

## KAYITDIŞI EKONOMİYİ ÖNLEMENE YÖNELİK BİR ÖNERİ: VERGİ DENETİM ÜST KURULU

### A PURPOSAL FOR PREVENTING INFORMAL ECONOMY: SUPREME BOARD OF TAXATION

Yrd. Doç. Dr. Burcu GEDİZ ORAL<sup>1</sup>  
Arş. Gör. Tuğba ARPAZLI FAZLILAR<sup>2</sup>  
Yrd. Doç. Dr. Özgür Emre KOÇ<sup>3</sup>

#### ÖZET

Sınırları tam ve kesin olarak bilinmeyen kayıtdışı ekonomi hemen hemen her ülkede rastlanan evrensel bir olgudur. Kayıtdışı ekonomiyle mücadelede amaç, tamamen ortadan kaldırılamasa da asgariye indirilmesi olmalıdır. Kayıtdışı ekonominin önemli kısmı vergi dışı kalan gelirlerden oluşmaktadır. Bu nedenle kayıtdışı ekonominin önüne geçilebilmesi için önemli unsurlardan biri denetim sistemi olmaktadır. Bu sistemin, yerinde denetim sağlayacak, uzaktan denetimi güçlendirecek özerk bir üst kurul oluşturularak organize edilebileceği düşünülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Kayıtdışı Ekonomi, Vergi Denetimi, Denetim Birimleri, Vergi Denetim Üst Kurulu.

**Jel Kodları:** E26, H29, H83.

#### ABSTRACT

Informal economy might take a place in almost every country which its density cannot be explored easily. The main purpose of this struggle is to wipe out or at least to decrease the level of informality. Substantial amount of informal economy consists of tax-exempt incomes. Thus, in order to stop informal economy, auditing system emerges as the most important element: An independent supreme auditing board might organize systematic on-site and off-site auditing.

**Key Words:** Informal Economy, Tax Auditing, Auditing Units, Supreme Board of Taxation.

**Jel Codes:** E26, H29, H83.

## 1. GİRİŞ

GSMH harcamalar yöntemi ile hesaplandığında gelir olarak kayda girmeyen kazançlar harcama olarak kayda gireceğinden bir ekonomideki kayıtdışılığın boyutları tam olarak görülemeyebilir. Ancak vergi dışı kalan kazancın oranı ve boyutları her koşulda yüksek olacaktır (Eğilmez ve Kumcu, 2008:137). Bu durumda, kayıtdışı ekonomi ile mücadelede etkin yöntemlerin başında denetim faaliyeti gelmektedir. Kamunun en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, istenen düzeylerde toplanamamasının en önemli sebebi kayıtdışılıktır. Etkin vergi denetimi sağlanamadığında finansman ihtiyacını gidermek için yeni vergiler koymak, yürürlükteki vergilerin oranlarını arttırmak ya da borç yükünü arttırmak gerekecektir. Vergi yükünün artmasının ise toplum üzerinde hem ekonomik hem de psikolojik olumsuz etkileri olduğu bilinen bir olgudur. Etkin bir denetim mekanizması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi sağlanabilir, ayrıca tespit edilecek vergi ziyayı cezası ve fer'i alacaklar ile vergi

<sup>1</sup> Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, gedizburcu@yahoo.com

<sup>2</sup> Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, t.arpazli@hotmail.com

<sup>3</sup> Hitit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, oemrekoc@yahoo.com

gelirleri arttırılabilir. Mükellef beyanlarındaki bilgilerin doğruluğu da vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Denetime tabi tutulmayan mükelleflerin denetimi sonucunda, mükelleflerin beyanları artacak, belge kullanım oranında ve belge düzeninde olumlu farklar oluşacaktır (Akdoğan, 1979:6).

Çalışmamızda “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı”nda (GİB, 2009) belirtilen beş temel amaçtan özellikle “denetim kapasitesinin güçlendirilmesi” maddesinin etkin bir şekilde uygulamaya konulmasına katkıda bulunmayı hedeflemekteyiz. Ayrıca, örgüt içi bilgilendirmeye eş zamanlı başlatılacak toplumsal bilinçlendirme kampanyaları (kamu spotları, seminerler, v.s.) ile vergi bilinci yükselecek ve Eylem Planında yer alan “gönüllü uyumun” ve “toplumsal farkındalığın arttırılması” amacına daha çok yaklaşılacaktır.

## 2. KAYITDIŞI EKONOMİ OLGUSU

Kayıtdışı ekonominin 1970'lerin sonunda yayınlanan ve yayımlandığında önemli etkiler bırakan birkaç makale ile gündeme geldiği söylene de, konuya ilişkin ilk ekonomik araştırmalar 1940'lı yılların başlarına rastlamaktadır. Ancak asıl bilimsel ilgiyi Gutmann'ın 1977'de yayınlanan makalesi ile çekmeye başlamıştır.

### 2.1. Kavramsal Olarak Kayıtdışı Ekonomi ve Kapsamı

1980'lere kadar kayıtdışı ekonomi uluslararası bir olgu olarak kabul edilmemiştir. