

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ÇEŞİTLİ GÖSTERGELER İLE ANALİZİ*

ANALYSIS OF TAX AUDIT IN TURKEY BY VARIOUS INDICATORS

Furkan BEŞEL**

ÖZ

Devlet gelirleri içinde en önemli paya sahip olan vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz toplanabilmesi vergi denetim sisteminin etkin işlemesine bağlıdır. Türk vergi denetimi teşkilatı yıllar itibarıyla değişime uğramıştır. Özellikle 2011 yılında denetim birimlerinin birleştirilmesi denetim sistemi açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur. Bu çalışmada denetim teşkilatının geçirdiği bu yapısal dönüşüm ve bu dönüşüme ilişkin eleştiriler ele alınmış, Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği ekonomik göstergeler ile analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde edilen bulgulara göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasının ve denetim sistemindeki değişikliklerin vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına katkıları olduğu söylenebilir. Ancak idari yapıdaki değişimlerin etkisinin uzun vadede daha net bir şekilde görülebileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.

ABSTRACT

The timely and complete collection of tax revenues, which have the most important share in government revenues, depends on the efficient operation of the tax audit system. The Turkish tax audit organization has changed over the years. Especially, the integration of audit units has become an important milestone in terms of audit system in 2011. This study discussed the structural transformation of audit organization and the criticisms of this transformation, and analyzed the effectiveness of tax audit in Turkey with economic indicators. The findings of the study indicated that the establishment of the Turkish Tax Inspection Board and the changes in the audit system contributed to the effectiveness in tax audit. However, the effect of changes in the administrative structure can be seen more clearly in the long run.

Keywords: Audit, Tax Audit, Turkish Tax Inspection Board.

* Bu çalışma yazarın doktora tezinden türetilmiştir. Daha geniş bilgi ve karşılaştırma için bakınız: Beşel, Furkan (2017), "Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği", Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Sakarya.

** Yrd. Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü, fbesel@sakarya.edu.tr

GİRİŞ

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

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

Rasyonel bir vergi mükellefi, vergi ödememe durumunda alacağı ceza ile vergiyi ödeme durumunu kıyaslayarak buna göre pozisyon almaktadır. Mükelleflerin genel olarak sosyal, ekonomik ve psikolojik nedenlerle vergi ödememe eğiliminde olduğu ifade edilebilir. Mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi kaçırma eğilimi olabileceği gibi bazen farkında olmadan ya da hata sonucunda vergi ödememe durumu da söz konusu olabilir. Literatürde insanların vergi ödememe davranışlarının nedenlerinin araştırılmasının yanı sıra “insanlar neden vergi öder” konusu asıl soru haline gelmiştir. Alm vd. (1992) yaptıkları çalışmalarında bireylerin denetlenme olasılıkları ve yakalanmaları halinde alacakları cezalar ile vergi ödememe durumunda elde edecekleri kazancın fırsat maliyetlerini karşılaştırarak karar vereceklerini ve sonuçta bireylerin vergilerini ödeme ya da ödememeyi tercih edeceklerini ifade etmişlerdir.

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

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

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134’üncü maddesinde düzenlenmiş “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*” hükmünde vergi denetiminin mali amacı vurgulanmış olsa da literatürde vergi denetiminin ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amacı olduğu da kabul edilmektedir (Arslan ve Biniş, 2014: 445). Bu bağlamda vergi denetiminin asli amacının devlete finansman kaynağı sağlamak şeklinde özetlenebilen mali amacı gerçekleştirmek olduğu söylenebilir.

Bu çalışmada Türk vergi denetim sistemindeki yapısal değişim şeklinde ifade edilen 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kuruluşu ele alınarak ekonomik göstergeler bağlamında Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği analiz edilecektir. Çalışmada öncelikle vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik kavramları ile ilgili teorik çerçeve hakkında bilgi verilecek, ardından Türkiye’de vergi denetim sistemi ele alınacak ve vergi denetiminin ekonomik göstergelerle analizi yapılacaktır.

1. TEORİK ÇERÇEVE

Çalışmanın bu kısmında vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik kavramları ele alınacaktır.

1.1. Vergi Denetimi Kavramı

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

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

Denetim kavramının birçok farklı tanımı bulunmakla birlikte tanımların ortak unsurlar taşıdığı görülmektedir. Gez (2011: 37), denetim kavramını, önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştıran, kurallara uyulmaması halinde bunları ortaya çıkaran ve gerçekleşebilecek aykırılıkları engelleyen bütün bir süreç şeklinde tanımlamış iken bu tanıma benzer bir şekilde Aktan (1994: 3)’a göre denetim, işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama esnasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler bütünüdür.

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

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

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

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

Vergi denetimi kavramı Vergi Usul Kanunu (127-152/A Md.) referans alınarak vergi güvenliğini sağlamaya yönelik yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerinden oluşan süreç şeklinde de tanımlanabilir (Merter, 2004: 8). Ayrıca vergi denetimi, mükellef üzerinde (yoklama ve vergi incelemesi) yapılabileceği gibi gelir idaresi üzerinde (iç denetim veya teftiş) de yapılabilmektedir (Mert, 2009: 5).

