



**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE
ETKİNLİK SORUNU: AVRUPA BİRLİĞİ
VE OECD ÜYESİ DEVLETLER
BAĞLAMINDA BİR İNCELEME**

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR

Temmuz, 2018

Afyonkarahisar

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK
SORUNU: AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ
DEVLETLER BAĞLAMINDA BİR İNCELEME**

Hazırlayan

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

Danışman

Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR

AFYONKARAHİSAR 2018

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme” adlı çalışmadaki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

19/07/2018

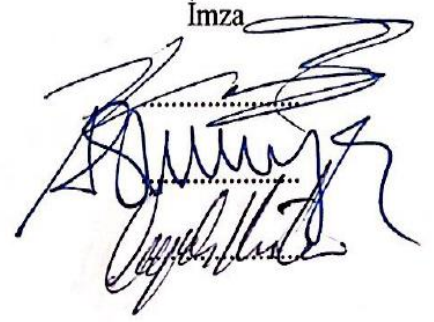
Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR
Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA
: Dr. Öğr. Üyesi Ceyda KÜKRER

İmza



Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN' in "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme" başlıklı tezi, 19.07.2018 günü saat 11.00' da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Celal DEMİR
MÜDÜR

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK SORUNU: AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ DEVLETLER BAĞLAMINDA BİR İNCELEME

NESLİHAN KARAKUŞ BÜYÜKBEN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

Temmuz, 2018

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR

Kamu hizmetlerinin temel finansman kaynağı olması vergileri diğer kamu gelirlerinden daha önemli hale getirmektedir. Buna bağlı olarak vergi gelirlerinin doğru ve zamanında tahsil edilmesi gerekir.

Vergi denetimi, mükelleflerin devleti kayba uğrattığı vergi gelirinin tespitini ve denetim sonucunda mükelleflere uygulanan yaptırımlar ile vergi mevzuatına göre yükümlüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin kanunlara uygun davranmasını sağlamaktadır. Vergi denetimi ne kadar etkin olursa vergi sistemi de o derece başarılı olacaktır. Vergi denetime etkinlik ise vergi toplama maliyetinin minimize edilmesi ile birlikte kaliteli bir hizmet sunumunun da sağlanmasını gerektirmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin tam olarak ölçülmesi mümkün olmasa da bu amaçla bazı parametrelerden yararlanılmaktadır. Bunlardan denetim oranı, vergi toplama maliyeti ve denetimde etkinliğin bir sonucu olarak kayı dışı ekonomi parametreleri dikkate alındığında, 2012-2017 yıllarında arasında vergi denetiminin en etkin olduğu yılın 2013 yılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi denetiminin etkinliğinde etkili olan temel faktörleri idari yapılanma, denetim elemanlarının sayısı, otomasyon kullanımı, vergi cezalarının caydırıcılığı,

uzlaşma müessesesi, vergi afları ve vergi ahlâkı şeklinde özetlemek mümkündür. Vergi denetiminde etkinliğin belirleyicileri sadece bu faktörlerden meydana gelmemektedir. Söz konusu faktörler literatürde ortak kabul gören faktörleri ifade etmektedir. OECD ve diğer çeşitli uluslararası kuruluşlardan temin edilebilen bilgiler yardımı vasıtasıyla bu çalışmada bazı ülkeler ile Türkiye’de vergi denetimindeki etkinlik karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Etkinlik, Avrupa Birliği, OECD.



ABSTRACT

THE EFFICIENCY PROBLEM IN TAX AUDIT IN TURKEY : AN ANALYSIS IN THE CONTEXT OF EUROPEAN UNION AND OECD MEMBER STATES

NESLİHAN KARAKUŞ BÜYÜKBEN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

July, 2018

Advisor: Assoc. Prof. Kamil GÜNGÖR

Taxes are more important than other public incomes, because of the fact that they are the main funding source of public services. Therefore, the tax revenues must be collected on time and correctly.

Tax audit provides that determination of tax income that is evaded from the state by taxpayers, and keeping of the taxpayers, who are not fulfill the obligations according to tax legislation, on the right side of the laws by way of implemented sanctions that are as a result of audit for taxpayers. The more tax audit is implemented effectively, the more tax system will be successfully. Efficiency in tax audit requires that minimizing of the cost of tax collection, and providing a quality service.

Although it is not possible to measure the efficiency in the tax audit in fully, some parameters are used for this purpose. When ones of the parameters, which are audit rate, tax collection cost and informal economy as a result of efficiency in audit, are considered, it is reached that the year 2013 is the most effective in terms of tax audit between 2011 and 2017.

It is possible to summarize the main factors, which are effective in efficiency of tax audit, are administrative structuring, number of supervisory staff, using of automation, deterrence of tax penalties, agreement institution, tax amnesties and tax morality. The determinants of efficiency in tax audit do not arise from only these factors. Aforementioned factors represent common accepted factors in the literature. Efficiency of tax audit in Turkey compares with other countries via obtained informations from OECD and the other international organizations.

Key Words: Tax Audit, Efficiency, European Union, OECD



ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim boyunca bana; bilgi, birikim ve tecrübesiyle yol gösteren danışmanım Sayın Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR hocama saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Çalışmam sırasında yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen Afyon Kocatepe Üniversitesi Maliye bölüm hocalarıma da teşekkürü borç bilirim. Sabrı ve hoşgörüsü ile bu meşakkatli süreçte her zaman yanımda olan eşime ve bir an bile olsun bana olan inançlarını yitirmeyen tüm aileme minnettarım.

Ayrıca bu çalışmada emeği geçen tüm mesai arkadaşlarıma desteklerinden ve sabırlarından dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Neslihan KARAKUŞ BÜYÜKBEN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	ii
YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ.....	iii
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ	xv

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

1. DENETİM KAVRAMI	3
2. DENETİM TÜRLERİ	9
2.1. AMACI BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ	9
2.1.1. Mali Tabloların Denetimi	10
2.1.2. Uygunluk Denetimi	11
2.1.3. Yönetim Denetimi	11
2.1.4. Ekonomik Denetim.....	12
2.2. DENETÇİLERİN ÖRGÜTLE OLAN İLİŞKİSİ BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ.....	12
2.2.1.İç Denetim	12
2.2.2.Dış Denetim.....	13
2.2.2.1.Bağımsız Denetim	13
2.2.2.2.Kamu Denetimi	14
3. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI.....	14
4. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI.....	15
4.1. MALİ AMAÇ	16
4.2. EKONOMİK AMAÇ	16
4.3. SOSYAL AMAÇ	17

4.4. HUKUKİ AMAÇ	18
5. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ.....	18
5.1. ARAŞTIRMA İŞLEVİ	19
5.2. ÖNLEME İŞLEVİ	19
5.3. EĞİTİCİ İŞLEVİ.....	19
6. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	20
6.1. TARAFSIZ OLMA ÖZELLİĞİ.....	20
6.2. HUKUKİ OLMA ÖZELLİĞİ	21
6.3. YAPTIRIM GÜCÜNÜN OLMASI	21
6.4. HESAP DENETİMİ OLMA ÖZELLİĞİ.....	22
7. ETKİNLİK KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ	22
7.1. ETKİNLİK KAVRAMI.....	22
7.2. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK	26

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

1. TÜRKİYE' DE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI	34
1.1. OSMANLI DÖNEMİNDE DENETİM	34
1.2. CUMHURİYET DÖNEMİNDE DENETİM.....	35
1.3. 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME SONRASINDA TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNİN YAPISI.....	38
2. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ.....	41
2.1. YOKLAMA	42
2.1.1.Yoklamanın Kapsamı	43
2.1.2.Yoklamaya Yetkili Olanlar	45
2.1.3.Yoklama Süreci ve Usulü	46
2.1.4.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	47
2.2. VERGİ İNCELEMESİ.....	48
2.2.1.Vergi İncelemesinin Tanımı ve Amacı	48
2.2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ile İncelemeye Tabi Olanlar	49
2.2.3.Vergi İnceleme Usulü ve Süreci	49
2.2.4.Vergi İnceleme Türleri	52
2.2.4.1.Kapsamı Açısından İnceleme Türleri.....	52
2.2.4.2.Kaynağı Açısından Vergi İnceleme Türleri	53

2.2.4.3.Yöntemi Açısından Vergi İncelemesi	53
2.3. ARAMA.....	54
2.4. BİLGİ TOPLAMA.....	56
2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİ	56
2.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELERİ	60
2.1.1.Avrupa Konseyi'nin 18 Aralık 1995 ve 2988/95 No'lu Tüzüğü	61
2.1.2.Avrupa Konseyi'nin 11 Kasım 1996 ve 2185/96 No'lu Tüzüğü	62
2.1.3.Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office-OLAF)	64
2.1.4.FISCALIS Programı.....	66
3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI	68
3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ (ABD)'NDE DENETİMİ UYGULAMALARI.....	68
3.2. İNGİLTERE'DE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI.....	72
3.3. ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI.....	74
4. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI	77
4.1. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI VE SINIFLANDIRILMASI	78
4.1.1.Mükellef Haklarının Kaynakları.....	78
4.1.1.1.Anayasa	79
4.1.1.2.Kanun	79
4.1.1.3.Uluslararası Kaynaklar	80
4.1.1.4.Mükellef Hakları Bildirgesi	80
4.1.2.Mükellef Haklarının Sınıflandırılması.....	81
4.1.2.1.Genel Haklar	81
4.1.2.2.Özel Haklar	81
4.2. TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI	81
4.2.1.Türk Vergi Hukuku'n da Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	83
4.2.1.1.Genel Mükellef Hakları.....	83
4.2.1.2.Özel Haklar	83
4.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MÜKELLEF HAKLARI.....	85
4.3.1.Mükellef Haklarında Genel İlkeler	87
4.3.1.1.Kanunilik ve Yasal Belirlilik	87
4.3.1.2.Ayrımcılık Yapmama ve Vergi Mükelleflerin Eşitliği	87

4.3.1.3.Dürüstlük Karinesi	88
4.3.1.4.Nezaket ve Saygınlık	88
4.3.1.5.Tarafsızlık ve Bağımsızlık	88
4.3.1.6.Mali Gizlilik ve Veri Koruma	88
4.3.1.7.Mahremiyet ve Temsil Hakkı.....	89
4.3.2.Denetim Sürecinde Mükellef Hakları.....	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ DEVLETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

1. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	91
1.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	92
1.2. VERGİ YÜKÜ	93
1.3. VERGİ AHLÂKI	94
1.4. KURUMSAL ORGANİZASYON.....	96
1.5. DENETİM ELEMANLARININ SAYISI.....	98
1.6. BİLGİ İLETİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI.....	104
1.7. VERGİ CEZALARI.....	105
1.8. UZLAŞMA MÜESSESESİ	107
1.9. VERGİ AFFI.....	113
2. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN BAZI FAKTÖRLER AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ DEVLETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI	117
2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ BÜYÜKLÜKLERİ AÇISINDAN	118
2.2. VERGİ YÜKÜ AÇISINDAN	123
2.3. VERGİ AHLÂKI AÇISINDAN	128
2.4. KURUMSAL ORGANİZASYON AÇISINDAN.....	132
2.5. DENETİM ELEMANLARI SAYISI AÇISINDAN.....	145
2.6. VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI AÇISINDAN	147
SONUÇ.....	153
KAYNAKÇA	160

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Amacı Bakımından Denetim Türleri.....	10
Tablo 2. Kayıt dışı Ekonomik Faaliyet Türlerinin Sınıflandırılması	32
Tablo 3. ABD’de 2006-2013 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri, Yeniden İncelemeler ve İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazların Sayısı ile Denetim Oranları	71
Tablo 4. İşletme Grupları İtibariyle Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları	77
Tablo 5. Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu 2012-2017	99
Tablo 6. Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme ve Mükellef Sayısı.....	101
Tablo 7. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları (2011- 2017).....	103
Tablo 8. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergiler	109
Tablo 9. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergiler Cezaları	110
Tablo 10. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergi.....	111
Tablo 11. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergi Cezaları	112
Tablo 12. Türkiye’de Vergi Afları	115
Tablo 13. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Tahmini Konusunda Yapılan Çalışmalar.....	119
Tablo 14. AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi, 2003-2015 (%)..	121
Tablo 15. AB Üyesi Olmayan 5 Gelişmiş Ülkede Kayıtdışı Ekonomi Büyüklüğü (%)	123
Tablo 16. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yüğü.....	125

Tablo 17. Bazı AB Üyesi ve AB Üyesi Olmayan Ülkelerdeki Vergi Ahlâk Düzeyi	129
Tablo 18. OECD Üyesi Ülkelerinin Vergi Ahlâk Düzeyi ve Kayıtdışı Ekomomi Büyüklüklerinin Karşılaştırması	131
Tablo 19. OECD Ülkelerinde Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı	133
Tablo 20. AB Üyesi Ülkelerde Büyük Mükellef Sayılma Kriterleri, Büyük Mükellef Sayıları ve İlgili Birimdeki Personel Sayısı (2013)	135
Tablo 21. 2012 - 2014 Dönemi Büyük Mükellef Sayısı ve İnceleme Oranları.....	138
Tablo 22. Türk Gelir İdaresinin Yetersiz Olduğu Kriterler.....	140
Tablo 23. 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama	143
Tablo 24. Bulunan Matrah Farkı/ İncelenen Matrah Oranı	144
Tablo 25. Denetim Yoluyla Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	145
Tablo 26. OECD Ülkelerinde Denetim Elemanlarının Vergilendirme İşlemlerinde Çalışan Toplam Personel İçindeki Payı	146
Tablo 27. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Vergi Cezaları ve Yaptırımları.....	149

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1. Vergi Yönetiminde Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Olası Sonuçları	29
Şekil 2. 2016 Yılı AB'nin Toplam Geliri	58
Şekil 3. 2016 Yılı AB'nin Toplam Harcamaları	59
Şekil 4. Vergi Yüğü ve Kayıt Dışılık İlişkisi	127



KISALTMALAR DİZİNİ

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
ECA:	European Court of Auditors (Avrupa Sayıştayı)
HMRC:	Her Majesty's Revenue and Excise (Gelir ve Gümrük İdaresi)
HUK:	Hesap Uzmanları Kurulu
IRS:	Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi)
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
MHUD:	Maliye Hesap Uzmanları Derneği
OLAF:	European Anti- Fraud Office (Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi)
UCLAF:	Anti-Fraud Coordination Unit (Kaçakçılıkla Mücadele Koordinasyon Birimi)
VDK:	Vergi Denetim Kurulu
VEDOP:	Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VUK:	Vergi Usul Kanunu
WVS:	World Values Survey (Dünya Değerler Anketi)

GİRİŞ

Denetim kavramı, yapılış şekli ve amacı farklı olmakla birlikte hemen hemen hayatımızın her noktasında karşımıza çıkmaktadır. En basit anlamıyla denetim, yapılan bir işin, yapımıyla ilgili kurallara uygun olup olmadığının tespiti. Nitekim devlet de gerek kendi kamusal faaliyetlerinin gerekse egemenlik gücüne dayanarak kişileri yapmakla yükümlü kıldığı işlemleri denetlemek durumundadır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak kişilerle kendi arasında kurduğu en kuvvetli bağ vergi ile olmaktadır. Devlet zora dayanarak vergi alma yetkisine sahip olmakla birlikte kişiler devletin bu yetkisine karşılık her zaman olumlu bir davranış göstermemektedir. Vergiye karşı gösterilen bu direncin bir görünümü de vergi kaçakçılığı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetimi de vergi kaçakçılığının tespitini yapmak ve vergi kaybının önüne geçmek amacıyla kullanılan yöntemlerden biridir.

Vergi denetimi, gelir idaresinin klasik hazine anlayışı ile önceleri daha çok mali amaçla yapılırken, yıllar itibarıyla bu klasik anlayışın mükellef odaklı bir yapıya dönüşmesi ile birlikte vergi kaybının önlenmesinin yanı sıra gelir idaresinin mükelleflerin vergisel yükümlülükler konusunda eğitilmesi, mükelleflerin idare ile olan ilişkilerinin iyileştirilmesi, belge düzenin sağlanması ve en önemlisi toplumda vergi ahlâk düzeyinin artırılması gibi mali olmayan amaçlarla da yapılmaktadır. Buna bağlı olarak vergi denetimleri ile birlikte bunların da yerine getirilmesi amaçlanmaktadır.

Dünya çapında gelir idarelerinin yapısında meydana gelen bu değişikliklere paralel olarak ülkemizde de çeşitli dönüşümler yaşanmıştır. Son olarak vergi denetimi fonksiyonu gelir idaresinin görevleri arasından çıkarılmış ve bir üst kurul olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bu üst kurulun kurulması ile birlikte denetim elemanları tek bir unvan altında birleşmiş ve bu yeni yapıyla birlikte vergi denetiminde etkinliğin sağlanması hedeflenmiştir. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini mevzuata uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesini ifade eden vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılması önem arz etmektedir. Çünkü başarılı bir vergi sisteminin en önemli parçalarından biri de vergi denetiminde etkinliktir.

Bu bağlamda Türkiye’de vergi denetiminin durumunu diğer bazı Avrupa Birliği ve OECD üyesi ülkelerle karşılaştırarak denetime ilişkin eksikliklerin tespit edilmesini sağlamak ve etkinliğin artırılabilmesi için yapılması gerekenler hususunda öneriler sunmak bu çalışmanın temel amacıdır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı ve vergi denetimi kavramları ele alınmıştır. Vergi denetiminin amaçları, türleri ve işlevlerine yer verildikten sonra etkinlik kavramı ve etkinliğin vergi denetimi ile ilgili ilişkisi açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ülkemizde vergi denetim uygulamasının tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Bunun ardından Vergi Usul Kanunu’nda vergi denetim yöntemlerine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir. Ülkemizdeki uygulamayla karşılaştırmak amacıyla AB’deki vergi denetimi ve vergi denetimine ilişkin hukuki düzenlemeler belirtildikten sonra vergi denetimi uygulamaları bakımından çeşitli ülke örneklerine yer verilmiştir.

Çalışmanın son kısmında vergi denetiminin etkinliğini etkileyen temel faktörler açıklanarak temin edilebilen veriler ışığında Türkiye ile bazı AB ve OECD üyesi ülkeler nezdinde bu faktörlere paralel bir karşılaştırma yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın birinci bölümünde genel olarak denetim kavramı ve denetim kavramına dayanarak vergi denetimi kavramı ele alınacaktır. Vergi denetiminin amaçları, işlevleri, özelliklerine değinildikten sonra çalışmanın temel kavramlarından bir diğeri olan etkinlik kavramı ele alınacaktır.

1. DENETİM KAVRAMI

Temel olarak incelemek, araştırmak anlamına gelen denetim kavramının geniş bir kullanım alanı bulunmaktadır. Denetim kavramı yerine kontrol, inceleme, teftiş ve revizyon gibi farklı kelimeler kullanılsa da denetim, bunları da kapsayan daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Kavramları birbirinden ayırt etmek ve denetime doğru anlamı yükleyebilmek için yukarıdaki kavramlara kısaca değinmek yararlı olacaktır.

Günlük yaşamda karşımıza sıklıkla çıkan kontrol kavramı Latin kökenli bir kelime olup, muhasebe defteri anlamına gelen “contra” ve “rotulus” kelimelerinin birleşmesiyle meydana gelmiştir. “Contra” karşıt, zıt anlamına gelirken “rotulus” kalıcı bir kayıt yapmak üzere yazılmış bir parşömen ya da papirüs rulosu, defter (özellikle muhasebe defteri) anlamına gelmektedir. Contra ve rotulus kelimelerinden türetilen “contra rotulare” deyiimi ise iki defteri kıyaslayarak tahkik etmek anlamını taşımaktadır (www.etimolojiturkce.com/kelime/kontrol, 10.09.2017). Bu bilgilere dayanarak kelime kökeni itibarıyla “kontrol”, karşıt bir belge ya da kayıt aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu araştırmak ve tahkik etmek anlamına gelmektedir (Aktuğlu, 1996: 1). Ayrıca Fransızca olan contrôle, denetim sözcüğünden alınmış olup, yine Fransızca olan contrôler kelimesi ise denetlemek fiilinden türetilmiştir (www.etimolojiturkce.com/kelime/kontrol-, 10.09.2017).

Denetimle eşanlamlı olarak kullanılan bir başka kavram ise revizyondur. Latin kökenli olan revizyon kelimesi Latince görmek anlamına gelen “videre”

filinden türetilmiştir. Türk Dil Kurumu'na göre revizyonun kelime anlamı, yeniden gözden geçirerek düzeltmektir

(www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=REVİZYON, 10.09.2017).

Uygulamaya bakıldığında revizyon kelimesi daha çok muhasebesel olarak yapılan araştırma ve incelemeler için kullanılmaktadır (Aktuğlu, 1996: 4). Revizyon ile deftere kaydedilmiş işlemlerin doğruluğu, muhasebe ilke ve normlarına uygunluğu ve düzenliliği araştırılmak suretiyle tespit edilir (MHUD, 2015: 65). Vergisel anlamda ele alındığında karşımıza, revizyonun bir türü olan vergi revizyonu çıkmaktadır. Vergi yasalarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu, vergi incelemesi olarak adlandırılrsa da bazı durumlarda vergi incelemesinin vergi revizyonuna göre daha kapsamlı olduğu belirtilebilir. Örneğin vergi incelemesi kavramına dahil olan servet incelemesi vergi revizyonu kapsamında yer almamaktadır (MHUD, 2015: 75).

Vergi revizyonu kavramı, denetim konusu dışında genel itibarıyla başka bir anlam da ifade etmektedir. Denetim açısından vergi incelemesi anlamına gelen vergi revizyonu, vergi sisteminde yapılan iyileştirme ya da düzeltme anlamını da ihtiva eder. Bu bakımdan revizyon, reform kelimesiyle benzeşmektedir. Her ne kadar yakın anlam taşıyalar da sistemde yapılan bir düzeltme ya da iyileştirmenin reform niteliği arz etmesinin ön koşulu köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. O halde revizyonun reforma göre daha dar kapsamlı olduğu söylenebilir. Başka bir ifadeyle revizyon mevcut sistemde günün koşullarına göre gerçekleştirilmiş değişiklikler ve uygulamaya konulan yeni kurumlar olarak ifade edilebilir (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 1992: 7).

Kökeni Arapça olan teftiş kelimesi ise denetleme, soruşturma ve ayrıntılı inceleme anlamına gelmektedir (www.etimolojiturkce.com/kelime/teftis 10.09.2017). Bir başka ifadeyle açıklamaya çalışacak olursak teftiş, işlerin iyi yürüyüp yürümediğini yahut iyi yürütülüp yürütülmediğini (Aktuğlu, 1996: 2) araştırmak üzere yapılan inceleme olarak nitelendirilebilir.

Arapça kökenli murakebe kelimesi de rakb kökünden gelmekte olup denetleme ve kontrol etme anlamı taşımaktadır

(www.etimolojiturkce.com/kelime/murakabe 10.09.2017). Murakabe görevini yapanlara ise murakıp denilmektedir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nu¹ yürürlüğe girmeden önce, anonim şirketin iş ve işlemlerinin genel kurulca seçilen murakıp veya murakıplar kurulu tarafından denetlenmesi zorunluydu. Ancak 6102 Sayılı Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle bu sisteme son verilmiş ve sadece Bakanlar Kurulunca belirlenen kıstasları taşıyan anonim şirketlerin finansal tablolarının denetime tabi tutulması öngörülmüştür. Bu kanuna göre murakıp kavramının yerini denetçi almıştır. Burada bahsi geçen denetçi ise finansal tablolar konusunda uzman olan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yetki verilen bağımsız denetçidir (Arslan, 2016: 133).

Birbirine yakın anlamlar içeren bu kavramların bazı ayrılan noktaları bulunmaktadır. Şöyle ki; kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanmakta iken revizyon yapılmış işlemlerin ve buna bağlı kayıtların sonradan gözden geçirilmesi işlemidir (www.denetci.gen.tr/denetim-kavrami/, 10.09.2017). Bu karşılaştırma kontrol kavramı ile revizyon kavramının temel farklılığını ortaya koymaktadır. Ayrıca tamamlanmış kayıtların tekrar gözden geçirilmesi suretiyle yapılmasına dayanarak revizyonun geçmişe yönelik olduğunu söyleyebiliriz.

Bir başka farklılık ise işlemi yapan ile işletme arasındaki ilişkiden kaynaklanmaktadır. Kontrol daha çok işletme içinden kimselerce yapılırken, revizyon prensip olarak işletme dışından kimselerce yapılan bir incelemedir. Bu iki kavramın teftiştten ayrılan yanları da bulunmaktadır. Revizyon ve kontrol, işletmenin faaliyetlerini ve işlemlerini devamlı olarak incelemeye yönelik iken teftiş gerek görüldükçe ve önceden belirli olmayan zamanlarda yapılması dolayısıyla revizyon ve kontrolden farklılaşmaktadır. Teftişte de revizyon ve kontrolde olduğu gibi tekrar gözden geçirme işlemi ile karşılaştırma yöntemlerine kullanılır. Ancak bunlara ek olarak teftişte, tüm özellikler araştırılır, faaliyet alanı belirlenir ve ayrıca çalışma koşulları da değerlendirilir (www.denetci.gen.tr/denetim-kavrami/, 10.09.2017).

¹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Denetim kavramını etimolojik açıdan ele aldığımızda kendisine benzer kimi kavramlarda olduğu Latin kökenli olduğunu görmekteyiz. Denetim kavramının nasıl meydana geldiği ise şu şekilde belirtilmektedir:

“İşlemlerin az ve basit olduğu dönemlerde başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilen biri (bu kişilere Munshi denilmektedir), bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye " auditor" (denetçi-denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanılmıştır. Zamanla denetçi her bir hesabı kalem kalem dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiş, varsa hataları, eksiklikleri, suistimalleri de belirtmek suretiyle fonksiyonunu arttırmıştır .” (Özer, 1997: 4).

Latince dinlemek kökünden gelen denetlemek fiili Türk Dil Kurumu²,’nun sözlüğünde “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftiş etmek ve kontrol etmek” şeklinde açıklanmıştır. Bu açıklamada yer alan kavramlar, yukarıda denetim kavramına yakın olmaları nedeniyle tek tek ele alınmıştır. Ancak yapılan bu tanımlamadan, bu kavramların birbirini yerine kullanılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Denetim, kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe gibi birbirine yakın anlamları bulunan bu kavramların sınırlarının net bir şekilde çizil(e)memesi anlam karmaşasına neden olmaktadır.

Kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe kavramları tam olarak denetim kavramının eşanlamlısı olmasa da denetim kavramının içerisinde kısmen yer aldığını söylenebiliriz. Öte yandan denetim denildiğinde akla ilk gelen iktisadi alanda yapılan denetimdir. İktisadi alandaki faaliyetler açısından yapılan denetimin ortaya çıkışı ile ilgili olarak bazı kaynaklarda, milattan 3000 yıl önce Ninua ve Babil’de önemli olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlendiği, firavunlar dönemindeki Mısır’da ise alınacak vergileri tespit etmek amacıyla tarımsal üretimin kontrol edildiği belirtilmiştir. Buna ek olarak yine Atina’da milattan 300 yıl kadar öncesinde kamu

² http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59d0dc5f1595e3.61164794
10.09.2017).

maliyesinin bir denetleme organı bulunduğu ve Roma İmparatorluğu'nun da 5. yüzyılında hazineyi denetlemek amacıyla görevlendirilen Maliye Bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tutan Kester adında kontrolörlerin olduğu da belirtilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015: 8).

Toplumsal ilişkileri iktisadi faaliyetler bağlamında ele aldığımızda denetim kavramı işletme denetimi ve vergisel amaçlı muhasebe denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD), 2015: 8).

Yönetim biliminin ana işlevlerinden biri olan denetim, bir örgütün amaçlarına ulaşp ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin bütününü içeren bir kavramdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 25). Denetimin birçok farklı tanımının yapılabilmesinin yanı sıra Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts)'nce yapılan tanım, denetim için en yaygın kullanılanıdır. Buna göre: “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek maksadıyla, tarafsız kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Silvoso, 1972: 18). Söz konusu tanıma dayanarak, denetimin sadece tek bir işlem değil faaliyet ya da olaylarla ilgili sistemli bir süreç olduğu söylenebilir. Sistematik süreç ise, denetimin istenilen sonuçları verecek biçimde yönetilmesi ve bu amaçla çok iyi düşünülmüş ve tasarlanmış bir denetim planının işletilmesiyle mümkündür (Erdoğan, 2005: 2). Ayrıca tanım üzerinden yapabilecek başka bir tespit de denetimin hangi amaçla yapıldığıdır. Buna göre denetim ile, faaliyet ya da olayla ilgili bilgileri, önceden belirlenmiş olan ölçütlere ne kadar uygun olduğunu araştırıp tespit etmek ve bu tespitleri ilgililere sunarak onları bildirmek amacı güdülmektedir.

Denetimle ilgili yapılan birçok tanım bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkındaki Yönetmeliği'nin 48'inci maddesine göre denetim; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerine ilişkin bilgilerinin (muhasebe bilgilerinin) ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını

tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır.

Denetim, belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu sayısal verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi surecidir (Çalgan vd., 2008: 34).

Denetim, yapılan bir işlemin, önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygunluğunu araştıran ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkartmak için yapılan bir değerlendirme faaliyetidir (Tekin ve Çelikkaya, 2014:27).

Avrupa komisyonunun yapmış olduğu tanıma göre denetim, bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir (www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc, 2006, akt. Kütük, 2008: 8).

Denetim, olasılık ve görelilik esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmektir (Kergen, 2001:6).

Tanımlar arasında oluşan farklılıklar, bir tanımın diğerine göre doğruluğunun daha az olması anlamını taşımamaktadır. Görüldüğü üzere bazı tanımlamalarda denetim için, özellikle muhasebe işlemlerinin ya da ekonomik faaliyetlerin gerçeğe uygunluğu vurgulanırken bazı tanımlamalarda denetim daha geniş kapsamlı tutularak sadece ekonomik faaliyetlerle sınırlandırılmamıştır. Ancak her bir tanımlamanın ortak özelliği, incelenen faaliyet ya da işlem hangi nitelikte olursa olsun yapılacak değerlendirmenin bir uygunluk değerlendirmesi olması ve bu değerlendirmenin önceden belirlenmiş bazı ölçütlere göre yapılmasıdır. Yukarıda da bahsedildiği üzere denetim denildiğinde daha çok ekonomik alanda yapılan denetimin ön plana çıkması, denetime ilişkin yapılan tanımlamaların da daha çok bu yönde olması sonucunu doğurmaktadır.

Bu bilgiler ışığında denetim, gerek işlem gerekse faaliyetlerin, önceden belirlenmiş belli başlı ölçütlere uygunluğunu ve işlemin ya da faaliyetin gerçeğe uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını belirli bir planlama sürecine göre somut

dayanaklara dayandırılarak araştırılması, değerlendirilmesi, çözümlenmesi ve nihayetinde elde edilen bulguların raporlanması olarak tanımlanabilir.

İktisadi olaylar arasında yer alan vergi bakımından da denetim benzer anlama sahip olup, Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesinde "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır." ifadesi yer almaktadır. Söz konusu maddede yer alan vergi incelemesindeki amaç, yukarıda yer alan denetim tanımındaki amaçla örtüşmektedir.

Vergi denetimi kavramı aşağıda ele alınacağından bu kısımda detaylı bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim çeşitlerinin sınıflandırılmasında literatürde tekdüzelik bulunmamaktadır. Denetim temel olarak amacına ve denetçinin statüsüne göre bir ayrıma tabi tutulmakla birlikte, alt sınıflandırmaların farklılaştığı görülmektedir. Literatür incelendiğinde denetimin daha sınırlı olan tasniflerinin de bulunduğu görülmektedir. Bu sınırlı tasniflerden biri iç denetim, dış denetim ve devlet denetimi olarak denetimin üçe ayrıldığı tasniftir (Cook ve Winkle, 1984: 6-7). Bu çalışmada denetim türleri ele alınırken yaygın olarak kabul gören Maliye Hesap Uzmanları tarafınca yapılan tasnif dikkate alınacaktır.

2.1. AMACI BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ

Denetim amacı bakımından mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve yönetim denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak yapılan farklı bir sınıflandırmada bu üç denetim dışında dördüncü bir denetim türü karşımıza çıkmaktadır ki bu da ekonomik denetim olarak adlandırılmaktadır.

Tablo 1'de amacı bakımından denetim türleri özetlenmiş olup, her biri ayrı ayrı ele alınacaktır.

Tablo 1. Amacı Bakımından Denetim Türleri

	AMAÇ	KAPSAM	ÖLÇÜT
MALİ TABLOLAR DENETİMİ	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenirliliğinin incelenmesi	Mali tablolar ve ekler	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler
UYGUNLUK DENETİMİ	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması	Tüm işletme faaliyetleri	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politikaları ve prosedürler
YÖNETİM DENETİMİ	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek	Tüm işletme faaliyetleri	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranlar vb.

Kaynak: Kavut, L., Taş, O., ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamından Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayın No:130. ss.40-42.

2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Finansal denetim olarak da adlandırılan mali tablo denetimi ile işletmelere ait mali tablolarda yapılan aykırılıkların saptanması amaçlanmaktadır. Aykırılıklarla kastedilen husus, oluşturulan mali tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, vergi mevzuatı hükümlerine (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 28) ve diğer muhasebe usul ve esaslarına uyulmamasıdır.

Denetimin tanımında vurgulanan kanıtlara dayanma gerekliliği mali tablo denetiminde de karşımıza çıkmaktadır. Buna göre ekonomik faaliyetin gerçekleştiği dönemde geçerli olan muhasebe usul ve esaslarına göre yapılması gereken kayıt ve işlemlere dayanarak hazırlanan mali tabloların, yine aynı dönemde geçerli olan muhasebe usul ve esaslarına uygunluğu araştırılmaktadır (Holmes ve Overmyer, çev. Göktürk, 1975: 5). Bu araştırma işlemi yapılırken kanıt olarak kayıtların geçerliliğini belirleyen belgeler kullanılabileceği gibi dış kaynaklardan elde edilen deliller de kullanılabilir.

Mali tablo denetimi ile aykırılıkların ortaya çıkarılması, bu tabloların bütünlüğü ve güvenilirliği açısından önem arz etmektedir. Çünkü mali tablolar, işletme ya da kurumun yönetiminde kullanılma işlevine sahip olmakla birlikte işletme ya da kurumla ilgisi olan üçüncü kişilere de sağlıklı bilgi verme işlevi taşımaktadır (Holmes, ve Overmyer, çev. Göktürk,1975: 5).

Mali tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların doğruluğu hakkında bir yargıya varmaktır. Bu denetim türü ile yeni bir değer yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri artırılmaktadır (Güredin, 1999: 17).

2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin ya da kurumun faaliyetlerinin, gerek yöneticiler gibi içerden gerekse kamu gibi dışardan (MHUD, 2015: 15) bir üst organ tarafından belirlenmiş kurallara ne ölçüde uygun olarak yapıldığını tespit etmeye yönelik yapılan denetimdir. Uygunluk denetimi iç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yürütülmektedir (Bakır, 2005: 20). Bu anlamda vergi mevzuatına uygunluğu araştırmak için yapılan vergi denetimi, uygunluk denetimine örnek teşkil etmektedir (Saban, 2009; 183).

2.1.3. Yönetim Denetimi

Yönetim denetimi, işletme ya da kurum yönetiminin başarısını tespit etmek amacıyla yapılan bir denetimdir (Güredin, 1999: 15). Faaliyet yönetimi olarak da adlandırılan bu denetim türünde yapılacak olan tespit işlemi, belirli kabul görmüş kurallar esas alınarak değil söz konusu işletme ya da kurumun kendi belirlediği amaç ve hedefler temel alınarak gerçekleştirilir. 1960'lı yıllardan itibaren gelişmeye başlayan yönetim denetiminin amacı, işletmenin yürüttüğü faaliyetlerinde etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymaktır. Etkenlik ile işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçülürken, etkinlik ile işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığı ölçülür (Bozkurt, 2015: 35). Yönetim denetiminde ölçme işlemine tabi tutulan hususlar sadece finansal konularla

sınırlandırılmayıp işletme bünyesindeki her türlü faaliyet bu denetim kapsamı içerisindedir.

2.1.4. Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetiminin bir arada yürütülmesiyle ortaya çıkmaktadır (Kergen, 2001: 6). Her ne kadar üç tür denetim bir arada olsa da ekonomik denetim de temel amaç performans denetimi olup bu amaç mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenmektedir. Bütünleşik denetim ya da sistemci denetim olarak da adlandırılan ekonomik denetim çerçevesinde; bir yandan işletme faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygunluğu incelenirken diğer yandan mali tabloların yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu incelenmektedir. Bunların yanında işletme kaynaklarının, bütün işletme fonksiyonları göz önünde bulundurularak etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilir (Kergen, 2001: 8).

2.2. DENETÇİLERİN ÖRGÜTLE OLAN İLİŞKİSİ BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ

Denetimi yapan kişiler kimi zaman işletme ya da kurum içerisinden biri olabileceği gibi işletme ya da kurumdan bağımsız biri de olabilir. Bu husus dikkate alındığında denetçileri örgütle olan ilişkisi bakımından denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetçilerin örgütle olan ilişkisi bakımından yapılan bu tasnif bazı kaynaklarda denetimin statüsüne göre denetim türleri olarak da ele alınmaktadır (Kergen, 2001: 6).

2.2.1.İç Denetim

İşletme içinde yer alan bir personel (iç denetçi) tarafından gerçekleştirilen iç denetim, işletmenin gerek mali konularını gerekse mali olmayan konularını ele alan denetimdir. İç denetimde daha çok değerlendirme, analiz ve işletme yöntemleri ile politikaları ön plana çıkar (Holmes ve Overmyer, çev Göktürk, 1975: 4). İç denetim

ile işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği incelenir. İncelemede elde edilen sonuç ve tespitler neticesinde iç denetçi tarafından üst yönetime rapor sunulur.

İç denetim ile işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amaçlanır. Bu amaca bağlı olarak dizayn edilmiş iç denetim müessesesi, bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (kontrol.bumko.gov.tr - 23.04.2017). İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde sistematik, disiplinli bir yaklaşım sağlayarak hedeflerin gerçekleştirilmesinde işletme yönetimine katkı sağlayıp, işletme yöneticilerinin sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur (Aktuğlu, 1996: 86).

2.2.2.Dış Denetim

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak iki ayrı başlık altında ele alınmaktadır.

2.2.2.1.Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim Yönetmeliği³’ne göre bağımsız denetim; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen, gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin konusunu işletmenin mali konuları, dolayısıyla finansal tabloları oluşturmaktadır. Bağımsız denetimde, işletmeye ait finansal tablolar, işletme dışından bir denetçi tarafından incelenmeye tabi tutulur.

Bağımsız denetim ile belirlenen amaca ulaşılması noktasında, denetimi gerçekleştiren denetçinin bağımsız tutum ve davranışlara sahip olması gerekir. Bu

³ 26.12.2012 tarih ve 28509 sayı ile Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

nedenle denetim, işletme dışından bir denetçi tarafından yapılır. Bağımsızlığın herhangi bir yol ile mutlak olamayacağı belirtilmek ile birlikte denetçinin aynı işletmeden bir çalışan olması durumunda yeteri kadar bağımsız olamayacağı savunulmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1991: 3).

2.2.2.2.Kamu Denetimi

Kamu kurumlarında görevlendirilen ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde yer alan işletmelerde yaptıkları denetimler kamu denetimi olarak adlandırılmaktadır. Kamu denetimi yapmakla görevli olanlara kamu denetçisi denilmekte olup, kamu ve özel sektörlerdeki işletmeleri denetlemekle görevli bazı kamu denetçileri şu şekildedir; Başbakanlık Maliye Bakanlığı Müfettişleri (Vergi Müfettişleri), Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişleri, Başbakanlık Teftiş Kuruluna Bağlı Müfettişler ve SGK Müfettişleri (Kavut vd. 2009: 38 - 39).

3. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Kamusal mal ve hizmetlerin sunumu, bu mal ve hizmetlerin özelliklerinden (tüketiminde rekabet olmama ve faydasından dışlanamama gibi) dolayı devlet tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin alımı için gerekli olan finansman kaynağı ise başta vergiler olmak üzere kamu gelirleridir. Buna bağlı olarak kamu gelirlerinin özellikle de vergilerin eksiksiz ve zamanında tahsilatı önem kazanmaktadır.

Çağdaş vergi sisteminde olduğu gibi ülkemizde de beyan esası benimsenmiştir (Öner, 2016: 99). Beyan esasının benimsenmesi ile mükelleften beklenen, kazancını kanunların gerektirdiği gibi eksiksiz ve doğru beyan etmesidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2016: 148). Beyan esası, doğruluk karinesine dayanmaktadır. Bir başka ifade ile mükelleflerin yaptıkları beyanların doğru olduğu kabul edilmektedir (Üstün, 2013:15). Kanunda belirtilen yükümlülüklerin mükelleflerce yerine getirilmesi durumunda gelirlerin tahsil edilmesi ile ilgili herhangi bir sorun ile karşılaşılması söz konusu değildir. Buna karşılık mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda kanuna aykırı bir davranışın

varlığının yanı sıra devletin gelir kaybına uğraması da doğacak sonuçlar arasındadır. Bu noktada mükelleflerin kanunda yer alan yükümlülüklerini yerine getirilip getirilmediklerinin tespit edilmesi gerekliliği karşımıza çıkmaktadır.

İktisadi faaliyetlerin ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek maksadıyla, tarafsız kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreç (Silvoso, 1972: 18) olarak tanımlanan denetim kavramı, mükelleflerin vergiye bağlı kanuni yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediklerinin tespiti hususunda vergi denetimi olarak ele alınmaktadır.

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavram olarak ifade edilebilir (Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), akt. Sağlam, 2015: 4).

Bir başka ifade ile vergi denetimi; vergi kanunlarının yükümlü kıldığı bütün mükelleflerin ve bu mükelleflerle ilgili bütün işlemlerin kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi kanunlarından doğan kurallara uyulup uyulmadığına yönelik vergi idaresinin yaptığı bütün işlemlerdir (Edit. Çımat ve Armağan, 2011: 77). Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi denetimi, vergi idaresi ile arasındaki tüm işlemler nezdinde mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespitini amaçlayan bütün işlemleri ifade etmektedir. Bu işlemler arasında bilerek ve istenerek yapılan vergi kaçırmaya yönelik işlemler (beyannameyi olduğundan daha az göstermek gibi) yer almakla birlikte bilmeden ve istenmeden yapılan hatalar (vergi mevzuatını bilmeme ve yanlış yorumlama gibi) da yer almaktadır (Bayraklı vd., 2004: 205).

4. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Çağdaş vergi sistemlerinde esas olan beyan usulü, mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getireceği varsayımına dayanmaktadır. Ancak uygulamaya bakıldığında bunun gerçekleşmediği görülmektedir. Mükellefler çeşitli nedenlerle kanuni yükümlülüklerini kısmen ya da tamamen yerine getirmedikleri

takdirde vergi sisteminin işleyişi bozulmaktadır. Bu noktada vergi denetimi, beyan usulüne dayanan vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini sağlamaktadır.

Vergi denetimi, vergi kanunlarına aykırılığın tespit edilmesi, mükellefler arasındaki eşitliğin sağlanması ve adil bir vergilendirme yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir (Üstün, 2013: 11).

Vergi denetimi ile temel olarak amaçlanan, mükellef davranışlarının kanunlara uygunluğunu tespit etmek ve mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yöneltmektir. Buna göre vergi denetimi ile her mükellefi denetime tabi tutmaktan öte mevcut olan kayıt dışılığı tespit ederek kayıt dışılığın azaltılmasının (Oral vd., 2015: 129) amaçlandığını belirtebiliriz.

Bunun yanı sıra devletin temel kaynaklarından bir olan vergi gelirlerinde meydana gelmiş ya da gelecek olan kaybı önlemek de temel amaçlarından biridir. Bu amaçlara ek olarak vergi denetiminin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da bulunmaktadır.

4.1. MALİ AMAÇ

Devletin sunması gereken mal ve hizmetlerin finansmanı ağırlıklı olarak vergilerle sağlanmaktadır. Bu nedenle vergilerin zamanında ve eksiksiz tahsilatı önem arz etmektedir. Vergilerin eksiksiz tahsil edilebilmesi açısından mevcut vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi ve kanun dışı bırakılan vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması gerekmektedir (Akdoğan, 1979: 6). Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde bu gereklilik vergi denetimi ile sağlanmaktadır. Vergi denetiminden beklenen mali amaç vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçığın azaltılmasının (Organ, 2008: 39) yanında olası kayıp ve kaçakların önlenmesidir.

4.2. EKONOMİK AMAÇ

Verginin mali amacının yanı sıra kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkilerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak gibi birtakım ekonomik amaçları da mevcuttur. Vergilerin bu ekonomik amaçları gerçekleştirebilmesi ve ekonomide hedeflenen etkileri yaratabilmesi açısından kamu harcamalarını

karşılayabilmesi gerekmektedir. Vergilerin kamu harcamalarını karşılayamaması durumunda bir başka ifadeyle bütçe açıklarının varlığı halinde devlet, borçlanma ya da emisyon (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 48- 49) gibi başkaca finansman kaynaklarına başvuracaktır. Bu kaynakların kullanılması ekonomide birtakım olumsuz etkiler⁴ yaratacaktır.

Vergi kanunlarında yer alan bütün yükümlülöklere mükelleflerce uyulması ve dolayısıyla vergilerin tam ve zamanında tahsil edilmesi bütçe açıklarının meydana gelmesini ve bütçe açıklarının ekonomide meydana getireceğı olumsuz etkileri engelleyecektir. Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları sağlanarak, vergi geliri kaybı neticesinde oluşan bütçe açıkları azalacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 49).

4.3. SOSYAL AMAÇ

Devletin temel fonksiyonlarından biri olan gelir dağılımında adaletin sağlanması için vergiler bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamada bir araç olarak kullanılması, vergilerin sosyal fonksiyonudur (Pehlivan, 2001: 126). Vergilerin sosyal fonksiyonunun gerçekleşebilmesi hususunda vergilerin ödeme gücü ilkesi doğrultusunda alınması önem arz eder. Şöyle ki, yüksek gelirli kimselerden alınan verginin, gelir düzeyi düşük olan kimselerin refahını artırmak amacıyla kullanılması (Tüfekçi, 2016: 60), gelir dağılımında adaletsizliğı gidermeye yönelik bir politikadır. Böylece devlet, vergiler aracılığıyla, bir başka ifadeyle ikincil gelir dağılımıyla, gelir dağılımındaki mevcut adaletsizliğı azaltmış olacaktır. Ancak özellikle yüksek gelirli mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik davranış sergilemesi, bu kimselerden vergi alınmasını engellendiğı gibi gelir düzeyi düşük olan kimselere yapılacak olan harcamaların da kısılmasına neden olacağı için gelir dağılımının daha da bozulmasına sebebiyet verecektir.

⁴ Borçlanılan kaynağı göre ekonomide meydana gelecek etki farklı olmak ile birlikte devletin borç olarak elde ettiğı fonlara karşılık ödediğı faizler öncelikle bütçe üzerinde yük oluşturacaktır (Ulusoy, 2016: 288). Emisyona başvurmak ise enflasyonist etkiler yaratacaktır.

Ödeme gücüne vergileme ilkesi ve sosyal adalet gereği, gelir elde eden herkesin elde ettiği gelir ile orantılı vergi ödemesinin ve vergi kanunlarına tam uyumunun gerçekleşmesi etkin vergi denetimi ile sağlanacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 50).

4.4. HUKUKİ AMAÇ

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, kanunda yer verilmeyen hiçbir verginin mükelleflerden tahsil edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, devlet egemenlik gücüne dayanarak kanunlar ile düzenlenen vergileri mükelleflerden tahsil etme hakkına sahiptir. Mükellefler arasındaki adaletin sağlanması adına mükelleflerin kanunda belirtilen kurallara uygun davranıp davranmadığının tespiti önemlidir. Etkin bir vergi denetimi, bu tespitin yapılmasına olanak sağlamaktadır. Böylece vergi denetimi ile mükelleflerin kanunlara daha saygılı olmaları ve kamu gücünü hafife almalarını önleyici bir etki oluşacaktır (Akdoğan, 1979: 9). Buna ek olarak vergi denetimi ile mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi vermesi sağlanırken, vergiyle ilgili işlemlerin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanacaktır (Edit. Heper ve Dönmez, 2006: 188). Vergi kanunlarının uygulanmasında adil ve yansız davranılması, bir başka ifadeyle devletin egemenlik gücüne göre koyduğu kuralları bütün vatandaşlarına eşit olarak uygulama zorunluluğu ise hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir (Çelikkaya ve Tekin, 2014: 50).

5. VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVLERİ

Vergi denetimi ile temel olarak amaçlanan, mükelleflerin kanuni yükümlülüklerinin yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesidir. Vergi denetiminin bu amacına hizmet eden işlevlere sahip olması bu açıdan önemlidir. Vergi denetiminin temel amacına hizmet işlevlerinden ilki araştırma işlevidir. Bu işlev mükelleflere ve mükellefiyetlere ilişkin gerekli bilgi ve belgenin tespitine olanak sağlar. Bunun yanı sıra vergi denetimi neticesinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere uygulanacak olan cezai yaptırımların, mükellefler üzerinde yaratacağı psikolojik etki ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlanacaktır. Burada da vergi

denetiminin önleyici işlevi öne çıkmaktadır. Vergi denetiminde, denetime yetkili olanlar sadece gerekli tespitleri yapmakla görevli olmayıp, denetim sırasında mükellefi gerektiği gibi bilgilendirmekle de sorumludurlar (Kulmanova, 2006: 11). Vergi denetimi bu yönüyle eğitici işleve sahiptir.

