T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ İKTİSAT BİLİM DALI

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Yüksek Lisans Tezi

BOĞAÇ İNAN

Danışman: DR. ÖĞR. ÜYESİ ÖZKAN ZÜLFÜOĞLU

İSTANBUL, 2021

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Boğaç İNAN
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali İktisat
Tez Danışmanı	: Dr. Öğr. Üyesi Özkan ZÜLFÜOĞLU

Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – 2021
Anahtar Kelimeler	: vergi, denetim, etkinlik, idari etkinlik, vergi denetimi

ÖZET

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Etkinlik, kamunun en önemli performans ölçüm araçlarından biridir. Etkinlik ölçümü sayesinde kurumun temel amaçlarına ne ölçüde ulaştığı tespit edilir. İdari etkinlik ise; gerçekleşen çıktılar için reel kaynakların minimize edilmesidir. Vergi denetimlerinde etkinlik, denetimden beklenen hedeflerin sağlanmasıyla olur. İdari etkinlik ise, denetim faaliyetlerinden beklenen hedeflerin gerçekleşmesine ilişkin reel kaynakların minimum düzeyde kullanılmasıyla sağlanır. Bu çalışmada, vergi denetiminin idari etkinliğinin unsurları incelenmiş ve denetim faaliyetini ifa eden denetim elemanlarının vergi denetiminin idari etkinliğinin sağlanması üzerine görüşleri değerlendirilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Boğaç İNAN
Field	: Public Finance
Programme	: Fiscal Economics
Supervisor	: Dr. Öğr. Üyesi Özkan ZÜLFÜOĞLU
Degree Awarded And Date	: Master – 2021
Keywords	: tax, audit, efficiency, administrative efficiency, tax auditing

ABSTRACT

A REVIEW ON THE ADMINISTRATIVE EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT IN TURKEY

Efficiency is one of the most important performance measurement tools of the public. Efficiency measurement determines the extent to which the institution has achieved its main objectives. Administrative activity is; minimizing real resources for realized outputs. Efficiency in tax audits is achieved by achieving the objectives expected from the audit. Administrative efficiency, on the other hand, is achieved by using the real resources at the minimum level for the realization of the objectives expected from the audit activities. In this study, the elements of the administrative effectiveness of the tax audit were examined and the opinions of the auditors performing the audit activities on the provision of the administrative effectiveness of the tax audit were evaluated.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLOLAR viii

GRAFİKLER x

GİRİŞ 1

1. DENETİM ve VERGİ

1.1. DENETİM KAVRAMI 3
1.1.1. Denetimin Türleri 4
1.1.1.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri 4
1.1.1.1.1. Finansal (Mali Tablolar) Denetim 4
1.1.1.1.2. Uygunluk Denetimi 6
1.1.1.1.3. Performans Denetimi 6
1.1.1.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri 7
1.1.1.2.1. İç Denetim 7
1.1.1.2.2. Bağımsız Denetim 8
1.1.1.2.3. Kamu Denetimi 9
1.1.2. Denetim Teknikleri 10
1.1.2.1. Fiziki Gözden Geçirme ve Sayım 10
1.1.2.2. Doğrulama Tekniği 11
1.1.2.3. Belgelerin İncelenmesi 11
1.2. VERGİ KAVRAMI 11
1.2.1. Vergilendirme Yetkisi 13
1.2.2. Vergi Mükellefi Ve Vergi Sorumlusu 15
1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay 17
1.2.4. Vergilendirme Süreci 18
1.2.4.1. Tarh 19
1.2.4.1.1. Beyan Üzerine Tarh 20
1.2.4.1.2. İkmalen Tarh 21
1.2.4.1.3. Re'sen Tarh 21
1.2.4.1.4. İdarece Tarh 23

1.2.4.2. Tebliğ 24
1.2.4.3. Tahakkuk 25
1.2.4.4. Tahsil 26
1.2.5. Vergi Gelirlerinin Ekonomik Etkileri 27
1.2.5.1. Vergilerin Ekonomik Etkileri 30
1.2.5.1.1. Vergilerin Emek Üzerine Etkileri 32
1.2.5.1.2. Vergilerin Yatırım Üzerindeki Etkileri 33
1.2.5.1.3. Vergilerin Tasarruf Üzerindeki Etkileri 33

2. VERGİ DENETİMİ

2.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI 35
2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI 36
2.2.1. Mali Amaç 37
2.2.2. Hukuki Amaç 38
2.2.3. Ekonomik Amaç 39
2.2.4. Sosyal Amaç 40
2.3. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ 41
2.3.1. Tarafsız Olması 41
2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması 42
2.4. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI 42
2.4.1. Eğitici Fonksiyonu 43
2.4.2. Caydırıcı Fonksiyonu 43
2.4.3. Araştırmacı ve Tespit Edici Fonksiyonu 44
2.5. VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPISI 44
2.5.1. Gelir İdaresi Başkanlığı 45
2.5.1.1. Denetim Faaliyetleri 45
2.5.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 46
2.5.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri 47
2.5.2.2. Vergi Müfettişlerinin Görevleri 48
2.5.2.3. Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları 49
2.5.2.4. Denetim Faaliyetleri 50
2.6. VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ 52
2.6.1. Mali Tablolar Analizi 53

2.6.2. Yoklama 53
2.6.3. Randıman İncelemesi 54
2.6.4. Karşıt İnceleme 54
2.6.5. Kaydi ve Fiili Envanter Çalışması 55
2.6.6. Aritmetik İnceleme 55
2.6.7. Vergi Dairesinde Yer Alan Bilgilerden Yararlanma 55
2.6.8. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgilerden Yararlanma 56
2.7. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ 56
2.7.1. Yoklama 57
2.7.1.1. Yoklamanın Amacı ve İşlevi 58
2.7.1.2. Yoklamaya Yetkililer 58
2.7.1.3. Yoklama Tutanakları 59
2.7.2. Arama 60
2.7.3. Bilgi Toplama 62
2.7.4. Vergi İncelemesi 62
2.7.4.1. Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı 63
2.7.4.2. Vergi İncelemesinin İşlevleri ve Türleri 64
2.7.4.3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar 65
2.7.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman 66
2.7.4.5. Vergi İnceleme Süreci ve Sonuçlanması 66
2.8. BAZI ÜLKELERDEKİ VERGİ DENETİMİ 69
2.8.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulaması 69
2.8.2. İngiltere'de Vergi Denetimi Uygulaması 70
2.8.3. Almanya'da Vergi Denetimi Uygulaması 71
2.8.4. Çeşitli Ülkelerdeki Vergi Denetimi Uygulamaları 72

3. ETKİNLİK ve İDARİ ETKİNLİK KAVRAMI

3.1. ETKİNLİK KAVRAMI 76
3.2. VERGİSEL İŞLEMLERİN İDARİ ETKİNLİĞİ 79
3.3. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK VE İDARİ ETKİNLİK 83
3.3.1. Vergi Denetiminde İdari Etkinliği Belirleyen Faktörler 86
3.3.1.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler 86
3.3.1.2. Vergi Mevzuatı 87

3.3.1.3. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları 88
3.3.1.4. Vergi Bilincinin Düşük Olması 89
3.3.1.5. Vergi Afları 90
3.3.1.6. Defter, Belge ve Beyandan Kaynaklanan Faktörler 92
3.3.1.7. Uzlaşmadan Müessesesinin Varlığı 93
3.4. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ ETKİNLİĞİ ÇALIŞMASI 96
3.4.1. Denetlenen Mükellef Sayısı 96
3.4.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı 100
3.4.3. Tahsilat/Tahakkuk Oranı 101
3.4.4. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama 103

4. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE İDARİ ETKİNLİĞİN SAĞLANMASINA YÖNELİK YAPILAN ARAŞTIRMA VE SONUÇLARI

4.1. ARAŞTIRMA AMACI 106
4.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ 107
4.3. ARAŞTIRMA EVRENİ VE ÖRNEKLEM KİTLESİ 108
4.4. VERİLERİN ANALİZİ 109
4.5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ 113
4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Frenkans Tabloları 113
4.5.2. Anket Sorularına Verilen Cevapların Analizi 114
4.5.2.1. Örgütlenme Yönünden 115
4.5.2.2. Defter, Belge Ve Beyanlar Yönünden 118
4.5.2.3. Vergi Mevzuatı Yönünden 122
4.5.2.4. Denetim Elemanları Yönünden 125
4.5.2.5. Vergi Afları ve Bilinci Üzerine 129
4.5.2.6. Vergi Denetimde Etkinliği Artıracak Önlemlerin Öncelik Sıralaması 132

SONUÇ 135

KAYNAKÇA 139

EK 1: ANKET FORMU 151

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AFA	Açımlayıcı Faktör Analizi
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AO	Alman Vergi Kanunu (Abgabenordnung)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
HMRC	İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty's Revenue and Customs)
IRS	Amerikan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
IIA	Türkiye İç Denetim Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditing-Turkey)
KDV	Katma Değer Vergisi
RDK	Rapor Değerlendirme Komisyonu
RF	Rusya Federasyonu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VM	Vergi Müfettişi
VDK	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VEDAS	Vergi Denetim Analiz Sistemi
VMY	Vergi Müfettiş Yardımcısı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR

Sayfa No.

Tablo 1: Genel Bütçe Gelirleri (2017-2020) 27
Tablo 2: Seçilmiş Ekonomik Göstergeler (2018-2020) 28
Tablo 3: Gelir, Kurumlar Ve KDV Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2005 - 2020) 29
Tablo 4: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Tahakkuk Oranları (2017-2020) 30
Tablo 5: Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri 30
Tablo 6: 2019 ve 2020 Yılı İnceleme Sonuçları 46
Tablo 7: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetim Kurulu Sonrasındaki Yapısı 47
Tablo 8: İnceleme Türüne Göre Dağılım (2017-2020) 51
Tablo 9: Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Ceza (2017-2020) 51
Tablo 10: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları (2017-2020) 52
Tablo 11: Türkiye'de Yıllara Göre Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Afları 91
Tablo 12: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları 94
Tablo 13: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları 95
Tablo 14: VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerine Ait Denetim Oranı (2018-2020) 97
Tablo 15: Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerine Ait Denetim Oranı (2018-2020) 98
Tablo 16: Yoklamalar Ait Denetim Oranı (2014-2020) 99
Tablo 17: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı (2018-2020) 100
Tablo 18: Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GV, KV ve KDV) Tahakkuk-Tahsilat Sonuçları (2019-2020) 101
Tablo 19: Denetim Oranı ve Vergi Tahsilatı (2014-2020) 103
Tablo 20: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (2002-2020) 104
Tablo 21: VDK Tarafından Önerilen Vergi ve Ceza Tutarı İçin Katlanılan Maliyet (2016-2020) 105
Tablo 22: Ölçekte Yer Alan Maddelerin Faktör Yük Değerleri 111
Tablo 23: Ölçeğin Geneline Ve Alt Boyutlarına Ait Cronbach'ın Güvenirlik Katsayıları 113
Tablo 24: Cinsiyet Farklılıklarına İlişkin Frekanslar 113
Tablo 25: Katılımcıların Mesleki Unvanlarına İlişkin Frekanslar 114
Tablo 26: Katılımcıların Mesleki Yıllarına İlişkin Frekanslar 114
Tablo 27: Katılımcıların 1. Soru İçin Cevapları 115
Tablo 28: Katılımcıların 2. Soru İçin Cevapları 116
Tablo 29: Katılımcıların 3. Soru İçin Cevapları 117
Tablo 30: Katılımcıların 4. Soru İçin Cevapları 117
Tablo 31: Katılımcıların 5. Soru İçin Cevapları 118

Tablo 32: Katılımcıların 6. Soru İçin Cevapları 119
Tablo 33: Katılımcıların 7. Soru İçin Cevapları 120
Tablo 34: Katılımcıların 8. Soru İçin Cevapları 121
Tablo 35: Katılımcıların 9. Soru İçin Cevapları 122
Tablo 36: Katılımcıların 10. Soru İçin Cevapları 123
Tablo 37: Katılımcıların 11. Soru İçin Cevapları 124
Tablo 38: Katılımcıların 12. Soru İçin Cevapları 125
Tablo 39: Katılımcıların 13. Soru İçin Cevapları 126
Tablo 40: Katılımcıların 14. Soru İçin Cevapları 127
Tablo 41: Katılımcıların 15. Soru İçin Cevapları 128
Tablo 42: Katılımcıların 16. Soru İçin Cevapları 128
Tablo 43: Katılımcıların 17. Soru İçin Cevapları 129
Tablo 44: Katılımcıların 18. Soru İçin Cevapları 130
Tablo 45: Katılımcıların 19. Soru İçin Cevapları 131
Tablo 46: Katılımcıların 20. Soru İçin Cevapları 131
Tablo 47: Etkinliği Artıracak Önlemlerin Öncelik Sıralaması 132

GRAFİKLER

Sayfa No.

Grafik 1: Ölçekten Elde Edilen İlk Yamaç Birikinti Grafiği 110
Grafik 2: Ölçekten Elde Edilen Son Yamaç Birikinti Grafiği 112

GİRİŞ

Vergiler, kamu harcamalarının en temel finansman kaynağıdır. Devlet, egemenlik gücünü kullanarak gerek anayasayla gerekse de vergi kanunlarıyla gerçek ya da tüzel kişilerden cebri ve karşılıksız şekilde vergi almaktadır. Gerçek ya da tüzel kişiler, vergiye tabi şekilde elde ettikleri kazançları veya iratları idareye beyan eder. Beyan edilen kazanç veya irat üzerinden hesaplanan vergiler de ilgili kişilerce ödenir. Temel olarak güven esasına dayanan bu sistem, mükelleflerin doğru matrah beyan edip etmediklerinin kontrolünü gerektirmektedir.

Denetim mekanizması, ülke ekonomisinin olmazsa olmaz yapı taşlarından biridir. Denetim, yapılan bir işlemin ya da faaliyetin önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesidir. Vergi denetimi kavramı ise; mükelleflerin vergi ile ilgili maddi olaylarının, kayıtlarının, mevzularının, yasal defter ve belgelerinin mevzuata uygun olup olmadığına yönelik yapılan denetimdir. Vergi denetimi türleri; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır.

Vergi denetimleri ile mükelleflerin, yasal defter ve belgeleri ile beyanlarının uyumluluğu, kayıtdışı kazancının varlığı, gerçek bir faaliyetinin olup olmadığı ve vergi kanunlarına uygun hareket edip etmedikleri gibi hususlar kontrol edilir. Bu nedenle vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ve tamamlanması önemlidir.

Vergi denetimlerinin etkin şekilde yürütülmesi idarenin başarısına bağlıdır. Genel olarak idarenin başarıları "verimlilik" ve "etkinlik" kavramlarıyla değerlendirilir. İdarenin yaptığı işlemlerde etkinlik kavramı, başarının ölçülmesi açısından önemlidir. Etkinlik, bir faaliyetin veya işlemin gerçekleşen sonucu ile hedeflenen sonucu arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. İdari etkinlik kavramı, belirlenen faaliyetin veya işlemin gerçekleşmesi için kullanılan reel kaynakların minimize edilmesidir. Vergi denetimlerinde idari etkinlik; vergi denetimlerinden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi için kullanılan reel kaynakların en aza indirilmesidir.

Denetimlerde idari etkinliğin ölçülebilmesi için idari maliyetlerdeki artışa karşılık yapılan denetimler neticesinde denetlenen mükellef sayısı, denetim oranı, tahakkuk/tahsilat oranı, tarhı talep edilen vergi miktarı, tarhı talep edilen vergi

miktarındaki artış oranı, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama gibi faktörlerin incelenmesi gerekmektedir. Ancak vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanmasına direkt veya endirekt etkileyen faktörlere bir bütün olarak bakılması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışma giriş ve sonuç bölümleriyle birlikte altı bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim ve vergi kavramlarının literatürdeki yerinden bahsedilerek denetim ve vergi aktörlerine yer verilecektir. İkinci bölümde vergi denetiminin amacı, özellikleri, fonksiyonları, örgüt yapısı, türleri ile başka ülkelerdeki vergi denetimi hususu değerlendirilecektir. Üçüncü bölümde etkinlik ve idari etkinlik kavramlarının literatürdeki yeri ile vergi incelemelerinde idari etkinliğin sağlanmasındaki unsurlar ortaya konacaktır. Dördüncü bölümde de vergi denetimleri faaliyetini yürüten denetim elemanlarının vergi denetiminin idari etkinliği hakkındaki düşünce ve önerilerini incelemek amacıyla anket çalışması yapılacak ve bu çalışmanın sonuçları değerlendirilecektir. Vergi denetim elemanlarına yapılan anket çalışması ile denetim elemanlarının, vergi denetimlerinde idari etkinliğin gerçekleşmesine yönelik düşünceleri ortaya konulmak istenmiştir

1. DENETİM ve VERGİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim ifadesi Latincede "duymak" anlamını ifade eden "auditus" kelimesinden türetilmiştir. Denetim fonksiyonunun tarihi milattan önce 3500 yılına kadar uzanmaktadır. Denetim, faaliyetlerin veya olayların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu araştırmak, tespit etmek ve sonuçlarını bildirmek üzere yapılan sistematik bir süreçtir.[1]

Denetim kavramının birçok tanımı yapılmakla birlikte en geniş tanımı "*yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş birtakım kurallara ve düzenlemelere (kanun tüzük yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değerlendirme faaliyeti*" şeklinde ifade edilebilir.[2]

Denetim, olması gereken ile olanın karşılaştırılması neticesinde aradaki olumsuz farklar belirlenmesi ve düzeltici tedbirler alınmasıdır.[3]

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığını araştırmak ve tespit edilen sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir.[4]

Denetim, objektif bir şekilde kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek suretiyle ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgi ve belgelerin önceden belirlenen ilkelere uygunluğunu belirlemek ve sonuçlarını ilgililere aktarılmasını sağlayan bir süreçtir.[5]

---

[1] M. Cemil Arslan, **İç Denetim: Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, 2015, s.42.
[2] Recep Yücedoğru, Osman Sarıaslan ve Abdulkadir Kuştepe, "Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu İle Tartışmak: Teori, Uygulama Ve Yargı", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.232, (Ocak 2019), s.314.
[3] T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, 1. Baskı, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık, 2007, s.7
[4] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 6. Baskı, İstanbul: Acar Basım, 2015, s.8.
[5] Seval Kardeş, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, 1. Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 1996, s.6.

Denetim, faaliyet ve olgulara ilişkin açıklanan bilgilerin ve yapılan işlemlerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluğunu tespit etmek ve raporlamak amacıyla, bilgi ile kayıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili kullanıcılara raporlanması süreci olarak ifade edilmektedir.[6]

Denetim; bir işin genel ve özel yasalara ve kurallara uygunluğunun araştırılması olup; bu araştırma başlangıçta, uygulama esnasında, uygulama sonunda veya uygulamadan bir süre sonra yapılabilir.[7]

1.1.1. Denetimin Türleri

Kontrol mekanizması şeklinde tanımlanan denetimin türleri; amacına ve konusuna göre üç tür denetim yapılmaktadır. Bunlar:[8]

- Finansal (Mali Tablolar) Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Performans (Faaliyet) Denetimi

Statüsüne göre denetim türleri üçe ayrılmaktadır. Bunlar:

- İç Denetimi
- Bağımsız Denetimi
- Kamu Denetimi

1.1.1.1. Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

1.1.1.1.1. Finansal (Mali Tablolar) Denetim

Mali tablolar (gelir tablosu, bilanço, nakit akım tablosu…) işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında önemli bilgiler vermektedir. Bu nedenle işletmelerin ya da kurumların mali durumunun ve faaliyet sonucunun mali tablolarda

[6] Ekrem Yıldız ve Erdem Bulut, "Denetimde Beklenti Boşluğu", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.105, (Nisan-Haziran 2017), s.43.
[7] Havva Arabacı ve Fatih Çavdar, "Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi", **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**, Cilt.7, Sayı.4, (2018), s.173.
[8] Arabacı ve Çavdar, s.173-174.

doğru gösterilip gösterilmediğinin, mali tabloların muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrolü önem arz etmektedir.

Mali denetim geniş anlamıyla, mali nitelikteki işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı, sunulan raporların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun belirlenen bir takım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik yapılan denetimdir. Dar anlamıyla ise; "muhasebe denetimi" olarak da ifade edilmektedir.[9]

Mali tabloların denetiminin amacı, beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespit edilmesini sağlamak, bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara veya önceden saptanmış olan tüm ölçütlere uygun olup olmadıklarını ölçerek tabloların güvenilirliğinin ortaya koymaktır.[10]

Finansal denetim ile işlemlerin ve muhasebenin doğru ve düzgün işleyip işlemediği araştırılır. Bu noktada yapılan denetim ile hesapların kontrolü ve uygunlukları onaylanır.[11]

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mali tabloların temel amaçları aşağıdaki gibidir.[12]

- *"Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.*

- *Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.*

- *Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak."*

Mali tablolarda yer alan bilgilerin anlaşılabilir, güvenilir ve gerçeği yansıtacak bir şekilde hazırlanması etkin bir denetim açısından önem arz etmektedir.

[9] T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s.45-46.
[10] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.15.
[11] Figen Altuğ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitapevi, 2000, s.14.
[12] 1 Sayılı Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve Mük. 21447 sayılı Resmi Gazete.

1.1.1.1.2. ,Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmenin veya uygulayıcıların otoriteler tarafından konulmuş standart ve kurallara uyma derecesini ölçmek amacıyla yapılır. Uygunluk denetimi gerek işletme dışı gerekse de işletme içi kişilerce yapılabilir.[13]

Uygunluk denetiminin amacı, yapılan mali işlemlerin ve diğer faaliyetlerin önceden belirlenmiş kıstaslara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemektir.[14]

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından bir üst organca konulmuş kurallara uygulayıcıların, uygun hareket edip etmediklerini araştırmayı amaçlar. İç denetçiler veya kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi aynı zamanda mali tabloların denetimine de ışık tutar.[15]

Uygunluk denetimine örnek vermek gerekirse; işletme faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerinin T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yetkili kıldığı denetim elemanları tarafından denetlenmesidir.

1.1.1.1.3. Performans Denetimi

Performans denetimi en basit tanımıyla kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir. Performans denetimiyle kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğinin kontrolü sağlanır. Performans denetimiyle gerek yöneticilerin gerekse de görevlilerin mevzuata aykırı işlemlerinin kontrolü yerine, faaliyetlerin denetimi yapılır ve bu faaliyetlerin geliştirilmesi amaçlanır.[16]

Performans denetiminin özellikleri aşağıdaki gibidir.[17]

- Kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapılır.
- Geleceğe yöneliktir.
- Uzmanlık bilgisi gerekmektedir.

[13] Fikret Kartal, "Türkiye'de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları", **Maliye ve Finans Yazıları**, Cilt.1, Sayı.99, (2012), s.13.
[14] Yıldız ve Bulut, s.45.
[15] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.15.
[16] T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s.47.
[17] Hüseyin Özer, "Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı.7, (Ocak-Mart 1992), s.31-32.

- Sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlamalarda bulunulur.

- Belirli bir kriterleri yoktur.

- Kurumların hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesi değerlendirilir.

Performans denetimi; çağdaş denetim, ekonomik denetim ve etkinlik denetimi olarak da tanımlanmaktadır. Bu noktada performans denetimi ile vergi ve benzeri yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği, kaynakların hukuka uygun kullanılıp kullanılmadığı ve olumsuzlukları varsa gidermek ve sorumlulukların saptanması sağlanır.[18]

1.1.1.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

1.1.1.2.1. ***İç Denetim***

İç denetim, işletme faaliyetlerinin uygunluğunun ve etkinliğinin, üretilen her çeşit bilginin ya da bilgilerin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm hususların kontrolünün işletmede bu amaçla çalışan kişilerce (iç denetçi) araştırılıp, tespit edilip ve üst yönetime raporlanmasını ifade eder.[19]

İç denetim, kurumların faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif bir danışmanlık faaliyeti olarak ifade edilebilir. Kurumların amaçlarına ulaşması için risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliği değerlendirilir. İç denetim kavramı harcamalara ilişkin olarak sadece gelir-gider şeklinde belirtmek doğru değildir. Zira iç denetim işletmenin tüm faaliyetlerini ve işlemlerini iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve verimliliği ile incelenmesidir.[20]

İç denetim, kuruluşun faaliyetini incelemek ve değerlendirmek amacı ile kurulan ve kuruluşun bünyesinde kuruluşa yönelik bir hizmet sunmak üzere oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur.[21]

---

[18] Altuğ, s.14-15.
[19] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.16.
[20] Vasfiye Çelik ve Ömer Demirci, "Türk Kamu Yönetiminin Denetim Yolları", **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi**, Cilt.5, (2019), s.135-136.
[21] T.C. Kalkınma Bakanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)**, Ankara, 2018, s.11.

İç denetim; ilgili kurum veya kuruluş bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme işlevi olup, kurum veya kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek üzere uygulanır.[22]

İç denetim ile yolsuzlukların veya suistimallerin ortaya çıkartılmasından ziyade, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme bünyesinde gerçekleştirilen bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. [23]

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditing-Turkey) (IIA) iç denetim kavramını; "*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur."* şeklinde tanımlamıştır.[24]

1.1.1.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmenin talebi doğrultusunda ve bir denetim sözleşmesi kapsamında mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetim elemanları tarafından yapılmasını ifade eder.[25]

Kurum dışından bir denetçi tarafından, işletme bilgilerinin güvenilirliğini ölçmesi ve raporlaması, denetim faaliyetini yürütürken de ulusal ve uluslararası denetim standartlarına bağlı olması hususu uygulama sürecinde yapılan hataların tespit edilmesini sağlar.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların daha önceden belirlenen ilke ve kurallara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıt toplayarak yürütmektedir. Yapılan bağımsız denetim ile denetlenen firma hakkında görüş oluşturulması bu bilgilerin ilgililere iletilmesi sağlanır.[26]

---

[22] Erkan Karaarslan, **Kamu Harcama Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.304.
[23] Kartal, s.14.
[24] İç Denetimin Tanımı, https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi (Erişim: 01.10.2021)
[25] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.16.
[26] Çelik ve Demirci, s.135-136.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği[27]'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 bağlanmasını ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Bağımsız denetim Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilmiş bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetçiler denetimlerini, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun oluşturup yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) hükümlerini dikkate alarak gerçekleştirir.

Bağımsız (dış) denetimin en temel amaçlarından biri, işletmelerin finansal tablo kullanıcılarına doğru ve güvenilir bir bilgi sağlamak suretiyle piyasada güven ortamının oluşmasını sağlamaktır. Bu bağlamda denetimi faaliyetini yürüten bağımsız dış denetçi, denetlenen kuruma ait finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığını ve bu tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını denetler.[28]

1.1.1.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamunun ihtiyaçlarına cevap verilmek üzere görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali

[27] Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.06.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.
[28] Aysel Akçay ve Abdulkadir Bilen, "Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri", **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.40, (Mayıs 2018), s.227.

tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir.[29] Kamu denetimi; vergi denetimi, SGK denetimi[30] ve SPK[31] denetimi[32] gibi denetimlerden oluşmaktadır.

Kamu denetimi, kamunun denetim elemanları tarafından (vergi müfettişleri, SGK müfettişleri ile diğer incelemeye yetkililer) işletme hesaplarının; finansal tablolar, uygunluk ve performans kriterleri açısından denetlenmesidir.[33]

Kamu denetimi, devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan denetim birimlerinin, gerçek ya da tüzel kişilere ait faaliyetlerin hukuki mevzuata, ekonomik politikalara ve kamu yararına uygun gerçekleşme derecesinin araştırılmasıdır.[34]

1.1.2. Denetim Teknikleri

1.1.2.1. Fiziki Gözden Geçirme ve Sayım

Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniği, fiili durum ile kayıtların araştırılmasıdır. İşletme kayıtlarında var olan maddi varlıkların gerçekten var olup olmadıkları fiziki inceleme ile tespit edilir. Fiziki gözden geçirme ve sayım tekniği ile gerçekten var olan maddi kıymetlerin işletmeye ait olup olmadıkları da resmi belge ve kayıtlar vasıtası ile doğrulanır.

Fiziki gözden geçirme ve sayım, işletmede mevcut olan varlıkların kayıtlarda yer alıp almadığı, kayıtlarda bulunan varlıkların da işletmede bulunup bulunmadığı, işletmede bulunan varlıkların işletmeye ait olup olmadığı ve kayıtlarda yer alan alacak-borçların hukuki belgelerle doğrulanmasına yönelik yapılan incelemeler ve tespitlerdir.[35]

---

[29] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.16.

[30] Çavuş'a göre sosyal güvenlik denetimi; *"Çalışma hayatı içinde sosyal güvenlik mevzuatının uygulanıp uygulanmadığının sosyal güvenlik denetimiyle görevli birimler tarafından yani idari denetim birimlerince denetlenmesidir."* şeklindedir.

[31] 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu'na göre; S**ermaye Piyasası Kurulu** (SPK), *"6362 sayılı Kanun ile verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir otorite olup, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli (III) sayılı cetvelde sayılan düzenleyici ve denetleyici kurumdur."* şeklindedir.

[32] 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca **SPK Denetimi**; *"Sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının denetlenmesi faaliyetidir."* şeklindedir.

[33] Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.34.

[34] Altuğ, s.6.

[35] Güray Öğredik, **Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi**, 1. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.12.

1.1.2.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, işletme faaliyetlerine ilişkin hususların üçüncü kişi ya da kurumlar nezdinde yasal defter ve belgeler üzerinde araştırılması ve tespit edilmesidir. Yani işletme dışında kalan üçüncü kişiden ya da kurumlardan denetlenen işletme hakkında bilgi alma yöntemidir.

Doğrulama, işletme ile iş ilişkisi içinde bulunan üçüncü bir kişiden bilgi isteme ve söz konusu kişiler nezdinde yapılan karşıt incelemeler ve tespitlerdir. Doğrulama tekniğinde bilgiler bağımsız kaynaklardan elde edilir. Bu nedenle bilgiler doğrudan denetçiye geldiğinden elde edilen bilgiler güvenilir olarak kabul görmektedir.[36]

1.1.2.3. Belgelerin İncelenmesi

Belge incelemesi, belgeler ile kayıtların şekli ve maddi uygunluğunun araştırmasının sağlanması ve tespit edilmesi işlemlerini içerir. Bu nedenle belge incelemesi ile düzenlenen ya da alınan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olup olmadığı ve kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı hususları araştırılır.[37]

Belge incelemeleri denetim teknikleri bakımından önem arz etmektedir. Çünkü işletme faaliyetlerine ilişkin kayıtlar belgelere dayanmaktadır. Bu bağlamda söz konusu belgelerin doğru olması, gerçeği yansıtması ve mevzuata uygun olması önem arz eder. Bu nedenle belge incelemesi ile belgeye dayalı incele karıştırılmamalıdır.

1.2. VERGİ KAVRAMI

Vergi, sahip olunan kazanç veya iradın bir bölümünün, kamusal hizmetlerin ifa edilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılmasıdır.[38]

Gerçek vergi kavramını; *"kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak bazı mali yükümlülükler*

[36] Öğredik, s.15.
[37] Tekin ve Çelikkaya, s.36.
[38] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 7. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s.43.

koymaktadır. Bunlar vergi, resim, harç gibi çeşitli adlarla anılmaktadır. Temel özelliği kamu gücüne dayanılarak alınması" şeklinde belirtmiştir.[39]

Kızılot ve diğerleri vergiyi, "*gerçek ya da tüzel kişilerin mali güçlerine göre getirilen karşılıksız bir yükümlülük*" şeklinde ifade emiştir.[40]

Saban vergiyi, *"kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarım"* şeklinde ifade etmiştir.[41]

Şenyüz ve diğerleri vergiyi, "*kamu giderlerini karşılanması yanında devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkin mali araçtır. Anayasa ve kanunlarımızda verginin tanımı yapılmamakla birlikte bilinen en önemli unsurları kamu giderlerinin karşılığı olarak kanuna ve zora dayanmasıdır. Bu nedenle de genellikle vergi, devlete özel kesim tarafından zorunlu olarak yapılan ödemeler"* şeklinde tanımlamıştır.[42]

Nadaroğlu vergiyi, "*devletin ve devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını karşılamak ya da kamusal görevleri yerine getirmek amacıyla, hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın kişilerden alınan para tutarları"* şeklinde tanımlamıştır.[43]

Batırel vergiyi, "*kamusal faaliyetlerin maliyetinin finansmanına zorunlu katılma payları*" şeklinde ifade etmiştir.[44]

Vergiler, gerçek ya da tüzel kişilerin sağladıkları hizmetlerle eşdeğer olmayacak şekilde kamusal hizmetlerin karşılanması için devletin kanunla aldığı para tutarıdır. Vergiler belirli bir hizmet karşılığı olmadan kamusal hizmetlerin görülmesi amacıyla alınır. Bu bakımdan vergiler bölünemez ve yarı bölünebilir hizmetlerin yarattığı giderleri karşılayan gelir çeşididir.[45]

---

[39] Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s.3-6.
[40] Şükrü Kızılot ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.73.
[41] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayımcılık, 2006, s.3-4.
[42] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce Ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Yayımcılık. 2018, s.83.
[43] Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı. İstanbul: Beta Basım, 1998, s.192.
[44] Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Ve Yönetimi**, 1. Baskı, İstanbul: T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s.85.
[45] Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi, 2007, s.123.

Devletlerin vergi gelirleri modern devlet yapılarında en önemli iktisadi bir değerdir. Vergiler, devletin egemenlik gücüne dayanarak toplumsal hizmetlerin üretilmesi ve sunulması için toplumu oluşturan kişilerden kolektif bir anlayışla alınır. Vergi ödeme görevi gerçek ya da tüzel kişilerin insiyatiflerine bırakılmadığından hukuken bağlayıcıdır.[46]

Vergiler, devletin önemli gelir kaynağıdır. Vergi, devletin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla ve egemenlik gücüne dayanarak, gerçek veya tüzel kişilerden mevzuata dayalı ve karşılıksız olarak alınan ekonomik bir değerdir.[47]

Vergi, kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde, mükelleflerin iradesi dikkate alınmaksızın zorla alınan bir ödemedir. En temel özelliği zorunlu ve karşılıksız olmasıdır. Vergiler, karşılıksız ve zorunlu olduğundan dolayı borçlanmadan ayrılmaktadır. Çünkü borçlanma, devlet ile piyasa arasındaki ilişkiye dayalı bir hususdur.[48]

1.2.1. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin hukuki ve fiili gücünü kullanması olarak ifade edilmektedir. Devletin mali alanda egemenliğini sürdürdüğü en önemli yetkilerinden biridir. Bu nedenle devlet, ülkesi üzerindeki egemenliğinden kaynaklanarak vergilendirme yetkisini dilediği gibi kullanma yetkisine sahiptir.[49]

Gerçek vergilendirme yetkisini, "*hukuki ve fiili güce dayanılarak kullanılan vergilendirme yetkisi, kural olarak, yasama organı aracılığıyla kanun çıkararak kullanılmaktadır. Bu husus vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Vergi alacaklısı yegâne kurum devlettir. Ancak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda her ne kadar vergi alacaklısı olarak vergi dairesi ve idareden söz edilmektedir. Vergi dairesi ve idare*

[46] Mutlu Yoruldu, "Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi", **Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.5, Sayı.3, (2020), s.56.
[47] Fatih Çavdar, "Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.21, Ek Sayı.127-140, (Mart 2019), s.127.
[48] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi,1993, s.23.
[49] Tamer Budak ve Soner Yakar, "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.16, Sayı.1, (2007), s.134.

verginin gerçek alacaklısı olmayıp vergiyi devlet adına tahsil eden kuruluşlardır." şeklinde belirtmiştir.[50]

Vergilendirme yetkisi, devletin egemenliğine dayalı olarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür.[51]

Devlet egemenlik gücünü kullanarak kamu harcamalarının gerekli kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılar. Bu doğrultuda vergilendirme yetkisi, devletin hukuki ve fiili gücünü kullanarak vergi almasıdır.[52]

T.C. Anayasası'nın 73'üncü maddesinde vergi ödevi hükmü düzenlenmiştir. Bu madde hükmü "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklindedir. Ayrıca aynı maddede; vergi, resim ve harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabileceği belirtilmiştir.

Modern devlet anlayışında, devletin bir takım kamu ihtiyaçlarının karşılaması gerekmektedir. Bu nedenle gerçekleştirilmesi gereken kamu hizmetlerine düzenli bir mali kaynak sağlanması gerekmektedir. Bu mali kaynağı da devlet vergilendirme yetkisinin kullanmasıyla elde eder.[53]

Normal bir vatandaş için devletin sahip olduğu zor kullanma gücünün en belirgin göstergelerinden biri devletin vergilendirme yetkisidir. Bu yetki, gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu kaynakların bazılarını devlete verme yükümlülüğü yükler ve zor kullanılarak bu yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlar. Dar anlamda ifade edilecek olursa; vergilendirme yetkisi ile devlet kamu gelirleri için vergi koyma yetkisini ifade eder. Geniş anlamda ise; devletin kamu giderlerinin finansmanını karşılamak amacıyla gerçek veya tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğü ifade eder.[54]

---

[50] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.56-57.
[51] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.33.
[52] Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37. Seri**, 1996/1997, s.269.
[53] Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, "Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi**, Sayı.1, (2016), s.121-122.
[54] Arıkan, s.269-270.

1.2.2. Vergi Mükellefi Ve Vergi Sorumlusu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre vergi mükellefi; *"Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir."* Verginin nesnesi verginin konusu iken, mükellef ise verginin öznesidir. Vergi mükellefini etkin faktör haline getiren husus, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir.[55]

Vergiyi doğuran olay, VUK'nun 19'uncu maddesinde ifade edilmiştir. Söz konusu madde uyarınca vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Bu noktada her bir vergi türü için vergiyi doğuran olay da farklı olacaktır. Mesela; gelir ve kurumlar vergisi açısından kazanç ve iradın elde edilmesi, KDV açısından bir malın teslim edilmesi veya hizmetin yapılması, damga vergisinde sözleşmenin imzalaması gibi.