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

1.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı

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

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

Arslan (2002) etkinliği şu şekilde formüle etmiştir:

Etkinlik = Gerçekleşen çıktı / Etkilerin amaç ve hedeflerle karşılaştırılması

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

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

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

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

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

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

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

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

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için denetim sonucunda ulaşılmak istenen hedefin caydırıcılık, vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflerin eğitilmesi,

belge düzeninin sağlanması vb. hususlardan hangisi olduğunun önceden belirlenmesi gerekmektedir (Somuncu, 2014: 163).

Vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, vergi gelirlerini artırmak etkin denetim ile sağlanabilir. Etkin vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yöntemi olmasa da vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yoludur (Baytar, 2006: 102–103). Vergi denetiminde etkinlik ancak bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilecektir.

2. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİ

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

Cumhuriyet sonrası Türk maliye teşkilatı ve denetim yapısında önem arz eden gelişmeler kronolojik olarak şu şekilde özetlenebilir:

- TBMM’nin ilk çıkardığı kanun: 24.4.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmî Kanunu
- 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuş, “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir.
- Temettü vergisi yerine 1926 tarihinden itibaren Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır.
- 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.
- 1946’da Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur.
- 14.02.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı KHK ile bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuş, görev ve yetkileri, teşkilat yapısı düzenlenmiştir.
- 1996 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulu, 2002’de Kamu İhale Kurumu kurulmuştur.
- 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Maliye

Bakanlığına bağlı olarak 5345 sayılı Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur.

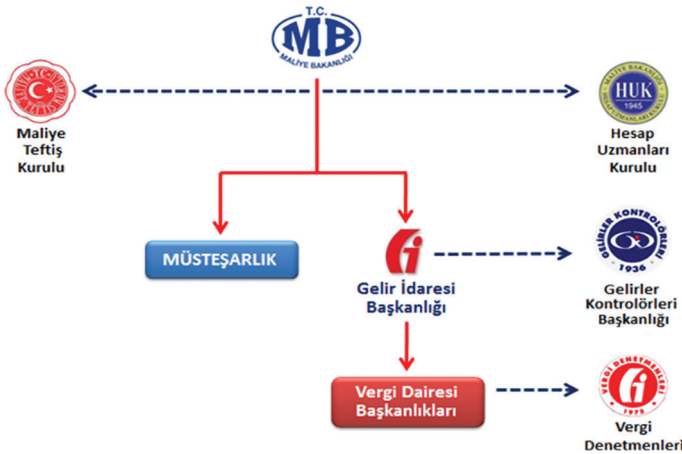
- 2010 yılında Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.
- 10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur.

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasıyla Maliye Bakanlığının üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde inceleme yapan Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında “Vergi Müfettişi” unvanı ile tek çatıda toplanmıştır.

2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Durum ve Eleştiriler

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

Grafik 1: 646 sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri



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

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

646 sayılı KHK öncesi literatürde denetimin etkinliğine ilişkin sorunların başında birden fazla vergi denetim birimi bulunmasından kaynaklanan denetim birimlerinin dağınık olması, planlı koordineli çalışmıyor olması, mükelleflerin farklı birimlerce mükerrer denetime tabi olması gibi hususlar gelmekteydi (Gerçek vd., 2006: 12).

Bakır (2012: 98)’a göre vergi denetimindeki örgüt içi zayıflığın kaynağı dört farklı alt-kimlikli bir örgütsel çatı altında vergi incelemesinin yapılıyor olmasıdır. Denetimde amaçlanan etkinliğin sağlanması, VDK’nın kurulmasıyla denetim birimlerindeki dağınıklık ve çok başlılığın ortadan kaldırılarak, tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak vergi müfettişliği kimliğinin örgüt içinde ve denetim personeli arasında içselleştirilmesine bağlıdır (Bakır, 2012: 98).

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

Denetim birimleri arasındaki koordinasyonu sağlamak amacıyla 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış 6009 sayılı Kanun’la, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu (VIDKK) oluşturulmuş ve kurulun çalışma usul ve esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin 2010 yılı sonuna kadar dört adet yönetmelik Maliye Bakanlığınca yayımlanmıştır (Öztürk,

2011: 5). Vergi inceleme yetkisi bulunan ve benzer işlevlere sahip olan bu birimler arasındaki görev dağılımına (hangi birimin o yıl hangi konuda inceleme yapacağı) maliye bürokrasisinin formel teşkilat şemasında yer almayan, farklı birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulu karar vermektedir (Bakır, 2012: 86).