5.1. ARAŞTIRMA İŞLEVİ

Yasal açıdan vergi denetiminin asli işlevi araştırma işlevidir (İstanbul Ticaret Odası [İTO], 2005: 87). Araştırma işlevi ile mükelleflerin yaptıkları işlemlerde, defter ve kayıtlarında ödenmesi gereken vergiyi etkileyen hata ve hilelerin ortaya çıkarılması hedeflenir. Araştırma işlevi etkin bir şekilde yapılamazsa ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit edilemez ve vergi denetiminden beklenen temel amaca ulaşamaz.

5.2. ÖNLEME İŞLEVİ

Araştırma işlevi daha çok denetimin gerçekleştiği esnaya kadar yapılmış olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik iken, önleyici işlev ile mükellefin denetim sonrasında da kanunlara uygun davranması ve dolayısıyla vergi kaybı ve kaçığının engellenmesi hedeflenir. Vergi denetiminin önleyici işlevi, hata yapılmasını önleyici etkiler yaratılarak hataların kaynaklarının yok edilmesi düşüncesine dayanır (Akdoğan, 1979: 10). Bu nedenle vergi denetimin önleyici işlevinin daha etkili olduğu söylenebilir. Şöyle ki; vergi denetimi neticesinde kanunlara uymayan mükelleflerin belirli cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalması, mükellefler nezdinde kanunlara uygun davranma yönünde caydırıcı bir etki yaratacaktır. Bu etkinin yaratılabilmesi için mükellefin ileride başka bir denetime tabi olacağı düşüncesi içinde olmalıdır. Bunu sağlayacak olan ise denetimlerin belirli aralıklara devam etmesidir.

5.3. EĞİTİCİ İŞLEVİ

Çağdaş vergi sistemleri, beyana dayalı olma özelliğinin yanı sıra aynı zamanda mükellef odaklı olma özelliği de taşımaktadır. Devlet, mükelleflerin

kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini araştırırken mükelleflerin haklarını da göz önünde bulundurmalıdır. Yapılan araştırmalar sırasında mükellefler tarafından yapılan hatalar konusunda mükelleflere gerekli açıklamaların yapılması, kendi yükümlülükleri hakkında eğitici bilgi verilmesi mükelleflerin bir yandan ilerleyen dönemlerde vergi kaybı ve kaçığına neden olmasını engellerken diğer yandan devlet ile mükellef arasında daha sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına katkı sağlar (Koç, 2011: 100). Mükellefleri eğitici yönde yapılacak olan bilgilendirme vergi bilincini şüphesiz artıracaktır. Vergi bilincinin artması ve devlet ile mükellef arasında sağlıklı bir ilişkinin kurulması vergiye gönüllü uyum konusunda önem arz etmektedir (Bakır, 2009: 20).

6. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetimi, tarafsız olma, hukuki olma, yaptırım gücünün olması ve hesap denetimi olması şeklinde dört özelliğe sahiptir.

6.1. TARAFSIZ OLMA ÖZELLİĞİ

Vergi denetimine yetkili olanların bu yetkilerini kamu gücüne dayanmaktadır. Ancak kamu gücünün varlığı, denetime yetkili olanların salt hazineyi dolayısıyla devleti gözetmesi anlamına gelmemektedir. Vergi denetimine yetkili olanlar her ne kadar kamu görevlisi olsa da tarafsız davranarak mükelleflerin hak ve çıkarlarına dikkat etmelidirler. Çünkü denetim neticesinde, mükellefe ek tarhiyat yapılabileceği gibi mükellefler lehine de verginin iadesi veya terkinin sonucuna varılabilmesi mümkündür (Doğan, 2010: 10).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’inde vergi incelemesi yapılırken tarafsızlık ve dürüstlük ilkelerinin esas alınması ve vergi incelemesine yetkili olanların tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemeleri gerektiği belirtilmiştir. Bu da vergi denetimlerinde tarafsız davranmanın önemini göstermektedir.

Denetime yetkili olanların tarafsız davranmaları mükellefler üzerinde bırakacağı psikolojik etki bakımından da önemlidir. Denetim elemanlarının sadece

vergi kayıp ve kaçakları tespit etmek olmadığı, aynı zamanda mükelleflerin olması gerekenden daha fazla vergi ödemesini gerektiren hataların da düzeltilmek adına araştırma yapıldığı düşüncesini taşıyan mükellefler, etkin bir denetim yapılabilmesi için daha çok katkı sağlayacaktır. Böylece vergi denetimi konusunda mükelleflerin bakış açısı⁵ olumlu yönde değişecektir.

6.2. HUKUKİ OLMA ÖZELLİĞİ

Vergi ödevi, Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alması dolayısıyla anayasal bir ödevdir. Vergilerin kimler tarafından, ne zaman ve hangi koşullarda ödeneceği ise kanunlarla belirlenmiştir. Yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getirmeyenlerin araştırılması amacıyla yapılan vergi denetimi de yine kanunlara dayanmaktadır. Vergi denetimine yetkili olanların kanuna dayanması ve denetimin kanunlarla belirlenen usul ve esaslara göre yürütülmesi denetimin hukuki olma özelliğini göstermektedir (Bakır, 2009: 15).

6.3. YAPTIRIM GÜCÜNÜN OLMASI

Vergi denetimi mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarının araştırılıp tespit edilmesi amacıyla yapılmaktadır. Amaç sadece gerekli tespitleri yapmak değil, mükellefleri, kanuna uygun davranış göstermelerini sağlamak da vergi denetiminin amaçları arasındadır. Yapılan denetimlerin bu amaca hizmet edebilmesi ve kanuna uygun davranan diğer mükellefler açısından adaletin bozulmaması için yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere karşı bazı cezai yaptırımların uygulanması gerekir. Vergiler gibi yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere uygulanacak cezai yaptırımlar da kanunlarda belirtilmiştir. Cezai yaptırımlar bakımından da hukuki olma özelliği barındırmaktadır.

⁵ Manisa ilinde yapılan bir anket çalışmasında mükellefler kendilerine yöneltilen “Vergi denetim ve inceleme elemanları, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar.” sorusuna %32 gibi önemli oranda katılmadıkları yönünde görüş beyan etmişlerdir (Doğan, 2010: 154).

6.4. HESAP DENETİMİ OLMA ÖZELLİĞİ

Hesap denetimi, işletmelerin belirli bir döneme ait mali tabloların ülkenin hukuki ve mali mevzuat hükümleri ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alınarak düzenlenen muhasebe kayıtlarından gerçeği yansıtan bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesine yönelik yapılan inceleme ve inceleme sonucunda rapora bağlama işlemidir (Koç, 2011: 102). Vergi denetimi de uygulama açısından bir hesap denetimi olarak kabul edilebilmekle birlikte hesap denetiminden daha kapsamlıdır (Organ, 2008: 47). Vergi denetiminde cari hesaplar da dahil olmak üzere işletme faaliyet sonucunu etkileyen tüm hesaplar incelendiği halde sadece tarhiyata konu olacak işlemler rapor edilmekte, diğer hususlar ise istenildiğinde rapora bağlanmaktadır (Aktan, akt. Organ, 2008: 48).

7. ETKİNLİK KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ

7.1. ETKİNLİK KAVRAMI

Bir işletmenin performans boyutlarından biri olan etkinlik kavramı daha çok yönetim bilimi içerisinde ele alınmaktadır. (www.dso.org.tr/userfiles/file/verimlilik_olcme_izl.2.pdf, 02.08.2017).

Sıkça kullanılan etkinlik kavramı genel itibarıyla, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarma derecesi olarak tanımlanabilir (Erdem, akt. Acar ve Merter, 2005: 7).

Verimlilik kavramına göre daha geniş bir anlam içeren etkinlik kavramı literatürde farklı alanlarda farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Etkinlik kavramı maliyet tasarrufu anlamına gelen maliyet etkinliği şeklinde kullanılabildiği gibi verimlilik kavramıyla aynı anlamda da kullanılabilmektedir. Birbiri yerine kullanılan etkinlik ve verimlilik kavramları arasındaki farka değinecek olursak; etkinlik girdi ve çıktılarının parasal değerle ifade edilemeyen durumlarda kullanılırken, verimlilik girdi ve çıktılarının parasal değerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılması gereken durumlarda kullanılmaktadır (Deniz, 2007: 85-86).

Yönetim bilimi kapsamında olan etkinlik kavramının özel sektörde kullanımının yanı sıra kamu kesiminde de kullanımı mevcuttur. Kamu kesiminde

mal ve hizmetlerin üretimine ilişkin verimliliğin ölçülmesinin zor olması dolayısıyla verimlilik yerine daha çok etkinlik kavramı kullanılmaktadır (Arslan, 2002: 4).

Kamu sektörünün özel sektördeki uygulamalardan örnek aldığı bir yaklaşım da Toplam Kalite Yönetimi (TKY)'dir. Temelleri Amerika Birleşik Devletleri'nde atılan ancak gelişimi ve en olgun biçimiyle Japonya'da uygulanan (Merter, 2004: 22) Toplam Kalite Yönetimi işletmenin başarısı için tüm tarafları tüm faaliyet sürecinin içinde aktif olarak bulunmasını savunmaktadır (Çapacıoğlu, 2017: 4). Toplam Kalite Yönetimi'ni tanımlı itibarıyla ele alacak olursak; organizasyonun tüm katma değer yaratan süreçlerinde ulaşılan sonuçların, sürekli iyileştirilmesine yönelik bir sistem olduğu belirtilmektedir (Duncan, akt. Merter, 2004: 26). Türk Kalite Ödülü kriterlerine göre yapılan tanıma göre ise toplam kalite yönetimi, müşteri memnuniyetinin, çalışanların memnuniyetinin ve toplam olumlu etkilerin sağlanabilmesi, iş sonuçlarında mükemmelliğe ulaşılabilmesi için politika ve stratejilerin, çalışan kaynakların ve süreçlerin uygun bir liderlik anlayışı ile yönetilmesi ve yönlendirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Merter, 2004: 26). Tanımdan anlaşılacağı üzere toplam kalite yönetiminde odak noktası müşteri ve müşterilerin beklentileridir. Yönetim anlayışından çok bir felsefe olarak benimsenmesi gerektiği (Çapacıoğlu, 2017: 5) vurgulanan toplam kalite yönetiminin ortaya koyduğu görüşler, genel kabul görmüş toplam kalite yönetimi ilkelerini meydana getirmiştir. Buna göre toplam kalite yönetiminin unsurları aşağıdaki gibidir;

Liderlik; Gelişime açık ve sürekli iyileştirmeyi savunan yönetici liderlerin çalışanlar üzerindeki etkisi fazla olduğundan TKY uygulamasında liderlik niteliği bulunan kişilere ihtiyaç vardır. Uzun vadeli planları olan ve sürekli gelişime açık bir düşünce yapısına olan liderler, işletmenin başarılı olmasını sağlayacaktır (Türküz, 2014:14). TKY'de liderin taşıması gerektiği fonksiyonlar paylaşılmış bir görev anlayışı ve vizyon yaratmak, çalışanları yetkilendirmek, değişime olan ters etkileri kırmak, karşılıklı etkileşimde olan bir yapı yaratmak ve onu yönetmektir (Gencel 2001;182). Bir başka ilke olan takım çalışmasının kolayca uygulanabilmesi için de yine liderlik vasfı önem arz etmektedir.

Müşteri Odaklılık; İşletmelerin başarı sağlamaları büyük ölçüde müşteri (iç ve dış müşteri)⁶ ihtiyaçlarının anlaşılmasına ve bu ihtiyaçların tatmin edilmesine bağlıdır (Karyağdı, 2001: 73). Müşteri odaklılık ilkesine göre işletmenin amacını müşteriyi memnun etme, müşteriyi elinde tutma ve müşteri bağlılığını sağlama oluşturmaktadır (Türküz, 2014:19). Müşteri isteklerinin tam ve doğru olarak belirlenmesi ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi müşteri memnuniyetini doğuracaktır (Bumin ve Erkutlu, 2002: 93). Müşteri odaklı olan bir işletme müşteri memnuniyeti sağlamaya yönelik uygulamalara yönelecektir. Müşteri memnuniyetinin sağlanması müşterilerin satın alma ve dolaylı olarak bir işletmeyi olumlu olarak tanıtmaya gücü ise toplam kalite yönetiminin başarılı sonuçlar verdiğini kanıtlamak için önemli bir göstergedir.

Ekip Çalışması: Toplam kalite yönetimi felsefesine göre işletme içerisinde çalışan herkes işletme için birer müşteri anlamına gelmektedir. İç müşteri adlandırılan işletme çalışanlarının da memnuniyeti dikkate alınarak onların motivasyonunun yüksek tutulması sağlanmalıdır. Böylece işletme çalışanlarının tamamı sürece dahil olup işletme başarısı için gereken katkıyı gösterecektir. Çünkü takım çalışması uygulamaları, sorumluluğu paylaşmayı ve işletme için faydalı olabilecek çözümlerin bulunması konusunda çaba sarf eden herkesin tanınmasını kapsamaktadır. Bu uygulamalar işletmenin farklı birimlerinin ortak karar almalarını sağlayarak işletme için daha etkin bir karar alınmasını ve sorumluluk paylaşımını gerçekleştirecektir (Gencel, 2001:178). Takım çalışması için gerekli olan çalışanların tam katılımı, yetkili kılınma anlamında çok gönüllü olarak katılmayı ve dolayısıyla sorumluluğu ve katkıyı kapsar (Karyağdı, 2001: 76).

Sürekli Gelişme: İşletmelerin temel amacı başarıya ulaşmaktır. Başarının sağlanması halinde işletme bu başarıyı uzun vadede devam ettirmesi gerekir. Toplam kalite yönetimi işletmelerin gelişimini ve bu gelişimin sürekliliğini temel almaktadır. Zira sürekli gelişim kavramı da belirli bir noktayı değil devamlılığı olan bir süreci ifade etmektedir (Çapacıoğlu, 2017: 31).

⁶ Dış müşteri, kuruluşun ürettiği mal ve hizmetleri kullanan veya tüketen kişidir. İç müşteri ise kuruluş içindeki çalışan her bir kişidir (Karyağdı, 2001: 74).

Performans Ölçümü: İşletmelerde başarı sağlayabilmenin yolu gerek sermaye gerekse emek faktöründe verimliliğin ve etkinliğin sağlanabilmesinden geçmektedir. Emek faktörü yani çalışanların verimliliği ve etkinliğinin sağlanabilmesinin en güzel yolu performans yönetim sisteminin kullanılmasıdır. Yöneticilerin bu sisteme inancını çalışanlarına yansıtabilmesi ile toplam kalite yönetiminde performans ölçümü gerçekleştirilebilir. Çünkü toplam kalite yönetimi, işletmede çalışanların en iyi performansı göstermek istedikleri, bununla birlikte yöneticinin de sistemi devamlı geliştirmek istemesi dolayısıyla çalışanlara destek vermeye gönüllü olduğu bir stratejiye dayanarak gelişme göstermiştir (Türküz, 2014: 15-16).

Eğitim: Kalite uzmanı olan Japon Ishakawa'nın kalitenin sağlanmasında eğitimin rolüne ilişkin görüşü "Kalite kontrol eğitimle başlar, eğitimle biter." şeklindedir. Bu görüş üzerine kurulu olan toplam kalite yönetiminde eğitim en önemli unsurlardan biri olup sadece üst yöneticilerin değil işletmedeki tüm çalışanları kapsayacak şekilde eğitim politikası geliştirilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak bir yandan işletmenin temel hedef ve politikaları çalışanlara benimsetilmiş olurken diğer yandan toplam kalite yönetimine ilişkin uygulamaların işletmenin her bir birimine yayılması sağlanmış olur (Uryan, 2002).

Toplam kalite yönetiminin felsefesine uygun bir yapı oluşturulabilmesi için işletme çalışanlarının aynı amaç ve çabada birleştirilmesi, bunun için de işletmede güven ve şeffaflığın sağlanması gerekmektedir. Bu ortamı oluşturmak nitelikli ve sürekli bir eğitimden geçmektedir (Gencel, 2001: 179). Ayrıca eğitimlerin devamlılığı, toplam kalite yönetiminin bir başka unsuru olan sürekli gelişmeye de katkı sağlayacaktır. Çünkü eğitimin sürekli olduğu bir işletmede büyük ya da küçük çok sayıda iyileştirmeye ilişkin fikirler ve uygulamalar ortaya çıkacaktır (Merter, 2004: 44).

Hataların Önlenmesi: Toplam kalite yönetimi hataların ayıklanmasından ziyade hataların önlenmesi esasına dayanmaktadır (Özyörük, 2009: 7). İşletmenin üretim sürecinde muayene dayalı olarak yapılan kontrolün neticesinde hataların tespit edilerek ayıklanması işletme açısından maliyetli olduğundan kaliteyi yükseltme adına yapılan bu kontrol uygulaması maliyetlerin de yükselmesine neden

olacaktır. Ancak toplam kalite yönetiminin benimsediği hataların önlenmesi anlayışı ile hem kalitenin artırılması hem de maliyetlerin azaltılması mümkün olabilecektir (Uryan, 2002).

Özel sektörde toplam kalite yönetimi anlayışı ve unsurlarına ilişkin yapılan açıklamaların akabinde, vergi denetiminde etkinlik konusu ele alınacak olup, toplam kalite yönetimindeki temel unsurlar vergi denetimi bakımından incelenecektir.

7.2. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

İşletmelerin başarılı olmasını amaçlayan toplam kalite yönetim felsefesinin kamu sektöründeki uygulanabilirliği de birçok çalışmada ele alınmıştır. Çalışma konumuz vergi denetimi olup, toplam kalite yönetiminin unsurları, bir kamu hizmeti olan vergi denetimi açısından incelenecektir.

Liderlik: Toplam kalite yönetimi anlayışının tüm organizasyonda benimsenmesi ve bu anlayışın gerektirdiği uygulamaların gerçekleştirilebilmesi için üst yöneticilerin liderlik vasfı taşıması gerekmektedir. Vergi denetimi açısından da etkinliğin sağlanabilmesi için vergi denetimi organizasyonlarındaki üst yöneticilerin kurumun performansını yükseltmeye imkan verecek sistemleri kurmaları, geliştirmeleri ve mevcut sistemi belirlenen hedefler doğrultusunda çalıştırılmasını sağlamaları gerekmektedir (Merter, 2004: 154). Hatta bu uygulamalara öncülük etmelidirler. Vergi denetiminin etkin olabilmesi amacıyla vergi sisteminde zaman zaman değişiklikler yapılmıştır. Örnek vermek gerekirse 1998 yılında Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) yapılmıştır. Yine 1998 yılında 4358 Sayılı Kanun⁷ ile vergi kimlik numarası uygulamasına başlanılmıştır. Böylece vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında tespit edilmesi sağlanarak vergi önlenmesi amaçlanmıştır. Mükelleflerin beyannamelerini vergi dairesine gitmeden internet ortamında verebilmek amacıyla 2004 yılında elektronik beyanname uygulamasına başlanılmıştır. Vergi denetiminde ise 2011 yılında köklü bir değişikliğe gidilerek tüm denetim birimleri vergi müfettişi unvanı altında birleştirilmiştir.

⁷ 04.04.1998 tarih ve 23307 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Vergi sisteminde yapılan değişiklikler vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Yukarıdaki örneklerde de yer aldığı üzere gerek teknoloji gerekse uygulanacak politika ve stratejiler yenilenmeli ve geliştirilmelidir. Etkin bir vergi denetimi için toplam kalite yönetimi uygulamaları bunu gerekmektedir. Bu da ancak üst yönetim liderliğinde mümkün olabilecektir. Bu uygulamalardan sonuç alınabilmesi için tüm çalışanların katılımının gerekliliği de göz ardı edilmemelidir (Merter, 2004: 155).

Ekip Çalışması: Toplam kalite yönetimi unsurlarından bir diğeri de tüm çalışanların sürece dahil edilmesidir. İster özel sektör olsun ister kamu sektörü olsun yapılacak yeni bir düzenlemede iç müşteri olarak tanımlanan çalışanların fikirlerinin alınması ve böylece katılımlarının sağlanması yapılacak olan düzenlemenin kurum ya organizasyonun faaliyetlerini iyileştirici etkisini artıracaktır (Merter, 2004: 155). Buna dayanarak vergi denetimi konusunda yapılacak bir düzenlemede de yine vergi denetim elemanlarına danışılması etkin bir vergi denetiminin sağlanmasına katkı sağlayacaktır. Çünkü nihayetinde sistemdeki eksikleri, uygulayıcı olarak vergi denetim elemanlarının fark etmesi daha olasıdır.

Mükellef Odaklılık: Toplam kalite yönetiminde müşteri odaklılık unsurunun vergi idaresi açısından yansıması mükellef odaklılık olacaktır. Özel sektörde toplam kalite yönetimi çerçevesindeki uygulamaların merkezine müşterilerin beklenti ve istekleri alındığı gibi vergi idaresi bakımından da mükelleflerin istek ve beklentileri alınmalıdır. Bu doğrultuda Gelir İdaresi Başkanlığı 2007 yılında “Çalışan ve Mükellef Odaklı Dönüşüm Projesi” başlatmıştır. 2007 yılında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığında “Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Eğitimi” için pilot uygulama yapılmış ve daha sonra diğer illerde de uygulanmıştır (www.gib.gov.tr/node/103118, 16.01.2018). Mükellef odaklı vergi idaresi anlayışında mükelleflerin beyanlarına güvenilir ve diğer yükümlölüklerini zamanında yerine getirmesi beklenir. Mükellef ile idare arasında herhangi bir anlaşmazlık yaşanması durumunda ilk önce mükellefle iletişim kurulması, mükellef ile idare arasında sağlıklı bir diyalog kurmasına katkı sağlar. Ülkemizde de vergi idaresinde değişen hizmet anlayışı ile “mükellef odaklı” bir hizmet anlayışına doğru bir eğilim vardır (www.milliyet.com.tr/vergi-idaresi-nde-mukellef-odakli-hizmet-izmir-yerelhaber-55264/, 16.01.2018). Mükellefler ile idare arasında sağlıklı bir diyalogun kurulması mükelleflerin vergiye karşı gönüllü

uyumunu da kolaylaştıracak olup vergi denetimlerin daha etkin olabilmesi bakımından personel ve zaman kısıtı azalmış olacaktır. Öte yandan sadece vergi idaresinin değil vergi denetim elemanlarının da mükelleflere karşı tutum ve davranışları mükelleflerin vergi idaresine karşı olan bakış açılarının değişmesinde etkili olacaktır (Merter, 2004: 158).

Eğitim: Toplam kalite yönetimi anlayışının temel unsurlarından bir diğeri de çalışanların eğitimidir. Ishakawa'nın kalite ile eğitim arasında olan kuvvetli bağı "Kalite kontrol eğitimle başlar eğitim ile biter" sözüyle belirttiğini yukarıda belirtmiştik.

Vergi denetiminin etkinliği açısından da çalışanları yani vergi denetim elemanlarının eğitimi büyük önem taşımaktadır. Vergi denetim elemanları mesleğe girişte yoğun bir eğitim almalarına karşın, sık sık değişen vergi kanunları ve diğer düzenlemeleri dikkate alındığında sadece meslekte yeni ve az tecrübeli olanlar değil, tecrübeli vergi denetim elemanları da çalışma hayatları boyunca meslek içi eğitime tabi tutulmalıdır (Merter, 2004: 159).

Eğitimin sürekliliği, çalışanların bilgi düzeyini artırmalarına ve dolayısıyla yüksek performansta çalışmalarına katkıda bulunarak vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında yardımcı olacaktır.

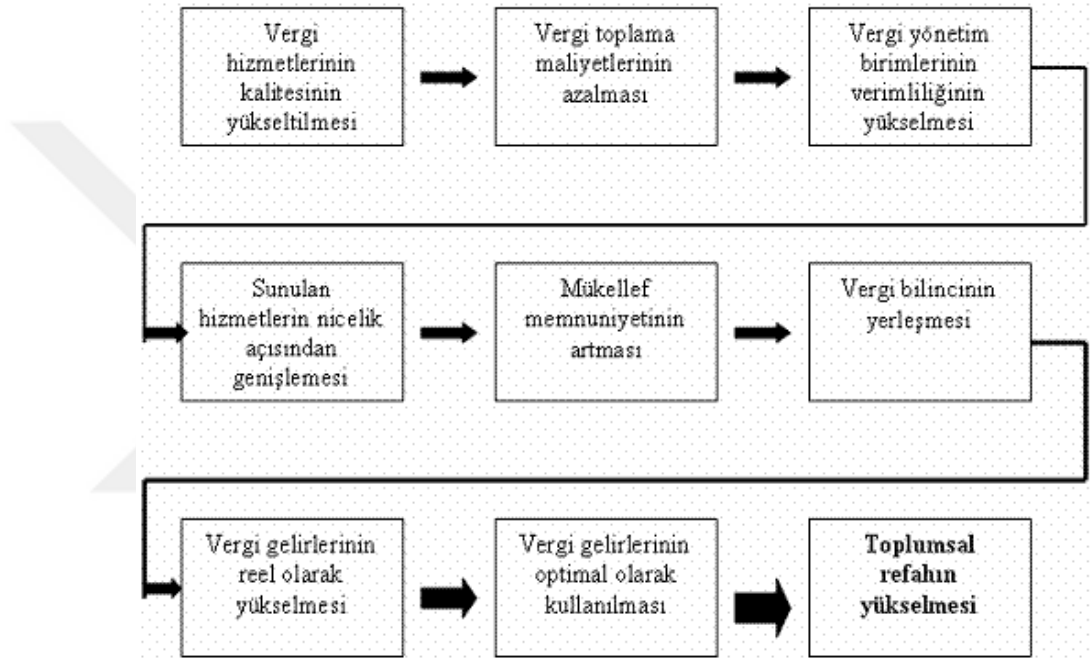
Sürekli Gelişme: Gelişmenin hiçbir zaman sona ermeyecek bir süreç olduğu ifadesi toplam kalite yönetimindeki temel unsur olan sürekli gelişim unsuruna karşılık gelmektedir. Toplam kalite yönetiminin amacı sadece işletmelerin belli bir başarı noktasına ulaşmasını sağlamak değil aynı zamanda elde edilen başarıyı sürekli geliştirmektir (Uryan, 2002).

En önemli amacı mükelleflerin vergi mevzuatına uymalarını sağlamak olan vergi denetiminde de sürekli gelişme, vergi denetimin bu amacını gerçekleştirecek bir araç olarak düşünülebilir. Gerek örgütsel yapılanmanın gerek teknoloji kullanım düzeyinin artırılması gerekse çalışanların eğitim düzeyinin bir bütün olarak sürekli geliştirilmesi yapılan denetim faaliyetinin etkinliğinde büyük rol oynayacaktır (Merter, 2004: 160). Daha önce de bahsedilen vergi kimlik numaralarının kullanılmaya başlanması, vergi denetiminde otomasyon projesinin gerçekleştirilmesi, vergi denetim birimlerinin örgüt yapısında değişiklik yapılması (denetim birimlerinin

birleştirilerek tek bir unvan altında toplanması) gibi birçok değişiklik sürekli gelişime örnek verilebilir.

Toplam kalite yönetiminin genel itibarıyla vergi yönetimine uygulanmasının olası sonuçlarına aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

Şekil 1. Vergi Yönetiminde Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Olası Sonuçları



Kaynak: Uryan, 2002.

Toplam kalite yönetiminin genel itibarıyla vergi yönetimine uygulanmasının olası sonuçları değerlendirildiğinde öncelikle vergi yönetimindeki kalitede artış yaşanacaktır. Hizmet kalitesinin artması dolayısıyla hataların ayıklanması ve hata sayısının azalması vergi toplama maliyetlerini azaltacaktır. Ayrıca hizmet sunumu için harcanan zamandan tasarruf edilmiş olacaktır. Hizmetin kalitesinin ve hizmet hacminin artması mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi kuvvetlendireceğinden mükelleflerin vergi bilinç düzeyinde de artış yaşanacaktır. Vergi bilinç düzeyi yüksek olan ekonomide sonuç itibarıyla vergi gelirinde artış meydana gelecektir. Vergi gelirlerinin optimal olarak toplumsal faydayı maksimize edecek kamusal

hizmetlerde kullanılması neticesinde toplumsal refahın yükselmesi sağlanacaktır (Uryan, 2002).

Kamu yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için kurumlarca toplam kalite yönetimi anlayışının yanı sıra kamu yönetiminde etkinlik bakımından değerlendirilebilecek başka bir alanlar da bulunmaktadır. Performans ölçütlerinden biri olan etkinliğin kamu yönetimi açısından karşımıza çıkabileceği alanlardan biri bütçedir. Bütçede etkinliğin sağlanması için bir dizi yenilik yapılmıştır. Bütçe sistemlerinde yapılan değişiklikler buna örnek teşkil etmektedir. Kamu gelirleri ve kamu harcamaları olarak iki taraftan oluşan bütçenin etkinliği için, gerek kamu gelirleri gerekse kamu harcamaları tarafında ayrı ayrı etkinliğinin sağlanabilmesi gerekir. Sunulacak hizmetler dikkate alınarak en az kaynakla en fazla faydayı sağlayacak şekilde yapılan harcama ile kamu harcamalarında etkinlik sağlanabilecektir. Kamu harcamalarında etkinliği, kamu kaynaklarının en rasyonel şekilde ve en geniş ölçekte toplumun ihtiyaçlarına cevap şekilde kullanılması şeklinde de tanımlamak mümkündür (Anıl, akt. Işık ve Demir, 2012: 149).

Kamu gelirlerinin önemli bir kısmının vergilerden oluşması dolayısıyla kamu gelirlerindeki etkinlik bakımından, vergilerin etkinliğini ele almak yanlış olmayacaktır. Vergilemenin modern ilkeleri arasında yer alan etkinlik ilkesine gereğince vergilemeden beklenen, mükelleflerin yatırım, tüketim ve tasarruf gibi kararlarını en az etkilemesi ve toplumsal refah kaybını en aza indirmesidir. Vergilemede verimlilik ilkesi ise vergilerin en az maliyetle mükelleflerden toplanması ve mükellefler tarafından fazla hissedilmemesidir. Bir başka modern ilke olan randıman ilkesi ise vergilerin olabildiğince devlete çok gelir sağlamasını ifade eder (Demir, 2015: 153).

Vergilemede etkinlik şeklinde ayrı bir vergileme ilkesi olmasına karşın vergi sisteminde etkinliğin sağlanabilmesi için bu üç ilkenin de varlığı gereklidir. Çünkü vergi sisteminin etkinliği söz konusu olduğunda vergileme sürecine dahil olan tüm işlem ve tarafları kapsamaktadır. Vergi idaresi vergi sisteminin bir tarafını oluştururken diğer tarafında mükellef yer almaktadır. Bu bağlamda etkin bir vergileme süreci yasal hükümleri mükellefleri birebir muhatap alarak uygulamaya geçiren başarılı bir vergi idaresi ile sağlanabilir (Mutluer ve Kovancılar, 2006: 91).

Gerek yönetimi gerekse denetimi ile bir bütün olan vergi idaresinin (Öz ve Karakurt, 2007: 85) başarısı hem yönetim bakımından hem de denetim bakımından gerçekleştirilmelidir. Çünkü, vergi idaresinin mükemmel işleyişi sağlanmış olsa bile bu işleyişin etkin bir denetimle kontrol edilmemesi durumunda sistemde bozulmalar meydana gelebilecektir. Etkin bir vergi denetimi vergi sisteminin işleyişini güvence altına alarak, bu işleyişin bozulmasını engelleyecektir (Koç, 2011: 213).

Başarılı bir vergi sisteminin parçası olan vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uymasını sağlamak amacıyla vergi idaresince yapılan denetimlerin, kendisinden beklenen işlevini yerine getirebilme düzeyi (Dalak, akt. Merter, 2004: 82) şeklinde ifade edilebilir. Vergi denetiminin, kendisinden beklenen işlevleri (araştırma işlevi, önleme işlevi, eğitici işlevi) yerine getiremeyecek şekilde yapılması devletin gerek emek gücü bakımından gerekse denetim maliyetleri açısından nakit olarak kaynakların israf edilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Vergi gelirlerini artırmanın tek yolu olmamasına karşın vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında en etkili yöntemdir. Vergi kayıpları gerek vazgeçilen vergiler gerekse kaçırılan vergiler ile ortaya çıkmaktadır. Etkinlik ile vergi kayıplarının arasındaki ilişkiyi ele aldığımızda; vergi harcamaları olarak adlandırılan ve devletin tahsil etmekten vazgeçtiği vergiler ile vergi idaresinin etkinliğini ilişkilendirmek, kaçırılan vergiler ile de vergi denetiminin etkinliğini ilişkilendirmek daha uygun olacaktır (Savaş, 2000: 15).

Etkin bir vergi denetimi ile mevcut mükelleflerin eksik ya da hatalı beyanları tespit edilirken henüz mükellefiyet tesis ettirilmemiş olanların da tespiti sağlanmaktadır. Böylece ekonomideki mevcut kayıt dışılık azaltılmış olacaktır. Etkin vergi denetiminin nihayetinde mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranması da sağlanacağından olası bir kayıt dışılık da engellenmiş olacaktır. Ancak vergi denetiminin bir sonucu olan kayıt dışı ekonomi ile vergi denetimi arasında kuvvetli bir ilişki olsa da kayıt dışı ekonomi sadece vergi denetiminin etkinliğine bağlı değildir. Bir ekonomide kayıt dışı varlığının ekonomik yapı, bürokrasi, enflasyon ve ekonomik krizler, istihdam politikası, nakit ekonomisi ve vergi politikası (Bozdoğanoglu, 2011: 7) gibi birçok nedeni bulunmaktadır. Bu nedenlerden en çok

vurgulananlardan birisi mükelleflerce vergi oranlarının yüksek kabul edilmesidir. Vergi oranlarını yüksek bulan mükellefler vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yolunu tercih etmek suretiyle ekonomik faaliyetin kayıt altına alınmasının önüne geçmektedirler. Ancak kayıt dışı ekonomiyi çeşitli sebeplerle sadece kayıt altına alınmayan ekonomik faaliyetler olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Ayrıca kayıt dışı olarak kabul edilen birden fazla ekonomik faaliyet türü bulunmaktadır. Tablo 2’de bu faaliyet türlerinin sınıflandırılması yer almaktadır.

Tablo 2. Kayıt dışı Ekonomik Faaliyet Türlerinin Sınıflandırılması

FAALİYET TÜRÜ	PARASAL FAALİYETLER	PARASAL FAALİYETLER	OLMAYAN
Yasal Olmayanlar	Çalıntı mal ticareti, Uyuşturucu üretimi ve ticareti, Fuhuş, Kumar, Kaçakçılık ve yolsuzluk	Uyuşturucu, Kaçakçılık ve Çalıntı Eşya Ticareti Ürünlerinin Takası; Kendi kullanımı için uyuşturucu madde yetiştirilmesi ve uyuşturucu üretimi; Kendi kullanımı için yapılan hırsızlık	
	VERGİ KAÇIRMA	VERGİDEN KAÇINMA	VERGİ KAÇIRMA
Yasal Olanlar	Beyan edilmeyen serbest meslek kazancı, yasal mal ve hizmetlerle ilgilibeyan edilmeyen faaliyetlerden elde edilen maaş, ücret ve kazançlar	Çalışan sayısının az gösterilmesi (employee discount), çeşitli adlar altında çalışanlara yapılan ancak vergiye tabi tutulmayan ödemeler (fringe benefits ⁸)	Yasal mal ve hizmet mübadelesi
			VERGİDEN KAÇINMA
			Kendi işini kendin yapma ve Komşu vb. yardım alma

Kaynakça: Schneider F. ve Enste D. (2000). Shadow Economies Around the World: Size, Causes and Consequences. IMF Working Paper. WP/00/26. S.5; Lippert, O. ve Walker, M. (1997) The Underground Economy: Global Evidence of Its Size and Impact, The Fraser Institute, Canada. S. 5

Tablo 2’de kayıt dışına ilişkin faaliyetler yasal olan ve yasal olmayan

⁸ “Fringe benefits” ifadesinin Türkçe karşılığı için Burçin Bozdoğanoglu’nun “Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadelede Harca Eksenli Önlemler” adlı doktora tezinden yararlanılmıştır (Bozdoğanoglu, 2010: 4).

faaliyetler olarak iki ana ayrıma tabi tutulmuştur. Yasal olmayan faaliyetler, kanunlarla yasaklanmış olan faaliyetlerdir. Kanunlarda suç olarak tanımlanmış fiillerden oluşan bu faaliyetlerin varlığı esas itibarıyla kanuna aykırılık teşkil eder. Genel kabul gören görüşe göre kayıt dışı ekonomi yerine daha çok yer altı ekonomisi olarak adlandırılan bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin kayıt altına alınması mümkün değildir. Buna karşılık faaliyetin kendisi yasal olmakla birlikte bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin beyan edilmeyen kısmı kayıt dışı ekonomiyi oluşturan kısımdır. Burada faaliyetlerden elde edilen gelirin eksik beyan (çalışan sayısını ve ücretleri eksik gösterme vb.) edilebileceği gibi faaliyetin kendisinin (ev hanımlarınca evde yapılan işler) hiç bildirilmemesi de söz konusudur.

Vergisel anlamda ele alındığında ise kayıt dışı ekonomi kavramı; “*vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünü*” şeklinde ifade edilmektedir (Altuğ, 1999: 3). Kayıt dışı ekonomiye ilişkin yapılan tanımlamalardan yola çıkarak kayıt dışı faaliyetlerin ortak iki özelliğinin vergilendirilmemiş ve ölçül(e)mez (Altuğ, 1999: 10) faaliyetler olduğu söylenebilir. Devletin bilgisi dahilinde olmayan bu faaliyetler dolayısıyla devlet vergi kaybına uğratılmaktadır. Bir yandan kayıt dışı ekonomi vergi kaybına neden olurken vergi sistemi de bir yandan mükellefleri kayıt dışına doğru yönlendirmektedir. Kayıt dışı ekonomi ve vergi arasındaki ilişki birbirini besleyen ve güçlendiren bir döngü halindedir (Önder, 2000: 251). Vergi oranlarını yüksek bulan ve bu nedenle vergi ödemeyi istemeyen mükellefler gelirlerini gerçeğe uygun şekilde veya hiç beyan etmemektedirler. Bu durum kayıt dışı ekonominin artmasına ve vergi tabanının azalmasına neden olacaktır. Vergi tabanının azalması ise kayıtlı ekonomideki mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün artması sonucunu doğuracaktır.

Kayıt dışı ekonominin önüne geçebilmek için kayıt dışı ekonominin nedenleri de göz önünde bulundurularak birtakım önlemler alınması gerekmektedir. Cezaların caydırıcılığı, denetimlerin yetersizliği gibi vergi sisteminden kaynaklanan kayıt dışı ekonomi nedeniyle oluşan vergi kaybını engelleyebilmek için en etkili yöntemlerden birisi vergi denetimidir. Vergi denetiminin kayıt dışı ekonomiyi engellemede etkili olabilmesi noktasında kendisinden beklenen işleve uygun şekilde denetimin yapılması önem arz etmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

Çalışmanın birinci bölümünde denetim, vergi denetimi ve etkinlik kavramları ele alınmıştır. Bu bölümde ise Türkiye'deki ve Avrupa Birliği'ndeki vergi denetimine ilişkin düzenlemeler incelenerek, bazı gelişmiş ülkelerdeki vergi denetimi modelleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1. TÜRKİYE' DE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

Vergi sisteminin başarılı bir şekilde işlemesine yardımcı olan en önemli araçlardan birisi olan vergi denetiminin geçmişi Cumhuriyet öncesi döneme kadar dayanmaktadır. Osmanlı döneminde kullanılan vergi denetimine ilişkin örgüt yapısı, Cumhuriyet döneminin başlarında da kullanılmaya devam etmiş ancak eksikliklerin giderilmesi (Tüfekçi, 2016: 84-85) ve zamanın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla örgüt yapısında değişikliklere gidilmiştir. Ülkemizdeki mevcut en son yapıyı incelemeden önce vergi denetim yapısının Osmanlı döneminden bu yana zamanla geçirdiği değişim kısaca ele alınacaktır.

1.1. OSMANLI DÖNEMİNDE DENETİM

Osmanlı maliye teşkilatı, gelenekçi eksenli olarak ağırlıklı bir şekilde İlhanlı mali teşkilatından alınmıştır⁹. Osmanlı İmparatorluğunun devlet muhasebesine dayanan mali yapısında, merkezi mali yönetimdeki defterdarlıkları ile eyalet defterdarlıklarının emrinde görev yapan “Başbaki Kulu”¹⁰ denilen görevliler bulunmaktaydı. XVI. yüzyıla ait belgeler arasında bakiye teftişiyle görevlendirilen bu görevlilere rastlanıldığı belirtilmektedir. Başbaki Kulu adı verilen bu görevlilerin

⁹ Küçükcalay ve Çelikkaya, www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=382370&/Osmanlı-Vergi-Sistemi-ve-Bir-Vergi-Tahsil-Yöntemi-Olarak-İltizam-/-Yrd.-Doç.-Dr.-A.-Mesud-Küçükcalay---Dr.-Ali-Çelikkaya,(Erişim Tarih: 22.11.2017)

¹⁰ Başbaki Kulu ile ilgili detaylı bilgi için <http://www.islamansiklopedisi.info/dia/pdf/c05/c050098.pdf> bakınız (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, s.120)(Erişim Tarihi: 22.11.2017).

görevi devlet gelir ve giderleri incelemek, denetlemek ve gerekirse karar da verebilmektir (Çalışkan, 2015: 64). Gecikmiş vergi borcu tahsilini de gerçekleştiren Başbaki Kulu, devlet alacağını tahsil edebilmek veya yolsuzluklara müdahale edebilmek için menkul ve gayrimenkullerin tespiti ile ilgili teftiş ve mali soruşturma görevlerini de üstlenmekteydi (Güvemli, akt. Can ve Şengöz, 2014:120). Üstlendiği bu görevine ilişkin olarak bu görevliler yoklama memuru, müfettiş olarak değerlendirilebilir. Başbaki Kulluğunun görevleri, 1838 yılında Maliye Nezaretinin kurulmasıyla geçici olarak maliye müfettişlerine bırakılmıştır (Lütfi, akt. Çalışkan, 2015: 65). 1879 yılında ise “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmaları sırasında Maliye Teftiş Kurulu olarak bilinen “Heyet-i Teftiş-i Maliye”nin kuruluşu gündeme gelmiş ve aynı yıl dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen İrade-i Seniye’ye dayanarak bu yeni yapı kurulmuştur (Can ve Şengöz, 2014:120,121). Maliye Teftiş Kurulu, Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak oluşturulmuş olup, ilk yıllarda Osmanlı Devleti’nin ordusunun harcamalarını denetlemekle yetkiliydi (Merter, 2004: 69). Heyet-i Teftiş-i Maliye’nin kuruluşunun yer aldığı 1879 tarihli Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi 1885 yılında kaldırılmış ve Teftiş Kurulunun sevk ve idaresi ile müfettişlerin seçimleri divanı muhasebata bırakılarak Teftiş Kurulunun Maliye Bakanının bir kontrol aracı olmaktan çıkarılmıştır. Daha sonrasında maliye müfettişlerinin istihdam edilmesine devam edilmesine karşın, çalışmalarının esaslı ve düzenli bir şekilde takip yapılamamıştır. Bunun yanında müfettiş sayısı ülkede sürekli bir kontrol sağlaması hususunda yetersiz kalmıştır (www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce, 22.11.2017).

1.2. CUMHURİYET DÖNEMİNDE DENETİM

Osmanlı Devleti’inde 1863 yılından itibaren uygulanan Temettü Vergisi, Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uygulanmıştır. Temettü vergisi tahrir ve karneye dayanması nedeniyle temettü vergisinin uygulandığı dönemde denetime pek ihtiyaç duyulmamıştır (Kulmanova, 2006: 25). 1926 yılında Temettü vergisi kaldırılarak 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile birlikte Kazanç Vergisi uygulanmaya

başlanmıştır. Cumhuriyet sonrasında vergi denetimi¹¹ de ilk olarak bu verginin yürürlüğe girmesiyle başlamıştır (Merter, 2004: 69). 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmiştir. Buna göre Tahakkuk Teftiş Memurları yalnızca vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk vergi inceleme elemanları olmuştur. Eğitimleri ve deneyimleri yeterli seviyede olmayan Tahakkuk Teftiş Memurları denetim konusunda başarılı olamadığından kaldırılmıştır (Tuncer, 2001: 5). Beyana dayanan bu vergilerin incelemesinde ihtiyaç duyulan inceleme elemanları, “hesap mütehassısı”¹² unvanıyla piyasadan sağlanan ve serbest olarak çalışan muhasebecilerle karşılanmıştır. 2395 Sayılı Kazanç Vergi Kanunu ve 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun kabul edildiği yıl olan 1934 yılında denetim işlerinde serbest olarak çalışan muhasebecilerin inceleme yapmasına son verilmiştir. 22.03.1934 tarih ve 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda Hesap Mütehassıslığına ilişkin aranan özellikler belirtilmiştir. Hesap Mütehassıslığına ait bu pozisyon bazı değişikliklerle birlikte, 05.04.1945 tarih 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı değişiklikler Yapılmasına Dair Kanunu’na kadar devam etmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatı ve 18.05.1929 tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun¹³,a ek 2 nolu cetvel ile yeniden düzenlenmiş ve adlandırılmıştır. Cumhuriyetle birlikte getirilen yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler yine bu kanunun kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu” na ekli cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur. Bakanlığın

¹¹ 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nda 63’ üncü maddesinde ilk kez vergi incelemesinin tanımı yapılmıştır: “Tahakkuk idareleri, tahakkuk teftiş memuru ve Maliye Müfettişleri bir senei maliyeye ait kazanç vergisine müteferri (ilişkin) muamelat ifa ve vergisi tahsil olunduktan sonra gerek senesi zarfında gerek senei müteakibinde vukubulacak her hangi bir ihbar üzerine veya suveri saire (değişik şekil) ile mükellefin kazancı noksan tebeyyün (beyan) ve vergisi noksan tahakkuk ettirildiği hakkında malumat veya delâili cedideye(yeni deliller) desteres olunca yeniden tahkikata (soruşturmaya) şüru ederek işbu noksanı ikmale ve bunu teminen mükelleften her türlü kuyud (kayıtlar) ve vesaik ve malumatı (bilgiyi) talebe salahiyettardır (yetkilidirler).” (Can ve Şengöz, 2014: 121).

¹² 25.03.1934 tarih ve 2662 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinde Hesap Mütehassısların özellikleri “yüksek tahsil görmüş, Maliye müfettişliğinde, Divanı muhasebat birinci sınıf murakipliğinde veya azalığında veya malî ve ticarî müesseselerde en az beş yıl muvaffakiyetle çalışmış muhasebe usullerine, vergi ve ticaret kanunlarına vâkıf olmaları şarttır. Müsavî şartlar dahilinde lisan bilenler tercih olunur.” şeklinde belirtilmiştir.

¹³ 30.06.1929 tarih ve 1229 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

merkez teşkilatı içinde yer alan Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi, Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi, Varidat Umum Müdürlüğü kadroları içinde bulunan müfettiş, pul tahakkuk müfettişi ve tahsilat müfettişi gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, söz konusu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü Kadrosuna dahil olarak Varidat Kontrolörlüğü Kadrosu oluşturulmuştur (Can ve Şengöz, 2014: 121).

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile 2996 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü ikiye ayrılmış, Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü halini almıştır. Buna ek olarak Tahsilat Umum Müdürlüğü kurulmuş ve Varidat Kontrolörlüğünün yanı sıra Tahsilat Kontrolörlüğü de yeni yasa ile oluşturulmuştur.

29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, “Gelirler Umum Müdürlüğü” olarak birleştirilmiştir. Tahsilat Umum Müdürlüğü, aynen varlığını korumuştur. Aynı kanunla Gelirler Kontrolörü, Gelirler Kontrolör Yardımcısı ve Tahsilat Kontrolörü kadroları oluşturulmuştur.

24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Aynı Kanunla, mevcut Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır. 5655 sayılı Kanunla Varidat Kontrol Memurları da “Vergi Kontrol Memuru” adını almıştır. Daha sonra da 543 sayılı KHK ile 1994 yılında meslek unvanı “Vergi Denetmeni” olarak değiştirilmiştir.

Vergi denetimine ilişkin olarak yapılan son değişiklik ise 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 646 Sayılı Vergi Denetim Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname¹⁴ ile gerçekleşmiştir. 2011 yılı öncesinde vergi denetimi, Maliye Bakanlığı ve 2005 tarihinde yayınlanan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Teşkilat ve görevleri Hakkında Kanun ile kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerçekleştirilmekteydi. Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu

¹⁴ 10.07.2011 tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmadan önce Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde merkezi denetim elemanı olarak Gelirler Kontrolörü, mahalli düzeyde denetim elemanı olarak Vergi Denetmenleri görev almaktaydı. Doğrudan bakana bağlı olarak görev alan denetim birimleri ise Hesap Uzmanları Kurulu ile Maliye Teftiş Kurulu idi. Gelirler kontrolörü ve maliye müfettişlerinin vergi incelemesi (dış denetim) ve teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkileri bulunmaktaydı. Hesap uzmanlarının ise yalnız vergi inceleme yetkileri bulunmakta, teftiş ve soruşturma için yetkileri bulunmamaktaydı. Vergi denetiminin taşra teşkilatı içinde olan vergi denetmenlerinin, gelirler kontrolörleri ve maliye müfettişleri gibi iç ve dış denetime yetkileri bulunmaktaydı. Bunun yanı sıra taşra teşkilatında yer alan vergi dairesi müdürleri de vergi incelemesi yapabilmekteydiler (Organ, 2008: 100).

