıkabilecek bir aksaklığın, bu uçağın uçamamasına neden olacağı benzetmesi yapılmıştır. Başka bir ifadeyle; vergi politikasının tam olarak amacına ulaşabilmesi bu üç vergi politikası aracının etkinliğine bağlıdır. Dolayısıyla, etkin bir vergi denetim sistemi, vergi politikası hedefleri için vazgeçilmez bir unsurdur.

Buraya kadar yapılan tespitler ve açıklamalar çerçevesinde; etkin bir vergi denetimi için Türkiye'de uygulanabilecek en uygun yapının nasıl oluşturulması gerektiği tartışılmaya çalışılmıştır. Teorikte düşünülen mükemmel örnek modellerini, bazen pratikte uygulama olanağı bulmak çok mümkün olmamaktadır. Başka bir ifadeyle, kurulması düşünülen en kusursuz vergi denetim yapısı, ülkenin gerçekleri karşılaştırıldığında çok verimli olmayabilir. Bir takım yenilikler yapmak isterken, bunun ortaya çıkarabileceği başka negatif unsurlar veya alternatif maliyetler olabilir. Bu nedenle; vergi denetim sistemine ilişkin ortaya koymak istediğimiz öneri, sadece bir

öneri yapmak için yapılmamıştır. Bu önerinin aynı zamanda tüm unsurlar dikkate alınarak, ülkemizde uygulama alanı bulabilecek ve gerçekten katkı sağlayabilecek nitelikte olmasına özen gösterilmiştir.

Bu itibarla; Türkiye’de vergi denetim sisteminin nasıl yapılanması gerektiği hususu, Vergi Müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırmasının sonuçları ile birlikte değerlendirilerek, yapılması uygun görülen değişiklikler aşağıda maddeler halinde sıralanarak açıklanmıştır.

1) Vergi denetiminin yapılanmasına ilişkin yapılan ilk öneri yıkıcı değil yapıcı niteliktedir. 2011 yılında 646 sayılı KHK ile yapılan düzenleme birçok katkı sağlamış olmasına rağmen, son derece eksik yönleri bulunmaktadır. Bu KHK ile Vergi Denetim Kurulu kurulmuş ve Vergi Müfettişi unvanı denetim elemanları için ihdas edilmiştir. Aradan geçen süre zarfında, söz konusu Kurul birçok çalışmalar yapmış, belirli bir kurum hafızası oluşturmak için gayret etmiştir. Bu Kurulun yapmış olduğu olumlu çalışmaları, bu doğrultuda yapılan kamu harcamalarını görmezden gelerek tamamen ortadan kaldırmak doğru olmayacaktır. Bu nedenle; vergi denetimi için kurulmuş olan Vergi Denetim Kurulunun yapısında bazı değişiklikler yaparak, daha da güçlendirilerek sorunları çözümlenmelidir. İlk olarak hukuki altyapısı daha sağlam bir yapıya kavuşturularak daha özerk bir yapı haline getirilmesinde fayda bulunmaktadır.

Teoride vergi denetim birimi yapacak olan kurumun tamamen özerk bir yapıya sahip olması gerektiğinin savunulmasında ki ana etken, vergi denetimlerinin bir takım siyasi kaygılar gütmeden ifa edilmesi yani siyasi iradeden etkilenmemesidir. Ülkemizde 16 Nisan 2017 tarihinde yapılan referandum ile anayasa değişikliğine gidilmiş ve Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi benimsenmiştir. Bu sistemde artık Cumhurbaşkanı tarafından Bakan olarak atanması öngörülen kişilerin, fiili olarak milletvekili görevini yürütmemeleri öngörülmüştür. Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi incelemeleri yapan daha özerk bir kuruluş haline getirilmesi, Kurulun idari kadrolarının belirli bir süre için yürütme tarafından atanması, Kurulu idare edenlerin görev yapacakları süreleri biliyor olması ve bunun sonucunda siyasi etkilere daha az maruz kalması etkin bir vergi denetimi açısından daha faydalı olacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının teftiş ve soruşturma yapabilecek başka bir denetim biriminin bulunmaması da, bu yapının daha özerk bir yapıya kavuşturulmasının

önünde engel olarak durmaktadır. Bu nedenle, vergisel konular dışında kalan teftiş ve soruşturma görevlerini icra edebilecek doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı bir birim kurulmalıdır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda hükmedilen “Vergi İncelemesi” yetkisine sahip kişilerin yalnızca Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına verilmesi sağlanmalıdır. Anılan Kanunda vergi incelemesi yapabilecekler arasında sayılan diğer meslek mensuplarından (Vergi Dairesi Müdürleri, İlin en büyük mal memurları, GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür olarak görev yapanlar) bu yetki alınmalıdır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili tek bir kurum olmalı, vergi daireleri ise daha çok yaygın yoğun denetim ve yoklama yapmalıdır.

2) Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim, teftiş ve soruşturma birimleri yine tek çatı altında toplanmalıdır. Bu şekilde denetimde tek çatı ve görevlerde sağlanan koordineli çalışma unsuru zedelenmemiş olur. Ancak Vergi Denetim Kurulu ve bünyesinde görev yapan denetim elemanlarının unvanı Vergi Müfettişi olmasına rağmen, bakanlığın diğer denetim işlerini yapabilmeleri, isim yönünden tezatlık teşkil etmektedir. Kaldı ki vergi denetiminin daha etkin olabilmesi için yalnızca vergi konusu üzerinde uzmanlaşma olması gerektiği kanaatindeyiz. Bu doğrultuda; doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı “Denetim ve Teftiş Başkanlığı” kurulabilir. Özellikle 703 sayılı KHK ile Hazine ve Maliye Bakanlığının kurulması nedeniyle, önceden Hazine Müsteşarlığı bünyesinde denetim yetkisine sahip olan Hazine Kontrolörleri de bu “Denetim ve Teftiş Başkanlığı” bünyesine alınabilecektir. Denetim ve Teftiş Başkanlığı bünyesinde görev yapanların, vergi incelemeleri ile vergisel işlemlerinin uygulanmasına yönelik teftiş ve soruşturmalar dışında kalan denetimleri yapmaları sağlanması daha yararlı olacaktır.

Günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığının en yüksek denetim birimi olarak oluşturulan Vergi Denetim Kurulu; vergi incelemelerinin yanında, vergisel işlemlerin taşra birimleri tarafından uygulanmasının teftişi ve soruşturma görevlerini yürütmelidir. Muhasebat (gider) mevzuatı gibi farklı alanlarda yapılacak denetim, bu işlemlerin taşra birimleri tarafından uygulanmasının teftişi ve soruşturma görevlerinin yürütülmesi konu yönünden uzmanlaşma sağlanmasını güçleştirmektedir. Vergi Müfettişlerinin denetimlerde daha etkin ve güçlü bir rol üstlenebilmesi için Vergi Denetim Kurulunun daha özerk bir yapıya kavuşturularak, Hazine ve Maliye Bakanlığı örgüt yapısı içinden çıkarılıp “ilişkili kuruluş” statüsüne kavuşturulması daha yerindedir. Vergi

Müfettişlerinin de yalnızca vergi incelemesi ve vergisel işlemlerin uygulanmasına yönelik teftiş ve soruşturma görevlerini icra etmesi sağlanmalıdır.

Vergi Denetim Kurulu Başkan ve Başkan Yardımcıları önceden belirlenmiş bir süre ile sınırlı kalmak kaydıyla görev süresi belirlenmeli, Hazine ve Maliye Bakanının önereceği isimler arasından Cumhurbaşkanı tarafından atanmalıdır.

Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimine kanalize olması sağlanarak, özellikle ikincil mevzuat düzenlemeleri ile vergi mevzuatı açısından bir takım düzenlemeler yapan Gelir İdaresi Başkanlığı ile ortak bir eşgüdüm içerisinde hareket etmelidir. Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda tanzim edilen Raporlar, her halükarda ilgili vergi dairelerine gönderilmektedir. Dolayısıyla, VDK ve GİB arasında bir ortak çalışma yapılması kaçınılmazdır. Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyetleri Vergi Denetim Kurulu tarafından takip edilmeli ve özellikle vergi dairesi tarafından yapılan iş ve işlemler denetlenmelidir.

Ayrıca, Vergi Müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırmasında, *ülkemizde uygulanmakta olan vergi mevzuatının güncellenmesi gerektiği ve Vergi Müfettişlerinin vergi mevzuatı düzenleme çalışmalarına katılmasının faydalı olacağı* sonucuna varılmıştır.

Bu çerçevede, Vergi Müfettişleri vergi incelemeleri yaparken yani vergi mevzuatını pratikte uygularken, vergi mevzuatına ilişkin sorunlar ile karşılaşmakta ve buna ilişkin çözüm önerilerini daha kolay sunmaktadırlar. Vergi Denetim Kurulu her yılsonunda, vergi mevzuatına ilişkin yaşanan aksaklıkları ve çözüm önerilerini kapsayan “Tavsiye Raporunu” Cumhurbaşkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanına sunmalıdır. Böylece, Vergi Denetim Kurulu gerek vergi politikasına gerekse mevzuatta yaşanan sıkıntıların çözümüne katkıda bulunabilecektir.

3) Vergi Denetim Kurulunun en önemli kurulma gerekçelerinden birisinin denetimde oluşan çok başlı yapı olduğundan bahsetmiştik. Ancak oluşturulan a, b, c, ç ve d grup başkanlıkları ile vergi denetiminde oluşturulmak istenen tek çatının aşınmaya uğradığına ilişkin tespit ettiğimiz hususlara değinmeye çalıştık. Söz konusu ayrımın hangi ölçütler dikkate alınarak yapıldığı çok net değildir. Bu durum Vergi Denetim Kurulu özelinde en çok tartışılan hususlardan birisi olmuştur.

Vergi Müfettişleri üzerinde yaptığımız alan araştırmasında da; Vergi Müfettişleri genel olarak, *“farklı grup başkanlığı uygulamasını doğru bulmadıklarını, bu ayırımın vergi incelemelerine katkı sağlamadığını ve vergi denetiminde çok başlılık sorununun halen devam ettiğini”* ifade etmişlerdir. Öyleyse yapılması gereken ilk adım öncelikle bu ayırımın ortadan kaldırılarak, bütün vergi müfettişlerinin gerçekten ortak çatı altında çalışmasını sağlamaktır.

Bu ayırım ortadan kaldırıldıktan sonra, denetim elamanlarının nasıl ve nerede görev yapacakları konusunda düzenlenme yapılması faydalı olacaktır. Bu konu ile ilgili olarak, yaptığımız alan araştırmasında sorulan sorulara Vergi Müfettişleri genel olarak, *“görev yaptıkları şehir sayısını olması gerekenden fazla bulduklarını, turne görevlendirmesi yoluyla daha etkili denetim yaptıklarını ve kendileri için uygulanan rotasyon uygulamasını doğru bulmadıklarını”* belirtmişlerdir. Türkiye’de bulunan faal vergi mükellefi sayıları göz önüne alındığında; Ankara, İstanbul ve İzmir’de kurulacak Grup Başkanlıkları ile tüm vergi müfettişlerinin bir arada toplanması mümkün gözükmektedir. Düzenlenecek olan adaletli bir “Turne Yönetmeliğı” ile vergi incelemelerinin kesintisiz yapılabilmesi mümkündür. Vergi Denetim Kurulunun bu 3 büyük ilde örgütlenmesi gerekmesinin dayanakları aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Daha önce açıklandığı üzere; faal vergi mükelleflerinin (gelir ve kurumlar vergisi) % 45’ i Ankara, İstanbul ve İzmir’ de bulunmaktadır. Bahsi geçen şehirlerde oluşturulacak yeterli büyüklükteki Vergi Denetim Kurulu Grup Başkanlıkları binaları ile daha verimli çalışmanın önü açılmış olacaktır.
- Birçok vergisel işlemin elektronik ortamda yapıldığı günümüzde, E-Defter uygulamasının daha da yaygınlaşacağı düşüncesinden hareket edilecek olursa bu uygulama oldukça yerinde olacaktır.
- Denetim elemanlarının turne dönemlerinde yaptıkları çalışma performansları ile ikamet ettikleri yerde yaptıkları denetimlere ilişkin performansları aynı değildir. Bütün denetim elemanları turne dönemlerinde daha fazla gayret göstererek, normale göre çok daha verimli ve hızlı çalışmalar gösterirler. Burada önemli olan, objektif kriterlere uygun bir “turne yönetmeliğı” düzenlenmesidir.

- 3 büyük ilde kurulan grup başkanlığı ve turne usulü ile yapılan görevlendirmeler sayesinde, denetim elemanlarının küçük şehirlerde çalışırken yerleşmelerinin önüne geçilmiş olacaktır.
- Halen 29 ilde bulunan çok sayıdaki grup başkanlıkları için birçok farklı kalemde kamu harcamaları (grup başkanlığı binalarından bazıları için ödenen kira bedelleri, güvenlik hizmeti temini, temizlik hizmeti temini, yemek temini ve araç kiralama bedelleri) yapıldığı düşünülecek olursa, bahsi geçen 3 ilde inşa edilecek yeni binalar ile kaynakların etkin kullanması sağlanacaktır.
- Vergi müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırmasında da; grup başkanlığı ayırımının kaldırılması, çalışılan şehir sayısının azaltılması görüşleri ağırlık kazanmıştır. Yine vergi müfettişleri, çoğunlukla, inceleme yaptıkları fiziki şartların iyileştirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; yapılacak bir düzenleme için gerek fiziki ortamın hazırlanması gerekse gerekli teknik yapının sağlanmasının zaman alacağı muhtemeldir.

Bu nedenle, gerekli teknik hazırlıklar sağlanana kadar, daha önce şehirlere göre tespit ettiğimiz mükellef sayıları göz önünde bulundurularak, grup başkanlığı sayısı kademeli olarak düşürülmesi daha yerinde olacaktır.

Gelir İdaresi başkanlığının güncel verilerine dayanarak, kurumlar vergisi faal mükellef sayısı 10.000, gelir vergisi faal mükellef sayısının 40.000' in üzerinde olduğu illerden bahsetmiştik. Bu iller ve bunlara ek olarak Karadeniz bölgesinde de Samsun ilinin eklenmesi suretiyle geçici olarak 12 ilimizde Grup Başkanlığı kurulması, gerekli hazırlıklar tamamlanıncaya zaman kazandırabilir. Bu illerimiz aşağıdaki tabloda yer almıştır.