Söz konusu eleştiriler doğrultusunda farklı görüşler bulunsa da denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi ve kurulacak yeni birimin bağımsız olması gerektiği görüşü ön plana çıkmaktaydı. Örneğin İrmak ve Bilen (2007: 17) denetim birimlerinin birleştirilerek GİB’e bağlı olmakla birlikte bağımsız yapıda korunacak Gelir Denetçileri Kurulu adında bir birim kurulmasını önermiş, Sarılı (2003: 120) ise merkez denetim birimlerinin tek çatı altında tek unvanla birleştirilmesi gerektiğini taşrada ise bu birime bağlı bölge başkanlıkları kurularak vergi denetmenlerinin bölge başkanlıklarında görevli olmalarını önermiştir.

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

2.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Durum ve Eleştiriler

Çalışmanın bu kısmında 646 sayılı KHK sonrası Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması, düzenlemeye yönelik olumsuz ve olumlu eleştiriler ele alınacaktır.

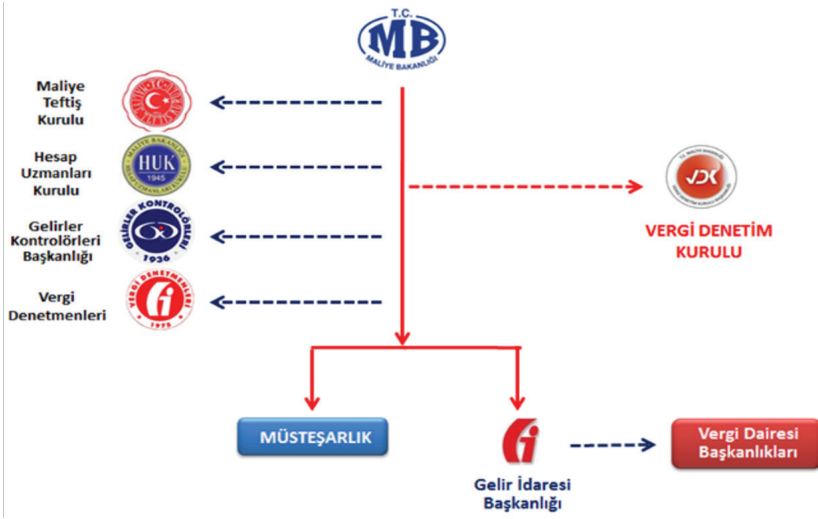
2.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulma Süreci

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

Daha önce GİB’in görevleri arasında sayılan “vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek”, 646 sayılı KHK’nın 1’inci maddesinin (a) bendi ile Maliye Bakanlığı görevlerine eklenmiş ve 178 sayılı KHK’nın 20’nci maddesinde yapılan düzenlemeyle VDK’ya verilmiştir. Böylece denetim ve vergi inceleme görevi

GİB’in görevleri arasından çıkarılmıştır (Darıcı, 2011: 7). Ayrıca düzenleme öncesinde kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme ve soruşturmalar için Maliye Bakanlığından denetim elemanı talep etme yetkisi, 646 sayılı KHK ile kaldırılmıştır (Darıcı, 2012b: 3).

Grafik 2: VDK Sonrası Vergi Denetim Birimleri



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

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

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

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

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

2.2.2. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumsuz Görüşler

646 sayılı Kanun’un içerdiği yeniliklere ilişkin birçok görüş bulunmakla birlikte söz konusu eleştiriler yazarların makalelerine yansiyarak makaleler üzerinden değerlendirme ve değerlendirmenin değerlendirilmesi şeklinde tartışmaları¹ da beraberinde getirmiştir.

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

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

¹ Söz konusu karşılıklı yazılmış makaleler için bakınız: Arslan (2011), Arslan (2012), Ozansoy (2011a) ve Ozansoy (2012).

MHUD (2011: 5), her denetim biriminin yaptığı işin mahiyeti ve insan kaynağının farklılığı (mesleğe giriş, eğitimler, sınavlar) dikkate alınmadan dört farklı birimin nitelik itibarıyla aynı işi yaptığı kanaatiyle birimlerin birleştirilmesini eleştirmiştir. Gediz Oral vd. (2015: 131), mükellef gruplarının ayrılmasına ilişkin düzenlemeyi isim ve unvan değişikliğinden öteye gidememiş olmakla ve aynı unvanla bakana bağlı olarak çalışan vergi müfettişlerinin, aynı vergi kanunlarını uygularken ölçek sınırlamasına tabi tutulmaları şeklinde eleştirmiş ve düzenlemenin yetersizliğine vurgu yapmışlardır.