646 Sayılı Vergi Denetim Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname 2011 yılında yürürlüğe girene kadar vergi denetiminden sorumlu olan birimler doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapan Hesap Uzmanları Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleridir. 646 Sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesiyle bu mevcut yapıda önemli değişiklikler meydana gelmiştir.

1.3. 646 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME SONRASINDA TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNİN YAPISI

Vergi denetiminin başarılı bir şekilde işlemesi için yıllar itibarıyla çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Vergi denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yönelik en çok tartışılan konulardan biri denetim sistemindeki çok başlı bir yapının mevcudiyetidir. 2005 yılında çıkarılan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve görevleri Hakkında Kanun ile daha özerk bir nitelik taşıyacak şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş olsa da vergi denetimi açısından denetim birimlerinin tek bir çatı altında toplanması mümkün olmamıştır (Tüfekçi, 2016: 107).

Yeni düzenlemeyle denetimin tek çatı altında toplanmasına ilişkin değişikliğin yanı sıra uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlı olarak

dört grup başlığı kurulmuştur (Koç, 2011a: 48). Mükellef yapısını baz alarak oluşturulan bu grup başkanlıkları; Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklindedir.

646 Sayılı Kararname ile “Küçük ve Orta Ölçekli Mükelleflerin” hangi vergi müfettişleri tarafından, “Büyük Ölçekli Mükelleflerin” hangi vergi müfettişleri tarafından inceleme ve denetime tabi tutulacakları belirlenmesine karşın, hangi mükelleflerin hangi grupta yer aldığına dair bir belirleme yapılmamıştır (Koç, 2011a: 49).

2016 yılında 798 olan büyük mükellef sayısı, Ağustos 2017 itibarıyla 797’dir¹⁵. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca tahsil edilen ana vergi türlerinin ülkedeki toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %19,31’dir. (www.bmvdb.gov.tr/sites/2016-yili-faaliyet-sonuclari-ile-2016-yili-hesap-donemine-ait-kurumlar-vergisine-iliskin-aciklamalar, 12.12.2017).

Vergi denetiminde çok başlı bir yapının var olmasının denetim alanında en çok tartışılan konulardan biri olduğunu yukarıda belirtmiştik. Vergi denetimi konusunda yıllardır süregelen bu konu, 12.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile nihayetlendirilmiş olup tüm denetim birimleri bir çatı altında toplanmıştır. Bununla birlikte denetim elemanları arasındaki unvan farklılığına da son verilmiş ve tüm denetim elemanlarının unvanları vergi müfettişi olarak değiştirilmiştir.

646 Sayılı KHK ile yapılan değişiklik öncesi doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı kaldırılmış olup, yine doğrudan bakana bağlı olarak görev yapan Maliye Teftiş Kurulu’nun yerini ise söz konusu KHK ile birlikte yeni düzenlenen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı almıştır. Maliye Müfettişleri Kurulu kaldırılmadan önce, müfettişlerin yetki kapsamı içerisinde vergi incelemesinin yanı sıra kamu kuruluşlarını ve kuruluş statüsüne bakılmaksızın

¹⁵ 17.08.2017 tarihinde yayınlanan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2016 yılı faaliyet sonuçlarında yer alan bilgiler dikkate alınmıştır.

devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetlemek de yer almaktaydı. Yapılan değişik neticesinde vergi müfettişi unvanı alan söz konusu maliye müfettişlerinin kamu kuruluşlarını denetleme yetkisi ortadan kalmış ve yetkileri sadece vergi incelemesiyle sınırlandırılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 229). Buna bağlı olarak yeni düzenlenen KHK, öteden beri görevleri vergi incelemesi olan hesap uzmanları açısından bir yetki sınırlandırılmasına neden olmazken, değişiklik sonrası maliye müfettişleri açısından bir yetki kaybının varlığından söz edilebilir.

Yapılan yeni düzenlemenin denetim konusunda bir reform niteliğinde olduğu, vergi denetiminde çok başlılık ve dağınıklığın ortadan kaldırıldığı, denetim elemanlarının tek bir unvan altında birleştirilerek güçlü tek bir kurumsal kimlik oluşturulduğu belirtilmektedir (Koç, 2011b: 53). Oluşturulan yeni yapılanmada birlik sağlanmak istense de denetimin tek bir çatı altında toplanamadığına ilişkin yeni düzenlemeye çeşitli eleştiriler de yapılmaktadır. 646 Sayılı KHK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendiyle Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevi "*Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*" şeklinde değiştirilmiştir. 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 4'üncü¹⁶ maddesinde yer alan "*vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek*" Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri arasından çıkarılmıştır. Ancak 5345 Sayılı Kanun'un 24'üncü maddesinde yer alan Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görev ve yetkilerine ilişkin hüküm "*....vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.*" şeklindedir. Yani Vergi Dairesi Başkanlıklarının vergi dairesi müdürleri¹⁷ aracılığıyla vergi incelemesi ve denetimini yapma sorumlulukları devam etmektedir. Bu durum değerlendirildiğinde denetimin tek bir çatı altında toplanması amacıyla kurulan Vergi Denetim Kurulu'nun vergi denetiminde çok başlılık ve dağınıklığın ortadan kaldırılması amacıyla çelişeceği düşünülebilir (Koç, 2011: 59).

¹⁶ 646 Sayılı KHK ile değişiklik yapılmadan önce 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 4'üncü maddesinin (j) bendinde "Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak" hükmü yer almaktaydı (Koç, 2011: 53).

¹⁷ Vergi dairesi müdürlerinin vergi incelemesi ve denetimi yapma yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nun 135' inci maddesinde "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*" şeklinde yer almaktadır.

Öte yandan vergi uygulamalarının ayrılmaz bir parçası niteliği taşıyan vergi denetimi, çağdaş gelir idarelerinin en önemli fonksiyonlarından biridir. Denetim işlevinin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri arasından çıkarılması, bu kurumun en önemli fonksiyonunu kaybetmiş olması sonucunu doğurmuştur. Bazı görüşlere¹⁸ göre bu durumun ileride büyük sorunlara yol açacağı belirtilmektedir (Gerçek, 2011: 35).

646 Sayılı KHK, her ne kadar vergi denetimi alanında reform niteliğinde olsa da yukarıda ele alınan eleştirilere ilave olarak Vergi Denetimi Kurulu Başkanlığı'nın kanun hükmünde kararname ile düzenlenecek ivedilik gerektirmemesi dolayısıyla anayasaya aykırı olduğu gibi farklı eleştiriler de yapılmaktadır (Erol, 2011: 29).

Yapılan eleştirilerin yerinde olup olmadığı ise vergi denetiminin yeni yapısının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesi yapılarak tespit edilebilecektir. Çünkü Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile mükellef haklarını gözeten, aktif ve etkin bir çalışma yapısına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi hedeflenmektedir (www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Misyon-Vizyon, 12.12.2017). 2011 yılında yapılan değişiklikle getirilen bu yapılanmanın vergi denetiminde etkinliği sağlamasında rol oynayıp oynamadığını sağlıklı bir şekilde değerlendirmek için zamana ihtiyaç vardır. Kuşkusuz ki büyük bir değişimin etkisinin kısa zamanda ölçülebilmesi çok zordur. Buna ilave olarak yalnız vergi denetimi yapısının değişimi değil değişimden sonra sisteme yapılan her bir katkı ve iyileştirme vergi denetiminin etkinliğini olumlu yönde etkileyecektir.

2. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'na göre, Türk Vergi Sisteminde yer alan denetim yöntemleri, yoklama ve inceleme ana başlığı altında toplamda dört farklı yöntemden oluşmaktadır. VUK' un 127 ile 152'nci maddeleri arasında yer verilen bu yöntemler

¹⁸ Gerçek'in bir çalışmasında söz konusu durum için belirttiği ifade şöyledir: “Davul Gelir İdaresi Başkanlığı'nın sırtında, tokmak Vergi Denetim Kurulu'nun elinde” şeklindedir. Bunun yol açacağı sorun ise her iki kurum da başarısızlıklarını üstlenmeyerek, bu başarısızlığı birbirine mal edecek olmasıdır (Gerçek, 2011: 35).

yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır. Ancak bu dört ana başlığın yanı sıra başvurulmuş bir başka yöntem daha vardır ki bu da yaygın ve yoğun vergi denetimidir. Daha çok vergi idaresi tarafından kullanılan bu kavrama VUK'ta ayrı bir maddede yer verilmemiş olup, yoklama başlığı altında yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir (Somuncu, 2014: 134).

Çalışmanın bu kısmında yaygın ve yoğun vergi denetimini yoklama başlığı içerisinde yer vermekle birlikte vergi denetim yöntemlerinin her biri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.1. YOKLAMA

Yoklamak fiilden gelen yoklamanın sözlük anlamı, bir topluluğu oluşturan birimlerin, belli bir zaman ve yerde bulunup bulunmadığını anlamak için yapılan sayma işlemidir. Genel bir anlama yönelik olan bu tanımlanmanın dışında, yoklamanın Türk Dil Kurumu'na yapılan vergisel açıdan tanımı¹⁹ : “Vergi yöntemi yasasının kapsamına giren ve vergi yasalarının yükümlü olarak tanımladığı kişilere ilişkin yükümlülükle ilgili özdeksel olayları ve konuları araştırarak saptama.” şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen denetim yollarından ilki ve uygulama alanı bakımından en basiti olan (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 121) yoklama, ilgili kanunun 127'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre yoklama ile mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amaçlanmaktadır. Her ne kadar tanımlama için kanun maddesinden yararlanılsa da asıl itibarıyla kanunda yoklamadaki maksat belirtilmiştir. Üst düzey bir araştırma niteliğinde olmayan yoklama kısa bir süre zarfında, çok sayıda yükümlüye ulaşma olanağı sağlar. Ayrıca çok ayrıntılı teknik bilgiye ihtiyaç duyulmaması nedeniyle yoklama, uygulama bakımından yoğunlaştırılması gereken bir denetim türü olarak önem taşımaktadır (Akdoğan, 2014: 106). Yoklama diğer denetim türü olan vergi incelemesi ile karşılaştırıldığında, yoklama ile mükellefin maddi yükümlülüklerinin

¹⁹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.59629d66385562.76766862. (09.07.2017).

yerine getirip getirmediği saptanırken, vergi incelemesi ile vergilerin doğruluğu tespit edilmektedir. Mali olguların şekli yapısı üzerinde yoğunlaşan yoklamayı, vergi incelemesinden ayıran temel unsur budur (Şenyüz vd. 2016: 149).

2.1.1.Yoklamanın Kapsamı

213 Sayılı VUK'un 127'nci maddesinde yoklamanın kapsamı mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve konular olarak belirtilmiştir. 1961 yılında 213 Sayılı VUK yürürlüğe girmeden önce 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda²⁰ maddi olay ve mevzulara ek olarak "kayıtlar" ibaresi yoklama kapsamında yer almamaktaydı. Yoklamaya ilişkin kapsam, 1961 yılında 213 Sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile böylece genişletilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 122) .

"Kayıt" ibaresinin ilave edilmesinin yanı sıra 1985 yılında yürürlüğe giren 3239 Sayılı kanunun 12'nci²¹ maddesiyle, hasılat tespitleri belge ve kayıt düzeni

²⁰ 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde: "*Maksat: Yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi hadiseleri ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*" hükmü yer almaktadır (Somuncu, 2014: 143).

²¹ 3239 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesi (11.11.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete);

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 127 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 127.— Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak: a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek, b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek, c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığına tasdikli olup olmadığının usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak, d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yetkisini haizdirler. Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenir.

kontrolü gibi maddi kontroller de yoklama kapsamına alınmıştır (Demirdağ, 1992: 2). Buna göre artık yalnız maddi olaylar, kayıtlar ve konuların tespiti suretiyle değil, aynı zamanda yoklamaya yetkili olan kimseler tarafından yapılacak fiziki kontroller (Arslan, 2016:269) ile de yoklama yapılabilecektir.

Yoklamanın kapsamına yer verilen VUK'un 127'nci maddesinde yer alan yoklama işlemleri aşağıdaki gibidir;

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığı²², nca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,

²² 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Gümrük ve Tekel Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı şeklinde birleştirilmiştir. Bu yapı 02.07.1993 tarihli ve 485 sayılı "Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Başbakanlığa bağlı müstakil bir "Bakanlık" olarak yeniden teşkilatlanana kadar devam etmiştir (<https://www.gtb.gov.tr/kurumsal/hakkimizda/tarihce>) (15.10.2017).

(Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Yoklama memurları yukarıda sayılan yoklama işlemlerini yapmaya yetkilidirler. Bu yetkilerin hangilerinin, nasıl kullanılacağı hususunda ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Yoklama, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi açısından önemli bir denetim yöntemi olduğu söylenebilir. Nitekim vergi denetimi yoklama ile başlamaktadır (Bakır, 2009:51) Şöyle ki mükellefiyetle ilgili maddi olay, konu ve kayıtların araştırıldığı yoklama neticesinde eğer vergi kaybının olduğu tespit edilirse vergi incelemesi yapılması hususunda tutanak tutulmaktadır.

Etkin bir yoklama yapılması ile vergi ve kaçakları önlenebilir. Ciddi bir planlama ile yoklamada etkinliğin sağlanabilmesi mümkündür. Yoklama böyle bir amaca hizmet etmek dışında özensiz bir şekilde yapıldığı takdirde yoklama amacına ulaşmadığı gibi mükelleflerin tepkilerine de neden olmaktadır (Katkat, 2007: 183).

2.1.2.Yoklamaya Yetkili Olanlar

VUK' un 128'inci maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar şu şekildedir;

- a)Vergi dairesi müdürleri,
- b)Yoklama memurları,
- c)Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- d)Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- e)Gelir uzmanlarıdır²³.

Yukarı belirtilenlerin dışında VUK'un "İdarenin yardımı" başlıklı 7'nci maddesine göre bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının

²³ 5.5.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5345 Sayılı Kanunun 34.maddesi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir.

uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar. Bu kişiler yoklama için her türlü yardımı sağlamak zorunda olup bizzat kendileri yoklama yapamamaktadırlar.

2.1.3.Yoklama Süreci ve Usulü

Yoklama başlamadan önce, yoklama memuru, yoklamaya yetkili olduğunu gösteren fotoğraflı resmi bir belgeyi kendilerine sorulmasa dahi nezdinde yoklama yapılan kimseye göstermek zorundadırlar. Ancak toplu yoklama yapılması durumunda kolbaşının belgeyi ibraz etmesi yeterlidir.

Yoklama için herhangi bir zaman kısıtı yoktur. VUK'un 130'uncu maddesinde yoklamanın her zaman yapılabileceği belirtilmiştir. Yoklamadan önce mükellefe haber verilmez. Gerekli araştırma, tespit veya kontrol yapıldıktan sonra yoklama neticesi, tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı bulunursa bu kimselere imzalatılır; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse bu durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa mükellefin bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.

Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.^[1]

Yoklama, yoklamanın yapıldığı sırada bulunması gerekenlerin olup olmadığına yönelik yapılan bir tespit olduğundan, işçi sayısı, işçi ücreti gibi sadece yoklama yapıldığı andaki bilgiler değerlendirilmektedir (Saban, 2006: 186).

2015 yılında 6637 Sayılı Kanunu'nun 6'ncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikte elektronik yoklama yürürlüğe girmiştir. Buna göre, yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda düzenlenen "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Elektronik ortamda düzenlenen yoklama fişi, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır.

Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.

Elektronik Yoklama Sistemi ile klasik yoklama anlayışından farklı olarak, yoklama ve denetim faaliyetleri mobil cihazlar²⁴ ile yerine getirilmekte ve 3G teknolojisinin sunduğu mobilite ile mükellefin her türlü uyumsuzluk durumlarına hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkânı sağlanabilmektedir (Gelir İdare Başkanlığı, 2017: 104).

Bireysel yapılan yoklamaların yanı sıra toplu yoklamalar da yapılmaktadır. Toplu yoklamalar, kayıt dışı yükümlülerin tespit edilmesi, muhtasar beyanname verenlerin beyanlarının personel sayısı ve ödenen ücret yönünden doğruluğunu araştırmak, basit usulde vergilendirilenlerin gerekli koşulları taşıyıp taşımadıklarını tespit etmek ve benzeri konularda yapılır (Yener, 2009: 14).

2.1.4.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetim, vergi suçu oluşturacak fiillerin anında tespiti ve cezasının kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir (Tekin ve Çelikkaya, 2015: 131;Yurteri, 2012: 263). Yaygın ve yoğun vergi denetimi, yoklamaya yetkili olanlarca 1981 yılından itibaren uygulanmaya başlanmış ve 1985 yılında Katma Değer Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte sürekli hale gelmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2015: 131-132).

VUK' ta, yaygın ve yoğun vergi denetimine yoklamadan ayrı bir şekilde yer verilmemiş olup yoklama kapsamının ele alındığı 127'inci maddenin a, b, c ve d bentlerinde yaygın ve yoğun vergi denetimine yer verilmiştir.

Yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetiminin VUK'un aynı maddesinde ele alınması dolayısıyla iki kavram arasındaki farklılığa değinmek yararlı olacaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetiminde genellikle vergi kanunlarına uyum denetlenirken, yoklamada daha çok mükellefiyetle ilgili hususlar tespit edilmektedir

²⁴ Cihaz sayısı 2016 yılında 4.000' e ulaşmıştır (GİB, 2017: 104).

(Tekin ve elikkaya, 2015:133).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi ile mükellefler belge düzenine uymaya zorlanarak (Yurteri, 2012: 264), mükellefler nezdinde belge düzeninin yerleşmesine yardımcı olacaktır. Belge düzeninin sağlanması ile vergi incelemeleri de daha sağlıklı yapılır hale gelecektir.

2.2. VERGİ İNCELEMESİ

Mükellefleri denetleme yollarından biri olan yoklama ile mükellefler ve mükellefiyete ilişkin maddi olaylar, kayıt ve konular dış görünüş itibarıyla araştırılmaktadır (Karakoç, 2014: 322). Ancak bu denetim türü, ödenecek vergi miktarının belirlenmesinde dayanak teşkil eden belge ve kayıtların doğruluğunun araştırılıp tespitine imkân vermemektedir. Mükellef ve mükellefiyetle ilgili daha kapsamlı ve detaylı bir araştırma (Üstün, 2011: 39) yapılmak istendiğinde vergi incelemesine başvurulmaktadır.

2.2.1.Vergi İncelemesinin Tanımı ve Amacı

Şekli denetimden çok gerçeklik denetimi (Üstün, 2011: 40) niteliğinde olan vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergisel işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi ve denetlenmesi ile ilgili yapılan işlemler olarak tanımlanabilir (Öz ve Yolcu, 2014: 62).

VUK'un 134'üncü maddesinde vergi incelemesindeki amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Mükellefin gerçeğe uygun bir şekilde beyanda bulunup bulunmadığının tespiti için her türlü araştırma yapılabilir. İnceleme yapmaya yetkili olanlarca, gerekli görülmesi halinde vergi incelemesi, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasına, beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine imkân verecek şekilde genişletilmiştir. Fiili envânlerin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazine tarafından mükellefe ödenir.

Vergi incelemesi neticesinde vergi kaybı, vergi cezası ile birlikte telafi

edilerek her ne kadar bütçeye ek gelir sağlamış olsa da vergi incelemesinde amaç direkt mali nitelikte değildir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit etmek şeklindeki temel amacının yanı sıra vergi incelemesinin, mükelleflerin gönüllü olarak daha doğru beyanda bulunmayı teşvik ederek vergi bilincini geliştirmek, mükelleflerin vergi kaçırmalarını önleyerek vergi adaletini güçlendirmek (MHUD, 2015: 45) gibi başkaca amaçları da bulunmaktadır.

2.2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ile İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 135'inci maddesine göre vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde vergi incelemesi yetkisine haiz olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemesine yetkili olanların kanundan doğan önemli bir sorumluluğu ise memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir belgeyi yanlarında bulundurmaları gerekliliğidir. Yapılan vergi incelemesinin geçerli sayılabilmesi için kanunda belirtilen kimseler tarafından yapılması gerekmektedir.

Vergi incelemesine yetkili olanların kanunda belirtildiği gibi kimlerin hakkında inceleme yapılacağı da yine kanunda yer almaktadır. Buna göre; VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesine tabidirler. Hakkında inceleme yapılacak olan mükellefler, çalışma plan ve programlarında belirtilen ilkeler doğrultusunda beyanname seçimi yapmak suretiyle saptanmaktadır. Böyle bir saptamanın dışında, incelenecek mükelleflerin tespitinde vergi idaresine yapılan ihbar ve şikâyetler de dikkate alınmaktadır (MHUD, 2015: 48).

2.2.3.Vergi İnceleme Usulü ve Süreci

Usulüne uygun bir vergi incelemesi yapılabilmesi bakımından kanunda belirtilen yer ve zaman hususlarına dikkat etmek gerekir. Vergi incelemesi yapılacağı zaman mükellefe önceden bildirilmesi zorunluluğu olmamakla birlikte mesai saatleri

içerisinde yapılır. Hakkında inceleme yapılanın rızası olmadan resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilemez. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir.

Vergi inceleme esas itibariyle vergi incelemesine tabi olanların iş yerinde yapılır. Ancak bazı hallerde incelemenin dairede yapılması da mümkündür. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının imkânsız olduğu haller ile mükellef ve vergi sorumluların istemesi üzerine inceleme dairede yapılabilir. İncelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. Bu yazılı istem üzerine, istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verilir.

Vergi incelemesine başlamadan önce vergi incelemesine yetkili olanlar, yanında bulundurmaya zorunlu oldukları resmi belgeyi ilgiliye gösterirler. Daha sonra hakkında inceleme yapılan kimseye inceleme konusunun açık olarak izah ederler. Vergi incelemesine başlanıldığını bir tutanağa bağlayarak bir örneğini, hakkında vergi incelemesi yapılana verilir. Bir örneğini vergi incelemesine yetkili olanın bağlı olduğu birime gönderilirken, bir diğer örneği de ilgili vergi dairesine gönderilir.

İnceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve düşünceleri (mülahazaları) varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması zorunludur.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, hakkında inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her

zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

Vergi incelemeye yetkili olanlar vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Eğer bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kantine varırlarsa bu durumu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdare Başkanlığı'na düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

Düzenlenen vergi incelemelerinin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere uygunluğunun değerlendirilmesi rapor düzenleyenlere göre farklılık göstermektedir. Vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcılarınca düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine verilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapan ile komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir başkan yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler. Vergi müfettişi ve vergi müfettişi yardımcılarını dışındaki incelemeye yetkili olanlar²⁵ tarafından düzenlenen raporlar ise Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir.

²⁵ Bunlar, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

2.2.4.Vergi İnceleme Türleri

Vergi incelemesi kapsamı, kaynağı ve yönetimi açısından sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

2.2.4.1.Kapsamı Açısından İnceleme Türleri

Kapsamı bakımından vergi incelemesi tam ve sınırlı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam inceleme denildiğinde bir mükellef hakkında belirli bir hesap döneminde yapılan bütün işlemleri kapsayan bir inceleme söz konusudur (Akdoğan, 1979: 14). Bir başka tanımlamaya göre ise bir mükellef hakkında bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesidir. Örneğin tüm geliri ticari ve zirai kazanç olmak üzere iki gelir unsurundan oluşan bir mükellefin bir hesap döneminde hem ticari hem zirai faaliyetlerinin incelenmesi tam incelemedir (MHUD, 2015: 46). Yine gelir ve kurumlar vergisi iade incelemeleri tam inceleme kapsamındadır (Tekin, 2010: 81). Tam inceleme yapılması halinde, incelemeye başlanıldığından itibaren en fazla bir yıl içinde bitirilmesi esastır. Ancak süresi içinde bitirilmeyen inceleme için ek süre talep edilebilir. Bu talep, vergi incelemesine yetkili olanın bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilerek altı ay geçmemek üzere ek süre verilebilir.

Kapsamı bakımından bir diğer vergi incelemesi türü ise sınırlı vergi incelemesidir. Sınırlı vergi incelemesi bir vergilendirme döneminde, bir vergi türüne ilişkin olarak matrah unsurlarından sadece belli kısmına ilişkin ve belli konu ile sınırlı olarak yapılan vergi incelemesidir (Organ, 2008: 50). Sınırlı incelemedeki esas amaç, mükellefler ve onların işlemleri hakkında bilgi toplamak, daha sonra yapılacak olan incelemelere kaynaklık teşkil etmek ve veri sunmak, sektör ya da mükellefler bazında analiz yapıp inceleme verileri oluşturmaktır (Tekin, 2010: 81,82). Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'e²⁶ göre sınırlı inceleme, tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi olarak ifade edilmiştir. Birkaç

²⁶ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi sınırlı incelemeye örnektir (MHUD, 2015: 46). Sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Ancak tam incelemede olduğu gibi ek süre talep edilebilmektedir.

Tam ve sınırlı incelemenin yanı sıra literatürde kısa inceleme de karşımıza çıkmaktadır. Ancak kısa inceleme farklı bir inceleme türü olmayıp yasa koyucunun “sınırlı inceleme” olarak literatürde var olan kısa inceleme türünü kastettiği belirtilmektedir (Tekin, 2010: 82).

2.2.4.2.Kaynağı Açısından Vergi İnceleme Türleri

Kaynağı bakımından vergi incelemeleri; olağan, olağandışı ve karşıt inceleme olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlardan ilki olan olağan vergi incelemesi hakkında herhangi bir ihbar olmadan yapılan incelemedir. Olağan vergi incelemeleri önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen beyanname veya mükellef nezdinde yapılmaktadır.

Olağan incelemenin aksine, olağandışı incelemede belli bir neden bulunmaktadır. Mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin yapılan bir ihbar, bilgi ve bulgular olan hallerde yapılan inceleme olağandışı vergi incelemesi kapsamındadır (MHUD, 2015: 47).

Karşıt inceleme, mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellefle ile ilişki olan başka bir mükellef hakkında yapılan incelemedir (MHUD, 2015: 47). Karşıt inceleme, incelenen mükellefle iş ilişkisi olan diğer işletme defter, belge ve kayıtların uyumlu olup olmadığını araştırmak amacıyla yapılmaktadır (Organ, 2008: 58).

2.2.4.3.Yöntemi Açısından Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, normal ve aramalı inceleme olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilmektedir. Normal incelemesine mükelleften alınan bilgi ve belgeye göre başlanıldığı için bu yöntemde mükellefin büyük katkısı bulunmaktadır. Ancak mükellefin gerekli bilgi ve belge paylaşmaya rızası olmaması halinde başka bir

yöntem olan aramaya başvurulmaktadır. İhbar veya yapılan incelemelerde, vergi kaçırdığına dair bir delilin bulunması halinde mükellef ve ilgili olanların hakkında, işyerlerinde ve evlerinde yapılan aramada elde edilen bilgi ve belgelere dayanarak yapılan inceleme aramalı incelemedir.

2.3. ARAMA

Vergi incelemesinde temel maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmektir. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit edebilmek için ise doğru bilgi ve belgenin varlığı şarttır. Gerekli bilgi ve belgeler ilgiliden yazılı veya sözlü olarak talep edilebilir (MHUD, 2015: 60). Ancak kimi zaman mükellef kendisinden talep edilen bilgi ve belgeyi rızası ile paylaşmaktan kaçınabilir. Bu şekilde mükellefin rızasına dayanan olağan yolla bilgi ve belgelere ulaşılmazsa, idare kendiliğinden hareket ederek saklanan bilgi ve belgelere ulaşmaktadır. Bunu sağlayan denetim yolu da aramadır.

Arama; işlenen vergi suçu ile ilgili kanıtların, söz konusunda suçun oluşmasında doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak katkısı bulunan kişilerin işyerlerinde, evlerinde veya üzerlerinde araştırma yapmak suretiyle ortaya çıkartılmasına yönelik bir çaba şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 1984: 47).

Aramayı diğer vergi denetim yöntemleri olan yoklama ve vergi incelemesinden ayıran en önemli farklılık arama ile elde edilen bilginin gizlenen bilgi ve belge olmasıdır (Kızılot vd, 2008: 125).

VUK'un 142'nci maddesine göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delil teşkil eden ipuçları bulunması halinde, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Arama üçüncü bir kişi tarafından yapılan ihbar üzerine yapılabileceği gibi vergi incelemesi sırasında vergi kaçırmaya ilişkin kuvvetli belirtilerin varlığı durumunda da arama yapılabilir. İhbar üzerine gerçekleştirilen aramalarda, ihbarın gerçek olmaması halinde, hakkında arama yapılan kimse muhbirinin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Her durumda arama yapılması mümkün olmayıp aramanın yapılabileceği haller kanunla belirtilmiştir. Buna göre;

i. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bunu gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunun talep edilmesi,

ii. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi durumunda arama yapılabilecektir.

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Aramanın geciktirilmeden yapılmasında kamu yararı söz konusudur. Şöyle ki, tespit edilmemesi için kayıt, belge ve defterler yok edilebilir ya da değişiklik yapılabilir (Nas, 2011: 165). Aramanın yapılabileceği zaman konusunda VUK'ta açıkça bir hüküm belirtilmemiştir. Bu hususta, 5271 Sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda aramaya ilişkin yapılan düzenlemeler çerçevesinde arama gerçekleştirilecektir.

Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 118'inci maddesinde “(1) Konutta, iş yerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde²⁷ arama yapılamaz. (2) Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan haller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci fıkra hükmü uygulanmaz.” hükmü yer almaktadır (Nas, 2011: 165).

Arama, sadece vergi ile ilgili olan belgeler nezdinde yapılır. Bunun dışında şahsi belgeler makbuz karşılığında sahiplerine verilir. Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit edilir. İncelemeye tabi bu defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesi şartı ile tutanakları imzalayarak ilgilinin bu defter ve belgeleri alması mümkündür.

²⁷ Kanun maddesinde belirtilen gece vakti kavramı, güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat öncesine kadar süren süreyi ifade etmektedir (Nas, 2011: 162).

2.4. BİLGİ TOPLAMA

Vergi sisteminin beyana dayalı olması, yapılan beyanların doğruluğunun belirlenmesi için gerekli olan bilgilerin devamlı olarak sağlanması gereğini ortaya koymaktadır (Karakoç, 2014: 332). VUK' un "Bilgi verme" başlıklı 148'inci maddesinde bu gereklilik kanunen sağlanmıştır. Kamu idareleri ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle ilgili işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur tutulmuştur.

Bilgi verme yükümlülüğü iki farklı şekilde olmaktadır. Bunlardan biri, talep üzerine bilgi verilmesi iken diğeri devamlı bilgi vermedir. Devamlı bilgi vermede, kamu idareleri ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazılı olarak belirtilmediği takdirde sözlü olarak da istenebilir. Sözlü istenen bilgileri vermeyenlere, uygun bir süre verilerek talep yazı ile tekrarlanır (Karakoç, 2014: 333). Fakat bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine getirilemez. İlgililerden elde edilen bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır.

2. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİ

Avrupa Birliği (AB), 1944 yılında BENELÜKS ve 1952 yılında kurulan Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun akabinde Avrupa ülkeleri arasında ekonomik anlamda daha kapsamlı bir birleşmenin gerçekleştirilmesi düşüncesi ile 1957 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu adı ile kurulmuştur (Çalışkan, 2006: 51). Avrupa Birliği'nin kuruluşu ekonomik büyüme dayalıdır (Güngör, 2011: 9). Hâlihazırda yirmi sekiz ülkeden²⁸ meydana gelen ve tek bir pazar olarak faaliyet gösteren AB,

²⁸ AB üyesi olan İngilterenin, 23.06.2016 tarihinde yapılan referandumla (%52 oranla) AB'den ayrılması yönünde karar çıkmıştır (<https://www.sabah.com.tr/dunya/2016/06/24/avrupa-birligi-nedir-ingiltere-abden-cikti-mi>)(05.03.2018). 29 Mart 2017 tarihinde Lizbon Anlaşması'nın 50. Maddesine dayanarak başlayan ayrılma sürecinin yaklaşık 2 yıl sürmesi ve İngiltere'nin 2019 yılı içinden AB'den ayrılması bekleniyor

önemli bir dünya ticaret gücüdür. AB'nin ekonomik politikası, daha ileri ekonomik kalkınmanın çevre üzerindeki etkisini minimize ederken, ulaştırma, enerji ve araştırma yatırımlarıyla büyümeyi sürdürmeyi hedeflemektedir (europa.eu/european-union/about-eu/figures/economy_en, 18.02.2018).

Hukuk ve ekonomik temelli bir bütünleşmeye dayanan AB'de , ortak çıkarların maksimize edilerek bu ortak çıkarların, devletlerin ulusal çıkarlarının önüne geçmesi düşüncesi ile ekonomik açıdan bütünleşme hareketine yön verilmiştir (Oral, 2005: 263). Buna paralel olarak ulusal devletlerin kendi bütçelerinin haricinde AB'ye ait ayrı bir bütçe hazırlanmaktadır. Bütçenin gelir kısmını, üye devletlerin ilave bir karar olmasına gerek kalmaksızın otomatik olarak AB'ye aktarılan öz kaynaklar ile diğer kaynaklardan meydana gelmektedir. AB'nin öz kaynakları, kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır. Bunlar geleneksel olarak nitelendirilen kaynaklar, KDV payı ve GSMH payıdır (Avrupa Birliği Bakanlığı, 2016: 2). AB'nin geleneksel gelirleri ise tarım sektöründen alınan vergiler (agricultural duties), şeker vergileri (sugar levies) ve gümrük vergileri (customs duties)'dir. 26 Mayıs 2014 tarihli Avrupa Birliği Komisyon Kararına²⁹ göre aşağıda yer alan gelirler Birliğin kendi kaynaklarını oluşturmaktadır:

a. AB'ye üye olmayan üçüncü ülkelerinden yapılan ithalatta alınan gümrük vergisi ve diğer vergiler, şeker üretiminden alınan vergiler (Avrupa Birliği Bakanlığı, 2016: 2).

b. Üye devletlerin uyumlaştırılmış KDV matrahlarına % 0,3 olan tek oran uygulanması, AB'nin KDV'ye dayalı öz kaynaklarını oluşturur (26 Mayıs 2014 tarihli Avrupa Birliği Komisyon Kararının dördüncü paragrafının ikinci alt paragrafına hâlel getirmeksizin).

c. Her bir üye devletin GSMH'sına tek oranlı bir oranın uygulanması ile AB'nin GSMH bazlı öz kaynakları meydana gelmektedir (26 Mayıs 2014 tarihli Avrupa Birliği Komisyon Kararının beşinci paragrafının ikinci alt paragrafına hâlel

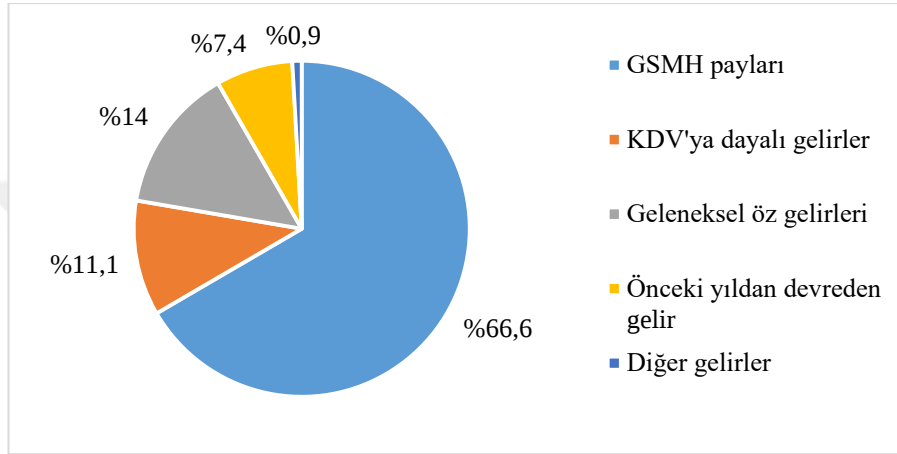
(https://www.ntv.com.tr/dunya/ingiltere-abden-cikmak-icin-tarih-verdi,b3nJG3g5UkizMQ_3EyyvBCg). (05.03.2018).

²⁹ 2014/335/EU, Euratom (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014D0335>) (19.02.2018). Söz konusu komisyon kararı 2014- 2020 yıllarını kapsayan bir periyot için geçerlidir.

getirmeksizin).

AB'nin 2016 yılına ilişkin toplam geliri yaklaşık 144 Milyar Euro (144.089,2 Milyon Euro)'dur. Bu toplam gelirin nelerden oluştuğu aşağıda yer alan grafikte gösterilmiştir.

Şekil 2. 2016 Yılı AB'nin Toplam Geliri

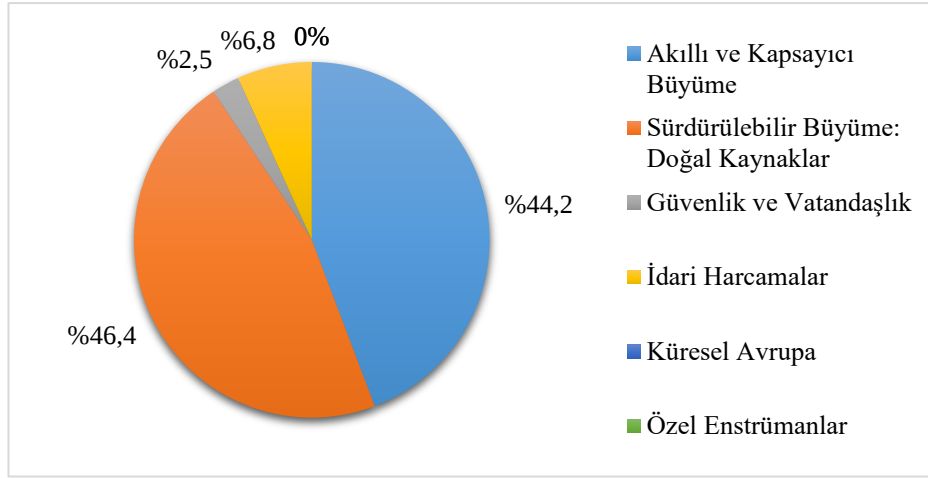


Kaynak: http://ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm (18.02.2018).

Yukarıda yer alan grafiğe göre toplam gelirden en büyük payı, üye devletlerin GSMH'sından alınan paylar oluşturmaktadır. AB'nin geleneksel geliri olarak nitelendirilen gelirlerinin payı ise %14'tür. Diğer gelirler ise; KDV'ye dayalı gelirler %11,1, önceki yıldan devreden gelirler %7,4 ve diğer gelirler %0,9 şeklindedir. AB'nin gelir yapısına bakıldığında üye devletlerin GSMH'sından alınan payın ana gelir kaynağı olduğunu söyleyebiliriz. Üye devletlerin GSMH'sından AB bütçesine aktarılan bu kalem dengeleyici bir kalem olarak tasarlanmasına karşın AB bütçesinin en büyük gelir kaynağı haline gelmiştir (European Commission, 2014: 6).

AB bütçesinin harcama kısmı ise beş ana başlıktan oluşmaktadır. Bunlar akıllı ve kapsayıcı büyüme, sürdürülebilir büyüme olarak doğal kaynaklar, güvenlik ve vatandaşlık, küresel Avrupa, idari harcamalar ve özel enstrümanlardır. AB'nin 2016 yılına ilişkin toplam harcamaları yaklaşık 136,5 Milyar Euro (136.416,4 Milyon Euro)'dur. 2016 yılı toplam harcamaların, kalemler itibarıyla dağılımı aşağıda yer alan grafikte gösterilmiştir.

Şekil 3. 2016 Yılı AB'nin Toplam Harcamaları



Kaynak: http://ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm (18.02.2018).

Yukarıdaki tabloya göre toplam harcamalardan en yüksek pay alan iki harcamadan biri sürdürülebilir büyüme (doğal kaynaklar) diğeri ise akıllı ve kapsayıcı büyümedir. Sürdürülebilir büyümeye yönelik harcamalar ortak tarım politikası, ortak balıkçılık politikası, kırsal kalkınma ve çevre önlemleri gibi unsurları kapsamaktadır. Akıllı ve kapsayıcı büyüme harcamalar ise iki alt kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan ilki büyüme ve istihdam için rekabet edebilirlik iken diğeri de ekonomik, sosyal ve bölgesel uyumdur (ec.europa.eu/budget/figures/interactive/index_en.cfm, 18.02.2018).

AB, hedeflediği politikalarını bütçe aracılığıyla finanse etmektedir. Bu neden hedeflenen politikaların gerçekleşmesi açısından AB'nin bütçesinin uygulanması ve denetimi önem arz etmektedir. Bütçenin uygulanmasından Avrupa Komisyonu (The European Commission) sorumludur. Ancak bütçenin denetimi Avrupa Sayıştay'ının (ECA- European Court Of Auditors) görevidir (www.eca.europa.eu/en/Pages/EUBudgetIntroduction.aspx, 18.02.2018). ECA, AB'nin mali denetimini yapmak için kurulmuştur. ECA'nın denetim çalışmalarının başlangıç noktası, öncelikle büyüme ve istihdam, katma değer, kamu maliyesi, çevre ve iklim değişikliği ile ilgili alanlar olmak üzere AB bütçesi ve AB politikalarıdır (www.eca.europa.eu/en/Pages/ECAWork.aspx, 18.02.2018). ECA, her yıl AB'nin bütçesinde yer alan gelir ve giderlerini denetlemektedir. ECA, yıllık hesapların güvenilirliğine ve gelir ve harcama işlemlerinin ilgili kurallara ve düzenlemelere ne

ölçüde uyduğuna ilişkin bir fikir vermektedir. Bunun yanı sıra belli bütçe konuları ile yönetim konularının performans denetimini gerçekleştirmektedir (www.eca.europa.eu/en/Pages/EUBudgetIntroduction.aspx, 18.02.2018). Gerçekleştirdiği denetimler sonucu bir rapor hazırlamaktadır. ECA'nın amacı geçerli kriterlere ve kuvvetli kanıtlara dayanan, ilgili tüm tarafların ilgi alanlarına yer veren, yüksek kaliteli denetim raporları üretmektir. ECA tarafından hazırlanan bu raporlar, AB bütçesinin yönetimini denetlemek ve gerektiğinde iyileştirme yapmak için Avrupa Komisyonu, Avrupa Parlamentosu, Konsey ve Üye Devletler tarafından kullanılmaktadır (www.eca.europa.eu/en/Pages/ECAWork.aspx, 18.02.2017).

ECA'nın bütçe denetimini yaparken, bütçedeki suiistimal, dolandırıcılık, yolsuzluk ve diğer yasa dışı faaliyetleri araştırmayı OLAF (European Anti-Fraud Office) gerçekleştirmektedir. OLAF, Avrupa Komisyonu için dolandırıcılık karşıtı politikalar geliştirmektedir (ec.europa.eu/anti-fraud//home_en, 18.02.2018). OLAF hakkında detaylı açıklama çalışmanın ileriki kısımlarında yapılacaktır.

2.1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN HUKUKİ DÜZENLEMELERİ

Vergi, kamunun egemenlik gücüne dayanarak alınan ve kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en önemli gelirdir. Birden fazla devletin ortak bir ekonomik birlik oluşturması amacıyla kurulan AB'nin üye devletlerden bağımsız ayrı bir hukuki yapısı olmasına karşın vergi bakımından Birliğin vergi yaratma ve salma yetkisi bulunmamaktadır. AB'de esas olarak vergilendirme yetkisi üye devletlerdir. Çünkü vergilendirme üye devletlerin kendi ulusal yetki alanlarına girmektedir (Oral, 2005: 268). Bu nedenle Birlik gelirlerinin denetimi daha da önem kazanmaktadır.

AB bütçesinin gelir tarafının önemli bir kısmını üye ülkelerin GSMH'larından aldığı paylar tarafından oluştuğunu daha önce belirtmiştik. Bu nedenle Birliğin kendi bütçesinde meydana gelen suistimal ve yolsuzlukların dışında bir diğer önemli husus da üye ülkelerin kendi ekonomilerindeki kayıt dışı faaliyetlerin AB'nin gelirinde azaltıcı bir etki yaratacağıdır (Önal, 2011: 66). AB, birliğin içerisinde kontrolün sağlanması için amacıyla kayıp ve vergi denetimine

ilişkin bazı hukuki düzenlemeler yapmıştır. AB'nin bu konuda yaptığı düzenlemeler aşağıda ele alınacaktır.

2.1.1.Avrupa Konseyi'nin 18 Aralık 1995 ve 2988/95 No'lu Tüzüğü

18 Aralık 1995 tarih ve 2988/96³⁰ sayılı tüzük, AB'ye üye olan ülkelerin, AB'nin finansal çıkarlarını, ortak hukuk kuralları çerçevesinde ve AB'nin bütün faaliyet alanları açısından korunmasının sağlanmasını gerçekleştirebilmeleri amacına yönelik olarak düzenlenmiştir (Önal, 2011:67). Bu Tüzük, topluluğu finansal menfaatlerinin korunması amacıyla genel kuralları (general principles), idari önlemler ve cezaları (administrative measures and penalties), denetim/kontrolleri (checks) kapsamaktadır. Bu tüzük başlangıcında, söz konusu tüzüğün üye devletlerin ceza hukukunun uygulanmasına hâle getirmeksizin uygulanacağı belirtilmiştir.

İlgili tüzüğün “Genel Kurallar” başlıklı bölümünün 2’inci maddesinde şu şekilde belirtilmiştir: *“İdari kontroller, tedbirler ve cezalar, Topluluk hukukunun düzgün bir şekilde uygulanmasını sağlamak için gerekli oldukları sürece uygulanacaktır. Toplulukların mali çıkarları için yeterli koruma sağlanacak şekilde etkili, orantılı ve caydırıcı olacaklardır.”*

Birlik hukuku kapsamında usulsüzlük yapılması durumunda “İdari Önlemler ve Cezalar” bölümünde verilen cezalar da sıralanmıştır. Bunlardan bazıları; idari para cezası ödemek, Birlik tarafından sağlanan avantajların bir süreliğine kaldırılması ve Birlik yardım planına katılım için gerekli onayı geri çekilmesi şeklindedir.

İlgili tüzüğün “Denetimler/Kontroller” bölümünde 8’inci maddesine göre üye devletlerin ulusal yasa (law), düzenleme (regulations) ve idari hükümlerine (administrative provisions) uygun olarak, Birliğin mali çıkarlarını kapsayan işlemlerin düzenliliğini ve gerçekliğini sağlamak için gerekli önlemleri alacaklarına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu hükmün devamında denetimleri sağlayan

³⁰ Council Regulation (EC, EURATOM) No 2988/95 of 18 December 1995 on the Protection of the European Communities Financial Interests , Official Journal of the European Communities L 312/1 (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1519323932659&uri=CELEX:31995R2988>)

tedbirlerin, her sektörün spesifik niteliğine ve izlediği hedeflerine orantılı olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Üye devletler tarafından uygulanacak kontrol ve denetimlerin niteliği ve sıklığı ile bunları yerine getirme usulüne, ilgili kanunların aynı şekilde ve etkili uygulanmasını sağlamak, özellikle usulsüzlükleri önlemek ve saptamak amacıyla sektörel kuralların gerektirdiği gibi karar verilir.

Aynı bölümün 9’uncu maddesine göre denetim yapılacak konular belirtilmiştir. Üye devletler tarafından ulusal mevzuatlarına, düzenlemelerine ve idari hükümlerine uygun yapılacak denetimler ile Avrupa Topluluğu Antlaşması (EC Treaty)’na uygun olacak şekilde Birlik kurumları tarafından yapılan denetimlere hâle getirmeksizin Komisyon sorumluluğunda şu denetimler yapılmaktadır;

- İdari uygulamaların Birlik kurallarına uygunluğu,
- Birliğin gelir ve harcamalarının uygunluğu ile gerekli ispatlayıcı belgelerin bulunup bulunmadığı,
- Benzer mali işlemlerin gerçekleştirildiği ve kontrol edildiği durumlar.

Bunlara ek olarak yine aynı maddede sektör kurallarına göre belirlenen şartlar altında yerinde kontrol ve denetim yapılabileceği belirtilmektedir(eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?qid=1519323932659&uri=CELEX:31995R2988, 18.02.2018) .

2.1.2.Avrupa Konseyi’nin 11 Kasım 1996 ve 2185/96 No’lu Tüzüğü

11 Aralık 1996 tarih ve 2185/96 sayılı Tüzük³¹, 2988/95 Sayılı Tüzükte yer alan Komisyon tarafından gerçekleştirilen idari kontrol ve denetimler için geçerli olan ek genel hükümleri ortaya koymaktadır. Bir başka ifadeyle usulsüzlük ve yolsuzluklara karşı Avrupa Birliğinin menfaatlerini korumaya yönelik olarak Komisyon tarafından işyerinde yapılan denetim ve kontrolleri konu edinmektedir (Organ, 2008: 60).

³¹ COUNCIL REGULATION (EURATOM, EC) No 2185/96 of 11 November 1996 Concerning on-the-spot Checks and Inspections Carried Out by the Commission in Order to Protect the European Communities' Financial Interests Against Fraud and Other Irregularities, Official Journal of the European Communities L 292/2, 15.11.1996. (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1519335704037&uri=CELEX:31996R2185>)

Söz konusu Tüzüğün 2'nci maddesi gereğinde Komisyon, aşağıdaki durumlarda yerinde kontrol ve denetim yapabilmektedir:

- Ciddi veya uluslararası boyutta usulsüzlüklerin tespiti için,
- Birkaç üye devlette, işletmelerin ticari faaliyetlerine bulaşan usulsüzlüklerin tespiti için,
- İlgili üye devletin talebi üzerinedir.