Vergiyi doğuran olayın gerçek ya da tüzel kişinin kişiliğinde gerçekleşmiş olması halinde, gerçek ya da tüzel kişi mükellef statüsüne girmektedir.[56]

Vergi mükellefi kavramının sadece kendisine vergi borcu düşen kişi olarak ifade edilmesi doğru değildir. Zira 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 157'nci ve müteakip maddelerinde ifade edildiği üzere mükelleflere vergi ödeme ödevinin yanında defter tutma, beyanname verme ve bildirimde bulunma gibi bir takım ödevler yüklenmiştir. Bu bağlamda vergi mükellefi maddi ve şekli anlamda ödevlerini yerine getirmesi gereken gerçek ya da tüzel kişi olarak ifade edilebilir.[57]

Vergi yükümlüsü yani mükellef, kanunun vergi yükümlülüğünü bağladığı olay ile kendisi arasında bir ilişki bulunan gerçek kişi ya da kurumlardır. Vergi yükümlüsü kanunlara göre vergiyi geliri ya da servetinden ödemek zorundadır.[58]

Vergi yükümlüsünün ödevi iki boyutlu olup, maddi ve şekli ödevleri içeren iki unsur vardır:[59]

- Kişinin kendi vergi borcunu ödemek zorunda olması,

---

[55] Abdullah Mutlu ve Kenan Taşçı, "Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.12, Sayı.45, (2013), s.215.
[56] Gerçek, "**Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği"**, 2003, s.21.
[57] Adnan Gerçek (2010), "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.12, (2010), s.158.
[58] Turhan, s.48.
[59] Saban, s.296.

- Vergiyi doğan olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunması.

Vergi mükelleflerine vergilerini ödeme yükümlülüğü kanunlarla getirilmiş olmasına karşın, tarh edilen ya da edilecek vergi veya cezalar için uzlaşma, düzeltme, dava açma, iade, terkin ve zamanaşımı gibi haklar da getirmiştir.

Türk Vergi Kanunlarına göre vergi mükellefleri;

- "Gelir Vergisi Kanunu'na göre; gerçek kişi,

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortakları,

- Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre; mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunanlar,

- Damga Vergisi Kanunu'na göre; kâğıtları imza edenler,

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre; trafik, liman, sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler,

- Emlak Vergisi Kanunu'na göre; bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler."

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesine göre vergi sorumlusu; *"Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi"* olarak ifade edilmiştir.

Karakoç'a göre vergi sorumlusu, "*başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle göreli tutulan üçüncü kişidir*" şeklinde ifade etmiştir.[60]

Genel itibariyle vergi sorumluları denilince vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi ya da kurum olarak karşımıza çıkar. Ancak kanun vergi sorumlusuna verginin ödenmesi açısından bir yükümlülük getirmesinin yanısıra, vergi matrahının da beyan edilmesi ödevini yüklemiştir. Bu kapsamda vergi sorumlusu, mükellefe ait verginin ödenmesi veya bir takım ödevlerin yerine getirilmesi işlemlerinin, mükellef ile iktisadi veya hukuki ilişki içine giren bir başka kişilerce yerine getirilmesidir. Yani vergi sorumlusu, mükellefe ait verginin istendiği başka kişidir. Mükellefin vergi borcunun

[60] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.147.

ödenmesi veya ödevlerin yerine getirilmesi açısında kişiye sorumluluk yüklenmesi, onu vergi sorumlusu haline sokar.[61]

Vergi mükellefi kavramını vergi sorumlusundan ayıran en temel fark; vergiyi doğuran olayın ilgili kişide gerçekleşmesi ve vergi borcunun kendi malvarlığından ödemek zorunda kalmasıdır. Yani vergi sorumlusunun vergi borcu nedeniyle mal varlığında azalma meydana gelmez.

1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi kapsamında vergiyi doğuran olay; *"Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar."* şeklindedir.

Şenyüz ve diğerleri vergiyi doğuran olayı, *"mükellef ile verginin konusu arasında kanunun öngördüğü biçimiyle bir ilişkinin meydana gelmesi*" şeklinde ifade etmiştir.[62]

Kırbaş'a vergiyi doğuran olayı, *"vergi borcunun doğabilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki kurması"* şeklinde tanımlamıştır.[63]

Saban'a vergiyi doğuran olayı, *"vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil veya olay olabilir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay vergilendirme işlemlerinin sebep unsuru olmakla birlikte daha sonraki işlemlerin ön şartıdır."* şeklinde ifade etmiştir.[64]

Nadaroğlu vergiyi doğuran olayı, "*vergi yükümlüsü ile idare arasında borç alacak ilişkisinin doğabilmesi için, verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun öngördüğü bazı ilişkilerin mevcut olması, bir diğer değişle bazı şartların gerçekleşmesi gerekir*" şeklinde tanımlamıştır.[65]

---

[61] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 93.
[62] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.109-110.
[63] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1988, s.72-75.
[64] Saban,129-131.
[65] Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.237.

Kızılot ve diğerlerine vergiyi doğuran olayı, "*devletin vergi alacağının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olan olaydır."* şeklinde belirtmiştir.[66]

Karakoç'a göre vergiyi doğuran olay; *"vergi idaresinin dışında oluşan ve "mükellef" denilen vergi yükümlüsüne bağlı, doğrudan doğruya onun gerçekleştirmiş olduğu veya onun lehine ortaya çıkmış olan bir durum"* şeklindedir.[67]

Aynı Kanunun 3'üncü maddesine göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay, Türk Vergi Sistemi'nde önem arz etmektedir. Zira devletin vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Aynı zamanda vergilendirme dönemi ve zamanaşımı gibi hususlar içinde vergiyi doğuran olay önemlidir.[68]

1.2.4. Vergilendirme Süreci

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanan bir vergilendirme sistemidir. Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, mükelleflerce beyan edilen kazançlara ait matrah tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerine tabi tutulur. Vergilendirme süreci sonunda vergi borcu ödenebilir hale gelmektedir.

İdarenin vergi alabilmesi için birbirini takip eden birden fazla işlemin yapılması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci, verginin tahsil edilmesiyle birlikte son bulur. Vergilendirme süreci birbirini takip eden bir dizi işlemler bütünüdür. Söz konusu işlemlerin temel amacı, tahsilatı sağlayıp vergiyi almaktadır.[69]

Vergi borcu, vergiyi doğuran olay ile birlikte gerçekleşmektedir. Ancak vergi borcunun ödenebilir hale gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi gerekmektedir.[70]

---

[66] Kızılot ve Diğerleri, s.88.
[67] Karakoç, s.179-183.
[68] Alp Osman Ülgen, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi", **İzmir Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.2, Sayı.2, (2020), s.52-53.
[69] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.177.
[70] Kırbaş, s.90.

1.2.4.1. Tarh

Verginin tarh edilmesi kavramı; vergi dairesince vergi alacağını vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde matrah ve ölçüler dikkate alınarak miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir.[71]

Tarh işlemi bireysel bir işlem olmakla birlikte tek bir yükümlü hakkında tesis edilen bir işlem niteliği taşımaktadır. Tarh işlemi vergi mükellefini genel hukuki durumdan çıkartıp, özel bir hukuki duruma sokar. Tarh işlemi bireylere belli yükümlülükler getirmesinden dolayı yükümlendirici idari işlemler kategorisine girmektedir. Tarh işlemi yürütülmesi zorunlu olan bir işlem olduğundan asli bir işlem görünümündedir.[72]

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Ancak vergiyi doğuran olay ile birlikte vergi borcunun miktarının ne kadar olduğu gösterilmez. Bu noktada tarh, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra borç miktarının ortaya çıkarılması için ve devamında tahsiline kadar geçecek sürecin başlatılması işlemidir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra yapılması gereken ilk işlemdir.[73]

Kırbaş'a göre tarh işlemi, "*vergi idaresinin mükelleften vergi alacağını kesin biçimde hesaplama işlemi"* şeklinde tanımlamıştır.[74]

Karakoç'a göre tarh işlemi, "*vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi dairesince gerçekleştirilen vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idari işlem*" şeklindedir.[75]

Kızılot ve diğerlerine göre tarh işlemi, *"vergi alacağının parasal bir değer olarak ortaya çıkması veya belirginleşmesi"* şeklindedir.[76]

Verginin tarh edilmesi, vergi borcunun hesaplanması işlemidir. Söz konusu işlem vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. [77]

---

[71] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.
[72] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.89.
[73] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 178.
[74] Kırbaş, s.90.
[75] Karakoç, s.195.
[76] Kızılot ve Diğerleri, s.132.
[77] Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.240.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tarhiyat türleri; beyan üzerine tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh olmak üzere dört farklı türde sınıflandırılmış

1.2.4.1.1. Beyan Üzerine Tarh

Mükellefler, kendilerince matrahlarını belirleyip beyanname ile yazılı olarak vergi dairesine beyan ederler. Vergi dairesi, mükelleflerce beyan edilen verilere dayanılarak vergiyi tarh eder. Beyan üzerine tarh, matrahın mükelleflerce beyan edilerek idarenin bilgisine sunulduğu usuldür. Yapılan faaliyetlere ilişkin olarak doğru matrahların ne olduğunun mükelleflerce bilinebileceğinin kabulü nedeniyle, beyan edilen matrahlara ve bunlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı mükellefler dava açamaz.[78] Bu hususun istisnaları; ihtirazi kayıtla verilen beyannameler ile vergi hatalarına ait hükümlerdir.

Beyan üzerine tarh, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi matrahının saptanmasına teşkil edecek bilgi ve olayları yazılı olarak vergi dairesine bildirerek, vergi dairesince gerekli tarhiyat işleminin yapılması olayıdır. Beyan üzerine tarh edilen vergilerde, kural olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleşmektedir.[79]

Beyan esasında mükellefler defter, kayıt ve belgelere dayanarak matrahın beyan edilmesin sorumludur. Bu noktada beyan esasında mükellef etkendir. Vergi dairesi, mükellef beyannamesini veri kabul ederek işlem tesis eder.[80]

Beyana dayalı tarhiyatlarda vergi "*tahakkuk fişi*" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Mükelleflerce verilen beyannameler üzerine tanzim edilen tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe veya sorumluya verilir. Bu suretle vergi de tahakkuk etmiş olur.[81]

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muamele vergisi beyna dayanan vergilerden bazılarıdır.

[78] Kılızot ve Diğerleri, s.136.
[79] Kırbaş, s.91.
[80] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s.116.
[81] Saban, s. 133.

1.2.4.1.2. İkmalen Tarh

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesi*;*

"İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." şeklindedir.

İkmalen tarhiyatın geçerli olabilmesi için öncelikle daha önce bir tarh işleminin yapılmış olması gerekir. İkmalen tarhiyat, daha önce yapılmış bir tarhiyatın varlığı halinde tarh edilen vergilerde eksiklikleri gidermek amacıyla yapılan tamamlayıcı bir tarhiyattır.[82]

Tarhiyatın ikmalen yapılabilmesi için taşıması gereken bir takım özellikler vardır. Bunlar:[83]

- Daha öncesinde tarh edilmiş bir vergi olacak,
- Önceden yapılan tarhiyatın beyan edilmesi gereken tüm matrahı kapsamaması,
- Tespit edilen matrah farkının önceden tarhiyatı yapılan veri ile ilgili olması,
- Matrah farkının mükellefin defter, kayıt, belge veya kanuni ölçütlere dayalı olarak hesaplanması gerekir.

İkmalen vergi tarhına örnek verilecek olunursa; mükellefin yasal defteri üzerinde yapılan inceleme neticesinde maddi veya maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortismanların yanlış ayrılması neticesinde tarh edilmesi gereken vergi ikmalen tarh edilir. İkmalen tarh edilen vergi veya cezalar üzerine mükelleflere "*Vergi Ceza İhbarnamesi*" düzenlenir.

1.2.4.1.3. Re'sen Tarh

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi;

[82] Kırbaş, s.93.
[83] Kılızot ve Diğerleri, s. 136-137.

"Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır." şeklindedir.

Matrahın re'sen tespit edilmesi aslında matrahın idarece takdir edilmesini ifade etmektedir. Mükellefin beyanname vermemesi veya eksik beyanda bulunması nedeniyle matrahın eksik bölümleri defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçütlere tespiti mümkün olmayabilir.[84] Bu nedenle re'sen vergi tarhı defter, kayıt ve belgelere dayanılarak yapılmaz. Mükellef hakkında resen vergi tarh edilebilmesi için 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinde belirtilen şartların bulunması gerekmektedir. [85]

Mükellefler veya vergi sorumluları vergi kanunlarının kendilerine yüklediği ödevleri yerine getirmediği takdirde (beyanname vermemek gibi) idare ile mükellef arasında sağlıklı bir hukuksal ilişki kurulmamış olacaktır. Bu nedenle idare tek taraflı tarh işlemine girişmek durumunda kalmaktadır ki buna re'sen vergi tarhı denir.[86]

Re'sen vergi tarhı, matrahın defter, kayıt, belge veya kanuni ölçütlere göre tespit imkânının olmaması halinde, harici doneler kullanılarak, vergi matrahının takdir komisyonunca veya vergi inceleme elemanları tarafından takdir edilen matrahlar vasıtasıyla verginin tarh edilmesidir. Re'sen tarh yönteminde, re'sen takdiri gerektiren

---

[84] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.189.

[85] 213 Sayılı VUK'un 30'uncu maddesi;
"Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.
1.Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,
2.Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3.Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4.Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.
6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.
8. Bu Kanunun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse." şeklindedir.

[86] Kırbaş, s.93.

durumun varlığının tespiti ve kullanılan yöntemlerle matrahın gerçeğe en yakın biçimde takdir edilmesi gerekmektedir.[87]

Re'sen tarh edilen vergi veya cezalar üzerine mükelleflere "Vergi Ceza İhbarnamesi" düzenlenir.

Re'sen vergi tarhına örnek verilecek olunursa, mükellefin kanuni süresi geçtiği halde beyanname vermemesi neticesinde vergi, inceleme raporuna dayanılarak matrah resen takdir edilir. Re'sen takdir edilen vergi de mükellef bağlı olduğu vergi dairesince inceleme raporuna dayanılarak resen tarh edilir.

Bir vergi incelemesi sonucunda vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılan incelemede, herhangi bir matrah farkı tespit edilmesi halinde söz konusu vergiyi re'sen tarh edecek olan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesidir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanları re'sen vergi tarh etmemektedir. Sadece mükellef hakkında re'sen tarhiyat önermektedir.

1.2.4.1.4. İdarece Tarh

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30'uncu maddesi;

"Verginin idarece tarhı; 29'ncu ve 30'ncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir." şeklindedir.

Yükümlülerin, vergi dairelerine gerekli başvurularda bulunmaması veya ödevlerini yerine getirmemesi halinde, vergi dairesi kendiliğinden kanunda yer alan hazır matrahlara göre gerekli tarhiyat yapar. Bu şekilde yapılan tarhiyata idarece tarhiyat denir. Bazı hususlarda mükellef verginin tarhının gerçekleştirilebilmesi açısından matrahı değil, matraha ulaşmaya yarayan bilgileri idareye bildirir. Bildirim neticesinde idarece kanunda yer alan ölçütler kullanılarak gerekli olan matrah elde edilir.[88]

[87] Kızılot ve Diğerleri, s.138-139.
[88] Kızılot ve Diğerleri, s.146-147.

İdarece vergi tarhı, re'sen ve ikmalen tarhın uygulandığı durumlar dışında uygulanmaktadır. İdarece tarhiyat yapılması gereken mükellef adına re'sen tarhiyat yapılamaz. İdare tarhiyatta mükellefler beyannamelerini belirli bir sürede vermesi gerekirken vermemektedir. Bu durumda idare ile mükellef arasında hukuksal bir ilişki söz konusu değildir. Bunun sonucu olarak da idare tek taraflı olarak tarha gitmesi gerekecektir.[89]

İdarece vergi tarhına örnek verilecek olunursa; her yıl motorlu taşıtlar vergisinin herhangi bir işleme gerek kalmaksızın idarece tarh edilmesidir.

1.2.4.2. Tebliğ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 21'nci maddesi uyarınca mükellefler, haklarında vergilendirmeye ilişkin gerçekleştirilen işlemlerden haberdar olurlar.

Vergilendirme sürecinin tarh aşamasından sonra gelen aşama tebliğ aşamasıdır. Tebliğ aşamasında tarh edilen vergi yazı ile mükellefe bildirilir. Tarh işlemlerinin hüküm veya sonuç doğurabilmesi, tebliğ işleminin varlığına bağlıdır. Çünkü tebliğ işlemi ile birlikte mükellefler haklarında yapılan vergilendirme ile ilgili ve etkili tüm hususlardan haberdar olur. Mükellefe bildirilmemiş bir vergisel işlemin mükellef açısından hukuki bir sonuç doğurmayacağı açıktır. Bu nedenle tebliğ işlemlerinin süresinde yapılması önemlidir. [90]

Karakoç'a göre tebliğ, "*mükellef hakkında hüküm ifade edecek bir yazının önceden belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde iletilmesi*" şeklindedir.[91]

Vergi mükellefine salınan vergiden, mükelleflerin veya sorumluların haberdar olabilmesi için yapılan tarh işleminin mükellefe veya sorumluya bildirilmesi gerekir. Bu bildirim neticesinde mükellef ya borcu kabul ve öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Tebliğ işlemi, vergi borcunun somutlaşması açısından ve tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır.[92]

[89] Kırbaş, s.97.
[90] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.194.
[91] Karakoç, s.201-203.
[92] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.103.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda posta yoluyla tebliğ, memur aracılığıyla tebliğ, dairede veya komisyonda yetkililerce tebliğ, elektronik yolla tebliğ ve ilanen tebliğ olmak üzere beş farklı tebliğ yöntemi bulunmaktadır.

1.2.4.3. Tahakkuk

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesinde tahakkuk ifadesi açıklanmış olup söz konusu madde hükmü doğrultusunda tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.

Karakoç'a göre tahakkuk, *"tarh edilen verginin ödenecek, yani yükümlü ya da sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesi"* şeklindedir.[93]

Şenyüz ve diğerlerine göre tahakkuk, *"vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya olguya bağlı olarak tahsil edilebilir duruma geldiği aşama"* şeklindedir.[94]

Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesidir. Bu nedenle tahakkuk işlemi hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem değildir. Ayrıca beyana dayalı vergilerde tahakkuk tarh işlemi ile birlikte gerçekleştiğinden ona ayrı bir işlem niteliği kazandırmamaktadır. Çünkü beyana dayanan vergilerde tarh işlemiyle birlikte vergi tahakkuk eder.[95]

Verginin tahakkuk etmesiyle kesinleşmesi farklı kavramlardır. Verginin tahakkuk etmesi, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir. Verginin tahakkuk etmesi, mükellefin veya sorumlunun tarh edilen vergiye karşı dava yoluna giderek ilk derece mahkemesince mükellefin aleyhine karar verilmesi durumudur. Kesinleşme, mükellef adına tarh edilen vergiye karşı hiç dava yoluna gitmemesi ya da yargı yoluna başvurma imkânının kalmaması ile da yargı yoluna gidilmekle birlikte son yargı merciinin mükellefin aleyhine karar vermesi durumudur.[96]

Tahakkuk aşamasında mükellefler, kendilerine tebliğ edilen vergi ceza ihbarnamesine veya tahakkuk fişine karşı araştırma veya tespitlerde bulunabilirler.

[93] Karakoç, s.210-211.
[94] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.204.
[95] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.106.
[96] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.207.

Yapılan bu araştırma veya tespitler, tahakkuk fişinde veya vergi ceza ihbarnamesinde gösterilen vergiye veya cezaya ilişkindir. Zira yapılan bir hatanın tespit edilerek düzeltilmesi ya da tarh ve tebliğ edilen vergi veya cezalara ilişkin olarak dava, uzlaşma veya indirim gibi yasada mükelleflere tanınan haklardan yararlanılması bu aşamada gerçekleşir.

Bu bağlamda tahakkuk aşaması, tarh ve tebliğ edilen bir verginin veya cezanın tahsil edilebilmesi için gerekli bir husustur. Dolayısıyla, tahakkuku kesinleşmemiş bir vergi veya cezanın tahsili de mümkün bulunmamaktadır.

1.2.4.4. Tahsil

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 23'üncü maddesine göre tahsil, verginin kanunlara uygun suretle ödenmesi olarak ifade edilir.

Vergilendirme sürecinin son aşamasıdır. Vergiyi doğuran olayla başlayan süreç verginin tahsil edilmesiyle son bulur. Verginin tahsil edilebilmesi için öncelikle verginin tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle verginin tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki sebebini oluşturacaktır. Ayrıca verginin tahsil edilmesi için kesinleşmesine gerek bulunmamaktadır. Yani tahakkuk etmiş olan bir vergi kesinleşmese bile tahsil yoluna gidilebilir.[97]

Kırbaş'a göre tahsil, "*vergi alacaklı durumda olan devletin, mükelleften alacağını isteyip toplaması işlemi"* şeklindedir.[98]

Kızılot ve diğerlerine göre tahsil *"tahsil aşamasının mükellef açısından görünümü "ödeme" 'dir. Verginin tahsil edilmesi, tahakkuk eden verginin kanundan belirtilen hususlar doğrultusunda usulüne uygun şekilde gerçekleşmesidir. Tahsil aşaması tahakkuk aşamasından ayrı bir idari işlemdir. Bireysel ve subjetif nitelik arz eder. Tahsil işlemi iptal davasına konu edilebilmektedir. Çünkü tek taraflı, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemdir. Davaya konu edilebildiği için amaç, konu, sebep, yetki, şekil unsurları açısından yargı denetimine tabi tutulur."* şeklindedir.[99]

[97] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.208.
[98] Kırbaş, s.107-108.
[99] Kızılot ve Diğerleri, s.160.

Tahsil aşaması ile vergi borcu ortadan kalkmış olacaktır. Tahsil aşaması tahakkuk aşamasının aksine ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Yani tahsil edilen vergiler veya cezalar nezdinde yapılan yanlışlıklar idari veya yargısal denetime tabidir. Mükellef adına tanzim edilen tahakkuk fişinin veya vergi ceza ihbarnamesinin tahsili cebren veya iradi olarak gerçekleşebilir.[100]

1.2.5. Vergi Gelirlerinin Ekonomik Etkileri

Ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi için önemli bazı harcamaların yeterli ve sürekli olması gerekmektedir. Yapılan harcamaların sürekliliği için yeterli ve güvenilir finansman kaynakları gerekmektedir. Bu noktada kamu harcamalarının finansmanında devletin en çok başvurduğu finansman kaynağı vergilerdir.

Vergilerin ekonomik etkilerini ifade etmeden önce; kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kalemi olan vergilerin, kamu gelirleri içindeki öneminden bahsetmek gerekmektedir.

2019 yılı itibariyle genel bütçe gelirlerine bakıldığı zaman vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki oranı %82 düzeyindedir. Bu oran 2020 yılı itibariyle %85 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 1: Genel Bütçe Gelirleri (2017-2020)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı
2017	700.621.261.000	626.082.414.676	0,89
2018	850.728.172.000	738.180.401.147	0,87
2019	1.002.011.368.000	819.603.098.822	0,82
2020	1.158.932.165.000	983.069.869.000	0,85

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasındaki denge mali disiplinin sağlanması açısından önemlidir. Temel mali politika olarak karşımıza çıkan mali disiplin ekonomik istikrarın ve sürdürülebilir ekonominin temel koşullarından biridir.[101] Tablo 2

[100] Bilge Eğitim Kurumları, **Vergi Hukuku ve Muhasebe Standartları**, İstanbul, 2016, s.28.
[101] Eda Dineri, "Mali Disiplinin Sağlanması Ve Ekonomik İstikrar: Türkiye Örneği", **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, Cilt.6, Sayı.1, (Nisan 2021), s.39.

incelendiğinde, merkezi yönetim bütçesi incelendiğinde, merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı 2018, 2019 ve 2020 yılları itibariyle sırasıyla %82, %77 ve %81 düzeyindedir. Merkezi yönetim bütçe gelirleri ile merkezi yönetim bütçe harcamalar karşılaştırıldığında 2020 yılı itibariyle merkezi yönetim bütçesi -172.743 Milyon TL açık vermiştir. Merkezi yönetim gelirleri içinde yer alan vergi gelirlerindeki tahsilat oranının artması merkezi yönetim bütçe açığının azalmasını sağlayacaktır. Bu noktada mali disiplinin sağlanabilmesi için öncelikle kamu gelirleri ile kamu giderlerine ilişkin dengenin sağlanması gerekmektedir.

Tablo 2: Seçilmiş Ekonomik Göstergeler (2018-2020)

Açıklama	2018	2019	2020
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (Milyon TL) (*)	757.996	875.280	1.029.493
Merkezi Yönetim Bütçe Vergi Gelirleri (Milyon TL) (*)	621.536	673.860	833.062
Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	0,82	0,77	0,81
Merkezi Yönetim Bütçe Harcamaları (Milyon TL) (*)	830.809	1.000.027	1.202.236
Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (Milyon TL)	-72.813	-124.747	-172.743

***** Genel bütçe, özel bütçe ile düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerini kapsamaktadır.

Kaynak: https://www.sbb.gov.tr (Erişim: 05.08.2021)

Gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin genel bütçe içindeki payları aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: Gelir, Kurumlar Ve KDV Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2005 - 2020)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Gelirler İçindeki Payı	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Gelirler İçindeki Payı	KDV Tahsilatı (Dahilde+İthalde)	Gelirler İçindeki Payı	Gelir, Kurumlar ve KDV Tahsilatı Toplamı	Gelirler İçindeki Payı
2005**	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32	82.696.749	62,7
2006**	151.271.701	31.727.644	21	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007**	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008**	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009**	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010**	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011**	284.490.017	59.885.000	21	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012**	317.218.619	69.671.645	22	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.939.340	64,6
2013**	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7
2014**	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9
2015**	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8	153.844.174	33,1	296.249.129	63,7
2016**	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9	168.808.352	31,9	339.392.924	64,1
2017**	626.082.415	143.962.939	23	57.868.208	9,2	206.679.678	33	408.510.825	65,2
2018**	738.180.401	175.420.074	23,8	84.132.155	11,4	250.661.593	34	510.213.822	69,1
2019**	820.148.186	207.849.896	25,3	87.528.217	10,7	270.152.810	32,9	565.530.923	69
2020**	983.069.869	203.958.768	20,7	112.862.021	11,5	323.989.957	33	640.810.746	65,2

(**) 2006 - 2020 yılları Bütçe Kanunu´nda mahalli idare ve fon ayları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 3 incelendiğinde, vergi gelirleri içinde en yüksek pay sahibi vergiler; gelir, kurumlar ve katma değer vergisidir. Söz konusu üç verginin gelirler içindeki payı 2020 yılı itibariyle %65,2'dir.

Vergi gelirlerinin genel bütçe içindeki payının yüksek olmasıyla birlikte kamusal hizmetlerin aksamadan sunulması söz konusu vergi gelirlerinin tahsilatına ve

tahsilatın sürekliliğine bağlıdır. Bu bağlamda genel bütçe vergi gelirlerinin tahsilat tahakkuk oranı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Tahakkuk Oranları (2017-2020)

Yıllar	Oran
2017	%82,3
2018	%81,4
2019	%81
2020	%80

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 4 incelendiğinde; tahsil edilen vergi gelirlerinin tahakkuk eden vergilere oranı 2019 dönemi itibariyle %81 ve 2020 döneminde de %80 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 5: Hedeflenen Ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri

Yıllar	Bütçe Kanunu	Gerçekleşen Tahsilat	Fark	Fark (%)
2017	564.746.658.000	598.162.618.676	33.415.960.676	5,90%
2018	667.319.541.000	705.727.187.147	38.407.646.147	5,80%
2019	853.843.670.000	780.052.644.205	-73.791.025.795	-8,60%
2020	912.523.630.000	942.923.306.000	30.399.676.000	3,30%

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 5 incelendiğinde, hedeflenen vergi gelirleri ile tahsili gerçekleştirilen vergi gelirleri karşılaştırıldığında; 2019 dönemi itibariyle hedeflenen vergi gelirlerinin tamamı tahsil edilememiştir. Hedeflenen tutarın gerçekleşmesi için %8,6 düzeyinde bir tahsilatın daha sağlanması gerekmektedir. 2020 yılında ise gerçekleşen tahsilat tutarı hedeflenen tutarın %3,3 fazlasıdır.

1.2.5.1. Vergilerin Ekonomik Etkileri

Verginin belli bir amaçlar doğrultusunda kullanılması, toplumda çok yönlü ve önemli etkilere sahip olduğunun göstergesidir. Bu nedenle vergilerin, ekonomik hedeflere ulaşmada etkin bir rol üstlenmesi gerekir. Çünkü vergiler ile devlet ekonomiye müdahale

edebilir. Örneğin vergi avantajlarıyla bazı yatırım projelerinin nispi karlılığının artırılabilir ya da bazı faaliyetlere muafiyetler getirilebilir.[102]

Vergilerin, yatırımları ve tasarrufları teşvik etmek, üretimi ve tüketimi teşvik etmek ya da kısıtlamak, ekonomik yapıyı değiştirmek ve ekonomik istikrarı sağlamak gibi birçok ekonomik etkileri vardır.[103]

Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan vergiler, üretilen mal ve hizmetin miktarını, üretim faktörlerinin gelir veya fiyatını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde, kamunun öncelikli gelir kaynağı olan vergilerin büyüme ile olan ilişkisinin incelenmesi gerekmektedir.[104]

Batırel'e göre iktisadi büyümeyi veya gelişmeyi; *"bir ekonomide üretken kaynakların miktarı ve bu kaynakların meydana getirdiği milli gelirin yıldan yıla artması"* belirler.[105]

Vergilerin ekonomik büyüme üzerine etkilerinde uygulanan vergi politikalarında çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Keynesyen görüşe dayanan büyüme modellerinde, ekonomik büyümenin dinamiğinin kamu harcamalarıdır. Neo Klasik büyüme modeline göre vergi politikalarının ekonomik büyüme üzerinde uzun dönemde etkisi bulunmamaktadır. Arz yönlü iktisat görüşü de, vergi politikaları ile ekonomik büyümenin etkilenebileceğini savunmuştur.[106]

Vergi gelirlerinin ekonomik etkilerinin değerlendirilebilmesi için vergilerin, iktisadi büyümeyi belirleyen emek, yatırım ve tasarruf üzerine etkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

---

[102] Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İzmir: Birleşik Matbaa, 2005, s.147.
[103] Edizdoğan, s.161-162.
[104] İsmet Göçer, Mehmet Mercan, Şahin Bulut ve M. Metin Dam, "Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı. 28, (Aralık 2010), s.98.
[105] Batırel**,** *Kamu Maliyesi Ve Yönetimi*, s.59.
[106] Adil Akıncı, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt. 4, Sayı. 1, (2019), s.101.

1.2.5.1.1. Vergilerin Emek Üzerine Etkileri

İktisadi büyümeyi belirleyen emeğin karşılığı ücrettir. Bu noktada ücreti dikkate alan bir vergi, çalışma motivasyonunu doğrudan etkileyerek işgücü arzını artırabilir veya azaltabilir. Bu etki verginin türüne, yapısına ve tarifesine göre farklılık arz edebilir.[107]

Vergi gelirleri için emeğin karşılığı olan ücrete ilişkin verginin konusu Gelir Vergisi'dir. Gelir Vergisi artan oranlı bir vergilendirme sistemidir. Artan oranlı vergi sisteminde vergi matrahı düzeyi yükseldikçe vergi oranları da artmaktadır.

Kişilerin elde ettikleri kazançlar üzerinde artırılan vergi oranları neticesinde, vergi öncesi yaşam kalitesine kavuşmak için daha fazla çalışması veya çalışmak istemesi gelir etkisidir. Bireyler boş zamanın maliyetinin azalmasıyla birlikte çalışmak yerine boş zamanı tercih edebilir. Bu da gelir etkisinin tersi olan ikame etkisidir.[108]

Emek üzerinden alınan vergilerin artması, ücret geliri elde edenleri daha fazla çalışmaya sevk edebileceği gibi daha az vergi ödemek için daha az çalışmaya da yönlendirebilir. Gelir etkisi nedeniyle kişiler daha fazla çalışarak artan vergilerini ödemek için tasarruf ve tüketimlerini kısarak vergilerini ödeme yolunu tercih edebilir. Gelir etkisine karşılık kişiler daha az vergi ödemek için daha az çalışmayı tercih edebilir veya boş zamanının maliyetinin düşmesine karşılık işgücü arzının kısıtlanmasına (ikame etkisi) neden olabilir.[109]

Gelir ya da ikame etkileri ücret geliri elde eden gruplara göre farklılık gösterebilir. Örneğin düşük gelir grubundaki bireyler için gelir etkisi önem kazanırken yüksek gelir grubunda ise ikame etkisi önem kazanmaktadır.[110]

---

[107] Turhan, s.329.
[108] Hale Balseven, "Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkame ve Mali Etkileri", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt. 5, Sayı. 2, (2002), s.220.
[109] Turhan, s.331.
[110] Mehmet Durkaya ve Servet Ceylan, "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", **Maliye Dergisi**, Sayı.150, (Ocak-Haziran 2006), s.81.

1.2.5.1.2. Vergilerin Yatırım Üzerindeki Etkileri

Bir ülkenin yatırımlarının yüksek olması, ekonomik büyüme açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle girişimcilerin yatırım kararına etki edecek şekilde yatırımları teşvik etmek için özel vergi teşvikleri uygulanabilir.[111]

Yatırımcının amacı kar elde etmektir. Bu bekleyiş doğrultusunda özellikle kar üzerinden alınan vergilerin artması, yatırım faaliyetlerini daraltıcı yönde etkileyecektir. Yüksek oranlı gelir ya da kurumlar vergisi, girişimcilerin yatırım yapmak için risk alma derecesini azaltacaktır.[112]

Yatırımcıların, yatırım kararlarına etki edecek vergi indirimleri veya teşviklerinin uygulanması, yatırımların doğrudan ekonomik büyüme ile ilişkisini ortaya koymaktadır. Bu noktada uygulanan vergi indirimleri (teşvikleri) ile ödenmesi gereken vergiler ödenmez veya az ödenmiş olur. Bu nedenle de vergi indirimleri, yatırımları besleyen tasarrufla dönüşmektedir. Yatırımların vergi teşvikleriyle desteklenmesi, girişimcileri yatırım yapma konusunda cesaretlendirecektir. Bu durumda vergi indirimlerinin etkililiği, yatırım artışa bağlı ekonomik büyüme sürecinde görülmektedir. [113]

1.2.5.1.3. Vergilerin Tasarruf Üzerindeki Etkileri

Yatırımların en önemli finansman kaynağı tasarruflardır. Toplam tasarruf hacminin düşük olması iktisadi büyüme üzerinde önemli bir engel oluşturur. Bu noktada tasarrufun gücünden bahsedilebilmesi için kullanılabilir gelirin zorunlu ihtiyaçlar için gerekli olan düzeyin üzerinde olması gerekmektedir.[114]

Tasarruf açığının olması halinde devlet, vergi gelirleri politikasıyla (zorunlu tasarruf) tasarruf açığını kapatacak ve özellikle özel teşebbüsün girişemediği temel yatırımlar gerçekleştirilebilecektir. Devletin tasarruf düzeyini artırmaya yönelik bir diğer politikası, bir kesimden toplanan kaynakların bir kısmının tasarruf eğilimi yüksek

[111] Ahmet Tekin, "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı. 16, (Aralık 2006), s.301.
[112] Turhan, s.338.
[113] Durkaya ve Ceylan, s.81.
[114] Eker, s.147-150.

kesimlere aktarılmasıdır. Tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin daha az oranda vergi vermesi veya istisnaların ile muafiyetlerin varlığı ile tasarruflar vergi kapsamı dışına çıkarttırılarak yatırımlar teşvik edilecektir.[115]

Tasarruf gücü bireylerin gelirlerindeki artışa bağlı olarak artmaktadır. Tasarruf sahipleri gelir elde etmek (faiz geliri gibi) veya çeşitli likidite düşünceleri (spekülasyon gibi) ile tasarruf yaparlar. Özellikle yüksek gelir grupları çeşitli likidite düşünceleri çerçevesinde tasarruf yapar. Orta gelir grubu ise faiz veya kar payı elde etmek için tasarrufta bulunabilir. Alt gelir grubu ise tüketim ağırlıklı olarak hastalık, yaşlılık veya sakatlık sigortaları şeklinde tasarrufta bulunurlar. Gönüllü tasarrufları kısıtlayıcı etkisi en yüksek olan vergi grubu servet vergileri ile veraset ve intikal vergileridir. Çünkü söz konusu vergilerin tüketimle ilgili bulunmamaktadır. Alt gelir grubundan alınan vergiler sadece tüketimi etkilemekle birlikte orta gelir grubundan alınan vergiler ile kısa vadede tasarruflar etkilenmektedir.[116]

Sermaye birikiminin temel kaynağı kişisel gönüllü tasarruflardır. Yatırımların gerçekleşebilmesi için kişisel gönüllü tasarrufların vergilendirme işlemlerinden olumsuz etkilenmemesi gerekir. Servet vergileri, tasarruflar üzerinde en önemli etkiye sahiptir. Çünkü servet, gelirin tasarruf edilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle servet unsurları üzerinden alınan yüksek vergiler, kişilerin gönüllü tasarrufları üzerinde olumsuz etki yaratabilir.[117] Tasarruf yapılmasını ve yapılan tasarrufların işletilmesini veya istenilen alanlara yatırılmasını devlet vergi önlemleriyle teşvik eder. [118]

[115] Sadettin Paksoy ve Sumru Bakan, "Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 9, Sayı.32, (2010), s.155-156.
[116] Turhan, s.337.
[117] Gülay Akgül Yılmaz, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s.215.
[118] Edizdoğan, s.161-162.

2. VERGİ DENETİMİ

2.1. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI

Kamusal hizmetin üretilmesi ve sunulmasındaki en önemli gelir kaynaklarından biri vergi gelirleridir. Vergiler, gerçek kişi ya da tüzel kişilerin kullanılabilir gelirlerini (vergi öncesi duruma kıyasla) azaltmaktadır. Bu nedenle piyasadaki vergi kayıp kaçağının bir kısmı kişi ya da kurumların daha az vergi ödemek eğiliminde olması hususundan kaynaklanmaktadır. Bir kısmı da kamunun sosyo-ekonomik amaçlarını gerçekleştirebilmek adına vergi alacağından vazgeçmesinden kaynaklanır.[119]

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi olan gerçek ya da tüzel kişilerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan kurallara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi amaçlarına yönelik yapılan işlemlerin tümüdür.[120]

Tekin ve Çelikkaya'ya göre vergi denetimi, *"vergi idaresi tarafından çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak mükellefler nezdinde vergi kanunlarından doğan ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetidir."* şeklindedir.[121]

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanında devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı önemli bir mali yükümlülüktür. Kamu hizmetlerinin sürekliliği açısından devletin devamlı bir vergi gelirlerine ihtiyacı vardır.[122] Kamu harcamalarının finansman sorununun ortadan kalkması ile maliye politikalarının etkin işleyerek ekonomiye yön vermesi hususları etkin bir vergi denetiminin olmasıyla yakından ilişkilidir.

---

[119] Mutlu Yoruldu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", **Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (Ağustos 2016), s.52.
[120] Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, 1. Baskı, İstanbul: HUK Yayınları, 1995, s.93.
[121] Tekin ve Çelikkaya, s.50.
[122] Fazlı Yıldız ve Erkan Duru, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.245, (Şubat 2020), s.72.