Tablo.33: VDK Grup Başkanlığı Kurulması Öngörülen Şehirler

Nihai Grup Başkanlığı Kurulması Gereken Şehirler	
1	İSTANBUL
2	İZMİR
3	ANKARA
Geçici Grup Başkanlığı Kurulması Gereken Şehirler	
4	ADANA
5	ANTALYA
6	BURSA
7	GAZİANTEP
8	İÇEL (MERSİN)
9	KAYSERİ
10	KOCAELİ
11	KONYA
12	SAMSUN

Grup Başkanlığı sayısının yukarıdaki Tablo.33’de açıklanan 9 şehir için geçici olarak kurulması, tüm hazırlıklar tam anlamıyla tamamlandıktan sonra esas olan 3 büyük ilde toplanması istenilen etkinliğe ulaşmak için atılan önemli bir adım sayılabilir.

Çalışmada yapılan bu öneriler tamamen etkin bir vergi denetiminin oluşturulmasına katkı sağlayarak, vergi politikasının amaçlarına daha rahat ulaşabilmesine yardımcı olacaktır. Bu sayede kayıt dışılık ile mücadele daha etkin olacak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu daha hızlı kontrol edilecek, güçlü bir caydırıcılık rolü oynayacak, vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlayacak ve özellikle dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranının artmasına vesile olacaktır.

Netice

Bir ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan vergilerin, enerji kaynakları gibi başka bir gelir elde etme imkânı olmayan ülkemiz ekonomisi açısından da önemi çok fazladır. Türkiye’de etkin bir vergi sisteminin denetim ayağının oluşturulması için 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu, bazı eksikliklere rağmen bu rolü üstlenmeye çalışmıştır. Çalışmada, vergi politikasının istenilen amaçlara ulaşabilmesinin gereklerinden olan, etkin bir vergi denetim sistemi için ortaya çıkan

sorunlar ve çözüm önerilerinin neler olabileceği açıklanmıştır. Bu doğrultuda; Vergi Denetim Kurulunun yerine başka bir örgütlenmeye gitmektense, bu kurumun daha etkin ve başarılı olabilmesi için neler yapılması gerektiğine dair açıklamalara yer verilmiştir.



KAYNAKLAR

Kanun, Yönetmelik, Kurum Raporları ve Mahkeme Kararları

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

29.5.1936 Tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

6111 Sayılı Kanun

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

666 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

6736 Sayılı Kanun

703 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu

Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Maliye Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Vergi Denetim Kurulu 2012 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Denetim Kurulu 2017 Yılı Faaliyet Raporu

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, 2001

Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Temmuz-1995

Kitap ve Makale

Abdioğlu, H. (2007). “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:36

Acar, F. (2002). “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:169

Acar, İ.A., Merter, M.E. (2004, Eylül-Aralık) “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 147

- Acar, M., Işık, N. (2003, Temmuz-Aralık) “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes İİBF Dergisi*, Sayı:21
- Ak, B. (1998, Nisan). “Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 200
- Akbay, M. (1990). *Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi*, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bak. Araştırma ve Planlama Koor. Kur.
- Akbey, F. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1
- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Bursa, Ekin Kitabevi
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*, AİTİA Yayınları, Yayın No:127, Ankara
- Akgül Yılmaz, G. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul, İSMMO Yayınları
- Aksoy T., (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara
- Aktan, C.C., Dileyici, D., Vural, İ.Y. (2006). *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Aktan, H.B. (1994, Ocak). “İşletmelerde Mali Denetim”, *Yaklaşım Dergisi*
- Algan, Y. (1998). *İngiltere’de Kara Paranın Önlenmesine İlişkin Düzenlemeler ve Bank of England’ın Bu Konudaki Görev ve Yetkileri*, İnceleme Raporu, T.C. Merkez Bankası Teftiş Kurulu Başkanlığı, Sayı 44
- Alpaslan, M. (2003). *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir
- Alptürk, E. (2008). *Elektronik Denetim Rehberi*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., Yıldırım, E. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya
- Arıkan, Z., Ay, H. (1995, Ağustos). “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 83
- Arpacı, A.Ö. (2004, Ağustos). “Vergi Denetimi Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır”, *E-Yaklaşım Dergisi*
- Arslan, M. (2012, Ocak). “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, *Yaklaşım Dergisi*, S.229
- Aslan, A. (2015, Haziran). “Vergi Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulunun ve Hesap Uzmanlarının Yeri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:406, Haziran-2015
- Aslan, A. (1997, Ocak). “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:185

- Aslan, A. (2001, Eylül). “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:241
- Aslan, A. (2002, Haziran). “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250
- Ataman Akgül, B. (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Aydemir, Ş. (1995). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul
- Aydın, M. B. (2006). *Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi, 2002-2007*, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, İstanbul
- Aydın, Ş., Lodos, K. (2007). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14
- Bağdınlı, İ.H. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu*, 21. Maliye Sempozyumu Bildirisi
- Bakır, C. (2012, Haziran) “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2
- Bayraklı H.H., Sağbaş, İ., Saruç, N.T. (2004). *Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi Anket Çalışmasının Bulguları*, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya
- Bıykoğlu, O. (1973). “Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Cilt:4
- Bilici, N. (1997, Ekim). “Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:58
- Bıyan, Ö. (2006, Mart). “Vergi İncelemesinin Genel Esasları”, *Mali Pusula*, Yıl:2, Sayı:15
- Boy, K. (2002, Mart). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:247
- Cam, İ. (2004, Ocak-Nisan). “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:145
- Cengiz, S. (2013). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri Ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XV, Sayı II
- Cesur, A., Çelikkaya, A. (2014, Aralık). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *AKÜ İİBF Dergisi*, Cilt XVI, Sayı:2
- Ceylan, M.A., Tunalı, A. (2011, Ağustos). “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:360
- Coderre, D. (2005). *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, Florida: The Institute of Internal Auditors