Tüzüğün 4'üncü maddesine yerinde kontrol ve denetimin nasıl yürütüldüğü belirtilmiştir. Buna göre yerinde kontroller ve denetimler, ilgili üye devletin yetkili makamları ile işbirliği içindeki Komisyon tarafından hazırlanır ve yürütülür. Kontrol ve denetimin konusu, amacı ve yasal dayanağı hakkında zamanında bilgilendirme yapılmalıdır. Böylece tüm gerekli yardımı sağlayabilirler. Bu maksatla ilgili üye devlet yetkilileri, yerinde kontrol ve denetimlere katılabilirler. Buna ek olarak, eğer ilgili üye ülke isterse, yerinde kontroller ve denetimler Komisyon ve Üye Devletin yetkili makamları tarafından ortaklaşa yürütülebilir.

Tüzüğün 5'inci maddesinde işletmelerde bir usulsüzlüğün olup olmadığı tespit etmek için gerek görüldüğünde, işletmelere ait ilgili bilgilere erişmek için işletmeyle ilişkili diğer işletmelerde yerinde kontroller ve denetimler yapabilirler.

Tüzüğün 6'nci maddesinde yerinde kontrol ve denetimler, Komisyonun yetki ve sorumluluğundaki görevliler tarafından (Tüzüğün sonraki kısımlarında Komisyon Müfettişleri olarak anılmaktadır) gerçekleştirileceği belirtilmektedir. Komisyon müfettişleri yerinde kontrol ve denetim yapacaklarında, yetkilendirilmelerini gösteren bir belge ile birlikte kimliklerini göstereceklerdir. Bunun yanı sıra yapılacak Kontrol ya da denetimin konusunu ve amacı hakkında bilgi vereceklerdir. Komisyon, ilgili üye devletlerinin mutabakatına bağlı olarak gözlemci olarak diğer üye ülke görevlilerinden yardım isteyebilir. Teknik destek sağlaması için Komisyonun sorumluluğu altındaki dış organları arayabilir. Komisyon, bu belirtilen yetkililerin ve dış organların teknik yeterlik, bağımsızlık ve mesleki gizlilik konularında her türlü garantiyi vermelerini sağlar.

Tüzüğün 7'nci maddesinde Komisyon tarafından yerinde yapılacak denetim ve kontrollerin hangi hususları içereceği yer almaktadır. Buna göre;

- Kanuni defter ve belgeler, sözleşme listeleri, maaş makbuzları, yapılan iş ve işletmeye ait banka hesap özetleri,
- Bilgisayar verileri,
- Üretim, paketlenme ve sevk sistemleri ve yöntemleri,
- Malların niteliği ve miktarı gibi fiziki kontroller,
- Numunelerin alınması ve kontrolü,
- Finanse edilen yatırım ve işlerin gelişimi
- Bütçe ve muhasebe belgeleri,
- Sübvansiyon edilen projelerin mali ve teknik olarak uygulanmasıdır.

Komisyonun talebi üzerine, gerektiğinde üye devletler, özellikle kanıtların korunması için ulusal yasaları uyarınca uygun ihtiyati önlemler almak zorundadırlar.

Tüzüğün 8'inci maddesinde denetim ve kontroller sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Komisyon, bu tüzüğün uygulanması sırasında Komisyon müfettişlerinin, kişisel verilerin korunmasına ilişkin olarak Birliğin ve üye devletlerin ulusal hükümlerine, özellikle Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 95/46 / EC sayılı Direktifinde belirtilen hükümlere uymasını sağlamalıdır. Tüzüğün söz konusu maddesinde Komisyonun bildirim yapma yükümlülüğü de belirtilmiştir. Komisyon yerinde kontrol veya teftiş sırasında farkına varılan usulsüzlük ya da usulsüzlük şüphesi, usulsüzlüğün ya da usulsüzlük şüphesinin bulunduğu üye devletin ilgili makamına mümkün olan en kısa sürede bildirmekle yükümlüdür (eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1519335704037&uri=CELEX:31996R2185, 18.02.2018).

2.1.3.Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office-OLAF)

Kaçakçılıkla Mücadele Koordinasyon Birimi (UCLAF), Avrupa Komisyonu Genel Sekreterliği'nin bir parçası olarak 1988 yılında kurulmuştur. UCLAF, ulusal kaçakçılıkla mücadele birimleri ile birlikte çalışarak, uluslararası kaçakçılıkla mücadele için gerekli koordinasyon ve yardım sağlamıştır. 1993 yılında UCLAF'ın

yetkileri, Avrupa Parlamentosu'nun önerileri ile giderek artmıştır. 1995 yılında UCLAF'ın kendi inisiyatifle soruşturma başlatmaya yetkili kılınmıştır. Tüm Komisyon departmanları kendi sorumluluk alanlarına giren kaçakçılık şüphelerinin olduğu durumları UCLAF' a bildirmeleri istenmiştir. 1999 yılına gelindiğinde daha güçlü bir soruşturma yetkisine sahip yeni bir kaçakçılığı önleme organı (OLAF) önerisi ileri sürülmüştür. Bunun sonucunda 1999/352 sayılı Karar ile bağımsız soruşturma yetkisi olan Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi (OLAF) kurulmuştur (ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/history_en, 26.02.2018).

Avrupa Birliği bütçesi, AB vatandaşlarının hayatlarını iyileştiren çok çeşitli program ve projelere finansman sağlamaktadır. Bu nedenle AB kaynaklarının uygun olmayan bir şekilde kullanımı ya da AB bütçesini oluşturan vergi ve harçları kaçırmak Avrupa vatandaşlarına zarar verecektir. AB fonları kaçakçılığı araştırmak, tespit etmek ve durdurmak üzere yetkilendirilen tek AB organıdır.

OLAF' ın araştırma alanı içerisindeki konuları aşağıdaki gibidir:

-Tüm AB harcamaları:

-Özellikle gümrük vergileri olmak üzere bazı AB gelirleri,

-AB kurum üyelerinin ve personelinin görevini kötüye kullanılması durumlarıdır (ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_en, 26.02.2018).

OLAF'ın yaptığı soruşturma çeşitleri üç başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar iç soruşturma, dış soruşturma ve koordinasyon/uyumluluk hususlarıdır. İç soruşturmalar mesleki görevlerin yerine getirilmesi ile ilgili ciddi konular da dâhil olmak üzere yolsuzluk ve kaçakçılık ile Avrupa Birliği'nin mali çıkarlarını etkileyen diğer yasadışı faaliyetleri tespit etmek için Avrupa Birliği kurumları bünyesinde yapılan idari araştırmalardır. Dış soruşturma, gerçek ve tüzel kişiler tarafından meydana getirilen yolsuzluk, kaçakçılık ve diğer usulsüzlükleri tespit etmek amacıyla Avrupa Birliği kurumları ve organları dışındaki kurum ve organlarca yapılan idari araştırmalardır. Koordinasyon/Uyumluluk hususlarında da OLAF, bilgilerin toplanmasını ve bilgi alışverişini kolaylaştırarak, üye devletler ve Birliğin diğer departmanları tarafından gerçekleştirilen araştırmalara katkı sağlar.

2010-2016 yılları arasında OLAF'ın gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin

rakamsal veriler ise şöyledir (ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en, 26.02.2018):

- 1600'den fazla soruşturma tamamlandı.

- 3.6 Milyar Euro üzerinde bir tutarın AB bütçesine kazandırılması önerildi.

- Üye devletler ve AB'nin yetkili makamları tarafından uygulanacak 2000'den fazla adli, mali, idari ve disiplin eylemi için tavsiye verildi.

- OLAF'ın soruşturma çalışmalarının bir sonucu olarak gereksiz harcanan miktarlar kademeli olarak geri dönmüştür.

2016 yılı bütçesi 58.9 Milyon Euro olan OLAF'ın 2016 yılı özelinde gerçekleştirdiği faaliyetleri ise şöyledir (ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en, 26.02.2018):

- OLAF tarafından 219 yeni soruşturma açıldı ve 272 soruşturma da tamamlandı. 2016 yıl sonunda devam eden soruşturma sayısı 344'tür.

- OLAF tarafından sona eren ve devam eden soruşturmaların ortalama süresi 18.9 ay olarak gerçekleşmiştir.

- Gelen bilginin değerlendirilmesi ve bir soruşturma başlatılıp başlatılamayacağına ilişkin karar verme sürecinin ortalaması 1.7 ay olarak gerçekleşmiştir.

- Büyük çoğunluğu soruşturmalarda görevli olmak üzere OLAF'ın toplam 415 personeli vardır.

2.1.4.FISCALIS Programı

Avrupa Birliği'nin katılım öncesi stratejisinin unsurlarından biri, gerekli kriterleri karşılayan aday ülkelerin AB' nin program ve ajanslarına katılmalarının sağlanmasıdır. Fiscalis Programı, AB'nin bu programları arasında vergilendirme alanındaki programıdır. Fiscalis Programı, ulusal idareler arasında işbirliği, bilgi değişimi ve en iyi uygulamaların paylaşılması amacıyla oluşturulan bir programdır. Fiscalis Programı'nın temelleri, dolaylı vergilendirme alanında çalışan kamu personelinin mesleki eğitimi için 1993 yılında oluşturulan Mattheus Programı ile

atılmıştır. Fiscalis Programı kurulana kadar bu program üye devletler arasında bilgi ve personel değişimi sağlamıştır. 1998 yılında ise ilk Fiscalis çalışmaları başlamış ve bu çalışma 1998- 2002 yılları arasını kapsamıştır. İlk Fiscalis Programı, Mattheus Programında olduğu gibi dolaylı vergilendirme alanında işbirliğine yönelik faaliyetlere katkı sağlamıştır. 2003- 2007 yıllarını kapsayan Fiscalis 2007 Programı yürürlüğe girmiştir. Bu programının kapsamı genişletilmiş ve dolaylı vergilerin yanı sıra doğrudan vergilendirme ve sigorta primi alanlarında da faaliyetler yürütülmüştür. AB yetkililerince programın devamlılığı konusunda fikir birliği sağlanmış ve 1 Nisan 2008 - 31 Aralık 2013 dönemini kapsayan Fiscalis 2013 Programı başlatılmıştır. Fiscalis 2013 Programı kapsamında düzenlenen faaliyetler de bir önceki programın kapsamı gibi dolaylı vergilendirme ile birlikte dolaysız vergilendirme ve sigorta primleri üzerinden alınan vergilerdir. Bu program katılım öncesi stratejisinden yararlanan aday ülkelere ve potansiyel aday ülkelere de açıktır (Karabacak, 2010: 5). Buna göre Türkiye de bu program kapsamında olup programdan Maliye Bakanlığı personeli yararlanmıştır (www.ab.gov.tr/46039.html, 27.02.2018).

Son olarak Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 11 Aralık 2013 tarih ve 1286/2013 sayılı Tüzüğü³² ile Avrupa Birliği'nde vergi sistemlerinin işleyişini iyileştirmek için 2014 - 2020 yıllarını kapsayan Fiscalis 2020 Programı oluşturulmuştur (ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/essentials-fiscalis-2020_en, 27.02.2018). Fiscalis 2020 Programı, ulusal vergi idareleri ile bilgi ve uzmanlık yaratma ve bunları değiştirme olanağı veren bir AB işbirliği programıdır. Fiscalis 2020 Programı, çifte vergilendirme, rekabetin bozulması gibi konularda vergi idarelerinin karşılaştıkları zorlukların üstesinden gelebilmeleri için tam donanımlı olmalarına yardımcı olur. Fiscalis 2020 Programının operasyonel hedefleri arasında idari işbirliği faaliyetlerini desteklemek, vergi memurlarının beceri ve yeterliklerini güçlendirmek, vergilendirme alanında Birlik yasalarının anlaşılması ve uygulamasını güçlendirmek, idari usulleri iyileştirmek ve iyi uygulamaları paylaşmak yer almaktadır. Bu hedefler vergi kaçakçılığına, vergi kaybına ve agresif

³² Regulation (EU) No 1286/2013 of the European Parliament and of the Council of 11 December 2013 establishing an action programme to improve the operation of taxation systems in the European Union for the period 2014-2020.

vergi planlamasına karşı mücadelenin desteklenmesine özel önem verilerek yürütülecektir (ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en, 27.02.2018). Türkiye 16 Temmuz 2014 tarihinde Fiscalis 2020 Programına katılım anlaşmasını imzalayarak programa katılmıştır (www.ab- ilan.com/tag/fiscalis-2020/, 27.02.2018).

3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI

Türkiye’deki vergi denetimi uygulaması incelendikten sonra vergi denetimindeki sorunların incelenmesi bakımından diğer bazı ülkelerdeki vergi denetimine ilişkin uygulamaların ortaya konulması ülkemizin mevcut durumunun anlaşılabilmesi için yararlı olacaktır.

3.1. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ (ABD)’NDE DENETİMİ UYGULAMALARI

Amerika Birleşik Devleti (ABD) elli eyalet ve bir bölgeden oluşan, başkanlık sistemi ile yönetilen federal bir devlettir (CIA, 2014). ABD’nin yönetim yapısı üç kademeli olup ilk düzey yönetim birimi federal devlet, ikinci düzey yönetim birimi eyaletler ve üçüncü düzey yönetim birimi ise yerel yönetimlerdir (Ayhan, 2008: 103). Buna bağlı olarak vergiler, federal, eyalet ve yerel bazda toplanmaktadır (Karyağdı, 2006: 13).

ABD’de vergi kanunlarının yönetiminden ve uygulamasından Hazine Bakanlığı’na bağlı bir birim olan İç Gelir İdaresi (IRS) sorumludur (Öz ve Akdemir, 2002: 100). IRS’nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Duran, 2004: 30).

1998 yılına gelinene kadar yaklaşık yarım yüzyıllık dönem boyunca en geniş kapsamlı düzenlenme ve modernleşme, IRS Yeniden Yapılanma ve İyileşme Yasası

(The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile 1998 yapılmıştır (www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs, 23.06.2018). Yasa ile birlikte IRS mükellef türlerine göre 4 ana daire altında yeniden düzenlenmiştir. Bunlar; ücret ve yatırım gelirleri dairesi , küçük işletmeler ve bağımsız çalışanlar dairesi, büyük ve orta ölçekli işletmeler dairesi vergiden muaf kuruluşlar ve kamu kuruluşları dairesidir.

En önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunların uygulanmasını sağlamak olan IRS, bu amaçla vergi incelemesi işlemini de gerçekleştirmektedir. ABD’ de inceleme ile görevli olanlar ise şunlardır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 194):

- Vergi Denetçileri (Tax Auditors); seçilen gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevlidirler.
- Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Office); seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler.
- Gelir Ajanları (Revenue Agents): İş yerinde inceleme yaparlar. Vergi denetçilerine göre daha eğitimli olan vergi uyum yetkilieri yüksek tutarlı matrahların incelemesinden sorumludurlar.
- Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner): Ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları inceler.
- Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation): Hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu bölümün elemanları “özel ajan” olarak adlandırılırlar.

İncelemeyle ilgili olan personelin dışında, 1998 yılındaki yeniden yapılanmayla birlikte beyanname doldurma uzmanı olarak adlandırılan pozisyon oluşturulmuştur. Bu pozisyonda görev alanlar beyanname doldurulmasına ve dosyalama öncesi süreçte vergi ve muhasebe tavsiyeleri vermektedir (Karyağdı, 2006: 45-46).

IRS inceleme yöntemi bakımından ele alındığında temel olarak beş farklı inceleme yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, diarede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde yapılan inceleme ve araştırma incelemesidir. İndirilemeyecek kalemler programı inceleme yöntemleri arasında basit bir inceleme yöntemidir. Mektupla incelemede ise

mükelleften istenilen bilgiler yazı ile talep edilir. Mükelleflere tek bir vergi konusunu içeren mektup gönderilerek inceleme karşılıklı yazışma ile yapılır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 194-195). Bir diğer inceleme yöntemi olan dairede yapılan inceleme yönteminde mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri IRS tarafından istenmekte ve incelenme mükelleflere en yakın vergi dairesinde yapılmaktadır (Çavdar, 2016: 41). Mükellef işyerinde incelemede ise gelir ajanları adı verilen inceleme elemanları tarafından mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ile diğer belgeler üzerinden mükelleflerin işyerinde yapılmaktadır (Hopkins, 2008. akt. Çavdar, 2016: 42). Bu inceleme türü genellikle ticari ticari işletme beyannameleri ile daha büyük ve karmaşık bireysel beyannamelerde uygulanır. Son inceleme yöntemi olan araştırma incelemesinde mükelleflerin vergi kimlik numaralarından (sosyal güvenlik numarası) hareketle istatistiki örnekleme yöntemiyle seçilen beyannameler dikkate alınır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 195).

Vergi denetimi konusunda diğer ülkelere örnek olarak gösterilen ABD’de vergi denetim oranları düşüktür. Denetim oranlarının düşük olmasına karşın vergi uyumunun yüksek olduğu ABD’ de, IRS’nin yapmış olduğu bir çalışmada vatandaşların %88 gibi önemli bir çoğunluğu vergilemede hile yapmanın kabul edilemez olduğunu beyan ettikleri ortaya çıkmıştır. Yine aynı çalışmanın başka bir sonucu ise vergi kanunlarının uygulanması konusunda IRS’ye duyulan güvenin 2014 yılından bu yana artıyor olmasıdır. Ayrıca, mükelleflerin %80’inden fazlası, IRS’nin kurumların ve yüksek gelirli mükelleflerin vergi konusunda daha dürüst olmalarını sağlayan bir unsur olduğunu kabul etmektedir. Diğer bir önemli sonuç ise vergi uyumunun yaş ile olan ilişkisidir. Dürüst bir şekilde beyanda bulunmak ve vergi ödeme davranışlarının etkisinin 35 yaşından daha küçük olan mükelleflerde daha güçlü olduğudur (IRS, 2017: 6).

ABD’ deki vergi incelemesi, yeniden incelemeler, inceleme sonuçlarına yapılan itirazlar ve denetim oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3. ABD’de 2006-2013 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri, Yeniden İncelemeler ve İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazların Sayısı ile Denetim Oranları

Yıllar	Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sayısı	Yeniden İnceleme Sayısı	İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazlar	Denetim Oranları (%)
2006	6.934	-	32.649	0,87
2007	8.729	-	37.499	0,90
2008	-	-	42.990	1,0
2009	10.063	11.488	41.526	1,0
2010	26.182	12.843	42.144	1,1
2011	21.397	11.902	43.807	1,1
2012	8.885	9.344	42.454	1,0
2013	6.734	7.527	38.306	0,90

Kaynak: IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2006-2013, <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1> akt. (Çavdar, 2016: 40.)

Tablo 3’ten de görüldüğü gibi ABD’ de vergi inceleme oranları oldukça düşüktür. 2006-2013 yılları dikkate alındığında incelemenin en düşük olduğu yıl %0,87 ile 2006 yılıdır. ABD’de, nezdinde inceleme yapılan vergi mükelleflerinin tekrardan incelenmesi söz konusudur. Tablodaki yeniden inceleme sayısına bakıldığında oldukça yaygın olduğu görülmektedir. Gerçekleştirilen tekrar incelemelerle vergi denetiminin etkinliği arttırılmaktadır (Çavdar, 2016: 40).

ABD’de denetim oranlarını düşük olması yapılan denetimin etkinliğini olumsuz etkilememekte aksine daha etkin hale getirmektedir. Bunun en önemli sebebi incelenecek mükelleflerin doğru bir şekilde seçilmesidir. Öte yandan yukarıda da bahsedildiği üzere vergi uyumunun yüksek olması vergi kanunlarının uygulanmasını daha da kolaylaştırmaktadır. ABD’deki vergi uyumunun başlaması Birinci Dünya Savaşı’na dayandığı söylenebilir. Vergilerin savaşın finansmanında ne kadar önemli olduğuna ilişkin yapılan yoğun çalışmalar, vatandaşların vergi ödemeyi bir yurtseverlik görevi olarak görmesini sağladı ve kendilerine bildirilecek vergi tutarlarını beklemeden kendi beyannamelerini doldurarak vergilerini kendileri belirlemişlerdir (Karyağdı, 2006: 27).

Dünyadaki başarılı vergi idareleri arasında olan IRS’in vergi inceleme fonksiyonundaki başarısının nedenlerini şöyle sıralamak mümkündür (Karyağdı,

2006: 87-88):

- Modern teknolojinin sürekli takip edilmesi ve en üst düzeyde kullanımı,
- Denetim elemanlarının mükellef büyüklüğüne göre gruplandırılarak uzmanlaşmanın sağlanması,
- Mükellef ile mükelleflere gelir ödemesinde bulunanlar arasında çapraz kontrollerin yapılması,
- Mükellefler için belirli kıstaslar dikkate alınarak veri tabanı oluşturulması,
- Mükellef grupları itibarıyla risk analizlerinin yapılması,
- Gönüllü uyumu sağlamak için idarenin birçok yetkiye sahip olması ve bunların tarafsızca kullanılması,
- Cezaların oldukça ağır olması ve bunun istisnasız bir şekilde uygulanması, ekonomik suça ekonomik ceza ilkesinin benimsenmemiş olması (vergi kaçakçılığı en ağır suçlar arasından yer almaktadır),
- Normal (Direkt) inceleme yöntemiyle tespit edilemeyen beyan dışı gelirin tespitinde Endirekt İnceleme Yöntemleri³³ kullanılmasıdır.

3.2. İNGİLTERE’DE VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

İngiltere’de vergilerin toplanmasından ve vergi yönetiminden sorumlu kuruluş, 2005 yılında “Commissioners for Revenue and Customs Act” adlı yasa ile İç Gelir İdaresi’nin (Inland Revenue and Customs and Excise) yerine kurulan Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC: Her Majesty’s Revenue and Customs) olarak anılan idaredir. HMRC’nin de temel hedefi diğer vergi idarelerinde olduğu vergi sistemini en basit, müşteri odaklı ve verimli bir şekilde yönetmektir (www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about, 15.06.2018).

³³ Endirekt İnceleme Yöntemleri (Finansal Durum İnceleme Teknikleri ve Ekonomik Gerçeklik İncelemeleri)’nin mükellef üzerinde yarattığı etki büyüktür. Mükellefler gelirlerini beyan dışı bıraksalar da kimi gelirlerin harcama ve tasarruf yoluyla ortaya çıkacağı ve bunun da IRS’nin geniş bilgi ağı sayesinde tespit edileceğine inancı onları doğru beyanda bulunmaya yöneltmektedir (Karyağdı, 2006: 88).

Sorumluluğu altında gelir vergisi, kurumlar vergisi, sermaye kazançları vergisi, veraset vergisi, sigorta primi vergisi, damga vergisi, çevre vergiler, gümrük vergileri, katma değer vergisi gibi çeşitli vergiler bulunmaktadır (www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about, 15.06.2018). Bu vergilerin beyanlarının kontrol edilmesi, vergi dışı kalmış unsurların tespiti ve komplike vergi kaçakçılığının soruşturulması, HMRC'nin sorumluluğundadır. HMRC bu sorumluluğunu, genel adıyla “(senior) tax professionals” özel adlarıyla da tax inspectors” olarak anılan ve hem merkezi hem de yerel düzeyde HMRC çatısı altında faaaaliyet gösteren denetim elemanlarıyla yerine getirmektedir (Soydan, 2015: 173).

Denetim elemanları HMRC adına bireylerin ve kurumların boçlarını belirler. Vergi kaçakçılığını tespit etmek ve soruşturmaktan sorumlu olan denetim elemanları, ihtilaflı olaylarda bağımsız temyiz mahkemelerinde HMRC’yi temsil etmektedirler. Bununla birlikte bireylere, işletmelere, kuruluşlara ve ortaklıklara vergilendirme kounusunda tavsiye vermek, vergi mevzuatının doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını araştırmak, vergi mükellefleri veya muhasebecileri ya da avukatları ile vergi mutabakatı yapmak denetim elamanının görevleri arasındadır (www.prospects.ac.uk/job-profiles/senior-tax-professional-tax-inspector, 15.06.2018).

HMRC, her yıl vergi incelemesi³⁴ amacıyla bazı beyannameleri seçmektedir. İki inceleme türünden³⁵ bir olan tam incelemenin (Full Enquires) pek çoğunda mükellefler risk temelli seçilmelerine rağmen, bazı tam incelemeler gelişigüzel seçilir. Beynamede yer alan tüm öğeleri kapsayan tam incelemede, serbest beyanda bulunanlar arasındanyapılacak seçim tamamen gelişigüzel olarak yapılır. Rastgele inceleme yapılmasının nedeni tüm yükümlülerin beyannamelerinin inceleme konusu olarak seçilebilme ihtimallerinin olduğunu bilmelerini sağlamak ve

³⁴ İngiltere’de vergi incelemesi kavramı karşılığı olarak "tax enquiry" kavramı kullanılmaktadır. "Tax examination" defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi anlamında kullanılmaktadır. "Tax audit" ise Gelir idaresi dışındaki kişi ve /veya kurumlarca yapılan muhasebe denetimlerini ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.(Şin,2005: 153).

³⁵ İki inceleme türünden biri tam inceleme (full enquires) iken diğeri yüzeysel inceleme (aspect enquiry)dir. Tam incelemede beynamede yer alan tüm öğeler incelemeye dâhildir. Yüzeysel incelemede beynamedeki öğelerden bir veya birkaçı inceleme dâhiline alınır. Yüzeysel inceleme tam incelemeye göre daha kısa sürelidir (Şin, 2005: 158).

tüm mükellefler için caydırıcı bir etki yaratmaktadır (Şin, 2005: 159).

Vergi incelemeleri genel olarak üç aşamalı olarak yürütülmektedir. Birinci aşama, vergi bildirimlerinin idareye verilmesinden hemen sonra incelemesi olup, şekil ve teknik sorunların saptanmasına yöneliktir. Gözden geçirme işlemi şeklindeki bir ön kontrol niteliği taşıyan bu ilk aşamada eğer bir eksiklik tespit edilmiş ve bu eksiklik düzeltilmemişse bu durum mükellefe yazılı olarak bildirilir ve alınan yanına göre işlem tamamlanmaktadır. Diğer aşamada, mükellefler P.A.Y.E. (Pay As You Earn) sistemi gereğince vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapılmış olması durumunda kesilmesi gereken vergi tutarlarının hesaplanması ve incelenmesi yapılmaktadır. Son aşama ise vergi incelemelerinin en gelişmiş olup, müfettişlerince gerçekleştirilmektedir (Bakır, 2009: 98).

3.3. ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ UYGULAMASI

Almanya'da vergilendirme sürecini yasaya uygun ve eşit bir şekilde gerçekleştirmek için kullanılan vergidenetimi yöntemlerinden biri ve en aönemlisi olan vergi incelemesi (außenprüfung), vergi ödevlisinin hukuki ve fiili bütün vergisel durumlarının ve vergisel ilişkilerinin kapsamlı ve birbirleriyle bağlantılı şekilde araştırıldığı ve tespit edildiği bir müessese olarak kullanılmaktadır (Soydan, 2015: 164). Almanya'da teftiş ve vergi incelemesi kavramları birbirinden farklı olup teftiş nitelikli denetim Sayıştay tarafından yapılırken vergi incelemesi vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir (Can, 2004: 63).

Vergi denetimi, Almanya'da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve vergi dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elamanlarınca yürütülmektedir. Asıl vergi incelemeleri vergi dairesi kadrolarında yer alan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elamanları mevcuttur (Can, 2004: 65).

Almanya'da vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetim elemanlarından oluşmaktadır. Denetim elemanları uzmanlaştıkları alanda faaliyet

gösteren mükellefleri incelemektedirler. (Şin, 2005: 138).

Almanya’da vergi incelemesinin ABD ve İngiltere’de olduğu gibi uzmanlaşma kriterlerine dayalı olması incelemenin etkinliğini arttırmaktadır. Bunun yanı sıra inceleme elemanlarının seçim ve yetiştirilmesi ile görev değişimleri objektif esaslara dayanmaktadır. Bu durum da motivasyonu artırıcı niteliktedir (Bakır, 2009: 102).

Beyana dayanan vergilerde yürütülen vergi incelemelerinde mükellefler ciro, kar ve aktif toplamı gibi ölçütler altında büyük, orta, küçük ve en küçük ölçekli işletme olmak üzere dört gruba ayrılmaktadırlar. Büyük işletmeler azami 5 yıl içinde tüm dönemler itibarıyla incelenirken, ortalama işletmeler için bu süre 13 yılı bulmaktadır (Konukcu Önal, 2011: 119).

Gelir Vergisi beyannamelerinin tahakkuku üst derecede vergi denetmeni (Sachgebietsleiter) tarafından incelenmeden önce orta dereceli bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu sıra denetim temel olarak beyannamelerin makul olmasıyla bağlantılıdır. Yani farklı gelir gruplarındaki mükelleflerin nasıl yeniden inceleneceği önceki yıllarla olduğu kadar aynı işi ve mesleği yapan mükelleflerin de karşılaştırılmasıyla geliştirilmiştir (Şin, 2005: 138).

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması zorunludur. Nezdinde inceleme yapılan mükellefin incelemenin başka bir yerde yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır (Değirmendereli, 2014: 37).

Almanya’da mükelleflerin yaklaşık yarısı her yıl denetlenmektedir. İşyerlerinde yapılan vergi denetimleri sonucunda vergi kaçakçılığının yapılmış olduğunun tespit edilmesi durumunda çok sert cezalar uygulanmaktadır. Bu durum, gelir vergisinde mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen görev ve sorumluluklarını ileri düzeyde yerine getirmelerine yol açmaktadır (Organ, 2008: 68).

Almanya’da uygulanan vergi yöntemleri beş farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Bunlar şu şekildedir (Övet, 2010: 62-63; Çavdar, 2016: 60);

İşyeri denetimi; bu denetim türünde vergi beyannamelerinde herhangi bir eksikliğin olup olmadığı veya verilen beyannamelerin doğruluğu kontrol edilir.

Bütün Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi; genellikle defter, kayıt ve belgeler üç yıllık dönemleri kapsamaktadır. Bu defter, kayıt ve belgelerin pek çoğu gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belediyeye ait işletmelerin vergileri ile ilgili dokümanlardır.

Defterlerin İncelenmesi, Kayıt ve Belgelerin Özet Teftişi; vergi idaresi tarafından bütün defter ve kayıtların incelenmesine gerek duyulmadığı hallerde özet bir inceleme gerçekleştirilmektedir. Ancak, bu özet inceleme sadece bir vergilendirme dönemini kapsamaktadır.

Defterlerin İncelenmesi Kayıtlar ve Diğer Belgelerin Özet Teftişi; bu denetim türü diğer denetim türlerinden farklı olup, literatürde özel inceleme, kısmi denetim olarak da adlandırılmaktadır. Söz konusu denetim türünde sigorta vergisi, şans oyunları üzerinden alınan vergiler, satış ve tüketim vergileri, ücret gelirleri üzerinden alınan vergiler ile katma değer vergisi incelenmektedir.

Diğer Vergi Denetimleri; farklı vergi denetim türlerini içermektedir. Cezalandırılabilir mali kanunları içeren incelemeler, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama ile kayıt, defter ve belgelerin incelenmesi diğer vergi denetimleri arasında yer almaktadır.

Alman vergi idaresi, yapılan incelemeyi tek bir vergi türü üzerinden yürütebileceği gibi; birden fazla vergi türünü tek bir incelemenin kapsamına da alabilir. İncelemenin hangi vergi türlerini ve hangi vergi dönemlerinin kapsayacağı tamamen idarenin takdir yetkisindedir. İncelemenin “daraltılmış (sınırlı)” veya “kısa inceleme” yapılması da mümkündür. Kapsam ve içerik bakımından daraltılmış olan bu inceleme türünde incelenecek vergisel durumlar ve matrah sadece belli yönleriyle sınırlıdır. Ayrıca “çapraz inceleme” kapsamında diğer ilgili kişiler de, çapraz kontrol amacıyla, incelenebilmektedir (Andrascek- Peter vd. akt. Değirmendereli, 2014: 34-35)

Alman Federal Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı resmi istatistik rakamlarına göre 2000-2013 rakamları baz alınarak işletmelerin büyüklük dağılımı, işletmelerin sayısı, incelenen işletmelerin sayısı ve inceleme oranları aşağıdaki şekildedir.

Tablo 4. İşletme Grupları İtibariyle Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları

Yıllar	Büyük İşletme	Orta İşletme	Küçük İşletme	Çok Küçük İşletme	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	İnceleme Oranları
2000	167.164	755.061	1.169.364	4.394.539	6.486.128	224.674	3,46
2001	182.059	782.010	1.184.905	4.812.028	6.961.002	228.301	3,27
2002	179.562	779.772	1.178.599	4.741.658	6.879.591	218.034	3,16
2003	180.181	780.868	1.182.934	4.805.068	6.949.051	219.446	3,15
2004	172.184	795.073	1.111.628	5.252.015	7.330.900	218.461	2,98
2005	179.765	795.280	1.111.677	5.253.917	7.340.639	217.498	2,96
2006	171.507	795.118	1.111.405	5.255.457	7.333.487	217.388	2,96
2007	170.060	758.051	1.141.147	6.321.466	8.390.724	213.375	2,54
2008	170.060	758.051	1.141.146	6.321.465	8.390.722	210.636	2,51
2009	170.060	758.051	1.141.146	6.321.465	8.390.722	206.524	2,46
2010	191.638	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.515	203.903	2,37
2011	191.335	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.212	197.518	2,3
2012	191.335	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.212	195.691	2,28
2013	196.402	820.778	1.214.853	5.688.385	7.920.418	193.573	2,44

Kaynak: Çavdar, 2017: 60.

Tablo 4'e göre Almanya'daki vergi inceleme oranları 2000- 2013 yılları arasında yaklaşık olarak %2,5 ile %3,5 arasında değişkenlik göstermektedir. Denetim oranı en yüksek yıl %3,46 ile 2000 yılı iken denetim oranının en düşük olduğu yıl %2,28 ile 2012 yılıdır. Denetim oranı yıllar itibarıyla azalan bir seyir izlemekle birlikte incelenen işletme sayısındaki azalış vergi inceleme oranındaki azalmanın nedeni olarak görülmektedir. 2013 yılı dikkate alınmadığında toplam işletme sayısı yıllar itibarıyla artarken denetim oranı azalmaktadır. Buna dayanarak Almanya'daki işletmeler arasında her geçen yıl daha az mükellef incelenmektedir.

4. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla başlar. Vergiyi doğuran olay nezdinde gerçekleşen gerçek ya da tüzel kişi için vergi yasalarına göre vergi borcu doğmuş olur. Bu durumdaki gerçek ve tüzel kişi mükellef sıfatını taşır. VUK 8'inci maddesine göre de "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi

borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında vergi borcunu ödemek dışında defter tutmak, vergi kanunlarına göre gerekli bildirimlerde bulunmak gibi mükelleflere şekli yükümlülükler de getirilmiştir. Mükellef ile devlet arasındaki bu ilişkide devlet tek taraflı haklara sahip olmayıp vergilendirme sürecinde ve mükellefin devletle olan diğer işlemlerinde mükelleflerin korunması adına mükelleflere de haklar verilmiştir. Aslında bireyler vergi mükellefi olsun ya da olmasın, genel hukuk düzenine bağlı olarak çeşitli haklara sahiptirler. Bireylerin bu haklarının vergi hukukundaki görünümü mükellef hakları şeklinde ortaya çıkmaktadır (Gökbunar ve Çetin, 2010: 101).

Ortaya çıkışı 1215 tarihli Magna Charta’ya kadar dayanan ve insan haklarının yeni bir türü olarak gelişen (Gerçek, 2006: 124) mükellef haklarının ön plana çıkmasının felsefi dayanağı; vergileme işlemlerine mükellefin bakış açısıyla yaklaşılması ve mükellefin devletle arasında var olan ilişkisinde mükellefin güven duymasını sağlayacak düzenlemelerin yapılmasıdır. Özellikle 1990 yıllarından itibaren dünyada vergi idarelerinin mükellef odaklı yaklaşımı benimseyerek yeniden yapılanmaları, vergilendirme sürecinin etkin, adil ve şeffaf hale getirilmesi çalışmaları ile paralel olarak birçok ülkede mükellef haklarının belirlenmesi, açıklanması, korunması ve denetlenmesi gündeme gelmiştir (Gerçek, 2006:122).

4.1. MÜKELLEF HAKLARININ KAYNAKLARI VE SINIFLANDIRILMASI

Öncelikle mükellef haklarına ilişkin kaynaklar incelenecek olup sonrasında mükellef haklarına ilişkin sınıflandırılma ele alınacaktır. Mükellef hakları çalışmamızın ana konusu olmadığından ana hatlarına ilişkin bilgilere yer verilecektir.

4.1.1.Mükellef Haklarının Kaynakları

Mükellef haklarının hukuki dayanakları incelendiğinde iki farklı gruba ayrıldığı görülmektedir. Bunlardan ilki anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanun gibi temel düzenleyici niteliği olan kaynaklardır. Diğer grup ise idari düzenleme niteliği taşıyan ve daha çok mükellef hakları bildirgesi yahut mükellef hakları imtiyazları şeklinde yapılan düzenlemelerdir (Koşar, 2007: 16). İlk gruptaki

düzenlemeler mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine yönelik kaynaklar iken ikinci gruptaki düzenlemeler daha çok mükellef haklarının açıklanması ve kamuoyuna duyurulmasına yönelik kaynaklardır (Gerçek, 2006: 122).

4.1.1.1.Anayasa

Normlar hiyerarşisinde en üstte yer alan anayasada bireylere temel hak ve özgürlükler sağlanmakta olup bu haklar yine anayasa ile güvence altına alınmaktadır. Mükellef hakları da bu güvence kapsamındadır. Şöyle ki, anayasalarda düzenlenen kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ve başvuru hakkı ile ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Her ne kadar anayasalarda mükellef hakları ile ilgili doğrudan düzenlemeler olmasa da anayasal hükümler aynı zamanda mükellef haklarının temel dayanağını oluşturmaktadır (Gerçek, 2006: 123; Bakar, 2011: 23).

4.1.1.2.Kanun

Kanun, anayasanın yetkili kıldığı organ tarafından çıkarılan, yazılı, genel, sürekli ve soyut hukuk kurallarıdır. Kanunlar, Anayasamızın 73'üncü maddesi gereği vergi hukukunda temel kaynak niteliği taşımaktadırlar (Karakoç, 2014: 99). Vergi hukuku açısından temel kaynak niteliği taşıyor olması mükellef hakları bakımından da kanunlar temel kaynak niteliğine sahip olduğunu gösterir. Türk vergi sisteminde vergi usulüne ilişkin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unda, Bilgi Edinme Hakkı Kanun'unda ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda mükellef hakları ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır (Bakar, 2011: 37,38). Görüldüğü üzere mükellef hakları konusunda toplu bir düzenleme bulunmayıp dağınık olarak farklı kanunlarda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

4.1.1.3.Uluslararası Kaynaklar

Mükellef hakları bakımından uluslararası kaynaklar uluslararası insan hakları sözleşmeleri, uluslararası ekonomik bütünleşme antlaşmaları, ikili ya da çok taraflı imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmaları ve diğer uluslararası sözleşmelerdir (Gökbel, 2000: 32).

Mükelleflere sağlanan uluslararası koruma esas olarak iki şekilde meydana gelmektedir. Bunlardan ilki uluslararası yapılan antlaşmaları onaylanma, kabul ve uygun bulma gibi ikinci bir işleme gerek kalmadan yürürlüğe girmiş olmasıdır. Diğerisi ise antlaşma metninin paraf ve imza ile kesinleşmesinden sonra ikinci bir işlemle bağlayıcılık kazanmasıdır (Pazarcı, akt. Gökbel, 2000: 33)

4.1.1.4.Mükellef Hakları Bildirgesi

Anayasa, kanun ve uluslararası kaynaklar mükellef hakları bakımından temel kaynak olarak kabul edilirken, Mükellef Hakları Bildirgesi ya da Mükellef Hakları İmtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler yardımcı kaynak niteliği taşımaktadır.

Mükellef bildireleri ya da imtiyazları şeklindeki kaynaklar, vergi konularıyla ilgili olarak bir mükellefin hak ve ödevlerini sade bir dille özetleme ve açıklama girişimi olarak belirtilmektedir. Bu da söz konusu sunulan bilgileri daha fazla kesime erişilebilir yapmakta olup daha anlaşılabilir olmasını sağlamaktadır. Mükellef bildireleri veya imtiyazlarının çoğu, vergi sistemlerinde kural getirmekle birlikte kendi içinde yasal belge niteliği taşımazlar. Vergi kanunlarına yönelik bir rehber konumundadırlar. Dolayısıyla mükelleflere genel olarak ilgili mevzuatta bulunanlardan daha fazla bir hak ve ödev getirmezler (OECD, 2001: 4-6).

Mükellef Hakları Bildirgesi çıkarılan birçok ülkede, bu bildireler daha çok kanun şeklinde çıkarılmış olup mükellef haklarına yasal koruma sağlamıştır. Yalnızca vergi idaresinin mükellef haklarına ilişkin bir açıklama niteliği taşıyan Mükellef Hakları İmtiyazları şeklindeki idari düzenlemeler mükelleflere, vergi idaresi ile aralarındaki ilişkilerinde kolaylık ve etkinlik sağlar. Mükelleflerin kolay ve anlaşılabilir bilgiye ulaşması vergilemede belirliliği arttıracığından mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunun artmasına da katkıda bulunacaktır (Bentley, akt. Gerçek, 2006: 124).

4.1.2.Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Mükellef hakları genel haklar ve özel haklar olmak üzere iki ana sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

4.1.2.1.Genel Haklar

Tüm mükellefleri kapsayan haklar genel haklar olarak nitelendirilmektedir. Vergi dairesi nazarında devlet ile mükellef arasındaki ilişkide ortaya çıkan genel hakların kendi içerisinde herhangi bir öncelik bulunmamaktadır. Genel haklar, vergi kanunlarının temel işleyişi ve geçerliliği sırasında tüm mükelleflere güvence sağlamaktadır (Gerçek, 2006: 127). Söz konusu genel haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı şeklindedir.

4.1.2.2.Özel Haklar

Genel haklar tüm mükellefleri kapsar durumda iken özel haklar vergi kanunlarındaki özel durum, işlem ve uygulamalarla muhatap olan mükellefleri ilgilendirmektedir. Özel haklar daha çok vergi kanunlarının uygulanması sırasındaki usul süreci ile ilgilidir (Gerçek; 2006: 131). Özel haklar vergi tahsilatı sırasında haklar, vergi ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında haklar şeklinde kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır.

4.2. TÜRKİYE’DE MÜKELLEF HAKLARI

Mükellef haklarının gelişimi açısından bakıldığında Cumhuriyet öncesine kadar dayandığı söylenebilir. 1808 yılında imzalanan Sened-i İttifak’ta vergilendirmeye ilişkin olarak alınacak vergilerde adalete riayet edileceği belirtilmektedir. Sened- i İttifaktan sonraki diğer bir gelişme de Tanzimat Fermanı’nda mali güce göre vergi alma ilkesinin yer almasıdır. Bu düzenlemeler doğrudan mükellef hakkı olarak düzenlenmemiş olsa da mükelleflerin haklarını

korumaya yönelik yapılan düzenlemeler olduğu söylenebilir (Bakar, 2011: 63,64).

Mükellef haklarına ilişkin ilk anayasal temeller ise Osmanlı Devleti'nin de ilk anayasası niteliğinde olan Kanuni Esasi ile atılmıştır. Kanuni Esasi'nin 17'nci maddesinde³⁶ tüm Osmanlı halkının hak ve ödevler bakımından kanun önünde eşitliği olduğu belirtilmiştir. Kanuni Esasi'nin 20'nci maddesinde³⁷ ise vergilerin herkesin gücü oranında tarh ve tevzi olunacağı belirtilerek mali gücü göre vergi ilkesi benimsenmiştir. İlgili kanunun 25'inci maddesinde bu kez vergilerin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir (www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, 10.02.2018). Bu üç kanun maddesini ele aldığımızda mükelleflerin anayasal olarak güvence altına alındığını ve mükellef haklarının anayasal temellerinin atıldığını ifade edebiliriz.

Cumhuriyet sonrasındaki durum ele alınacak olursa, gerek temel hak ve özgürlükler gerekse vergilendirme (mali güce göre ödeme, vergilerin kanuniliği gibi) anlamında anayasal düzenlemeler devam etmiştir. Günümüzde yürürlükte olan 1982 Anayasası'nda mükellef haklarına ilişkin önemli maddeler bulunmaktadır. Özellikle anayasamızın 73'üncü maddesinde göre vergilendirmede kanunilik ilkesi, genellik ilkesi, karşılıklılık ilkesi, mali güce göre ödeme ilkesi, eşitlik ilkesi ve adalet ilkesi şeklinde yer verilmesi, mükellef hakları açısından anayasal güvence oluşturmaktadır. Bunun dışında yine mükellef haklarının temellerini oluşturur nitelikte anayasamızda hukuku devleti ilkesi (madde 2), kanun önünde eşitlik ilkesi (madde 10), ölçülülük ilkesi (madde 13), başvuru hakkı (madde 125) düzenlemiştir. Bunlara ek olarak özel hayatın gizliliği (madde 20), mülkiyet hakkı (madde 35), hak arama hürriyeti (madde 36) ve dilekçe hakkı (madde 74) şeklindeki düzenlemeler doğrudan olmasa da mükellef haklarının korunmasına hizmet etmektedir (Bakar, 2011: 67).

Anayasal düzenlemelerin haricinde mükellef haklarına yönelik yapılan değişiklikler de bulunmaktadır. 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı ile

³⁶ *Eşitlik İlkesi* .- 17'nci madde, "ahval-i diniye ve mezhebiyeden maada" bütün Osmanlıların "huzuru kanunda (kanun önünde)" haklar ve ödevler bakımından eşit olduğunu öngörmektedir (http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, 10.02.2018).

³⁷ *Malî Güce Göre Vergi İlkesi* .- Kanun-u Esasinin 20'nci maddesinde vergilerin "herkesin kudreti nispetinde tarh ve tevzi" olunacağı ilân edilmiştir. Kamu yararının gerektirmedikçe ve bedelinin peşin ödenmedikçe bir kişinin tasarrufunda bulunan mülkün alınamayacağı belirtilmiştir (http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm, 10.02.2018).

birlikte vergileme anlayışı değişerek vergi sisteminin odak noktasına mükellef konularak, diğer görevlerinin yanı sıra sunulan hizmetlerde mükellef haklarının gözetilmesi de Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri arasına alınmıştır. Bunun akabinde 2006 yılında “Mükellef Hakları Bildirgesi” yayınlamıştır. Bu bildirgenin yayınlanmasında, mükelleflerin mevcut var olan haklarının gündeme getirilmesi ve mükellef haklarına dikkat çekilmesi amaçlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 50). Ayrıca 2007 yılında Ankara’da faaliyete geçen Vergi İletişim Merkezi (VİMER) mükelleflere bilgiye en kısa zamanda ve doğru biçimde ulaşılabilmesini sağlamayı amaçlamaktadır (GİB, 2016: 90).

4.2.1.Türk Vergi Hukuku’n da Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Daha önce ele alındığı üzere Türk Vergi Hukuku Açısından da mükellef haklarını iki ana ayrıma tabi tutabiliriz. Bunlardan ilki genel mükellef hakları diğeri ise özel haklardır.

4.2.1.1.Genel Mükellef Hakları

Tüm mükellefleri kapsayan genel haklar, daha önce de bahsedildiği üzere vergi kanunlarının temel işleyişi ve geçerliliği sırasında tüm mükelleflere güvence sağlamaktadır (Gerçek, 2006: 127). Türk Vergi Hukuku kapsamındaki bu genel haklar adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin ve özel hayatın gizliliği hakları, temsilci kullanma hakkı ve dilekçe hakkı şeklinde sıralanabilir. Bu hakların bir kısmı anayasamızda yer almakta (özel hayatın gizliliği, başvuru hakkı, dilekçe hakkı) iken bir kısmı kanunlarla (bilgi alma hakkı gibi) düzenlenmiştir.

4.2.1.2.Özel Haklar

Özel hakların, genel haklardan farklı olarak vergi kanunlarındaki özel durum, işlem ve uygulamalarla muhatap olan mükellefleri ilgilendirdiği bilgisi daha önce belirtilmişti (Gerçek; 2006: 131). Türk Vergi Hukuku açısından özel haklar, yukarıda yer alan teorik sınıflandırma ile paralel olarak tarh ve tahsil sırasında haklar, vergi

ihtilaflarının çözümü sırasında haklar ve vergi denetimi sırasında haklar şeklinde üçe ayrılmaktadır. Çalışmamızın temel konusu vergi denetimi olması nedeniyle mükelleflerin Türk Vergi Hukukunda yer alan özel haklarını, genel haklara nazaran daha detaylı olarak ele almak doğru olacaktır.

Tarh ve Tahsil Sırasında Haklar: Türk Vergi Hukukunda diğer çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi beyan esası kabul edilmektedir. İdare tarafından, mükelleflerin kendi beyanlarını doğru şekilde vereceği ve kendi beyanları ile çelişkiye düşmeyecekleri ve bu nedenle kendi beyanlarına dayalı tarhiyatlara karşı dava açılmayacağı VUK 378/2'nci maddesinde yer almaktadır. Ancak bu durumun bir istisnası olarak mükellefin ihtirazı kayıt ile beyan vermesi durumunda mükelleflerin dava hakkı saklı tutulmuştur (Koşar, 2007: 119). Buna ek olarak mükelleflerin beyana dayalı tarhiyatları için başvurabilecekleri bir diğer hak olarak pişmanlık ve ıslah müessesesi bulunmaktadır. Mükellefin vergi kanunlarına aykırı bir beyanda bulunması ve bu durumu kendi isteği ile dilekçe ile ilgili makamlara bildirmesi durumunda vergi kaybı için kanunda belirlenen cezaların (vergi ziyayı ve kaçakçılık) uygulanmasından vazgeçilmektedir (Karakoç, 2014:477).