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

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

Ayrıca Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin kendilerine hiçbir seçimlik hak tanınmaksızın “Vergi Müfettişi” yapıldıklarını ve bu unvanların teveccüh gösterilen idari makamlar değil hak edilen unvanlar olduğunu belirterek söz konusu değişikliği kazanılmış hakka müdahale ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık olarak eleştirmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ayrıca VDK kurulduğunda 3.854 vergi denetmeni, 368 gelirler kontrolörü, 335 hesap uzmanı, 170 maliye müfettişi yeni kurul bünyesinde yer almış olup %81’i vergi denetmeni kökenli olan kurulun vergi denetmenlerinin çalışma kültürlerinin yerleşeceği bir inceleme birimi olacağını belirterek diğer kurulların birikim, tecrübe ve kurul kültürlerini aktarmalarının mümkün olmadığını ve kurumsal ortak kültür oluşturulamayacağını ifade etmiştir (Ozansoy, 2011b: 3). Ozansoy (2011b:

3), Maliye Bakanlığının teftiş ve soruşturma yapacak ayrı bir birimi olmamasını eleştirmekte, her ne kadar vergi müfettişlerinin görevleri arasında sayılmış olsa da teftiş ve soruşturma işlevinin ayrı uzmanlık gerektirdiğini ve müfettişlere verilen eğitimlerin bu noktada yetersiz kalacağını belirtmektedir.

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

Maliye Hesap Uzmanları Derneği Başkanı Gökmen (2012: 6), 646 sayılı KHK ile bilgi birikimi ve deneyimin göz ardı edilerek tüm vergi inceleme elemanlarının yaptığı işin aynı olduğu yanılığısına düşüldüğünü, bir kısım vergi inceleme elemanlarının ödüllendirildiğini (vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörleri) en fazla ödüle layık olanların (maliye müfettişleri ve hesap uzmanları) ise küstürüldüğünü, 4.500’den fazla merkez personelinden oluşan yönetilmesi zor olan bir Kurul oluşturulduğunu ifade etmiştir. Bir başka eleştiri ise birleşme öncesi maliye müfettişlerinin asli görevi olan teftiş görevinin birleşme ile ihmal edildiği² yönünde olup bunun aksine ilgili hüküm gereğince teftiş görevinin de inceleme, denetim, soruşturma yapmak gibi VDK’nın görevleri arasında olduğunu, dolayısıyla yeni düzenleme ile teftişin tüm vergi müfettişlerinin görevi olacak şekilde genişlediğini iddia edenler de bulunmaktadır (Ekici, 2011: 3).

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

Darıcı (2013), vergi inceleme birimlerinin tek çatı altında oluşturulmasını doğru bulduğunu ancak teftiş-tahkikat gibi denetimden farklı ve ayrı uzmanlık gerektiren faaliyetler için ayrı bir Teftiş Kuruluna ihtiyaç olduğunu savunmaktadır. Durumu bir Roma atasözü ile “Kontrol edenleri kim kontrol edecek” (Quis cutodiet

² Söz konusu eleştiriler için bakınız: Erol (2010) , Ozansoy (2011), (Yeşilyurt 2011), Fırat (2015).

ipsos custodes) şeklinde özetleyen (Saraç, 2003: 80) Maliye Teftiş Kurulunun önemini, vergi denetim faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu teftiş, soruşturma ve gerektiğinde vergi incelemesi yapma görevleri ile vurgulamıştır.

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

VDK’nın Maliye Bakanlığına bağlı bir kurum olması dolayısıyla siyasi baskılara maruz kalınabileceği belirtilmekte, uzmanlaşmanın dikkate alınmamış olması, coğrafi bazda iş bölümü yapılmamış olması da eleştirilmektedir (Gediz Oral vd., 2015: 131).

2.2.3. 646 Sayılı KHK Hakkındaki Olumlu Görüşler

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

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

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

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

Vergi denetimlerinin tek elden yürütülecek olması en azından mükerrer incelemeleri ve örgütlenmede çok başlılığı ortadan kaldıracak, denetimde etkinliği artıracaktır (Rakıcı, 2011: 359). Ayrıca idari ve teknik açıdan yararlı

olan düzenleme ile Türkiye’de denetim ve vergi inceleme hizmetleri çok başlılıktan kurtarılarak yönetim tek çatı altında toplanmıştır (Tuncer, 2014: 24).

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

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

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

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

Savaşan vd. (2014)’nin aynı çalışmalarında, katılımcıların %89.4’ü eski sistemde denetim elemanlarının farklı unvanlara sahip olmasının iç çatışmalara yol açtığını, %86.1’i eski sistemde farklı denetim birimleri bulunmasının yetki

ve görev paylaşımında sorun oluşturduğunu, %89.7’si dört farklı denetim birimi bulunmasının kimlik ayrışmasına neden olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %69.6’sı VDK’nın kurulmasıyla yetki karmaşasının ortadan kalktığı, %82.2’si de koordinasyonun artacağı yönünde görüş beyan etmişlerdir. Ancak katılımcıların %64.7’si denetim elemanları arasında iş yükü dengesizliğinin düzelmediğini belirtirken katılımcıların %60.7’si ise VDK’nın kurulmasıyla denetimde uzmanlaşmanın ön plana çıkacağını ifade etmiştir (Savaşan vd., 2014: 50).