Vergi denetimi ile gerçek ya da tüzel kişilerin vergilendirme işlemlerinde mevzuata uygun hareket edip etmedikleri denetlenir. Mükellefler tarafından beyan edilen matrahlara ait bilgilerin doğru olup olmadığını ilgilendiren çalışmalar yaygın olan uygunluk denetimi örneğidir.[123]

Çalışmanın birinci bölümünde de ifade edildiği üzere; merkezi yönetim bütçe gelirleri içinde merkezi yönetim vergi gelirleri oranı son üç yıl içinde %75'den fazladır. Bu doğrultuda merkezi yönetim bütçe harcamalarının karşılanabilmesi için vergi gelirlerinin tahsilatı önemlidir. Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerli olduğundan mükellefe güven esastır. Bu nedenle mükellefler tarafından beyan edilen kazanç veya iratlara ilişkin vergilerin doğru hesaplanması ve zamanında tahsil edilebilmesi için vergi mükellefleri tarafından verilen beyanların doğru olup olmadığının tespiti önem arz etmektedir.

Vergi denetimi, vergiye tabi iktisadi faaliyetlerin, beyanların, ödenmesi gereken vergi miktarının ve vergi idaresinin işleyişinin vergi kanunlarına uygun olup olmadığının araştırılması, tespit edilmesini ve değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir.[124]

Vergi denetimi, vergiye tabi işlemlerin ve mükellefin vergi kanunların uygunluğunun tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan ilke ve kurallar uygun davranıp davranmadıklarının tespit edilmesine yönelik olan ve idare tarafından yapılan işlemlerin tümüdür.[125]

Vergi denetimi, vergi idaresinin gerçek ya da tüzel kişi olan vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına uyup uymadıklarının belirlenmesi faaliyetidir.[126]

2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Gerçek ya da tüzel kişilerin beyan ve bildirimlerinin doğru olup olmadığının araştırılması ve vergi idaresinin kanunlara uygun çalışıp çalışmadığının tespit edilmesi

[123] Saban, s. 185.
[124] Zuhal Ergen ve Leman Kılınçkaya, "Türkiye'de Vergi Denetimi Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 21, Sayı 21, (2013), s.283.
[125] Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.13, (Kasım 2015), s.209.
[126] Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.43, (Ocak-Haziran 2014), s.136.

hususları vergi denetiminin amacını oluşturur. Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerli olduğundan mükelleflerin beyan ve bildirimlerinin doğru olduğu kabul edilir. Ancak mükellefin beyan ödevini yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi gibi durumlarda mümkündür. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirip getirmediğinin kontrolü için vergi denetimi yapılması zorunludur.[127]

Temel olarak vergi denetiminin dört temel amacı bulunmaktadır. Bunlar; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçtır.

2.2.1. Mali Amaç

Devletin kamusal hizmetleri üretmesinin ve sunmasının finansmanında kullandığı vergi gelirleri tahsilinin sürdürülebilirliği önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi gelirlerinin zamanında ve doğru bir şekilde tahsil edilmesi gerekmektedir. Fakat Türk Vergi Sisteminde beyan esası ile mükellefe güvenin geçerli olması, vergilerin zamanında ve doğru olarak hesaplanması sorununu doğurmaktadır. Çünkü gerçek ya da tüzel kişiler vergi ödeyerek gelirlerini azaltmak istemezler. Bu husus bilerek ya da bilmeyerek kayıt dışı ekonominin oluşmasına sebebiyet verir. Vergiler zamanında ve doğru bir şekilde tahsil edilebilmesi vergi denetimi mekanizması ile mümkündür.

Vergi denetiminin etkinliği, maliye politikalarının başarısını artırmasının yanında mali sistemin işlemesini de güvence altına almaktadır. Etkin bir vergi denetimi, yönetimin aldığı kararlar ile mükelleflerin bu kararlar doğrultusunda mevzuata ne ölçüde uygun hareket ettiklerinin tespit edilmesini sağlar. Bu husus da idariyi güçlü kılmaktadır.[128]

Enflasyon da diğer makroekonomik değişkenler gibi vergi sistemini etkilemektedir. Enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde vergi gelirleri reel olarak aşınmaktadır. Çünkü enflasyon tüketicileri, üreticileri, tasarruf sahiplerini, borçlu veya

[127] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.164.
[128] İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, " Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı.147, (Eylül-Aralık 2004), s.6.

alacakları etkilemektedir. Bu husus vergi yükü dağılımını etkilemekte ve vergilendirme ile ilgili hedeflerde sapmalara neden olmaktadır.[129]

Vergi denetimi mekanizması, kayıt dışı bırakılan kazanç ve iradın araştırılması ve tespit edilmesi işlevini yerine getirir. Bu noktada vergi denetiminin mali amacı bütçeye ek kaynak sağlamaktır. Yani denetlenen mükelleflere kesilen ve tahsil edilen vergi ve cezalar devlet için ek gelir kaynağıdır.[130] Bu nedenle vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi noktasında vergi denetimi mekanizmasının planlı ve istikrarlı bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

2.2.2. Hukuki Amaç

Vergi kanunlarının uygulamasının sağlanması vergi denetiminin hukuki amacıdır. Devletin saygınlığını ve güvenilirliğini vergi denetimi mekanizması artıracaktır. Bu nedenle devletin saygınlığının ve güvenilirliğinin artması, devletin uyguladığı ya da uygulayacağı hukuk kurallarının mükelleflerce benimsemesiyle ve bu kurallara uyulmasıyla ilgilidir.[131]

Denetimin hukuki amacı, yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir şekilde işlemesinin yanında personelin özlük haklarında yaşanan sorunların veya çarpıklıkların tespit edilmesinde ve gerekli önlemlerin alınmasında önemlidir. Bu husus, mükelleflerin mevzuata uygun olarak vergi vermelerini, işleyişin adil ve tarafsız bir şekilde icra edilmesini sağlayacaktır.[132]

Vergi mükellefleri nezdinde devlete güven mekanizması vergi denetiminin hukuki boyutunu teşkil etmektedir. Bu noktada vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin haklarını ve güvenlerini korumak için devlet, hukuki yaptırım gücüne dayanarak vergi kayıp kaçağı ile mücadele edecektir. Yapılan vergi

[129] Umut Akduğan, "Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği", **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.9, Sayı.4, (2020), s.2250.
[130] Somuncu, s.136-137.
[131] Oğuztürk ve Ünal, s.209.
[132] Ufuk Ünlü, "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.232, (Ocak 2019), s.284.

denetimleri neticesinde mükelleflerin vergi bilinci, algısı, psikolojisi ve uyumu güçlenmiş olacaktır.[133]

2.2.3. Ekonomik Amaç

Vergi denetiminin kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek ve enflasyonist etkinlerin ortadan kalmasına yardımcı olmak gibi bir takım ekonomik amaçları da vardır.

En önemli gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamaya yetmemesi durumunda devlet, borç almak ya da emisyona başvurmak durumunda kalacaktır. Bu durum da ekonomiyi olumsuz yönde etkileyecektir.[134]

Emisyon, merkez bankasının para basıp piyasaya sürmesidir. Emisyon kazancı basılan paranın değeri ile üretim ve basım maliyeti arasında farkı ifade etmektedir. Piyasaya sürülen ilave paranın, piyasada alım gücüne karşılık ek mal veya hizmet bulunmaması durumunda enflasyona neden olacaktır.[135] Emisyon neticesinde yükselen enflasyon nedeniyle elinde para tutanlar ile alacaklarını paraya bağlamış kişilerin varlıkların değerinde azalma olacaktır. Bu nedenle kimi iktisatçılar emisyon neticesinde oluşan enflasyonu gizli vergilendirme yöntemi olarak tanımlamaktadır. Emisyon neticesinde her ne kadar kamu gelirini artırmış olsa da emisyonun yarattığı enflasyon nedeniyle gelir dağılımını bozucu etkisi bulunmaktadır.[136]

Faizsiz bir borçlanma şekli olarak kabul edilen para basımı (ekonominin dengede olması halinde) neticesinde enflasyonist bir süreç oluşacaktır. Dolayısıyla mal ve hizmet fiyatları yükselecektir. Bu noktada devlet gerçek ya da tüzel kişilerden fark edilmeyen bir dolaylı vergi almış olacaktır.[137]

Kamusal hizmetlerin finansmanının vergi gelirleriyle karşılanamaması halinde devlet borçlanarak aradaki farkı karşılar. Devletin kamusal hizmetleri borçlanarak

---

[133] Ulvi Sandalcı, "Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı.36, (Eylül 2019), s.304.
[134] Tekin ve Çelikkaya, s.53.
[135] Mehmet Karagül, "Gelişmiş Ülkelerde Genişletici, Gelişenlerde İse Sıkı Para Politikası Ve Küreselleşme", **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı. 52, (Kasım-Aralık 2015), s.210.
[136] Mehmet Yüce, "Enflasyon Muhasebesi Ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", **Mevzuat Dergisi**, Cilt.2, Sayı.18, (Haziran 1999), s.2.
[137] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s.160.

sunması gelecek nesiler üzerinde külfet yaratacaktır. Çünkü alınan borçlara ilişkin ödenen tutarlar vergi ve benzeri gelirlerle karşılanacaktır.[138]

Borçlanma ile finanse edilen hizmetler dolayısıyla katlanılan maliyetler gelecek dönemlere yayılabilir. Bu noktada borçlanma ile sunulan kamu hizmetinin gelecek dönemlere maliyet aktarılmasını zorunlu kılması durumu hakça değildir.[139]

Bu açıklamalar doğrultusunda etkin vergi denetimleri sayesinde tahsil edilen vergi gelirleri artacak ve bütçe açıkları azalacaktır. Bunun bir yansıması olarak da borçlanmanın ile enflasyonun etkileri ortadan kalkmış olacaktır.

Kayıt dışı ekonomi iki önemli hususu barındırmaktadır. Kayıt dışı ekonominin varlığı ile ekonominin gerçek boyutu ve büyüklüğü tam manasıyla tespit edilememektedir. Buna bağlı olarak da ekonomik sorunların tespiti ve çözümüne yönelik doğru tanı koymak da zorlaştıracaktır. Mali açıdan da kayıt dışı ekonomi vergi kaybı anlamına gelmektedir.[140]

Kamusal hizmetlerin üretilmesi ve sunulmasında yeterli finansman bulunmaması durumu devleti borçlanmaya ya da emisyon kazancı elde etmeye yönlendirecektir. Dolayısıyla kamusal hizmetlerin üretilmesi ve sunulmasının temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz tahsil edilmesi gerekmektedir.[141]

2.2.4. Sosyal Amaç

Vergilemenin en önemli amaçlarından bir tanesi de gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması için herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gerekmektedir. Az kazanan kişi ya da kurumdan çok vergi alınması ya da tam tersi çok kazanan kişi ya da kurumundan az vergi alınması sosyal adalete ters

[138] Cuma Çataloluk, "Kamu Borçlanması, Gerçekleşme Biçimi Ve Makro Ekonomik Etkileri Teorik Bir Yaklaşım, Türkiye Örneği", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.12, Sayı.21, (Haziran 2009), ss.241.
[139] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi,* s.158.
[140] Burcu Gediz Oral, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç, "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.20, Sayı.2, (2015), s.124.
[141] Sandalcı, s.303.

düşmektedir. Bu noktada gelir elde eden herkesin elde ettiği gelir ile orantılı olacak şekilde vergi ödemesi gerekmektedir.[142]

Vergi denetiminde sosyal amacı gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Herkesin ödeme gücü ile orantılı olacak şekilde vergi vermesi temel prensiptir. Vergi denetimi ile vergi kaçıran mükellefler tespit edilerek ve toplumun bütününden gerçek ödeme gücüne göre vergi alınmasına katkı sağlanabilir.[143]

Bu açıklamalar çerçevesinde gelir ya da kazanç elde eden herkesin elde ettiği gelir ya da kazanç ile orantılı olmak üzere vergi ödemesi ve vergi kanunlarına tam ve zamanında uyum sağlamasının en etkin yolu vergi denetiminden geçmektedir.

2.3. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetimi yapısı itibariyle birçok özelliği bünyesinde barındırmaktadır. Yapılan vergi denetimlerinin en temel iki özelliği denetimin tarafsızlığı ile yaptırım gücüne sahip olmasıdır.

2.3.1. Tarafsız Olması

Vergi denetiminin tarafsızlığı denetim elemanları ile yakından ilişkilidir. Vergi denetimi devlet adına yapılmakla birlikte vergi denetimiyle temel amaç vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkartmaktır. Bu noktada denetim elemanlarının "tarafsız" şekilde hareket etmek zorundadır. Yapılan araştırma ya da inceleme, idare lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. İdare aleyhine bir durum tespit edildiği takdirde verginin mükellefe iade edilmesi veya terkin[144] edilmesi gerekmektedir. Aksi halde denetim elemanları görevlerini gereği gibi yerine getirmemiş olacaktır.[145]

213 Sayılı VUK'un 3'üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu noktada denetim

[142] Tekin ve Çelikkaya, s.54.
[143] Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 16-20 Mayıs 2014, s.445.
[144] Ergür (2021)'e göre verginin terkini; *"Tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali yahut tahsil edilen verginin mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağını ortadan kaldıran bir işlemdir."*
[145] Tekin ve Çelikkaya, s.55.

elemanlarında gerçekleştirilen denetimlerde gerçek mahiyeti dikkate alarak tarafsız davranması önem arz etmektedir.

Vergi denetimi faaliyetini ifa eden denetim elemanları, denetim faaliyetlerini hiçbir sosyal veya siyasi etki altında kalmadan herkese eşit şekilde muamele etmelidir. Ayrıca Anayasa'nın 10'uncu maddesinde de yasa önünde herkesin eşit olduğu ve hiçbir zümreye imtiyaz tanınmayacağı belirtilmiştir. Bu noktada denetim elemanları din, dil, ırk, cinsiyet, vs. ayrım gözetmeksizin denetim faaliyetlerini ifa etmelidir.[146]

2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olması

Vergi denetiminin yaptırım gücüne sahip olması; yapılan denetimler neticesinde vergi ziyaına sebebiyet verildiğinin tespiti halinde ceza uygulanabilmektedir. Ayrıca vergi denetiminde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi hapis cezasını da gerektirmektedir. Tüm bu hususlar vergi denetiminin yaptırım gücünü ortaya koymaktadır.

Vergi denetimleri faaliyetleri neticesinde eleştiriyi gerektiren hususların bulunması halinde mükellefe yaptırım uygulanması gerekmektedir. Söz konusu yaptırımlar vergi denetiminin hem caydırıcı hem de eğitici fonksiyonuna destek olmaktadır. Yaptırımlar, kanunlarla ortaya konulan cezalarla uygulanmaktadır.[147]

Dolayısıyla yaptırım gücüne sahip olan vergi denetimi kavramı; mükelleflerin daha dikkatli davranmalarına neden olacak ve yapılan hataların tekrar edilmemesi konusunda önleyici olacaktır.

2.4. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin üç temel fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar eğitici, caydırıcı ile fonksiyonu ve araştırmacı ve tespit edici fonksiyonudur.

[146] Erkan Kızıl, "Çeşitli Göstergeler İle Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı. 363, (Ağustos 2021), s.87.
[147] Kızıl, s.87.

2.4.1. Eğitici Fonksiyonu

Vergi denetiminin amacı vergi kayıp veya kaçağının tespit edilmesinin yanında mükelleflerin vergi bilinci noktasında eğitmek de yer almaktadır. Yapılan denetimler neticesinde mükelleflerin hatalarının tespit edilerek mükelleflere olması gerekenin izah edilmesi denetim eğitici fonksiyonudur.[148]

Vergi denetiminin eğitici fonksiyonu, bazı kaynaklarda vergi denetiminin düzeltici fonksiyonu olarak da ifade edilmektedir. Vergi denetimini ifade denetim elemanları vergi kayıp veya kaçağını ortaya çıkarmanın yanında konferans, danışma, paneller yaparak vergi konusunda mükellefleri bilinçlendirmedir. Bu husus vergi gelir artmasına ve idare ile mükellefler arasında doğru iletişim kurulmasına katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda vergi mükellefleri vergi kanunlarına yeterince hakim olmadıkları için vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerde hatalar yapabilmektedirler. Bu hataların meydana gelmesi engellemek için vergi mükelleflerinin yapılan denetimlerle uyarılması ve bilgilendirilmesi önem arz etmektedir.[149]

2.4.2. Caydırıcı Fonksiyonu

Vergi denetimleri, vergi kayıp veya kaçağının önlenmesinde son derece öneme sahiptir. Çünkü mükelleflerin davranışları, denetim oranına bağlı olarak değişecektir.

Yeterli bir vergi denetimi yapılmadığını düşünen mükellefler daha fazla kayıtdışılığa yönelecek iken, etkin bir vergi denetimi yapılması ve bu durumun mükellef tarafından bilinmesi, mükelleflerin kayıtdışılığa yönelmesinde caydırıcı olacaktır. Bu durum da vergi denetimlerinin caydırıcı fonksiyonudur.[150]

Vergi denetimi sonucu ortaya çıkabilecek bir cezai yaptırımın caydırıcı nitelik taşıması önemlidir. Bu husus önleme fonksiyonun aktif olarak çalışması ile ilgilidir. Vergi denetimlerinde caydırıcılığın var olabilmesinin koşulu, mükelleflerin belirli

[148] Kızıl, s.87.
[149] Mehmet Ünsal Memiş, Turgut Çürük ve Yasemin Ünal, "Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma", **Maliye Dergisi**, Sayı. 176, (Ocak-Haziran 2019), s.478.
[150] Cemil Rakıcı, "Vergi Denetiminin Yeni YAPISI VE Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 7, Sayı. 14, (2011), s.346.

dönemlerde denetime tabi tutulmasıdır. Yapılan vergi denetimlerinin sıklığı, hileli işlemlerin mükelleflerce yapılmasında önleyici bir fonksiyon olacaktır.

2.4.3. Araştırmacı ve Tespit Edici Fonksiyonu

Vergi denetimlerinin asli işlevlerinden birisi araştırma ve tespit etme fonksiyonudur. Mükellefler hakkında araştırma ve tespitler doğrultusunda yapılan denetimler ile mükellefin vergi yasalara aykırı hareket edip etmedikleri ortaya konulacak ve gerekli olan cezai müeyyideler uygulanacaktır. Bu nedenle denetimler de araştırma ve tespit etme fonksiyonu önem arz etmektedir. [151]

Denetimlerin araştırma fonksiyonu, mükelleflerin vergi matrahını doğru bir şekilde hesaplayıp hesaplamadığının, hesaplamalarda ve muhasebe kayıtlarında hata ve hile olup olmadığının ve mevzuat hükümlerine uygun işlem tesis edip etmediğinin araştırılmasıdır.[152]

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükellefler bilerek ya da bilmeyerek hata yapabilmektedir. Ayrıca mükellefler vergi giderlerine katlanmak yerine (uyum maliyetlerine) vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğilimlerine yönelebilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin yaptıkları işlemlerin doğruluğunun hukuk ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda araştırması ve tespit edilmesi gerekmektedir. Bu husus yapılan denetimlerin araştırma ve tespit etme fonksiyonudur.[153]

Vergi denetimlerinde mükellefler hakkında yapılan araştırma ve tespitler doğrultusunda hata ve hilelerin tespit edilmesi, vergi denetiminde araştırma fonksiyonunu ortaya koymaktadır.[154]

2.5. VERGİ DENETİMİNDE ÖRGÜTSEL YAPISI

Bakanlık bünyesinde vergi denetimi faaliyetlerinin yerine getirilmesinde iki önemli kuruluş ön plana çıkmaktadır. Bunlar Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu'dur.

---

[151] Oğuztürk ve Ünal, ss.214.
[152] Memiş, Çürük ve Ünal, s.477.
[153] Rakıcı, s.356.
[154] Kızıl, s.87.

Gelir İdaresi Başkanlığı, günün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde ve uluslararası örneklere uygun olarak yeniden yapılandırılması amacıyla 16/05/2005 tarihinde 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü yerine kurulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan bakana bağlı şekilde kuruluştur.

2.5.1. Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.07.2018 tarih ve 30479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 152'nci maddesi uyarınca Başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

2.5.1.1. Denetim Faaliyetleri

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2020 yılına ilişkin yayımlanan faaliyet raporunda kayıt dışı ekonomi az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin temel problemi olduğu kadar gelişmiş ülkelerinde problemi olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda kayıt dışı ekonominin azaltılması; ekonomik istikrara, makroekonomik unsurlarda iyileşmelere ve kamu gelirlerinde artışa neden olacaktır.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele noktasında Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021) hazırlanmış ve uygulanmaya konulmuştur. Söz konusu Eylem Planında yer alan 39 eylem, aşağıda sıralanan 5 ana bileşenden oluşmaktadır. Bunlar:[155]

- *"Gönüllü Uyum Seviyesinin Yükseltilmesi*
- *Denetim Kapasitesinin Daha Güçlü Hale Getirilmesi*
- *Mevzuatın Gözden Geçirilmesi ve Düzenlemelerin Yapılması*

[155] Gelir İdaresi Başkanlığı, "**Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**", Şubat, Ankara, 2021, s.80.

- *Kurumlar arası Veri Paylaşımının Geliştirilmesi*
- *Toplumun Her Kesimine Yönelik Farkındalığın Artırılması"* şeklindedir.

Tablo 6: 2019 ve 2020 Yılı İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	2019 Yılı		2020 Yılı	
	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı
Gelir Vergisi	1.623	1.744	706	993
Kurumlar Vergisi	253	256	218	278
KDV	903	1.113	650	967
ÖTV	70	73	41	39
Bank. Sig. Mua. Ver.	1	1	2	5
Veraset ve İnt. V.	8	8	5	7
Damga V.	40	54	17	59
Geçici Vergi	219	358	236	405
Diğerleri	1.665	1.690	1.186	1.221
TOPLAM	4.782	5.297	3.061	3.974

Kaynak: GİB 2019 ve 2020 Yılı Faaliyet Raporu verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde, 2019 yılında vergi dairelerince incelenen mükellef sayısı 4.782 iken, 2020 yılında bu sayı %35 düzeyinde azalarak 3061 olmuştur. Aynı şekilde incelenen mükelleflere ilişkin tanzim edilen rapor sayısı da 2019 yılında 5.297 adet iken, 2020 yılında bu sayı %25 düzeyinde azalarak 3974 olmuştur.

2.5.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı şekilde faaliyette bulunan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın temeli 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye dayanmaktadır. Söz konusu 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim elemanları[156] Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi veya Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

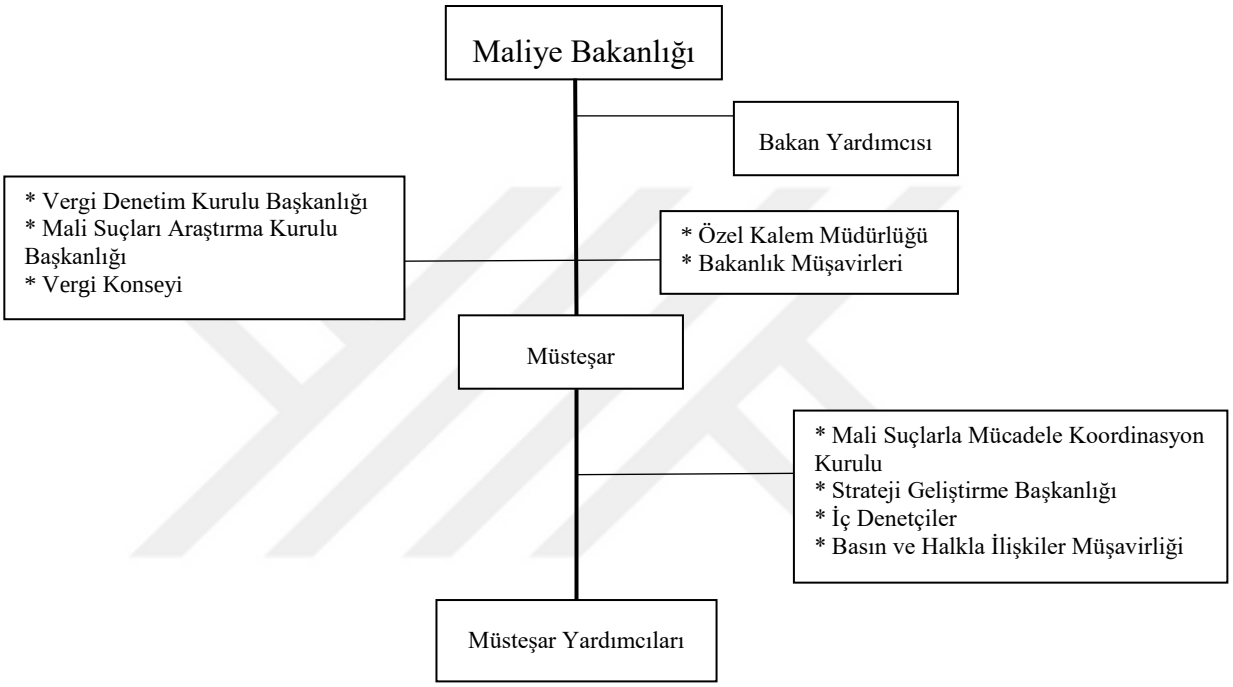
10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde "*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları*

[156] Maliye Başmüfetti, Baş Hesap Uzmanı, Gelirler Başkontrolörü, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü, Vergi Denetmeni, Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı, Stajyer Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmen Yardımcısı.

ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur." hükmü yer almaktadır.

Vergi Denetim Kurulu sonrasındaki Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yapısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetim Kurulu Sonrasındaki Yapısı



Kaynak: VDK Faaliyet Raporu

Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; Denetim Daire Başkanlığı, Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı, Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığı olmak üzere dört farklı şekilde örgütlenmiştir.

2.5.2.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Görev ve Yetkileri

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 5'nci maddesinde kurulun görev ve yetkileri;

"(1) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

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

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

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

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

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f) Performans Değerlendirme Sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

g) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

ğ) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

*ı) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak."*şeklindedir.

2.5.2.2. Vergi Müfettişlerinin Görevleri

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 36'ncı maddesine göre vergi müfettişlerinin[157] görev ve yetkileri;

"(1) Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri şunlardır:

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

b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak.

[157] Vergi müfettişinden kasıt; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısıdır.

c) 20/2/1930 tarihli ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.

ç) 11/10/2006 tarihli ve 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.

d) 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.

e) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.

f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.

g) 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanununun ek 37 nci maddesi ve ilgili mevzuat kapsamında denetim yapmak.

ğ) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.

h) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.

ı) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

i) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

(2) Birinci fıkrada belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Daire Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar." şeklindedir.

2.5.2.3. Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesine göre vergi müfettişlerinin sorumlulukları;

"(1) Vergi Müfettişleri, görevlerini yerine getirirken aşağıdaki temel kurallara uyarlar:

a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.

b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.

c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetirler.

ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.

d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.

e) İnceleme, teftiş ve soruşturmayla görevli bulundukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturmayla ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Toplumun Başkanlığa ve kendilerine duyduğu güveni sarsabilecek davranışlardan kaçınırlar.

g) Dijital platformların kullanımında mesleğin gerektirdiği tarafsızlık, saygınlık, güven, nezaket ve saygı ilkelerine yakışır bir şekilde hareket ederler.

ğ) Başkanlıkça izin verilmedikçe Başkanlık adına; panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar; mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar." şeklindedir.

2.5.2.4. Denetim Faaliyetleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın faaliyet raporlarına göre; etkin ve verimli vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadele başkanlığın temel amacıdır. Başkanlık vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas alarak denetimlerde kalite ve verimliliğin artmasını hedeflenmiş olup, başkanlık nezdinde yapılan vergi incelemelerine ait bilgiler aşağıdaki gibidir.[158]

[158] T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, "**Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**",s.68.

Tablo 8: İnceleme Türüne Göre Dağılım (2017-2020)

Yıllar	Sınırlı İnceleme[159]	Tam İnceleme[160]	Toplam
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	145.202

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2020 verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 8 incelendiğinde; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca 2020 döneminde 145.202 adet vergi incelemesi yapılmıştır. Yapılan vergi incelemelerinin 107.343 adedi sınırlı incelemedir. Bu kapsamda 2020 döneminde yapılan incelemelerin %74'ü sınırlı incelemelerden oluşmaktadır. Bir önceki yıl ile karşılaştırıldığında 2020 yılında yapılan toplam inceleme sayısı %13 oranında artmıştır. 2020 yılında sınırlı incelemelerde %13, tam incelemelerde ise %11 artmıştır. 2020 yılında yapılan incelemelerin de %26'sı tam incelemelerden oluşmaktadır.

Yapılan incelemeler neticesinde tarhı istenilen vergi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarları dönemler itibariyle aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Ceza (2017-2020)

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi	Kesilmesi Önerilen Ceza
2017	5.878.506.580	14.370.585.724
2018	8.722.800.218	19.862.613.528
2019	10.409.577.465	23.520.286.333
2020	24.921.860.064	40.258.714.890

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2020 verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 9 incelendiğinde, 2020 yılında yapılan incelemeler neticesinde tarhı istenilen vergi tutarı 2019 yılına göre %140 oranındaki artışla 24.921.860.064-TL olarak

[159] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre; **sınırlı inceleme**; *"Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder."* şeklindedir.
[160] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe göre; **tam inceleme**; *"Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini ifade eder."* şeklindedir.

gerçekleşmiştir. Tarhı istenilen vergi tutarı 24.921.860.064-TL olmasına karşı kesilmesi önerilen ceza tutarı 40.258.714.890-TL'dir.

Bakanlığın 2020 dönemine ait Faaliyet Raporu'nda mükellef sayıları ile incelenen mükellef sayıları karşılaştırıldığında; Türkiye Geneli İnceleme Oranı aşağıdaki gibidir.

Tablo 10: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları[161] (2017-2020)

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58

***** Faal Gelir Vergisi mükellefi sayısı ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısını toplamını ifade etmektedir. Ayrıca mükellef sayılarına ait veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınmıştır.

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2020 verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 10 incelendiğinde, incelenen mükellef sayıları bazında değerlendirildiğinde 2018 döneminde 44.376 adet mükellef incelenmiştir. 2019 yılında incelenen mükellef sayısı %8 azalmış ve 40.763 adet mükellef incelenmiştir. Söz konusu rakam 2020 yılı itibariyle 47.597 seviyesine yükselmiştir. Bu kapsamda 2020 yılında incelenen mükellef sayısı bir önceki yıla göre %17 yükselmiştir. 2020 döneminde faal gelir vergisi mükellefleri ile faal kurumlar vergisi mükelleflerinin yalnız %1,58'i incelenebilmiştir. 2019 yılında ise bu oran %1,45 düzeyine gerilemiştir.

2.6. VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ

Vergi denetim elemanları, vergi denetimlerini gerçekleştirirken denetim türü ve kapsamı açısından bir takım parametrelerden yararlanır. Vergi mükellefleri nezdinde yapılan vergi denetimlerinde, denetimin konusu ve türüne göre yapılan denetimler

[161] T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, s.69.

yüzeysel olabileceği gibi kapsamlı da olabilmektedir. Bu bağlamda vergi denetimlerinde kullanılan teknikler genel olarak; mali tablolar analizi, yoklama, randıman incelemesi, karşıt inceleme, kaydi ve fiili envanter çalışması, aritmetik inceleme, vergi dairesinde yer alan bilgilerden yararlanma ve bilgi edinme kapsamında elde edilen bilgilerden yararlanmadır.

2.6.1. Mali Tablolar Analizi

Mali tablolar (gelir tablosu, bilanço, nakit akım tablosu…) işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında önemli bilgiler vermektedir. Bu nedenle işletmelerin ya da kurumların mali durumunun ve faaliyet sonucunun mali tablolarda doğru gösterilip gösterilmediğinin, mali tabloların muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının kontrolü önem arz etmektedir.

Mali tabloların denetiminin amacı, beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespit edilmesini sağlamak, bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara veya önceden saptanmış olan tüm ölçütlere uygun olup olmadıklarını ölçerek tabloların güvenilirliğinin ortaya koymaktır.[162]

2.6.2. Yoklama

Vergiyle ilgili olayın doğrudan ortaya çıkarılmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi olarak ifade edilen yoklama, vergi idaresinin bilgi edinme yollarından biridir.[163]

Mükelleflerin mükellefiyetleriyle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzuat araştırılır ve tespit edilir. Yapılan yoklamalar ilişkin yoklama fişi düzenlenir. Mükellefler hakkında yapılan yoklamalara ait yoklama fişleri mükelleflerin tarh dosyalarında muhafaza edilir. Gerek cari dönemde gerekse de önceki dönemde düzenlenen yoklama fişleri, yapılan denetimlerde veri olarak kullanılmaktadır.

[162] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.15.
[163] Çavdar, s.127.

2.6.3. Randıman İncelemesi

Türk Dil Kurumu'nda randıman kelimesinin anlamı, "verim" olarak belirtilmiştir. Vergi denetiminde ise randıman kelimesi, özellikle üretim işletmelerine ait verimliliklerinin araştırılması suretiyle, kayıtlarda yer alan üretim miktarları ile olması gereken üretim miktarlarının karşılaştırılmasıdır.[164]

Randıman, işletmenin ekonomik ve mali yapısının, ticari faaliyet ile ilgili işlemleri ve bu işlemlere ait kayıtların sistemli bir şekilde incelenmesidir.[165]

Örneğin, salça üretimi faaliyeti ile iştigal eden bir firmanın, hammadde stoku ve alışlarının, dönemsonu miktar ile karşılaştırılması suretiyle, üretime soktuğu hammaddenin üretim süreci sonunda (yanılma payları da dikkate alınarak) satılabilir salça miktarının tespit edilmesi hususu randıman çalışmasıdır.

2.6.4. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme, incelen mükellefin haricinde yapılan incelemedir. Karşıt inceleme ile incelenen mükellef hakkında ticari faaliyetine ilişkin bilgi ve belge toplanılır.

Karşıt inceleme, vergi incelemelerinde incelenen mükellef hakkında veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde yapılan incelemedir.[166]

Karşıt inceleme, denetlenen mükellefin mal veya hizmet satış ya da alış yaptığı firmaya yapılmaktadır. Karşıt inceleme yapılan mükellefin yasal defter ve belgeleri arasında denetlenen mükellefe ilişkin verilerin kontrolü (yasal defterlere kayıt edilip edilmediği, nasıl muhasebeleştirildiği, gerçekte böyle bir ticari işlemin olup olmadığı gibi) sağlanır.

[164] Ersan Öz ve Mehmet Yolcu, "Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi Ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Sakarya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, (16-20 Mayıs 2014), s.67.
[165] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.67.
[166] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.47.

2.6.5. Kaydi ve Fiili Envanter Çalışması

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesine göre envanter çıkarmak; *"Bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir."* Envanter, işletmenin gerek maddi gerekse de maddi olmayan varlıklarını saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle yapılır.

Yasal defter ve belge üzerinden envanter çalışması (kaydi envanter) yapılabileceği gibi, fiili sayım şeklinde de (fiili envanter) yapılabilir.

Örneğin, işletmenin herhangi bir tarihte stok durumunu tespit etmeye yönelik olarak yapılan fiili sayım çalışması kaydi envanterdir.

2.6.6. Aritmetik İnceleme

Mükelleflerin, ticari faaliyetlerine ilişkin gerçekleştirdikleri işlemlere ait kayıt ve belgelerin üzerinde yer alan, her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun tespit edilmesine yönelik yapılan incelemedir.[167]

Analitik inceleme, finansal veya finansal olmayan verilerin, kendi içerisinde yer alan ilişkilerin karşılaştırılması veya oran analizi yapılması suretiyle sürdürülür.[168] Oran analizi, hesap veya hesap grupları arasında sayısal ilişkiler oluşturulması suretiyle, işletmenin; finansal yapısı, kârlılığı ve faaliyet etkinliği gibi konularda bilgiler elde etmesini sağlar.[169]

2.6.7. Vergi Dairesinde Yer Alan Bilgilerden Yararlanma

Mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak gerçekleştirdikleri ticari işlemler vergi dairelerince takip edilmektedir. Mükelleflerin vergisel durumlara ilişkin bilgi ve belgeleri mükellefin tarh dosyasında muhafaza edilir. Vergi denetimi sürecinde de

[167] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete.
[168] https://www.pwc.com.tr/blog/bagimsiz-denetim (Erişim. 03.10.2021)
[169] Baki Rıza Balcı, "Tfrs'lerin Oran Analizine Etkileri", **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Cilt. 7, Sayı. 28, (2012), s.4689.

mükelleflerin geçmiş faaliyetlerine ilişkin somut verilerin elde edilmesi açısından tarh dosyasında yer alan bilgilerden yararlanılır.

2.6.8. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgilerden Yararlanma

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148'nci maddesi uyarınca, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili Hazine ve Maliye ile Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.[170]

Bu açıklamalar doğrultusunda, gerçek ya da tüzel kişiler nezdinde yapılan denetimlerde kullanılmak üzere, denetimin türü ve konusuna göre, kamu kurum ve kuruluşlarından mükellefler hakkında bilgi talep edilerek denetim sürdürülebilir.

2.7. VERGİ DENETİMİ TÜRLERİ

Mükelleflerin vergi mevzuatında yer alan hükümlere uyup uymadıklarını araştırmak ve tespit etmek amacıyla idareye verilmiş bir takım hukuki yetkiler bulunmaktadır. Bu yetkileri vergi denetim yöntemleri olarak ifade etmek doğru olacaktır. Vergi denetim yöntemleri ile mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmedikleri kontrol edilmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin vergi kabahatleri ile suçlarını ortaya çıkarmaktadır. Her ne kadar vergi denetimi yöntemi olsa da denetim yöntemleri aynı zamanda idarenin mükellef veya faaliyet hakkında bilgi edinmesine imkan verir.

Mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarının denetleme işlevini vergi dairesi hukuki araçları kullanarak yerine getirmektedir. Yükümlünün vergi kanunlarına ilişkin ödevlerini (beyan ödevini hiç yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi,

[170] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

mükellefiyeti etkileyen hususları gizlemesi gibi) tam ve zamanında yerine getirmeyebilir. Bu noktada vergi dairesince vergiyi doğuran olayı ve mükellefiyete ilişkin hususları tespit etmek ve belirlemek üzere hukuki imkanlar (yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama) tanınmıştır.[171]

Vergi denetim yöntemleri; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemeleridir.