Vergilerin tahsili bakımından ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 23'ncü maddesinde mükelleflerden yersiz ve fazla vergi ödeme alınması durumunda, mükellefin diğer kamu borçlarına mahsup ve takas edilmesini isteme hakları bulunmaktadır (Koşar, 2007: 120).

Vergi İhtilaflarının Çözümü Sırasında Haklar: Türk Vergi Hukukunda mükellefle ile idare arasında meydana gelen uyuşmazlıklar, idari aşamada veya yargı aşamasında çözüme ulaşmaktadır. Bu çözümler sırasında mükelleflerin bazı hakları bulunmaktadır. Uyuşmazlıkların idari aşamadaki çözümünde söz konusu haklar uzlaşma, vergi hatalarının düzeltilmesi ve cezalarda indirim müesseseleridir (Koşar, 2007: 124). Mükellef yargı yoluna başvurmadan, bu çözüm yollarının ilgili kanunda belirtilen şartlarını sağlaması koşulu ile mükellefin vergi uyuşmazlığı çözüme kavuşturulabilir. Ancak idarece yapılan tarhiyatlarda (ikmalen, re'sen ve idarece) mükellefin dava açma hakkı da bulunmaktadır. Dava açma hakkı, idarece yapılan tarhiyatın mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren 30 gün içinde kullanılması gerekmektedir. Sadece tarh aşamasındaki uyuşmazlıklar değil, tahsil aşamasında

mükellefin teminat istenilmesi, ödeme emri tebliğ edilmesi gibi durumlarda dava açma hakkı bulunmaktadır (Karakoç, 2014: 827).

Vergi Denetimi Sırasında Haklar: Türk Vergi Hukukunda vergi denetimi sırasında da mükellefin sahip olduğu bazı haklar bulunmaktadır. VUK'un 129'uncu maddesinde yoklama yapanların, 136'ncı maddesinde ise vergi incelemesi yapanların hüviyetlerini ibraz etmelerine ilişkin hüküm yer almaktadır. Buna göre mükellefler yoklama ya da incelemeye gelen kimselerden yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakkına sahiptir (Gerçek, 2006: 138). VUK'un 139'uncu maddesinde ise incelemenin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. VUK'un 140'ıncı maddesinde ise incelemede uyulacak esaslara yer verilmiştir. Bu esaslar incelemenin en sağlıklı şekilde yapılabilmesi açısından yol gösterici olmakla birlikte mükellefin haklarına yer vermektedir. Buna göre; incelemeyi yapanlar, mükellefe bunun mevzuunu işe başlamadan önce açıkça izah etmelidirler (VUK madde 140/1). Mükellefin muvafakati alınmadıkça resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılamaz (VUK 140/3). İnceleme sırasında düzenlenen inceleme tutanaklarının bir nüshasının da mükellefe bırakılması zorunludur (VUK 141/1).

4.3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE MÜKELLEF HAKLARI

Avrupa Birliği açısından vergiler, üye devletlerin temel harcamalarını karşılamak ve birliğin sürdürülebilirliğini sağlamak için tesis edilmektedir. Toplanan gelirler kamu hizmetlerini sürdürmek ve geliştirmek için kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilerin kanuna uygun olarak tam ve zamanında toplanması son derece önemlidir. Bu süreçte mükelleflere bazı yükümlülükler düşmektedir. Diğer taraftan vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini en kolay şekilde yerine getirebilmelerini sağlamak için vergi idarelerinin vergi mükellefleri ile yakın işbirliği yapmalarını gerekmektedir. Ancak mükelleflerin yükümlülüklerinin yanı sıra vergilendirme sürecinde bazı haklara da sahiptirler. Bu kapsamda Avrupa Vergi Mükellefleri Kanunu (European Taxpayers' Code) hem vergi mükelleflerinin hem de vergi idarelerinin hak ve yükümlülükleri arasında sağlamayı amaçlayan yönergeleri

içermektedir.

Bu bölümde yer alan açıklamalar, üye devletlerden oluşan bir grup tarafından hazırlanan Avrupa Vergi Mükellef Kanunu' na³⁸ dayanarak yapılacaktır.

Bu kanunun hukuki niteliği incelendiğinde katı bir kanun ya da tüzük modeli olmaktan ziyade hem Avrupa mükellefleri hem de üye devletlerin vergi dairelerinin kullanabilmeleri için bir davranış modeli niteliğinde olduğundan bağlayıcı özelliği yoktur. Burada yer alan yönergeler, tüm tarafları, ilgili kanunun üçüncü bölümünde belirtilen genel ilkeleri ve en iyi uygulamaları ulusal düzeyde benimsemeye ve uygulamaya teşvik etmektedir. Avrupa Vergi Mükellefleri Kanunu'nun her türlü vergi ile ilgili etkileşimlere uygulanması öngörülmekte olsa da vergi politikasının oluşturulması bu kapsam dâhilinde değildir.

Mükellef haklarının AB düzeyinde gündeme alınması ise Avrupa Komisyonu'nun 27 Haziran 2012 tarihli bildirisiyle başlamaktadır. Bu bildiride vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması ve etkinliğin artırılmasının önemli olduğu belirtilmiştir. Bu tebliğin devamı olarak Komisyon, 6 Aralık 2012 tarihinde bir Eylem Planı kabul etmiştir. Avrupa Vergi Mükellefleri Kanunu, vergi kaçakçılığı (tax fraud)³⁹ ve vergi kaybına (tax evasion)⁴⁰ karşı mücadeleyi güçlendirmek için Eylem Planı'nda listelenen 34 girişimden biridir. 25 Şubat 2013 tarihinde Komisyon tarafından olası Avrupa Vergi Mükellefleri Kanununa ilişkin başlatılan çevrimiçi (on-line) danışmanlık hizmeti 15 Mayıs 2013 tarihinde kapatılmış ve buna ilişkin hazırlanan özet rapor 31 Ekim 2013 tarihinde kamuya sunulmuştur. Kamu danışmanlığına ek olarak, Avrupa Komisyonu ile birlikte bir grup üye devlet tarafından hazırlanan bu Avrupa Vergi Mükellefleri Kanun taslağının temeli üzerinde bütün üye ülkelere danışılmıştır. Nihayetinde, Avrupa Vergi Mükellefleri

³⁸ Guideline for a Model for A European Taxpayers' Code, European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union, Ref.Ares(2016)6598744- 24.11.2016.

³⁹ Avrupa Vergi Mükellefler Kanunu'ndaki vergi kaçakçılığı (tax fraud) kavramı, ceza hukuku kapsamında genellikle cezalandırılabilen, kasıtlı bir vergi kaçırma biçimi olarak açıklanmıştır. Bu kavramın kasıtlı olarak yanlış beyanların sunulduğu veya sahte belgelerin üretildiği durumları içerdiği belirtilmektedir.

⁴⁰ Avrupa Vergi Mükellefler Kanunu'ndaki vergi kaybı (tax evasion) kavramı, genellikle vergi yükümlülüğünün gizlendiği veya göz ardı edildiği yasa dışı düzenlemeleri içerdiği belirtilmiştir. Bir başka ifadeyle vergi mükelleflerinin, vergi idarelerinden gelir ya da bilgi saklayarak yasa olarak ödemek zorunda olduklarından daha az vergi ödedikleri durumudur.

Komisyonunu oluştururken halkın görüşleri ve AB genelindeki en iyi uygulamalar dikkate alınmıştır.

4.3.1.Mükellef Haklarında Genel İlkeler

Avrupa Vergi Mükellefleri Kanunu'nun     nc  bölümünde mükellefler ile vergi idaresi arasındaki vergilendirme dâhil her türlü ilişkilerde temel olan ilkeler yer almaktadır. Bunlar kanunilik ve yasal belirlilik, ayrımcılık yapmama ve mükelleflerin eşitliği, dürüstlük karinesi, nezaket ve saygınlık, tarafsızlık ve bağımsızlık, mali gizlilik ve veri koruma, mahremiyet ve temsil hakkıdır.

4.3.1.1.Kanunilik ve Yasal Belirlilik

Kanunilik ve yasal belirlilik ilkesi gereği vergi kanunlarının makul ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Yasal belirlilik ilkesi gereği vergi kanunlarının, diğer kuralların ve uygulamaların amacının açık, net ve anlaşılır olması gerekmektedir. Böylece vergi mükellefleri üzerine düşen yükümlülükleri tereddüde düşmeden yerine getirebileceklerdir. Vergilemeye ilişkin kanun, kural ve uygulamaların açık olması mükelleflerin olması gerekenden daha az vergi ödemelerini önleyebileceği gibi gereğinden fazla vergi yüküne katlanmalarını da engelleyecektir. Çünkü vergi mükelleflerinin sadece vergi kanunlarının gerektirdiği şekilde vergi ödeme yönünde beklentileri vardır. Kanunilik ilkesi, vergi mükellefleri açısından vergi idaresinin kararlarının vergi kanunlarıyla uyumlu olması ve sadece kanunlarda öngörülen yaptırımların vergi idareleri tarafından uygulanması beklentilerini yaratmaktadır. Öte yandan vergi idaresinin ise vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesi yönünde beklentisi bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin, yaptırımlar da dâhil olmak üzere vergi idaresinin kanunlara göre vergi sistemini yönetme hakkına saygı göstermeleri de bu beklentiler arasında yer almaktadır.

4.3.1.2.Ayrımcılık Yapmama ve Vergi Mükelleflerin Eşitliği

Bu ilkeye göre vergi mükelleflerinin beklentileri hiçbir mükellef arasında ayrım yapılmamasıdır. Hatta kanundan doğan eşitliğin gözetilmesine gerek

olmaksızın vergi idarelerinin vergilendirmeler sürecindeki muamelelerin eşitliği katkı sağlayıp, teşvik etmesi beklenmektedir. Bunun yanı sıra vergi mükelleflerinin ihtiyacına göre vergi idaresince ulaşılabilir hizmet ve bilgi de sağlanmalıdır.

4.3.1.3.Dürüstlük Karinesi

Avrupa Vergi Mükellefleri Kanunu'na göre dürüstlük karinesi, aksine ispatlayıcı herhangi açık bir neden bulunmadıkça dürüst kabul edileceği şeklinde belirtilmiştir. Buna göre vergi mükelleflerinin, vergisel yükümlülüklerini dürüst bir şekilde yerine getirecekleri, vergi idaresi ile olan ilişkilerinde vergi mükelleflerinin açık bir şekilde davranacağı, yasal olarak talep edildiğinde doğru ve eksiksiz bilgi vereceği ve vergisel yükümlülüklerini etkileyecek değişikliklerin meydana gelmesi durumunda mükelleflerin gecikmeden vergi idarelerini kendiliğinden bildireceği kabul edilir.

4.3.1.4.Nezaket ve Saygınlık

Vergi mükellefleri hiçbir ayırım gözetilmeksizin saygılı ve nezaketli bir davranış beklerken vergi idareleri de aynı şekilde mükelleflerden kendilerine karşı nezaketli bir davranış ve aynı zamanda mükelleflerin makul olan her türlü işbirliği içinde olmalarını beklemektedir.

4.3.1.5.Tarafsızlık ve Bağımsızlık

Vergi mükellefleri açısından bakıldığında vergi daireleri kendi işlevlerini tarafsız ve herhangi uygun olmayan bir etkiden bağımsız olarak yürütmelidirler.

4.3.1.6.Mali Gizlilik ve Veri Koruma

Vergi daireleri vergi mükelleflerinin kişisel bilgilerini korumalı ve bu bağlamda kanuna sıkı sıkıya bağlı kalmalıdır. Yasaların izin verdiği durumlar hariç olmak üzere mükelleflerin kişisel bilgileri üçüncü kişilere verilmemelidir. Ulusal hükümler doğrultusunda vergi daireleri bilgi talep etme saklı tutar. Ancak

vergi mükellefleri de vergi idarelerinin kanunun izin verdiği durumlarda vergi mükelleflerinin bilgilerini tutma, ifşa etme ve bunları saklı tutma hakkına saygı göstermelidirler.

4.3.1.7.Mahremiyet ve Temsil Hakkı

Vergi mükelleflerinin mahremiyetinin korunması açısından vergi idareleri sadece kendi işlemleri ile ilgili olan bilgileri araştırabilirler. Bu bilgilere sadece vergi dairesince ulaşma yetkisi verilen vergi idaresi çalışanları ulaşabilirler. Ancak vergi idareleri kendi işlemleri ile ilgili durumlarda vergi mükelleflerinden aleniyet ve kendileriyle işbirliği yapmalarını beklerler.

Vergi mükelleflerinin vergilendirme işlemleri için yardım isteme veya temsil edilme hakları bulunmaktadır. Ancak mükellefler kendilerinin temsil edilmeleri ile ilgili düzenlemeleri vergi idaresine bildirmelidirler. Temsil edilme haklarının mevcut olmasına karşın gerektiğinde vergi idareleri vergi mükelleflerinin kendileriyle doğrudan iletişime geçebileceklerdir. Mükelleflerin temsil edilme hakkını kullanmaları onların kanunlara vergilendirme işlemlerinden sorumlu olmaya devam etmesinde bir engel teşkil etmemektedir.

4.3.2.Denetim Sürecinde Mükellef Hakları

Avrupa Mükellef Kanunu'nda yer aldığı üzere vergi idaresinin beklentisi vergi mükelleflerinin vergilendirme sürecinde uyması gereken prosedürleri gerektiği gibi takip etmesi ve bunlara uymasındır. Bu prosedürler üye devletten üye devlete göre değişiklik arz edebilmektedir. Bütün bu süreçte vergi idareleri vergi mükelleflerinin haklarına saygı göstermeli ve vergi mükellefleri de yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirmelidir. Ayrıca vergi idareleri, vergi mükelleflerinin üzerindeki idari yükü azaltmayı ve vergi kaçakçılığı, vergi kaybı ve vergiden kaçınmaya bağlı olarak meydana gelen haksız rekabetten mükellefleri korunmayı

amaçlamalıdır. Başarılı bir vergi denetimi⁴¹ bu hususta önleyici bir etkiye sahiptir. Vergi idareleri, vergi denetimine tabi tutulacak doğru vergi mükellef grubunu belirlemek için risk yönetimini kullanmalıdırlar. Denetim tedbirleri de riskin büyüklüğüne ve vergi mükellefinin niteliğine göre uyarlanmalıdır. Vergi mükellefleriyle işbirliği yapılması da vergi idarelerinin etkili bir şekilde denetimleri yürütmelerine yardımcı olur.

Denetim sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin karşılıklı olarak birtakım istek ve beklentileri bulunmaktadır. Bu bakımından denetimin başında ya da denetimin yapılacağı tebliğ edildiğinde bu süreçteki hak ve yükümlülükler konusunda vergi mükelleflerinin bilgi alması gelir. Bunun yanı sıra vergi mükelleflerinin mevcut kendi durumlarının yasalar karşısındaki durumunu anlamak üzere bilgi almak, denetim sonuçlarını nihai denetim raporundan önce görüşme fırsatına sahip olmak, vergi denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi için başvuruda bulunma olasılığı hakkında vergi idaresinden bilgi almak da vergi mükelleflerinin istek ve beklentileri arasındadır.

Vergi idaresi açısından durum ise şöyledir; bir vergi denetimi sırasında vergi mükellefleriyle işbirliği yapmak ve yasalara göre eksiksiz ve doğru bilgiyi sağlamak, verginin hesaplanmasında kullanılan defter, kayıt ve belgeleri (elektronik ortamda tutulanlar da dâhil olmak üzere) vergi mükelleflerinden gecikmeden temin etmek ve gerekirse kopyasını almak, talep üzerine vergi mükelleflerine bilgi sağlamak ve vergi denetimi ile ilgili diğer soruları cevaplamaktır.

Avrupa Birliği'nde kabul gören mükellef haklarına ilişkin ilkelerin ülkemizde de benimsendiği söylenebilir. Yıllar itibarıyla bu konuda ülkemizde yapılan değişikliklerle birlikte mükellef odaklı bir vergileme sisteminin benimsenmiş olmasının bir sonucu olarak mükellefler hakları önemli bir konu haline gelmiştir. Sadece mükellef haklarının güvence altına alınması değil aynı zamanda hakları konusunda mükellefleri bilgilendirme çalışmaları bakımından ele alındığında da ülkemizin Avrupa Birliği ile paralel bir seyirde bir seyirde söylenebilir.

⁴¹ Burada bahsi geçen denetim sürecinden (audit processs) kasıt, doğru vergi borcu miktarının belirlenmesi için ister vergi mükelleflerinin belge ve kayıtlarının ister vergi idaresi bünyesindeki kayıt ve belgelerin incelenmesidir (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf, 30.04.2018).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ DEVLETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında öncelikle vergi denetiminin etkinliği etkileyen faktörler ele alınacaktır. Daha sonra bazı göstergeler ile Türkiye'deki vergi denetiminin etkinliği tartışılacak olup temin edilebilen veriler ışığında AB ve OECD üyesi devletlerle karşılaştırılması yapılacaktır.

1. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bir ülkede vergi sisteminin başarısı vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelerin iyi yapılmış olmasının yanı sıra etkin vergi denetimine bağlıdır. Yasalar ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına uygun, vergi idaresinin işleyişi sorunsuz olsa da vergi denetiminin yapılmaması ya da etkin yapılmaması zamanla sistemin bozulmasına neden olabilecektir (Schmolders akt. Beşel, 2017:25).

Vergi denetiminde etkinlik denildiğinde farklı tanımlamalar karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetiminde etkinlik, en az masrafla en fazla vergi geliri elde etmek (Aytekin, 2007: 87) şeklinde tanımlandığı gibi beklenen gelirin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşılmasında yardımcı olması ve gelir eşitsizliğini azaltması (Anlar ve Cengiz, 2016: 56) olarak da ifade edilebilmektedir. Etkinlik kavramı vergi denetimi açısından ele alındığında idarenin yaptığı denetimlerden beklediği hedefe ulaşma derecesi şeklinde de değerlendirilebilir (Arslan ve Biniş, 2014: 451).

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için denetim sonucunda ulaşılmak istenen hedefin (caydırıcılık, vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflerin eğitilmesi, belge düzeninin sağlanması vb.) ne olduğunun önceden belirlenmesi gerekmektedir (Somuncu, 2014:163). Ancak vergi denetiminde etkinlik sadece bir unsurun sağlanmasıyla değil bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilecektir. Örneğin vergi bilincini arttırmak vergi kayıp ve kaçagını azaltacak ve vergi gelirlerinin artmasını

sağlayacaktır. Ancak mükelleflerin bilinç düzeyinin artması tek başına vergi denetiminin etkin olmasında etkili olmayacaktır (Beşel, 2017: 27).

Etkinlik bakımından vergi denetimini etkileyen bazı faktörler bulunmaktadır. Bunların başında kurumsal organizasyon, denetim elemanlarının sayısı, bilgi teknolojilerinin kullanımı, vergi cezaları, uzlaşma müessesesi, vergi affı ve vergi ahlakı, gelmektedir. Bu faktörler incelenmeden önce vergi denetiminin bir sonucu olması nedeniyle kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı ekonominin bir başka nedeni olan vergi yükü ele alınacaktır.

1.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkma nedenlerinden biri de beyan dışı bırakılan gelirlerdir. Vergisel anlamda ele aldığımızda kayıt dışılık, beyan dışı ekonomi (Bozdoğanoglu, 2010: 8) olarak da adlandırılabilir. Vergi idaresine gerek hiç yapılmayan gerekse eksik yapılan bildirimlerden kaynaklanan kayıt dışılık nedeniyle devlet vergi kaybına uğramaktadır. Vergi kaybını önlemenin yanı sıra mükelleflerin vergi mevzuatına uygun şekilde davranmalarını ve bu davranış biçimini sürekli hale getirmelerini sağlamak için beyana dayalı sistemin esas alınması durumunda devlet, denetim mekanizmasını kullanmaktadır. Zira vergi denetiminin temel amacı da budur.

Vergi denetimi yollarından biri olan vergi incelemesi ile mükelleflerin ödemesi gereken gerçek vergi miktarı tespit edilmektedir. Mükellefin eksik bilgisinden, vergi kanunlarının çok iyi anlaşılabilmesi gibi nedenlerden kaynaklanan hatalar ile daha az vergi ödemek için yapılan hileli beyanlar neticesinde meydana gelen matrah farkları vergi incelemesi sayesinde ortaya çıkartılır. Kayıtlı mükellefler nezdinde gerçekleştirildiği için vergi incelemesi daha çok beyan dışı ekonomiye yöneliktir. Yasal olmakla birlikte hiç beyan edilmeyen faaliyetlerin ve bu faaliyetlerden doğan gelirlerin tespiti de kayıt dışılığın önlemesi bakımından önemlidir. Vergi incelemesi ile bunu tespit etmek mümkün değil iken vergi denetim yollarından bir diğeri olan yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimi ile yeni mükellefiyetlerin tesis ettirilmesi (Somuncu, 2014: 143) mümkündür. Böylece etkin bir vergi denetimi ile bir yandan kayıtlı mükelleflerin kayıt dışılığı

(www.hurriyet.com.tr/kayitli-mukellefin-kayitdisiligi-38596517, 15.08.2017)
azalırken diğer yandan vergi sisteminde daha önce kayıtlı olmayan faaliyetlerden kaynaklı kayıt dışılık da azalacaktır.

Vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en etkili yöntemlerden birisi olsa da tek başına yeterli olmayacağını belirtmek gerekir.

1.2. VERGİ YÜKÜ

Devletin temel kaynağı olan vergiler gelir, servet ve harcamalarda bir azalmaya neden olduğu için mali bir yük olarak nitelendirilebilir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 34). Meydana gelen bu yük, literatürde vergi yükü olarak adlandırılmaktadır.

Vergi yükü, bir verginin yarattığı etkinin analiz edilmesi açısından önem arz etmektedir. Seligman (1892)'ın “Bir verginin yansıtılmasının analizi doğru yapılmadan, o verginin gerçek etkisi veya adil olup olmadığı konusunda gerçekçi bir fikir yürütülemez.” ifadesi bu durumu özetlemektedir (Seligman, akt. Şen ve Sağbaş, 2015:297). Vergi yükü bireysel vergi yükü, bölgesel vergi yükü, sektörel vergi yükü gibi kullanılacak amaca göre çeşitli şekillerde hesaplanabilmektedir. Ancak temel anlamda vergi yükü objektif vergi ve subjektif vergi şeklinde iki ayrılmaktadır. Objektif vergi yükü, belirli bir zaman dilimi içinde ödenen vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içinde elde edilen gelire oranıdır. Ülke geneli için hesaplanması halinde vergi yükü, belli bir dönemde toplanan bütün vergilerin aynı dönemin (Demir, 2015: 157) GSYİH'ye oranlanması ifade etmektedir Subjektif vergi yükü ise mükelleflerin vergi ödemelerinden dolayı duydukları tazyike denir. Bir başka ifade ile ödenen verginin psikolojik etkisini yansıtmaktadır (İnalton, 2012: 17).

OECD'de yapılan bir çalışmada vergi yükü belirli bir ekonomideki toplam vergi gelirlerinin o ekonomide yaratılan toplam gelirlere oranlanması ile ifade edildiği belirtilmesine rağmen, bu göstergenin birtakım eksiklikler içermesi nedeniyle uluslararası karşılaştırmalarda bu göstergenin dikkatli yorumlanması gerektiği vurgulanmıştır (OECD, 2000: 27).

Vergi yükü, kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında yer almaktadır. Mükellefler, ödedikleri vergi dolayısıyla gelir ve servetlerinde meydana gelebilecek azalmayı telafi edebilmek ve katlandığı vergi yükünü azaltabilmek için vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma davranışlarını gösterebilmektedir. Mükelleflerin bu davranışları devlet açısından gelir kaybına yol açmaktadır (Erdoğan, 2013: 90).

Devletin vergi kaybının yanı sıra yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükellefler aleyhine adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi geliri kaybını telafi edebilmek amacıyla devletin vergi oranlarını arttırması, vergilerini ödeyen mükellefler nezdinde vergi yükünün daha da artmasına neden olacaktır. Vergi sistemlerinde, vergi ödeyenlerin gerçek gelirlerini beyan etmelerini sağlamak amacıyla kullanılan yöntemlerden biri vergi denetimidir. Devletin vergi geliri kaybını önlemek ve vergi yükünün daha adil dağılmasını sağlamak açısından vergi denetimi önem arz etmektedir.

1.3. VERGİ AHLÂKI

Bir vergi sisteminin başarılı işleyebilmesi için birtakım unsurlar söz konusudur. Kurumsal organizasyonun kalitesi, vergi denetiminin etkinliği, cezaların caydırıcılığı, toplumun vergi ahlâk düzeyi bunlardan bazılarıdır. Başarılı bir vergi sistemini, vergi mükelleflerin kanundan doğan bütün yükümlülüklerinin zamanında, doğru ve tam olarak yerine getirmesi olarak ele aldığımızda bahsi geçen unsurlar vergi kaybının azaltılmasında etkili olmaktadır. Vergi denetimi, meydana gelmiş bir vergi kaybının ortaya çıkarılması ve bu kaybın mükelleflerce giderilmesine yönelik iken cezaların caydırıcılığı ve özellikle vergi ahlâkı vergi kaybının oluşmasını önlemeye yöneliktir. Aynı şekilde vergi ahlâkı yüksek olan toplumlarda vergisel yükümlülükler daha çok bir vatandaşlık görevi gibi algılandığından mükelleflerin vergi kaçırma eğilimi de buna bağlı olarak düşük olacaktır.

Vergi cezaları ve vergi denetim olasılığı düşük olmasına rağmen neden birçok bireyin vergi ödüyor olması vergi uyumu literatürünün temel sorusudur (Frey ve Torgler, 2007: 136). Buradan, vergilerin sadece yasal zora dayalı olarak ödendiği düşüncesi mükelleflerin tutum ve davranışlarını açıklamada yetersiz kaldığı sonucu çıkmaktadır (Yeşilyurt, 2015:38). Bu temel sorunun karşılığı, bireylerin vergisel

yükümlülüklerini vergi kanunlarına uygun zamanda getirmeleri konusundaki davranışları ile inanç ve değer yargılarıdır (Seyidoğlu, akt. Sandalcı ve Sandalcı, 2017: 71).

Buna göre verginin gereğine inanmış ve yasal zorunluluklarını eksiksiz olarak yerine getiren bireyler vergi ahlâkına sahip bireyler olarak tanımlanabilir (Tosuner ve Demir, 2009). Bir başka ifadeyle vergi ahlâkı, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini ifa etmedeki içsel bir güdüdür (Torgler, 2003: 4). Buradaki içsel güdüden maksat hiçbir baskı ve zorlama olmadan mükelleflerin vergilerini gönüllü bir şekilde ödemeleri anlaşılmalıdır (Aktan, 2012: 2).

Rasyonel tercih teorisine göre bireylerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasını belirleyen faktörler temel olarak yakalanma ve cezalandırma riski ihtimalinin yüksekliği ile korku olduğu savunulmaktadır. Vergiye gönüllü uyumu sağlayarak kayıt dışı ekonominin azalmasında etkili olacak etmenler etkin vergi denetimi, caydırıcı etkiye sahip cezalar ve benzeri faktörlerdir. Allingham ve Sandmo (1972) modeline göre, vergi kaçakçılığı ve buna bağlı olarak oluşan vergi dışı piyasa ekonomisi ile yakalanma riski arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır (Aktan, 2006: 3). Ancak bu teoriye getirilen eleştirilerden biri bu teoride ahlâki değerler, sosyal normlar ve diğer psikolojik faktörler kişinin vergi kaçırıp kaçırmasında herhangi bir şekilde etkilememektedir. Şöyle ki, gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri beyan esasına dayanmakta ve denetim oranları ile kaçırılan vergilere uygulanan ceza miktarları düşük oranlarda kalmasına karşın mükelleflerin büyük bir kısmı vergilerini tam olarak beyan etmektedirler. Bu konuda yapılan bazı deneysel çalışmalar, bazı kişilerin denetleme oranı sıfır olduğu durumlarda bile gelirlerini doğru olarak beyan ettiklerini göstermektedir (Webley vd., akt. Bayraklı vd. 2004: 226). Vergi kaçakçılığının psikolojik maliyetini göze almayan Allingham ve Sandmo teorisi için yapılan bir eleştiri de dürüst davranmamanın verdiği rahatsızlık duygusunun modele eklenmemesidir (Bayraklı vd. 2004: 231,232).

Vergi bilinci ile sıkça karıştırılan vergi ahlâkı, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyonken, vergi bilinci mükelleflerin vergisel ödevlerin yerine getirmesine ilişkin istekliliğini ifade etmektedir. Vergi uyumsuzluğuna yönelik denetim ve cezalar gibi uygulamaların mükelleflerin dışsal motivasyonunun artırılmaya

çalışılması, vergi ödeme konusundaki içsel motivasyonlarını bir başka ifadeyle vergi ahlâk düzeylerini olumsuz etkilemektedir (Çiçek ve Bitlisli, 2017: 263). Buna göre vergi denetimi ve denetim neticesinde mükelleflere uygulanan cezaların vergi ahlâk düzeyini azalttığı savunulmaktadır.

Öte yandan vergi ahlâkı, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerini azaltıcı yönde etkilediği düşünüldüğünde vergi denetimlerinin buna bağlı olarak dolaylı şekilde olumlu etkileneceği söylenebilir. Çünkü, vergi ahlâk düzeyinin yüksek olduğu bir durumda vergisel yükümlülükler daha fazla yerine getirilecek ve daha az vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Bu da yapılacak vergi denetimlerinin sıklığının azalmasını ve yapılacak denetimlerin daha etkin olmasını sağlayabilecektir.

1.4. KURUMSAL ORGANİZASYON

Çağdaş vergi sistemlerinin başarılı olması için sadece vergi kanunlarının basit, adil ve verimli olması yeterli olmayıp, güçlü bir örgütlenme yapısı ile gelir idaresinin bir taraftan mükelleflere çağdaş bir vergilendirme hizmeti sunması, diğer taraftan mükellef beyanlarının etkin bir şekilde denetlemesi gerekmektedir (Gerçek, 2009:5). Vergi sistemi ve denetiminin etkinliği öncelikle idari teşkilatın etkinliğine bağlıdır (Beşel, 2017: 148). Buna bağlı olarak gelir idarelerinin organizasyonel yapılarının yenilenmesi ve operasyonel verimliliklerinin artırılarak vergilendirme hizmetlerinin en iyi şekilde sunulması konusunda son 20 yıldır reformlar yapılmaktadır (OECD, 2015: 59). Bu reformlara paralel olarak gelir idarelerindeki etkinlik anlayışı da klasik hazine anlayışından, mükellef memnuniyeti ve performans yönetimi anlayışına doğru değişim göstermiştir. Gelir idaresindeki etkinlik kavramı “en az maliyetle en fazla geliri toplamak” dan ziyade “ kaliteli hizmet, verimli ve nitelikli çalışma” ile ifade edilir hale gelmiştir (Gerçek, 2009: 8).

Genel olarak bu reform çabaları ile birlikte gelir idaresi yapısı başlangıçta “vergi türü” kriterine dayanan bir yapıdan “fonksiyonel” kriterine dayanan bir yapıya dönüşmüştür. Bazı gelir idareleri mükellef odaklı yaklaşımı daha geniş bir şekilde uygularken birçok gelir idaresi en azından büyük vergi mükelleflerini ilgilendirdiği kadarıyla “mükellef odaklı” yaklaşımı baz alarak uyum fonksiyonlarını yapılandırmak için de adımlar atmıştır (OECD, 2015: 59). Gelir idareleri temel

olarak vergi türü, fonksiyonel ve mükellef odaklı model üzerine kurulu olmakla birlikte bazı gelir idareleri bu modellerden iki ya da daha fazlasını kullanmak suretiyle karma bir uygulamaya sahiptir.

Vergi idarecileri tarafından kullanılan ilk model vergi türü modelidir. Bu model uygulamasında her bir vergi için birbirinden bağımsız ve genel olarak kendi kendine yetebilen çok işlevli bölümler bulunmaktadır (OECD, 2015: 59). Örneğin; gelir vergisinden sorumlu birim, özel tüketim vergisinden sorumlu birim, kurumlar vergisinden sorumlu birim ve diğer vergiler şeklindedir (Kahriman, 2016: 235). Fonksiyonların kendine özgü çoğaltılmasının bir sonucu olarak modelin verimsiz ve aşırı maliyetli hale gelmesi, farklı vergileri uyum hareketlerine koordine ederken hem gelir idaresinin hem de vergi mükelleflerinin ek maliyete katlanması ve sistemin karmaşık hale gelmesi, personelin esnek kullanımını engelleyerek personelin becerilerini tek bir vergi ile sınırlandırması gibi nedenlerden dolayı bu modelin uygulanmasında birçok eksiklik görülmüştür. Bütün bu eksikler nedeniyle gelir idareleri yeniden yapılanma konusunda fonksiyonel prensibini esas alan bir modeli kabul etmişler (OECD, 2015: 59).

Fonksiyonel modelle birlikte gerçekleştirilen işler ve çalışan personel genellikle kayıt, bilgi işlem, denetim ve tahsilat gibi fonksiyonel gruplar şeklinde organize edilmiştir. Vergi tahsilatından sorumlu birim, vergi denetiminden sorumlu birim şeklinde örnek verilebilir (Kahriman, 2016: 235). Vergi türü modeli ile karşılaştırıldığında, bu modelin benimsenmesi vergi soruşturmaları için tek bir noktadan bilgi sağlanması, ortak bir vergi muhasebesi yaklaşımı ile vergi denetimi vergi tahsilatı işlevlerinin daha iyi yönetimi gibi vergi yönetiminin performansını artıran birçok gelişmeyi meydana getirmiştir OECD, 2015: 59).

Etkin bir vergi idaresi için şu ilkelerin sağlanması gerektiği kabul edilebilir (Arpacı, akt. Beşel, 2017: 152).

- Kurumsal özerklik,
- Merkezle taşra arasındaki gereksiz bürokratik işlemlerin sonlandırılması,
- Merkez ve taşra arasındaki koordinasyonun sağlanması,

- Mükellef odaklı yönetim anlayışı sağlanmalı,
- Taşra teşkilatının yetkilerinin arttırılması,
- İdarenin günün koşullarına uygun yapılandırılması,
- Vergi kanunlarının uygulanması hususundaki gücü,
- Personelin nitelik ve özlük haklarının iyileştirilmesi,
- Denetim faaliyetlerinin yoklama öncelikli olmak üzere yoğunlaştırılması,
- Tüm beyannamelerin elektronik kabulünün sağlanmasıdır.

1.5. DENETİM ELEMANLARININ SAYISI

Vergi denetimlerinde başarı sağlamanın en başta gelen şartlarından biri, vergi denetiminde işin gerektirdiği niteliklere sahip elemanların kullanılmasıdır (Yayman, 1999: 207). Nitelik yeterliliğin yanı sıra denetim faaliyetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için denetim elemanlarının nicelik itibarıyla yeterli olması gerekir.

Vergi Denetim Kurulu (VDK)'nın kurulmasına ilişkin Kararname'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte 170 Maliye Müfettişi, 335 Hesap Uzmanı, 368 Gelirler Kontrolü ve 3.854 Vergi Denetmeninden oluşan yeni kurul oluşturulmuştur. Vergi denetmenlerin bu yeni denetim kurulu içerisinde payı yüksek olup toplam denetim elemanlarının %81,5'ini oluşturmaktadır. Diğer üç birimden kurula dahil edilen denetim elemanlarının oranı ise %18,5'tir (Darıcı, 2011: 36). Ancak bu şekilde ağırlıklı payını vergi denetmenlerinin oluşturduğu Kurulun vergi denetmenlerinin çalışma kültürlerinin yerleşeceği, diğer kurulların birikim, tecrübe ve kurul kültürlerini aktarmalarının mümkün olmadığı ve böylece kurumsal ortak bir tecrübenin oluşturulamayacağı (Ozansoy: 2011: 3) yönünde eleştiriler yapılmıştır. Savaşan vd. (2014: 54)'nin vergi müfettişleri ile yaptıkları çalışmada da unvan birleşiminin değil grup ayrımının kurum kültürünü engeleyeceği katılımcılar (%65.1'i) tarafından beyan edilmiştir. Öte yandan katılımcıların %74.4'ü VDK'nın yakın zamanda iyi bir denetim kültürüne sahip olacağına dair görüş bildirirken, %64,8'i VDK'nın statü ayrışmasını ortadan kaldırdığı, %62,7'si VDK ile denetim

elemanları arasında var olduğu öne sürülen kast sisteminin ortadan kalktığı şeklinde beyanda bulunmuşlardır. VDK'nın kurulmasıyla oluşturulan yeni yapıya ilişkin olarak olumlu görüşlerin yanı sıra olumsuz görüşler de bulunmaktadır. Kuruluşu itibarıyla henüz yeni sayılabilecek VDK'da kurum kültürünün tam olarak yerleşmesi ve kurumun ana faaliyeti olan vergi denetiminin daha etkin bir şekilde yapılmasının zaman alabileceğini söylebiliriz.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın mevcut kadro durumu aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 5. Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu 2012-2017

Yıllar	Başkan		Başkan Yrd.		Vergi Başmüfettişi		Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yrd.	
	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş
2012	1	0	4	0	367	622	2.502	3.592	1.889	5.266
2013	1	0	1	5	326	565	2.714	2.730	2.508*	5.397
2014	1	0	1	5	295	596	3.121	2.323	5.796	2.109
2015	1	0	0	6	288	1.601	3.556	2.188	5.360	1.245
2016	1	0	0	6	239	1.650	3.018	3.226	5.244	861
2017	1	0	0	6	219	1.670	2.868	3.626	5.156	699

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından yararlanılmıştır.

*2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Dört farklı birimin birleştirilmesiyle oluşan Kurul, 2015 yılına kadar personel sayısında artış yaşamasına karşın Tablo 5'de görüldüğü gibi 2015 yılı itibarıyla personel sayısında kısmen düşüş gözlemlenmekte olup bu düşüş daha çok boş kadro nezdinde meydana gelmiştir. Denetim kadrosunu doluluk itibarıyla incelendiğinde 2012 yılında vergi müfettiş yardımcılığı kadrosunun yalnızca %26'sı dolu iken 2017 yılına gelindiğinde kadronun doluluk oranı %88'e ulaşmıştır. Denetime ilişkin kadrodaki bu artış vergi denetimlerini olumlu olarak etkilemektedir. Kadrodaki

niceliksel artışın nitelik olarak de denetimi etkileyebilmesi için denetim elemanlarının yeterli bilgi düzeyine ve tecrübeye ulaşmış olması gerekmektedir. Vergi müfettiş yardımcıları mesleğe alındıktan sonra ciddi bir hizmet içi eğitim alarak çeşitli sınavlardan geçtikten sonra ancak üç yıl sonrasında vergi müfettişi unvanı alabilmektedirler. Bu nedenle vergi müfettişlerinin vergi denetiminin etkinliğine katkı sağlamaları zaman almaktadır.

Tecrübe ve bilgi düzeyi itibarıyla daha yeterli donanıma sahip olan vergi müfettişlerinin kadro doluluk oranı 2012 yılında %41 iken 2017 yılında %44'e ulaşabilmektedir. Etkin bir vergi denetimi için vergi müfettişi kadrosundaki denetim elemanı sayısının artışı önem arz etmektedir. Ancak bu artış denetimlerin daha etkin yapılabilmesi için yeterli olmamaktadır.

Denetim elemanının nitelikli bir denetim işlemi yapabilmesi için üzerindeki iş yükünün denetim işleminin kalitesini bozmayacak şekilde olması gerekir. Performans esaslı bir çalışma sistemi denetleme faaliyetlerini hızlandırmakla birlikte iyi tasarlanmamış bir performans sistemi denetimin etkinliğini azaltabilir. Çünkü performans baskısı olan denetim elemanlarının performanslarını yükseltmek adına denetim işlemlerini daha az dikkatle yapmasına neden olabilecektir. VDK'da performans esaslı çalışma sistemi olmasına karşın ücretlendirmede henüz bu sistem uygulanmamaktadır. Performans esaslı sistem özlük hakları itibarıyla uygulanmaya başlanırken yukarıdaki hususlara dikkat edilmesi önem arz etmektedir.

Denetime katılan personel sayısı gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini etkilediği ölçüde önem kazanmaktadır. Denetim elemanının sayısı arttıkça yapılan denetim sayısının artması, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının ya da inceleme sayısının azalması daha etkin bir vergi denetiminin göstergesidir. Aşağıdaki tabloda denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı yer almaktadır.

Tablo 6. Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme ve Mükellef Sayısı

Yıllar	Denetim Elemanı Sayısı*	Toplam İnceleme Sayısı**	Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı
2012	4.758	105.761	22	46.845	9.8
2013	5.548	163.367	29	71.352	12.8
2014	9.212	149.047	16	55.284	6
2015	9.204	159.500	17	58.676	6.3
2016	8.501	185.462	22	49.817	5.8
2017	8.243	119.026	14	44.182	5.3

Kaynak: VDK Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

*Denetim elemanı sayısı, Vergi Denetim Kurulu'ndaki vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı kadrolarının dolu olan kadroları toplanmak suretiyle bulunmuştur.

** Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde, 2011 yılında kurulan VDK, kuruluşunun ardından personel sayısının arttırdığı görülmektedir. Böylece denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı ve denetim eleman başına düşen mükellef sayısı azalmıştır. Bir başka dikkati çeken durum ise denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı ile denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının paralel bir değişiklik meydana gelmemesidir. Örneğin 2016 yılında denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı, önceki yıla göre azalmasına rağmen, aynı yıl denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı artış göstermektedir. 2016 yılında daha çok mükellef nezdinde birden fazla dönemin incelendiği ortaya çıkmaktadır. İncelenen mükellef sayısı azalmış olsa bile her bir mükellefin daha kapsamlı incelenmesi, daha etkin bir vergi denetimi yapıldığını gösterebilir.

Gelir idaresinin modern bir şekilde yapılanmasının yanı sıra oluşturulan sistemin işleyişinin de sorunsuz bir şekilde devam etmesi de bir o kadar önemlidir. Bir ülkede yasalar mükemmel, gelir idaresinin işleyişi sorunsuz olsa dahi denetimler

etkin yapılmadıkça sistem bozulacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinliğin tespiti ile gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin hedeflenen amaçlara ulaşım ulaşmadığı belirlenebilecektir (Beşel, 2017: 82).

Vergi denetimin başarısını gösteren bir diğer gösterge de denetim oranıdır. Alm vd. (2014)' ne göre denetim oranlarının azalması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artıracak şekilde iken oransal bakımdan yüksek ya da düşük olmasından ziyade yapılan denetimin etkin olmasının daha çok önemli olduğu vurgulanmaktadır. %1 dolaylarında denetim oranına sahip olan ve vergi denetimindeki başarısı ile tüm ülkelere örnek gösterilen ABD buna örnek verilmektedir (Fırat, 2015: 166).

Yeşilyurt (2004: 80)'a göre ise denetim oranlarının %2-4 düzeyini aşmadığı sürece etkin bir etkin inceleme ve denetim yapmanın da yeterli olmayacağı vurgulanmıştır.

Savaşan (2011: 17)'a göre ise denetimde asıl olan tüm mükelleflerin denetlenmesinden daha ziyade mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının arttırılması daha etkin sonuçlar verebilecektir.

Aşağıdaki tabloda etkinlik göstergelerinden biri olan denetim oranı yer almaktadır.

Tablo 7. Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları (2011- 2017)

YILLAR	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetim Oranı (%)
2011	2.367.721	16.267	0,68
2012	2.422.975	46.845	1,93
2013	2.460.281	71.352	2,9
2014	2.472.658	55.284	2,23
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68

Kaynak: VDK 2016 Faaliyet Raporu, s. 45. ;VDK 2017 Faaliyet Raporu s. 43.

* GİB' in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayısı ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır.

Tablo 7’den de görüldüğü üzere 2011-2017 arası dönemde Türkiye genelinde yapılan denetim oranı ortalaması yaklaşık %2 dolaylarındadır. Denetim elemanlarının sayılarının az olması denetim oranının düşük olmasında etkilidir. VDK’nın kuruluşundan bu yana denetim elemanı sayısında artış gözlemlenmesine karşın 2016 yılında bir azalış (%7,6) meydana gelmiştir. Buna paralel olarak denetim oranı da %2,32’den %1,96’ya gerileyerek %15,5 oranına bir azalış meydana gelmiştir. Denetim oranındaki azalış, denetim elemanı sayısındaki azalıştan daha fazla olup bu durum denetim oranının azalmasında denetim elemanlarının sayısının dışında toplam mükellef ve incelenen mükellef sayısı gibi başka faktörlerin de etkili olduğunu desteklemektedir. Örneğin 2016 yılında incelenen mükellef sayısı bir önceki yıla göre %15,5 azalmasına karşın 2016 yılında denetim elemanlarınca yapılan toplam inceleme sayısı %16,2 oranında artmıştır. Bu farklılığın nedeni aynı mükellefin birden fazla inceleme döneminin her birinin ayrı bir inceleme olarak kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Denetim oranı, incelenen mükelleflerin toplam mükelleflere oranlanmasıyla elde edildiğinden toplam inceleme sayısındaki bu artış denetim oranına yansımamaktadır.

1.6. BİLGİ İLETİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN KULLANIMI

Teknolojik gelişmelere uyum sağlamak ve yaşam tarzı bu gelişmelere bağlı olarak değişen mükelleflere daha iyi hizmet verebilmek amacıyla gelir idareleri de bir değişim sürecine girmiştir. Buna paralel olarak gelir idarelerinde de yapılanmaya gidilerek vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesine başlanmış ve bilgisayar destekli vergi denetimi ortaya çıkmıştır (Çavdar, 2016: 153-154).

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi denetiminde etkinliğin artırılması amacıyla yönelik olarak birçok proje devreye girmiştir (Bakır, 2009: 117). Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlar aracılığıyla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) oluşturulmuştur (GİB, 2011: 8). Maliye Bakanlığı'nın elektronik uygulamalarının temelini oluşturan VEDOP üç aşamadan meydana gelmekte olup, 1998 yılında VEDOP I, 2004 yılında VEDOP II ve 2007 yılında VEDOP III şeklindedir (Beşel, 2017: 175).

VEDOP'un alt fonksiyonlarını oluşturan e-devlet uygulamaları veya sistemleri şöyledir (Çavdar, 2016: 168-169):

- Veri Ambarı (VERİA),
- Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS),
- Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS),
- Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS),
- Elektronik Haciz (E-Haciz),
- Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS),
- Vergi Daireleri Otomasyonu (VDO -1997 ve E- VDO- 2004),
- İnternet Vergi Dairesi (IVD) (1999),
- Elektronik Beyanname (E- Beyanname) (2004),
- Dilekçematik (2007)

- Elektronik Fatura (E-Fatura)(2010),
- Özelge Otomasyon Sistemi (2010),
- Elektronik Arşiv (E-Arşiv) (2013),
- Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi(2013),
- Elektronik Yoklama (E-Yoklama) (2015),

VEDOP'un haricinde uygulanan çalışma ve projeler ise şöyledir (Çavdar, 2016: 185).

- Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) (1992)
- Vergi Kimlik Numarası Uygulaması (VKN) (2005)
- Vergi İstihbarat Sistem (VİSMİS)

Denetim sürecinde bilgi iletişim teknolojilerinin kullanılması denetimi güçlü ve etkin hale getirecek önemli faktörlerden birisidir (Gez, 2011: 65). Türk Gelir İdaresi'nin ve VDK'nın yıllar itibarıyla faaliyet raporları incelendiğinde otomasyon projeleri hususunda yoğun çalışmaların devam ettiği görülmektedir (Cenikli ve Şahin, 2013: 49). Ancak bu projelerin geliştirilerek tüm ülke düzeyini kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması gerekmektedir. Otomasyon işlemi tüm faaliyetleri kapsayacak şekilde en üst düzeyde kullanılması hedeflenmelidir (Merter, 2004: 115). Böylece vergi kaybının önlenmesi, mükelleflerin mevzuata uygun davranıp davranmadığının en kısa zamanda tespitinin yapılabilmesi ve en önemli mükellefler üzerinde her an denetim yapılabileceği algı yaratılabilecektir. Bu da mükelleflerin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyecektir.

1.7. VERGİ CEZALARI

Vergi denetimi, vergi idaresi ile arasındaki tüm işlemler nezdinde mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin tespitini amaçlayan bütün işlemleri ifade etmektedir. Vergi devletle mükellef arasında kurulan akçeli bir ilişki olması sebebiyle bu ilişkiyi bozan mükellef veya sorumlular ile vergi idaresi tarafında yer alan çalışanlar arasında ortaya çıkan hukuka aykırılıkların cezalandırılması gerekecektir (Bayraklı, 2014:5). Böylece bir yandan vergi

kanunlarına uygun davranılmaması neticesinde devletin uğradığı vergi geliri kaybı cezasıyla birlikte mükelleften tahsil edilirken diğer yandan vergi cezaları ile mükelleflerin mevzuata uygun hareket etmeye yöneltmek gibi psikolojik bir etki de yaratmaktadır (Kumluca, 2003: 93).

Denetim ve ceza, esas itibarıyla birbiriyle iç içe geçmiştir. Çünkü denetim yapılmadan kanunlara aykırı hareketlerin ve aykırı hareket edenlerin tespiti mümkün değildir. Cezalar etkin bir şekilde düzenlenmedikçe de vergi denetimi bir anlam ifade etmeyecektir. Öte yandan vergi denetimi cezalardan önemlidir. Çünkü bir mükellefin yakalanma ihtimali yoksa veya yok denecek kadar azsa, cezalar ne kadar ağır olursa olsun, cezaların caydırıcı etkisi ortadan kalkacak ya da en azından zayıflayacaktır (Üstün, 2013: 11).