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

3. VERGİ DENETİMİNE İLİŞKİN GÖSTERGELERİN ANALİZİ

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

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

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

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

Vergi denetim oranları artırılarak her mükellefin kanuni defter ve belgelerinin belli bir zaman aralığıyla denetleneceği beklentisinde olması vergi uyumu açısından önemlidir. En azından her mükellefin 5 yıllık zamanaşımı süresi içerisinde bir defa denetlenebilmesi önem arz etmektedir. Denetimlerin ölçülebilen sonuçları olduğu gibi ölçülemeyen ve sayısal olarak ifade edilemeyen (önleyici ve eğitici) sonuçlarının bulunduğu da unutulmamalıdır. Vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin ne ölçüde başarılı olduğunun belirlenmesi açısından önemlidir.

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

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde literatürde yaygın kabul gören ekonomik göstergeler “Denetim (İnceleme) Oranları”, “Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı”, “Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi”, “100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama” ve “Matrah Farkı / İncelenen Matrah” şeklindedir. Çalışmanın bu kısmında söz konusu göstergeler bağlamın vergi denetiminin etkinliği analiz edilecektir.

3.1. Denetim (İnceleme) Oranı

Vergi denetim oranı, toplam denetim sayısının³ gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir. Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayarak vergi gelirlerini artırmak suretiyle denetimde ekonomik etkinliğin arttığını göstermektedir. Ancak bu göstergenin elde

³ Faaliyet raporlarında bazı yıllar için denetim sayısı, inceleme sayısı veya rapor sayısı aynı anlamda kullanılmıştır.

edilmesine yönelik bazı eleştiriler söz konusudur. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki farklılıklar, bu göstergeye yönelik yapılan eleştirilerin başında gelmektedir. Vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler bağlamında takibinin zor olması, mükelleflerin denetim aşamasına gelmeden verilerinin izlenebiliyor olması, etkin risk değerlendirme sistemleri (Gürbüz, 2008: 265) eleştirilerden birkaçıdır. 1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de denetim oranının hesaplanmasında denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı kullanılmaktadır⁴.

2000’li yıllara kadar denetim oranları ortalama %2-3 aralığında iken 2004 yılından sonra %4-6 aralığında değerler almıştır. VDK’nın kurulma hazırlıkları çerçevesinde gerek denetim çalışmalarının azalması gerekse ilgili verilerin elde edilememesi nedeniyle 2009-2011 döneminde denetim oranları %1’in altına düşmüş ancak takip eden yıllarda %2-4 düzeyine çıkmıştır.

Söz konusu denetim oranları kayıtlı mükelleflerin denetlenme oranıdır. Ancak hiç beyanname vermeyen ve dolayısıyla denetime tabi tutulamayan mükellefler de dikkate alındığında gerçek denetim oranlarının yukarıda gösterilen denetim oranlarından çok daha düşük olacağı belirtilebilir (Binbirkaya, 2006: 56). Sarılı (2003: 121)’ya göre birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin aynı yıl içerisinde birden fazla incelemeye tabi tutulmuş olabileceği gibi beyannameler de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edilmiş olabilir.

⁴ Ancak VDK kurulduktan sonra incelenen mükellef sayısının ayrıca yayınlanmaya başlamış olması ile denetim oranlarının hesaplanmasında 2011 sonrasında incelenen mükellef sayısı / gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısı oranının kullanılması daha doğru sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Günümüzde incelenen mükellef sayıları ve rapor sayıları GİB ve VDK tarafından ayrı ayrı yayınlanmakta olup iki kurum tarafından yapılan toplam denetimler dikkate alınarak tek bir denetim oranı hesaplanması ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarında Türkiye için tek bir denetim oranı yayınlanması, bu konuda yapılacak araştırmaların ve analizlerin doğru sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Tablo 1: Denetim Oranları (1984-2016)

Yıllar	Denetim Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1)/(2) (%)	Yıllar	Denetim Sayısı (3)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (4)	Denetim Oranı (3)/(4) (%)
1984	33.072	1.975.209	1.67	2001	68.132	2.334.209	2.91
1985	66.681	2.029.051	3.28	2002	113.244	2.315.241	4.89
1986	66.551	2.114.096	3.14	2003	68.251	2.340.742	2.91
1987	80.264	2.121.608	3.78	2004	153.881	2.406.661	6.39
1988	51.495	1.858.034	2.77	2005	104.578	2.284.665	4.57
1989	47.225	1.915.839	2.46	2006	110.442	2.321.700	4.75
1990	108.574	2.002.319	5.42	2007	135.847	2.358.935	5.75
1991	78.803	2.116.737	3.72	2008	113.073	2.342.544	4.82
1992	59.378	2.109.306	2.82	2009	92.752	2.324.094	2.06
1993	68.954	2.097.344	3.32	2010	8.524	2.345.325	0.36
1994	48.056	2.139.475	2.25	2011	28.937	2.367.721	1.22
1995	56.096	2.149.693	2.61	2012	56.713	2.422.975	2.34
1996	54.536	2.173.144	2.51	2013	84.276	2.460.281	3.42
1997	63.198	2.253.041	2.81	2014	65.063	2.472.658	2.63
1998	68.748	2.415.771	2.85	2015	68.578	2.527.084	2.71
1999	51.731	2.548.418	2.03	2016	59.330	2.541.016	2.33
2000	60.335	2.388.850	2.52				

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

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

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

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

İnceleme sayısının artırılması elbette denetim oranlarını görünürde artırabilir ancak denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir çünkü sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını artırmak incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yarıdan dönmesi ile sonuçlanabilir.