- Cural, M., Çevik, N.K. (2015, Eylül). “Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi:1924-2013 Dönemi Türkiye Örneği”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 48, Sayı:3
- Çalışkan, R. (2015). “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:12, Sayı:32
- Çığmat, A., Avcı, M. (2003). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Sisteminden Kaynaklanan Nedenleri ve Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:66
- Çiçek, H., Karakaş, M., Yıldız, A. (2008). *Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Ankara
- Doğan, C., Kapusuzoğlu, T. (2005, Mart) “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*
- Ediz, A. (2007, Haziran). “İller Bazında Vergi Denetimi Etkinliğinin Veri Zarflama Analiziyle Hesaplanması”, *Mali Pusula Dergisi*, Sayı:30
- Edizdoğan, N. (2007). *Kamu Maliyesi*, Bursa, Ekin Yayınevi
- Eğilmez, M., Kumcu, E. (2002). *Ekonomi Politikası*, Om Yayınevi, İstanbul
- Eğilmez, M., Kumcu, E. *Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması*, Remzi Kitabevi, 11.Basım
- Erdoğan, M. (2002). “*Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği*”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.3, Sayı:1
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Erkuş, H., Ünal, A.C. (2014). “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T., Koç, Ö.E. (2015) “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.20, Sayı:2
- Gelirler Kontrolörleri Derneği, (2001). *Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Kurtiş Matbaacılık, Ankara
- Gencil, U., Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 20
- Genç, M., Özvar, E. (2006). *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II*, İstanbul, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları
- Gerçek, A. (2004, Haziran). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”, *E-Yaklaşım Dergisi*
- Gerçek, A. (2011, Ağustos) “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 224
- Gökbunar, R., Tezcan, K., Utkuseven, A. (2002). *Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi İçin İşte Bütün Mesele Bu*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı

- Gökmen, N. (2012, Haziran). “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:370
- Gökmen, N., Güleç, H.A. (2001, Haziran). “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:238, Ankara
- Hesap Uzmanları Derneği, (2010). *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul
- Irmak, N., Bilen, Y. (2007). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:88
- Kaptan, S. (1983). *Bilimsel Araştırma Teknikleri ve İstatistik Yöntemleri*, Ankara
- Karabulut, K. (2011, Kasım). “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:146
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Özel Sayı
- Karayılmazlar, E. (2003, Kasım). “Vergi Arbitrajı ve Sermaye Piyasası Araçlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:182
- Karayılmazlar, E. (2004). “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi”, *Piyasa Dergisi*, Sayı:12
- Karayılmazlar, E. (2004). “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği”, *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 22, Sayı:2
- Karlı, M. (2003). *Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler*, Alfa Yayınları, 5. Baskı
- Karyağdı, N. (2001). *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*, ASO Yayını, No:51, Ankara
- Karyağdı, N. (2006). *ABD Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara
- Kepekçi, C. (1995). *Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Kış, S. (2012, Ekim-Aralık). “Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve ilişkileri Hakkında Bazı Tespitler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:87
- Koban, E., Fırat, Z. (2007, Ocak). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu”, *İş, Güç Endüstri ilişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1
- Koçdemir, M. 2007, Temmuz-Eylül). “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:37
- Kolçak, M. (2000). *Erzurum’daki Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Davranışları*, Erzurum Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları, Erzurum
- Korkmaz, M. (2016, Mart). “Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:330
- Kovancılar, B., Cura, S. (2016, Nisan). “Ekonomik ve Sosyal Kalkınma Açısından Girişimcilik ve Vergilendirilme Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*

- Kutbay, H. (2015, Mart). "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:403
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları-Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi*, İstanbul
- Mavral, Ü. (2003). *Karapara Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'de Yansımaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Memiş, M.Ü., Tüm, K. (2011, Ocak-Haziran). "Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 37
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*, İlkem Ofset, İzmir
- Mirrlees, J.A. (1971) "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *The Review of Economic Studies*, 1971, Vol: XXXVIII (2), No: 114, s. 175.
- Mutlu, F. (1998). "Vergi Denetmenleri 62. Yaşında", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:34
- Oğuztürk, B.S., Ünal, E.K. (2015). "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.7, Sayı:13
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi
- Önder, İ. (2001, Mart). "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme", *İstanbul Ün. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24
- Öz Yalama, G., Gümüş, E. (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı: 20, 2013
- Öz, E. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Özdemir, H. S. (2000, Şubat-Mart). "Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı", *Vergi Raporu Dergisi*
- Özel, S. (1998, Kasım). "Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:71
- Özer, M.A. (2004, Eylül). "Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 444
- Özker, N. (2002). "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:4
- Özşahin, M. (1986, Mayıs). "İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 57
- Pehlivan, O. (1986, Ekim). "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası Dergisi*
- Rakıcı, C. (2011). "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetiminin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14
- Sandalcı, U., Sandalcı, İ. (2017). "Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme", *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt:6, Sayı:1
- Saraç, O. (2003, Ekim). "Denetimi Kimler İstemez ya da "Quis Custodiet İpsos Custodes? - II", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Sayı:130