Türk vergi hukukunda mevzuata uygun şekilde yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için cezalar öngörülmüştür. Bu cezalar, yerine getirilmeyen yükümlülükler dolayısıyla ortaya çıkan vergi suçu ya da vergi kabahatine göre farklılık arz etmektedir. Vergi ziyai⁴² ve usulsüzlük⁴³ vergi kabahati olarak nitelendirilirken, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma vergi suçu olarak nitelendirilmektedir (Bayraklı, 2014: 12).

Vergi Usul Kanunu'nun "vergi cezaları" başlıklı ikinci kısmının birinci bölümünde vergi ziyai, ikinci bölümünde usulsüzlük ve üçüncü bölümde kaçakçılık için öngörülen cezalar yer almaktadır. VUK'un 341'inci maddesinde yer verilen hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda, mükellef ve sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği belirtilmiştir. Ancak aynı kanunun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç katı şeklinde uygulanacaktır (VUK Md. 344). Usulsüzlük kabahati⁴⁴ kendi içerisinde 1'inci derece usulsüzlük, 2'nci derece usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere üçe ayrılmaktadır (VUK Md. 352). Usulsüzlük cezaları vergi ziyai cezasından farklı olarak maktu şekilde belirlenmiş ve

⁴² Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesidir (VUK, Md 341).

⁴³ Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması şeklinde tarif edilmiştir (VUK, Md351).

⁴⁴ Usulsüzlük kabahatini teşkil eden fiiller için VUK'un 352 ve 353'üncü maddelerine bakınız.

her yıl değerlemeye tabi tutularak o yıl geçerli olmak üzere yeniden yayınlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiiller⁴⁵ VUK'un 359'uncu maddesine üç sınıfa ayrılmış olup her bir gruba ayrı ceza öngörülmüştür. Bunlar 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hüküm olunan fiiller, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hüküm olunan fiiller ve 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası hüküm olunan fiillerdir. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası için Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesine atıfta bulunulmuş olup, ilgili kanunda bu suç için 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur. Bir diğer vergi suçu olan mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezası için de yine Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunulmuş olup, ilgili kanunun 257nci maddesinde 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur.

Vergi cezalarının mevzuatta caydırıcı nitelikte düzenlenmiş olması tek başına yeterli olmayıp uygulanış bakımından da caydırıcılık niteliği taşınmalıdır. Bir başka ifadeyle vergi cezalarının mevzuattaki şekilde uygulanmasına engel teşkil edecek başka bir uygulanamamanın bulunmaması gerekir. Türk Vergi Hukuku'nda varolan uzlaşma ve cezada indirim gibi müesseseler vergi cezalarını kısmen ya da tamamen ortadan kaldırdığı için vergi cezalarının mükellefler üzerindeki etkisi de büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır.

Devlet vergi cezalarını ödün vermeden uyguladığı takdirde, vergi bilinci uzun vadede de olsa gerçekleşecektir. Mükellefler vergi kaçırdığında karşılaşacağı cezaların bilincinde olup bunu göze alamaması ve kanunlara uymayı bir vatandaşlık görevi olarak görmesi halinde (Gez, 2011: 71) yapılan vergi denetimleri daha etkin hale gelecektir.

1.8. UZLAŞMA MÜESSESESİ

Uzlaşma, vergi ihtilafının mükellef ile vergi idaresi arasında pazarlık yapılmak suretiyle idari aşama çözüme kavuşturulmasıdır. 1963 yılına dayanan Türk vergi sistemindeki uzlaşma müessesesi kapsamına 1985 yılında kanunda yapılan bir değişiklikle tarhiyat öncesi uzlaşma da eklenmiştir (Hocaoğlu, 2015:509).

⁴⁵ Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiiller için VUK'un 359'uncu maddesine bakınız.

Uzlaşma müessesesinin amacı, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin aksine, vergisini zamanında ödemediği için vergi cezası uygulanan kişilerle, vergi idaresinin pazarlık ederek verginin ödenmesini sağlamaktır (Merter, 2004: 95).

Vergi kaybının önlenmesi için bir yandan vergi denetimi yapılırken, diğer yandan, mükellefleri vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek bir müessese olan uzlaşma birbiriyle tezat oluşturmaktadır (Tosuner, 1995: 5). Uzlaşma müessesesi ile devletin belki de hiç elde edemeyeceği gelirleri toplamayı başarabileceği ancak bu durumla vazgeçilen ceza tutarlarının cezaların caydırıcılık özelliği ile bağdaşmadığı söylenebilir (Beşel, 2017: 144). Uzlaşma sonrasında cezaların ve hatta vergilerin indirimine uğraması, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeme eğilimini arttıracaktır. Uzlaşma müessesesinin mükellefler tarafından böyle bir anlayış biçimine dönüşmesi denetimin etkinliğini ortadan kaldırabilir.

Uzlaşma, vergi mevzuatında yerine getirilmesi gereken bir ödev olarak değil, yaralanılacak bir hak olarak düzenlenmiş müessesedir (Akçay, 1997: 9). Yapılan vergi denetimlerinin daha işlevsel olabilmesi için uzlaşmanın mükellefler tarafından bu bakış açısıyla kabul edilmesi gerekir.

Öte yandan uzlaşmanın kaldırılması ve yerine daha iyi işleyen bir mekanizmanın getirilmemesi durumunda yargı mercileri uyuşmazlıkların çözümü için tek seçenek olarak kalacaktır. Bu durumda vergi aflarının daha sık (ortalama 2,7 yılda bir) bir şekilde çıkartılması gerekebileceği de savunulmaktadır (Beşel, 2017: 145).

Uzlaşma gibi vergi cezalarının caydırıcılık etkisini azaltan bir başka müessese ise cezada indirimdir. Cezalarda indirim uygulaması, yapılan idari işleme karşı mükellefle idarenin ihtilafsız olarak anlaşmak suretiyle vergi ziyası cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının belli oranlarda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi sağlanmaktadır. (vergialgi.net/vergi/vergi-cezalarinda-indirim-muessesesi/,

27.06.2018). Cezalarda indirim de uzlaşma gibi kayba uğranan vergi gelirinin biran önce mükelleften tahsil edilmesini amaçlamaktadır. Ancak uzlaşmada olduğu gibi vergi cezalarının belli oranda indirimle gidilmesi cezaların mükelleflerin üzerinde yaratacağı etkide azalma meydana getirecektir.

Ülkemizde uzlaşma sonucunda indirimde uğrayan vergi ve ceza tutarları, bu müessesinin vergi denetimindeki etkinliğin ve vergi cezalarının caydırıcılığın üzerindeki etkisinin ne kadar olabileceği hususunda fikir verecektir. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca yapılan uzlaşma sonucunda mükelleflerin ödediği vergi tutarları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 8. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergiler

Yıllar	Başvuru Sayısı (a)	Uzlaşılacak Dosya Sayısı (b)	(b)/(a)(%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (c)	Uzlaşma Sonucu Vergi (d)	(c)/(d)(%)
2010	32	26	81,2	-	1.221.246.629	129.130.956	10,5
2011	37	27	72,9	-	806.732.861	54.634.706	6,7
2012	12	7	58,3	-	102.491.763	35.748.387	34,8
2013	14	4	28,5	646.462.186	78.348.091	10.183.607	12,99
2014	34	14	41,1	1.095.031.346	412.071.662	169.501.397	41,1
2015	22	16	72,7	1.536.207.290	1.278.100.994	403.600.579	31,5
2016	8	6	75	288.860.333	268.766.445	58.960.357	21,9
2017	18	3	16,6	296.926.510	3.212.460	3.212.460	100

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 8'e bakıldığında 2010 ile 2017 yılları arasında uzlaşma müessesinden yararlanan mükelleflerin uzlaşma sonucunda ödediği vergilerin yaklaşık % 93⁴⁶ ile %59⁴⁷ arasında indirildiği görülmektedir. Uzlaşma ile birlikte bir yandan devlet daha önce tahsil imkânı olmayan vergileri tahsil ederken diğer yandan vergisel yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler lehine adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Sadece vergilerin aslı açısından değil vergi cezaları

⁴⁶ 2011 yılında uzlaşma sonucunda ödenecek vergi, uzlaşmaya konu olan toplam verginin %6,7'dir. Buna dayanarak uzlaşma sonucunda vergilerin yaklaşık %93' ünün indirimde uğradığı sonucu elde edilmektedir.

⁴⁷ 2014 yılında uzlaşma sonucunda ödenecek vergi, uzlaşmaya konu olan toplam verginin %41,1'dir. Buna dayanarak uzlaşma sonucunda vergilerin yaklaşık %59' unun indirimde uğradığı sonucu elde edilmektedir.

bakımından da tamamen ya da kısmen indirimin olduğu aşağıda yer alan tablodan çıkarılabilmektedir.

Tablo 9. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergiler Cezaları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılmayan Ceza	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (a)	Uzlaşma Sonucu Ceza (b)	(b)/(a) (%)
2010			893.738.592	0	0
2011			1.116.580.833	270.000	0,02
2012			141.231.910	18.684.773	13,2
2013	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000	0,9
2014	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714	1,08
2015	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907	0,4
2016	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0	0
2017	386.220.437	375.092.048	11.128.389	1.904.432	

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 9'a da görüldüğü üzere 2010 ile 2017 yılları arasında uzlaşma başvurusuna konu olan vergi cezaları, 2012 yılı hariç olmak üzere hemen hemen tamamı indirilmiştir. Vergiler ile karşılaştırıldığında cezaların neredeyse tamamının indireme uğradığı uzlaşma müessesesi ile cezaların caydırıcı niteliği azalabilir ve mükellefler bakımından cezaların yaptırım gücünün zayıflamasına neden olabilir.

Tablo 10. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergi

Yıllar	Başvuru Sayısı (a)	Uzlaşılan Dosya Sayısı (b)	(b)/(a) (%)	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (c)	Uzlaşma Sonucu Vergi (d)	(c)/(d) (%)
2010	81	61	75,3		195.820.709	31.145.074	15,9
2011	72	58	80,5		221.019.117	28.674.409	12,9
2012	62	56	90,3		35.160.578	15.337.151	43,6
2013	92	64	69,5	134.201.824	57.960.840	34.956.924	60,3
2014	158	131	82,9	212.499.783	159.020.276	56.030.702	35,2
2015	191	143	74,8	189.077.422	87.223.068	51.457.065	58,9
2016	167	88	52,6	356.833.610	191.845.974	50.963.086	26,5
2017	110	69	62,7	78.900.887	20.992.593	16.649.442	79,3

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca yapılan uzlaşmalarda merkezi uzlaşma komisyonlarında yapılan uzlaşmalara göre vergilerde yapılan indirim daha düşük olsa da önemli bir oranda indirim yapıldığı Tablo 10'dan gözlemlenmektedir. 2010-2017 yılları arasında Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca yapılan uzlaşmalar sonucu vergiler yaklaşık olarak %87 ile %20 arasında indirilme uğramıştır. En az indirim yapılan yıl %20 ile 2017 yılıdır.

Tablo 11. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunca Yapılan Uzlaşma Sonucu Vergi Cezaları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (a)	Uzlaşma Sonucu Ceza (b)	(b)/(a) (%)
2010		1.116.580.833	270.000	0,02
2011		261.702.179	1.135.436	0,4
2012		52.219.636	1.586.210	3
2013	155.703.256	80.481.794	2.474.932	3
2014	293.927.540	231.013.160	6.135.589	2,6
2015	247.413.099	126.887.041	3.892.464	3
2016	464.180.846	265.819.441	12.913.434	4,8
2017	107.341.998	38.526.694	6.733.494	17,4

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergilerde olduğu gibi cezalar bakımından da 2017 yılında diğer yıllara nazaran daha az indirim yapılmıştır. 2017 yılı hariç olmak üzere 2010 ile 2017 arasında uzlaşma sonucunda mükelleflerin ödeyeceği ceza miktarı uzlaşma öncesi toplam ceza tutarının en fazla %5'ine tekabül etmektedir.

Uzlaşma müessesesi sadece Türk Vergi Hukuku'nda değil, gelişmiş bazı ülkelerde de bulunmaktadır. Amerikan Vergi İdaresi uzlaşmayı, vergi gelirinin ilerleyen zamanlarda tahsil edilebilecek yüksek ancak tam olarak belli olmayan miktarına karşı, hemen ve mümkün olan yüksek meblağın tahsilinin sağlanması ve böylece uyuşmazlık dosyasının kapatılması şeklinde tanımlamaktadır (Özyer, akt. Hoccoğlu, 2015: 503). ABD'de mükellef, vergilendirmenin tüm safhalarında uzlaşma talebinde bulunabilmekte olup her türlü vergi, vergi cezası ile faize karşı uzlaşma yoluna başvurulabilir .Almanya'da ise yargı yoluna başvurmadan önce idari çözüm yollarının tüketilmesi şarttır ve bunun dava açarken belgelendirilmesi gerekir. Almanya'da her 10 vergi ihtilafından 9'u idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır (Kalaycı, 2013: 89). Türk Vergi Hukuku'ndaki uzlaşma müessesine kaynaklık eden

Alman uzlaşma sistemi Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle 1977 yılında kanun koyucu tarafından kaldırılmıştır (Öncel vd. 2008: 170). İngiltere'de vergi ile ilgili bir ihtilafta, yargı yoluna başvurmadan önce, idari başvurunun yapılması gerekir. Mükellef ile vergi idaresi, vergi ihtilafını idari aşamada çözüme kavuşturamazsa, özel bir komisyona (Commissoner of Inland Revenue) başvururlar. Vergi idaresinin temsilcileri ile bölgenin önde gelen iş adamlarının katılımı ile oluşan bu komisyon, ödenecek vergi ve cezayı azaltabilmektedir (Kalaycı, 2013: 505).

1.9. VERGİ AFFI

Uzlaşma müessesesi ile mükelleflerin vergi ve cezalarının kısmen ya da tamamen indirime uğramasını sağlamakta olup, bu niteliğiyle vergi affına benzemektedir. Vergi affı, devletin egemenlik yetkisine dayanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100). Ancak vergi affı, vergi mükellefleri arasında vergi ödeme noktasında dürüst olmayan mükellefler lehine ayrımcı muamele yapılması şeklinde de tanımlanmaktadır (Savaşan, 2011: 20). Buradaki muamele de yine vergilerde olduğu gibi devletin tek tarafı olarak yaptığı bir muamele niteliğindedir. Dolayısıyla birçok durumda kısa dönemde vergi gelirlerinde bir artış yarattığı için bazen yönetsel zorunluluklardan başvuru bir yol olduğu gibi bazen de politik nedenlerle başvuru bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır (Savaşan, 2006: 42). Özellikle seçim dönemlerinde vergi afları bu amaçla da kullanılabilmektedir (Savaşan, 2006: 55).

Vergi afları vergi denetimini olumsuz etkilemektedir. Bütün mükelleflerin af düzenlemelerinden yararlanacağı gibi teorik bir düşünceden hareketle, vergi inceleme-leri ve denetimleri bir süre askıya alınmakta ve bu alandaki tecrübe ve birikimler yeterince kullanılamamaktadır. Sık sık çıkarılan vergi af düzenlemeleri mükellefleri daha sonra benzer düzenlemeler yine yapılır düşüncesine sevk etmekte ve vergi ödememe davranışına yöneltmektedir (Yeşilyurt, 2016: 254).

Vergi afları, ceza sisteminin etkinliği bozacak şekilde uygulanmayıp, ceza sistemine tamamlayıcılık niteliği kazandıran bir şekilde tasarlanması vergi aflarının

olumsuz etkilerini azaltacaktır. Vergi afları, mükellefler tarafından kaçırılmaması gereken özel ve önemli bir fırsat olarak algılandığında uygulanan vergi afları başarıya ulaşabilecektir. AB üyesi bir ülke olan İrlanda'nın 1988 yılında vergi afları kapsamında başlattığı programdan beklenenin üzerinde bir başarı sağlaması, sözü geçen yıla kadar ülkede hiçbir vergi affı uygulamasına yer verilmemesine ve sistem dışında kalan mükelleflerin, gönüllü uyumu gerçekleştirebilmeleri konusunda tek ve son şanslarının bu program olduğu konusunda ikna edilmelerinde yatmaktadır (Konukcu Önal, 2011: 182). Türkiye'de ise vergi afları sıkça başvurulmuş bir mekanizma olagelmıştır. Vergi aflarının sık çıkarılması vergi uyumu noktasında mükellefleri olumsuz etkilemekle birlikte ekonomik krizler sonrasında başvurulmuş bir müessese olması nedeniyle olumlu yanları da bulunmaktadır. Örneğin, 2003 yılında çıkarılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu'nun zamanlaması itibarıyla diğer aflardan farklıdır. Mali ve reel sektörlerde yıkıcı etkiye neden olan 1999 ve 2000 krizlerinin ardından çıkmıştır. Dolayısıyla normal şartlarda gönüllü uyum oranı yüksek mükelleflerin ekonomik nedenlerle vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemiş olabileceklerinden hareketle bu kez çıkarılan vergi affının daha savunulabilir görünmektedir (Savaşan, 2006: 43).

VUK'ta yer almayan vergi affına kanunda yer verilmemesinin nedeni mükellefler üzerinde yaratacağı muhtemel olumsuz etkileri önlemektir. Yine aynı sebeple, maliye politikasının yapıcısı olan hükümet, vergi affı politikasını uygularken, bu politikayı vergi affı olarak adlandırmaktan kaçınmıştır. Ülkemizde gerçekleştirilen vergi aflarına dair kanunlara tasfiye, terkin, tecil, alacakların yeniden yapılandırılması, özel uzlaşma yolu gibi dolaylı ifadeler kullanılmış böylece vergi affının telaffuzundan uzak durulmuştur (Ecemiş, 2013: 41). Almanya'da Aralık 2003'te beyan edilmemiş gelirleri kapsayan vergi affı yasasına "Vergi Dürüstlüğüne Teşvik Yasası" isminin verilmesi bu duruma iyi bir örnek teşkil etmektedir (Savaşan, 2006: 54).

Vergi aflarının olumsuz etkilerine rağmen olumlu sonuçlarını gözeterek birçok gelişmiş ülke (Almanya, Fransa, İtalya gibi) af yasaları çıkararak vergi gelirlerini artırmakta ve tahsil güçlüğüne ortadan kaldırmaktadır (Doğan, 2015: 108). Örneğin 2009 yılında ABD' de vergi affıyla birlikte 5 Milyar Dolar vergi geliri elde edilmiştir. Benzer şekilde İspanya'da 2012 yılında yurtdışında bulundurulmuş ve

beyan edilmeyen varlıklar için vergi affı getirilmiştir. İtalya 2001- 2003 yılları arası ve 2009 yılı olmak üzere iki defa varlık barışı yapmış olup, 2009 yılındaki aflu birlikte 80 Milyar Dolar varlığın beyan edilmesine ve 4 Milyar Dolar vergi geliri elde edilmesini sağlamıştır (home.kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-algi-yaratiyor.html, 27.06.2018).

Tablo 12. Türkiye’de Vergi Afları

17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	4920 Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet’in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil

	Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
13.2.2011	6111 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
29.05.2013	6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
27.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
11.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Yurdakul, 2013; akt. Yeşilyurt, 2016: 249-251.

Ülkemizde, Cumhuriyetin ilanında günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenlenmiştir. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur. Nitekim 1960 öncesi dönem ile 1960 sonrası dönem

içinde uygulanan af kanunları gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. 1980’li yıllardan sonra getirilen vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerde ise kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113).

Ülkemizde bu kadar sık vergi aflarının çıkarılması (ortalama 2,7 yılda bir) vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Buna bağlı olarak mükelleflerin vergiye uyumunu azaltan bir etki de yaratmaktadır. Vergi aflarıyla ilgili literatürde yapılan çalışmalar⁴⁸ da bunu destekler niteliktedir.

Vergi afları ve vergi afları sonrasında mükelleflerin vergi uyumunun artırılabilmesi için vergi affının sık sık tekrarlanmaması, mükelleflerin yeni bir vergi affı yapılacağı beklentisi içerisine sokulmaması, vergi kaynakları açısından sınırların belirtilmesi, af sonrası vergi sisteminde güçlendirici önlemler alınması için gerekli reformların yapılması ve vergi ödemeyi teşvik edici düzenlemeler yapılması gereklidir (Tekin vd. 2013: 24).

2. TÜRKİYE’DEKİ VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN BAZI FAKTÖRLER AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ VE OECD ÜYESİ DEVLETLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye ile AB ve OECD üyesi devletleri karşılaştırmak üzere vergi denetimi ile ilişkili bazı faktörler temin edilebilen veriler doğrultusunda ele alınacaktır. Bu verilere dayanarak Türkiye ile AB ve OECD üyesi devletlerdeki vergi denetimi karşılaştırılmaya çalışılacaktır. Bu faktörler kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, vergi yükü, vergi ahlâkı, kurumsal organizasyonu, denetim elemanlarının sayısı ve vergi cezalarının caydırıcılığıdır.

⁴⁸ Bakınız :Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013); Cansız (2006); Muter, Sakınç ve Çelebi (1993); Çelikkaya ve Gürbüz (2006)

2.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ BÜYÜKLÜKLERİ AÇISINDAN

Kayıt dışılığın literatürde uzlaşılan tek bir tanımının olmaması kayıt dışılığın ölçülmesi bakımından da farklılık yaratmaktadır. Kayıt dışılığın ölçülmesine ilişkin birçok farklı yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler doğrudan ve dolaylı yöntemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan yöntemler daha çok mükelleflere yönetilmek üzere oluşturulan anketler ve vergi denetiminde elde edilen bilgilere dayanan araştırmalardır (Karagöz ve Erkuş, 2009: 130). Dolaylı yöntemler de ise daha çok makroekonomik göstergeler dikkate alınmaktadır (Karagöz ve Erkuş, 2009: 130). Kayıt dışı ekonominin ölçülmesinde kullanılan dolaylı yöntemler ise GSMH yaklaşımı, istihdam yaklaşımı, basit ve parasal oran yaklaşımı, işlem hacmi yaklaşımı, ekonometrik yaklaşım ve elektri tüketimi yaklaşımıdır.

Kayıt dışı ekonominin tahmininde kullanılan doğrudan ve dolaylı yöntemlerin dışında model yaklaşımları da bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak LISREL (Linear Interdependent Structural Relationship) olarak da bilinen MIMIC ve DYMIMIC modelleri verilebilir (Çolak, 2010: 57).

Kayıt dışı ekonominin ölçülmesinde kullanılan yöntemlerin farklılaşması, elde edilen sonuçların da farklı olması sonucunu doğurmaktadır. Türkiye için bu konuda yapılan bazı çalışmalara bakıldığında sonuçlar arasındaki önemli fark göze çarpmaktadır.

Tablo 13. Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Tahmini Konusunda Yapılan Çalışmalar

Araştırmacı	Çalışmanın Yapıldığı Zaman Dilim	Kayıt Ekonominin GSYİH’ye (%)	Dışı oranı	Yöntem
Derdiyok	1991	7,78		Tanzi Yaklaşımı(MVO)
Derdiyok	1991	26,20		Tanzi Yaklaşımı(SVO)
Akyüz ve Bahçekapılı	1960- 1992	5-10		Tanzi Yaklaşımı(SVO)
Yamak	1994	9,9		Tanzi Yaklaşımı(MVO)
Yamak	1994	24,8		Tanzi Yaklaşımı(SVO)
Kasnakoğlu ve Yayla	1997	25,9		Tanzi Yaklaşımı(SVO)
Kasnakoğlu ve Yayla	1997	9		Tanzi Yaklaşımı(MVO)
Aktürk ve Diğerleri	2002	16,2		Tanzi Yaklaşımı(SVO)
Özsoylu	1990	7,5		GSYİH Yaklaşımı
Öğünç ve Yılmaz	1999	7,53		GSYİH Yaklaşımı
Temel ve Diğerleri	1991	1,5		GSYİH Yaklaşımı
Us	2001	19		GSYİH Yaklaşımı
Özsoylu	1990	11,7		İşlem hacmi yaklaşımı
Temel ve Diğerleri	1991	1,91		İşlem hacmi yaklaşımı
Kasnakoğlu ve Yayla	1997	31		İşlem hacmi yaklaşımı
Öğünç ve Yılmaz	1998	25,8		Basit Parasal Oran Yaklaşımı
İlgin	2001	66,2		Basit Parasal Oran Yaklaşımı
Kasnakoğlu ve Yayla	1997	30,4		Basit Parasal Oran Yaklaşımı
İlgin	1993	25,4-57,2		Basit Parasal Oran Yaklaşımı
Temel ve Diğerleri	1991	1,91		Sabit oran yaklaşımı
İlgin	1968- 2001	31-84		Sabit oran yaklaşımı
Tandırcıoğlu	2000	83,3		Sabit oran yaklaşımı
Yılmaz	1970-2004	94		Sabit oran yaklaşımı
Us	1987- 2003	48		Sabit oran yaklaşımı
Akalın ve Kesikoğlu	1970- 2005	14-134		Sabit oran yaklaşımı
Öğünç ve Yılmaz	1999	20,5		Parasalcı yaklaşım
Özsoylu	1990	6,9-11,7		Parasalcı yaklaşım
Us	1997- 2003	9		Ekonometrik Yaklaşım
Temel ve Diğerleri	1991	7,88		Ekonometrik Yaklaşım
Baldemir ve Diğerleri	1980- 2003	10,8-26		MIMIC Model
Savaşan	1970- 1998	27		MIMIC Model
İlgin	1985- 2001	26-184		Vergi Yaklaşımı
Pınar	1997	31		Vergi Yaklaşımı
Us	1985- 2002	26-184		Vergi Yaklaşımı
Us	1978- 2009	5-64		Karma Elektrik Tüketimi Yaklaşımı
Us	1978- 2000	3-16		Basit Elektrik Üretimi Yaklaşımı
Çetintaş ve Vergil	1971- 2000	18,7-24,7		Nakit Para Talebi Yaklaşımı

Güler ve Toparlak*	2001- 2016	59,4- 27,3	Nakit Para Talebi Yaklaşımı
--------------------	------------	------------	-----------------------------

Kaynak: Şahin, A. (2009). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Ahlâkı Etkileşimi (Basılmamış YL) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

*Güler, H. Ve Toparlak, E. (2018). Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması, Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi , 11(1). 209-220.

Tablo 13 incelendiğinde, Türkiye’nin kayıt dışı ekonomisinin tahminine yönelik yapılan çalışmalar arasında en düşük oran %1,5 iken en yüksek oran %184 olarak görülmektedir. Bu farklığa sebep olan unsurların başında her araştırmada farklı bir yöntem kullanması gelmektedir. Kayıt dışı ekonominin tahmini için kullanılan yöntemlerde farklı unsurlar dikkate alındığından sonuçlar da buna bağlı olarak farklı olmaktadır. Araştırmalarda kullanılan verilerin ait olduğu yılların farklı olması da bu farklılığın ortaya çıkmasındaki bir diğer unsurdur. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda yapılan çalışmalardan hiçbirinin kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda net bilgi vermemektedir. Sonuçlar açısından böyle bir farklılık net bir bilgi sağlayamadığı gibi karşılaştırma yapmaya da elverişli olmamaktadır. Yapılacak bir karşılaştırmanın daha sağlıklı olması açısından tahmin yönteminin ve seçilen yılların karşılaştırılan her ülke için aynı olması gerekmektedir.

Kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün tahminine yönelik birçok çalışması bulunan Friedrich Schneider (2015) AB üyesi ve bazı AB üyesi olmayan ülkelerin 2003-2015 yılları arasındaki kayıt dışı ekonomi büyüklüklerini hesaplamıştır. Schneider (2015)’in çalışmasına konu olan ülkeler içerisinde Türkiye de bulunmaktadır. Daha sağlıklı bir karşılaştırma yapılabilmesi ve kayıt dışı ile ilgili literatürde yapılan çalışmalarda yaygın olarak kullanılması nedeniyle bu çalışmada da Schneider (2015)’ in verilerinden yararlanılacaktır.

Tablo 14. AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, 2003-2015 (%)

YIL/ ÜLKE	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Almanya	17.1	16.1	15.4	15.0	14.7	14.2	14.6	13.9	13.2	12.9	12.4	12.2	12.2
Avusturya	10.8	11.0	10.3	9.7	9.4	8.1	8.5	8.2	7.9	7.6	7.5	7.8	8.2
Belçika	21.4	20.7	20.1	19.2	18.3	17.5	17.8	17.4	17.1	16.8	16.4	16.1	16.2
Bulgaristan	35.9	35.3	34.4	34.0	32.7	32.1	32.5	32.6	32.3	31.9	31.2	31.0	30.6
Çek Cumhuriyeti	19.5	19.1	18.5	18.1	17.0	16.6	16.9	16.7	16.4	16.0	15.5	15.3	15.1
Danimarka	17.4	17.1	16.5	15.4	14.8	13.9	14.3	14.0	13.8	13.4	13.0	12.8	12.0
Estonya	30.7	30.8	30.2	29.6	29.5	29.0	29.6	29.3	28.6	28.2	27.6	27.1	26.2
Finlandiya	17.6	17.2	16.6	15.3	14.5	13.8	14.2	14.0	13.7	13.3	13.0	12.9	12.4
Fransa	14.7	14.3	13.8	12.4	11.8	11.1	11.6	11.3	11.0	10.8	9.9	10.8	12.3
Güney Kıbrıs	28.7	28.3	28.1	27.9	26.5	26.0	26.5	26.2	26.0	25.6	25.2	25.7	24.8
Hırvatistan	32.3	32.3	31.5	31.2	30.4	29.6	30.1	29.8	29.5	29.0	28.4	28.0	27.7
Hollanda	12.7	12.5	12.0	10.9	10.1	9.6	10.2	10.0	9.8	9.5	9.1	9.2	9.0
İngiltere	12.2	12.3	12.0	11.1	10.6	10.1	10.9	10.7	10.5	10.1	9.7	9.6	9.4
İtalya	26.1	25.2	24.4	23.2	22.3	21.4	22.0	21.8	21.2	21.6	21.1	20.8	20.6
İrlanda	15.4	15.2	14.8	13.4	12.7	12.2	13.1	13.0	12.8	12.7	12.2	11.8	11.3
İspanya	22.2	21.9	21.3	20.2	19.3	18.4	19.5	19.4	19.2	19.2	18.6	18.5	18.2
İsveç	18.6	18.1	17.5	16.2	15.6	14.9	15.4	15.0	14.7	14.3	13.9	13.6	13.2
Letonya	30.4	30.0	29.5	29.0	27.5	26.5	27.1	27.3	26.5	26.1	25.5	24.7	23.6
Litvanya	32.0	31.7	31.1	30.6	29.7	29.1	29.6	29.7	29.0	28.5	28.0	27.1	25.8
Lüksemburg	9.8	9.8	9.9	10.0	9.4	8.5	8.8	8.4	8.2	8.2	8.0	8.1	8.3
Macaristan	25.0	24.7	24.5	24.4	23.7	23.0	23.5	23.3	22.8	22.5	22.1	21.6	21.9
Malta	26.7	26.7	26.9	27.2	26.4	25.8	25.9	26.0	25.8	25.3	24.3	24.0	24.3
Polonya	27.7	27.4	27.1	26.8	26.0	25.3	25.9	25.4	25.0	24.4	23.8	23.5	23.3
Portekiz	22.2	21.7	21.2	20.1	19.2	18.7	19.5	19.2	19.4	19.4	19.0	18.7	17.6
Romanya	33.6	32.5	32.2	31.4	30.2	29.4	29.4	29.8	29.6	29.1	28.4	28.1	28.0
Slovak Cumhuriyeti	18.4	18.2	17.6	17.3	16.8	16.0	16.8	16.4	16.0	15.5	15.0	14.6	14.1
Slovenya	26.7	26.5	26.0	25.8	24.7	24.0	24.6	24.3	24.1	23.6	23.1	23.5	23.3
Türkiye (Schneider)	32.2	31.5	30.7	30.4	29.1	28.4	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5	27.2	27.8
Yunanistan	28.2	28.1	27.6	26.2	25.1	24.3	25.0	25.4	24.3	24.0	23.6	23.3	22.4
28 AB Ülkesi Ort.*	22.6	22.3	21.8	21.1	20.3	19.6	20.1	19.9	19.6	19.3	18.8	18.6	18.3

Kaynak: Schneider, F. (2015) Size and Development of The Shadow Economy of 31 European and 5 Other OECD Countries From 2003 to 2015: Different Development. (http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2013/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf, 10.05.2018).

*28 AB Ülkesi ortalamasına Türkiye verileri dahil değildir.

Tablo 14’te 2003-2015 yılları arasında AB üyesi ülkelerin kayıt dışı ekonomi büyüklüklerinin GSYİH içindeki payı yer almaktadır. Ayrıca karşılaştırma

yapılabilmesi için Türkiye'ye ait verilerin yanı sıra 28 AB üyesi ülkenin ortalaması da bulunmaktadır. Buna göre 28 AB üyesi ülkelerin ortalaması 2003'te %22,6 iken yıllar itibarıyla azalan bir seyir izleyerek 2015 yılında %18,3'e gerilemiştir. Avrupa Birliği'nin ortalama kayıt dışı büyüklüğü yıllar itibarı ile gerilerken 2009 yılında kayıt dışı ekonominin GSYİH'ya oranı %0,5 artarak %20,1'e çıkmıştır. Bu artışın altında yatan sebep ise 2008 yılında başlayan ekonomik krizdir. Söz konusu ekonomik krizin bütün bir yıl olarak ilk etkisi 2009 yılında görülmektedir. (ATKearney, VisaEurope ve Schneider, 2013: 5).

2015 yılında en yüksek kayıt dışı ekonomiye sahip ülkelere bakıldığında %30,6 ile Bulgaristan ilk sırada gelmektedir. Bulgaristan'ın sonrasında %28 ile Romanya, %27,8 ile Türkiye ve %27,7 ile Hırvatistan gelmektedir. 2015 yılında en düşük kayıt dışı ekonomi büyüklüğüne sahip ülkeler ise sırasıyla %8,2 ile Avusturya, %8,3 ile Lüksemburg, %9,0 ile Hollanda ve %9,4 ile İngiltere'dir. Avrupa Birliği'nin güçlü ekonomilerinden biri olan Almanya %12,2'lik kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ile yedinci sırada gelmektedir. Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi büyüklüğü yıllar itibarıyla azalan bir seyir izlese de Avrupa Birliği ortalamasının üzerinde seyretmektedir. Vergi kayıp ve kaçagını önlemek için uygulamaya alınan yenilikler (e- beyanname, e- fatura gibi), yeni yapılanmalar (Gelir İdare Başkanlığı'nı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nı), özellikle denetim konusunda bilgi teknolojilerinin (VDK- RAS, VDK- DEBİS, VDK- SİGMA) kullanımının artması kayıt dışı ekonominin azalmasında etkili olsa da Türkiye'deki kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, tüm bu uygulama henüz yeterli düzeyde olmadığına işaret etmektedir.

Öte yandan kayıt dışı ekonomi olgusunun sadece az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler açısından değil, gelişmiş ülkelerde de söz konusu olduğunu söyleyebilir. Ancak gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışı ekonomi, az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerdeki kayıt dışı ekonomiye göre çok daha düşük seviyelerdir. Schneider (2015)'in yine aynı çalışmasında beş farklı gelişmiş ülkenin kayıt dışı ekonomi büyüklükleri de bulunmaktadır.

Tablo 15. AB Üyesi Olmayan 5 Gelişmiş Ülkede Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklüğü (%)

Ülke/ Yıl	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Avustralya	13.7	13.2	12.6	11.4	11.7	10.6	10.9	10.3	10.1	9.8	9.4	10.2	10.3
Kanada	15.3	15.1	14.3	13.2	12.6	12.0	12.6	12.2	11.9	11.5	10.8	10.4	10.3
Japonya	11.0	10.7	10.3	9.4	9.0	8.8	9.5	9.2	9.0	8.8	8.1	8.2	8.4
Yeni Zelanda	12.3	12.2	11.7	10.4	9.8	9.4	9.9	9.6	9.3	8.8	8.0	7.8	8.0
ABD	8.5	8.4	8.2	7.5	7.2	7.0	7.6	7.2	7.0	7.0	6.6	6.3	5.9
5 Ülke Ortalaması	12.2	11.9	11.4	10.4	10.1	9.6	10.1	9.7	9.5	9.2	8.6	8.6	8.6

Kaynak: Schneider, F. (2015) Size and Development of The Shadow Economy of 31 European and 5 Other OECD Countries From 2003 to 2015: Different Development. (http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2013/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf, 10.05.2018).

Yukarıdaki tabloda AB üyesi olmayan 5 gelişmiş ülkedeki kayıt dışı ekonomi büyüklüklerinin GSYİH içindeki payları ile 5 ülkenin ortalaması yer almaktadır. AB ile karşılaştırıldığında bu 5 ülkenin kayıt dışı ekonomi ortalaması oldukça düşüktür. AB ülkeleri ile birlikte değerlendirildiğinde kayıt dışı ekonomisi en büyük 4. ülke olan Türkiye, bu gelişmiş 5 ülke ortalamasının çok gerisinde kalmaktadır.

2.2. VERGİ YÜKÜ AÇISINDAN

Vergi gelirleri toplamının GSYİH'ya oranı olan toplam vergi yükü Türkiye açısından değerlendirildiğinde Tablo 16'ya göre %25 dolaylarında olduğu görülmektedir. Bu oran ile Türkiye, 2016 yılında %37,5 olan AB'nin vergi yükü ortalamasının⁴⁹ gerisinde kalmaktadır. Türkiye'de vergi yükü, 2015 yılında %34⁵⁰ olan OECD ortalaması ile karşılaştırıldığında da düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. OECD verilerine göre AB ülkeleri arasında 2016 yılı için en yüksek

⁴⁹ Karşılaştırma yapılabilmesi için OECD verileri kullanılmıştır. AB ortalaması verilerde sadece tabloda yer alan 22 AB üyesi ülkenin verileri dâhildir. Tabloda yer almayan AB üyesi ülkeler ise Bulgaristan, Güney Kıbrıs, Hırvatistan, Litvanya, Malta ve Romanya'dır.

⁵⁰ 2016 yılına ait OECD veriler de bulunmakta olup %34,3 olarak hesaplanmıştır. 2016 yılına ait olan bu oran geçici olup tahmine dayandığı için 2015 yılına ait veri alınmıştır (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-1965-2016_9789264283183-en#page19, 18.05.2018).

vergi yükü altında olan ülkeler İzlanda, Danimarka ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerdir. AB ortalaması üzerinde vergi yüküne sahip ülkelere bakıldığında İskandinav ülkeleri dikkat çekmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 38). En düşük vergi yükü olan AB üyesi ülkeler ise sırasıyla İrlanda, Letonya ve Slovakya'dır. OECD ülkeleri ile birlikte değerlendirildiğinde en düşük vergi yükü Meksika'da olup Şili ve İrlanda'nın sonrasında Türkiye en düşük vergi yükü ülkeler arasında dördünde sırada gelmektedir.

Tablo 16'ya dayanarak AB üyesi ülkeler ile Türkiye vergi yükü bakımından karşılaştırıldığında Türkiye'nin vergi yükü, AB ortalamasının daha gerisindedir. Aşırı vergi yükü altında olmasına karşın AB üyesi ülkelerde kayıt dışı ekonomi daha düşüktür. Buna dayanarak aşırı vergi yükünün kayıt dışı ekonomiye neden olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. OECD verilerine göre Türkiye'de vergi yükü yüksek seviyelerde olmamasına karşın, mükellefler bakımından hissedilen vergi yükü (subjektif vergi – vergi tazyiki) yüksek olarak algılanmaktadır. Subjektif verginin yüksek hissedilmesi ise vergi bilinci ve vergi ahlâkıyla ilişkilidir. Çünkü, vergi bilincinin düşük olması, verginin bir vatandaşlık görevi olmak yerine mükelleflerce verginin katlanması güç bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır (Demir, 2015:174).

Tablo 16. OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Yüğü

AB ÜYESİ ÜLKELER	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Avusturya	42,4	44,0	42,8	42,6	42,1	41,2	40,6	40,8	41,7	41,2	41,1	41,3	42,0	42,8	43,1	43,7	42,7
Belçika	43,5	43,5	43,6	43,1	43,2	43,2	43,0	42,7	43,3	42,4	42,6	43,1	44,2	45,2	45,0	44,8	44,2
Çek Cumhuriyeti	32,4	32,5	33,4	34,3	34,7	34,5	34,0	34,2	33,5	32,3	32,5	33,3	33,7	34,1	33,1	33,3	34,0
Danimarka	46,9	45,9	45,4	45,6	46,4	48,0	46,5	46,4	44,8	45,0	44,8	44,8	45,5	45,9	48,6	45,9	45,9
Estonya	31,1	30,4	31,2	30,9	31,2	30,0	30,5	31,3	31,4	34,9	33,3	31,5	31,7	31,7	32,8	33,9	34,7
Finlandiya	45,8	43,2	43,3	42,4	41,8	42,1	42,2	41,5	41,2	40,9	40,8	42,0	42,7	43,6	43,8	43,9	44,1
Fransa	43,1	42,7	42,1	42,0	42,2	42,8	43,1	42,4	42,2	41,3	42,0	43,2	44,3	45,2	45,3	45,2	45,3
<u>Almanya</u>	36,2	35,0	34,4	34,6	33,9	33,9	34,5	34,9	35,4	36,1	35,0	35,7	36,4	36,8	36,8	37,1	37,6
Yunanistan	33,4	32,0	32,2	30,9	29,9	31,2	30,3	31,2	31,0	30,6	32,0	33,6	35,5	35,5	35,9	36,4	38,6
Macaristan	38,6	37,7	37,4	37,4	37,1	36,7	36,7	39,6	39,6	39,1	37,5	36,4	38,5	38,1	38,2	39,0	39,4
İrlanda	30,8	28,6	27,3	27,9	28,9	29,4	30,8	30,4	28,4	27,3	27,0	27,3	27,5	28,2	28,5	23,1	23,0
İtalya	40,6	40,3	39,8	40,1	39,3	39,1	40,6	41,7	41,7	42,1	41,9	41,9	43,9	44,1	43,5	43,3	42,9
Letonya	29,1	28,1	27,8	27,4	27,6	27,8	28,6	28,1	27,7	27,9	28,1	27,7	28,4	28,5	28,8	29,0	30,2
Lüksemburg	36,9	37,5	37,4	37,5	36,5	37,8	35,7	36,1	36,7	38,2	37,4	37,0	38,4	38,2	37,4	36,8	37,1
Hollanda	37,2	36,0	35,5	35,2	35,2	35,4	36,4	36,0	36,4	35,4	36,1	35,9	36,0	36,5	37,5	37,4	38,8
Polanya	32,9	32,9	33,0	32,5	31,9	33,0	33,6	34,6	34,1	31,2	31,4	31,9	32,1	31,9	32,0	32,4	33,6
Portekiz	31,1	30,8	31,2	31,3	30,2	30,8	31,3	31,8	31,7	29,9	30,4	32,3	31,8	34,1	34,3	34,6	34,4
Slovakya	33,6	32,7	32,8	32,5	31,5	31,3	29,3	29,2	29,0	28,9	28,1	28,6	28,3	30,2	31,2	32,3	32,7
Slovenya	36,6	36,8	37,2	37,3	37,4	38,0	37,6	37,1	36,4	36,2	36,9	36,5	36,9	36,7	36,5	36,6	37,0
İspanya	33,2	32,8	33,2	33,1	34,1	35,1	35,9	36,4	32,1	29,7	31,2	31,2	32,2	33,1	33,7	33,8	33,5
İsveç	49,0	46,8	45,2	45,5	45,6	46,6	46,0	45,0	44,0	44,1	43,2	42,5	42,6	42,9	42,6	43,3	44,1
Birleşik Krallık	33,2	32,8	31,8	31,5	32,5	32,9	33,1	33,2	32,6	31,6	32,6	33,5	32,8	32,6	32,2	32,5	33,2
AB ORTALAMASI	37,1	36,5	36,2	36,1	36,0	36,3	36,3	36,5	36,1	35,7	35,7	35,9	36,6	37,0	37,2	37,1	37,5

Tablo 16' nın Devamı

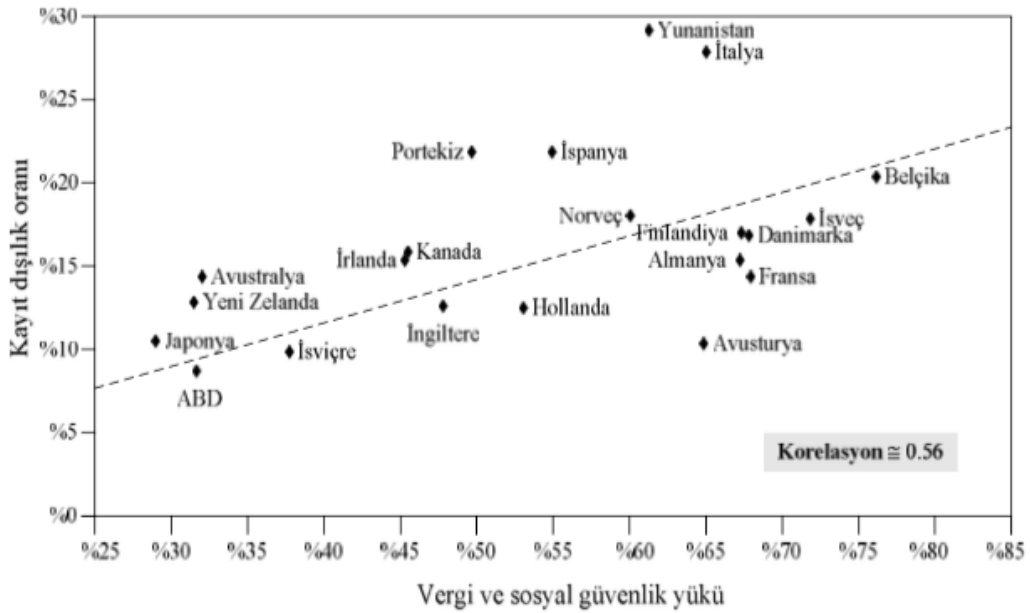
AB ÜYESİ OLMAYAN ÜLKELER	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Avusturalya	30,4	28,9	29,7	29,9	30,3	29,9	29,4	29,5	26,9	25,6	25,4	26,1	27,1	27,3	27,6	28,2	..
Kanada	34,8	34,1	32,6	32,5	32,3	32,2	32,4	32,1	31,7	32,0	30,6	30,5	31,0	30,9	31,2	32,0	31,7
Şili	18,8	19,0	19,1	18,8	19,1	20,7	22,0	22,7	21,4	17,3	19,6	21,1	21,3	19,9	19,6	20,5	20,4
İsrail	34,9	34,8	34,0	33,3	33,4	33,7	34,3	34,2	32,0	29,8	30,7	30,9	30,0	30,7	31,1	31,3	31,2
Japonya	25,8	26,0	24,9	24,5	25,2	26,2	27,0	27,5	27,4	26,0	26,5	27,5	28,2	28,9	30,3	30,7	..
Kore	21,5	21,8	22,0	22,7	22,0	22,5	23,6	24,8	24,6	23,8	23,4	24,2	24,8	24,3	24,6	25,2	26,3
Meksika	13,1	13,9	14,0	13,5	12,3	12,1	12,2	12,6	13,2	13,0	13,4	13,3	13,1	13,8	14,2	16,2	17,2
Yeni Zelanda	32,5	31,9	33,3	33,2	34,2	36,1	35,3	33,9	32,9	30,2	30,3	30,5	32,1	31,1	32,4	33,0	32,1
Norveç	41,9	42,1	42,4	41,7	42,4	42,6	42,8	42,1	41,4	41,2	42,0	42,1	41,5	39,9	38,9	38,3	38,0
İsviçre	27,4	26,8	27,5	26,8	26,5	26,5	26,4	26,1	26,4	27,0	26,5	27,0	26,8	26,9	27,0	27,7	27,8
Türkiye	23,6	25,6	24,0	25,2	23,3	23,4	23,6	23,1	23,1	23,5	24,8	25,9	24,9	25,3	24,6	25,1	25,5
ABD	28,2	27,2	24,9	24,4	24,6	25,9	26,7	26,7	25,7	23,0	23,5	23,9	24,1	25,7	25,9	26,2	26,0
İzlanda	36,2	34,4	34,2	35,7	36,7	39,7	40,5	39,0	35,0	31,9	33,3	34,4	35,2	35,8	38,6	36,7	36,4
OECD ORTALAMASI	33,9	33,4	33,2	33,1	33,0	33,5	33,6	33,7	33,0	32,3	32,5	32,8	33,3	33,6	33,9	34,0	34,3

Kaynak: <http://stats.oecd.org//Index.aspx?QueryId=78518> (19.05.2018).

Tablo 14 ve Tablo 16 dikkate alındığında her ne kadar aşırı vergi ile kayıt dışı arasında kuvvetli bir bağ olmadığı sonucu ortaya çıksa da vergi yükü kayıt dışı ekonominin nedenleri biri olarak kabul edilmektedir. Vergi yükü yüksekliğinin özellikle denetim zaaflarının yaygın olduğu gelişmekte olan ülkelerde vergi kaçakçılığının en temel nedenlerinden biri olarak bilinmektedir (Konukcu, 2011: 154). Öte yandan kayıt dışılık yüksek vergi yükünün sonuçlarından biri olmakla birlikte, vergisini ödeyen mükelleflerin katlandığı vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Şöyle ki, kayıt dışılık artıp, kayıtlı ekonomi giderek küçülmeye başladığında devletin gelir seviyesinin korunabilmesi amacıyla vergi oranlarında artış meydana gelecektir. Bu artış vergisini ödeyen mükellefler açısından ek bir mali yük yaratacaktır. Buna bağlı olarak üzerinde fazla vergi yükü hisseden (vergi tazyiki) mükellefler kayıtlı ekonomi dışına çıkmaya yöneleceklerdir.