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

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

3.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Bu yöntemde denetime tabi tutulan mükellef sayısının denetime katılan denetim elemanları sayısına oranı ile bir denetim personeline isabet eden mükellef

sayısı hesaplanmaktadır. Bu oran ne kadar düşük ise bir denetim elemanının daha az mükellefi denetleyeceği ve böylece denetimin daha etkin olacağı belirtilebilir.

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

Tablo 2: Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı (2006-2013)

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

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

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

3.3. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi

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

Tablo 3: Denetim Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi

Yıllar	Denetim Oranı	Tahakkuk / Tahsilat Oranı
2006	4.75	92.2
2007	5.75	91.1
2008	4.82	89.7
2009	2.06	87.4
2010	0.36	86.2
2011	1.22	85.6
2012	2.34	86.4
2013	3.42	86.8
2014	2.63	85.2
2015	2.71	84.7
2016	2.33	81.2

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

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

VDK’nın faaliyetlerine başlamasıyla denetim oranları ciddi bir şekilde artmış ancak tahakkuk/tahsilat oranlarında benzer artış söz konusu olmamış ve oran %85 civarında kalmıştır. Denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerindeki tahsilatı da artıracacağı teorisi bu verilere göre gerçekleşmemiştir. Özellikle 2016 yılında tahakkuk eden vergilere kıyasla tahsil edilen gelir oranının düşük olması dikkat çekmektedir.

3.4. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

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

Tablo 4: 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama (TL)
2006	151.271.701	1.152.887	0.76
2007	171.098.466	1.274.631	0.74
2008	189.980.827	1.420.975	0.75
2009	196.313.308	1.607.396	0.82
2010	235.714.637	1.637.613	0.69
2011	284.490.017	1.935.998	0.68
2012	317.218.619	2.179.670	0.69
2013	367.517.727	2.095.646	0.57
2014	401.683.956	2.313.804	0.58
2015	464.886.790	2.453.350	0.53
2016	529.263.765	2.859.874	0.54

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm

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

3.5. Matrah Farkı / İncelenen Matrah

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

Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olmasının denetimde etkinliği gösterdiği belirtilebilir. Bu ölçüm yöntemi sonucunda yüksek matrah farkı bulunması isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkı bulunmasının ise incelemelerin mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğunu

gösterdiği söylenebilir. Ayrıca oranlardaki değişim vergi kayıp ve kaçaklarındaki değişimden kaynaklanabileceği gibi denetimlerin etkinliğinden de kaynaklanabilir.

Tablo 5: Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı

Yıllar	Bulunan Matrah Farkı (Bin TL) (1)	İncelenen Matrah (Bin TL) (2)	Matrah Farkının Matraha Oranı (%) (1/2)
2006	47.419.483	46.796.639	101.33
2007	30.450.980	63.409.073	48.02
2008	211.092.889	78.838.889	267.75
2009	97.972.236	125.603.952	78.01
2010	***	***	***
2011	755.055	16.422.146	4.60
2012	541.132	4.374.024	12.37
2013	1.080.420	1.234.224	87.54
2014	712.101	2.959.296	24.06
2015	892.151	1.535.689	58.09
2016	1.273.505	2.118.233	60.12

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ilgili yıllar faaliyet raporlarından yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.2010 yılı verilerine ulaşılamadığından bu oran hesaplanamamıştır.

İnceleme sonucunda bulunan matrah farkı ile incelemeye tabi tutulan matrah oranlanmakta ve bu oranının yüksek olduğu dönemlerde vergi denetiminde etkinliğin sağlandığı söylenebilmektedir. Bu çerçevede Bulunan Matrah Farkı / İncelenen Matrah oranına göre etkinliğin en yüksek olduğu yıl %267 ile 2008 yılıdır. Oranın en düşük olduğu yıl ise %4.6 oran ile 2011 yılı olmuştur. 2011 ve sonrasında VDK faaliyete başlamıştır ancak VDK'nın faaliyet raporlarında incelenen matrah ve bulunan matrah farkı verileri yer almadığından bu oranın 2011 sonrası için yorumlanması doğru olmayacaktır. Vergi denetiminde asli görevli ve yetkili olan VDK tarafından yapılan incelemeler ve bulunan matrah farkları da düşünüldüğünde vergi denetiminde etkinliğin arttığı söylenebilir.