2.7.1. Yoklama

Vergiyle ilgili olayın doğrudan ortaya çıkarılmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresi tarafından tespit edilmesi olarak ifade edilen yoklama, vergi idaresinin bilgi edinme yollarından biridir.[172]

Karakoç'a göre yoklama, *"idarenin bilgisi dışında kalan ve vergilendirmeyi etkileyen olgu ve bulguları tespit etmek"* şeklindedir.[173]

Kırbaş'a göre yoklama, *"vergi dairesince mükellefiyete ilişkin maddi olayları saptanması"* şeklindedir.[174]

Şenyüz ve diğerlerine göre yoklama, *"vergilendirme ile ilgili vergi dairesinin bilgisi dışında kalan şekli olguların ortaya çıkartılmasını amaçlayan denetim yolu"* şeklindedir.[175]

Kızılot ve diğerlerine göre yoklama, *"yapısı itibariyle vergilendirmeye ilişkin olayın fotoğrafını çekmek ve ilgili hususları dış görünüşleriyle araştırmaktır"* şeklindedir.[176]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesine göre yoklamadan maksat; *"Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."* şeklindedir.

[171] Karakoç, s.222.
[172] Çavdar, s.127.
[173] Karakoç, s.222.
[174] Kırbaş, s.135.
[175] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.165-166.
[176] Kızılot ve Diğerleri, s.121.

Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte yoklamalar artık elektronik olarak da gerçekleştirilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı e-yoklama sistemini, "*klasik yoklama anlayışının dışında, yoklama ve denetim faaliyetleri mobil cihazlar ile yerine getirilmekte ve teknolojinin sunduğu mobilite ile mükellefin her türlü uyumsuzluk durumlarına hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkânı sağlaması"* şeklinde ifade etmiştir. E-yoklamalar, 31/08/2015 tarihinde test çalışmaları tamamlanmış ve 01/09/2015 tarihinde tüm ülke genelinde uygulanmaya başlanmıştır.

2.7.1.1. Yoklamanın Amacı ve İşlevi

Yoklamanın temel amacı; mükellefin işe başlama, adres veya iş değişikliği ve işi bırakma gibi hususların yanında vergiyi doğuran olay ile ilgili hususları tespit etmektir. Yoklama mükellefiyet tesis edilmemiş kişi ya da kurumların ortaya çıkarılmasına katkı sağlar. Bunun yanında yoklama vergilendirilmesi gereken hususları veya kaynakları ortaya çıkardığından vergi gelirlerinin artmasını sağlar.

Yoklamanın en temel amacı vergilendirmeye ilişkin hususların fotoğrafını çekmek ve ilgili hususları dış görünüşleriyle aktarmaktır.[177] Yoklamanın amaçlarından biri de vergi kaybının önlenmesidir.[178]

Yoklama ile birlikte vergi dairesi mükellefin mükellefiyetine ilişkin olarak maddi olayları saptamaya çalışır. Örneğin, ilk kez ticari faaliyete başlayan birinin işe başladığının tespit edilmesi ve araştırılması hususu.[179]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama her zaman yapılabilir ve yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.

2.7.1.2. Yoklamaya Yetkililer

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre yoklamaya yetkili olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemelerine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

[177] Kızılot ve Diğerleri, s.121.
[178] Karakoç, s.223.
[179] Kırbaş, s.135.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre; yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur ve yoklama yapanlar bu belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yoklama yapmaya yetkili kılınanlar vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak şu işlemleri yapabilir:[180]

- "Günlük hasılatı tespit etmek,

- Ödeme kaydedici cihazların usulüne uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını kontrol etmek,

- 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 bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

- Nakil vasıtalarını kontrol etmek ve yol denetimi yapmak,

- Nakil vasıtalarını durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

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

2.7.1.3. Yoklama Tutanakları

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesinde yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir.

[180] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

Yoklama fişi iki nüsha olarak tanzim edilir. Tanzim edilen yoklama fişinin bir nüshanı nezdinde yoklama yapılana veya yetkili temsilcisine imzalatılır. İmzalatılan nüshalardan bir tanesi yoklama yapılana veya yetkili temsilcisine verilir.[181] Yoklama fişi genel itibariyle tespit tutanağı niteliğinde olmasına karşın bazı durumlarda[182] doğrudan ceza ihbarnamesi yerine geçer.[183]

Yoklama sonuçlarının re'sen takdire kadar önemli sonuçları da bulunmaktadır. Bu noktada yoklamaların kanunda belirtilen ilkeler doğrultusunda yapılması da önem arz etmektedir. Aksi takdirde yoklama fişine dayanarak re'sen tarh edilen vergi ve cezalar yetkili yargı kuruluşları tarafından bozulmaktadır.[184]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 364'üncü maddesi uyarınca; denetim elemanlarınca vergi cezalarını gerektiren olaylar tespit olunur. Mükellef hakkında yapılan yoklama veya vergi incelemesi sırasında rastlanan, eleştirilmesi gereken hususlar tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.

2.7.2. Arama

Vergi denetim türlerinden biri olan arama, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci ila 147'nci maddelerinde düzenlenmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesi; *"Bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emarelerin bulunması halinde, mükellef veya kaçakçılıkla ilgili tespit edilen kişiler nezdinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için:*

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;

---

[181] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.166.

[182] Örnek; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/3 madde hükmü, *"(232'nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespitin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.)"* şeklindedir.

[183] Kızılot ve Diğerleri, s.122.

[184] Kırbaş, s.137.

şarttır." şeklindedir.

Kızılot ve diğerlerine göre arama, *"yükümlülerin vergilendirmeye esas olan bilgi ve belgelerini gizlemesi ve idareye veya yetkililere vermemesi neticesinde, yükümlülerin rızası alınmaksızın idarenin kendiliğinden harekete geçerek gizli bilgi ve belgeleri ele geçirmesi"* şeklindedir.[185]

Şenyüz ve diğerleri aramayı, *"mükellefin, sulh ceza hakimliğince verilen bir karar dayanılarak, rızası dışında zorla bilgi elde etme yolu"* şeklinde ifade etmiştir.[186]

Saban'a göre arama, *"suç şüphesi altında bulunan kişilerin, suç delillerinin ve müsadereye tabi nesnelerin elde edilmesi amacıyla konutta, başka kapalı yerde ve kişilerin üzerinde yapılan işlemler"* şeklindedir.[187]

Kırbaş'a göre arama, *"ihbar ya da yapılan incelemeler neticesinde mükellefin vergi kaçırdığını gösteren kanıtlar bulunması halinde, mükellefin veya kaçakçılıkla ilgili görülen kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerinde araştırma yapılması"* şeklindedir.[188]

Öncel ve diğerlerine göre arama, *"ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtileri olan kişilerin veya olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde veya üzerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan araştırma"* şeklindedir.[189]

Yapılan arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerin üç ay içinde bitirilmesi gerekmektedir. İncelemenin bitirilmesi halinde arama neticesinde alınan belgeler tutanak ile sahibine geri verilir. Ancak incelemenin haklı sebeplerle üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan durumda sulh yargıcının vereceği karar üzerine süre uzatılabilir.[190]

[185] Kızılot ve Diğerleri, s.125.
[186] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.171.
[187] Saban, s.194.
[188] Kırbaş, s.139-140.
[189] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.100.
[190] 213 Sayılı VUK, m.142.

2.7.3. Bilgi Toplama

Bilgi toplama hususuna ilişkin hususlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve müteakip maddelerde düzenlenmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 148'nci maddesi; *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar."* şeklindedir.

Bilgi toplamanın temel amacı, mükellef tarafından beyan edilen matrahın doğruluğunu çeşitli kaynaklardan elde edilen verilerle saptamaktır. Bu noktada bilgi talep edilen kişinin mükellef olup olmamasının da herhangi bir önemi yoktur. Bilgi toplama müessesesi mükellefler üzerinde yarattığı psikolojik baskı sayesinde mükellefleri doğru beyanda bulunmaya sevk edecektir. Ayrıca denetim altyapısı sağlama fonksiyonu da gör ardı edilmemelidir.[191]

Bilgi edinmede amaç, mükellef hakkındaki tüm bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Bu noktada hakkında sürekli bilgi toplanacağını bilen mükellef vergilendirme işlemlerine ilişkin daha hassas hareket edecektir.[192]

Bilgiler sözlü veya yazılı olarak talep edilir. Sözle talep edilen bilgileri vermeyenlere yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. 213 Sayılı VUK'un 148'inci maddesine göre, bilgi istemek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilmez.[193]

2.7.4. Vergi İncelemesi

Vergi denetimi ve vergi güvenliği araçları çok çeşitli olmakla birlikte; bu araçlardan en önemlisi "*vergi incelemesi*" 'dir.[194]

[191] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.172-173.
[192] Kızılot ve Diğerleri, s.126.
[193] 213 Sayılı VUK, m.148.
[194] Başar Soydan, **Vergi Denetimi Mevzuatı**, İSMMMO Mevzuat Serisi 12, İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 2015, s.7.

Mükelleflerin doğru ve gönüllü beyanname vermelerinin sağlanması, beyanların güvenilir hale getirilmesi, vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesiyle idare yükümlü kılınmıştır.[195]

Mükellef beyanlarının doğruluğunun tespiti için beyanların dayanağını oluşturan bilgilerin, belgelerin, defter kayıtlarının ve envanterlerinin araştırılması gerekebilir. Bu amaçla gerçekleştirilen araştırmaya vergi incelemesi denir.[196]

Kızılot ve diğerlerine göre vergi incelemesi, *"mükellef nezdinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemlerin detaylı şekilde incelenmesiyle ödenen verginin, ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılması"* şeklindedir.[197]

Öncel ve diğerlerine göre vergi incelemesi, *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak adına yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanter üzerinde yapılan detaylı bir araştırma"* şeklindedir.[198]

Kırbaş'a göre vergi incelemesi, *"ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacıyla; defter ve belgelerin incelenmesi haricinde tanık ifadesi, istihbarat arşivi bilgileri, maddi kontroller gibi araştırmaların yapıldığı, ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesine kadar derinlemesine yapılan bir araştırma"* şeklindedir.[199]

Vergi denetim yollarından biri olan vergi incelemesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 ila 141'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

2.7.4.1. Vergi İncelemesinin Amacı ve Kapsamı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesi *"Vergi incelemelerinden maksat; ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır."* şeklindedir.

[195] Oğuztürk ve Ünal, , s.213.
[196] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 164.
[197] Kızılot ve Diğerleri, s.122.
[198] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.100.
[199] Kırbaş, s.137.

Yapılan vergi incelemeleriyle birlikte mükelleflerin doğru ve zamanında beyanda bulunulmaya teşvik edilmesi, vergi kayıp kaçağını azaltacaktır. Vergi incelemelerindeki amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit etmek olduğundan, vergi incelemeleriyle fazla ya da yersiz ödenen vergiler de tespit edilerek mükellef lehine düzeltmeler yapılabilmektedir.

Vergi incelemelerinin kapsamı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 137'nci maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; "*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler."* şeklindedir.

Ancak unutulmamalıdır ki 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesine göre; gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri dışında kalmaktadır. Çünkü söz konusu vergi ve resimlere ilişkin 4458 Sayılı Gümrük Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

2.7.4.2. Vergi İncelemesinin İşlevleri ve Türleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemelerinin en temel işlevlerinden birisi ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesidir. Bunun yanından mükelleflerin vergi kayıp kaçaklarını önlemek ve mükellefleri eğitmek gibi işlevleri de bulunmaktadır.

07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik kapsamında iki tür vergi incelemesi yer almaktadır. Bunlar sınırlı inceleme ve tam incelemedir.

Tam inceleme; *"Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini ifade eder."*[200]

[200] 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Sınırlı inceleme; *"Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder."*[201]

KDV İade İncelemesi; 07.04.2021 tarih ve 31447 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te KDV iade incelemelerine ilişkin tanım bulunmamaktadır. KDV iade incelemesi mahiyeti itibariyle tam veya sınırlı inceleme olmakla birlikte yalnız KDV iadelerinin sonuçlanmasına yönelik yapılan inceleme türüdür.

11.01.2016 tarih ve 29590 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği kapsamında karşıt tespit (karşıt inceleme) görevlendirmesi de yer almaktadır. Söz konusu karşıt inceleme görevi, yapılmakta olan bir vergi incelemesine esas teşkil etmek üzere vergi incelemesine tabi olan mükellefin dışında bir başka mükellef nezdinde veri toplamak olarak ifade edilebilir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 140'ncı maddesine göre tam incelemelerde inceleme süresi en fazla bir yıldır. Sınırlı incelemelerde inceleme süresi, en fazla altı aydır. Katma değer vergisi iade incelemeleri en fazla üç ay içinde tamamlanması gerekir. İnceleme elemanınca inceleme süresi içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. İnceleme elemanının bağlı olduğu birim tarafından, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

2.7.4.3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesine göre vergi incelemesine yetkili olanlar;

- Vergi müfettişleri
- Vergi müfettiş yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru
- Vergi dairesi müdürleri

[201] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

tarafından yapılabilir. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

2.7.4.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 138'nci maddesinde vergi incelemelerinin ne zaman yapılacağı önceden haber verilmesi mecbur değildir. Söz konusu kanun metnine göre vergi incelemeleri, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Ayrıca daha önce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.[202]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde ifade edildiği gibi, *"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır."* hükmü hukuki bir gerekçedir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca, incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle inceleme daire yapılabilir. Aynı şekilde mükellef ile vergi sorumlularının talebi üzerine de inceleme dairede yapılabilir.

Mükellef hakkında yapılan incelemeler dairede yapılması durumunda, mükellefe ait yasal defter ve belgelerin daireye getirilmesi yazılı olarak istenilir. Yasal defter ve belgelerini kanuni süre içinde Müfettişliğe ibraz etmeyen mükelleflere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.[203]

2.7.4.5. Vergi İnceleme Süreci ve Sonuçlanması

Vergi inceleme görevi yazı ile tebliğ edilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlar yer alır.[204]

---

[202] 213 Sayılı VUK, m.138.
[203] 213 Sayılı VUK, m.139.
[204] 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

Vergi incelemesi, sadece görev yazısında ifade edilen hususa ve döneme ilişkin olarak yapılır. Farklı bir döneme veya konuya ilişkin tenkidi gerektirir bir hususun tespiti halinde, söz konusu husus inceleme görevini verenlere bildirilir. Aynı şekilde farklı bir mükellef nezdinde tenkit edilmesi gereken bir husus olması halinde de husus gerekçelere birlikte bağlı olunan birime bildirilir.[205]

İnceleme yazısı tebliğ edildiği tarihten itibaren en geç 10 gün içinde işe başlanması[206] esastır. Belirtilen süre içinde işe başlanılmaması halinde ilgili birim gerekli kılan mazeretin halinde en fazla 10 gün süre verilebilir. Vergi müfettişi veya vergi müfettiş yardımcısı tarafından mükellef hakkında yapılan araştırmalar işe başlanıldığının göstergesidir. Yapılan araştırmalardan kasıt; beyannameler üzerinde gelir tablosu veya bilanço kontrol edilmesi, hakkında daha önce yazılmış rapor olup olmadığı, tüzel kişilik bilgileri, vergi borçlarını ödemede hüsniyet sahibi olup olmadığı tespiti, mal varlıklarının araştırılması (gayrimenkul, motorlu araç) veya banka hesap hareketleri gibi hususlardır.

Vergi incelemesine tabi olacak mükellefin vergi incelemesine başlanılması[207] inceleme görevinin verilmesinden itibaren 30 gündür. Belirtilen süre içinde incelemeye başlanılmaması ve haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla 15 gün ilave süre verilebilir.

Vergi incelemesi esnasında tenkidi gerektiren hususlar tutanak ile tespit ve tevsik edilebilir. Ayrıca söz konusu tutanakların taslak halleri; en az iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tanzim edilen tutanağın bir nüshası vergi incelemesine tabi olan mükellefe verilmesi zorunludur. Ayrıca vergi inceleme tutanaklarında yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtasıdır. Bu nedenle yapılması muhtemel işlemler hakkında mükellefe ve mükellef kurum temsilcisine/vekiline bilgi verilir.

Vergi inceleme tutanaklarında, denetim elemanının kanaatini belirten yorumlara ve ifadelere yer verilmez.[208]

---

[205] Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.
[206] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca işe başlama*; "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir."* şeklindedir.
[207] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca incelemeye başlama; *"İncelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanılır."* şeklindedir.
[208] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Yapılan vergi incelemelerine ilişkin olarak incelemeye yetkili olanlar tarafından Vergi İnceleme Raporu[209], Vergi Tekniği Raporu[210] ve Vergi Suçu Raporu[211] tanzim edilebilir.[212]

Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça[213] belirlenmiş olan rapor özetleri, örneğini de elektronik ortamda Başkanlığa gönderir. Rapor Değerlendirme Komisyonuna intikal eden rapor ile inceleme tamamlanmış olur.[214]

Rapor değerlendirme komisyonunda yer alan üyeler, başkanlık bünyesinde meslekte on yılı tamamlamış vergi müfettişleri arasından oluşur.[215]

Vergi müfettişleri tarafından tanzim edilen Vergi İnceleme Raporları, Vergi Tekniği Raporları ve Vergi Suçu Raporları rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluk yönünden değerlendirilir ve oy çokluğu sağlanarak karar tutanağı ile birlikte ilgili birimlere gönderilir. Olumlu değerlendirme sonucunda söz konusu raporlar ilgili birim tarafından ilgili vergi dairesine gönderilir. Olumsuz değerlendirme içeren raporlar ise; gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla raporu tanzim eden vergi müfettişine veya vergi müfettiş yardımcısına gönderilir.[216]

Rapor değerlendirme komisyonu nezdinde uyuşmazlık olması halinde tanzim edilen raporlar mevzuata uygunluk yönünden değerlendirilmek üzere merkezi rapor değerlendirme komisyonuna gönderilir.

---

[209] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca vergi inceleme raporları; *"Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir."* şeklindedir.

[210] 20.02.2015 tarih ve 53065925-612.99-219 Sayılı Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge uyarınca vergi tekniği raporu; *"Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenir."* şeklindedir.

[211] 10.07.2015 tarih ve 53065925-612.99-780 Sayılı ergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge uyarınca vergi suçu raporu; *"213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367'nci maddesi uyarınca düzenlenen rapordur."* şeklindedir.

[212] Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge ve Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge.

[213] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)

[214] 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

[215] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

[216] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Merkezi rapor değerlendirme komisyonu uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarını bir üst değerlendirme merciidir. Merkezi rapor değerlendirme komisyonu söz konusu raporu vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.[217]

Uyuşmazlığa konu olan rapor hakkında Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir. Yapılan değerlendirme neticesinde kararın olumsuzluğu halinde, verilen komisyon kararı ilgili inceleme elemanına gönderilir. İnceleme elemanı, komisyonun kararlarına itiraz edemez. Bu noktada inceleme elemanı değerlendirmeye uygun olarak tanzim edilen raporu ilgili birime gönderir.[218]

2.8. BAZI ÜLKELERDEKİ VERGİ DENETİMİ

Türkiye'de vergi denetimine ilişkin hususlar ele alınırken başta ABD, İngiltere, Almanya olmak üzere çeşitli ülke uygulamaları dikkate alınmıştır.

2.8.1. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulaması

Fedaral bir yönetim sistemine sahip olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de üç kademeli bir yönetim sistemi mevcuttur. Bunlar; federal yönetimler, eyaletler ve yerel yönetimlerdir. Ülke genelindeki uygulanabilir yetkiler ilk düzey yönetim birimi olan federal yönetime aittir. ABD'de hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) (IRS) vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından sorumludur. IRS'nin en önemli fonksiyonu vergi kanunlarını uygulamasıdır. Bu nedenle IRS mükelleflerin vermiş olduğu beyannameleri, vergi yükümlülüklerini ve mükellefler adına tahakkuk edecek vergileri kontrol etmekle yükümlüdür. IRS'nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarını uygulaması olduğundan, IRS vergi kanunlarına uymayan mükellefleri incelemeye ve soruşturmaya yetkilidir.[219]

[217] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
[218] Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.
[219] Çavdar, s.134.

IRS'de vergi incelemeleri ve soruşturmaları; Vergi Denetçileri (Vergi Uyum Görevlileri) (Tax Compliance Officer), Gelir Ajanları (Revenue Agent) ve Özel Ajanlar (Special Agents) tarafından yapılmakta ve yürütülmektedir.[220]

Gelir ajanları, mükelleflere ait beyannamelerin kontrolünü sağlayarak tam anlamıyla bir vergi incelemesi yapar. Gelir ajanlarının Türk vergi hukukundaki karşılığı vergi müfettişleridir. Gelir ajanları, mükellefin yasal defterleri ve banka hesapları da dahil olmak üzere tüm gelir ve gider kalemleri üzerinde inceleme ve araştırma yapmaya yetkilidir. Vergi denetçileri ise sınırlı konularda olmak üzere inceleme yapmaktadır. Özel ajanlar, vergi yasalarının ihlal edilmesi ya da hileli vergisel işlemler üzerine araştırma ve inceleme yapar. Kara paranın aklanması gibi soruşturmalarda yetki özel ajanlara aittir.[221]

IRS'ye göre vergi incelemesinin temel amacı, vergi mükelleflerinin borcunu tespit etmektir. Bu kapsamda IRS vergi incelemesi ile bir kişi ya da kurumun gelirini, indirimlerini, istisnalarını ve mahsuplarını kontrol ederek beyan edilen gelirin doğru olup olmadığı tespit eder.[222]

2.8.2. İngiltere'de Vergi Denetimi Uygulaması

Vergi kayıp ve kaçağının denetlenmesi ile gümrük işlemlerinin uygulanması ile görevli İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty's Revenue and Customs-HMRC'dır. İngiltere'de vergi denetimin yapısı incelendiğinde mükellefler veya işletmeler belli bir ölçütlere göre sınıflandırılmıştır. İşletmenin büyüklükleri bu ölçütlerde dikkate alınan ölçütlerden bir tanesidir. Stratejik yönetimin en temel parçalarından biri de risk analizidir. Risk analizleri stratejik yönetimin en temel parçalarından biridir. Önceden tanımlanmış HMRC-İngiliz Gelir İdaresi tarafından risk analizleri 1980'lerde dolaysız vergilerde uygulanmıştır. 1990'ların ortalarında ise beyana dayalı vergilerde uygulanıyorken 2005 yılından itibaren de ülke genelinde uygulanmaktadır. İngiltere'de vergi incelemeleri üç şekilde yapılmaktadır. Birincisi, mükellefler tarafından idareye verilen beyannamelerin şekil ve usul yönünden yapılan incelemedir. İkincisi, vergi

[220] Cemil Rakıcı ve Okan Atak, "Türkiye'deki Vergi Denetim Yapısı İle Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı.242, (Kasım 2019), s.14.
[221] Rakıcı ve Atak, s.14.
[222] Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi,** 1. Baskı, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006, s.47.

kesintilerinin yasal mevzuatlara uygun yapılıp yapılmadığının kontrolüdür. Üçüncüsü ise, tarh işleminin gerçeğe uygun olup olmadığına ilişkin yapılan en geniş kapsamlı incelemedir.[223]

İngiltere yerel düzeyde 1980'li yıllardan itibaren dolaysız vergilerde riske dayalı vergi denetimi yapmaktadır. HMRC, 54 temel ve 2 önemli risk alanında mükelleflerin uyum davranışını tespit etmeye çalışmaktadır.[224]

İngiltere'de vergi incelemeleri "tax inspector" diye ifade edilen denetim elemanlarınca yerine getirilir.

Yapılan incelemeler iki kategoride toplanmıştır. Bunlardan birincisi tam incelemedir. Tam inceleme beyannamede yer alan tüm öğeleri kapsar. İkincisi ise yüzeysel incelemedir. Yüzeysel incelemeler beyannamede yer alan öğelerin bir veya birkaçını içerir. Birçok inceleme risk temellerine dayanılarak seçilmesine rağmen, bazı tam incelemeler rassal seçilebilir.[225]

2.8.3. Almanya'da Vergi Denetimi Uygulaması

Almanya'da belediye, eyalet ve federal olmak üzere üç vergi seviyesi bulunmaktadır. Sistemi doğrudan ve dolaylı vergiler oluşturur. Almanya'nın federal federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademeden oluşmaktadır. Bunlar; Maliye Bakanlıkları (federal ve eyaletler), Yüksek Maliye Müdürlükleri ve vergi daireleridir. Almanya'da uygulanmakta olan vergi kanunu Abgabenordnung (Bundan sonra AO olarak anılacaktır.)'tur. AO 1977 yılında yürürlüğe girmiştir.[226]

Alman vergi sisteminde denetim faaliyetleri yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatıdır. Vergi takibatı servisi ise geniş yetkilerle donatılmış olup vergi takipçilerinden oluşmaktadır. Vergi takibatı özellikle vergi kaçakçılığı ile ilgilenmektedir.[227]

---

[223] Arslan ve Biniş, s.450.
[224] Adnan Gerçek ve Feride Bakar, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", **International Journal of Public Finance**, Cilt 1, Sayı 2, 2015, s.176-177.
[225] Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2005, s.153.
[226] Yiğit Yılmaz, "Alman Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı. 237, (Haziran 2019), s.21.
[227] Yılmaz (2019), s.21.

Asıl incelemeler vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yürütülür. Yüksek Maliye Dairesi'ne bağlı takip memurları diğer denetim elemanlarından farklı olarak geniş yetkilere sahiptir. Federal

Maliye Bakanlığı'nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek için denetim elemanları vardır. Almanya'da teftiş ve performans ağırlıklı denetimler Alman Sayıştay'ı tarafından, diğerleri ise vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Orta dereceli bir vergi denetimi tarafından kontrol edilmeyen beyannameler üst dereceli vergi denetimi tarafından kontrol edilmez.[228]

2.8.4. Çeşitli Ülkelerdeki Vergi Denetimi Uygulamaları

İspanya'da yaklaşık 15 civarında vergi bulunmakla birlikte vergiler merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Merkezi hükümet vergileri Ekonomi ve Vergileme Bakanlığı'nca (Ministerio De Economia y Hacienda) yönetilir.[229] İspanya'da yasal defterler ve muhasebe kayıtları gibi önemli evraklar altı yıl saklanmak zorundadır. İspanya'da da vergi denetiminde büyük mükellefler ayrımı yapılmıştır. Yıllık satış cirosu belli bir tutarı aşan işletmeler (2017 yılında 6 milyon Euro) büyük mükellef sayılmaktadır. Yönetsel kontrolde, bütün beyannameler, önceden belirlenmiş kıstaslara göre kontrol edilir. Kıstaslar aynı ya da diğer beyannamelerdeki çelişkiler, veri tabanındaki bilgilerle çelişkiler, diğer riskler gibi özel konularla ilişkilidir. Denetim birimlerince incelemeler her an yapılabilir. Büyük mükelleflerin seçiminde, SAİT (vergi analiz sistemi), ZUJAR (veri tabanı) ve NEURONAL şebeke (network) sistemi gibi bilgisa-yarlı sistemler ve manuel sistemler birlikte kullanılmaktadır.[230]

İtalya'da Gelir İdaresi Ekonomi ve Finans Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyetini sürdürmektedir. Gelir İdaresi vergisel işlemlerin tüm fonksiyonlarını yerine getirir. Gelirin asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulmakla yükümlüdürler. Merkez teşkilat haricinde ayrı olarak

[228] Şin, s.137-139
[229] Şin, s.162.
[230] Ersin Akçay, "Almanya, Fransa, İtalya Ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri Ve Vergi Yargıları", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı. 211, (Nisan 2017), s.41-42.

örgütlenmiş bürolardan birisi de "Vergi Müfettişleri Merkez Servisi " adlı bürodur. Başlıca görevleri şunlardır:[231]

- Yerel vergi dairelerinin tarhiyat işlemlerini kontrol etmek ve bunlar tarafından gerçekleştirilmiş denetimlerin denetimini yapmak,

- Guardiadi Finanza tarafından yapılan denetimleri kontrol etmek ve bu birimce yürütülen dene-timlerin tamamlanmasına katkıda bulunmak,

- Önemli ölçüde vergi kaçırdıklarından şüphelenilen mükellef nezdinde, alışılmış yöntemlerle bağlı olmaksızın inceleme ve denetim yapmak,

- Diğer birimlerin yıllık denetim programları için Maliye Bakanına tavsiyede bulunmak.

Fransa'da Mali Kontrol birimi Vergiler Gelir İdaresi'nin alt birimi olarak görev almakta ve tüm mali incelemeleri yapmaktadır. Vergi Denetiminin üç görünüşü vardır.[232]

- Gücünü anayasadan alan vergi denetimi her şeyden önce hukuki kavramdır. İdare mükellef haklarını ve devletin haklarını koruyarak hassas dengeyi kurmak zorundadır.

- Finans ve Ekonomi Bakanlığına bağlı Vergiler Genel idaresi ve indirekt Haklar ve Gümrükler Genel idaresi olmak üzere vergi denetimine müdahil olmak üzere iki birim vardır. Genel olarak inceleme mükellefin iş yerinde yapılır ancak vergi dairesinde de denetim olabilmektedir.

- Üçüncü ve son görüş ise vergi incelemesinin toplum olayı olmasında yatar. Fransa'da denetim birimleri son yıllarda tüm çabasını vergi kaçakçılığının önlenmesine harcamıştır.

Fransa'da denetimin yetki alanları coğrafi ayrım ve işletme büyüklükleri gibi kriterler çerçevesinde belirlenmiştir. İşletme büyüklükleri baz alınarak oluşturulan vergi denetimi ile ilgili üç kuruluş bulunmaktadır. Bunlar:[233]

- DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli işletmelerin denetimini şube müdürlüğü düzeyinde yapmaktadır.

[231] Akçay, s.38-39.
[232] Akçay, s.34.
[233] Arslan ve Biniş, s.450-451.

- DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli işletmelerin denetimi ile bölgesel düzeyde ilgilenmektedir.

- DVNI (Direction des Verifications Nationales er Internationales): Büyük ölçekli işletmelerin denetiminden ulusal düzeyde sorumludur.

Japonya'da vergiler Japon Ulusal Kongresi'nin onayladığı kanunlarla uygulanmaktadır. Vergilerin tahsili merkezi devlet ve yerel yönetimlerce gerçekleştirilmektedir. Japonya'da şehirler, kasabalar ve köyler belediye başkanları; valilikler ise valiler tarafından yönetilmektedir. Bu yöneticiler kendi bölgelerinin vergisel yönetiminden sorumludurlar. Japonya anayasasında yerel yönetimlerin vergi koymaya ilişkin yetkilerine yer verilmiştir.[234]

Japonya'da hem yerel hem de merkezi idareler tarafından toplanan vergiler bulunmaktadır. Şahıslar tarafından ulusal düzeyde elde edilen gelire ilişkin şahıslar gelir vergisi, şirketler ise kurumlar vergisi ödemektedir. Ayrıca gerek kişiler gerekse de şirketler vilayet yurttaş vergisi, işletme vergisi ve belediye yurttaş vergisini ödemekle de yükümlüdür.[235]

Kapsamlı bir yapıda olan Japonya vergi sistemi en temel düzeyde ulusal hükümet ve yerel idareler tarafından alınan vergilerden oluşmaktadır. Ulusal hükümet tarafından alınan vergiler ile yerel idareler tarafından alınan vergiler olmak üzere ikili bir ayrım vardır.[236]

Çin vergi reformları ile birlikte sosyalist piyasa ekonomisine uyarlanabilen bir vergi sistemi oluşturmuştur. Bu sayede, ulusal ekonominin sürekli, hızlı ve sağlıklı gelişimini teşvik ederek mali gelirlerini artmasını sağlamıştır. Çin vergi sistemi temel üzerinde beş kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar:[237]

- Gelir üzerinden alınan vergiler kategorisi,
- Satış üzerinden alınan vergiler kategorisi,

[234] Betül Hayrullahoğlu, "Japonya'da Yerel Yönetimler Ve Yerel Mali Sistem", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı. 169, (Ekim 2013), s. 61-62

[235] Ersan Öz ve Tarık Vural, "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya", **Maliye Dergisi**, Sayı. 149, (Mayıs-Aralık 2005), s.113.

[236] Ulvi Sandalcı, ve Güner Tuncer, "Japonya Vergi Sistemi", Ahmet Tekin (Ed.) ve Ersin Nail Sağdıç (Ed.), **Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri** içinde (339-370), 1. Baskı, Londra: IJOPEC Publication, 2020, s.339.

[237] Yiğit Yılmaz, "Çin'in Gelişen Ekonomisi Ve Vergi Sistemi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı. 246, (Mart 2020), s.46-47.

- Kaynak üzerinden alınan vergiler kategorisi,
- Emlak ve diğer vergiler kategorisi,
- Özel amaçlı vergiler kategorisi.

Vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik Maliye Bakanlığı ve Devlet Vergi İdaresi görevlendirilmiştir. Ayrıca Devler Vergi İadesi vergi tahsilatını da denetlemekten sorumludur. Vergi denetimlerinde mükellefler rasgele seçimden ziyade risk temelli yaklaşım benimsenmiştir.[238]

Rusya Federasyonu'nda (RF) vergi organları (VUK Md.87.), vergi mükelleflerine ve sorumlularına ilişkin vergi denetimini yapma yetkisine sahiptir. Denetim iki türlü yapılmaktadır. Birincisi evrak denetimi, ikincisi de soruşturma denetimidir. Evrak denetimi, mükelleflerin iş yerine gidilmeksizin yani denetim elemanlarının kendi ofislerinde yaptığı denetimlerdir. Bu denetim ile vergi organlarının mükelleflere gönderdiği evraklar dikkate alınarak gerçekleştirilir. Soruşturma denetimi, vergi organlarına ait yetkili kişiler mükelleflerin iş yerlerine gidip soruşturma şeklinde denetim yaparlar. Vergi organlarına ait denetim elemanları bir mükellef hakkında aynı dönem ve aynı vergi türü bakımından mükerrer denetim yapma hakkına sahip değildir. [239]

[238] Yılmaz(2020), s.52.
[239] Cem Tezelman, **Rusya Federasyonu'nda Şirketlerin Hukuki Yapıları**, İstanbul: Nexia Türkiye, 2007, s.87-88.

3. ETKİNLİK ve İDARİ ETKİNLİK KAVRAMI

3.1. ETKİNLİK KAVRAMI

Türk Dil Kurumu'na göre etkinlik, etkin olma veya bir işletmenin veya bir kurumun belli bir alandaki eylemi olarak ifade edilmiştir.

Etkinlik kavramı iktisadi anlamda Fransızca L'efficacite kelimesinin karşılığıdır. Kavramın anlamı; *"minimum çaba veya masraf ile maksimum sonuçlar elde etme kapasitesi"* 'dir. [240]

Gerçek'e göre etkinlik, *"belirlenen kriterler ile planlanan hedefleri doğrultusunda elde edilen çıktıların karşılaştırılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, belirli bir amaçlara veya çıktılara en az maliyetle varmak"* şeklindedir.[241]

Etkinlik, arzu edilen sonuçların elde edilme kapasitesi veya genel/özel amacın gerçekleştirme derecesidir.[242] Etkinlik; minimum çaba veya maliyetle maksimum sonuçlar elde etme olarak ifade edilebilir. Belirlenmiş stratejik hedeflere veya belirlenen amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda hedeflere ve amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının tespiti için kullanılır.[243]

Etkinlik, belirli bir üründen elde edilen faydaların maliyetlere olan oranının yüksek olmasıdır. Etkinlik bir orandır.[244]

Etkinlik genel olarak üç ayrı perspektif üzerinden tanımlanmaktadır. Bunlardan birincisi, bireysel etkinliktir. Bireysel etkinlik, tek tek bireylerin görevlerindeki performanslarını göz önünde bulundurulmasıdır. İkincisi, grup etkinliğidir. Grup etkinliği, grup üyelerinin tek tek performanslarını gözetmek yerine grup üyelerinin

[240] Halit Suiçmez, "Verimlilik ve Etkinlik Terimleri", **Mülkiye Dergisi**, Cilt.25, Sayı. 229, (2000), s.178.
[241] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.186.
[242] Halil Nadaroğlu, "Vergi Sistemimizin Etkinliği", **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 234, s.3.
[243] Abidin Öncel ve Salih Şimşek, "Türkiye'de Bölgelerarası Kaynak Kullanım Etkinliğinin veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Ölçülmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.37, (Ocak-Haziran 2011), s.88-89.
[244] Ömer Faruk Batırel (1973), "Kamu Kesiminde Etkinlik ve Maliyet – Fayda Analizi", **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi**, Sayı. 2, (1973), s.116.

tümünün üretime olan katkıları toplamını ifade etmektedir. Üçüncüsü ise, örgütsel etkinliktir. Örgütsel etkinlik, birey ve grup etkinliğini içeren etkinliktir.[245]

Etkinlik, çıktıların ve etkilerin, hedeflerle veya yapılmak istenilenle karşılaştırılmasıdır.[246] Etkinlik ile kurumun temel amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı ifade edilir. Diğer bir ifadeyle denetimden geçen kurum ve kuruluşların amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmeleri için performanslarının etkinliği ile hedeflenen ve gerçekleşen performansın etkilerinin karşılaştırılmasının denetimidir. [247]

Etkinlik, kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesinde mümkün olduğunca en düşük maliyet ile en yüksek faydanın sağlanmasıdır. Etkinliğin sağlanması için öncelikle kaynakların israf edilmemesi gerekmektedir.[248] Etkinlik; bir amacın veya hedefin gerçekleşme derecesi olarak ifade edilmekle birlikte, örgütsel amaçlara ulaşma derecesini, başarısını veya başarma derecesini de göstermektedir.[249]

Etkinlik kavramının nasıl ölçülebileceği konusu ilk kez 1957 yılında Farrel gündeme getirmiştir. Farrel temel olarak etkinliği çıktı miktarına dayandırmıştır. Etkinliğin artırılarak fazla kaynak tüketmeden çıktıları artırabileceğini ifade etmiştir. Farrel'den günümüze dek birçok teknik geliştirilmiş olsa da kamu harcamalarında etkinliğin ölçülmesi zordur. Bu hususun temel nedenleri; harcamayı gerçekleştiren otoritenin birden fazla amaç gütmesi ve kamu kesimince üretilen çıktıların piyasada satılamamasıdır. Etkinliğin ölçülmesinde farklı yaklaşımlar kullanılmaktadır. Ancak bazı çalışmalar ölçmede endeksleri ve performans göstergelerini ön plana çıkartmıştır.[250]

Etkinliğin ölçülmesine ilişkin standartlar:[251]

---

[245] Hasan Ekinci ve Abdullah Yılmaz, "Kamu Örgütlerinde Yönetsel Etkinliğin Artırılması Üzerine Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 19, (Temmuz-Aralık 2002), s.35-36.

[246] Nihat Falay, "Yerel Yönetimlerde Performans Denetimi", **15. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Antalya: Akdeniz Üniversitesi, 15-17 Mayıs 2000, s.379.

[247] Asmin Kavas Bilgiç, "Verimlilik, Etkinlik Ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştayın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi", **Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.11, Sayı. Ek Sayı 1, (2020), s.7.