Schneider (2009)'ın yaptığı bir çalışmada kayıt dışılık ile vergi yükü arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Bu çalışmada 21 ekonomiye ait verilere dayanarak, vergi ve sosyal güvenlik yükleri arttıkça kayıt dışı ekonominin büyüdüğü sonucuna ulaşmıştır (Konukcu, 2011: 154).

Şekil 4. Vergi Yükü ve Kayıt Dışılık İlişkisi



Kaynak: Schneider, 2009: 4; Konukcu, 2011: 154.

Şekil 3, ülkelerin vergi yükü ile kayıt dışılık oranları arasındaki doğru orantılı ilişkiyi yansıtmaktadır. Yunanistan, İtalya, İspanya ve Portekiz gibi Avrupa'nın görece daha az gelişmiş ülkelerinde kayıt dışılık oranlarının gelişmiş ülkelere göre daha yüksek olduğu şekilden anlaşılmaktadır. Bu ülkeler birer Akdeniz ülkesi olup, sosyolojik yapı bakımından Türkiye ile birtakım benzerlik göstereceği ve bu ülkelerin vergi ahlâkı profilinin Batı Avrupa ülkelerindekinden farklı olacağı söylenebilir. Vergi ödeme kültürünün bir başka ifadeyle vergi ahlâkının, vergi yükünün ağırlığına ilişkin algının oluşmasında önemli rol oynadığı bilinmektedir (Konukcu, 2011: 155).

2.3. VERGİ AHLÂKI AÇISINDAN

Vergi ahlâkı somut bir kavram olmadığı için araştırılması ve ölçülmesinde çeşitli güçlükler içermektedir. Rasyonel mükellefler vergi karşısında ahlâki olmayan davranışlarda bulunduklarını ifade etmekten çekineceklerdir. Bu nedenle vergi ahlâkını belirlemek için çalışmaların daha titiz bir şekilde yapılması gerekmektedir (Tosuner ve Demir, 2008: 356-357).

Yapılan çalışmalar incelenerek ülkelerin vergi ahlâk düzeyi hakkında karşılaştırma yapılabilir. Ancak araştırmalarda aynı metodun uygulanmaması, farklı zaman aralıklarında yapılması gibi neden dolayısıyla bu verileri karşılaştırmak sağlıklı olmayacaktır. Dünya Değerler Araştırması (WVS)'nin vergi ahlâkını ölçmeye yönelik yapmış olduğu araştırmada birçok ülkenin vergi ahlâk düzeyini “*Eğer fırsatınız olsa vergilemede hile yapar mısınız?*” sorusu ile ölçmeye çalışmıştır. Katılımcılar kendilerine sorulan sorulara 1 ile 10 arasında puan vermekte olup, “1” puanı, bir davranışı kesinlikle haksız/yanlış bulmalarını ifade etmekteyken “10” puanı, tamamen haklı ya da doğru bulduklarını ifade etmektedir. Analize göre ortalama “1”e yaklaştıkça vergi ahlâk düzeyi yükselmekte, “10” a yaklaştıkça vergi ahlâk düzeyi düşmektedir. Vergi ahlâkı ile ilgili yapılan temel çalışmalarda vergi ahlâk seviyelerinin belirlenmesinde Dünya Değerler Araştırması (WVS) veri tabanından yararlanılmış (Sandalcı ve Sandalcı, 2017: 77,78) olup, bu çalışmada da söz konusu veri tabanındaki veriler kullanılmıştır.

Tablo 17. Bazı AB Üyesi ve AB Üyesi Olmayan Ülkelerdeki Vergi Ahlâk Düzeyi

AB Üyesi Ülkeler	2000-2004	2005-2009	2010-2014
Almanya		2,20	-
Bulgaristan		2,43	-
Estonya		-	2,28
Fransa		2,83	-
Hollanda		2,30	1,90
İsveç	2,41	2,25	2,15
İspanya	2,16	2,06	1,73
İtalya		2,18	-
Kıbrıs		2,21	1,77
Macaristan		2,02	-
Polonya		2,44	2,34
Romanya		2,34	2,03
Slovenya		2,37	1,76
AB Üyesi Olmayan Ülkeler			
ABD	2,28	2,06	1,91
Finlandiya		2,14	
Güney Kore	1,59	1,64	1,71
İsviçre		2,01	
Japonya	1,46	1,46	1,31
Kanada	2,08	1,91	
Meksika	2,31	2,62	2,16
Norveç		2,28	
Şili	2,15	1,89	1,70
Türkiye		1,35	1,27

Kaynak: World Values Survey (<http://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>, 04.06.2018).

Tablo 17’de 2000-2014 yılları arasında ulaşabildiğimiz 13 AB üyesi ülke ve Türkiye de dahil olmak üzere 11 AB üyesi olmayan ülkenin verileri yer almaktadır. Tabloyu yatay olarak analiz ettiğimizde Güney Kore ve Meksika dışındaki ülkelerde vergi ahlâk düzeyinin yükseldiğini söylebiliriz. Diğer ülkelerin aksine Güney Kore’de dönemler itibarıyla vergi ahlâk düzeyinin azalmaktadır. Meksika’da ise 2005-2009 dönemde artış göstermesine karşın vergi ahlâk düzeyi 2010-2014 döneminde bir önceki dönemde altında seyretmektedir. Temin edilebilen kısıtlı bilgiler doğrultusunda gerek AB üyesi ülkeler gerekse AB üyesi olmayan ülkelere genel olarak vergi ahlâk düzeyinin yükseldiği görülmektedir.

Bazı ülkelerin bazı dönemler için verisine ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Bu nedenle en fazla verinin bulunduğu 2005-2009 dönemi ülkelerin vergi ahlâk düzeylerinin karşılaştırılmasının yapılabileceği en uygun dönemdir. Tabloya göre 2005-2009 dönemi dikkate alındığında vergi ahlâk düzeyi en düşük ülkeler Fransa, Meksika, Polonya ve Bulgaristan'dır. Vergi ahlâk düzeyi en yüksek ülkeler ise Türkiye, Japonya ve Güney Kore'dir.

Ülkelerin vergi ahlâk düzeyi farklı etkenlere bağlı olarak değişkenlik gösterebilir. Vergi ahlâk düzeyini belirleyen çeşitli faktörler bulunmakta olup farklı faktörlerin etkisiyle vergi ahlâk düzeyleri şekillenmektedir. Vergi ahlâkı sosyal bilimciler tarafından birçok sosyal ve kültürel faktörlerden etkilenen bir fenomen olarak değerlendirilmektedir .Bu sosyal ve kültürel faktörler vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven derecesi, milli ve manevi duygular ve vergi kültürü şeklinde sıralanabilir (Tosuner ve Demir: 2009: 2). Bunlara ek olarak mükelleflerin yaş, cinsiyet, medeni durum, gelir düzeyi, aile ölçeği , eğitim düzeyi ve mükellefin mesleği gibi demografik faktörlerin yanı sıra vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve mevzuatın sık sık değiştirilmesi, vergi idaresinin etkinliği, vergi denetim ve cezalarının etkinliği, vergi yükü gibi çevresel faktörler de bulunmaktadır (Organ ve Yeğen, 2013:44). Torgler ve Schneider (2007)'in yaptığı çalışmada ise vergi ahlâkı ile kayıt dışı ekonomi hacmi arasında negatif bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Daha yüksek bir vergi ahlâk düzeyinin daha küçük bir kayıt dışı ekonomiyi beraberinde getirdiği sonucuna ulaşılmıştır (Torgler ve Schneider, 2007: 1).

Verilen bilgiler ışığında WVS verilerinden yararlanılarak ülkelerin vergi ahlâk düzeyleri ile kayıt dışı ekonomi büyüklükleri ve vergi yükü oranları arasındaki ilişki ele alınacaktır. Kayıt dışı ekonomi büyüklükleri ve vergi yükü oranları çalışmanın daha önceki kısımlarında yer alan verilerin belirlenen dönem için ortalaması alınmak suretiyle oluşturulmuştur.

Tablo 18. OECD Üyesi Ülkelerinin Vergi Ahlâk Düzeyi ve Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklüklerinin Karşılaştırması

AB Üyesi Ülkeler	2005-2009 Vergi Ahlâk Düzeyi Ort.	2005-2009 Kayıt Dışı Ekonomi Ort.(%)	2005-2009 Vergi Yüklü Ort.(%)
Almanya	2,20	14,78	34,9
Bulgaristan	2,43	33,14	-
Estonya*	2,28	28,16	32,2
Fransa	2,83	12,14	42,36
Hollanda	2,30	10,56	-
İsveç	2,25	15,92	45,14
İspanya	2,06	19,74	33,84
İtalya	2,18	22,66	41,04
Kıbrıs	2,21	27	-
Macaristan	2,02	23,82	38,34
Polonya	2,44	26,22	33,3
Romanya	2,34	30,52	-
Slovenya	2,37	25,02	37,06
AB Üyesi Olmayan Ülkeler			
ABD	2,06	7,5	25,54
Finlandiya	2,14	14,88	41,58
Güney Kore	1,64	-	-
İsviçre	2,01	-	26,48
Japonya	1,46	9,4	26,82
Kanada	1,91	12,94	32,08
Meksika	2,62	-	12,62
Norveç	2,28	-	42,02
Şili	1,89	-	20,82
Türkiye	1,35	29,5	23,34

*Estonya için vergi ahlâk düzeyi ve kayıt dışı ekonomi oranının ait olduğu dönem 2010- 2014 dönemi ortalamasıdır.

WVS'ye göre 2005-2009 dönemi dikkate alındığında vergi ahlâk düzeyi en düşük ülkeler Fransa, Meksika, Polonya ve Bulgaristan'dır. Vergi ahlâk düzeyi ile vergi kaçakçılığı ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomi arasında negatif bir ilişki olduğuna daha önce değinilmişti. Bu durumda Fransa için kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün, vergi ahlâk düzeyi daha yüksek olan ülkelerin kayıt dışı ekonomi büyüklüğünden daha yüksek olması beklenmelidir. Ancak Tablo 18'e bakıldığında örneğin İtalya'nın vergi ahlâk düzeyi Fransa'nın vergi ahlâk düzeyinden daha yüksektir (1'e yaklaşıldıkça daha yüksek bir vergi ahlâk düzeyini işaret etmektedir). Kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün Fransa'nın kayıt dışı ekonomi büyüklüğünden (%12,14) daha düşük olması beklenirken, aksine daha yüksek bir kayıt dışı

büyüklüğüne (%22,66) sahiptir. Aynı şekilde Almanya'nın verileri de Fransa'daki durum ile paralellik göstermektedir. Vergi ahlâk seviyesi en yüksek ülkeler açısından değerlendirecek olursak Türkiye, Japonya ve Güney Kore'nin kayıt dışı ekonomi büyüklüğü en düşük ülkeler olması beklenmelidir. Japonya için bu durum kabul edilebilmesine karşın Türkiye için aynı beklenti doğrulanamamakla birlikte Tablo 20'deki ülkeler arasında en yüksek kayıt dışı ekonomi büyüklüğüne sahip Bulgaristan ve Romanya'nın aradından üçüncü ülkedir. Güney Kore için kayıt dışı ekonomi büyüklüğü verisi olmaması nedeniyle bir karşılaştırma yapılamamaktadır.

ABD, vergi ahlâk düzeyi bakımından çok yüksek seviyede olmasa da, kayıt dışı ekonomi büyüklüğü en düşük ülkedir. Bu durumda ABD'de vergi ahlâk düzeyi ile kayıt dışı ekonomi arasındaki negatif ilişki olmadığını söylebiliriz. Öte yandan ABD'deki kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün düşük seviyelerde olması vergi cezalarının yüksekliği, vergi idaresinin etkin işleyişi ve özellikle IRS (Amerika İç Gelir İdaresi) 'ın mükellefler nezdindeki intibakı olduğu söylenebilir (Demir, 2008: 295).

Görüldüğü üzere vergi ahlâk düzeyi ve kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki incelendiğinde farklı ülkeler için farklı durumlar söz konusudur. Bu nedenle vergi ahlâkı ve kayıt dışı ekonomi arasında belirli bir ilişkinin varlığından bahsetmek doğru olmayacaktır.

2.4. KURUMSAL ORGANİZASYON AÇISINDAN

Gelir idarelerinin yapılanmalarına ilişkin bilgilerinin ardından OECD (2015) tarafından yapılan çalışmada yer alan bazı ülkelerin organizasyon yapılarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 19. OECD Ülkelerinde Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı

AB Üyesi Ülkeler	Organizasyon Modelleri		
	2006 Yılı*	2010 Yılı	2015 Yılı
Avusturya	Vergi Türü/Mükellef Odaklı	Karma	Karma
Belçika	Karma	Karma	Karma
Çek Cumh.	Fonksiyonel/Vergi Türü	Fonksiyonel/Vergi Türü	Fonksiyonel/Vergi Türü
Danimarka	Karma	Karma	Karma
Estonya	Fonksiyonel	Karma	Karma
Finlandiya	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel	Karma
Fransa	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
Almanya	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Karma
Yunanistan	Karma	Karma	Karma
Macaristan	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
İzlanda	Fonksiyonel	Karma	Karma
İrlanda	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı
Hollanda	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı
İtalya	Fonksiyonel	Karma	Karma
Polonya	Karma	Karma	Karma
Portekiz	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Karma
Slovakya	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Slovenya	Fonksiyonel	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Karma
İspanya	Karma	Karma	Karma
İsveç	Karma	Karma	Karma
İngiltere	Karma	Karma	Karma
Lüksemburg	Vergi Türü/Fonksiyonel	Vergi Türü/Fonksiyonel	Vergi Türü/Fonksiyonel
AB Üyesi Olmayan Ülkeler			
Avustralya	Karma	Karma	Karma
Kanada	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
Şili	Fonksiyonel	Karma	Karma
İsrail	-	Karma	Karma
Kore	Fonksiyonel	Karma	Karma
Japonya	Karma	Karma	Karma
Meksika	Karma	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı	Fonksiyonel/Mükellef Odaklı
Yeni Zelanda	Karma	Karma	Karma
Norveç	Karma	Karma	Karma
İsviçre	Vergi Türü	Karma	Fonksiyonel/Vergi Türü
Türkiye	Fonksiyonel	Fonksiyonel	Fonksiyonel
ABD	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı	Mükellef Odaklı

Kaynak: (OECD, 2011:43),(OECD, 2015: 62) (*Kahriman, 2016: 237-238).

Tablo 19’den de görüldüğü üzere modern gelir idareleri ise “fonksiyonel”, “vergi türü” ve “vergi mükellefi türü” kriterlerinin karışımı olan karma bir yapı şeklinde düzenlenmişlerdir. Ancak Türkiye’de gelir idaresinin yapılanmasında fonksiyonel kriter dikkate alınmaktadır.

Az sayıda ülkede, hizmet ve uygulama işlevleri vergi mükellefi türü modeline göre bir yapılandırmaya tabi tutulmuştur. Vergi mükellefi türüne göre bu işlevlerin organize edilmesindeki gerekçe, her bir vergi mükellefi grubunun farklı özelliğe ve vergi uyumu davranışlarına sahip olması ve bunun sonucu olarak farklı vergi riski taşımalarıdır. Vergi mükellefi türü modeli uygulama açısından henüz başlangıç döneminde olmasına karşın birçok ülkede büyük mükellef daireleri oluşturulmuştur (OECD, 2015: 60). Tablo 20’de görüldüğü üzere büyük mükellef daireleri oluşturulan ülkelerde ciro, çalışan sayısı, belirli sektörlerde faaliyet göstermek, varlık büyüklüğü ve ödenen vergi miktarının büyüklüğü gibi farklı kriterler esas alınmaktadır. AB üyesi ülkelere büyük mükellef sayılma kriterleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 20. AB Üyesi Ülkelerde Büyük Mükellef Sayılma Kriterleri, Büyük Mükellef Sayıları ve İlgili Birimdeki Personel Sayısı (2013)

Ülkeler	Büyük Mükellef Sayılma Kriterleri	Büyük Mükellef Sayısı	İlgili birimdeki personel sayısı
Almanya:	(1) Ticaret faaliyeti için 7,3 Milyon Euro üzeri ciro veya 280.000 Euro üzeri kar (2) Üretim faaliyeti için 4,3 Milyon Euro üzeri ciro veya 250.000 Euro üzeri kar (3) Serbet Meslek Erbabları için 4,7 Milyon Euro üzeri ciro veya 580.000 Euro üzeri kar (4) Finansal kuruluşlar için 140 Milyon üzeri net varlık değeri veya 560.000 Euro üzeri kar (5) 30 Milyon Euro üzeri sigorta prim geliri olan sigorta şirketleri (6) Tarım ve ormancılık için: 230.000 Euro üzeri Arsa/arazi bedeli veya 125.000 Euro üzeri kar (7) Diğer teşebbüsler için 5,6 Milyon Euro üzeri ciro veya 330.000 Euro üzeri kar	-	-
Avusturya	Ciro (9.68 Milyon Euro üzeri)	9.340	455
Belçika	(1) Konsolide yıllık hesapları yayınlanması zorunlu olan şirketler ve onların grup şirketleri, (2) Genellikle finansal sektör (Bankalar, Sigorta şirketleri) olmak üzere belirli sektörde faaliyet gösteren mükellefler, (3) Ciro (7,3 Milyon Euro üzeri) ve varlık değeri (3,65 milyon Euro üzeri) kriterinin her ikisini birden sağlayanlar, (4) Çalışan sayısı (100 üzeri)	18.011	55
Bulgaristan	(1) Gelirleri 3 Milyon Bulgar Levasının üzerinden olma ya da 2 Milyon Bulgar Levası üzerine vergi iadesi olma koşullarından en az birini taşıyanlar, (2) Banka ve sigorta sektöründe faaliyet gösteren şirketler	1.002	164
Çek Cumhuriyeti	(1) Yıllık vergilendirilebilir geliri 2 Milyar Çek Korunası üzeri; (2) banka ve şubeleri; (3) Sigorta şirketleri ve şubeleri; (4) reasürans şirketleri ve şubeleri; (5) Grup şirketlerinden birinin yukarıdaki kriterlerden birini sağlaması durumunda her bir şirket; (6) Genel Finans Müdürlüğü tarafından belirlenen gerçek ve tüzel kişiler	1.452	458
Danimarka	Ciro (3 Milyar Danimarka Kronu üzeri); Çalışan sayısı (250 üzeri)	2000	260
Estonya	Büyük Mükellefler Birimi bulunmamaktadır	-	-
Finlandiya	Ciro (50 Milyon Euro üzeri)	4.400	156
Fransa	Ciro (400 Milyon Euro üzeri- ve doğrudan veya dolaylı %50'den daha fazla orandaki ilişkili şirketler)	37.418	295
Güney Kıbrıs	Vergi geliri ve iş hacmi	200	11
Hırvatistan	(1) Geliri 150 Milyon Hırvat kunasına eşit ya da üzerinde olanlar, (2) Sigorta , leasing ve telekomünikasyon faaliyetlerinden 15 Milyon Hırvat kunası üzerinde gelir elde edenler, gelirine bakılmaksızın tüm bankalar	680	112
Hollanda	(1) Amsdertam borsasında işlem gören şirketler	2000	700

	ve/veya (2) Finansal değeri 25 Milyon Euro üzeri olanlar ve/veya (3) Yabancı ana ortak ve kendi finansal değeri 12,5 Milyon Euro'yu aşanlar ve/veya (4) En az 5 yabancı iştiraki olanlar için iştirakleri ve kendi finansal değeri 12,5 Milyon Euro'yu aşanlar (5) Finansal değeri 37,5 Milyon Euro'yu aşan kar amacı gütmeyen kuruluşlar (6) Finans, petrol ve gaz ile enerji üretim sektöründeki tüm şirketler		
İngiltere	Ciro (600 Milyon İngiliz Sterlini üzeri)	800 grup	1185
İrlanda	(a) Ciro 162 Milyon Euro üzerinde olan veya 16 Milyon Euro üzerine vergi ödemeleri olan şirketler, (b) Yarı resmi ticari işletmeler, (c) finans sektörü, (d) belirli sektörlerdeki görece büyük ölçekli kuruluşlar	8000	213
İspanya	(1) Otomatik olarak atananlar: Ciro 100 Milyon Euro üzeri olanlar, (2) Büyük Mükellefler Daire Başkanlığı'nın teklifi üzerine Planlama ve Kurumsal İlişkiler Hizmetleri Başkanlığı (Head of the Service for Planning and Institutional Relations) tarafından atananlar	3.049	829
İsveç	Çalışan sayısı 800'ü aşan şirket grupları, çalışanların maaş bordro tutarları yıllık 50 Milyon İsveç Kronu üzerinde olan şirketler, İsveç Finansal Denetim Mercii (Swedish Financial Supervisory Authority) tarafından denetlenen şirketler	18.713	362
İtalya	Ciro (100 milyon Euro üzeri)	3200	500
Letonya	(i)Ciro (3 Milyon Letonya Latı üzeri), (ii) 250.000 Letonya Latı üzerinde ödenen vergi, (iii) Yıllık 3 Milyon Litvanya Latı üzeri ödenen vergisi olan devlet ya da belediye bütçesinden destekli kuruluşlar	1247	82
Litvanya	Ciro(60 Milyon üzeri Litvanya Litası), çalışan sayısı (10'un üzeri), finans ve sigortacılık	568	53
Lüksemburg	Büyük Mükellefler Birimi bulunmamaktadır.	-	-
Macaristan	Ekonomi Bakanlığı Kararnamesinde belirlenen limitler doğrultusunda tanımlananlar	1.313	382
Polonya	Bir önceki yıla göre yıllık net geliri en az 5 Milyon yükselen şirketler, yurtdışın şirketlerin sermayesinden pay alanlar ya da doğrudan ya da dolaylı olarak %5 oranında yönetimine katılmaya hakkı olanlar, bankalar, sigorta kuruluşları, emeklilik fonu olarak faaliyet gösterenler, yabancı şirketleri şubeleri ya da bunların acentaları	71.806	2.417
Portekiz	Ciro (Finansal olmayan şirketleri için 200 Milyon Euro üzeri olmak, finansal şirketler için 100 Milyon Euro üzeri olmak), vergi ödemesi 20 Milyon Euro üzeri olan şirketler	924	179
Romanya (2014 yılı için)	(1) Temel kriter iki göstergenin toplanmasıyla elde edilmektedir. (i) Vergi mükellefi tarafından beyan edilen mali yükümlülükler tutarının %50'si (ii) faaliyetlerden elde edilen toplam gelirin %50'si (2) Özel kriter: Bankacılık, sigorta ve diğer finansal kuruluşlar (3) 10 Milyon Euro'yu aşan miktarda yatırım yapmayı	1.940	224

	taahhüt eden mükellefler		
Slovakya	Cirosu 40 Milyon Euro’yu aşan şirketler, bankalar ve yabancı banka şubeleri, sigorta şirketleri ve yabancı sigorta şirketlerinin şubeleri, reasürans şirketleri ve yabancı reasürans şirketlerinin şubeleri	626	112
Slovenya	50 Milyon Euro cirosu olan şirketler, bankalar, tasarruf bankaları, sigorta şirketleri, şans oyunları organize eden şirketler, menkul kıymetler borsasında aracılık yapan şirketler, yatırım şirketleri, emeklilik şirketleri	660	71
Yunanistan	Ciro (20 Milyon Euro üzeri- 2012 için); tüm bankalar, sigorta şirketleri ve cirosu 10 Milyon Euro üzeri olan borsada işlem gören diğer şirketler ve cirosuna bakılmaksızın sınır ötesi işlem yürüten tüm mükellefler	-	105

Kaynak: OECD (2015). Tax Administration 2015: Comparative Information On OECD and Other Advanced and Emerging Economies. 86-88.

Türkiye’de ise toplam vergi hasılatının önemli bir bölümünü oluşturan, ekonomide belli bir ağırlığı ve iş hacmi olan işletmelere sunulacak hizmet kalitesinin diğer mükelleflere sunulan hizmetin üzerinde olması gerekliliği ile 5345 Sayılı Kanunla yeniden yapılanan Gelir İdaresi Başkanlığı kapsamında 15.08.2006 tarih ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Büyük Mükellefler Vergi Daire Başkanlığı kurulmuştur. Bu kurum ile toplam vergi hasılatının büyük bir bölümünü oluşturan az sayıdaki mükelleflere daha etkin hizmet sunmak, bu mükellefleri yakından izlemek ve denetlemek, ortaya çıkabilecek sorunları engellemek, mevcut sorunları belirlemek ve bu mükelleflerin gönüllü vergi uyumunu sağlamak amaçlanmıştır (Büyük Mükellefler Daire Başkanlığı, 2015: 16).

Türkiye’de farklı amaçlarla yapılan üç farklı büyük mükellef ayrımı bulunmaktadır. Bunlar, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının mükellefi olma açısından büyük mükellefiyet, vergi incelemeleri açısından büyük ölçekli mükellefiyet ve hızlandırılmış iade sisteminden yararlanma açısından büyük mükellefiyet şeklindedir (Aykın, 2017: 3). Vergi incelemesi açısından büyük mükellef sayılma kriterleri “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usulve Esaslar Hakkında Yönetmelik” in 24’üncü maddesine göre şöyledir;

“Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50 Milyon TL’nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15 Milyon TL’nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri,

factoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19.05.2005 tarihli ve 5411 Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluş ve finansal holding şirketleridir.”

Türkiye’deki büyük mükellefler sayısı ile inceleme oranına ilişkin bilgi aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tabloda yer alan büyük mükellef sayısı, vergi inceleme açısından büyük mükellef sayılanları yansıtmaktadır.

Tablo 21. 2012-2014 Dönemi Büyük Mükellef Sayısı ve İnceleme Oranları

Yıllar*	Büyük Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2012	13.288	589	4,43
2013	13.774	2.111	15,33
2013 (OECD)**	13.774	-	-
2014	15.591	1.811	11,62

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu, s.39;

*Büyük mükelleflere ilişkin diğer yıllara ait bilgiler temin edilemediği için yer verilmemiştir.

**OECD, 2015: 91

AB üyesi ülkelerdeki büyük mükellef sayılarının yer aldığı OECD (2015) çalışmasında ise Türkiye’deki büyük mükellef sayısı 16.996 olarak belirtilmiştir. Aradaki bu fark, Türkiye’deki büyük mükellef tanımlamasının üç farklı şekilde yapılıyor olmasından kaynaklanabilir.

Gelir idarelerinin yapılanmasında kullanılan modeller yukarıda ele alınırken özellikle ülkelerin giderek vergi mükellefi türü kıstasına göre bir yapılanma eğiliminde olduğu belirtilmişti. Özellikle AB üyesi ülkelerin hemen hemen hepsinde (Lüksemburg ve Estonya hariç) farklı koşullar olmakla birlikte büyük mükellef ayrımı yapıldığı görülmektedir. Gelir idaresi fonksiyonel olarak yapılanmış olan ülkemizde de 2006 yılından itibaren büyük mükellef ayrımı yapılmış olup toplam

vergi hasılatının büyük yüzdesini⁵¹ oluşturan az sayıdaki mükellefe daha etkin hizmet sunulması amaçlanmıştır (BMVDB, 2015:16). Etkin hizmetin sunulabilmesi için mükellefleri sadece bir ayrıma tabi tutmak yeterli olmayıp, bu ayrım sonucunda diğer mükelleflerden ayrılan ihtiyaçlarının anlaşılması, yaşanabilecek sorunların belirlenmesi ve kanunların mükelleflerce daha iyi anlaşılmasına yönelik çalışmaların da yapılması gerekmektedir.

Vergi idarelerinin reformunu destekleyen uluslararası kuruluşlar, ulusal vergi idaresiyle uyumlu bir organizasyon yapısına sahip gelir idarelerinin önemine dikkat çekmiştir. Avrupa Komisyonu Mali Planları (The EC's Fiscal Blueprints) organizasyonel yapı ile doğrudan ilgili iki stratejik hedef belirlemektedir. Bunlardan ilki vergi idaresinin tüm önemli risklerini ve önceliklerini tanımlamak ve yönetmek üzere yapılandırılması ve düzenlenmesidir. Diğerisi ise birleştirilmiş bir vergi idaresinin varlığıdır. Bu hedeflerle ilgili olarak bazı göstergelere dikkat çekilmektedir. Bunlardan bazıları gelir idarelerinde vergi mükelleflerinin temel ihtiyaçlarının anlaşılması ve bunları karşılanmasına yönelik bir yapılanmanın olup olmaması, en önemli şirketlerle ilgilenmek üzere ulusal düzeyde büyük mükellefler biriminin olup olmaması, tarh, tahsil, denetim gibi tüm mali işlemlere uygun olup olmamasıdır (OECD, 2015: 60). Vergi reform projelerindeki kapsamlı deneyimlerinden yararlanarak IMF Mali İşler yetkilileri de yapılanmanın önemi ile ilgili benzer görüşler ileri sürmektedir⁵².

Gelir idarelerinden etkin bir yönetimin sağlanması, vergilendirme işlemleri, denetim işlevi gibi temel işlevlerini yerine getirme hususunda verimliliğin artmasında büyük rol oynamaktadır. Gelir idarelerinin yönetim esnekliğinin sağlanması bir ifadeyle hareket alanlarının serbestleşmesi etkinlik açısından oldukça önemlidir. Gelir idaresinin yapısal özellikleri bakımından karşılaştırılması amacıyla OECD tarafından 30 üye ülke için ulusal gelir idarelerinin idari özerklik unsurlarını içeren farklı kategoriler dikkate alınarak sınıflandırılma yapılmıştır (OECD, 2008: 32). Türk gelir idaresi bazı kriterler açısından yetersiz olduğu görülmektedir.

⁵¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2015 Faaliyet raporuna göre 2015 yılında toplam vergi hasılatının %21'ini oluşturmaktadır.

⁵² IMF Mali İşler tarafından sunulan görüşlerin detayları için "OECD, Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced And Emerging Economies" s. 61.

Türkiye'nin yetersiz olduğu kriterler ve bu kriterlerin sağlandığı ülkeler ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 22. Türk Gelir İdaresinin Yetersiz Olduğu Kriterler

Kendi Bütçesini Oluşturma	Personel Sayı ve Niteliğini Belirleme	İşe Alma ve İşten Çıkarma Esnekliği	Performansa Dayalı Ücret Ödemesi Yapılması
Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Macaristan, Norveç, Polonya, Amerika	Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Lüksemburg, Macaristan, Norveç, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Yunanistan, Amerika	Almanya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Macaristan, Norveç, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Yunanistan, Amerika	Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Macaristan, Norveç, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Amerika

Kaynak: OECD, 2008: 32.

2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı kurularak Türkiye’de gelir idaresinin özerk bir kuruluş olması amaçlanmıştır. OECD tarafından 2009 yılında yapılmış olan bu çalışma, Türk gelir idaresi o dönemdeki mevcut yapısı ile değerlendirilmeye alınmıştır. 2011 yılında Türkiye’de vergi denetimi açısından yeni bir yapılanmaya gidilmiş ve Maliye Bakanlığı’nın bir birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Böylece gelir idaresinin fonksiyonlarından biri olan denetim, VDK’ya verilmiştir. Ancak bu yeni yapılanma dikkate alındığında da Vergi Denetim Başkanlığı’nın direkt bakana bağlı olarak bakanlık içerisinde oluşturulan bir birim olması nedeniyle yönetim esnekliğinin olmadığını söyleyebiliriz. Bu yeni yapılanma sonrasında yukarıdaki kategorileri tekrar ele alacak olursak durum bir önceki değerlendirmeden çok farklı olmayacaktır. Kurumun bütçesi merkezi yönetim bütçe içerisindeki genel bütçe içerisinde yer almaktadır ve bütçe meclis tarafından kabul edilmektedir. Personel yönetimi bakımından VDK, personel ihtiyacını bakanlığa bildirmek suretiyle personel alımları Bakanlık onayı ile yapılmaktadır. VDK’da performansa dayalı bir çalışma sistemi olmakla birlikte performan kıstası vergi müfettiş yardımcılarının, vergi müfettişliğine yükselmesinde bir ölçüt olarak

kullanılmaktadır. Bir başka ifadeyle diğer ülkelerde olduğu gibi performansa bağlı olarak bir ücret ödemesi yapılmamaktadır.

Avrupa Birliği genelinde ekonomilerin bölgesel farklılıklarının önemi olmaksızın çoğu birlik ülkesinde var olan ancak, Türkiye'nin uygulanmayan bu unsurlar, vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve denetimin gücünün artırılması hususunda önem verilmesi gereken kriterlerdir (Konukcu Önal, 2011:191).

Çağdaş gelir idarelerinin yapılanmasında ortak özellik ve örgütlenme ilkelerinden birisi gelir idaresi yapısının vergi denetimi üzerine oturtulması veya vergi denetimi çerçevesinde yapılmasının benimsenmiş olmasıdır (Gerçek, 2009: 24). Gelir idareleri vergi denetiminde çalıştırılacak elemanların yeterli sayıda olmasına ve gerekli nitelikte yetiştirilmesine, modern denetim tekniklerinin geliştirilmesine ve denetimlerin planlı ve programlı bir şekilde yürütülmesine büyük önem vermişlerdir (Gerçek, 2009: 18).

Gelir idarelerinin yeniden yapılanmasına ilişkin eğilimler Türkiye'de kendisini göstermiş ve özellikle 2000'li yılların başında gelir idaresinin yeniden yapılanmasına ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların sonunda 2005 yılında yeniden yapılanma gerçekleşerek Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatı dışında "bağlı kuruluş" şeklinde örgütlenerek, üstleneceği yeni görevleri layıkıyla yerine getirebilecek fonksiyonel ve mükellef odaklı bir anlayışla daha güçlü ve özerk statüye kavuşturulması amaçlanılmıştır (Gerçek, 2009: 25). Bu yeni yapılanmada gelir politikalarını belirleme birimi Maliye Bakanlığı bünyesinde bırakılmışken vergi uygulamalarını yürütme görevi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilmiştir (Gerçek, 2009: 24). Her ne kadar gelir idaresinin çağdaş bir örgütlenme yapısına sahip olmaması, stratejik bir yönetim anlayışının yerleşmemiş olması, çağdaş çalışma koşulları ve hizmet standartının olmaması, vergi denetiminde bütüncül bir yapının olmaması, denetim elemanlarının sayıca yetersiz olması, vergi denetimlerinde planlama ve koordinasyon eksikliğinin bulunması (Gerçek, 2009: 22) gibi sorunlar nedeniyle Türk gelir idaresinin yeniden yapılanmasını gerekli kılmış olsa da bu yeni yapılanmada örnek alınan çağdaş eğilimlerin gereklerinin tam olarak benimsenmediğine yönelik eleştiriler yapılmıştır. Özellikle vergi denetiminde

bütüncül bir yapının sağlanamamış olması eleştirilerin odak noktası olmuştur. Buna ek olarak yine vergi denetimde etkinliğin sağlanması, vergi incelemelerini alt gruplara sınıflandırarak uzmanlaşmayı sağlama, denetimde sadece performans kriterlerinin esas alındığı bir yapı oluşturma, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi arttırma ve vergi incelemelerinde standardizasyonu sağlama (Ceylan ve Tunalı, 2011: 28) gibi nedenler de yeni bir yapılanma ihtiyacını kuvvetlendirmiştir. Vergi denetimindeki bu sorunun giderilmesi için 646 Sayılı KHK ile 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Bununla birlikte dört grup başkanlığı⁵³ kurulmuş ve denetim elemanları vergi müfettişliği unvanı altında tek yapıda toplanmıştır.

Etkinlik göstergelerinden biri de vergi maliyetleri olup vergi performansı bakımından önem arz etmektedir. Vergi gelirleri daha az maliyetle toplanması devletin elde ettiği net gelirin daha yüksek olması anlamına gelmektedir. Böylece kamu hizmetleri için daha fazla kaynak ayırımı söz konusu olacaktır (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017: 231). Yıllar itibarıyla 100 TL vergi toplamak için katlanılan maliyet aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

⁵³ 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 yurt dışı kazançlar grup başkanlığı'dır (646 Sayılı KHK, R.G. 10.07.2011, No: 27990.)

Tablo 23. 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri(Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	625.512.314	3.065.139	0,49

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikler, (http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm, 13.06.2018)

2002-2017 yılları arasında vergi toplama maliyetinin yer aldığı tablo incelendiğinde bazı istisnai yıllar hariç olmak üzere yıllar itibarıyla düşüş yaşandığı görülmektedir. Bir başka ifadeyle aynı miktarda vergi toplamak artık daha az harcama ile yapılmaktadır. 2002 yılında 100 TL vergi toplamak için 72 kuruş harcanırken 2017 yılına gelindiğinde 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın 53 kuruş olduğu görülmektedir. Bu durum göz önüne alındığında verimlilikte artış yaşandığı söylenebilir. 2013 yılında yapılan harcamanın 69 kuruştan 57 kuruşa inmesi önemli diyebilececek bir azalıştır. Vergi toplamak için yapılan harcamalardaki bu azalışta, 2011 yılında kurulan VDK'nin kurumsal yapısının yavaş yavaş düzene girmesiyle birlikte faaliyetlerin daha etkin bir şekilde yürütülmeye başlanması da katkısı bulunmaktadır.

Vergi denetimin etkinliğinin göstergelerinde bir diğer matrah farkının incelenen matraha oranıdır. Bu oranın yüksek olması, denetimde etkinliğin olduğu şeklinde belirtilmektedir. Yüksek matrah farkı olması, mükellef seçiminde isabetli olunarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkının bulunması ise incelemelerin

mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğu şeklinde ifade edilmektedir (Beşel, 2017: 89). Aşağıdaki tabloda yapılan incelemelerde bulunan matrah farkının incelenen matrah oranı yer almaktadır. VDK'nın faaliyet raporlarında incelenen matrah farkları yer almadığı için sadece Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarında yer alan Vergi Dairesi Müdürlerince yapılan inceleme sonuçlarına ilişkin tutarlar alınmıştır. 2010 verilerine ulaşamamakla birlikte 2011 yılından önceki raporlarda tüm denetim birimlerince yapılan denetim sonuçlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Karşılaştırma açısından uygun olmayacağı nedeniyle daha önceki yıllara ait bilgiler kullanılmamıştır.

Tablo 24. Bulunan Matrah Farkı/ İncelenen Matrah Oranı

Yıllar	Bildirilen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Bulunan Matrah Farkı /Bildirilen Matrah Oranı (%)
2011	16.422.146.359	755.055.542	4,59
2012	4.374.024.432	541.132.281	12,37
2013	1.234.224.622	1.080.420.972	87,53
2014	2.959.296.235	712.101.457	24,06
2015	1.535.689.146	892.151.922	58,09
2016	2.118.233.018	1.273.504.628	60,12
2017	5.285.694.008	501.752.858	9,49

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Bulunan matrah farkının bildirilen matrah oranının yüksek çıkması durumunda mükellef seçiminde isabetli olunarak inceleme yapıldığı kabul edildiğinde 2013 yılını en isabetli mükellef seçiminin yapıldığı dolayısıyla vergi denetiminin de etkin olduğu yıl şeklinde ifade edebiliriz. Denetim oranının en yüksek olduğu (%2,9) ve 100 TL vergi toplamak için oldukça az harcamanın yapıldığı yıl olması 2013 yılını vergi denetiminde en etkili yıl olduğu sonucunu desteklemektedir.

Öte yandan denetimler sonucu, zamanında ve doğru şekilde tarh edilmesi gereken vergilerin de tarhı sağlanarak vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçığın önüne geçilmektedir. Dolayısıyla tarh edilen vergi tutarlarının toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça denetim yoluyla vergi gayreti de arttırılmış olacaktır.

Tablo 25. Denetim Yoluyla Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Tarh Edilen Vergi *	Toplam Vergi Gelirleri (Bin TL)	Toplam Tarh Edilen Vergi / Toplam Vergi Gelirleri (%)
2011	4.094.586.170	284.490.017	1,43
2012	4.631.672.633	317.218.619	1,46
2013	8.635.440.808	367.517.727	2,34
2014	7.990.160.299	401.683.956	1,98
2015	9.896.310.409	465.229.389	2,12
2016	7.385.279.961	529.607.901	1,39
2017	5.926.715.898	625.512.314	0,94

Kaynak: GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Toplam tarh edilen vergi, gerek GİB tarafından yapılan gerekse VDK tarafından yapılan denetimler sonucunda tarhı gereken vergilerin toplamından oluşmaktadır.

Tablo 25'te görüldüğü gibi denetimler sonucunda devlet hazinesine kazandırılan gelirin (vergi cezaları bu tutara dahil değildir) en yüksek olduğu yıl, diğer performans bilgilerine paralel olarak 2013'tür. Her yıl tarh edilen vergi ortalaması ise %1,6 dolaylarındadır. Tabloya göre dikkat çeken bir diğer durum ise 2017 yılına tarh edilen verginin diğer yıllara göre en düşük seviyede (%0,94) olmasıdır. Ortalama tarh edilen verginin çok altında gerçekleşen vergi tarhı, 2017 yılında vergi denetim faaliyetlerinin verimsiz olmasıyla açıklanabilmesinin yanında, diğer yıllara göre daha düşük oranda denetim yapılması veya isabetli mükellef seçiminin yapılmamış olması ile de açıklanabilir.

2.5. DENETİM ELEMANLARI SAYISI AÇISINDAN

Ülkemizde ve diğer OECD ülkelerinde denetim elemanlarının toplam vergilendirme işlemlerinde çalışan personel sayısına oranı Tablo 27'de gösterilmektedir.

Tablo 26. OECD Ülkelerinde Denetim Elemanlarının Vergilendirme İşlemlerinde Çalışan Toplam Personel İçindeki Payı

OECD Ülkeleri	Vergilendirme İşlemlerinde Çalışan Toplam Personel Sayısı	Denetim Elemanlarının Oranı (%)
Avusturalya	17.477	35
Avusturya	7.484	63.7
Belçika	19.485	-
Kanada	38.172	28.9
Şili	4.195	40.4
Çek Cumhuriyeti	14.272	19
Danimarka	5.861	40.7
Estonya	983	67
Finlandiya	5.072	38.9
Fransa	66.964	15.3
Almanya	110.494	39.6
Yunanistan	8.000	25
Macaristan	17.870	36.3
İzlanda	240	65.4
İrlanda	5.745	30.7
İsrail	5.104	40.3
İtalya	31.706	38.4
Japonya	56.194	63.3
Kore	18.841	24
Lüksemburg	984	42.1
Meksika	25.457	35.2
Hollanda	20.873	41.8
Yeni Zellanda	3.433	22.4
Norveç	6.733	41.6
Polonya	47.593	24.8
Portekiz	10.066	16.8
Slovakya	6.813	22.9
Slovenya	2.365	57.6
İspanya	22.402	22.6
İsveç	7.877	32.5
İsviçre	925	25.4
Türkiye	51.046	19.9
İngiltere	53.205	42.7
ABD	86.977	34
OECD Ortalaması	-	36.2

Kaynak: OECD, 2015. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. S. 191.

Tablo 26'ya göre denetim elemanlarının toplam personel içindeki payı %36,2'dir. Türkiye %19,9 ile OECD ortalamasının oldukça altındadır. OECD'nin 2017 yılında yaptığı benzer çalışmada ise bu oran %32 dolaylarındadır (OECD, 2017: 126). Tablonun tamamı incelendiğinde denetim elemanları bakımından Türkiye'nin en düşük ülkeler arasında yer aldığı görülmektedir. Vergi denetimi elemanı bakımından en düşük seviyede olan ülke ise %15,3 ile Fransa'dır. Buna karşın Fransa'daki kayıt dışı ekonomi büyüklüğü %12,3 (2015)'tür. Öte yandan vergi denetimi konusunda diğer ülkelere örnek olan ABD'de vergi denetim elemanlarının mevcudiyeti OECD ortalamasına ulaşmamakla birlikte bu orana yakın seyretmektedir. Vergilendirme işlemleri içerisinde denetim elemanlarının payı yüksek olan İngiltere (%42,7) ve Japonya (%63,3)'da kayıt dışı ekonomi de oldukça düşük seviyelerdedir. İngiltere ve Japonya'yı dikkate aldığımızda denetim elemanlarının fazla olması sonucunda vergi denetimlerinin daha etkin yapıldığı ve buna bağlı olarak kayıt dışı ekonominin de azalmasına katkı sağladığı söylenebilir. Ancak Fransa dikkate alındığında denetim elemanı sayısının vergi denetimindeki etkinlik üzerinde çok da etkili olmadığı sonucuna varılabilir. Ancak vergi denetimindeki etkinliğin sadece denetim elemanlarının sayısı ile ölçülmesinin yanlış olacağı gibi kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün de sadece vergi denetimlerinin etkin yapılmasına bağlı olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Ancak ülkemiz açısından değerlendirildiğinde OECD ülkelerine göre denetim elemanları sayısının yetersiz olduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğü birçok AB üyesi ülkenin kayıt dışı ekonomisinden yüksek olan ülkemizde denetim elemanlarının sayısının artması kuşkusuz vergi denetimindeki etkinliğinin artırmasına ve kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayacaktır.

2.6. VERGİ CEZALARININ CAYDIRICILIĞI AÇISINDAN

Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması vergi denetimin etkinliğinin artmasında önemli bir role sahiptir. Cayırıcı bir ceza sistemi tek başına vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için yeterli olmasa da etkinlik için tamamlayıcı bir faktördür. Türkiye'de vergi ceza sisteminin vergi denetiminin etkinliğindeki rolünü tespit edebilmek için bazı AB üyesi ülkelerdeki vergi

cezalarına ilişkin yaptırımlarla karşılaştırmak yararlı olacaktır. Bazı AB üyesi ülkelerde uygulanan vergi cezaları ve bu cezalara ilişkin yaptırımlar Tablo 28’de yer almaktadır.



Tablo 27. Avrupa Birliği'nde Uygulanan Vergi Cezaları ve Yaptırımları

	AVUSTURYA	BELÇİKA	DANİMARKA	FRANSA	ALMANYA
Beyannameyi zamanında vermemek (Usulsüzlük Cezası)	Kayba uğratılan verginin %10'una kadar alınır.	Beyan edilmeyen gelir 620 Euro'yu geçiyorsa, kayba uğratılan verginin %10'u ile %200'ü oranında alınır. Fakat ödenecek vergi ile ceza toplamı toplam kârı(vergilendirilecek geliri- kazancı) geçemez. Eğer verginin kayba uğratılmasında kasıt yoksa ceza alınmaz	Beyannamenin zamanında verilmemesi sebebiyle geciken her ay için 200 Danimarka kronu ceza alınır. Toplam 5.000 Danimarka kronuna kadar ceza verilebilir. Diğer bir ifade ile 25'inci aydan sonra ilave yapılmaz.	Kayba uğratılan gelir vergisi için verginin %10'u, kurumlar vergisi için %5'i oranında ceza kesilir.	Kayba uğratılan verginin %10'u oranında ceza kesilir. Fakat bu ceza 25.000 Euro'yu geçemez. kayba uğratılan vergi bir mazeret sonucu ise ceza kesilmez.
Vergiye zamanında ödememek (Gecikme Faizi)	İlk üç ay için %2, 3-6 ay arası %3 ve 6 ay sonrası için %4 faiz alınır.	Yıllık %7 faiz alınır.	Aylık %1 faiz alınır.	Aylık %0,4 faiz alınır.	Aylık %1 oranında faiz alınır.
Vergi sorumluluğunu doğru olarak yerine getirmemek (Vergi Ziyai Cezası)	Kayba uğratılan verginin 2 katına kadar ceza kesilir.	50-1.250 Euro arasında ceza kesilir. Fakat birinci sütunda bahsedilen ceza yüksek tutarda uygulandı ise ceza kesilmez. (ceza ve vergi toplamı toplam karı geçemez)	Ciddi vergi kayıplarının olması durumunda kayba uğratılan verginin %100-200'ü oranında ceza kesilir ve/veya 4 yıla kadar hapis cezası verilir.	Kayba uğratılan verginin %10-80'i ceza alınır. Vergi kaçakçılığında ayrıca 37.500 Euro'ya kadar para cezası ve/veya 5 yıla kadar hapis cezası uygulanır. Tekrarlanan suçlarda artan cezalar uygulanır. Mahkeme ayrıca kişilerin ehliyetlerini iptal edip, işletmeleri 3 yıla kadar kapatabilir.	Kasıt veya ağır kusur yok ise genelde ceza yok; var ise 5 yıla kadar hapis ve 50.000 Euro'ya kadar para cezası.