SONUÇ

Kamu finansmanının en önemli kaynağı olan vergi gelirlerinin tam ve zamanında elde edilmesinde en önemli araç vergi denetim mekanizmasıdır. Vergi denetimleri devlet-mükellef ilişkisi açısından da ayrıca önem arz etmekte olup

vatandaşın devlete olan sorumluluğunun yerine getirilmesi ve vatandaşın devlete olan güveninin zedelenmemesi bağlamında hassas bir süreçtir. Devlet bir yandan kanunlara uygun bir şekilde elde etmek istediği vergi gelirlerinin toplanmasına dair denetimleri gerçekleştirirken bir yandan da vatandaşlarına adil davranmak, mükellef haklarını göz etmek durumundadır. Söz konusu denetim işlevi denetim teşkilatı bünyesinde denetim personeli tarafından uygulanmaktadır. Bu bağlamda denetim teşkilatının yapısı ve işleyişi de ayrıca önem arz etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti denetim teşkilatı yıllar itibarıyla yapısal değişimler geçirmiştir. Ancak 2011 tarihli 646 sayılı KHK ile literatürde reform şeklinde ifade edilen denetimin teşkilat ve personel özelinde tek çatı altında birleştirilmesi vergi denetiminde yakın tarih açısından dönüm noktası olmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında gerçekleştirilen söz konusu birleşme gerek uygulayıcılar gerekse teorisyenler arasında olumlu veya olumsuz şekilde eleştirilmiştir.

Bu çalışmada öncelikle vergi denetimi, denetimde etkinlik kavramları ele alınmış, daha sonra denetim birimlerinin birleştirilmesi süreci, olumlu ve olumsuz eleştiriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının mevcut yapısı sunulularak çeşitli göstergeler bağlamında Türkiye’de vergi denetiminin analizi yapılmıştır.

Elde edilen sonuçlara göre Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasından sonra genel olarak vergi denetim oranlarının %2-4 aralığında seyrettiği, denetim elemanı başına mükellef sayısında düşme olduğu, tahakkuk/ tahsilat oranlarında dalgalanmalar olduğu, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın düştüğü, bulunan matrah farkı / incelenen matrah oranında dalgalanmalar olduğu görülmektedir.

Ekonomik göstergeler bağlamında genel bir değerlendirme yapıldığında vergi denetiminin etkinliğe ulaşma yolunda ilerlediği söylenebilse de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ve denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmiş olmasının sonuçları yeni teşkilat içinde yetişen personelin de eğitim süreçleri sonrası denetim tecrübesi kazanması ve sistemin her yönüyle yerleşmesi, işlemesi ve benimsenmesi sonrası -devamı halinde- sonuçlarının belki on yıllar sonrasında değerlendirilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- 06.06.2013 tarih ve E:2011/79, K:2013/69 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.
178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.
- Abanoz, Mehmet (2009), “Yasal Mali Denetim ve Kurumsal Gözetim Mekanizmasının Tesisi Süreci: ‘Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kanunu Tasarısı’ Özelinde Değerlendirme -I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 202, ss. 53–56.
- Abdioğlu, Hasan (2007), “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, ss. 161–72.
- Acar, İbrahim Atilla, Mehmet Emin Merter (2004), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı 147, ss. 5–27.
- Akalın, Güneri (2014), “Kalkınan Ekonomi: Türkiye’de Denetimin Etkinleştirilmesi”. ss. 491–503, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Akbay, Mehmet (1982), “Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 5.
- Aktan, Hasan Basri (1994), “İşletmelerde Mali Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 149, ss. 3–14.
- Alm, James, Calvin Blackwell, Michael McKee (2004), “Audit Selection and Firm Compliance with a Broad-based Sales Tax”, National Tax Journal, Cilt 57, Sayı 2, ss. 209–27.
- Alm, James, Gary H. McClelland, William D. Schulze (1992), “Why Do People Pay Taxes?” Journal of Public Economics, Cilt.48, Sayı 1, ss. 21–38.
- Anlar, Uğur, Vedat Cengiz (2016), “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 413, ss. 55–70.

- Arıkan, Naci A. (2013), “Vergi Usul Kanunu’nda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382, ss. 45–55.
- Arslan, Ahmet (2002), “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, Maliye Dergisi, Sayı 140, ss.1–14.
- Arslan, Mehmet, Mine Biniş (2014), “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. ss. 443–462, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Arslan, Mustafa (2011), “Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme -I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Arslan, Mustafa (2012), “Vergi Denetim Kurulunun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme -II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 229.
- Aydın, Bülent M. (2006), “Kayıt Dışı Ekonomi - Vergi Denetimi - İdari Yapı (2)”, Maliye ve Sigorta Yorumları, ss.1–7.
- Aytekin, Serdar (2007), “Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.
- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, ss. 81–102.
- Başpınar, Ahmet (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 148, ss. 35–62.
- Baytar, Yusuf (2006), “Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.
- Binbirkaya, İlhan (2006), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Candan, Turgut (2004), “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”, ss. 255–280, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.