[248] Ali Ekşi, "Kamu Hizmetinde Etkililik Ve Etkinlik Tartışmaları Bağlamında 112 Acil Çağrı Hizmetlerinin Kötüye Kullanımı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 3, (2016), s.389.

[249] Atilla Ahmet Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)", **International Journal of Public Finance**, Cilt.1, Sayı.2, (Mayıs 2016), s.124.

[250] Besim Bülent Bali ve Mustafa Çelen, "Kamu Eğitim Harcamalarında Etkinlik ve Etkenlik Analizi: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama", **24. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, 2010, s.17-18.

[251] Hülya Kirmanoğlu ve Murat Çak, "Kamu Kesiminde Performans Ölçüm Sistemleri ve Değişik Uygulamalar", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya: Akdeniz Üniversitesi, 15-17 Mayıs 2000, s.325.

- Birim çıktı başına toplam maliyetleri standart hale getirmek,
- İşletme tipi muhasebe sistemi kullanılarak maliyetlerle çıktıyı bağlamak,
- Tek bir üretim faktörü kullanmamak,
- Politika tercihlerini dikkate alarak etkinlik faktörü kullanmak,
- Mali yönetim personelini eğitmek.

Belirtildiği üzere literatürde etkinlik üzerine birçok tanım yapılmaktadır. Ancak etkinliğin tam olarak kavranabilmesi için farklı perspektiflerden de etkinliğin incelenmesi gerekmektedir.

Örgütsel etkinlik, mümkün olan bütün yolların kullanılması suretiyle örgütün çıktılarının en yüksek düzeye çıkarılmasıdır.[252] Örgütsel etkinlik, örgütsel amaçları elde etme derecesidir. Yani bir örgüt önceden belirlenen bir takım amaçlara ne kadar ulaşırsa o derece etkindir.[253]

Teknik etkinlik, işletmenin elindeki girdi bileşimiyle mümkün olan en çok çıktıyı üretme başarısıdır.[254] Diğer bir ifadeyle teknik etkinlik, var olan girdilerden daha fazla çıktı üretilememesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda teknik etkinlik bir performans ölçütüdür.[255]

Ekonomik etkinlik, ürünün minimum maliyetinin işletmenin tespit edilen maliyetine olan oranıdır.[256] Ekonomik etkinlik, üretim biriminin farklı zaman ve ölçek büyüklüklerinde performansını ölçen önemli bir kriterdir. Bu nedenle ekonomik etkinlik, farklı zaman dilimlerinde dinamik olarak ölçülebilmektedir.[257] Ekonomik etkinlik, parasal değerlerle yapılan analizlerde kullanılmaktadır.[258]

İşletme açısından etkinlik, işletmenin elinde bulunan girdi bileşimi ile en çok çıktıyı alması için girdi ve çıktı fiyatlarında en uygun girdi bileşimini seçmesi ve en uygun

[252] Ekinci ve Yılmaz, s.35.
[253] Süleyman Yükçü ve Gülşah Atağan, "Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt.23, Sayı.4, (2009), s.3.
[254] Oğuz Parlakay ve Tuna Alemdar, "Türkiye'de Yerfıstığı Tarımında Teknik Ve Ekonomik Etkinlik", **Tarım Ekonomisi Dergisi**, Cilt.17, Sayı. 2, (2011), s.48.
[255] Fehim Bakırcı ve Adem Babacan, "İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültelerinde Ekonomik Etkinlik", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 24, Sayı: 2, (2010), s.221.
[256] Parlakay ve Alemdar, s.52.
[257] Fehim Bakırcı, "Sektörel Bazda Bir Etkinlik Ölçümü: Vza İle Bir Analiz", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, , Cilt: 20, Sayı. 2, (Eylül 2006), s.199-200.
[258] Yükçü ve Atağan, s.3.

ölçekte üretim yapmasıyla sağlanacaktır.[259] İşletmeler açısından etkinlik, işletme için kullanılacak girdilerin (hammadde ve malzemeler gibi) işletme için ne kadar etkin kullanıldığını tespit etmek üzere yapılan bir değerlendirme kriteridir.[260]

Kamuda etkinlik ve verimlilik, performans ölçüm sürecinde yer alan önemli performans göstergeleridir. Büyük bir öneme sahip olan bu kavramlar sıklıkla birbirlerinin yerine de kullanılmaktadır.[261] Etkinlik ve verimlilik kavramları her ne kadar birbirlerinin yerlerine kullanılıyor olsa da her iki kavram da birbirlerinden tamamen farklıdır.[262]

Verimlilik en temel anlamıyla girdi ve çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, kaynakların savurganlıktan uzak ve etkin bir şekilde değerlendirilmesidir. Bu kapsamda verimlilik kavramı çıktı/girdi olarak formüle edilir.[263]

Verimlilik, çeşitli faktörlerin üretim sürecine sokulması sonucunda elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder.[264]

Verimlilik ve etkinlik karşılaştırıldığında, verimlilik, kamu hizmetlerinin parasal birimler değerinden tespit edilebildiği veya ölçülebildiği yerlerde kullanılabilir iken, etkinlik tüm kamu hizmetleri için söz konusu olmakla birlikte kamu yönetimi ile ilgili analizlerde daha yararlı olabilmektedir. Etkinlik, doğru işlerin yapılmasıdır. Verimlilik ise işlerin doğru yapılmasıdır. Etkinlik sonuçlar, çıktılar ve bunların etkileriyle ilgilenir. Verimlilik girdiler ve çıktılarla ilgilenmektedir.[265]

3.2. VERGİSEL İŞLEMLERİN İDARİ ETKİNLİĞİ

Etkinlik, kaynakların verimsiz kullanılmasının önüne geçerek, amaç veya çıktının en az maliyetle üretilmesinde yol gösteren bir süreçtir.[266] Etkinlik kavramı ile ilgili yapılan açıklamalar doğrultusunda, vergi ile etkinlik arasındaki ilişkide neyin ifade

[259] Parlakay ve Alemdar, s.48.
[260] Yükçü ve Atağan, s.3.
[261] Hakan Cavlak, "Etkinlik, Etkililik, Verimlilik, Kârlılık, Performans: Kavramsal Bir Çerçeve Ve Karşılaştırma", **Journal of Research in Business**, Cilt. 6, Sayı. 1, (Haziran 2021), s.102.
[262] Şeyda Çavmak ve Doğancan Çavmak, "Sağlık Hizmetlerinde Etkinlik Kavramı", **Sağlık Yönetimi Dergisi**, Cilt.1, Sayı. 1, (2017), s.24.
[263] Yükçü ve Atağan, s.4.
[264] Yükçü ve Atağan, s.4.
[265] Altuğ, s.18
[266] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.186.

edilmek istendiğinin ve hangi kriterin dikkate alınması gerektiğinin saptanmasında fayda vardır.

Kamusal hizmetlerde sürekli bir artış yaşanması, vergi gelirlerinin ve kamu harcamaların kontrol altına alınmasını gerekli kılmıştır. [267] Ayrıca kamu harcamalarında doğru ve rasyonel davranılması ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, idarenin etkin olması açısından önem arz etmektedir. Bu noktada etkinlik, devletin zorunlu fonksiyonlarını en yüksek hizmet çıktısı alacak şekilde ve minimum maliyetle yerine getirilmesiyle sağlanabilir.[268]

Vergiyi doğuran olayın seçiminden başlayarak vergi uygulama sürecinin tümü, vergi yönetimi olarak ifade edilmektedir. İyi bir vergi yönetiminden söz edilebilmesi için verginin konusunun seçimindeki etkinlikten başlayarak tüm vergilendirme sürecinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi, vergi matrahı ile oranları arasında optimum bir ilişki kurulması ve vergi yönetiminde iktisaden etkin olunması gerekir. Vergi yönetiminin etkinliği ise, uygulaması hedeflenen ve planlanan vergilerin programlanmış ve hedeflenmiş tahsilat düzeylerine ulaşmasını ifade eder. Ayrıca vergi yönetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için mükellef ve vergi idaresinin katlandığı toplam maliyetlerin en düşük düzeyde tutulması gerekmektedir.[269]

Vergilendirme sürecinde yalnız vergi gelirlerinin artışına önem vermek etkinliğin sağlanması açısından yeterli değildir. Bu nedenle rasyonel bir vergi sisteminin olması, vergi idaresinin iyi örgütlenmesi ve vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında gerekli özenin ve titizliğin gösterilmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda vergisel işlemlerin idari etkinliği kavramı, vergi kanunlarının uygulanması suretiyle maksimum vergi gelirinin minimum maliyetle toplamasıdır.[270]

Vergisel işlemlerde etkinliğin söz konusu olabilmesi için, vergi idaresi tarafından bu faaliyetlerin minimum maliyetlerle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu

[267] Recai Akyer ve Hacı Ömer Köse, "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", **Türk İdare Dergisi**, Sayı. 466, (Mart 2010), s.11.
[268]Ahmet Arslan, "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik Ve Denetim", **Maliye Dergisi**, Cilt.140, s.2, (2002), s.7.
[269] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s.119.
[270] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.187.

noktada belirli bir vergi toplanabilmesi için kullanılan reel kaynakların minimize edilmesine "idari etkinlik" denilmektedir.[271]

Kavram olarak idari etkinlik, istenilen sonuçlara ulaşabilmek için mevcut kaynaklarla daha fazla iş veya üretim yapılmasıdır.[272] Diğer bir ifadeyle idari etkinlik, mevcut kaynakların veya zamanın en ekonomik şekilde kullanılmasıdır.[273]

Kıt kaynaklardan mümkün olduğunca en yüksek düzeyde faydalanılması idari etkinliğin sağlanması açısından önemlidir.[274] Bu bağlamda belirlenen amacın gerçekleştirilmesinde maliyet ne kadar azsa ve çıktı da bir o kadar fazlaysa idari etkinlik o derece yüksek olacaktır. [275]

İdari etkinlik, amaçların ve hedeflerin en az maliyetle gerçekleştirilmesidir. Bu noktada kamusal mal ve hizmetlerin maksimizasyonun en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi idari etkinlik açısından önemlidir. [276]

Bu noktada vergisel işlemlerde idari etkinlik kavramının detaylı bir şekilde açıklanabilmesi için vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesinin ve verginin maliyeti ile etkinliği tanımlanması doğru olacaktır.

İktisadilik ilkesi A. Smith'in de vergilendirme ilkelerinden biridir. A. Smith'in iktisadilik ilkesine göre mükelleflerin ödediği vergi ile Devlet Hazinesine giren tutar arasında mümkün olduğu kadar az fark olmalıdır. "Ucuzculuk İlkesi" olarak da tanımlanan iktisadilik ilkesi ile vergilendirme süreçlerinin tümü ucuza maledilmelidir.[277]

Devlet vergilendirme yoluyla kaynakların bir kısmını özel kesimden kamu kesimine aktarmaktadır. Bu aktarma ile birlikte devlet, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlarken aynı zamanda özel kesiminde harcamalarını kısmaktadır. İktisadi

[271] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.189.
[272] Namık Kemal Öztürk, "Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye", **Türk İdare Dergisi**, Sayı.442, (Mart 2004), s.1-2.
[273] M. Akif Özer, "Modern Yönetime Doğru Olmazsa Olmaz Koşul: Etkin Devlet", **Verimlilik Dergisi**, Cilt. 4, (2007), s.85.
[274] Öztürk, s.2.
[275] Mine Uzun Çam, "Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt. 19, (2017), s.2843.
[276] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.182.
[277] Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1972, s.286-288.

etkinlik, özel kesim harcamalarını kısma noktasında devletçe en etkili olan vergilerin seçilmesidir.[278]

Verginin etkinliği, tüm vergilendirme sürecinin (verginin konusu, türü, matrahı, oranı, tarh usulü gibi) mükellef ile idare arasındaki uyuma uygun olmasına, idarenin konu ve mükellefleri takip etmesindeki performansına ve mükelleflerin vergi bilinçlerine bağlıdır. Verginin etkinliği aynı zamanda verginin maliyetine de bağlıdır. Bu noktada mükellef ile idarenin katlandığı maliyet ne kadar az ise söz konusu vergi de o kadar etkin olacaktır. [279]

Verginin maliyeti genel bir ifadeyle vergilerin toplanmasında katlanılan masraflardır. Vergilerin toplanmasına ilişkin yapılan masraflar yalnızca devlet tarafından yapılmaz. Bu noktada mükelleflerin yaptığı (muhasebeci tutma, zaman harcama vs.) masraflar da verginin maliyetini oluşturur.[280]

Vergilendirme, mükellefler ve devlet üzerinde oldukça ağır maliyetler meydana getirmektedir. Söz konusu maliyetler üç grupta toplanır. Birinci maliyet söz konusu verginin kendisidir. İkincisi ise, etkinlik maliyeti[281] olarak ifade edilen, vergilendirme faaliyetinin piyasada meydana getirdiği çarpıklıklardır. Üçüncüsü ise operasyonel maliyetlerdir. Operasyonel maliyetler idari maliye ve uyum maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Operasyonel maliyetler, vergilendirme sonucunda kamu kesimince katlanılan idari maliyetler ile mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olmak üzere katlanmak zorunda olduğu uyum maliyetleridir. İdari maliyetlere ilişkin unsurlar; memur maaşları, kırtasiye harcamaları ve bilgisayar yazılımları şeklinde ifade edilebilir. Uyum maliyetleri; mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek için katlandığı maliyetlerdir.[282]

Kamu kesimince kullanılan kaynaklar yani sadece idari maliyetler dikkate alınarak idari etkinliğin dar anlamda ölçülmesi mümkündür. Oysa, belirli bir verginin

[278] Karaarslan, s.362.
[279] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s.119.
[280] Karaarslan, s.362.
[281] Etkinlik maliyeti; *"Vergiler sonucu piyasadaki aktörlerin davranışlarında meydana gelen olumsuz etkileşimleri ifade etmektedir."* şeklindedir. (Bkz. Serkan Benk ve Ekrem Karayılmazlar, "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi**, Sayı.159, (Temmuz-Aralık 2010), s.138.)
[282] Benk ve Karayılmazlar, s.137-142.

toplanması için, mükelleflerce de kaynakların bir kısmı harcanmaktadır. Geniş anlamda idari etkinliğin ölçülmesi gerekirse operasyonel maliyetlerin tümü dikkate alınmalıdır.[283]

3.3. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK VE İDARİ ETKİNLİK

Vergi denetiminde etkinlik kavramı; idarece yapılan vergi denetimleri ile denetimlerden beklenen hedeflere ulaşma derecesidir. Vergi denetimlerinde etkinliği sağlamanın en temel amaçlarından birisi vergi gelirlerinin artırılmasıdır.[284]

Vergi denetiminde etkinlik; mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmediklerini tespit etmek amacıyla yapılan denetimler neticesinde denetimlerden beklenen başarıyı gerçekleştirme düzeyidir.[285]

Etkin bir vergi denetimi, iyi bir kurumsallaşmaya bağlı olmakla birlikte, denetim sisteminde yer ala müesseselerin verimliliğine, nitelikli personel sayısına ve etkinliğine bağlıdır.[286] Etkin bir vergi denetiminde, finansal tablo analizinin iyi bilinmesi gerekmekte olup, aynı zamanda da finansal tabloların doğru bir şekilde analiz edilmesi önem arz etmektedir.[287]

Vergi denetimlerinde idari etkinlikten bahsedilebilmesi için, hem vergi sisteminin hukuki yapısı rasyonel vergi sistemine uyumlu olmalı hem de vergi idaresinin iyi bir şekilde örgütlenerek faaliyetlerini icra etmesi gerekmektedir.[288]

İdare, yapılan vergi denetimlere ilişkin bir takım maliyetlere katlanmaktadır. Yapılan vergi denetimlerinde minimum maliyet ile maksimum verim alınması denetimin idari etkinliği açısından önem arz etmektedir. Bu noktada vergi denetimlerinde idari etkinlik kavramı; vergi denetimlerinden beklenen fonksiyonların ve hedeflerin gerçekleşmesi sağlanırken, reel kaynakların minimum düzeyde kullanılmasıdır.

---

[283] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.189-190.
[284] Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Sakarya: Sakarya Üniversitesi, 16-20 Mayıs 2014, s.451.
[285] Yasin Acar ve Deniz İştekal, "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırmalı Analizi: Şırnak İli Örneği", **Journal Of Instıtuteof Economıc Development And Socıal Researches**, Cilt.4, Sayı.10, (2018), s.364.
[286] Yoruldu ve Zeybek Yoruldu, s.58.
[287] Arabacı ve Çavdar, s.172.
[288] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.191.

Vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülebilmesi için yapılan denetimler neticesinde ulaşılmak istenilen hedefin ne olduğu veya olması gerektiği bilinmelidir.[289]

Uluslararası alanda denetimin etkinliğinin ölçülmesine ilişkin çeşitli araçlar bulunmaktadır. Bunlar; *"Denetim sayısı, denetim oranı, tarh edilen toplam vergi miktarı ve bunun toplam vergi tarhına olan yüzdesi, denetim sonucu geri ödenen toplam miktar, vergi türlerine göre yapılan vergi denetimleri, denetlenen vergi mükellefleri başına düşen denetim elemanı sayısı"* gibi ölçütlerdir. [290]

Vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanmasını sadece denetim mekanizması kapsamında alınacak tedbirler ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Bu nedenle vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanmasını direkt etkileyen faktörlere bir bütün olarak bakılması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu faktörler:[291]

- "*Örgütlenmeden kaynaklanan faktörler,*
- *Vergi mevzuatından kaynaklanan faktörler*
- *Denetim elemanlarının sayısı ve çalışma şartları yönünden kaynaklanan faktörler*
- *Vergi bilincinin oluşturulamaması*
- *Uzlaşma müessesesinin varlığı*
- *Beyan esası sisteminin tam uygulanamayışı,*
- *Oto-kontrol mekanizmasının yeterince olmayışı."*

Gerçek ve Bakar'a göre vergi denetimlerinin etkinliği; *"Tamamlanan denetim sayısı, tarh eden ya da istenilen ek verginin tutarı, cezaların toplam tutarı, ek vergi ve cezaların ortalama doğruluk oranı, denetlenen mükellef başına düşen ek vergi tarhiyatı ve cezalar, denetim sonucunda uygunsuzluk görülenlerin toplam denetim içindeki payı, denetimler sonucunda değişmeyen tarhiyat oranı ve denetime tahsil edilen toplam kaynak vb."* faktörlerle ölçülmektedir. Ayrıca vergi denetimlerinde etkinliği belirleyen bir diğer gösterge de incelenecek mükelleflerin seçimidir.[292]

---

[289] Kızıl, s.83.
[290] Arslan ve Biniş, s.452.
[291] Abdülkadir Ünal, **Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği, 2007, s.69.
[292] Gerçek ve Bakar, s.170-171.

Vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanmasına yönelik olarak dikkate alınan performans göstergeleri aşağıdaki gibidir.[293]

- *"Tahakkuk eden vergi miktarı,*
- *Tahakkuk artış oranı,*
- *Tahsilat/tahakkuk oranı,*
- *Vergi incelemelerinin sıklığı."*

Literatürde vergi denetimlerinde etkinliğin ölçülmesine yönelik yaygın kabul gören göstergeler;[294]

- *"Denetim (İnceleme) Oranları,*
- *Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı,*
- *Denetim Oranları,*
- *Vergi Tahsilatı İlişkisi,*
- *100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama,*
- *Matrah Farkı / İncelenen Matrah"*

şeklindedir. Vergi denetiminde idari etkinliğin ne derece gerçekleştiğine yönelik somut veriler elde etmek amacıyla bir takım kriterler ortaya konması gerekmektedir. Özellikle denetimlerde idari etkinliğin ölçülebilmesi için idari maliyetlerdeki artışa karşılık yapılan denetimler neticesinde denetlenen mükellef sayısı, denetim oranı, tahakkuk/tahsilat oranı, tarhı talep edilen vergi miktarı, tarhı talep edilen vergi miktarındaki artış oranlarına ilişkin faktörlerin incelenmesi gerekmektedir.[295]

Vergi denetiminde idari etkinliğin ölçülmesinde kullanılan önemli bir kriter de takipli alacaklar/tahakkuk oranıdır. Takipli alacaklar/tahakkuk oranının etkinliğinden söz edilebilmesi için teorik olarak bu oranın %1-2 düzeyinde gerçekleşmesi gerekir. Bu oranın düşük olmasındaki en önemli kriter vergilerin mükellefler tarafından rızaen ödenmesidir. Aksi halde idare tahsil edemediği vergi gelirleri için cebren tahsilata gidecek ve ilave maliyete katlanacaktır. İdarenin tahsil etmesi gereken vergi gelirleri için

[293] Umur Tosun ve Cahit Güran, "Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt. 20, Sayı. 2, (2002), s.197-205.
[294] Furkan Beşel, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı. 107, (Ekim - Aralık 2017), s.83.
[295] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.192.

ilave maliyete katlanması denetimlerdeki idari etkinliğin gerçekleşmesini engellemektedir. [296]

3.3.1. Vergi Denetiminde İdari Etkinliği Belirleyen Faktörler

3.3.1.1. *Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler*

Vergi denetimlerinde bürokrasinin karmaşık yapısı ve denetim birimleri arasında eşgüdüm eksikliği nedeniyle denetimlerin yetersizliği etkinliğin sağlanmasını büyük ölçüde azaltmıştır.[297]

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması, mükerrer denetime ve kaynak israfına neden olmaktadır.[298] Özellikle kaynak israfı artmasının idari etkinliğin sağlanmasında engel teşkil edeceği aşikardır.

İdare, mükellef odaklı bir organizasyona ve kendi içinde bir bütünlüğü olan bir yapıya sahip olmasıyla birlikte görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilecektir. İdarenin örgütlenme yapısı nedeniyle yasalarla yüklenilen görevleri yürütecek durumda değildir. İdare, merkez ve taşra şeklinde örgütlenmesi nedeniyle gerek merkezde gerekse de taşra teşkilatındaki birim ve kişilerin görev, yetki ve sorumlulukları sınırları açık olarak belirlenmelidir.[299]

Vergi müfettişliği mesleğini yapmaya hak kazananlar vergi müfettiş yardımcısı olarak göreve başlamaktadır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde de belirtildiği üzere; vergi müfettiş yardımcıları üç yıllık bir yardımcılık dönemine tabiidirler. Üç yıllık yardımcılık dönemi sonucunda girilen yeterlilik sınavında başarı gösteren vergi müfettiş yardımcıları vergi müfettişi olarak atanır. Ancak yetki ve yeterlilik sınavı sonrasında vergi müfettişliğine atanmaya hak kazanan vergi müfettiş yardımcılarının iki yıldan fazla süreyle atanmamaları hem özlük haklarının kaybına hem de yapılan ya da yapılmakta olan incelemelerde performans kaybına neden olmaktadır.

---

[296] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.193.
[297] Oral, Fazlılar ve Koç, s.130.
[298] Ünal, s.70.
[299] Adnan Gerçek, "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.625.

3.3.1.2. Vergi Mevzuatı

Vergi kanunlarının sık değiştirilmesi ve vergi sisteminin çok karışık olması nedeniyle vergi mevzuatının farklı yorumlamalara yol açması etkin bir vergi denetiminin sağlanmasını engellemektedir. Vergi mevzuatının çok sık değiştirilmesi, denetim elemanları[300] ile mükelleflerin işlerini zorlaştırmaktadır. Gerek mükelleflerin gerekse de denetim elemanlarının vergi mevzuatını kolay anlayabilmesi ve etkin bir şekilde yönetebilmesi için vergi kanunları basit, sade ve anlaşılır olmalıdır. Aksi takdirde vergilendirme sürecine ilişkin hataların oluşmasına ve sisteme olan saygının azalmasına neden olur. [301] Vergi kanunlarının mükellefler tarafından anlaşılabilecek şekilde basit ve sade olması hem vergilendirme ilkesi gereğidir. Hem de mükelleflerin en temel haklarından biridir.[302]

Vergi denetimlerinin, vergi mevzuatı ile vergi alacağını güvence altına alınarak ve mükelleflere gerekli kolaylıklar sunarak vergilendirme işlemlerinin devamlı, hızlı, seri ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısı, mükellefleri bilerek ya da bilmeyerek kayıtdışılığa yönlendireceği gibi vergi uyuşmazlıkların ve idari maliyetlerin artmasına neden olur. Vergi mevzuatının açık ve istikrarlı olması denetim faaliyetlerinin usule uygun yürütülmesini sağlayarak, vergi uyuşmazlıklarının ve idari maliyetlerin düşük olmasını sağlar.[303]

Vergi mevzuatının anlaşılması zor, karmaşık ve boşlukları olması hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin işlerini zorlaştırmaktadır. Mevzuattan anlamayan mükellefler, anlayabildiği vergisel işlemleri tesis edecektir. Bu durum vergi hatalarının ortaya çıkmasına neden olacaktır.[304]

[300] 213 Sayılı VUK'nun 128'nci ve 135'inci maddelerinde belirtilen kişilerdir.
[301] Ünal, s.71.
[302] T.C. Kalkınma Bakanlığı (2018), s.49.
[303] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.193.
[304] Acar ve İştekal, s.364.

3.3.1.3. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları

Vergi denetimi faaliyetini ifa eden denetim elemanlarının sayıları, nitelikleri ve çalışma şartları denetim sayısını ve dolayısıyla vergi denetimindeki idari etkinliği doğrudan etkiler.

Türkiye'de vergi denetimine yetkili olan denetim elemanı sayısı 2018 yılı itibariyle 27.008'dir. Bu sayı 2020 yılı itibariyle de 30.387'dir. Türkiye'de faal mükellef sayısının[305] yalnız binde 4'ü kadar denetim elemanı vardır. Denetim elemanı sayısının bu denli az olması, denetlenen mükellef sayısının da az olmasına neden olmaktadır.

Vergi denetim türlerinden biri olan yoklama, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 130'uncu maddesi uyarınca her zaman yapılabilir. Özellikle gece faaliyette bulunan işyerlerine yapılan yoklamalarda, yapılan denetime ilişkin olarak denetim elemanın mesai süresi de uzayacaktır. Bu husus denetim elemanında olumsuz etki yaratacaktır.

Örneğin vergi müfettiş yardımcıları mesleğe girişlerinden itibaren fiilen onsekiz ay çalıştıktan sonra yetki sınavına tabii tutulurlar. Yetki sınavı neticesinde başarı sağlayan vergi müfettiş yardımcıları fiilen denetim yapmaya başlar. Bu durum neticesinde denetim elemanlarında artışa gidilse bile, yetiştirilmeleri ve fiilen inceleme ve denetim yapmaları uzun zaman almaktadır.

Vergi denetim elemanlarına verilen ücret ile yaptırılan iş ve riskleri karşılaştırıldığında, verilen ücret tutarı denetim elemanlarının ürettikleri hizmete ya da değere karşılık düşük kalmaktadır. Ayrıca denetim elemanlarının kamu sektöründen özel sektöre geçişleri (meslekte on yılını tamamlayan vergi müfettişlerin yeminli mali müşavir olması gibi) nitelikli denetim elemanı sayısının azalmasına neden olmaktadır.[306]

Vergi denetimlerinde başarının sağlanabilmesinin en temel şartlarından biri, denetim elemanlarının işin gerektirdiği niteliklere sahip olmasıdır. Denetim elemanlarının hizmet içi eğitimlere tabi tutularak ihtiyaç duyulan niteliklerle donatılması gerekmektedir.[307]

---

[305] Mükellefiyet türü itibariyle toplam faal mükellef sayısı 2018 yılı 5.738.531 adet, 2020 yılı ise 6.224.018 adettir.
[306] Ünal, s.71-72.
[307] Gerçek, *Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi*, s.629.

Vergi denetim elemanlarının özlük haklarına ilişkin sorunlarından ve kurum bürokratların çıkar çatışmalarından dolayı yıpranması hem denetim personelinin motivasyonunu hem de vatandaşın güvenini sarsmaktadır. [308]

3.3.1.4. Vergi Bilincinin Düşük Olması

Vergi bilinci kavramı; kamusal hizmetlerin finansmanına kişilerin elde ettiği kazançlardan veya iratlardan, vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme veya hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir.[309]

Vergi bilinci, vergilemenin mali amacını bilen kişilerin vergilendirme işlemlerine ilişkin ödevlerini yerine getirme konusundaki tutum ve davranışlardır.[310]

Vergi bilinci, bir verginin ödenmesi gerektiğinin farkında olmaktır.[311] Vergi bilinci ile gerçek ya da tüzel kişiler kamu hizmetlerinin finansmanında temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin önemini idrak etmiştir. Vergi bilinci gelişmiş toplumda gerçek ya da tüzel kişiler, ödenen vergilerin nereye harcandığını veya kendisinin ödediği vergiden nasıl yararlandığını bilmekte ve bu nedenle vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmektedir.[312]

Vergi ödeyen gerçek ya da tüzel kişiler, ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak geri dönmesi bekler ve vergilerin verimli şekilde kullanıldığı görmek ister. Devlet tarafından yapılan yatırımların yarım bırakılması, bitirilen yatırımların etkin şekilde kullanılamaması ve gereksiz lüks tüketim harcamaları gibi hususlar bireylerin vergiye karşı direnç göstermelerine neden olmaktadır. Yani vergilerin verimsiz şekilde kullanılması vergi bilincini zayıflatmakta ve vergiye karşı direnç oluşturmaktadır.[313]

---

[308] Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, s.129.
[309] Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek, "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları, **Maliye Dergisi**, Sayı. 153, (Temmuz-Aralık 2007), s.104.
[310] AKGÜL Yılmaz, s.204.
[311] Atilla Uyanık, "Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, (Temmuz-Aralık 2019), s.359.
[312] Zehra Özgün ve Cihan Yüksel, "Mersin'de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi", **Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.1, Sayı.2, (Mayıs 2018), s.35.
[313] T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)**, Ankara, 2014, s,32-33.

Vergiye karşı hassasiyet, uyum ve ödeme isteğinin gerçekleşebilmesi vergi bilincinin oluşmasıyla ilişkilidir.[314]

Türk Vergi Sisteminin beyan esası sistemine dayanan bir sistem olması, vergi bilincinin yeterince gelişmemiş mükelleflerin bazı kazançlarının beyan dışı bırakılmasına yol açarak vergi kaçırma riskini taşımaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının idare tarafından denetlenmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle etkin bir vergi denetimi neticesinde, denetim faaliyetlerinin önleyici ve caydırıcı olma özelliklerinin yanında vergi bilinci ilkesinin de yerleşmesini kolaylaştıracaktır.[315]

3.3.1.5. Vergi Afları

Vergi affı, kanuna dayalı şekilde yetkisini kullanarak devletin alacak hakkından vazgeçmesi olarak ifade edilebilir. Ekonomik, sosyal ve siyasi amaçlarının olmasının yanında vergi gelirlerini artırmaya yönelik bir çözüm yöntemidir. Vergi aflarının çok sık tekrarlanması gerçek ya da tüzel kişilerin vergiye karşı tutumlarında ve davranışlarında önemli bir etki yaratmaktadır. Çok sık vergi affı kanunu çıkması, mükellefin vergiye karşı ödev ve sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getirmesi noktasındaki hassasiyeti zedeleyecektir.[316]

Vergi afları, vergi ödevini tam ve zamanında yerine getiren mükellef aleyhinde büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Çünkü vergi afları ile vergisini zamanında ödemeyenler ödeyenlere göre ekonomik olarak daha avantajlı hale gelecektir. Çok sık vergi affına başvurulması vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflerde, nasıl olsa af çıkar beklentisi oluşturmaktadır. Bu beklenti doğrultusunda mükellefler yükümlülüklerini yerine getirmemekte ve vergi ödememektedir. Vergi afları, vergisini tam ve zamanında ödeyen mükelleflere karşı adaletsizliğe yol açmakla birlikte, vergisini düzenli ödeyen mükellefleri vergisini ödememe eğilimine sokabilmektedir. Bu nedenle vergi aflarına çok sık başvurulması etkinliğin kaybedilmesine neden olmaktadır.[317]

---

[314] Acar ve İştekal, s.364.
[315] Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, s.129.
[316] Yusuf Güler, "Vergi Aflarının Bütçe Ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri", **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt.2, Sayı.1, (2015), s.8.
[317] T.C. Kalkınma Bakanlığı, s.33.

Türkiye'de Yıllara Göre Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Aflarına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.[318]

Tablo 11: Türkiye'de Yıllara Göre Vergi ve Sosyal Sigorta Primi Afları

Yıl	Kanun No	Af Kanunlarının Kapsamı
1924	-	İlk Vergi Affı
1928	-	Elviyeyi Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
1934	4530	Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
1934	2566	Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
1938	3568	Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
1946	4920	Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
1947	5050	Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
1960	113	Af Kanunu
1961	281	Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
1963	218	Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1963	252	Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
1963	325	Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
1963	691	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
1966	780	Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1970	1319	Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
1974	1803	Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
1981	2431	Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
1982	2431	Kanuna İlave
1983	2801	Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun
1985	3239	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici Dördüncü Maddesi
1988	3505	3505 Sayılı Kanunun Geçici Birinci Maddesi
1988	3512	3512 Sayılı Kanun
1990	3689	3689 Sayılı Kanunun Geçici Birinci Maddesi

[318] Hünkar Güler, Ekrem Toparlak ve Hacer Kaba, "Türkiye'de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikası Tasarımı", **Politik Ekonomik Kuram**, Cilt2(1), (2018), s.156.

Yıl	Kanun No	Af Kanunlarının Kapsamı
1992	3787	3787 Sayılı Kanun
1997	400	Tahsilât Genel Tebliğ
1998	4369	4369 Sayılı Kanun
2001	414	Tahsilât Genel Tebliğ
2002	4746	4746 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisiyle İlgili Af Düzenlemesi
2003	4811	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
2008	5811	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
2011	6111	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
2013	6486	Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
2014	6552	İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
2016	6736	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
2018	7143	Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
2020	7256	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
2021	7326	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Tablo 11'de görüleceği üzere; Türkiye'de ortalama iki yılda bir olmak üzere vergi affına ilişkin kanun yayımlanmıştır. Literatürde her ne kadar vergi affı ibaresi geçse bile kanunlardan anlaşılacağı üzere vergi afları alacakların yapılandırılması olarak ifade edilmektedir.

Vergi aflarına çok sık başvurulması, vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren dürüst mükellef üzerinde olumsuz etkiler yaratacak ve ödevlerini yerine getiren mükellef sayısını azaltacaktır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde sık sık vergi aflarına başvurulması mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratacak ve vergi denetiminde idari etkinliği olumsuz yönde etkileyecektir.

3.3.1.6. Defter, Belge ve Beyandan Kaynaklanan Faktörler

Yasal defter ve belgelerin tam ve zamanında tutulması yapılan denetimler için önem arz etmektedir. Mükellefler harcanabilir gelirlerini yükseltmek adına yasal defter

ve belgeler üzerinde yanlış veya hatalı kayıtlar tesis edebilir. Bu husus kayıtdışı ekonominin de aslında bir göstergesidir. [319]

Mükelleflerin kayıtlı ekonomide faaliyette bulunması kayıtdışı ekonomiye nazaran ek maliyet oluşturmaktadır. Bu ek maliyet nedeniyle bireyler kayıtdışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedir. Ayrıca mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin farklı türden evrak/evraklar (fatura, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, perakende satış fişi, taşıma irsaliyesi gibi) tasarlanmıştır. Belgeler üzerinde geliştirilen sadelik ve fonksiyonellik etkinliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.[320]

3.3.1.7. Uzlaşmadan Müessesesinin Varlığı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında mükelleflere bir takım haklar tanınmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde tarhı istenilen vergi ve cezalara karşı uzlaşma ve indirim talep edebilir veya idari dava yoluna başvurabilir.

Uzlaşma müessesesiyle tarh edilen vergi ve cezalarda bir takım indirimler yapılmakta ve belli bir tutar üzerinde mükelleflerle anlaşılmaktadır. Uzlaşmanın temel amacı idare ile mükellef arasında yaşanan belirli uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan çözümünü sağlamaktır. Uzlaşılan vergi ve cezalarda yargı yoluna başvurulmadığı için vergi ve cezalar erken tahsil edilmiş olur.

Uzlaşma müessesesi tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesini, yapılan vergi incelemeleri nezdinde vergi inceleme tutanağı tanzim edilmeden önce mükellef veya temsilci vergi müfettişinden veya vergi müfettiş yardımcısından talep eder. Tarhiyat öncesi uzlaşmada tarhı istenilen vergi ve cezalar için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı nezdinde tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarıyla uzlaşma sağlanır ve sonrasında üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar tarh edilir. [321]

[319] Acar ve İştekal, s.364.
[320] Ünal, s.73-76.
[321] 213 Sayılı VUK. Md. Ek 11.

Tablo 12: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	177.627.090,00	0,00	220.902.310,00	0,00
Vaki Olmadı	306.586.834,00	0,00	417.723.402,00	0,00
Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570,00	189.507,00	1.817.424,00	70.684,00
Uzlaşıldı	231.220.204,00	224.845.628,00	417.237.625,00	78.202.111,00

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11'nci maddesinden de anlaşılacağı üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki belirtilen hususlar hariç olmak üzere, vergi incelemesine ilişkin vergi denetim elemanınca tarhı istenilen vergi ve cezalara tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Ayrıca 213 Sayılı VUK'un Ek 11'nci maddesi; *"Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler."* şeklindedir.

Denetlenen mükellef veya vekil (noterden alınan vekâletnameye istinaden) tarhı istenilen vergi ve cezalarda uzlaşma sağlamak için yazılı olarak vergi incelemeyi yapan denetim elemanına veya bağlı bulunduğu birime yahut Başkanlığına başvurur.[322]

. Tarhiyat sonrası uzlaşma mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyaı cezalara aittir. Tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları mükelleflere vergi ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilir. Uzlaşma talebi de bu noktada vergi ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gündür.

2020 yılı itibariyle Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları incelendiğinde 47.697 adet dosya başvurusunun olduğu ve bu dosyalardan da 45.037 adet dosya üzerinde uzlaşma sağlandığı belirtilmiştir.[323]

[322] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
[323] Gelir İdaresi Başkanlığı, "**Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**", Şubat, Ankara, 2021, s.105.

Tablo 13: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
2019	130.487.509,84	125.123.495,99	275.988.683,69	48.937.093,84
2020	187.521.628,29	178.802.621,73	386.037.904,20	64.985.032,46

Kaynak: GİB 2020 Yılı Faaliyet Raporu verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve 2020 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçlarında 193 adet dosya başvurusundan 147 adet dosya üzerinde uzlaşma sağlanmıştır.