- Saraç, T.B. (2015, Temmuz-Aralık). “Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 169
- Sarılı, M.A. (2003). *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İTO Yayınları, No:2003-41,
- Savaşan, F. (2004). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri*, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya
- Schmolders, G. (1976), Genel Vergi Teorisi, (Çev. Salih TURAN). İstanbul
- Seviğ, V. (2011, Haziran). “66. Kuruluş Yıldönümünde Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:358
- Sivrekli Demircan, E. (2004) *Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya
- Somuncu, A. (2014, Ocak-Haziran) “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:43
- Sugözü, İ.H. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye: Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Politikaları ve Önlemler*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara
- Şeker, H.N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul, Beta Yayınları
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Yayın No:436, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İTO Yayını, No:2005/17
- Taşkın, Y. (2010). *Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri
- Tecim, B.A.H. (2005). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetiminin Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:76
- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık
- Terzi, H., Yurtkuran, S. (2016, Temmuz-Aralık). “Türkiye’de Dolaylı/Dolaysız Vergi Gelirleri ve GSYH İlişkisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 171,
- Tezcan, K., Gerçek, A., Sarılı, M.A. (2007). *OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırılmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi*, 21. Maliye Sempozyumu
- Tuncer, S. (2001, Haziran). “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ankara, Sayı:238
- Turhan, S. (1994). *Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış*, İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzaltıncı Seri
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Yayınevi, İstanbul

- Ünal, A. (2007). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:13, Ankara
- Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, (2007). *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, Ankara
- Vergi Denetmenleri Derneği, (2003). *Türk Vergi Denetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu*, Ankara
- Vural, M. (2005, Haziran). “Hesap Uzmanları Kurulunun 60. Yılında Vergi Denetiminde Yeni Arayış ve Yaklaşımlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*
- Yavan, S. (2015, Eylül). “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler ve İdari Uygulamalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:324
- Yazıcıoğlu, Y., Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Detay Yayıncılık
- Yeniçeri, H. (2004). *Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya
- Yetim, S. (1999). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No:215, İstanbul
- Yumuşak, İ. (2004, Nisan). “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:272
- Yumuşak, İ. (2011, Ağustos). “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:360
- Yücel, Ö. (1998). *Türkiye’de Denetim Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi

Elektronik Dergi veya Alıntılar

- Altuntaş, M. (1995, Mayıs). “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:29 (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=165>) (10.06.2017)
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (Erişim Tarihi: 04.06.2017)
- Herbert EDLING, Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, 2005, s.16, (<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf> Erişim Tarihi 11.08.2012)

Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Hesap Uzmanları Kurulu, Mart-2011 http://www.hud.org.tr/HUK-yayin/HUK_2010_faaliyet-raporu.pdf (Erişim Tarihi: 03.06.2017)

Hesap Uzmanları Kurulu, Bilgisayar Destekli Denetim Projesi Tanıtımı

<http://docplayer.biz.tr/7807003-Avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi-vergi-kalkinma-uluslararası-toplumun-gelismekte-olan-ulkelere-yaklasimi.html> (Erişim tarihi: 03.04.2017)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (Erişim Tarihi: 01.04.2017)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2017/TABLO_2.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.10.2017)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2017/TABLO_10.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.10.2017)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (Erişim Tarihi: 01.01.2017)

<http://www.maliye.gov.tr/maliye-teskilat-semasi> (Erişim Tarihi: 20.07.2017)

http://www.pergen.gov.tr/icerik/bakanlikalbum/pdf/1920_2007_1.pdf (Erişim Tarihi: 01.06.2017)

INTOSAI, “The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts” (Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi), Çev.: Gonca İstanbulluoğlu, Sayıştay Yayınları, s.3, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/48_Lima_Deklarasyonu.pdf (Erişim Tarihi: 05.01.2013)

James M. BICKLEY, “*Tax Gap, Tax Compliance, and Proposed Legislation in the 112th Congress*”, Washington DC: CRS (Congressional Research Service) Report for Congress, 2012, (<https://fas.org/sgp/crs/misc/R42739.pdf> Erişim Tarihi: 11.04.2017)

Jean J. GABSZEWICZ-Didier LAUSSEL, “*Increasing Returns, Entrepreneurship and Imperfect Competition*”, 2003, s.1 (<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=EB1E16EC7E8C560972A043CA529049DF?doi=10.1.1.496.6012&rep=rep1&type=pdf> Erişim Tarihi: 10.03.2017)