- Cesur, Aylin, Ali Çelikkaya (2014), “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt XVI, Sayı 2, ss. 1–14.
- Ceylan, Mehmet Ali, Ahmet Tunalı (2011), “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 27–32.
- Darıcı, Haldun (2011), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Darıcı, Haldun (2012a), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 229.
- Darıcı, Haldun (2012b), “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-III”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 230.
- Darıcı, Haldun (2013), “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-III”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 241.
- Doğan, Can (2004), “Yapısal Değişimin Dış Dinamikleri Ya da Gelir İdaresinde Bağbozumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 278.
- Ekici, Mehmet Sena (2011), “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İş Bölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 228.
- Erol, Ahmet (2010), “Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları”, İstanbul: İSMMMÖ, Yayın No.133.
- Fırat, Meral (2015), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi, Sayı 216, ss. 163–184.
- Gediz Oral, Burcu, Tuğba Arpazlı Fazlılar, Özgür Emre Koç (2015), “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, ss. 119–49.
- Gemmell, Norman, Marisa Ratto (2012), “Behavioral Responses to Taxpayer Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries”, National Tax Journal, Vol 65, No 1, pp. 33–58.
- Gerçek, Adnan, Mustafa Ali Sarılı, Kerametdin Tezcan (2006), “5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler”, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

- Gerçek, Adnan (2009), “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 254, ss. 1–52.
- Gerçek, Adnan (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.224, ss.31–36.
- Gez, Hande (2011), “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- GİB (2015), Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- GİB (2016), Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- Gökmen, Necdet (2012), “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 370, ss. 6–13.
- Gürbüz, Vedat (2008), “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, ss. 251–269, 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- Gürdal, Temel (2016), Türk Vergi Sistemi I Ders Notları, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm, Erişim Tarihi: 25.07.2017.
- Irmak, Nuh, Yasin Bilen (2007), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 88, ss. 11–19.
- Karaboyacı, Abdullah (2014), “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, TBB Dergisi, Sayı 115, ss. 211–242.
- Karaca, Yüksel (2006), “Gelir İdarelerinde Reform: Bağımsızlık-Yarı Bağımsızlık Tartışmaları, Dünyada Neler Oluyor? Türkiye’ye Yansımaları Neler?”, ss. 65–70, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya.
- Katkat, Münevver (2007), “Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.
- Mert, Cihan (2009), “Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Aydın.

- Merter, Mehmet Emin (2004), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- MHUD (1996), “Denetim İlke ve Esasları”, İstanbul: 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- MHUD (2011), “Hesap Uzmanlarının Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulunun İnsan Kaynağı Politikasına Bir Bakış”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 4–6.
- Ozansoy, Ahmet (2011a), “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224.
- Ozansoy, Ahmet (2011b), “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 226.
- Ozansoy, Ahmet (2012), “VDK’nın Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirmenin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367, ss. 185–89.
- Öztürk, Nadir (2011), “Vergi İncelemesi ve Denetimi ile İlgili Yeni Düzenlemeler-1”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 219.
- Pehlivan, Osman (1986), “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 62.
- Rakıcı, Cemil (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, ss. 345–362.
- Saraç, Osman (2003), “Denetimi Kimler İstemez ya da ‘Quis Custodiet İpsos Custodes?’-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, ss. 78–83.
- Sarılı, Mustafa Ali (2003), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış (Mayıs), ss. 101–34.
- Sarılı, Mustafa Ali (2004), “Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması”, İstanbul: İTO Yayınları.
- Savaşan, Fatih, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce (2014), “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir

- Alan Araştırması”, ss. 37–58, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.
- Savaşan, Fatih (2011), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı”, SETA Analiz.
- Schmolders, Günter (1976), “Genel Vergi Teorisi”, Çev: Salih Turhan, İstanbul.
- Somuncu, Ahmet (2014), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 43, ss. 133–173.
- Şamiloğlu, Famil (2001), “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56, ss. 1–11.
- Şeker, Sakıp (1993), “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 5.
- Şimşek, Mehmet (2014), “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar”. (<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/Documents/Etkinlikler/mehmetsimseksunum.pptx>), Erişim Tarihi: 11 Ekim 2016.
- Tekin, Selçuk (2003), “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181, ss. 66–73.
- Tezcan, Keramet’in (2003), “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 12, ss. 125–146.
- Topcu, Halil İbrahim (2005), “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Tuncer, Selahattin (2014), “Türk Vergi Denetim Sisteminde Reform (Vergi Denetimi Tek Çatı Altında Toplandı)”, ss. 15–26, Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.
- Turgay, Timur (2004), “Türkiye’de Vergilemede Etkinlik Yönünden İdare-Mükellef İlişkileri”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

- Uğur, Atilla Ahmet (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, ss. 1–26, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya.
- VDK (2015), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- VDK (2016), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu.
- Yener, Ahmet (2009), “Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat (2011), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, EÜHFD, Cilt 15, Sayı 1–2, ss. 1–24.
- Yeşilyurt, Hasan (2011), “Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 224.
- Yıldırım, Zübeyr, Serkan Açar (2009), “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”, ss. 1223–1262, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi.
- Yumuşak, İbrahim (2011), “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 360, ss. 18–26.
- Yücel, Bilal (2009), “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”, Maliye Dergisi, Sayı 157, ss. 47–64.