Yapılan vergi denetimleriyle vergi kaybının önlenmesi amaçlanırken, uzlaşma müessesesinin varlığı mükellefleri vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde sorumsuz davranmasına neden olmaktadır.[324]

Uzlaşma müessesesi vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren iyi niyetli mükellefler için tasarlanmış olsa da, bunu suiistimal eden mükellefler tarafından (bilerek vergisel ödevini yerine getirmemesi neticesinde katlanılan vergi ve cezanın tamamı yerine bir kısmının ödenmesi) kullanılır hale gelebilecektir. Uygulamalarda inceleme raporlarına dayanılarak mükellef adına tarhı istenilen vergi ve cezaların yüzde 90-95'inin silinerek sembolik bir rakam üzerinde uzlaşıldığı gözlemlenmiştir. Sonuç olarak vergi kanunlarıyla cezalandırıcı yasal düzenlemeler karşısında, uzlaşma müessesesinin varlığı, yasal düzenlemeleri etkinsizleştirmekte ve caydırıcılık fonksiyonunu azaltmaktadır.[325]

Uzlaşma müessesesi her ne kadar iyi niyetli mükellefler için getirilmiş bir uygulama olsa da, uzlaşma komisyonlarının mükelleflere farklı indirimlerde bulunması vergilemede adaleti bozmaktadır.[326]

[324] Ünal, s.74.
[325] T.C. Kalkınma Bakanlığı, s.35-36.
[326] Acar ve İştekal, s.364.

3.4. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ ETKİNLİĞİ ÇALIŞMASI

Vergi denetiminde idari etkinlik, yapılan denetim faaliyetlerinin minimum maliyetle yapılması ancak maksimum verim alınmasıyla sağlanabilir. Bu kapsamda idari etkinliğin ölçülmesine yönelik somut veriler elde edilmesi noktasında, idari maliyetlerdeki artışa karşılık yapılan denetimler neticesinde denetlenen mükellef sayısı, denetim oranı, tahakkuk/tahsilat oranı, tarhı talep edilen vergi miktarı, tarhı talep edilen vergi miktarındaki artış oranları ve 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamalara ait faktörlerin incelenmesi gerekmektedir.

3.4.1. Denetlenen Mükellef Sayısı

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanan bir sistem olması nedeniyle, mükelleflerin idareye bildirmiş olduğu beyannamelerin kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi, denetlenen mükellef sayısının yüksek olmasına bağlıdır.

Denetim kapsamında yapılan faaliyetler iki tür üzerine oturmuştur. Bunlar; yoklama ve vergi incelemesidir. Toplam vergi mükelleflerinin denetlenme oranı ne kadar yüksek olursa denetimde etkinlik o ölçüde yüksektir.[327]

Denetlenen veya denetlenmesi gereken mükelleflerin seçimi de, denetimde idari etkinliği etkileyen husustur. Yüksek risk grubu içeren mükelleflerin denetlenmesi vergi gelirlerinin artmasına ciddi katkı sağlayacaktır. Bu nedenle yapılan denetimlerde incelenecek veya incelenmesi gereken mükelleflerin risk analizi sistemine dayandırılarak seçilmesi önem arz etmektedir.[328]

Denetime tabi tutulan mükellef sayısındaki artış, vergi kayıp kaçağının azalmasını sağlayarak vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır. Bu da denetimde etkinliği doğrudan etkileyecektir.[329]

[327] Ünal, s.79-81.
[328] Gerçek ve Bakar, s.171.
[329] Beşel, s.84.

Denetim elemanlarınca vergi incelemelerine ilişkin denetlenen mükelleflere ait karşılaştırmalı tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 14: VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerine Ait Denetim Oranı (2018-2020)

Yıllar	2018	2019	2020
İncelenen Mükellef Sayısı (a)	44.376	40.763	47.597
İncelenen Mükellef Sayısındaki Artış Oranı	0,44%	-8,14%	16,77%
Mükellef Sayısı* (b)	2.727.208	2.813.452	3.004.329
Mükellef Sayısındaki Artış Oranı	3,45%	3,16%	6,78%
Tarhı İstenilen Vergi	8.722.800.218	10.409.577.465	24.921.860.064
Tarhı İstenilen Vergi Artış Oranı	48%	19%	139%
Kesilmesi Önerilen Ceza	19.862.613.528	23.520.286.333	40.258.714.890
Kesilmesi Önerilen Ceza Artış Oranı	38%	18%	71%
Denetim Oranı (a/b)	1,63%	1,45%	1,58%
VDK'nın Bütçe Gideri (TL) (c)	822.395	959.486	1.124.075
İncelenen Mükellef Sayısının Birim Maliyeti (TL) (c/a)	18,53	23,53	23,61
Birim Maliyetteki Artış Oranı	-	26,98%	‰33,99

* Faal Gelir Vergisi mükellefi sayısı ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısını toplamını ifade etmektedir. Ayrıca mükellef sayılarına ait veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınmıştır.

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporlarından (2017, 2018, 2019 ve 2020) hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 14 incelendiğinde; 2018, 2019 ve 2020 yıllarında yapılan vergi incelemelerinde her 100 mükelleften sırasıyla 1,63'ü, 1,45'i ve 1,58'i incelenebilmiştir. 2019 yılında incelenen mükellef sayısı %8,14 oranında azalmıştır. Ancak incelenen mükellef sayısının azalmasına karşın, tarhı istenilen vergi ve cezalar artmıştır. Mükellef sayısının her geçen gün artmasına karşın, yapılan vergi incelemelerine ait sayının çok fazla değişmediği görülmektedir. İncelenen mükellef sayısı ile VDK'nın bütçe giderleri karşılaştırıldığında incelenen mükellef sayısına ilişkin birim maliyetler 2018 yılında 18,53 TL, 2019 yılında 23,53 TL ve 2020 yılında da 23,61 TL'dir. 2019 yılında bir önceki yıla göre incelenen mükellef sayısına ait birim maliyette %26,98'lik bir artış yaşanmıştır. Bu durumda 2019 yılında incelenen mükelleflere ilişkin hem birim maliyetler yükselmiş hem de incelenen mükellef sayısı azalmıştır. 2020 yılında da incelenen mükellef sayısında

%16,77 oranında artış yaşanmıştır. Aynı zamanda incelenen mükellefe ait birim maliyetler de bin 33,44 düzeyinde artmıştır. Sonuç olarak yapılan vergi incelemelerinin çok düşük seviyede kalması ve birim maliyetlerin yüksek olması idari etkinliğin sağlanamadığının göstermektedir.

Tablo 15: Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerine Ait Denetim Oranı (2018-2020)

Yıllar	2018	2019	2020
Vergi Dairesince İncelenen Mükellef Sayısı (a)	4.085	4.782	3.061
İncelenen Mükellef Sayısındaki Artış Oranı	-40,46%	17,06%	-35,99%
Bildirilen Matrah	9.149.818.516	3.879.640.217	3.967.057.728
Bulunan Matrah Farkı	3.259.240.971	1.206.848.744	1.139.396.507
Bulunan Vergi Farkı	101.734.020	183.591.809	100.993.579
Mükellef Sayısı* (b)	2.727.208	2.813.452	3.004.329
Mükellef Sayısı Artış Oranı	3,45%	3,16%	6,78%
Denetim Oranı (a/b) (%)	0,15%	0,17%	0,10%
Vergi Dairesince Tarh Edilen Vergi	100.384.007	161.090.698	66.658.208
Tarh Edilen Vergi Artış Oranı	-33,26%	60,47%	-58,62%
Kesilmesi Önerilen Ceza	196.823.683	218.589.774	103.775.121
Kesilmesi Önerilen Ceza Artış Oranı	61,83%	11,06%	-52,53%

* Faal Gelir Vergisi mükellefi sayısı ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayısını toplamını ifade etmektedir. Ayrıca mükellef sayılarına ait veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınmıştır.

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından (2017, 2018, 2019 ve 2020) hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 15 incelendiğinde, vergi dairesi tarafından yapılan vergi incelemelerinde incelenen mükellef sayısı 2020 yılında bir önceki yıla göre %35,99 düzeyinde azalmıştır. İncelenen mükellef sayısının azalmasına karşın, incelenmesi gereken faal mükellef sayısının arttığı görülmektedir. Tarh edilen vergi miktarında 2020 yılında bir önceki yıla göre %58,62 oranında azalmıştır. Aynı şekilde kesilmesi önerilen ceza tutarı da 2020 yılı itibariyle %52,53 oranında azalmıştır. Hem denetim oranının da %1'in altında olması hem de tarh edilen veya kesilmesi önerilen vergi ve cezalardaki azalış, denetim faaliyetlerinde idari etkinliğin olmadığını göstermektedir.

Denetim elemanları tarafından yapılan yoklamalara ilişkin denetlenen mükelleflere ait karşılaştırmalı tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 16: Yoklamalar Ait Denetim Oranı (2014-2020)

Yıllar	Yapılan Denetim Oranı			Mükellef Sayısı* (c)	Denetim Oranı	GİB Bütçe Gideri (Milyon TL) (b)	Denetlenen Mükellef Sayısının Birim Maliyeti (TL) (b/a)	Bir Mükellefin Denetlenme Maliyeti (TL) (b/c)
	Vergi Dairesi Tarafından Yapılan Denetim Sayısı	E-Yoklama	Toplam Denetim Sayısı(a)					
2014	2.321.716	-	2.321.716	5.032.642	46,13%	2.313,80	996,59	459,76
2015	837.550	-	837.550	5.177.520	16,17%	2.471,86	2.951,30	477,42
2016	436.252	2.216.635	2.652.887	5.330.936	49,76%	2.875,49	1.083,91	539,39
2017	260.529	2.119.769	2.380.298	5.540.355	42,96%	3.091,68	1.298,86	558,02
2018	260.020	2.118.528	2.378.548	5.738.531	41,45%	3.378,94	1.420,58	588,82
2019	511.941	2.200.000	2.711.941	5.891.369	46,03%	3.832,58	1.413,22	650,54
2020	351.451	1.900.000	2.251.451	6.224.018	36,17%	4.488,57	1.993,63	721,16

* Mükellefiyet türü itibariyle toplam faal mükellef sayısını ifade etmektedir. Ayrıca mükellef sayılarına ait veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan alınmıştır.

Kaynak: GİB Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020) verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 16 incelendiğinde; Türkiye'de denetim faaliyetine ilişkin yapılan yoklamalarda, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında her 100 mükelleften sırasıyla yalnız 41,45'i, 46,03'ü ve 36,17'si denetlenebilmiştir. Denetim oranlarının bu kadar yüksek olmasının nedeni ise yapılan e-yoklamalardır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 2015 Faaliyet Raporu'nda yoklama yapılan mükellef sayısı 837.550 adettir. Aynı şekilde faal mükellef sayısı da 5.177.520'dir. 2015 yılında her 100 tane mükelleften yalnız 16,17'si denetlenebilmiştir. Elektronik Yoklama Sistemi 2015 yılından itibaren uygulanmasıyla bu oran %40'lara kadar yükselmiştir.

Denetlenen mükellef sayısının birim maliyetinin en yüksek olduğu yıl 2015 yılıdır. 2015 yılından itibaren e-yoklama sistemine geçilmesi (2015 yılına nazaran) denetlenen mükellef sayısının birim maliyetini azaltmıştır. Ancak 2016 ve müteakip yıllarda denetlenen mükellef sayısının birim maliyeti yükselmeye devam etmiştir. Bu kapsamda denetlenen mükellef sayısının artmanı önem arz etmektedir.

Toplam mükellef sayısının denetlenme maliyetinin en düşük olduğu yıl 2014 yılıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2020 yılında bir mükellefi denetleme maliyeti (vergi incelemesi hariç) 721,16 TL'dir.

Bilgi teknolojilerine dayalı şekilde gerçekleştirilen vergi denetimleri, hem denetim maliyetlerin azalması hem de denetlenen sayısının artmasını sağlayacaktır.[330] Bu husus da denetimde idari etkinliğin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

3.4.2. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Bu yöntem ile bir tane denetim elemanına isabet eden mükellef sayısının tespiti amaçlanmıştır. Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ne kadar az olursa, denetimlerde denetim elemanı daha aktif olacaktır. Bu husus denetimde idari etkinliğin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

Vergi incelemelerine ilişkin vergi inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 17: Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı (2018-2020)

Yıllar	Yapılan Denetim Sayısı[331]	Denetim Elemanı Sayısı*	Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı
2018	2.427.009	27.008	89,86
2019	2.757.486	-	-[332]
2020	2.302.109	30.387	75,76

* 213 Sayılı VUK'un 128 ve 135'nci maddelerinde belirtilen denetim elemanlarını ifade etmektedir.

Kaynak: VDK Başkanlığı Faaliyet Raporu 2018 ve GİB Faaliyet Raporları (2018, 2019 ve 2020) verilerinden hareketle düzenlenmiştir.

Tablo 17 incelendiğinde, yapılan denetim neticesinde bir tane denetim elemanı başına düşen mükellef sayının 2018 yılı itibariyle 89,86, 2020 yılı itibariyle de 75,76'dır.

[330] Gerçek ve Bakar, s.169.
[331] Vergi denetim elemanları tarafından yapılan denetimlerini (yoklama ve vergi incelemesi) ifade etmektedir.
[332] Vergi Denetim Kurulu bünyesinde faaliyet gösteren denetim elemanlarına ait kadro durumu tespit edilemediğinden, söz konusu veriye ilişkin hesaplama yapılamamıştır.

Yapılan denetimlerin etkin ve verimli olabilmesi için söz konusu sayısının daha az olması gerekmektedir.

3.4.3. Tahsilat/Tahakkuk Oranı

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde bir diğer ölçüt tahakkuk ve tahsilatlardaki artış oranıdır. Yapılan etkin vergi denetimleriyle birlikte hem tahakkuk eden vergi miktarında hem de tahsil edilen vergi miktarında artış yaşanır. Kamu gelirleri içinde önemli pay sahibi olan vergi gelirlerine ilişkin denetimlerin ve tahsilatların etkinliğinin sağlanması idari etkinliğin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Vergi gelirleri içinde önemli pay sahibi olan gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin tahakkuk ve tahsilatındaki artış oranları idari etkinliğin ölçülmesine yönelik önemli bir performans göstergesi olarak ifade edilebilir. Özellikle beyan esasının geçerli olduğu söz konusu vergi türlerinde mükelleflerin beyanlarının doğruluğu, denetim maliyetlerini doğrudan etkileyerek idari etkinliğin sağlanmasına katkısı olacaktır.

Tablo 18: Genel Bütçe Vergi Gelirleri (GV[333], KV[334] ve KDV[335]) Tahakkuk-Tahsilat Sonuçları (2019-2020)

Açıklama	**Tahakkuk (Brüt)**		**Tahakkuklardaki Artış Oranı (%)**	**Tahsilat (Brüt)**		**Tahsilatlardaki Artış Oranı**
Yıllar	**2019 (Bin TL)**	**2020 (Bin TL)**		**2019 (Bin TL)**	**2020 (Bin TL)**	
Gelir Vergisi	**254.377.882**	**263.210.405**	**3,5**	**207.849.896**	**203.958.768**	**-1,9**
*Beyana Dayanan Gelir Vergisi	21.083.677	24.245.601	15,0	9.263.979	9.611.758	3,8
*Basit Usulde Gelir Vergisi	529.932	602.427	13,7	204.849	232.478	13,5
*Gelir Vergisi Tevkifatı	228.332.881	233.101.514	2,1	195.591.096	190.969.090	-2,4
*Gelir Geçici Vergisi	4.431.392	5.260.864	18,7	2.789.972	3.145.443	12,7
Kurumlar Vergisi	**111.747.053**	**145.470.945**	**30,2**	**87.528.217**	**112.862.020**	**28,9**
*Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	23.938.605	25.531.527	6,7	6.652.123	3.832.979	-42,4
*Kurumlar Vergisi Tevkifatı	587.917	665.077	13,1	455.465	542.846	19,2
*Kurumlar Geçici Vergisi	87.220.531	119.274.340	36,8	80.420.629	108.486.195	34,9
Katma Değer Vergisi	**352.520.586**	**432.668.374**	**22,7**	**270.152.809**	**323.989.958**	**19,9**
*Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	227.223.186	271.004.437	19,3	144.860.355	164.801.272	13,8
*İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	125.297.400	161.663.937	29,00	125.292.454	159.188.686	27,1

Kaynak: GİB 2020 Faaliyet Raporu

[333] Gelir Vergisi.
[334] Kurumlar Vergisi.
[335] Katma Değer Vergisi.

Tablo 18 incelendiğinde, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin karşılaştırmada tahakkuk eden vergilerde artış meydana gelmiştir. Tahakkuk eden verginin tahsilat düzeyi ne kadar yüksek olursa, idari etkinliğin sağlanması o derece etkili olacaktır. Öncelikle gelir vergisi kalemlerinden en yüksek vergi geliri tevkifattan sağlanmıştır. Ancak gelir vergisi tevkifatına ilişkin tahakkukta yaşanan artışa karşılık tahsil edilen gelir vergisi tevkifatında artış olmamıştır. Tahsilat düzeyinin en fazla azaldığı vergi ise türü kurumlar vergisidir. Özellikle beyana dayanan kurumlar vergisinde tahakkuk eden vergi miktarında %6,7'lik bir artış olmuştur. Ancak yaşanan bu artışa karşılık 2020 yılında tahsil edilen kurumlar vergisi (beyana dayanan kurumlar vergisi) bir önceki yıla göre %42,4 oranında azalmıştır. Beyana dayanan kurumlar vergisinde 2020 yılında tahakkuk eden vergi miktarı 23.531.526 Bin TL iken, tahakkuk eden verginin yalnız 3.832.979 Bin TL'si tahsil edilebilmiştir. Yani 2020 yılında beyana dayanan kurumlar vergisindeki tahakkuk eden miktarın yalnız %16'sı tahsil edilebilmiştir. Aynı şekilde beyana dayanan gelir vergisinin de yalnız %39'u tahsil edilebilmiştir. Tahsilat düzeyinin bu kadar düşük olması iktisadilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Çünkü verginin toplanmasına ilişkin katlanılan operasyonel maliyetler (idari maliyetler ve uyum maliyetleri) dikkate alındığında, tahsil edilen vergi miktarının az olması, tahsil edilen verginin maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır. Bu husus da idari etkinliğin sağlanmasında olumsuz etki yaratacaktır.

Vergi denetimleriyle, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin tespitinin yanında, tahsil edilen vergi gelirinin de artması sağlanır. Bu nedenle denetim oranı ile tahsil edilen vergi gelirleri ilişkisi etkinliğin ölçülmesinde bir ölçüt olarak kabul edilir.[336]

Tahsilat tahakkuk oranı, vergi idaresinin başarısını gösteren önemli bir kriterdir. Tahakkuk eden vergilerin tahsil oranının yüksek olmasıyla idari etkinliğin sağlanması açısından önemlidir. Aksi halde etkinlik sağlanamamış olacaktır. Özellikle mali açıdan etkinliğin ölçülmesinde kullanılan bu yöntem ile etkinliğin sağlanması %98-99 seviyesinde olur.[337]

[336] Beşel, s.87.
[337] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.193.

Tablo 19: Denetim Oranı ve Vergi Tahsilatı (2014-2020)

Yıllar	Denetim Oranı		Tahsilat/Tahakkuk Oranı
	Vergi İncelemesi	Yoklama	
2014	2,24%	46,13%	85,2%
2015	2,32%	16,17%	84,7%
2016	1,96%	49,76%	81,2%
2017	1,68%	42,96%	82,3%
2018	1,78	41,45%	81,41%
2019	1,62	46,03%	81%
2020	1,69	36,17%	80%

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporları (2018, 2019 ve 2020), GİB Faaliyet Raporları (2018, 2019 ve 2020) ve GİB İstatistiklere ilişkin verilerden hareketle düzenlenmiştir.

Denetim tabi olan mükelleflerin denetlenme oranı ile tahakkuk tahsilat oranı karşılaştırıldığında, denetimlerdeki artışın yüksek olduğu dönemlerde tahakkuk ve tahsilat oranının da yüksek olması beklenmektedir. Ancak bu durumun geçerli bir durum olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Çünkü Tablo 19 incelendiğinde, e-yoklama denetimine başlamadan önce 2014 ve 2015 yıllarında tahakkuk/tahsilat oranı sırasıyla %85,2 ve %84,7 düzeyindedir. 2016 yılında e-yoklama denetimine geçilmesiyle birlikte denetlenen mükelleflerin oranı %49,76 düzeyinde gerçekleşmesine karşın tahakkuk tahsilat oranı %84,7'den %81,2'e gerilemiştir. Dolayısıyla bu veriler ışığında, vergi denetimleri vergi gelirlerini artırmamıştır.

3.4.4. 100 TL Vergi Toplamak için Yapılan Harcama

Belli bir tutardaki vergi gelirlerinin en az maliyetle toplanması veya belli bir maliyetle maksimum vergi toplanması idari etkinliğin ölçülmesinde önemli bir kriterdir. Vergi toplama maliyetlerinin zamanla azalması veya değişmemesi ve bir birim verginin tahsilat maliyetinin %1 düzeyinde olması teorik açıdan arzu edilen bir durumdur.[338]

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için mükellef ve vergi idaresinin katlandığı toplam maliyetlerin en düşük düzeyde tutulması gerekmektedir.[339]

[338] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.194.
[339] Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, s.119.

Tablo 20: 100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (2002-2020)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama
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	626.082.415	3.091.677	0,49
2018	738.180.401	3.378.940	0,46
2019	820.148.186	3.832.585	0,47
2020	983.069.869	4.473.090	0,46

1- Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

2- 2008-2020 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirim tutarı dahildir.

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_77.xls.htm (Erişim: 08.08.2021)

Tablo 20 incelendiğinde, 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın en yüksek olduğu yıl 2004 yılı olup, yapılan harcama tutarı 0,83 TL'dir. En düşük harcamanın yapıldığı yıl 2018 ve 2020 yıllarıdır. 2018 ve 2020 yıllarında 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama tutarı 0,46 TL'dir. 2018 ve 2020 yıllarında toplanan vergi gelirleri de karşılaştırıldığında en yüksek vergi gelirinin olduğu yıl 2020 yılıdır. Bu

nedenle denetimlerde idari etkinliğin en fazla olduğu yıl 2020 yılı iken, en az olduğu yıl 2004 yılıdır.

Tablo 21: VDK Tarafından Önerilen Vergi ve Ceza Tutarı İçin Katlanılan Maliyet (2016-2020)

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi (a) (Bin TL) Milys	Kesilmesi Önerilen Ceza* (b)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarının Tarhı İstenilen Vergiye Oranı (b/a)	Vergi +Ceza (c)	VDK'nın Bütçe Gideri (d)	Önerilen 100 TL Vergi ve Ceza İçin Katlanılan Maliyet [(d/c)*100]
2016	7.234.873	15.904.492	219,83%	23.139.365	740.567	3,20
2017	5.878.506	14.370.585	244,46%	20.249.091	741.651	3,66
2018	8.722.800	19.862.613	227,71%	28.585.413	822.395	2,88
2019	10.409.577	23.520.286	225,95%	33.929.863	959.486	2,83
2020	24.921.860	40.258.714	161,54%	65.180.574	1.124.075	1,72

* Kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu

Tablo 21 incelendiğinde, yapılan vergi incelemeleri neticesinde 2020 yılında tarhı istenilen vergi tutarı 24.9 Milyar TL iken, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise 40.2 Milyar TL'dir. Tarhı istenilen vergiler ile kesilmesi önerilen ceza tutarları karşılaştırıldığında, tarhı istenilen vergi tutarının 1.6 ila 2.4 katı arasında ceza önerilmiştir. VDK'nın bütçe giderleri ile tarhı talep edilen vergi ve cezalar karşılaştırıldığında tarhı talep edilen vergi ve cezalar için ortalama 2,86 TL'lik maliyete katlanılmıştır. Yapılan vergi incelemeleri içinde idari etkinliğin en fazla sağlandığı yıl 2020 yılı olmakla birlikte, tarhı talep edilen 65,1 Milyar TL tutarındaki vergi ve cezalar için 1,72 TL maliyete katlanılmıştır.

4. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE İDARİ ETKİNLİĞİN SAĞLANMASINA YÖNELİK YAPILAN ARAŞTIRMA VE SONUÇLARI

4.1. ARAŞTIRMA AMACI

Kamusal hizmetlerin sunulmasında en önemli finansman kaynağı vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin yeterli ve etkin bir şekilde tahsil edilmesi, kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından önem arz etmektedir.

Literatürde vergi kavramının birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlar doğrultusunda en genel anlamıyla vergi, devletin kanunlardan aldığı yetkiye dayanarak, kamu harcamalarını karşılamak veya kamusal görevleri yerine getirmek üzere, gerçek ya da tüzel kişilerden zorla ve karşılıksız alınan değerdir.

Türk Vergi Sisteminde vergiler modern maliye anlayışında, beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası sisteminde mükelleflerin beyan etmiş olduğu kazanç veya iratlar idarece doğru kabul edilir ve gerekli vergilendirme işlemleri yapılır. Bu noktada vergi kayıp ve kaçağının en az seviyede olması, mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğuna bağlıdır. Bu nedenle mükellefler tarafından beyan edilen matrahların doğruluğunun idare tarafından denetlenmesi önem arz etmektedir.

Vergi denetimi faaliyeti ile denetlenen veya incelenen mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket edip etmedikleri araştırılır ve tespit edilir. Yapılan denetim ile denetimden beklenen fonksiyonun tam anlamıyla yerine getirilmesiyle denetimler etkin olur.

Araştırmada etkinlik kavramı, idari etkinlik açısından değerlendirilmiştir. İdari etkinlik, reel kaynaklar minimize edilerek belirli bir vergi toplanabilmesidir.[340] Vergi denetimlerinde idari etkinlik, reel kaynaklar minimize edilerek denetimden beklenen fonksiyonların tam anlamıyla yerine getirilmesiyle sağlanacaktır. Bu araştırmada da vergi

[340] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, s.191.

denetimi faaliyetini ifa eden denetim elemanlarının, vergi denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına yönelik düşünce ve önerilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırmanın öncelikle teorik kısmı hazırlanırken, her araştırmada olduğu gibi literatür taraması yapılarak araştırmada ilgili kitap, dergi, bildiri ve makalelerden yararlanılmıştır.

Uygulama kısmında ise, anket tekniğinden faydalanılmıştır. Anket çalışması hazırlanırken yapılan literatür taramasında; Gerçek (2003)[341], Batırel (2007)[342], Ünal (2007)[343], Arslan ve Biniş (2014)[344], Kızıl (2021)[345], Ergen ve Kılınçkaya (2013)[346], Fırat (2015)[347], Acar ve Merter (2004) [348], Acar ve İştekal (2018)[349], Arabacı ve Çavdar (2018)[350], Beşel (2017)[351] ve Somuncu (2014)[352] çalışmalarından yararlanılarak Türkiye'de vergi denetiminin idari etkinliğini etkileyen hususlar belirlenmiş ve bu çerçevede beşli likert ölçeği kullanılarak 20 soruluk anket hazırlanmıştır. Çalışmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm denetim elemanlarının demografik özelliklerini tespit etmeye yöneliktir. Bunlar; cinsiyet, mesleki yıl ve mesleki unvandır. Katılımcıların mesleki deneyiminde en az 5 yıllık bir deneyim süresi aranmıştır. Çünkü vergi incelemelerini yürüten denetim elemanlarının ilk 5 yıllık meslek hayatının 3 yılı, yetki ve yeterlilik sınavlarıyla geçmektedir. Denetim elemanının bağımsız bir şekilde (refakat gözetiminde olmaksızın) denetim yapmaya başlamasıyla (yetki sınavı sonrasında) deneyim kazanacağı açıktır. Bu husus mesleğe yeni giriş yapmış bir denetim elemanının ilk 5 yıllık meslek hayatında, aslında 2 yıllık bir inceleme deneyimine sahip olduğunu göstermektedir. Bu nedenle katılımcıların mesleki deneyimlerinde, en az 5 yıllık bir mesleki deneyime sahip olması daha doğru olacaktır. İkinci bölüm ise; denetim

[341] Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği*, s.186-232.
[342] Batırel, *Kamu Maliyesi Ve Yönetimi*, s.90-120.
[343] Ünal, s.68-92.
[344]Arslan ve Biniş, s. 451-462.
[345] Kızıl, s.83-85.
[346] Ergen ve Kılınçkaya, s.297-303.
[347] Fırat, s.165-174.
[348] Acar ve Merter, s.7-25.
[349] Acar ve İştekal, s.364-365.
[350] Arabacı ve Çavdar, s.178-181.
[351] Beşel, s.69-72.
[352] Somuncu, s.163-199.

elemanlarının, vergi denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına yönelik düşünce ve önerilerini tespit etmeye yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu doğrultuda katılımcılara vergi denetiminde idari etkinliği etkileyen hususlar da dikkate alınarak 4 başlık altında; "*Örgütlenmeden Kaynaklanan Sorunlar*" başlığı altında 4 adet, "*Defter, Belge ve Beyanlardan Kaynaklanan Sorunlar*" başlığı altında 4 adet, "*Vergi Mevzuatı*" başlığı altında 4 adet, "Dene*tim Elemanları Yönünden Kaynaklanan Sorunlar*" başlığı altında 4 adet ve "*Vergi Afları ve Bilinci*" başlığı altında 4 adet soru sorulmuştur. Anket sorularının anlaşılabilir olmasına ve cevap şıklarının herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesine önem verilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde geliştirilen 20 soruluk cevaplar, beşli likert ölçeği (1-Hiç Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) ile ölçeklendirilmiştir. Araştırma sonucu elde edilen bulgular SPSS ve Excel programları yardımıyla ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir.

4.3. ARAŞTIRMA EVRENİ VE ÖRNEKLEM KİTLESİ

Araştırmanın örneklem kitlesi İstanbul ilinde 213 Sayılı VUK'un 128'inci ve 135'nci maddelerinde belirtilen denetim elemanlarıdır. İstanbul ili seçilmesinin en büyük nedeni, GİB tarafından yayımlanan faaliyet raporunda son beş yıl[353] nezdinde faal mükellef sayısının en yüksek il olmasıdır. Ayrıca GİB'den alınan verilere göre 2020 yılında iller itibariyle genel bütçe vergi gelirleri içinde en yüksek pay sahibi olan il olmasıdır.[354]

Çalışmada ankete katılmak isteyen tüm denetim elemanları kabul edilmiştir. Çalışmada 237 adet erkek ve 22 adet kadın olmak üzere 259 adet denetim elemanına ilişkin analiz bulunmaktadır. Çalışmaya katılan denetim elemanları; 134 adet vergi müfettişi, 40 adet vergi müfettiş yardımcısı, 8 adet vergi dairesi müdürü ve 77 adet gelir uzmanıdır.

[353] Beş yıl olarak dikkate alınmasının bir diğer önemli nedeni ise; vergi incelemelerinin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabilmesidir.
[354] 2020 yılı itibariyle İstanbul ilinin toplam tahakkuk içindeki payı %43,9 ve toplam tahsilat içindeki payı da %42,2 oranındadır. İkinci sırada %11,23 tahsil oranı ve %11,57 tahakkuk oranı ile Ankara gelmektedir.

4.4. VERİLERİN ANALİZİ

Faktör analizi, değişkenler arasındaki ilişkiyi dikkate alarak değişkenlerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak amacıyla daha az sayıda temel boyuta indirmek veya özetlemektir.[355] Açımlayıcı faktör analizi (AFA), sosyal bilimlerde istatiksel analiz yöntemlerinin başında gelmektedir.[356]

Açımlayıcı faktör analizi, verilerin Kovaryans ya da Korelasyon matrisinden yararlanılarak birbirleri ile ilişkili p sayıda değişkenden daha az sayıda ($k<p$) ve birbirinden bağımsız yeni değişkenler (faktör)türetmek üzere yaratılan bir tekniktir.[357]

Araştırma kapsamında 259 kişiye ulaşılmıştır. Anlam olarak olumsuz olan 6 madde (3, 10, 11, 18 ve 19. maddeler) ters kodlanmıştır. Kayıp olan veri olmadığı görülmüştür. Öncelikle AFA'nın varsayımları test edilmiştir. Örneklem büyüklüğü, kayıp değerler, normallik, doğrusallık, çoklu bağlantı ve tekillik ile uç değerler incelenmiştir.[358]

Minimum ve maksimum değerler, tek değişkenli uç değerler incelenmiştir. Toplam puan alınarak çok değişkenli uç değerler incelenmiştir. İnceleme neticesinde elde edilen toplam puan Z standart puanına çevrilmiştir. Analize +3 ile -3 dışında kalan 6 veri, veri setinden çıkarılmıştır. Bu nedenle analize 253 kişiye ait veri ile devam edilmiştir. Daha sonra AFA'ya geçilmiştir.[359]

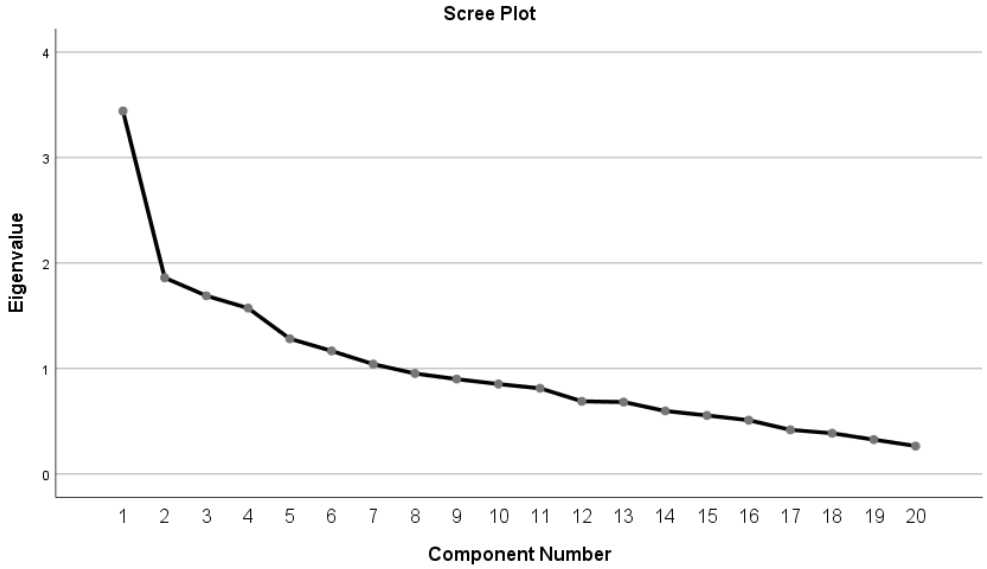
KMO testi açımlayıcı faktör analizi sonucuna göre .61 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu değer örneklem büyüklüğünün yeterli olduğunu göstermektedir. Ayrıca veriler, Barlett'in küresellik testi sonucu çoklu normallik varsayımını karşılamaktadır ($p<.01$). Yapılan çalışma sonucunda veriler, faktör analizi yapılması için uygundur.

Öz değeri 1'den daha büyük 7 faktör bulunmuş olup, ScreePlot (yamaç birikinti grafiği) ile birlikte değerlendirildiğinde dördüncü faktörden sonra grafiğin yatay bir seyir

[355] Nuri Doğan ve T. Oğuz Başokçu, "İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması", **Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi**, Cilt.1, Sayı. 2, (2010) s.65.
[356] Haydar Karaman, Burcu Atar ve Derya Çobanoğlu Aktan, "Açımlayıcı Faktör Analizinde Kullanılan Faktör Çıkartma Yöntemlerinin Karşılaştırılması", **Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt.37, Sayı.3, (2017), s.1174.
[357] Doğan ve Başokçu, s.66.
[358] Şener Büyüköztürk, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı (23. Baskı),** Ankara: Pegem Akademi, 2017.
[359] Büyüköztürk (2017)..

izlediği görülmüştür. Yapılan faktör analizi sonucuna göre elde edilen ilk yamaç birikinti grafiği (Scree Plot) Grafik 1'de verilmiştir.

Grafik 1: Ölçekten Elde Edilen İlk Yamaç Birikinti Grafiği



Buna göre ölçek dört faktörlü olarak değerlendirilmiştir. Analiz dört faktörlü olarak tekrarlandıktan sonra binişik olan ve faktör yük değeri .32'nin altında olan maddeler incelenmiştir. Binişik olan 1 madde (18. madde) veri setinden çıkarılmıştır. Faktör yük değeri düşük madde bulunmamaktadır. Daha sonra analiz tekrar edilmiştir.

Yapılan analiz sonucuna göre KMO değeri .61 olarak gerçekleşmiştir. Barlett'in küresellik testi ise çok değişkenli normalliğin sağlandığını göstermektedir ($p < .01$). Ortaya çıkan dört faktör birlikte varyansın %43.99'unu açıklamaktadır. Birinci faktör %14.01'ini, ikinci faktör %11.15'ini, üçüncü faktör %10.27'sini ve dördüncü faktör %8.55'ini açıklamaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri Tablo 23'de verilmiştir.

Tablo 22: Ölçekte Yer Alan Maddelerin Faktör Yük Değerleri

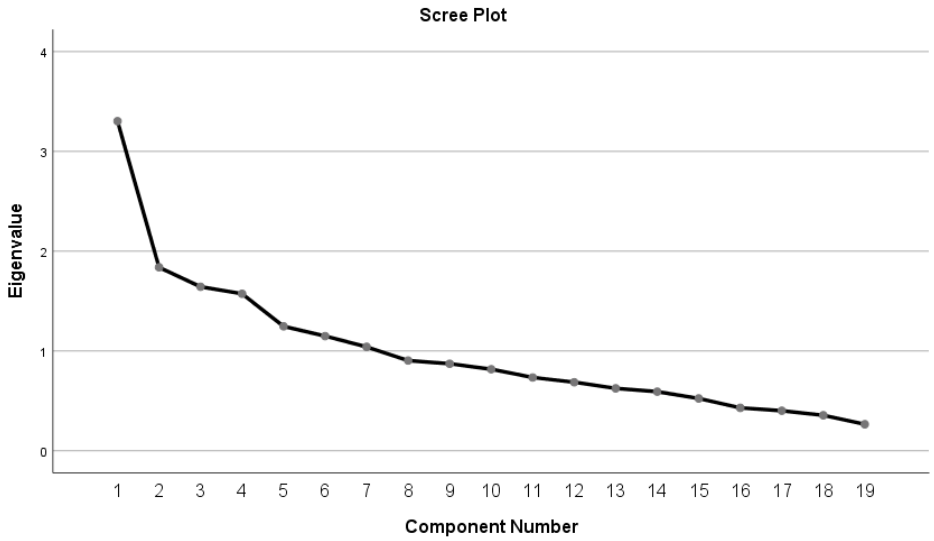
		Faktör			
Madde No	Yeni Madde No	1	2	3	4
M2	M1	.664			
M19	M2	.602			
M3	M3	.588			
M20	M4	.579			
M1	M5	.521			
M4	M6	.478			
M16	M7	.407			
M7	M8		.619		
M5	M9		.585		
M6	M10		.562		
M8	M11		.538		
M11	M12		.521		
M14	M13			.728	
M15	M14			.715	
M9	M15			.556	
M13	M16			.489	
M12	M17				.715
M10	M18				.663
M17	M19				.555

Tablo 22'e göre birinci faktörde 7, ikinci faktörde 4, üçüncü faktörde 4 ve dördüncü faktörde 3 olmak üzere ölçekte toplam 19 madde yer almaktadır. Maddelerin faktör yük değerleri .407 ile .664 arasında değişmektedir.