	İTALYA	LÜKSEMBURG	HOLLANDA	İNGİLTERE	TÜRKİYE*
Beyannameyi zamanında vermemek (Usulsüzlük Cezası)	Kayba uğratılan verginin %120-240'ı oranında ceza kesilir. Kayba uğrayan bir vergi yoksa da ceza kesilir. Minimum kesilecek ceza 258 avro'dur. Eğer zamanında beyanname vermeme 90 günü geçmediyse maksimum 1.032 Euro ceza kesilir.	Kayba uğratılan verginin %10'una kadar ceza kesilir.	Kusur ve ihmal hallerinde maksimum 1.134 Euro para cezası; Kasıt var ise beyan edilen verginin %100'üne kadar ceza. Kaçakçılık suçlarında maksimum 16.750 Euro ve eğer rakam yüksekse 4 yıla kadar hapis cezası uygulanır.	Gelir vergisi için:Beyanname normal süresinden sonra ilk 6 ay içerisinde verilirse 100 Pound ceza kesilir. 6 aydan sonra verilirse 200 Pound ceza kesilir. 11. aydan sonra verilirse vergi borcunun %100'üne kadar ceza kesilir. Kurumlar vergisi için: İlk 3 ayda verilirse 100 Pound ikinci 3 ayda verilirse 200 Pound, daha sonra verilirse 500 Pound ceza kesilir. 18-24 ay arası gecikilirse kayba uğratılan verginin %10'u oranında 24 ay ve sonrasında verilirse kayba uğratılan verginin %20'si oranında ceza kesilir.	Her yıl miktarı belirlenen maktu bir ceza alınır. Bu ceza 2017 yılında sermaye şirketleri için 130TL, bunun dışındaki birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 80 TL, ikinci sınıf tüccarlar için 40 TL, bunun dışındaki gelir vergisine tabi olanlar için 19 TL, kazancı basit usulde tespit edilenler için 11 TL, gelir vergisinden muaf esnaf için 5 TL'dir.
Vergiye zamanında ödememek (Gecikme Faizi)	Ödenmeyen verginin %30'u oranında faiz alınır.	Gelir vergisi için aylık %0,6 ve kurumlar vergisi için aylık %0,5 oranında faiz alınır.	4.537 Euro'ya kadar para cezası ile yürürlükte bulunan faiz oranları ile gecikme faizi alınır.	Gelir vergisinde ödemenin 28 günden fazla gecikmesi halinde %5 ve 6'ncı aydan sonrası için %10 faiz alınır. Kurumlar vergisi için tek oranlı rejim uygulanır.	Normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar 6183 sayılı AATU HK göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. 2009/15565 sayılı B.K.K. ile 19.11.2009 tarihinden itibaren %1,95, 2010/965 sayılı B.K.K. ile 19.10.2010 tarihinden itibaren %1,40 olarak uygulanmaktadır.

<i>Vergi sorumluluğunu doğru olarak yerine getirmemek (Vergi Ziyai Cezası)</i>	Kayba uğratılan verginin %100-200'ü arasında ceza kesilir.	Eğer hile ve sahtecilik var ise 1-5 ay arasında hapis cezası ve 1.250 Euro'ya kadar para cezası veya kayba uğratılan verginin 10 katı tutarında ceza. Kurumlar vergisinde hile ve sahtecilik yapılmışsa kayba uğratılan verginin 10 katı tutarında ceza ve 5 yıla kadar hapis cezası alınır. Burada kayba uğratılan vergi 2.500 Euro'yu aşmıyorsa kayba uğratılan verginin 4 katı oranında ceza alınır.	Verginin kaybında kusur var ise verginin %100'ü oranında ceza alınır. Kaçakçılık suçlarında ayrıca 67.000 Euro'ya kadar para cezası veya 6 yıla kadar hapis cezası uygulanır.	Suçun ciddiyetine bağlı olarak ödenmemiş verginin %100'üne kadar ceza alınır.	Kayba uğratılan verginin % 100'ü oranında vergi ziyai cezası kesilir. Kaçakçılık suçları nedeniyle bir kayıp varsa % 300 olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza %50 oranında uygulanır. Bunun dışında VUK 336. maddesi uyarınca aynı fiil hem vergi ziyai ve hem de usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiriyorsa miktar itibarıyla ağır olan ceza verilir. Ayrıca kaçakçılık suçundan 18 aydan beş yıla kadar hapis cezası uygulanır.
---	--	---	---	---	--

Kaynak: OECD (2009): 136-138; akt. Konukcu Önal, 2011: 170-173.

*Türkiye'de 2017 yılı uygulanacak had ve tutarlar için 476 seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ekinde yararlanılmıştır (<https://www.verginet.net/Dokumanlar/2017/2017-Usulsuzluk-Cezalari-20161227-16-1.pdf>)

Tablo 27'ye göre AB ülkelerinin çoğunda Türkiye'nin aksine her yıl yeniden düzenlenen maktu bir ceza uygulaması yerine kayba uğratılan vergi miktarına bağlı olarak bir ceza uygulanmaktadır. Ancak ülkemizdeki en önemli vergi cezalarından olan vergi ziyaı cezasının kayba uğratılan vergi miktarına göre belirlenmesi bu noktada göz ardı edilmemelidir. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda 6 yıla kadar hapis cezası verilmesi tabloda dikkati çeken bir diğer bilgidir. Danimarka'da vergi kaçakçılık suçunun işlenip işlenmemesi bakımsızın kaybın ağır olması durumunda hapis cezası öngörülmüştür. Vergi cezaları bakımından Türkiye ile Birlik ülkeleri karşılaştırıldığında maktu şekilde uygulanacak bir ceza yerine kayba uğranan vergi üzerinden belli bir oran uygulanması, kimi ülkelerde sabit bir oran yerine artan oran uygulanması Birlik üyesi ülkelerdeki mükellef açısından oldukça yüksek bir maliyet oluşturmaktadır.

Vergi cezalarının mükellefler açısından yüksek bir maliyet oluşturmaması cezaların etkinliği bakımından tek başına yeterli değildir. Bu cezaların uygulanabilirliğini önleyecek herhangi bir başka kanuni müessesenin bulunmaması gerekmektedir. Ülkemizde vergi cezalarının caydırıcılığını etkileyen en önemli faktörler vergi sistemimizde var olan uzlaşma, cezada indirim ve vergi aflarıdır. Bu müesseseler, denetim sonucunda mükellefe kesilen cezaların büyük bir kısmını ya da tamamını ortadan kaldırması nedeniyle vergi cezalarının etkinliğini azaltmaktadır. Böylece etkili bir cezaya maruz kalmayan mükellefler üzerinde vergi denetimleri de etkinliğini kaybetmektedir.

SONUÇ

Milattan öncesine dayanacak kadar eski bir tarihe sahip olan denetim kavramı farklı alanlarda kullanılabilmesine karşın, bunlardan yaygın olanı ekonomik faaliyetler açısından kullanımıdır. Zamanla ekonomik faaliyetlerin gelişimiyle birlikte daha çok önem kazanan denetim kavramı, yönetim biliminin ana işlevlerinden biri haline gelmiştir. Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme temeline oturan denetim kavramı iktisadi faaliyetler açısından ele alındığında söz konusu iktisadi faaliyetlerin önceden belirlenmiş birtakım kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespiti olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi bir olay olan vergi için de mükelleflerin vergi mevzuatına uygun şekilde davranıp davranmadığının tespiti denetim ile yapılmakta olup bu denetim vergi denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı yetki kullanımına bağlı olarak alınan vergiler, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Kamu hizmetlerinin ana finansman kaynağı olması nedeniyle vergi gelirlerinin tam ve zamanında tahsilinin sağlanması önem arz etmektedir. Vergi denetimi ile mükelleflerin kanunlara uygun davranıp davranmadığı ve kayba uğrayan vergi geliri varsa bunların tespiti yapılmaktadır. Yapılan bu denetim ne kadar etkin olursa mükelleflerin kanunlara uygun davranması o denli sağlanmış olacaktır. Ayrıca etkin bir vergi denetiminin sağlanması vergi sisteminin daha iyi işleminde önemli rol oynamaktadır. Elbette vergi sisteminin başarılı olması sadece denetimin etkinliğine bağlı değildir. Yasal düzenlemelerin ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uygun olması, vergi idaresinin iyi işlemesi, vergilendirme işlemleri ile ilgili otomasyonların kullanılması, denetim alanında çalışan sayısının yeterliliği, vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması, vergi denetiminin etkinliği, vergi ahlâk seviyesinin artırılması gibi birçok faktör vergi sisteminin başarılı olmasında etkilidir. Tüm bu faktörler bütüncül bir yaklaşımla ele alınmalı ve tamamının gerçekleştirilmesi hedeflenmelidir.

Vergi sisteminde ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için öncelikle idari teşkilatlanma yapısının iyi oluşturulmuş olması gerekmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda uluslararası alanda gelir idarelerinin yapılanmasına ilişkin reformların

gerçekleştirildiği görülmektedir. Bunlar arasında en önemli diyebileceğimiz ise gelir idaresi anlayışındaki değişimdir. En az maliyetle en fazla gelir toplamak şeklindeki klasik hazine anlayışından mükellef odaklı bir anlayışa doğru bir dönüşüm yaşanmış ve buna bağlı olarak etkinlik kavramı da kaliteli hizmet ile verimli ve nitelikli çalışma olarak ifade edilmeye başlamıştır.

Vergilendirmeye ilişkin tek taraflı yetki kullanımına sahip olan devlet, vergi denetiminde de kullanmaktadır. Bu yetkinin kullanımı mükellefleri devlet karşısında savunmasız bırakmaktadır. Buna bağlı olarak mükellef ile devlet arasındaki giderek zayıflamaktadır. Mükelleflerin devlet karşısında kendilerini savunacak dayanaklarının olması devlet karşısında durumların iyileştirecektir. Buna bağlı olarak mükellef odaklı bir anlayışa dönüşen vergi sistemimizde mükellef hakları bildirgesi yayınlanarak, mükelleflere birtakım haklar tanınmıştır. Gelişmiş ülkelere göre ülkemizde bu konu daha geç önemsenmeye başlanmıştır. Ancak Avrupa Birliği ile paralel bir seyir izleyen ülkemizde Avrupa Birliği'nde kabul gören mükellef haklarına ilişkin ilkeler benimsenmiş olup, güvence altına alınan hakların yanı sıra bu konuda mükellefleri bilgilendirme çalışmaları da artarak devam etmektedir.

Uluslararası arası alanda meydana gelen bu değişiklikten Türkiye'de etkilenmiş olup özerk bir gelir idaresi oluşturmak amacıyla 2005 yılında Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Gelir idaresindeki bu yapılanma sürecinde denetim bakımından önemli bir değişiklik yaşanmamıştır. Daha önce de tek merkezden yürütülmeyen denetim faaliyetleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasından sonra da dağınık olarak ifade edilebilecek yapısını korumuştur. Vergi denetiminin daha etkin olabilmesi amacıyla tek çatı altında birleştirilmesi yıllardır tartışılacak bir konu olmuştur. Bu konuda yapılan eleştirilerin ardından 2011 yılında 646 Sayılı Vergi Denetim Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminde yeni bir yapılanma oluşturulmuştur. Gelir idaresinin denetim fonksiyonu kaldırılmış ve bu fonksiyon bütünüyle yeni kurulan VDK'ya verilmiştir. Böylece vergi denetimi merkezi bir yapıya kavuşmuş ve denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk ortadan kalkmıştır. Ayrıca farklı unvanlarda görev yapan vergi denetim elemanlarının “vergi müfettişi” unvanı altında birleştirilmiştir. Bu birleşmeyle

birlikte merkez ve taşra teşkilatında farklı unvanlarda denetim elemanı olarak görev yapanlar arasındaki hiyerarşi ortadan kalkmıştır.

VDK, vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanması amacıyla kurulmasına karşın vergi dairesi müdürlerince incelemenin yapılabiliyor olması bu amacın gerçekleşmesine engel teşkil etmektedir. Gerek akademisyenler gerekse uygulayıcılar tarafından bu durum eleştirilerin odak noktası olmuştur. Öte yandan yapılan bir diğer eleştiri de unvan birleştirilmesine yönelik olarak yapılan eleştirilerdir. Gelirler kontrolü, vergi denetmenleri, hesap uzmanları ve maliye müfettişleri şeklinde dört farklı nitelikte ve sayıda olan denetim elemanlarının tek bir unvanda birleştirilmiş ve donanımları farklı olan denetim elemanları aynı statüye sahip olmuştur. Bu durumun denetim birimindeki yeni yapılanmada denetim elemanları arasında uyum problemi yaratacağı bir diğer eleştiri konusudur.

646 Sayılı KHK ile kurulan VDK, birtakım eksiklikler barındırmasına karşın vergi dairesi müdürlerince yapılan incelemeler dikkate alınmadığında tek bir çatı altında toplanmış olması, denetim elemanları arasındaki koordinasyonsuzluğu engellemiştir. Ayrıca VDK'nın kurulmasından sonra yıllar itibarıyla denetim sayısında yaşanan artış vergi denetiminin daha etkin yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca VDK ile birlikte mükelleflerin bazı kıstaslar esas alınarak büyüklüklerine göre gruplandırılması ve denetim elemanlarının da buna paralel şekilde görevlendirilmesi uzmanlaşmayı sağlamaktadır. Nitekim ABD ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerin çoğunda denetim elemanlarının uzmanlaşmış olduğu görülmektedir. Tüm bunlar dikkate alındığında 2011 yılında VDK'nın kurulmasıyla yapılan bu değişikliklerin vergi denetimde etkinliğin sağlanması için önemli bir yol katedildiğini gösterdiği kanaatindeyiz.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için idari yapılanma ya da bir başka ifadeyle kurumsal organizasyon ne kadar önemli olursa olsun tek başına yeterli değildir. Ayrıca etkinlik kavramının tek bir faktöre bağlı olarak gerçekleşeceği fikri gerçeği yansıtmamaktadır. İyi dizayn edilmiş bir idari yapılanmanın yanı sıra ülke koşullarına uyumlu bir yasal düzenleme, otomasyon kullanımı, denetim elemanlarının sayısı, vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi ahlâkı ve etkinliği azalmaya neden olan vergi afları ve uzlaşma gibi müesseselerin varlığı vergi denetimi etkileyen faktörlerdir. Vergi denetimi ile sıkı bağlantı içerisinde olan kayıt dışı ekonomi faktörü ise vergi denetimi açısından

bir neden değil sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası düzeyde kayıt dışı ekonomi konusunda yapılan çalışmalarda Türkiye'nin diğer ülkeler içerisinde ne seviyede olduğu görebilmekteyiz. AB yeler ülkeler bakımından karşılaştırma yapıldığında Türkiye, Bulgaristan ve Romanya sonrasında kayıt dışı ekonomi bylğnde üçüncü sırada gelmektedir. %27,8 olan kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ile Türkiye, %18 dolaylarında olan AB ortalamasının çok üzerindedir. ABD, Kanada, Japonya, Almanya gibi gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında ise aradaki bu fark daha da büyümektedir. Vergi denetiminin bir sonucu olan kayıt dışı ekonomi, sadece vergi denetiminin etkinsiz yapılmasına bağlı olarak ortaya çıkmamaktadır. Bireylerin zerindeki vergi yükü, kişi başına düşen milli gelir seviyesi, ülkede vergi ahlâk düzeyi gibi birçok unsur kayıt dışı ekonomi üzerinde etkilidir. Ancak meydana gelen kayıt dışı ekonominin azaltılması bakımından da etkin bir vergi denetimi önemli rol oynamaktadır.

Vergi denetiminde otomasyon kullanımı etkinliğin artmasını sağlayacak bir diğer önemli unsur olup kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayacaktır. Otomasyon kullanımı arttıkça vergi denetim elemanlarının iş yükü azalacak olup, mevcut denetim elemanı sayısıyla daha etkin bir vergi denetiminin yapılması mümkün olacaktır. Örneğin ABD'de denetim elemanlarının vergilendirme işlemlerinde çalışan personel sayısına oranı %34'tür. Türkiye'de bu oran %19,9 dolaylarındadır. Bu karşın ABD'deki denetim oranı %1 dolaylarında iken Türkiye'de ortalama %2 dolaylarındadır. Bu iki durum dikkate alındığında etkin vergi denetimi bakımından örnek gösterilen ABD'de daha fazla denetim elemanı olmasına karşın daha az denetim yapılmaktadır. Buna bağlı olarak denetim elemanın ya da denetim oranının fazla olması kesin bir etkinlik gösterge olarak kabul edilmemelidir. ABD'deki otomasyon kullanımının daha önce (1985) başlamış olması ve bundan yararlanarak denetlemek için doğru mükelleflerin seçilmiş olması denetimi daha etkin kılmaktadır. Türkiye'de de son 20 yıldır bu konuda önemli gelişmeler yaşanmakta ve bu gelişmelerin devam ettiği gözlemlenmekle birlikte denetimin daha etkin hale gelebilmesi için yeterli düzeyde de olmadığı düşünülmektedir. Türkiye'de denetim elemanlarının vergilendirme işlemlerinde çalışan personel sayısına oranı %19,9 iken OECD ortalaması %36,2'dir. şunu da belirtmek gerekir ki denetim eleman sayısı her ne kadar etkinlik için tek başına bir gösterge

olmasa da Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinin artırmaya yönelik olarak denetim elemanı sayısının artması gerekmektedir.

Yapılan denetimlerin mükellefler üzerinde etki bırakması bakımında vergi ceza sisteminin de caydırıcı nitelikte olması gerekmektedir. Türkiye’deki vergi cezalarına baktığımızda usulsüzlük kabahati için her yıl yeniden değerlemeye tabi tutulan maktu bir ceza öngörülmüştür. Vergi ziyaında ise kayba uğratılan verginin bir katı kadar (kaçakçılık fiilleri sebebiyle oluşan vergi ziyaında bu ceza üç katı) ceza uygulanır. Bir vergi suçu olan vergi kaçakçılığında suç teşkil eden üç farklı gruptaki fiiller için farklı sürelerde hapis cezaları öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığında olduğu gibi diğer vergi suçlarında da hapis cezası hükmolunmuştur. Türk Vergi Hukuku’nda hükmolunan bu vergi cezaları bazı AB üyesi ülkelerdeki cezalarla karşılaştırıldığında usulsüzlük cezaları maktu şekilde olan ülkemizdekinden farklı olarak AB üyesi ülkelerin çoğunda kayba uğratılan verginin belli bir oranı uygulanmaktadır. Ülkemizde sadece kaçakçılık fiilleri sebebiyle meydana gelen vergi ziyai suçunda fiile göre 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Bazı AB üyesi ülkelerde (Almanya, Fransa, Lüksemburg) ülkemizdeki gibi bir hapis cezasının hükmolunması için belli bir kıstaslar (vergi kaçakçılığı, ağır kast, hile ve sahtecilik) konulmuştur. Ancak bazı AB üyesi ülkelerde (Avusturya, Danimarka, Lüksemburg) de mükellefler ülkemizdeki vergi cezalarından daha yüksek bir maliyetle karşı karşıya kalmaktadır. Buna ek olarak kimi ülkelerde artan oranlı bir ceza sisteminin olması da dikkat çekmektedir. Artan oranlı bir ceza sisteminin daha fazla vergi kaybı yaratan mükelleflerin daha yüksek bir yaptırımla karşılaşmasının daha adil olduğu kanaatindeyiz. Türk Vergi Hukuku’nda da buna yönelik bir değişik yapılması cezaların yaptırım gücünü artıracaktır.

Vergi cezaları bakımından AB üyesi ülkeler ile Türkiye arasındaki bir diğer farklılık gecikme faizi noktasında olup, AB üyesi ülkelerde uygulanan gecikme faiz oranı genel olarak Türkiye’de uygulanan gecikme faizinden düşüktür. AB üyesi ülkelerdeki faiz oranı dikkate alındığı ülkemizdeki mükelleflere yıllık %16,8 oranında oldukça yüksek bir gecikme faizi uygulanmaktadır. Mükelleflerde yaratacağı yük bakımından hiç de azımsanamayacak büyüklükte olan gecikme faizinin, caydırıcı etkisi Türk Vergi sisteminde olan uzlaşma, cezada indirim ve vergi affı ile kısmen ya da tamamen etkisiz hale gelmektedir. Türkiye’de uzlaşma verilerine bakıldığında %90

oranında vergi ve cezalarının indirimine uğradığı, sık sık çıkarılan (ortalama 2,6 yılda bir) vergi aflarıyla birlikte vergi ceza sisteminin etkinliği zedelenmektedir. Vergi affı ve uzlaşma müessesesi gerekli olmakla birlikte mükelleflerin bu kurumlara kaçırılmayacak bir fırsat olarak algılamalarını sağlayacak şekilde uygulanması bu müesseselerin yaratacağı faydayı artıracaktır.

Vergi denetiminin kayıt dışı ekonomi üzerinde önemli bir etkisinin olduğu kabul edilmekle birlikte kayıt dışı ekonomisi yüksek olan her ülkede vergi denetiminin etkin olmadığı sonucunu çıkarmak kanaatimizce yanlış olacaktır. Çünkü vergi denetimi etkin olsa bile kayıt dışı ekonomiyi etkileyen birçok farklı unsur birlikte gerçekleşmediği için vergi denetimi, kayıt dışı ekonominin artmasını tek başına engelleyemeyebilir. Vergi ahlâkı, vergi yükü ve kayıt dışı ekonominin birlikte değerlendirildiği Tablo 19’ da Türkiye ile Fransa ele alındığında vergi ahlâk düzeyini düşük olan Fransa’da kayıt dışı ekonomi Türkiye’nin kayıt dışı ekonomisinden daha düşüktür. İki ülke arasında kayıt dışı ekonomiyle vergi yükü arasında bir karşılaştırma yapıldığında durum biraz daha ilginç hale gelmektedir. Şöyle ki, Fransa’da vergi yükü %42 dolaylarındayken Türkiye’de bu oran %23 dolaylarındadır. Fransa’daki vergi yükü Türkiye’de vergi yükünün neredeyse iki katı olmasına karşın kayıt dışı ekonomi büyüklüğü oldukça düşüktür. Bu örnekte, vergi ahlâk düzeyi esas alındığında Türkiye’de daha etkin bir vergi denetiminin yapıldığı, öte yandan kayıt dışı ekonomi esas alındığında ise Fransa’da etkin bir vergi denetimi yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tüm bu bilgiler dikkate alındığında vergi denetiminin etkinliğini diğer ülkelerle karşılaştırdığımızda diğer ülkelerde olduğu gibi kurumsal organizasyon yapısında dönemin koşullarına paralel olarak ülkemizde de çeşitli reformlar yapılmaktadır. Ancak denetim elemanlarının sayısı diğer ülkelerle karşılaştırıldığında oldukça düşük seviyelerdedir. Vergi denetiminde etkinliğin artırılabilmesi için denetim elamanın sayısının artırılmasının yanı sıra uzmanlaşma konusunda da daha çok çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bir diğer önemli husus da gerek denetim alanında gerekse diğer vergilendirme işlemlerinde otomasyon kullanımının artması ve etkinlik unsurlarından biri olan sürekli gelişimin bu alanda öncelikli olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi cezaları bakımından ülkemizdeki cezaların mükellefler üzerinde yaratacağı maliyet diğer ülkelerle karşılaştırdığımızda hemen hemen aynı düzeylerdedir.

Ancak cezaların caydırıcılığı, diğer ülkelerden farklı olarak Türk Vergi sisteminde varolan uzlaşma, cezada indirim ve vergi affı gibi müesseselerle azaltılmaktadır. Bu müesseselerin vergi sisteminde olması gerekliliği savunulmakla birlikte mükellef açısından yaratacağı etkinin, nadir karşılaşılabilecek bir fırsattan daha öte olmayacak şekilde uygulanması sağlanmalıdır. Vergi ahlak düzeyi başarılı vergi sistemi işleyişine katkı sağlamaktadır. Dünya Değerler Araştırması'ndan elde edilen bilgilere göre ülkemizin vergi ahlak düzeyi çoğu ülkeye nazaran yüksek seyretmektedir. Ancak kayıt dışı ekonomi ile vergi ahlak düzeyi arasındaki negatif ilişki olduğu varsayıldığında çalışmada kullanılan verilere göre bu durumun doğruluğu kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ile sınırlanamamaktadır. Kısaca durumu özetlediğimizde gerekli donanımlarda bazı eksikliklerin olmasına karşın daha çok uygulamadaki farklılıklar vergi denetiminin etkinliği olumsuz etkileyebilmektedir.

Yararlanılan verilere göre Türkiye'deki vergi denetiminde diğer yıllara nazaran daha etkin sayılabilecek yıl 2013'tür. Denetim oranı bakımından, denetim yoluyla tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı bakımından vergi toplama maliyeti bakımından, buluna matrah farkının bildirilen matrah farkına oranı bakımından en yüksek olduğu yıldır. 2003-2015 dönemi arasında en düşük kayıt dışı oranının 2013 yılında olması vergi denetiminin etkin olduğu bilgisini desteklemektedir.

Çalışmanın temel amacı vergi denetiminin etkinliğinin incelenmesi olmasına karşın çalışmada yer verilen idari yapılanma, yasal düzenlemelerin yeterliliği, denetim elemanı sayılarının yeterliliği, otomasyon kullanımı, vergi ahlâkı, vergi cezalarının caydırıcılığı, uzlaşma, vergi affı gibi faktörlerin vergi denetimin etkinliğinin ölçülmesinde tek başına bir gösterge olarak kullanılamayacağını önemle vurgulamak gerekir.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi* Sayı.147. 5-27.
- Akçay, M. Y. (1997). Kesilen Cezanın Türünde Yargı Organlarınca Yapılan Değişikliklerin Uzlaşma Müessesesi Üzerindeki Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.104.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No: 127. Ankara: Kalite Matbaası.
- Akdoğan, A. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A., Kızılot, Ş. ve Eyüpgiller, S. (1984). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 42.
- Aktan, C. C. (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlâkı. *Çimento İşveren Dergisi*, Ocak 2012, (01.06.2018).
- (https://www.researchgate.net/publication/318673031_VERGI_PSIKOLOJISININ_TEMELLERİ_ve_VERGI_AHLAKI).
- Aktan, H. B. (1994). *İşletmelerde Mali Denetim*, Yaklaşım, Ocak 1994. akt. İ. Organ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aktuğlu, M.A. (1996). *Denetleme ve Revizyon* (3. Baskı). İzmir: Barış Yayınları.
- Alm, J., Blackwee, C. ve McKee, M. (2004). Audit Selection and Firm Compliance With a Broad-Based Sales Tax, *National Tax Journal*, 57(2). 209-227. akt. M. Fırat. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi, *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, Sayı.216, 163-184.
- Altuğ, O. (1999). *Kayıt Dışı Ekonomi* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Andrascek-Peter, Ramona vd. (2009). *Lehrbuch Abgabenordnung*, 16Aufl., Verlag Neue Wirtschafts Briefe, Herne, akt. A. Değirmendereli. (2014). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi, 29. Maliye Sempozyum Kitabı (ss. 25-41), Düzenleyen: Sakarya Üniversitesi İİBF; Maliye Bölümü, Antalya, 16-20 Mayıs

- Anıl, H. (1982). *Kamu Maliyesi ve Kaynak Kullanımında Etkinlik*, Ankara: İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No:205.
- Anlar, U. ve Cengiz, U. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.413. 55-70.
- Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K. (1991). *Auditing An Integrated Approach* (5. Baskı). New Jersey: Prentice- Hall.
- Arpacı, A. Ö. (2004). Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı.186, 94– 105.
- Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim. *Maliye Dergisi*, 140(2), 1-14.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi. 29. Maliye Sempozyum Kitabı (ss. 383-403), Düzenleyen: Sakarya Üniversitesi İİBF; Maliye Bölümü, Antalya, 16-20 Mayıs 2014.
- Arslan, Ö. (2016). Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarınca Denetçi Seçilmesi Mümkün Müdür?. *Mali Çözüm Dergisi* Sayı.135, 133-140.
- AT Kearney, Visa Europe ve Schneider, F. (2013). The Shadow Economy In Europe, 2013. Johannes Kepler Universitat, Avusturya.(<http://www.atkearney.fr/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf>) (11.05.2018).
- Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı.70, 103-120.
- Aykın, H. (2017). Büyük Mükellefi Tanımlamak. *Vergi Dosyası* (<https://vergidosyasi.com/2017/01/02/buyuk-mukellefi-tanimlamak/>) (09.06.2018).
- Aytekin, S. (2007). *Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bakar, F. (2011). *Mükellef Hakları ve Türkiye’ De Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

Bakır, G. B. (2009). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemedeki Etkinliği*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bakır, M. (2005). *Denetim*. Trabzon: Dilara Yayınevi. (<http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,7060/ic-denetim.html>) (23.04.2017).

Başaran Yavaşlar, F. (2013). *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü- Hukuk Devleti Bakış Açısıyla*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bayraklı, H.H., Saruç, T. ve Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. 19. Maliye Sempozyumu, (ss. 204-254), Düzenleyen: Uludağ Üniversitesi İİBF; Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs

Bentley, D. (1998). Kitap Bölümünün Adı. Classifying Taxpayers’ Rights. Kitabın adı. Taxpayers’ Rights: An International Perspective, Adelaide: Hyde Park Press. akt. A. Gerçek. (2006). Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.209,121-139.

Beşel, F. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı.107. 65-98.

Bilen, A. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Çabalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.36,137- 143.

Bozdoğanoglu, B. (2010). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Harcama Eksenli Önlemler* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi* (7. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

- Bumin, B. ve Erkutlu, H. (2002). Toplam Kalite Yönetimi ve Kıyaslama (Benchmarking) İlişkileri. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1/2002, 83-100.
- Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, *Maliye Dergisi*, Sayı.145, 37-96.
- Can, İ. ve Şengöz, Y. (2014). *Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları* (2. Güncelleme), T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Ankara.
- Cansız, H. (2006). Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115-138.
- Cenikli, E. ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi*, Sayı.1, 37-52.
- Ceylan, M. A. ve Tunalı, A. (2011). 646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: Vergi Denetim Kurulu Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.360, 27-32.
- CIA, (2014). The World Factbook. (<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/rs.html>). (23.06.2018).
- Cook, J.W. ve Winkle, G. M. (1984). *Auditing* (Third Edition). USA: Houghton Mifflin Company.
- Çalgan, E., Mentеше E., Işıloğlu F., Toroslu M.V., Özcan M., Kanpak N.G., Savaş Ş., Onur, Z.J. ve Ağca Z. (2008), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İSMMMÖ Yayın No: 113.
- Çalışkan, A. (2006). Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim. *Sayıştay Dergisi*, Sayı.63, 51-58.
- Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (32), 57-75.
- Çapacıoğlu, E. (2017). *Kamu Kuruluşlarında Toplam Kalite Yönetimi*. (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler Ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye' De Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler Ve Yaklaşımlar*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bir Alan Çalışması. *İktisat İşletme ve Finans*, 21(247), 122-139.
- Çetin, G. (2005). *Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Çımat, A. ve Armağan, R. (2011). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Çiçek, U. ve Bitlisli, F. (2017). Vergi Eğitiminin Üniverste Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2). 261-278.
- Çolak, M. (2012). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Hukuki Düzenleme Politikası*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Darıcı, H. (2011). 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname- I . *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.228. 33-40
- Demir, İ. (2015). *Kamu Maliyesi*. Afyonkarahisar: Limit Yayınları.
- Demir, İ.C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi X(I)*. 275-297.
- Demirdağ, L. (1992). Mali Açıdan Yoklama. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı.16. 21-25.
- Deniz, N. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yatırım Bütçesinin Etkin Yönetimi ve Türkiye İçin Model Önerisi*, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Doğan, A. (2015). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi ve Gelişimi*. (Yayınlanmamış YL Tezi). İstanbul Aydın

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Doğan, M. (2010). *Türkiye’ De Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)* (Yayınlanmamış YL Tezi). Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Duncan, W. L. (1995). *Total Quality: Key Terms And Concepts*, New York: AMACOM, akt. M. E. Merter. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ecemiş, A. (2013). *Kayıt Dışı İle Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı.164. 99-119.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim* (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erdoğan, Z. (2013). *Türkiye’de Global Vergi Yüğü ve Vergi Yüğüne Etki Eden Faktörlerin OECD Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Olarak Analizi* (Yayınlanmamış YL Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Erol, A. (2011). 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK’ nın Anayasa’ya Aykırılığı – II. *Yaklaşım*. Sayı.227, 28-36.
- European Commission (2016). Guideline for a Model for A European Taxpayers’ Code, European Commission Directorate-General Taxation and Customs Union, Ref.Ares(2016)6598744- 24.11.2016.
- European Commission (2014). European Union Explained: Budget. Publications Office of the European Union: Luxemborg.
- Feige, E. L. (1979). How Big Is The Irregular Economy?. *Challenge*, 22(5), 5-13. akt. A. Tütüncü, ve H. Zengin. (2016). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomini Boyutunun Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2). 195-209.

- Fleming, M. H., Roman, J. ve Farrell, G. (2000). The Shadow Economy. *Journal of International Affairs*, 53(2). 387- 409.
- Frey, H. ve Torgler, B. (2007). Tax Morale and Conditional Cooperation. *Journal of Comparative Economics* 35(1).136-159. (01.06.2018). ScienceDirect Veritabanı.
- Gediz Oral, B., Arpacılı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015). Kayıt Dışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (2). 119-149.
- Gelir İdare Başkanlığı (2017). *2016 Yılı Faaliyet Raporu*, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 247, Ankara.
- Gelir İdare Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007). Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Katılımcı Ders Kitabı . Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 40. (www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/mukhiztemtekkatderkit.pdf) (10.02.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2011). 2010 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 132.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2012). 2011 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 151.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013). 2012 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 167.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2014). 2013 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 187.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). 2014 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 199
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). 2015 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 216.

- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). 2016 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 247.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). 2017 Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 276.
- Gencel, U. (2001). Yükseköğretim Hizmetlerinde Topla Kalite Yönetimi ve Akreditasyon. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3). 164-218.
- Gerçek, A. (2009). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.254- Özel Ek.
- Gerçek, A. (2011). Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları. *Yaklaşım* Yıl 19. Sayı.224. 31-36.
- Gökbel, D. (2000). Mükellef Hakları (Yayınlanmış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Gökbunar, R. Ve Çetin, G. (2010). Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum: Manisa Merkez İlçe Anket Uygulaması. *Vergi Dünyası*, Sayı.346. s. 100- 113.
- Gözler, K. (23.05.2004). *Kanun-u Esasi (1876)*. (10.02.2018). (<http://www.anayasa.gen.tr/kanunuesasi.htm>).
- Gutmann, P.M. (1977). The Subterranean Economy. *Financial Analysts Journal*, 33 (6), 26-28. akt. A. Tütüncü, ve H. Zengin. (2016). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomini Boyutunun Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2). 195-209.
- Güler, H. ve Toparlak, E. (2018). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi* , 11(1). 209-220.
- Gümüş, T. (2000). Dışsalılık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(3). 63-70.
- Güngör, K. (2011). *AB’ De Mali Yapı ve Tam Üyelik Öncesi Türkiye’nin Durumu*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

- Güredin, E. (1999). *Denetim* (9. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Güvemli, O. (1997). Başbakanlık: Osmanlı'da Devletin Vergi Gelirlerini Artırmakla Görevli Bir Devlet Memuru, *Diyalog Dergisi*, Sayı.1997/3, 5-9. akt. İ. Can. (2014). *Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları* (2. Güncelleme), T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Ankara.
- Heper, F. ve Dönmez, R. (Ed.). (2006). *Vergi Hukuku* (4. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1536.
- Hesap Uzmanları Kurulu (1995). Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı.5, 491-515.
- Holmes, A. W. ve Overmyer, W.S (1975). *Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri Cilt I* (8. Baskı). (O. Göktürk, Çev). Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5.
- Hopkins, B., R. (2008). IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and Procedures, (10.10.2014). <http://www.libgen.org/get.phpmd5=765F87397A65088847283B454F641268>
- Hopwood, A. G. ve Miller, P. (1994). *Accounting As Social And Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, (10.09.2017). (<https://books.google.com.tr/books?id=nSOKkft5biwC&pg=PA76&dq=contra+rotulus&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwj1lvyMr5rWAhXKB5oKHTnvCEsQ6AEIJTAA#v=onepage&q&f=false->
- IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2006-2013, (23.06.208). http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1_
- IRS (2017). Comprehensive Taxpayer Attitude Survey (CTAS) 2017 Executive Report. (23.06.2018). https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17ctas_report.pdf.

- Işık, N. ve Demir, F. (2012). Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Verimlilik: Karaman Belediyesi Hizmetleri Üzerine Bir Uygulama. *Maliye Dergisi* Sayı.163, 147-169.
- İnaltong, C. (2012). Vergi Yüğü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması, *Vergi Dünyası*, Sayı.369, 16-30.
- Kalaycı T. (2013). *Vergi Cezalarında İndirim Müesseselerinden Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği* (Yayınlanmamış YL Tezi). Pamukkale Üniversitesi SBE, Denizli.
- Karabacak, N. S. (2010). *Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Alanındaki Fiscalis Programı ve Türkiye'nin Katılımı*, T.C. Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- Karagöz, E. ve Erkuş, H. (2009). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini. *Maliye Dergisi*, Sayı.156, 126- 140.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku* (7. Baskı) Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kargı, V. Küreselleşme ve Denetim, (17.10.2017)
- (https://scholar.google.com.tr/scholar?q=küreselleşme+ve+denetim&hl=tr&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwi0urb0n_fWAhWGdpoKHRV8CB4QgQMIIzAA).
- Karyağdı, N. (2001). *Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi*. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayınları.
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*. T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371. Ankara.
- Katkat, M. (2007). *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Kaufmann, D. ve Kaliberda, A. (1996). Integrating The Unofficial Economy Into The Dynamics of Post Socialist Economies. *Policy Research Working Paper*, 1, 1-39.

- Kavut, L., Taş, O., ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamından Bağımsız Denetim, İSMMMMO Yayın No:130. (23.04.2017). <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>
- Kergen, E. (2001). *Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları*, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırması, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 33-51.
- Kızılot, Ş. (22 Nisan 2004). Kayıtlı Mükelleflerin Kayıt Dışılığı. *Hürriyet*. (15.08.2017), (<http://www.hurriyet.com.tr/kayitli-mukellefin-kayitdisiligi-38596517>)
- Kızılot, Ş. ve Çomaklı, Ş. E. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt Dışı İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. 19. Maliye Sempozyumu Kitabı (ss.117-157). Düzenleyen: Uludağ Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku* (3. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kirmanoglu, H. (2014). *Kamu Ekonomisi Analizi* (5.Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Koç, M. (2011). *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Koç, M. (2011a). Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanma ve Vergi Dairelerinin Mükellef Yapısı. *Vergi Dünyası*, Sayı.361, 47-50.
- Koç, M. (2011b). Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı. *Yaklaşım*, Sayı.227, 52-59.

- Koşar, N. (2007). *Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellefin Durumu* (Yayınlanmamış YL Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kulmanova, L. (2006). *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Kumluca, İ. (2003). “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.180, 91-97.
- Küçükcalay, A. M. ve Çelikkaya, A. (06.01.2017). Osmanlı Vergi Sistemi ve Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak İltizam. (22.11.2017). (<https://www.tarihtarih.com/?Syf=26&Syz=382370&/Osmanlı-Vergi-Sistemi-ve-Bir-Vergi-Tahsil-Yöntemi-Olarak-İltizam-/-Yrd.-Doç.-Dr.-A.-Mesud-Küçükcalay---Dr.-Ali-Çelikkaya->)
- Kükrer, C. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları*. İstanbul: Nobel Yayınları.
- Kütük, İ. (2008). *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*. (Yayınlanmamış YL Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Lippert, O. ve Walker, M. (1997) *The Underground Economy: Global Evidence of Its Size and Impact*, Canada: The Fraser Institute.
- Lütfi, A. (1870). *Tarih-i Devlet-i Aliyye-i Osmaniyye*. Ankara: Son Havadis Yayınları.
- akt. R. Çalışkan. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32). 57-75.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim İlke ve Esasları I. Cilt* (6. Baskı). İstanbul: Acar Basım
- Maliye Müfettişleri Derneği, (22 Haziran 2011). Derneğin Kuruluş ve Tarihçesi, (23.11.2017).<http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce>.

- Merter, M. E. (2004). *Türkiye' De Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Muter, N. B. ve Kovancılar B. (2006). Japon Merkezi Yönetim Gelir İdaresinin Mevcut Yapısı ve Değerlendirilmesi. 21. Maliye Sempozyum Kitabı, (ss.91-109). Düzenleyen: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İİBF, Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2006.
- Muter, N. B., Sakınç, S. ve Çelebi, A. K. (1993). Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması. Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Manisa.
- Nas, A. (2011). Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı.273. 156-170).
- OECD (2000). Tax Burdens: Alternative Measure, OECD Tax Policy Studies, s.2.(19.05.2018)<https://books.google.com.tr/books?id=3pvWAgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=tr#v=onepage&q&f=false>).
- OECD (2001). GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations- Practice Note. (25.01.2018). (http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf).
- OECD (2015). Tax Administration 2015: Comparative Information On OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD Publishing.(15.02.2018) https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page93.
- OECD (2009). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). Paris: OECD Publishing. (15.02.2018) <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2008.pdf>
- OECD (2017). Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Advanced and Emerging Economies, Paris: OECD Publishing.(15.02.2018)

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page1

- Oral, H. (2005). Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmalar ve Türkiye. *TBB Dergisi*. Sayı.56. 261-280.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Organ, İ. ve Yegen, B. (2013). Vergi Ahlâkı ve Vergi Bilinci Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(4). 241-271.
- Öğünç, F. ve Yılmaz, G. (2000). Estimating The Underground Economy In Turkey. The Central Bank Of The Republic of Turkey, Discussion Paper, Ankara, 1-29.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2008) *Vergi Hukuku* (16.Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Önder, İ. (2000). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi* .Sayı 23-24. 241-254.
- Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku* (7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Övet, A. (2010). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Öz, E. ve Akdemir, T. (2002). ABD Vergi Sistemi. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 168. 86-103.
- Öz, E. ve Karakurt, B. (2007). Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta. *Finans Politik &Ekonomik Yorumlar*. 44(510).80- 90.
- Öz, E. ve Yolcu, M. (2014). Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması, 29. Maliye Sempozyumu Kitabı (ss.64-83) Düzenleyen: Sakarya Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, 16- 20 Mayıs 2014, Antalya
- Özer, H. (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulaması. T.C.Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.

- Özyer M. A. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (4. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, akt. C. Hocaoglu. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı.5, 491-515..
- Özyörük, M. (2009). *Hizmet Sektöründe Performans Değerlendirme* (Basılmamış YL Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Pehlivan, O. (2001). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaası.
- Radler, A., J. “Highlights of German Taxation”, <http://www.taxation.de/highlights.pdf> (10.09.2014).
- Rakıcı, C. ve Aydoğdu, C. (2017). 2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi, *Sosyoekonomi Dergisi*, 25(33). 221-239.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku* (5. Baskı). İstanbul: Beta Basımevi.
- Sağlam, İ. (2015). *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi* (Yayınlanmamış YL Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Savaş, H. H. (2000). Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik, *Mevzuat Dergisi* Yıl: 3 Sayı 36. <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm> (8.08.2017)
- Savaşan, F., İzgi Şahpaz, K. ve İnce, T. (2014). Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması. 29. Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs Antalya
- Savaşan, F. (2006). Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları). *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(1). s.41-65.
- Savaşan, F. (2011). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışılıkla Mücadelenin Serencamı, SETA Analiz. (<https://www.setav.org/turkiyede-kayitdisi-ekonomi-ve-kayitdisilikla-mucadelenin-serencami/>)
- Schneider F. ve Enste D. (2000). *Shadow Economies Around the World: Size, Causes and Consequences*. IMF Working Paper. WP/00/26.
- Schneider, F. (2009). The Shadow Economy in Europe: Using Payment Systems to Combat the Shadow Economy, A.T.Kearney,

- http://www.atkearney.com/images/global/pdf/Shadow_Economy_in_Europe.pdf
- Schneider, F. (2015). Size and Development of The Shadow Economy of 31 European and 5 Other OECD Countries From 2003 to 2015: Different Developments http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2013/ShadEcEurope31_Jan2013.pdf (10.05.2018).
- Schneider, F. ve Enste, H. D. (2000). Shadow Economies: Size, Causes and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38, 77-114. akt. A. Tütüncü, ve H. Zengin. (2016). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomini Boyutunun Tahmini. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17(2). 195-209.
- Seligman, E.R.A. (1982). On The Shifting and Incidence of Taxation. *Publications of the American Economics Association*, 7(2-3).
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete.
- Seyidoğlu, H. (1992). Ekonomik terimler Ansiklopedik Sözlük. Güzem Yayınları No: 4, Ankara.
- Silvoso, J.A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Auditing Review*, Vol. 47. P.15-74. (JSTOR Veri Tabanı 19.07.2017).
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Sayı.43. 133-173.
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şahin, A. (2009). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Ahlâkı Etkileşimi* (Basılmamış YL Tezi) Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Şahin, H. (2013). Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi. *Cuhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37 (1). S.45-57.
- Şen, H. Ve Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası* (2. Baskı). Kalkan Matbaacılık: Ankara.

- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2016). *Vergi Hukuku* (7.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şin, S. (2005). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2005-17, İstanbul.
- Tanzi, V. (1983). *The Underground Economy In The United States: Annual Estimates, 1930-80*. International Monetary Fund Staff Papers. 30(2). 283-305.
- T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı (2016). Avrupa Birliği Bütçesi. https://www.ab.gov.tr/files/EMPB/ab_butcesi.pdf, (18.02.2018)
- Tekin, A., Tuncer, G. Ve Sağdıç, E. N. (2013) Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci. *Sakarya İktisat Dergisi*. Sayı 2. 1-26.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi* (6. Baskı). İstanbul: Seçkin Yayınevi
- Tekin, S. (2010). Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 264. s.80-86.
- Torgler, B. (2003). *Tax Morale: Theory And Empirical Analysis of Tax Compliance*. Universitat Basel, Basel.
- Torgler, B. ve Schneider, F. (2007). *The Impact of Tax Morale And Institutional Quality On The Shadow Economy*. IZA Discussion Paper No: 2541. Bonn, Germany.
- Tosuner, M. (1995). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Üzerine Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler. 11. Türkiye Maliye Sempozyumu,(ss. 83-92). Düzenleyen: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü, Gazi Magosa, 4-8 Mayıs 1995.
- Tosuner, M. ve Demir, İ.C. (2008). Ege Bölgesinin Vergi Ahlâk Düzeyi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* , X (II). 355-373.
- Tüfekçi, Z. (2016). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası* (Yayınlanmamış YL Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Türkay, İ. (2017) Vergi Cezalarında İndirim Müessesesi <https://vergialgi.net/vergi/vergi-cezalarinda-indirim-muessesesi/>(27.06.2018).

- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (1992). Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları No: Genel 224; BÖM: 8, Ankara.
- Türküz, E. (2014). *Kamu Sektöründe ve Özel Sektörde Toplam Kalite Yönetimi Uygulaması* (Yayınlanmamış YL Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ulusoy, A. (2016). *Devlet Borçlanması*. Trabzon: Celepler Matbaası.
- Uryan, B. (2002). Toplam Kalite Yönetimi. *Mevzuat Dergisi*, 5 (55).
<https://www.mevzuatdergisi.com/2002/07a/02.htm#> (16.01.2018).
- Üstün, Ü.S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*. İstanbul: Beta Basım.
- Vergi Denetim Kurulu (2012), Faaliyet Raporu 2012, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu (2013), Faaliyet Raporu 2013, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu (2014), Faaliyet Raporu 2014, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu (2015), Faaliyet Raporu 2015, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu (2016), Faaliyet Raporu 2016, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu (2017), Faaliyet Raporu 2017, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- Webley, P., Robben, H.S.J., Elffers, H. ve Hessing, D. J. (1991), *Tax Evasion: An Experimental Approach*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Yayman, D. (1999). Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Yener, A. (2009). *Finansal Tablolar Yoluyla Denetim* (Yayınlanmamış YL Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Yeşilyurt, Ş.(2015). Vergi Bilincinin Vergi Ahlâkı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(32). 36-56.
- Yeşilyurt, H. (2011). Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tolu Raflarındaki Yerini Aldı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 224. 76-80.
- Yeşilyurt, H. (2016). Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz. *TBB Dergisi*, Sayı.122. 235- 58.
- Yurdakul, A. (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Bursa: Dora Yayıncılık.
- Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi, *TBB Dergisi* Sayı.100. 255-270.
- <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/2016-yili-faaliyet-sonuclari-ile-2016-yili-hesap-donemine-ait-kurumlar-vergisine-iliskin-aciklamalar>(12.12.2017).
- http://www.dso.org.tr/userfiles/file/verimlilik_olcme_izl.2.pdf (02.08.2017).
- <http://www.gib.gov.tr/node/103118>. (17.01.2018).
- https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/history_en(26.02.2018).
- https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/mission_en(26.02.2018).
- https://ec.europa.eu/anti-fraud/investigations/fraud-figures_en(26.02.2018).
- <https://www.ab.gov.tr/46039.html>(27.02.2018).
- <https://www.etimolojiturkce.com/kelime/teftis> (10.09.2017).
- <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (23.06.2018).
- <https://www.prospects.ac.uk/job-profiles/senior-tax-professional-tax-inspector> (24.06.2018).
- http://ec.europa.eu/budget/mff/resources/index_en.cfm (27.02.2018).
- <http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/IcDenTurUyg.doc>, 2006).
- <http://www.denetci.gen.tr/denetim-kavrami/> 10.09.2017).

<http://www.milliyet.com.tr/vergi-idaresi-nde-mukellef-odakli-hizmet-izmir-yerelhaber-55264/>) (17.01.2018).

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=REVİZYON). (10.09.2017)

https://ec.europa.eu/anti-fraud//home_en (18.02.2018).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/essentials-fiscalis-2020_en (27.02.2018).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en(27.02.2018).

https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/economy_en (18.02.2018).

<https://home.kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2016/11/vergi-aflari-nasil-bir-aldi-yaratiyor.html> (03.07.2018).

<https://www.ab-ilan.com/tag/fiscalis-2020/>(27.02.2018).

<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ECAWork.aspx> (18.02.2018).

<https://www.eca.europa.eu/en/Pages/EUBudgetIntroduction.aspx> (18.02.2018).

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/kontrol->(10.09.2017).

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/kontrol->(10.09.2017).

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/murakabe> (10.09.2017)

<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Misyon-Vizyon> (23.12.2017).

<https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs>(23.06.2018).