Keith MARSDEN, "Links Between Taxes And Economic Growth:Links Between Taxes And Economic Growth : Some Empirical Evidence", World Bank Staff Working papers, No:605, Washington DC, <http://documents.worldbank.org/curated/en/447031468756620681/pdf/multi0page.pdf> Erişim Tarihi: 15.03.2016)

Kenneth K. KURIHIRA, “Capital Theory, Corporate Taxation and Capital Expansion”, *Kyklos*, Vol. 19, No.2, s.219 (<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-6435.1973.tb02271.x/abstract>, Erişim Tarihi 06.08.2012)

Lewis I. BAURER, L.I., *Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries*, Worldbank Group Publication, 2005

- http://documents.worldbank.org/curated/en/711511468779448847/pdf/391100Taxadmi_n01PUBLIC1.pdf (Erişim Tarihi: 11.04.2017)
- Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Mart-2011
http://www.per-gen.gov.tr/icerik/faaliyetraporlari/pdf/pergen_2010_faaliyetraporu.pdf (Erişim tarihi: 02.06.2017)
- Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Mart-2011, s.16
http://www.per-gen.gov.tr/icerik/faaliyetraporlari/pdf/pergen_2010_faaliyetraporu.pdf (Erişim tarihi: 02.06.2017)
- Patrick PREMAND-Stefanie BRODMAN-Rita ALMEIDA-Rebekka GRUN-Mahdi BAROUNI, “*Entrepreneurship Education and Entry into Self-Employment Among University Graduates*”, World Development, 2016, C.77, s.311
(<http://www.sciencedirect.com/science/journal/0305750X/77/supp/C> Erişim Tarihi: 14.03.2017)
- Richard VEDDER, “Taxes and Economic Growth”, Ohio University Press, Eylül-2001,
(http://heartland.org/sites/all/modules/custom/heartland_migration/files/pdfs/8711.pdf Erişim Tarihi: 09.08.2012)
- Vasanthi Monsingh Peter - Ian A. Kerr, “*The Influence of Tax Mix and Tax Policy on Savings and Capital Formulation in Developing Economics: A Survey*”, Asia-Pacific Development Journal, Cilt:18, Sayı:1, 2001, s.13.
(<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.597.5778&rep=rep1&type=pdf> Erişim Tarihi: 10.03.2017)
- Wojciech KOPCZUK, “*Tax Simplification and Tax Compliance: An Economic Perspective*”, (<http://www.columbia.edu/~wk2110/bin/epi.pdf> Erişim Tarihi: 01.05.2017)
- Yakup Karabacak, “Sosyal Politika Aracı Olarak Vergilemenin İşlevleri: Türkiye Örneği”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8839> (Erişim Tarihi: 07.06.2018)

Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri

- Akyol, O. (1997). Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir
- Alpaslan, M. (2003). Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir
- Kulmanova, L. (2006). Vergi Denetiminin Etkinliği, Yayınlanmamış Yük. Lis. Tezi, Bursa
- Tecim, B.A.H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi
- Timur, S. (1998). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE
- Topçu, H.İ. (2005). Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE

Yücel, Ö. (1998). Türkiye’de Denetim Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi

Yücelen, İ.H. (2009). Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE

Gazete Makalesi

Gonca, G. (2005) AB Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları, 2005, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/>

Karaca, A. - Şafak, M. (24.01.2008). Vergi Denetimi Etkinliği ve Denetim Birimlerinin Yeniden Yapılandırılması, Dünya Gazetesi

Kızılot, Ş. (29.05.2007). Vergi Denetim Kadrolarının %65’i Boş, Hürriyet





EKLER

EK-1

1) Vergi Müfettişleri Üzerinde Yapılan Alan Araştırmasına İlişkin Anket Formu

“VERGİ DENETİMİNİN VERGİ POLİTİKASI AÇISINDAN ÖNEMİ VE TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ”

Değerli katılımcı, “Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi Ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi” başlıklı bir akademik araştırma için hazırlanan bu anket, vergi denetimine ilişkin sorunları ve çözümleri belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.

Ankete katılanların kimlikleri ve değerlendirmeleri kesinlikle gizli tutulacak ve elde edilen veriler bilimsel amaçlar dışında kullanılmayacaktır. Sorulara verilen cevapların doğrusu veya yanlışı bulunmadığından sizce en uygun yorumu yapmanız araştırmanın sıhhati açısından önemlidir.

Ankete katılmak suretiyle göstereceğiniz ilgi duyarlılık ve yardımlarınız için teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Fatih PEKŞEN

(Pamukkale Üniversitesi, Maliye Bölümü)

DEMOGRAFİK BİLGİLER

- D1. Cinsiyetiniz? :1. Kadın 2. Erkek
- D2. Yaşınız? :.....
- D3. An İtibarıyla Görev Yaptığınız Şehir :.....
- D4. Göreve başlama yılınızı belirtiniz? :
- D5. Unvanınız:
1. Vergi Müfettiş Yardımcısı
 2. Vergi Müfettişi
 3. Vergi Başmüfettişi
- D6- An İtibarıyla Görev Yaptığınız Grup Başkanlığı:
1. A
 2. B
 3. C
 4. Ç

ANKET SORULARI

S1. Türkiye’de vergi denetim sisteminin etkin ve verimli olduğunu düşünüyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S2. Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasını olumlu buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S3. Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan grup başkanlığı ayırımını (A,B,C,Ç) doğru buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S4. Vergi denetim (inceleme) oranlarını yeterli buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S5. Vergi denetimlerinin turne görevlendirilmesi yapıldığında daha hızlı ve etkin gerçekleştirildiğini düşünüyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S6. Vergi denetimleri için yapılan turne görevlendirme sürelerini nasıl buluyorsunuz?