Faktörlere ait maddeler incelendiğinde; birinci faktör "Örgütlenme Üzerine Görüşler", ikinci faktör "Defter, Belge ve Beyan Üzerine Görüşler", üçüncü faktör "Denetim Elemanları Üzerine Görüşler" ve dördüncü faktör ise "Vergi Mevzuatı Üzerine Görüşler" olarak belirlenmiştir.

Ölçeğin son haline ait yamaç birikinti grafiği Grafik 2'de verilmiştir.

Grafik 2: Ölçekten Elde Edilen Son Yamaç Birikinti Grafiği



Grafik 2 incelendiğinde yamaç birikinti grafiğinin dört faktörlü yapıyı desteklediği görülmektedir. Elde edilen ölçeğin iç tutarlılık anlamında güvenirliğini belirlemek amacıyla Cronbach'ın alpha katsayısı hesaplanmıştır.

Güvenirlik, test puanlarının hatadan arınık olma derecesidir.[360] Cronbach'ın alfa (α) katsayısı ölçümlerin güvenilirliğini test etmek için kullanılan bir yöntemdir. Cronbach'ın alfa katsayısı, maddeler doğru ya da yanlış olacak şekilde puanlandırılmadığında, kullanılan iç tutarlılık tahmin metodudur.[361]

Bu çalışmada, Türkiye'de Vergi Denetiminin İdari Etkinliği'nin güvenilirliği; iç tutarlık (Cronbach Alpha) katsayısı yöntemi ile hesaplanmıştır.

Psikometrik bir testin güvenilirliğinin testinde Cronbach'ın alfa (α) katsayısı kullanılır. Her bir madde için tek bir α değeri hesaplanabileceği gibi, tüm maddelere ilişkin ortalama bir α değeri de hesaplanabilir. Katsayının 0.7 ve üstü bulunması

[360]Seval Kula Kartal ve Ezgi Mor Dirlik, "Geçerlik Kavramının Tarihsel Gelişimi Ve Güvenirlikte En Çok Tercih Edilen Yöntem: Cronbach Alfa Katsayısı", **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, Cilt.16, Sayı.4, 2016, s.1869.

[361] Vahit Bademci, "Tartışmayı Sonlandırmak: Cronbach'ın Alfa Katsayısı, İki Değerli [0,1] Ölçümlenmiş Maddeler İle Kullanımı", **Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı. 13, (2006), s.438-439.

durumunda ölçeğin güvenirliği iyi olarak kabul edilir. Hesaplanan katsayı 0.9'un üzerinde olduğunda da ölçekte gereksiz soru olabileceği göz önüne alınmalıdır.[362]

Tablo 23: Ölçeğin Geneline Ve Alt Boyutlarına Ait Cronbach'ın Güvenirlik Katsayıları

Güvenilirlik İstatistikleri	
Ölçekler	Cronbach's Alpha Değeri (α)
Faktör 1	.706
Faktör 2	.750
Faktör 3	.722
Faktör 4	.746
Ölçek Toplam	.737

Tabl 23'te görüleceği üzere; anket çalışmasında geliştirilen dört ölçek nezdinde cronbach alpha analizi kapsamında güvenilirlik istatistiği .737 düzeyinde çıkmıştır. Bu husus doğrultusunda cronbach alfa katsayısı .70 düzeyinin üzerinde gerçekleşmiş olması ölçekte yer alan maddelerin iç tutarlılığının yüksek olduğunu göstermektedir.

4.5. ARAŞTIRMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri ve Frenkans Tabloları

Araştırmada öncelikli olarak katılımcıların demografik özellikleri incelenmiştir. Daha sonrasında katılımcıların sorulara katılma dereceleri incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Katılımcıların demografik özellikleri incelenirken katılımcıların cinsiyeti, mesleki unvanı ve mesleki yılı dikkate alınmış ve değerlendirilmiştir.

Tablo 24: Cinsiyet Farklılıklarına İlişkin Frekanslar

Açıklama	**Sıklık**	**Yüzde**	**Geçerli Yüzde**	**Kümülatif Yüze**
Erkek	237	91,5	91,5	91,5
Kadın	22	8,5	8,5	100
Toplam	259	100	100	

[362] Cronbach'ın Alfa Güvenirlik Katsayısı, https://www.researchgate.net/profile/Selim-Kilic/publication/297656260_Cronbachs_Alpha_Reliability_Coefficient/links/5723882208ae262228aa6e9d/Cronbachs-Alpha-Reliability-Coefficient.pdf (27.05.2021)

Tablo 24 incelendiğinde; araştırmaya katılan katılımcıların %91,5'i erkek, %8,5'i kadın olup, denetim elemanlarının çok büyük oranda erkeklerden olması dikkat çekicidir.

Tablo 25: Katılımcıların Mesleki Unvanlarına İlişkin Frekanslar

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
VM[363]	134	51,7	51,7	51,7
VMY[364]	40	15,4	15,4	67,1
VDM[365]	8	3,1	3,1	70,2
GU[366]	77	29,8	29,8	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 25 incelendiğinde; araştırmaya katılan katılımcıların %67,1'i vergi müfettişi ile vergi müfettiş yardımcısı, %3,1'i vergi dairesi müdürü ve %29,8'i de gelir uzmanıdır.

Tablo 26: Katılımcıların Mesleki Yıllarına İlişkin Frekanslar

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
5-10 Yıl	186	71,8	71,8	71,8
11-20 Yıl	61	23,5	23,5	95,3
20 Yıl ve üzeri	12	4,7	4,7	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 26 incelendiğinde; Türkiye'de vergi denetiminin idari etkinliği üzerine yapılan araştırmada hazırlanan soruları cevaplayan katılımcıların mesleki deneyim durumlarına göre yüzdeliklerini görmekteyiz. Bu verilerden hareketle % 71,8'i 5 ila 10 yıl arasında mesleki deneyime, % 23,5'i 11 ila 20 yıl arasında mesleki deneyime, son olarak % 4,7'si 20 yıl ve daha fazla süre mesleki deneyime sahip olduklarını bildirmiştir.

4.5.2. Anket Sorularına Verilen Cevapların Analizi

Ankette demografik bilgilerin haricinde beş bölümden oluşmak üzere toplamda 20 adet soruya cevap verilmiş olup, katılımcıların sorulara katılma dereceleri likert ölçeği

[363] Vergi Müfettişi.
[364] Vergi Müfettiş Yardımcısı.
[365] Vergi Dairesi Müdürü.
[366] Gelir Uzmanı.

kullanılarak (“kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kararsızım”, “katılmıyorum” ve “kesinlikle katılmıyorum”) ölçülmüştür.

4.5.2.1. Örgütlenme Yönünden

Anket çalışmasında ilk 4 soru örgütlenme üzerinedir.

1. Soru: Denetim elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak derecede, sektör veya faaliyet türü yönünden uzmanlaşmaları yapılan denetimleri hızlandıracaktır.

Tablo 27: Katılımcıların 1. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	4	1,54	1,54	1,54
Katılmıyorum	20	7,72	7,72	9,26
Kararsızım	35	13,51	13,51	22,77
Katılıyorum	85	32,82	32,82	55,59
Kesinlikle Katılıyorum	115	44,41	44,41	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 27 incelendiğinde; birinci soruya katılımcıların % 44,41’i kesinlikle katılmakta ve % 32,82’si de katılmaktadır. % 77,23’lük düzeyinde katılma derecesine karşılık katılımcıların % 13,51’i kararsız, % 7,72’si katılmamakta ve kalan % 1,54’lük kısmı ise birinci soruya hiç katılmamaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu, denetim elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak derecede, sektör veya faaliyet türü yönünden uzmanlaşmaları vergi denetimlerine hız kazandıracağı düşünmektedir. Monotonlaşmaya yol açmayacak şekilde vergi denetim elemanlarının uzmanlaşması vergi denetiminin hızlanmasına ve sağlıklı sonuçlanmasına katkı sağlayacaktır. Zira yapılan denetimlerde uzmanlaşmanın ön plana çıkması sektörlerde var olan vergi kayıp kaçaklarının kolay ve hızlı bir şekilde tespit edilmesini sağlayacağı açıktır. Ayrıca bu husus incelenen mükellef sayısında artış sağlayarak idari etkinliğin sağlanmasına katkı sunacaktır.

07.04.2021 tarih ve 34147 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nde belirtildiği üzere; Vergi Denetim Kurulu vergilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması

amacıyla dört adet daire başkanlığı kurulmuştur. Ayrıca yapılan incelemelere ışık olması adına, sektörel inceleme rehberleri yayımlanmıştır.

Vergi denetim elemanlarının belli bazı sektörler üzerine uzmanlaşmaları, başarılı bir vergi denetiminin sağlanması açısından önemlidir. Bankalar, sigorta şirketleri ve büyük dağıtım şirketleri gibi.[367]

2. Soru: Vergi denetim birimlerinin aralarında çalışma usul ve esasları yönünden tam bir koordinasyonun sağlanması denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkiler.

Tablo 28: Katılımcıların 2. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	20	7,72	7,72	7,72
Katılmıyorum	45	17,37	17,37	25,09
Kararsızım	30	11,58	11,58	36,67
Katılıyorum	78	30,12	30,12	66,79
Kesinlikle Katılıyorum	86	33,21	33,21	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 28 incelendiğinde; katılımcıların % 7,72'si soruya hiç katılmamakta, % 17,37'si katılmamakta, % 11,58'i kararsız, % 30,12'si katılmakta ve kalan % 33,21'i de kesinlikle katılmaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi denetim birimlerinin aralarında çalışma usul ve esasları yönünden tam bir koordinasyonun sağlanması gerektiğini düşünmektedir. Denetim birimleri arasında tam bir uyum ve koordinasyonun sağlanması, öncelikle mükerrer denetimin ve kaynak israfının önüne geçecektir. Denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesi, denetim faaliyeti dışında kalan hususların da kontrol edilmesine imkan verecek ve mükellefiyeti etkileyen tüm hususların kontrol edilmesini kolaylaştıracaktır. Bu nedenle denetim birimlerinin tam bir koordinasyon ve uyum içinde denetim faaliyetlerini sürdürmesi (kaynak israfı ve mükerrer denetimlerin önlenmesi) vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanması açısından önemlidir.

3. Soru: Vergi idaresinin iyi örgütlenmediği ve vergi denetimlerinin işlevine yeterli önem verilmediği takdirde vergi denetimlerinde idari etkinliğe ulaşılamaz.

[367] Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, s.137.

Tablo 29: Katılımcıların 3. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	12	4,63	4,63	4,63
Katılmıyorum	19	7,34	7,34	11,97
Kararsızım	11	4,25	4,25	16,22
Katılıyorum	99	38,22	38,22	54,44
Kesinlikle Katılıyorum	118	45,56	45,56	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 29 incelendiğinde, katılımcıların % 4,63'ü soruya hiç katılmamakta, % 7,34'ü katılmamakta, % 4,25'i kararsız, % 38,22'si katılmakta ve kalan % 45,56'sı da kesinlikle katılmaktadır. Bu veriler doğrultusunda, Türk Vergi Sisteminin güven esası sistemine dayanması vergi denetimi gündeme getirmektedir. Mükellefler tarafından beyan edilen matrahlarının doğruluğunun idare tarafından kontrol edilmesi, ödenmesi gereken verginin tespiti açısından önemlidir. Bu nedenle mükellefler nezdinde yapılacak denetimlerde örgütlenmenin iyi olması ve denetim işlevine yeterli önem verilmesi önem arz etmektedir. Bu husus denetimlerde belli bir düzen sağlamış olacaktır.

4. Soru: Vergi denetimlerinde denetlenen mükellef sayısının her geçen gün artması idari etkinliğin sağlanmasında önem arz etmektedir.

Tablo 30: Katılımcıların 4. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	15	5,79	5,79	5,79
Katılmıyorum	11	4,25	4,25	10,04
Kararsızım	18	6,95	6,95	16,99
Katılıyorum	85	32,82	32,82	49,81
Kesinlikle Katılıyorum	130	50,19	50,19	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 30 incelendiğinde; katılımcıların % 83,01'i (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) denetlenen mükellef sayısının her geçen gün artması denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 10,04'ü etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 16,99'luk kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Söz konusu veriler incelendiğinde; katılımcıların büyük çoğunluğu, denetlenen mükellef sayısının artması hususunu, idari etkinliğin sağlanması açısından

önemli görmektedir. Çünkü denetlenen mükellef sayısının artması ödenmesi gereken verginin tespiti açısından önemlidir. Denetlenen mükellef sayısının artması, hem beyanların doğruluğunun artmasını sağlayacak hem de yapılan denetimler neticesinde mükelleflerin vergilerini doğru beyan etmelerine teşvik edecektir. Yani mükelleflerde denetlenebileceği düşüncesinin yerleşmesi, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik edecektir. Denetlenen mükellef sayısındaki artış aynı zamanda idarenin vergi gelirlerini artıracağı açıktır.

Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranın yüksek olması, vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlayacaktır. Ancak etkinliğin sağlanması açısından yalnız denetim oranının artması yeterli değildir. Zira yapılan denetim sayısının artması, beraberinde niteliksiz denetimleri de gündeme getirebilir. Bu durum, yapılan denetimlerde etkinsizliğe neden olacaktır. Yapılan denetimlerde önemli olan husus, tüm mükelleflerin denetlenmesinden ziyade, mükelleflerde denetlenme olasılığı algısının yaratılmasıdır.[368]

4.5.2.2. Defter, Belge Ve Beyanlar Yönünden

Anket çalışmasında 5 ila 8'nci soru defter, belge ve beyanlar üzerinedir.

5. Soru: Defter ve belgelerin eksiksiz ve düzenli olması vergi denetimlerinde idari etkinliği etkileyecektir.

Tablo 31: Katılımcıların 5. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	13	5,02	5,02	5,02
Katılmıyorum	17	6,56	6,56	11,58
Kararsızım	25	9,65	9,65	21,23
Katılıyorum	78	30,12	30,12	51,35
Kesinlikle Katılıyorum	126	48,65	48,65	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 31 incelendiğinde; katılımcıların % 78,77'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) defter ve belgelerin eksiksiz ve düzenli olması denetimde idari etkinliği

[368] Ünal, s.83-86.

fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 11,58'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 9,65'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda, defter ve belge sisteminin düzenli ve eksiksiz olması vergi sisteminin en önemli unsurudur. Çünkü, defter ve belgelerin düzenli ve eksiksiz olması beyanların düzgün olmasını sağlayacaktır. Özellikle vergi incelemelerine ait denetimler defter ve belge üzerinden yürütüldüğünden, defterlerin düzgün ve eksiksiz olması beyanlarının doğruluğunun kontrolü açısından önemlidir. 213 Sayılı VUK'un 3'üncü maddesinde ifade edildiği üzere; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Aynı kanunun 227'nci maddesine göre; 213 Sayılı VUK uyarınca tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, mükellefin yasal defterlerinin eksiksiz ve düzenli olması, mükelleflerin faaliyetlerinin doğruluğuna ilişkin de bir ispat aracıdır.

6. Soru: Yasal düzenlemeler ile mükellefler arasında oto-kontrol mekanizması geliştirilmesi gerekmektedir.

Tablo 32: Katılımcıların 6. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	9	3,47	3,47	3,47
Katılmıyorum	17	6,56	6,56	10,03
Kararsızım	31	11,97	11,97	22,00
Katılıyorum	82	31,66	31,66	53,66
Kesinlikle Katılıyorum	120	46,34	46,34	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 32 incelendiğinde; katılımcıların % 78'i (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) düzenlemeler ile mükellefler arasında oto-kontrol mekanizması geliştirilmesi denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 10,03'ü etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 11,97'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda, katılımcıların büyük çoğunluğu, yasal düzenlemeler ile mükellefler arasında oto-kontrol mekanizması geliştirilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Oto-kontrol mekanizmaları ile mükellefler arası çıkar ilişkisinin ön plana çıkarmasıyla kendiliğinden bir denetim sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca vergiler arası oto-kontrol mekanizması ile çeşitli vergiler arasındaki ilişkiler önem kazanacaktır.[369]

İdare Form BA[370] ve Form BS[371] bildirimleri gibi bir takım oto-kontrol mekanizması geliştirmiştir. Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak oto-kontrol mekanizması ile karşılıklı yapılan işlemin bildirilmesi, denetimlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda söz konusu vergisel işlemlerin denetimini de kolaylaştıracaktır. Mükelleflerin karşılıklı çıkar ilişkisinden yararlanılarak geliştirilen oto-kontrol mekanizması sayesi, mükellefler tarafından beyan edilen matrahların doğruluğunu artıracaktır.

7. Soru: Beyan ve bildirimlerin elektronik olması idari etkinliği doğduran etkilemektedir.

Tablo 33: Katılımcıların 7. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	6	2,32	2,32	2,32
Katılmıyorum	14	5,41	5,41	7,72
Kararsızım	23	8,88	8,88	16,60
Katılıyorum	107	41,31	41,31	57,92
Kesinlikle Katılıyorum	109	42,08	42,08	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 33 incelendiğinde; katılımcıların % 83,40'ı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) beyan ve bildirimlerin elektronik olması denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 7,72'si etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 8,88'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda, katılımcıların büyük çoğunluğu, beyan ve bildirimlerin elektronik olması gerektiğini düşünmektedir. Özellikle günümüz teknolojik gelişmeleriyle birlikte, vergilendirmeye ilişkin tüm işlemlerin belli bir otomasyon sistemi üzerinden yürütülmesi

[369] Acar ve Merter, s.13.
[370] Form BA bildirimi; belli bir tutarın üzerinde satın aldığı mal veya hizmeti kimden, hangi ayda ve KDV hariç ne kadar aldığını bildirmesidir.
[371] Form BS bildirimi; belli bir tutarın üzerinde sattığı mal veya hizmeti kime, hangi ayda ve KDV hariç ne kadar tutara sattığını bildirmesidir.

operasyonel maliyetlerin azalmasını sağlayacaktır. Ayrıca mükelleflerin vergisel işlemlerinde otomasyon sistemi kullanması, vergisel yükümlülüklerin hızlı ve kolay bir şekilde gerçekleşmesine de olanak vermektedir. Mükelleflerin beyan ve bildirimlerinin elektronik olması, yapılan vergi denetimlerinin otomasyon sistemi üzerinden de kolay, hızlı ve sağlıklı yapılmasına imkan vermektedir. Bu husus vergi kayıplarının engellenmesini, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun hareket etmesini ve otomasyon sistemi üzerinden sürekli denetlenebileceği algısı yaratmasını sağlayacaktır. Böylelikle mükelleflerin vergi uyumları üzerinde de olumlu etki yaratacaktır.

8. Soru: Elektronik defterler vergi denetimlerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlar.

Tablo 34: Katılımcıların 8. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	17	6,56	6,56	6,56
Katılmıyorum	27	10,42	10,42	16,99
Kararsızım	44	16,99	16,99	33,98
Katılıyorum	69	26,64	26,64	60,62
Kesinlikle Katılıyorum	102	39,38	39,38	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 34 incelendiğinde; katılımcıların % 66,02'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) elektronik defterler neticesinde vergi denetimlerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanması denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 16,99'u etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 16,99'luk kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu elektronik defterler vergi denetimlerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlayacağı düşüncesindedir. GİB 2015 Faaliyet Raporu'nda 2012 yılı itibariyle e-defter kullanan mükellef sayısı 28 iken, bu rakam 2020 yılı itibariyle (GİB 2020 Faaliyet Raporu) 203.410'a ulaşmıştır. Yasal defterleri elektronik olan mükelleflere ait vergisel işlemlerin kontrolü, diğerlerine göre daha kolay olacağı açıktır. Elektronik defter kullanan mükellef sayısındaki artış, hem denetlenen mükellef sayısının hem de vergi matrahlarının doğruluğunu artıracaktır. Vergi

matrahlarının doğruluğunun ve denetlenen mükellef sayısının artması, vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanması hususuna olumlu katkısının olacağı açıktır.

4.5.2.3. Vergi Mevzuatı Yönünden

Anket çalışmasında 9 ila 12'nci soru vergi mevzuatı üzerinedir.

9. Soru: Vergi mevzuatı basit, sadece ve anlaşılır olması vergi denetimlerinde etkinliği etkileyecektir.

Tablo 35: Katılımcıların 9. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	5	1,93	1,93	1,93
Katılmıyorum	15	5,79	5,79	7,72
Kararsızım	33	12,74	12,74	20,46
Katılıyorum	107	41,31	41,31	61,78
Kesinlikle Katılıyorum	99	38,22	38,22	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 35 incelendiğinde; katılımcıların % 79,54'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi mevzuatı basit, sadece ve anlaşılır olmasının denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 7,72'si etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 12,74'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi mevzuatının basit, sadece ve anlaşılır olması gerektiğini düşünmektedir.

Vergi mevzuatında belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, farklı yorumlamalara açık olması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi hususlar etkin bir vergi denetimi yapılmasını engellemektedir.[372]

Vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılması hem konunun uzmanlarını hem de mükelleflerin işlerini zorlaştırmaktadır.[373]

[372] Ünal, s.70-71.
[373] Acar ve Merter, s.8-9.

Vergi kanunlarında belirsizliklerin bulunması, çok sık değişiklik yapılması, tam olarak tüm mükellefleri kapsamaması ve benzeri sebepler nedeniyle vergi denetimlerinden istenen verim alınamamaktadır.[374]

10. Soru: Vergi kanunlarında mükellef hakları olarak yer alan uzlaşma, indirim ve dava yolu müesseselerin varlığı cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırmaktadır.

Tablo 36: Katılımcıların 10. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	14	5,41	5,41	5,41
Katılmıyorum	21	8,11	8,11	13,51
Kararsızım	13	5,02	5,02	18,53
Katılıyorum	120	46,33	46,33	64,86
Kesinlikle Katılıyorum	91	35,14	35,14	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 36 incelendiğinde; katılımcıların % 81,47'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi kanunlarında mükellef hakları olarak yer alan uzlaşma, indirim ve dava yolu müesseselerin varlığı cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırması hususu denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 13,51'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 5,02'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi kanunlarında mükellef hakları olarak yer alan uzlaşma, indirim ve dava yolu müesseselerin varlığı, cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırdığını düşünmektedir.

Vergi gelirinin hiç tahsil edememektense en azından bir miktar tahsil edilmesini amaç eden uzlaşma müessesesi, mükellefleri aynı zamanda *"ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte ileride nasıl olsa uzlaşarak öderim"* düşüncesine yönlendirebilecektir. Bu nedenle uzlaşma müessesesi cezaların caydırıcılık etkisini daha da azaltmaktadır.[375]

Tarhiyat öncesi uzlaşma verileri incelendiğinde; kesilmesi önerilen ceza tutarlarının %80'i uzlaşma müessesi ile birlikte kesilmemiştir. Aynı şekilde tarhiyat

[374] Meral Fırat, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları Ve Özerk Gelir İdaresi", **Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı**, Sayı. 216, (Haziran 2015), s.173.
[375] Acar ve Merter, s.11-12.

sonrası uzlaşma verileri incelendiğinde; kesilmesi önerilen ceza tutarlarının %83'ü uzlaşma müessesi ile birlikte kesilmemiştir.

Yapılan vergi denetimleri neticesinde, tarhı istenilen vergi ve cezaların büyük bir kısmı yargı mercilerince terkin edilmesi, çok sık vergi affına başvurulması ve uzlaşma müessesesinin varlığı nedeniyle vergi denetimlerinin işlevi ve caydırıcılık özelliği azalmıştır.[376]

11. Soru: Karmaşık bir yapıya sahip vergi mevzuatı hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin hata yapmasına neden olmaktadır.

Tablo 37: Katılımcıların 11. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	7	2,70	2,70	2,70
Katılmıyorum	11	4,25	4,25	6,95
Kararsızım	24	9,27	9,27	16,22
Katılıyorum	100	38,61	38,61	54,83
Kesinlikle Katılıyorum	117	45,17	45,17	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 37 incelendiğinde; katılımcıların % 83,78'i (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) karmaşık bir yapıya sahip vergi mevzuatı, hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin hata yapmasına neden olması hususunda, idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 6,95'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 9,27'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır. Bu veriler doğrultusunda; katılımcıların büyük çoğunluğu, karmaşık bir yapıya sahip vergi mevzuatı hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin hata yapmasına neden olduğunu düşünmektedir.

Her geçen gün vergi kanunlarına yüklenen fonksiyonların artması, vergi kanunlarının sayısının ve sayfasının artmasına neden olmuştur. Yürürlükte bulunan bu düzenlemeler mükelleflerin düzenlemeleri net olarak anlayamamasına neden olmaktadır.

[376] Ergen ve Kılınçkaya, s.300.

Ayrıca vergilendirme ile ilgili unsurların kanun metninde belirtilmesi de karmaşıklığa neden olmaktadır.[377]

Vergi idaresinin vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin tespit yeteneği, kanunlarının karmaşıklığı nedeniyle azalacaktır.[378]

Vergi kanunlarının karmaşıklığı, hataların oluşmasına ve vergi sistemine olan saygının azalmasına neden olacaktır. Ayrıca karmaşık vergi mevzuatı nedeniyle vergi kurallarına uyum da azalacaktır.[379]

12. Soru: Vergi mevzuatının takibini kolaylaştıracak programlar kullanılması vergi kanunlarına hâkimiyeti artıracak ve vergi denetimlerinde idari etkinliğini etkileyecektir.

Tablo 38: Katılımcıların 12. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	11	4,25	4,25	4,25
Katılmıyorum	16	6,18	6,18	10,42
Kararsızım	44	16,99	16,99	27,41
Katılıyorum	79	30,50	30,50	57,92
Kesinlikle Katılıyorum	109	42,08	42,08	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 38 incelendiğinde; katılımcıların % 72,59'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi mevzuatının takibini kolaylaştıracak programlar kullanılması hususu vergi kanunlarına hakimiyeti artıracağından denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 10,42'si etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 16,99'luk kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

4.5.2.4. Denetim Elemanları Yönünden

Anket çalışmasında 13 ila 16'nci soru denetim elemanları üzerinedir.

[377] Gizem Zeren, "Türkiye'de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi", **International Journal of Public Finance**, Cilt. 4, Sayı. 2, (2019), s.146-147.
[378] Arslan ve Biniş, s.451.
[379] Ünal, s.71.

13. Soru: Denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi denetimlerde idari etkinliği etkileyecektir.

Tablo 39: Katılımcıların 13. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	7	2,70	2,70	2,70
Katılmıyorum	11	4,25	4,25	6,95
Kararsızım	22	8,49	8,49	15,44
Katılıyorum	110	42,47	42,47	57,92
Kesinlikle Katılıyorum	109	42,08	42,08	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 39 incelendiğinde; katılımcıların % 84,56'sı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 6,95'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 15,44'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

Vergi denetimlerinin sayıca az ama nitelikli denetim elemanlarınca yapılmaktadır. Bu husus hem zaman hem de maliyet etkinliği açısından, denetimin başarısızlığının temel unsurlarından birisidir.[380]

Denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi, yapılan vergi denetimlerinin hem kalitesini hem de sayısını artıracaktır.

Denetim gücünü etkileyen en önemli faktör denetim sayısıdır. Denetim sayısının az olmasının en büyük nedeni de denetim elemanı yetersizliğidir.[381]

14. Soru: Denetim elemanı erozyonunun önüne geçilmesi için özlük hakları ile çalışma şartlarının iyileştirilmesi gerekir.

[380] Ünal, s.71.
[381] Acar ve İştekal, s.364.

Tablo 40: Katılımcıların 14. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	8	3,09	3,09	3,09
Katılmıyorum	11	4,25	4,25	7,34
Kararsızım	26	10,04	10,04	17,37
Katılıyorum	90	34,74	34,74	52,12
Kesinlikle Katılıyorum	124	47,88	47,88	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 40 incelendiğinde; katılımcıların % 82,63'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) denetim elemanı erozyonunun önüne geçilmesi için özlük hakları ile çalışma şartlarının iyileştirilmesi hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 7,34'ü etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 10,04'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

Denetim elemanlarının almış olduğu ücretler, ürettikleri hizmetle doğru orantılı değildir. Ayrıca denetim elemanlarının aldıkları ücretler iş riski ve benzer görevi yerine getiren meslektaşlarına nazaran oldukça düşüktür. Bu hususlar nedeniyle denetim elemanlarının önemli bir bölümü kurumlarından ayrılmaktadır. Ayrıca 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslekte 10 yılını tamamlayan vergi müfettişlerinin de Yemin Mali Müşavirlik sınavını kazanarak kurumdan ayrılması ve özlük haklarındaki olumsuzluklar gibi çeşitlik sebeplerle, denetim elemanlarının önemli bir bölümü kurumlardan ayrılmaktadır.[382]

Denetim elemanlarının bazı nedenlerden dolayı kurumlarından ayrılmaları, nitelikli denetim elemanı sayısının azalmasına neden olmuştur. Nitelikli denetim elemanı yetiştirilme zamanı ve maliyeti de dikkate alındığında, denetim elemanlarının kurumlarından ayrılmaları idari etkinliğin sağlanmasına olumsuz katkısı olmaktadır.

15. Soru: Vergi denetim elemanlarının vergi türlerine, işkoluna ve sektörlere göre uzmanlaşması etkinliği artıracaktır.

[382] Ünal, s.71-72.

Tablo 41: Katılımcıların 15. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	6	2,32	2,32	2,32
Katılmıyorum	7	2,70	2,70	5,02
Kararsızım	19	7,34	7,34	12,36
Katılıyorum	87	33,59	33,59	45,95
Kesinlikle Katılıyorum	140	54,05	54,05	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 41 incelendiğinde; katılımcıların % 87,64'ü (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi denetim elemanları vergi türlerine, işkoluna ve sektörlere göre uzmanlaşması hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 5,02'si etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 7,34'lük kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

İnceleme elemanları sayısal olarak yeterli olmasına rağmen, denetim elemanlarının yeterli deneyime sahip olduklarını söylemek doğru olmayacaktır. Çünkü denetim elemanları, belli sektör ya da faaliyet grupları üzerine uzmanlaşmamışlardır. Ayrıca denetim elemanları özel sektörde, kamuya göre farklı mali olanaklarla ve pozisyonlarla talep ediliyor olmaları, kamudaki denetim gücünü her geçen gün azaltmaktadır.[383]

16. Soru: Vergi denetim elemanlarının denetimlerinde tarafsız ve objektif davranmaları idari etkinliği etkiler.

Tablo 42: Katılımcıların 16. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	2	0,78	0,78	0,78
Katılmıyorum	12	4,63	4,63	5,41
Kararsızım	22	8,49	8,49	13,90
Katılıyorum	101	39,00	39,00	52,90
Kesinlikle Katılıyorum	122	47,10	47,10	100
Toplam	259	100	100	

[383] Fırat, s.7-8.

Tablo 42 incelendiğinde; katılımcıların % 86,10'u (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi denetim elemanlarının vergi denetimlerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak, dış etkilere karşı yeterli düzeyde güvenceye sahip olması hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 5,41'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 8,49'luk kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

4.5.2.5. Vergi Afları ve Bilinci Üzerine

Anket çalışmasında 17 ila 20'nci soru vergi bilinci ve vergi afları üzerinedir.

17. Soru: Vergi bilincinin oluşmuş olması vergiye karşı hassasiyeti, uyumu ve vergiyi ödeme isteğini artıracaktır.

Tablo 43: Katılımcıların 17. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	11	4,25	4,25	4,25
Katılmıyorum	9	3,47	3,47	7,72
Kararsızım	23	8,88	8,88	16,60
Katılıyorum	88	33,98	33,98	50,58
Kesinlikle Katılıyorum	128	49,42	49,42	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 43 incelendiğinde; katılımcıların % 83,40'ı (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi bilincinin oluşmuş olması vergiye karşı hassasiyeti, uyumu ve vergiyi ödeme isteğini artıracak olması hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 7,72'si etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 8,88'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

Vergi bilincinde mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekleri ne kadar yüksek olursa, vergilemede amaca o kadar yaklaşılmış olur. Vergi bilinci yerleşmiş toplumlarda, mükellefler vergisel ödevlerini kendiliğinden yerine getirmektedir. Bu da idarenin iş yükünün azalmasına yol açacaktır. İdarenin iş yükünün azalması, vergi toplama maliyetini azaltacaktır. Ayrıca vergilendirme sürecinin

aksamadan minimum sürede tamamlanmasına sebep olacağı için bu durum idareye daha verimli çalışma olanağı sağlamış olacaktır.[384]

Vergi bilinci, etkin bir vergi denetimi sisteminin oluşturulması açısından çok önemlidir. Vergi bilinci, mükellefleri doğru vergi vermeye yönelterek ve vergi gelirlerinin doğrudan artmasını sağlayacaktır.[385]

Vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik, vergi mükelleflerine güvenilmesi hususu önem arz etmektedir.[386] Çünkü mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması idari etkinliğin sağlanmasına ciddi katkısı olacaktır.

18. Soru: Vergi gelirlerinin etkin ve verimli kullanılmadığı kaanati vergi sistemine olan güveni etkileyecektir.

Tablo 44: Katılımcıların 18. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	13	5,02	5,02	5,02
Katılmıyorum	8	3,09	3,09	8,11
Kararsızım	31	11,97	11,97	20,08
Katılıyorum	97	37,45	37,45	57,53
Kesinlikle Katılıyorum	110	42,47	42,47	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 44 incelendiğinde; katılımcıların % 79,92'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi gelirlerinin etkin ve verimli kullanılmadığı kaanati, vergi sistemine olan güveni etkileyecek olması hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 8,11'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 11,97'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

Toplanan vergilerin harcamasına ilişkin olarak mükelleflerin olumsuz düşüncelerinin olması, vergi bilincinin oluşturulamamasındaki en önemli hususdur.

[384] Fırat, s.171.
[385] Ergen ve Kılınçkaya, s.295.
[386] Ünal, s.73.

Devletin topladığı vergilerin harcanmasında şeffaf olması, toplumda mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına olumlu katkıları olacaktır.[387]

19. Soru: Vergi afları vergi denetiminde idari etkinlik kaybına sebep olmaktadır. Çünkü sürekli af kanununun çıkacak fikrine sahip olan mükellefler vergi kaçırma konusunda istekli olacaktır.

Tablo 45: Katılımcıların 19. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	16	6,17	6,17	6,17
Katılmıyorum	6	2,32	2,32	8,49
Kararsızım	8	3,09	3,09	11,58
Katılıyorum	92	35,52	35,52	47,10
Kesinlikle Katılıyorum	137	52,90	52,90	100
Toplam	259	100	100	

Tablo 45 incelendiğinde; katılımcıların % 88,42'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) vergi aflarının vergi denetiminde idari etkinlik kaybına sebep olabileceğini düşünmekte çünkü sürekli af kanununun çıkacak fikrine sahip olan mükellefler vergi kaçırma konusunda istekli olacağı hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 8,49'u etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 3,09'luk kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

20. Soru: Mükelleflerin aldıkları hizmetten memnun kalması vergi idaresinin işleyişinin etkinliği ile sağlanacak olup, ayrıca bu husus mükelleflerin vergi uyumunu da artıracaktır.

Tablo 46: Katılımcıların 20. Soru İçin Cevapları

Açıklama	Sıklık	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüze
Hiç Katılmıyorum	5	1,93	1,93	1,93
Katılmıyorum	9	3,47	3,47	5,41
Kararsızım	28	10,81	10,81	16,22
Katılıyorum	78	30,12	30,12	46,33
Kesinlikle Katılıyorum	139	53,67	53,67	100
Toplam	259	100	100	

[387] Ünal, s.73.

Tablo 46 incelendiğinde; katılımcıların % 88,42'si (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum)

mükelleflerin aldıkları hizmetten memnun kalması vergi idaresinin işleyişinin etkinliği ile sağlanacak olup, ayrıca bu husus mükelleflerin vergi uyumunu da artırabileceği hususunun denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkileyeceğini düşünürken, katılımcıların % 5,41'i etkilemeyeceğini (katılmıyorum + hiç katılmıyorum) düşünmekte ve % 10,81'lik kesim de bu konuda kararsız kalmaktadır.

4.5.2.6. Vergi Denetimde Etkinliği Artıracak Önlemlerin Öncelik Sıralaması

Katılımcılara anketimizin ikinci bölümünde belirtilen konu başlıklarından hareketle vergi denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına yönelik çözümlerde öncelik sıralamanız nasıl olduğu sorulmuştur.

259 adet katılımcılardan sağlanan geri dönüşlere ait özet tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 47: Etkinliği Artıracak Önlemlerin Öncelik Sıralaması

Açıklama	Katılımcı Sayısı
Değerlendirilen Anket Sayısı	135
Hatalı Anket Sayısı	19
Cevaplandırılmayan Anket Sayısı	105

Yapılan ankette 135 katılımcının denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına yönelik çözümlerde hangi konu başlığının önceliği olduğuna dair cevapları aşağıdaki gibidir.

Açıklama	Sıklık	Yüzde
Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	47	35
Örgütlenmeden Kaynaklanan Sorunlar	31	23
Denetim Elemanları Yönünden Kaynaklanan Sorunlar	26	19
Vergi Afları, Bilinci, Uyumu Yönlerinden Kaynaklanan Sorunlar	23	17
Defter, Belge ve Beyanlardan Kaynaklanan Sorunlar	8	6
Toplam	135	100

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, katılımcıların % 35'i ise vergi denetiminde idari etkinliğinin vergi mevzuatından kaynaklanan sorunların çözümü sayesinde sağlanabileceği görüşündedirler. Basit, sade ve anlaşılır bir vergi mevzuatı hem

mükelleflerin hem de denetim birimlerinin işlerini daha kolay hale getirebilecektir. Anlaşılması güç ve karmaşık bir vergi mevzuatı karşısında mükellefler, vergisel ödevlerin yerine getirmekte kafa karışıklığı yaşayacaktır. Kanunlarda kullanılan terimlerin veya ifadelerin eski olması, kanun lafzına hakim olmayı engeller. Örneğin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da geçen birçok terimin (tatbika salahiyetli, müstenit tarhiyatta, nevileri mezkür gibi) eski olması lafzı anlaşılır kılmamaktadır. Ayrıca kanunların çok sık değişikliğe uğraması hem denetim açısından hem de mükellefler açısından takibini güç kılar ve mükellefleri veya denetim elemanlarını hataya sürükler.

Katılımcıların % 23'ü ise vergi denetiminde idari etkinliğinin örgütlenmeden kaynaklanan sorunların çözümü sayesinde sağlanabileceği görüşündedirler. Sektör veya faaliyet alanına/alanlarına yönelik uzmanlaşan denetim elemanlarınca yapılan vergi denetimleri, denetimlerin hızlı ve sağlıklı sonuçlanmasını sağlayacaktır. Sektör bazlı nasıl ve ne şekilde vergi kaçırıldığı veya vergiden kaçınıldığı hususları üzerine uzmanlaşma, denetim oranının artmasını sağlayacaktır. Aynı şekilde denetime tabi olan mükelleflerinde bu hususu bilmesi kayıtdışı ekonominin oluşmasına engel olacaktır.

Katılımcıların % 19'u ise vergi denetiminde idari etkinliğinin denetim elemanları yönünden kaynaklanan sorunların çözümü sayesinde sağlanabileceği görüşündedirler. Katılımcılar, denetim çalışmalarını yürüten denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönlerinden geliştirilmesi, denetimlerin hızlı ve etkin sonuç vermesine imkan sağlayacaklarını düşünmektedirler. Çalışma şartlarının iyileştirilmesi (özlük hakları ve benzeri) de nitelikli denetim elemanı erozyonunun önüne geçilmiş olacaktır.

Katılımcıların %17'si vergi afları, bilinci, uyumu yönlerinden kaynaklanan sorunların çözüme kavuşturulması gerektiği görüşündedirler. Vergi bilinci yerleşmiş toplumlarda vergi ödemekle yükümlü bulunan gerçek ya da tüzel kişiler vergilerini tam ve zamanında ödemek eğilimindedirler. Ancak vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren gerçek ya da tüzel kişiler, sürekli vergi affı (borçların yapılandırılması) kanununun çıkması karşısında tereddüt yaşayacaktır. Bu husus karşısında devlet, vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirenlere (bazı şartların varlığı halinde) vergisel indirimler sunmuştur. Buna karşın mükellefler hem vergiye uyumlu mükellef olarak hem

de vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükellef olarak faydanın yüksek olduğu hususunu tercih edeceği açıktır.

Katılımcıların %6'sı ise vergi denetiminde idari etkinliğinin defter, belge ve beyanlardan kaynaklanan sorunların çözümü sayesinde sağlanabileceği görüşündedirler. Defterlerin eksiksiz ve düzenli olması denetim esnasında kayıtların takibini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca beyan ve bildirimlerin elektronik olması idarenin maliyetlerini düşürmektedir. Elektronik defter ve belge kullanan mükelleflerde incelemelerin VEDAS programı üzerinden yapılması, hem denetimlerin kısa sürede tamamlanmasına hem de defter üzerinde karşılaştırmalı analizler yapılmasına olanak vermektedir. Form BA-BS bildirimleri gibi mükellefler arasında oto-kontrol mekanizması geliştirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Devletin en önemli gelir kaynağı vergi gelirleridir. Kamusal hizmetlerin devlet tarafından ve vergi gelirleriyle karşılanabilmesi vergilerin yeterli ve etkin bir şekilde tahsil edilmesini gerekli kılmaktadır. Yeterli ve etkin bir şekilde tahsil edilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının finansmanı sorunu da azalacaktır.

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminde mükellefe güven esastır. Mükellefler ilgili takvim yıllarında elde etmiş oldukları kazanç veya iratları beyan eder ve beyan edilen kazanç üzerinden tarh edilen vergileri öderler. Bu suretle mükelleflerin beyan ettiği kazanç veya iratlar, idare tarafından doğrudan kabul edilir. Bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin ne kadar yüksek olduğu da dikkate alındığında, mükellefler tarafından bildirilen beyanların doğruluğunun kontrol edilmesi önem arz etmektedir.

Vergi denetimi kavramının birçok tanımı yapılmakla birlikte, devletin yetkili kıldığı kişi ve kurumlar tarafından, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini ölçen, vergi güvenliği hususunda alınan çeşitli tedbirler ve teknikleri kapsayan ve devamlılık arz eden bir faaliyettir.

Etkinlik, kamuda performans ölçümünde önemli bir göstergedir. Etkinlik, belirlenen amaç ve hedeflere en az maliyetle ulaşabilmektir. İdari etkinlik ise, belirli bir vergi toplanabilmesi için gerekli olan reel kaynakların minimize edilmesidir.

Vergi denetimlerinin etkinliği, denetimlerden beklenen başarının gerçekleşmesiyle sağlanır. Vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanması; vergi sisteminin hukuki yapısı rasyonel vergi sistemine uyumlu olmasına ve vergi idaresinin iyi bir şekilde örgütlenerek faaliyetlerini icra etmesine bağlıdır. Ancak söz konusu faaliyetler icra edilirken hem idare hem de mükellefler bir takım maliyetlere katlanmaktadır. Bu noktada idari etkinlik, söz konusu maliyetlerin minimize edilmesiyle sağlanmış olacaktır.

Çalışmada, Türkiye'de vergi denetimine ait idari etkinliğin sağlanmasına yönelik hususlara ilişkin anket çalışması uygulanmıştır. Anket çalışmasına katılan 135 katılımcı, idari etkinliğin sağlanmasına yönelik olarak ilk önce, vergi mevzuatına önem verilmesi gerektiği görüşündedir. Bu doğrultuda, vergi mevzuatının basit, sade ve

anlaşılır olması gerekmektedir. Vergi mevzuatının basit ve sade oluşu hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin vergisel işlemlerde daha etkin olmasını sağlayacaktır. Ayrıca vergi kanunlarının anlaşılır olması, vergi de oluşabilecek kayıp ve kaçakların önüne geçilmesini sağlayacaktır. Vergi mevzuatında sık değişiklikler yapılması, mükelleflerin ve denetim elemanlarının hata yapmasına neden olabilmektedir. Ayrıca kanunların açıklayıcı nitelikte olan sirkülerlerin, özelgelerin vs. artırılması mükelleflerin kanunları anlayabilmeleri ve uygulayabilmeleri için gerekli olabilecektir.

Anket çalışmasına göre; vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanmasına olumsuz etki yaratan vergi aflarının, sıklıkla yapılmaması gerektiği ve uzlaşma müessesesinin alanının daraltılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Sürekli vergi affı çıkacağı düşüncesine sahip olan mükellefler, vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmek istemeyecektir. Bu durum, vergi denetimlerinin idari etkinliğinin sağlanmasına olumsuz etki yaratmaktadır.

Uygulanan anket çalışmasında bir diğer sonuç, denetim elemanları nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi gerekmektedir. Çalışma şartları ve özlük haklarında yapılan düzenlemeler neticesinde, denetim elemanları kurumlarından ayrılmayacaktır.

Yapılan araştırma sonucunda; vergi denetimlerinde uzmanlaşmaya gidilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Uzmanlaşma sayesinde denetim elemanları sektör ya da faaliyet grupları itibariyle uzman kişi haline gelecektir. Bu durum denetimlerin hızlı ve etkin şekilde sonuçlanmasına katkı sunacaktır.

Yapılan literatür çalışmasında, son üç yılın verileri incelendiğinde, Vergi Denetim Kurulu'nca yapılan vergi incelemelerindeki denetim oranı, 2018, 2019 ve 2020 yılları itibariyle sırasıyla %1,63, %1,45 ve %1,58 düzeyindedir. Bu doğrultuda, 2018 ila 2020 yıllarında gelir ve kurumlar vergisi yönünden faal mükellef sayısının ortalama %1,5'i incelenebilmiştir. Vergi Denetim Kurulu'nca incelenen mükellef sayısına ait birim maliyetler incelendiğinde, 2018 yılında incelenen mükellef sayısının birim maliyeti 18,53-TL'dir. Bu rakam 2020 yılında %28 oranın artmış ve 23,61-TL olmuştur. Denetim oranı ile incelenen mükellef sayısının birim maliyetleri karşılaştırıldığında, denetim oranı azalmasına rağmen, incelenen mükelleflerin birim maliyetleri artmıştır. Bu husus, vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanamadığının göstergelerinden biridir.

Vergi dairelerince yapılan vergi incelemelerine ait denetim oranı incelendiğinde, 2018 yılında incelenen mükellef sayısı 4.085 iken, 2020 yılında incelenen mükellef sayısı 3.061'dir. 2018 yılında incelenen mükellef sayısının faal gelir ve kurumlar vergisi mükellef sayısına oranı %0,15'dir. Bu oran 2020 yılı itibariyle %0,10 düzeyindedir. Bu hususlar değerlendirildiğinde, vergi dairelerince yapılan vergi incelemeleri sayısının ciddi derece az olduğunu göstermektedir. Yani vergi dairesince yapılan vergi incelemelerinde faal gelir ve kurumlar vergi mükelleflerinin %1'i bile incelenememiştir. Denetlenen mükellef sayısının az olması durumu, mükelleflerde denetlenmeyeceği görüşünü doğuracak ve vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu doğrultuda denetlenen mükellef sayısının artması son derece önem arz etmektedir.

Türkiye'de vergi dairelerince e-yoklama 2015 yılından itibaren yapılmaktadır. Vergi dairelerince yapılan yoklamalar incelendiğinde, 2014 yılında yapılan yoklama sayısı 2.321.716'dır. 2020 yılı itibariyle bu sayı %3 oranında azalarak 2.251.451 düzeyine inmiş olup, bu sayının 1.900.000'i e-yoklamalara aittir. 2014 yılı ile 2020 yılı karşılaştırıldığında, e-yoklama ile birlikte denetlenen mükellef sayısının artması beklenirken, bu artış sağlanamamış hatta azalmıştır. Bu husus da vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanamadığının göstergelerinden biridir.

2019 ve 2020 yılları genel bütçe vergi gelirleri tahsilat ve tahakkuk sonuçları değerlendirildiğinde, beyana dayanan kurumlar vergisindeki tahakkuk oranı 2020 yılında bir önceki yıla göre %6,7 düzeyinde artmıştır. Yaşanan bu artışa rağmen, beyana dayanan kurumlar vergisindeki tahsilat oranı %42,4 düzeyinde azalmıştır. Beyana dayanan kurumlar vergisinde 2020 yılında tahakkuk eden vergi miktarı 23.531.526 Bin TL iken, tahakkuk eden verginin yalnız 3.832.979 Bin TL'si tahsil edilebilmiştir. Yani 2020 yılında beyana dayanan kurumlar vergisindeki tahakkuk eden miktarın yalnız %16'sı tahsil edilebilmiştir. Aynı şekilde beyana dayanan gelir vergisinin de yalnız %39'u tahsil edilebilmiştir. Bu husus da vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanamadığının göstergelerinden biridir.

Tahakkuk eden vergi miktarının tahsil oranının yüksek olması idari etkinliğin sağlanması açısından önemlidir. Yapılan vergi denetimleriyle birlikte, tahakkuk eden vergi miktarının da artacağı açıktır. Bu noktada, denetim oranındaki artış, tahsilat/tahakkuk oranında da artış yaracaktır. Ancak bu durumun geçerli bir durum

olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. E-yoklama denetimine başlamadan önce 2014 ve 2015 yıllarında tahakkuk/tahsilat oranı sırasıyla %85,2 ve %84,7 düzeyindedir. 2016 yılında e-yoklama denetimine geçilmesiyle birlikte denetlenen mükelleflerin oranı %49,76 düzeyinde gerçekleşmesine karşın tahsilat tahakkuk oranı %84,7'den %81,2'e gerilemiştir. Bu husus da vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanamadığının göstergelerinden biridir.

Belli bir tutardaki vergi gelirlerinin en az maliyetle toplanması veya belli bir maliyetle maksimum vergi toplanması idari etkinliğin ölçülmesinde önemli bir kriterdir. 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamanın en yüksek olduğu yıl 2004 yılı olup, yapılan harcama tutarı 0,83 TL'dir. En düşük harcamanın yapıldığı yıl 2018 ve 2020 yıllarıdır. 2018 ve 2020 yıllarında 100 TL vergi toplamak için yapılan harcama tutarı 0,46 TL'dir. 2018 ve 2020 yıllarında toplanan vergi gelirleri de karşılaştırıldığında en yüksek vergi gelirinin olduğu yıl 2020 yılıdır. Bu nedenle denetimlerde idari etkinliğin en fazla olduğu yıl 2020 yılı iken, en az olduğu yıl 2004 yılıdır.

Yapılan araştırmada, denetimlerin 2021 yılında yayımlanan yönetmelik ile birlikte sektörel hale getirilmesi, denetimi gerçekleştiren vergi denetim elemanlarının bir alandaki uzmanlık derecelerini artacaktır. Sektör ya da faaliyet grubu nezdinde uzmanlaşan denetim elemanlarınca yapılan denetimler daha hızlı ve etkin bir şekilde sonuçlandırılacaktır. Bu durum denetimlere ait zamandan da tasarruf sağlayacaktır.

Sonuç olarak çalışmada, Türkiye'de vergi denetimlerinin ne derece idari etkin olduğu belirtilmeye çalışılmıştır. Türkiye'de vergi denetimine ve vergilendirme işlemlerine verilen önemin artırılması, idari etkinliğin sağlanması açısından önemlidir. Vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanması konusunda personellerin niteliği artırılmalı, personellerin belli koşullarda uzmanlaşması sağlanmalı, cezalar caydırıcı olmalı, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sağlanmalı, denetimler sektörel bazda olmalı, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleştirilmeli ve teknolojik gelişmelere paralel olarak otomasyon sistemi hızlandırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akgül Yılmaz, Gülay. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

Altuğ, Figen. **Mali Denetim.** 2. Baskı, Bursa: Ezgi Kitapevi, 2000.

Arslan, M. Cemil. "**İç Denetim: Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**". 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, 2015.

Batırel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi Ve Yönetimi**. 1. Baskı, İstanbul: T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007.

Büyüköztürk, Ş. **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı (23. Baskı)**. Ankara: Pegem Akademi, 2017.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi.** 9. Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi, 2007.

Eker, Aytaç. **Kamu Maliyesi**. 1. Baskı. İzmir: Birleşik Matbaa, 2005.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi Ve Etkinliği**. 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.

Karaarslan, Erkan. **5018 Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Uyumlu Kamu Harcama Hukuku.** 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Karaarslan, Erkan. **Kamu Harcama Hukuku.** 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.

Kardeş, Seval. **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.** 1. Baskı, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 1996.

Karyağdı, Nazmi. **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi.** 1. Baskı. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler Ve Kurumlar.** 2. Baskı, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1988.

Kızılot, Şükrü Ve Diğerleri. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Koyuncu, Caner. **Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri**. İstanbul: Sonçağ Yayıncılık, 2016.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke Ve Esasları**, 6. Baskı, İstanbul: Acar Basım, 2015.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 10. Baskı. İstanbul: Beta Basım, 1998.

Öğredik, Güray. **Vergisel Yönden Stokların Denetimi Ve Randıman Analizi.** 1. Baskı, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2006.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu Ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku.** 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayımcılık, 2006.

Schmölders, Günter. **Genel Vergi Teorisi**. Salih Turhan (Çev.). İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976.

Soydan, Başar. **İsmmmo Mevzuat Serisi 12: Vergi Denetimi Mevzuatı.** İstanbul: İsmmmmo Yayınları, 2015.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce Ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 9. Baskı, Bursa: Ekin Yayımcılık. 2018.

Şin, Sevil. **Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları.** 1. Baskı. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, 2005.

Tekin, Fazıl Ve Ali Çelikkaya. **Vergi Denetimi**. 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi Ve Politikası.** 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Ünal, Abdulkadir. **Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**. 1 Baskı. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği, 2007.

Süreli Yayınlar:

Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. " Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi.** Sayı.147, Eylül-Aralık 2004, ss.5-27.

Acar, Yasin ve Deniz İştekal. "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırmalı Analizi: Şırnak İli Örneği", **Journal Of Instıtuteof Economıc Development And Socıal Researches**. Cilt.4, Sayı.10, 2018, ss.362-374.

Ak, Murat. "Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Örgütsel Etkililik Sorunu: Teorik Bir Değerlendirme", **Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.** Cilt.6, Sayı.6, 2018, s.1083-1091.

Akçay, Ersin. "Almanya, Fransa, İtalya Ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri Ve Vergi Yargıları", **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı.211, Nisan 2017, ss.27-44.

Akçay, Aysel ve Abdulkadir Bilen. "Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri", **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı.40, Mayıs 2018, ss.227-256.

Akıncı Adil. "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi", **Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**. Cilt. 4, Sayı. 1, 2019, ss.100-106.

Akduğan, Umut. "Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği", **MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi.** Cilt.9, Sayı.4, 2020, ss.2248-2262.

Akyer, Recai ve Hacı Ömer Köse. "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", **Türk İdare Dergisi**, Sayı. 466, Mart 2010, ss.9-45.

Arabacı, Havva ve Fatih Çavdar. "Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi", **Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi**. Cilt.7, Sayı.4, 2018, ss.172-182.

Arslan, Ahmet. "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik Ve Denetim". **Maliye Dergisi.** Cilt. 140, Sayı. 2, 2002, ss.1-14.

Bademci, Vahit. "Tartışmayı Sonlandırmak: Cronbach'ın Alfa Katsayısı, İki Değerli [0,1] Ölçümlenmiş Maddeler İle Kullanımı", **Kazım Karabekir Eğitim Fakültesi Dergisi**. Sayı. 13, 2006, ss.438-446.

Balcı, Baki Rıza. "Tfrs'lerin Oran Analizine Etkileri", **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**. Cilt. 7, Sayı. 28, 2012, ss. 4687-4707.

Bakırcı, Fehim ve Adem Babacan. "İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültelerinde Ekonomik Etkinlik", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt: 24, Sayı: 2, 2010, ss.215-234.

Bakırcı, Fehim. "Sektörel Bazda Bir Etkinlik Ölçümü: Vza İle Bir Analiz", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt: 20, Sayı. 2, (Eylül 2006), ss.199-217.

Balseven, Hale. "Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkame ve Mali Etkileri", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt. 5, Sayı. 2, 2002, ss.217-238.

Bayraklı, Hasan Hüseyin ve Taner Sarısoy. "Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı", **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı.257, Şubat 2021, s.11-31.

Batırel, Ömer Faruk. "Kamu Kesiminde Etkinlik ve Maliyet – Fayda Analizi", **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi**. Sayı. 2, 1973, ss.115-122.

Benk, Serkan ve Ekrem Karayılmazlar. "Vergilemenin Operasyonel Maliyetleri: Kavramsal Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi.** Sayı. 159, Temmuz-Aralık 2010, s.137-142.

Beşel, Furkan. "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi", **Sayıştay Dergisi.** Sayı.107, Ekim-Aralık 2017, ss.65-98.

Bilgiç, Asmin Kavas. "Verimlilik, Etkinlik Ve Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay'ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi", **Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.11, Sayı. Ek Sayı 1, (2020), ss.1-29.

Bozkurt, Paşa. "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler", **Denetişim**. Sayı.12, 2013, ss.56-62.

Budak, Tamer ve Soner Yakar. "Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.16, Sayı.1, 2007, s.133-144.

Cavlak, Hakan. "Etkinlik, Etkililik, Verimlilik, Kârlılık, Performans: Kavramsal Bir Çerçeve Ve Karşılaştırma", **Journal of Research in Business**. Cilt. 6, Sayı. 1, Haziran 2021, ss.99-126.

Çataloluk, Cuma. "Kamu Borçlanması, Gerçekleşme Biçimi Ve Makro Ekonomik Etkileri Teorik Bir Yaklaşım, Türkiye Örneği", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.12, Sayı.21, Haziran 2009, ss.240-258.

Çelik, Vasfiye ve Ömer Demirci. "Türk Kamu Yönetiminin Denetim Yolları", **Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi**. Cilt.5, 2019, ss.133-143.

Çiçek, Hüseyin Güçlü ve Hatice Here. "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.** Cilt.32, Sayı.1, ss.311-342.

Çavdar, Fatih. "Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.** Cilt.21, Ek Sayı.127-140, Mart 2019, s.127-141.

Çavuş, Ö. Hakan. "Sosyal Güvenlik Sisteminin Denetim Yapısı Ve Denetim Birimleri", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**", Cilt. 24, Sayı. 2, 2017, ss.523-542

Dineri, Eda. "Mali Disiplinin Sağlanması Ve Ekonomik İstikrar: Türkiye Örneği". **Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**. Cilt.6, Sayı.1, Nisan 2021, ss.38-48.

Durkaya, Mehmet ve Servet Ceylan. "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", **Maliye Dergisi.** Sayı.150, Ocak-Haziran 2006, ss.79-89.

Doğan, Nuri ve T. Oğuz Başokçu. "İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması", **Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi**. Cilt.1, Sayı. 2, 2010, ss.65-71.

Ergen, Zuhal ve Leman Kılınçkaya. "Türkiye'de Vergi Denetimi Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", **Sosyoekonomi Dergisi**. Cilt 21, Sayı 21, 2013, ss281-304.

Ergür, Osman Kağan. "Türk Vergi Hukukunda Terkin Müessesesi", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.** Cilt. 11, Sayı. 1, 2021, ss.191-207.

Ekince, Hasan Abdullah Yılmaz. "Kamu Örgütlerinde Yönetsel Etkinliğin Artırılması Üzerine Bir Araştırma", Erci**yes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.** Sayı: 19, Temmuz-Aralık 2002, ss.35-50.

Ekşi, Ali. "Kamu Hizmetinde Etkililik Ve Etkinlik Tartışmaları Bağlamında 112 Acil Çağrı Hizmetlerinin Kötüye Kullanımı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.** Cilt.18, Sayı.3, 2016, ss387-408.

Fırat, Meral. "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları Ve Özerk Gelir İdaresi", **Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı**. Sayı. 216, (Haziran 2015), ss.163-184.

Gerçek, Adnan ve Feride Bakar. “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, **International Journal of Public Finance**, Cilt 1, Sayı 2, 2015, ss.168-193.

Gücenme Gençoğlu, Ümit ve Diğerleri. “TMS/TFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi.** Sayı.64, Ekim 2014, ss.1-26.

Güler, Yusuf. “Vergi Aflarının Bütçe Ve Genel Ekonomi Üzerine Etkileri”, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi.** Cilt.2, Sayı.1, 2015, ss.8-21.

Güler, Hünkar, Ekrem Toparlak ve Hacer Kaba. “Türkiye’de Mali Kural Olarak Vergi Gelir Güvenliğinin Sağlanmasında Vergi Politikası Tasarımı”, **Politik Ekonomik Kuram.** Cilt. 2(1), 2018, ss.142-164.

Gürler Hazman, Gülsüm. “Kamusal Etkililik Göstergesinin Seçilmiş Değişkenler Üzerindeki Etkilerinin Oecd Ülkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.12, Sayı.2, 2010, ss.1-22.

Göçer, İsmet ve Diğerleri. “Ekonomik Büyüme İle Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı. 28, Aralık 2010, ss. 97-110.

Hayrullahoğlu, Betül. “Japonya'da Yerel Yönetimler Ve Yerel Mali Sistem”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı. 169, Ekim 2013, ss.52-66.

Karaman, Haydar, Burcu Atar ve Derya Çobanoğlu Aktan. “Açımlayıcı Faktör Analizinde Kullanılan Faktör Çıkartma Yöntemlerinin Karşılaştırılması”, **Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi**. Cilt.37, Sayı.3, 2017, ss.1173-1193.

Karagül, Mehmet. “Gelişmiş Ülkelerde Genişletici, Gelişenlerde İse Sıkı Para Politikası Ve Küreselleşme”, **Akademik Bakış Dergisi**. Sayı. 52, Kasım-Aralık 2015, ss.207-218.

Kartal, Fikret. “Türkiye’de Kamu Ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları”, **Maliye ve Finans Yazıları**. Cilt.1, Sayı.99, 2012, ss.8-36.

Kızıl, Erkan. “Çeşitli Göstergeler İle Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı. 363, Ağustos 2021, ss. 81-94.

Kol, Nazlı. “Türkiye’deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı.232, Ocak 2019, ss.113-121.

Kula Kartal, Seval ve Ezgi Mor Dirlik. “Geçerlik Kavramının Tarihsel Gelişimi Ve Güvenirlikte En Çok Tercih Edilen Yöntem: Cronbach Alfa Katsayısı”, **Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**. Cilt.16, Sayı.4, 2016, ss. 1865-1879.

Marufoğlu, Abdullah ve Ramazan Gökbunar. “Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**. Cilt.28, Sayı.1, 2021, ss.1-22.

Memiş, Mehmet Ünsal, Turgut Çürük ve Yasemin Ünal, “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, **Maliye Dergisi**. Sayı. 176, (Ocak-Haziran 2019), ss.474-504.

Mutlu, Abdullah ve Kenan Taşçı. “Vergi Dairelerinin Mükellefe Davranış Biçimlerinin Vergilemede Gönüllü Uyuma Etkisi: Malatya Örneği”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi.** Cilt.12, Sayı.45, 2013, ss.214-232.

Narter, Recep ve Ercan Sarıcaoğlu. “Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları”, **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi.** Sayı.1, (2016), s.119-136.

Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**. Cilt.7, Sayı.13, Kasım 2015, ss.207-237.

Oral Gediz, Burcu, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç. “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.20, Sayı.2, 2015, ss.119-149.

Ömürbek, Nuri, Hüseyin Güçlü Çiçek ve Serdar Çiçek. “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları, **Maliye Dergisi.** Sayı. 153, (Temmuz-Aralık 2007), ss.102-122.

Öncel, Abidin ve Salih Şimşek. “Türkiye’de Bölgelerarası Kaynak Kullanım Etkinliğinin veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Ölçülmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı.37, (Ocak-Haziran 2011), s.87-120.

Özgün, Zehra ve Cihan Yüksel. “Mersin’de Vergi Mükelleflerinin Vergi Algısı, Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Düzeyinin Ölçülmesi”, **Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Cilt.1, Sayı.2, Mayıs 2018, s.33-48.

Özer, M. Akif. “Modern Yönetime Doğru Olmazsa Olmaz Koşul: Etkin Devlet”, **Verimlilik Dergisi.** Cilt. 4, 2007, ss.85-108.

Öz, Ersan ve Tarık Vural, "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya", **Maliye Dergisi**. Sayı. 149, Mayıs-Aralık 2005, ss.105-125.

Öztürk, Namık Kemal. "Devlet Yönetiminde Etkinlik ve Türkiye", **Türk İdare Dergisi**. Sayı.442, (Mart 2004), ss.1-17.

Paksoy, Sadettin ve Sumru Bakan. "Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları Ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası)", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt. 9, Sayı.32, 2010, ss.150-170.

Parlakay, Oğuz ve Tuna Alemdar. "Türkiye'de Yerfıstığı Tarımında Teknik Ve Ekonomik Etkinlik", **Tarım Ekonomisi Dergisi**. Cilt.17, Sayı. 2, 2011, ss.47-53.

Rakıcı, Cemil. "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.7, Sayı.14, 2011, ss.345-362.

Rakıcı, Cemil ve Okan Atak. "Türkiye'deki Vergi Denetim Yapısı İle Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması", **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı.242, Kasım 2019, ss.11-30.

Sandalcı, Ulvi. "Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi", **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı.36, Eylül 2019, ss.301-317.

Suiçmez, Halit. "Verimlilik ve Etkinlik Terimleri", **Mülkiye Dergisi**, Cilt.25, Sayı. 229, 2000, ss.169-183.

Somuncu, Ahmet. "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.** Sayı.43, Ocak-Haziran 2014, ss.133-173.

Tekin, Ahmet. "Vergi Teşvikleri ve Ekonomik Etkileri", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı. 16, Aralık 2006, ss.301-319.

Tosun, Umur ve Cahit Güran. "Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt. 20, Sayı. 2, 2002, ss187-215.

Uğur, Atilla Ahmet. "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)", **International Journal of Public Finance.** Cilt.1, Sayı.2, Mayıs 2016, s.122-145.

Uyanık, Atilla. “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**. Sayı.177, Temmuz-Aralık 2019, ss.354-386.

Uzun Çam, Mine. “Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.** Cilt. 19, (2017), ss.2841-2870.

Ünlü, Ufuk. “Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Önemi”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı.232, Ocak 2019, ss.279-289.

Yavan, Sercan. “Türkiye’deki Vergi Afları: 2018 Yılı Vergi Affının İncelenmesi”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı. 228, 2018, ss.33-43.

Yıldız, Fazlı ve Erkan Duru. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı.245, Şubat 2020, ss.72-94.

Yıldız, Ekrem ve Erdem Bulut. “Denetimde Beklenti Boşluğu”, **Sayıştay Dergisi**. Sayı.105, Nisan-Haziran 2017, ss.41-68.

Yılmaz, Yiğit. “Alman Vergi Sistemi Ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı.237, Haziran 2019, ss.11-27.

Yılmaz, Yiğit. “Çin’in Gelişen Ekonomisi Ve Vergi Sistemi”, **Vergi Raporu Dergisi.** Sayı. 246, Mart 2020, ss.38-55.

Yoruldu, Mutlu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, **Uluslararası Bilimsel Araştırma Dergisi.** Cilt.1, Sayı.1, Ağustos 2016, ss.51-70.

Yoruldu, Mutlu. “Vergi Uyumu ve Vergiye Uyum Sağlayan Mükelleflere Tanınan Vergi Teşvikinin Değerlendirilmesi”, **Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.5, Sayı.3, (2020), s.55-64.

Yüce, Mehmet. “Enflasyon Muhasebesi Ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, **Mevzuat Dergisi**. Cilt.2, Sayı.18, Haziran 1999, ss.1-17.

Yükçü, Süleyman ve Gülşah Atağan. “Etkinlik, Etkililik Ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt.23, Sayı.4, 2009, ss.1-13.

Zeren, Gizem. “Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi”, **International Journal of Public Finance**. Cilt. 4, Sayı. 2, 2019, ss.145-165.

Diğer Yayınlar:

Arslan, Mehmet ve Mine Biniş. "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya, 16-20 Mayıs 2014, ss. 443-462.

Arıkan, Zeynep. "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 37. Seri**. 1996/1997, s.269-281.

Bali, Besim Bülent ve Mustafa Çelen. "Kamu Eğitim Harcamalarında Etkinlik ve Etkenlik Analizi: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama", **24. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Eskişehir: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, 2010, sss.15-44.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.06.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.

Cronbach'ın Alfa Güvenirlik Katsayısı. 2016. https://www.researchgate.net/profile/Selim-Kilic/publication/297656260_Cronbachs_Alpha_Reliability_Coefficient/links/5723882208ae262228aa6e9d/Cronbachs-Alpha-Reliability-Coefficient.pdf (27.05.2021).

Gerçek, Adnan. "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", **19. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss.621-658.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2017.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu**. Şubat. Ankara, 2015.

Kirmanoğlu, Hülya ve Murat Çak. "Kamu Kesiminde Performans Ölçüm Sistemleri ve Değişik Uygulamalar", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, 15-17 Mayıs 2000, ss.315-344.

Nadaroğlu, Halil. "Vergi Sistemimizin Etkinliği", **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 234, ss.1-33.

Öz, Ersan ve Mehmet Yolcu. "Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi Ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması", **29. Türkiye Maliye Sempozyumu**. Sakarya: Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014, ss.59-81.

Sandalcı, Ulvi ve Güner Tuncer. "Japonya Vergi Sistemi", Ahmet TEKİN (Ed.) ve Ersin Nail SAĞDIÇ (Ed.). **Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri** içinde. 1. Baskı, Londra: IJOPEC Publication, 2020, ss.339-370.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. **Sermaye Piyasası Kurulu 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu**. Ankara, 2021.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. **Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara, 2021.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. **Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu**. Ankara, 2020.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)**. Ankara, 2014.

T.C. Kalkınma Bakanlığı. **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023).** Ankara, 2018.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. 07.04.2021 tarih ve 31447 sayılı Resmi Gazete.

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği. 07.04.2021 tarih ve 31447 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği. 07.04.2021 tarih ve 31447 Sayılı Resmi Gazete.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. 10-11-12.01.1961 tarih ve 10703-4-5 sayılı Resmi Gazete.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. 30.12.2012 Tarih ve 28513 Sayılı Resmi Gazete.

1 Sayılı Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği. 26.12.1992 tarih ve Mük. 21447 sayılı Resmi Gazete.

Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönerge. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 20.02.2015 tarih ve 53065925-612.99-219 Sayılı.

Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 10.07.2015 tarih ve 53065925-612.99-780 Sayılı.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. 02.01.1990 tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete.

https://www.pwc.com.tr/blog/bagimsiz-denetim (Erişim. 03.10.2021)

İç Denetimin Tanımı, https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi (Erişim: 01.10.2021)

https://www.sbb.gov.tr

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_77.xls.htm (Erişim: 08.08.2021)

EK 1: ANKET FORMU

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Sayın katılımcılar, söz konusu anket çalışması mesleki bilginiz ve deneyimlerinizden ötürü konuya vakıf olmanız da sebebiyle, vergi denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına etki eden sorunlara ilişkindir. Aşağıda bahsedilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri de yer almaktadır. Çözüm önerilerinden hangilerinin uygulanmasının daha verimli ve uygun olduğunu düşündüğünüz cevabı seçerek yanıtlayınız.

Bu anket, bilimsel bir çalışmanın amaçları doğrultusunda kullanılacak olup başka herhangi bir amaçla kesinlikle kullanılmayacaktır. Aynı zamanda kişi/kurum adları da belirtilmeyecektir.

Lütfen size en uygun olan seçeneği işaretleyiniz ve hiçbir soruyu boş bırakmayınız. Bilimsel bir araştırmaya katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

BÖLÜM 1

Ankete başlamadan önce katılımcı profilini ölçebilmek için aşağıdaki sorulara lütfen cevap veriniz.

Cinsiyetiniz Nedir?

Erkek ( )
Kadın ( )

Mesleki Unvanınız Nedir?

Vergi Müfettişi ( )
Vergi Müfettiş Yardımcısı ( )
Vergi Dairesi Müdürü ( )
Gelir Uzmanı ( )

Mesleki Yılınız Nedir?

5-10 Yıl ( )
11-20 Yıl ( )
20 yıl ve üzeri ( )

BÖLÜM 2

Çalışmanın amacı vergi denetiminde idari etkinliğin sağlanmasına etki eden faktöre ilişkin uygun çözümler bulmaktır. Lütfen ifadeleri dikkatli okuyup görüşlere katılma derecenizi yanda bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Boş soru bırakmayınız.

Türkiye'de Vergi Denetiminin İdari Etkinliği Üzerine Bir İnceleme	**Hiç Katılmıyorum (1)**	**Katılmıyorum (2)**	**Kararsızım (3)**	**Katılıyorum (4)**	**Kesinlikle Katılıyorum (5)**
Örgütlenmeden Kaynaklanan Sorunlar					
1. Denetim elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak derecede, sektör veya faaliyet türü yönünden uzmanlaşmaları yapılan denetimleri hızlandıracaktır.					
2.Vergi denetim birimlerinin aralarında çalışma usul ve esasları yönünden tam bir koordinasyonun sağlanması denetimde idari etkinliği fazlasıyla etkiler.					
3. Vergi idaresinin iyi örgütlenmediği ve vergi denetimlerinin işlevine yeterli önem verilmediği takdirde vergi denetimlerinde idari etkinliğe ulaşılamaz.					
4. Vergi denetimlerinde denetlenen mükellef sayısının her geçen gün artması idari etkinliğin sağlanmasında önem arz etmektedir.					
Defter, Belge ve Beyanlardan Kaynaklanan Sorunlar					
5. Defter ve belgelerin eksiksiz ve düzenli olması vergi denetimlerinde idari etkinliği etkileyecektir.					
6. Yasal düzenlemeler ile mükellefler arasında oto-kontrol mekanizması geliştirilmesi gerekmektedir.					
7. Beyan ve bildirimlerin elektronik olması idari etkinliği doğduran etkilemektedir.					
8. Elektronik defterler vergi denetimlerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlar.					
Vergi Mevzuatı					
9. Vergi mevzuatı basit, sadece ve anlaşılır olması vergi denetimlerinde etkinliği etkileyecektir.					
10. Vergi kanunlarında mükellef hakları olarak yer alan uzlaşma, indirim ve dava yolu müesseselerin varlığı cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırmaktadır.					
11. Karmaşık bir yapıya sahip vergi mevzuatı hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin hata yapmasına neden olmaktadır.					
12. Vergi mevzuatının takibini kolaylaştıracak programlar kullanılması vergi kanunlarına hakimiyeti artıracak ve vergi denetimlerinde idari etkinliğini etkileyecektir.					
Denetim Elemanlarından Kaynaklanan Sorunlar					
13. Denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesi denetimlerde idari etkinliği etkileyecektir.					

Türkiye'de Vergi Denetiminin İdari Etkinliği Üzerine Bir İnceleme	Hiç Katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Kararsızım (3)	Katılıyorum (4)	Kesinlikle Katılıyorum (5)
14. Denetim elemanı erozyonunun önüne geçilmesi için özlük hakları ile çalışma şartlarının iyileştirilmesi gerekir.					
15. Vergi denetim elemanları vergi türlerine, işkoluna ve sektörlere göre uzmanlaşması etkinliği artıracaktır.					
16. Vergi denetim elemanlarının denetimlerinde tarafsız ve objektif davranmaları idari etkinliği etkiler.					
Vergi Afları ve Bilinci					
17. Vergi bilincinin oluşmuş olması vergiye karşı hassasiyeti, uyumu ve vergiyi ödeme isteğini artıracaktır.					
18. Vergi gelirlerinin etkin ve verimli kullanılmadığı kaanati vergi sistemine olan güveni etkileyecektir.					
19. Vergi afları vergi denetiminde idari etkinlik kaybına sebep olmaktadır. Çünkü sürekli af kanununun çıkacak fikrine sahip olan mükellefler vergi kaçırma konusunda istekli olacaktır.					
20. Mükelleflerin aldıkları hizmetten memnun kalması, vergi idaresinin işleyişinin etkinliği ile sağlanacak olup, ayrıca bu husus mükelleflerin vergi uyumunu da artıracaktır.					

Yukarıda belirtilen konu başlıklarından hareketle vergi denetimlerinde idari etkinliğin sağlanmasına yönelik çözümlerde öncelik sıralamanız nasıl olurdu? (1 ila 5 arasında sıralayınız.)

( ) Örgütlenmeden Kaynaklanan Sorunlar

( ) Vergi Aflarından, Bilincinden ve Uyumundan Kaynaklanan Sorunlar

( ) Denetim Elemanlarından Kaynaklanan Sorunlar

( ) Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

( ) Defter, Belge ve Beyanlardan Kaynaklanan Sorunlar

Yukarıda belirtilen çözüm önerilerinden farklı olarak farklı bir çözüm öneriniz/önerileriniz var mı?