1. Uzun 2. Yeterli 3. Kısa

S7. "Vergi Müfettişi" unvanını, sahip olduğu yetkiler bakımından (Gider ve Milli Emlak Mevzuatı yönünden) uygun ve yerinde buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S8. Vergi denetiminde yer alan çok başlılık sorununun artık çözüldüğüne inanıyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S9. Vergi müfettişleri için yapılan rotasyon uygulamasını doğru buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S10. Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimi ve vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin uygulanmasına yönelik teftiş ve memur soruşturması yapan bir kurum olması gerektiği düşüncesine katılıyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S11. Yapılan denetimlerin etkin sonuç verdiğini düşünüyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S12. Vergi Müfettişlerinin görev yaptığı şehir sayısını olması gerekenden fazla buluyor musunuz?

1. Evet 2. Hayır

S13. Daha önce vergi incelemesi dışında; gider ve milli emlak mevzuatı denetimi veya teftiş görevlerinden herhangi birini ifa ettiniz mi?

1. Evet 2. Hayır

S14. Vergi Denetim Kurulu ve bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişlerinin, vergi mevzuatına ilişkin çalışmalara katkıda bulunmasının faydalı olacağını düşünür müsünüz?

1. Evet 2. Hayır

S15. Vergi Denetim Kurulu oluşturulduktan sonra elektronik veri tabanı ve uygulamalarına ilişkin önemli ölçüde aşama kaydetmiş midir?

1. Evet 2. Hayır

S16. Vergi Denetim Kurulu organizasyon yapısında yer alan farklı grup başkanlığı ayrımı, vergi denetiminde incelemelerin nitelikli yapılmasına katkı sağlamakta mıdır?

1. Evet 2. Hayır

S17. Vergi müfettişleri yaptıkları denetim çalışmaları esnasında vergi mevzuatında yer alan eksik yönleri daha kolay tespit edebilmekte midir?

1. Evet 2. Hayır

DİĞER SORULAR

S18. Sizce Türkiye’de yapılan vergi denetimleri sayesinde denetimin en çok hangi fonksiyonu öne çıkmaktadır?

1. Önleme 2. Araştırma ve Bulma 3. Eğitici Olma

S19. Vergi sisteminin etkin bir hale getirilmesinde ilk çözüme kavuşturulması gereken ve bir düzenleme yapılması gerektiğine inandığınız en büyük sorun sizce hangisidir?

1. Vergi Mevzuatı
2. Vergi Yargısı
3. Vergi Denetimi
4. Diğer

S20. Vergi incelemesi görevini icra ederken karşılaştığınız en önemli sorun hangisidir?

1. Teknik ve Fiziki Şartlar
2. İkincil Mevzuat Düzenlemeleri
3. Mükellef Kaynaklı Sorunlar
4. Yönetimsel Sorunlar
5. Diğer

S21. Vergi Denetim Kurulu kurumsal organizasyonunda görev yapılan şehir sayısı nasıl olmalıdır?

1. Bu şekilde devam etmelidir.
2. Mükellef sayıları gözetilerek azaltılmalıdır.
3. Yalnızca Ankara, İstanbul, İzmir olmalıdır.
4. Arttırılmalıdır.
5. Diğer

S22. Vergi müfettişlerinin daha verimli çalışması için size göre ne tür değişiklikler yapılmalıdır?

.....
.....

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Fatih PEKŞEN
Doğum Yeri : Tokat
Doğum Tarihi : 12.06.1982
E-posta : fatih.peksen@vdk.gov.tr / fatih_peksen@yahoo.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Tokat Anadolu Öğretmen Lisesi
Lisans : Erciyes Üniversitesi/ İ.İ.B.F./ Maliye
Yüksek Lisans : Gaziosmanpaşa Üniversitesi/ SBE/ Maliye
Doktora : Pamukkale Üniversitesi/ SBE/ Maliye
Yabancı Dil ve Düzeyi : İngilizce (İyi)

İŞ DENEYİM

2007-2010 Gelir İdaresi Başkanlığı/ Uzman Yardımcısı

2010-2014 Vergi Denetim Kurulu/ Vergi Müfettiş Yardımcısı

2014-2015 Vergi Denetim Kurulu/ Vergi Müfettişi

2015-2018 Vergi Denetim Kurulu/ Grup Başkan Yardımcısı (Antalya)

ARAŞTIRMA ALANLARI: Türk Vergi Sistemi, Maliye Politikası, Denetim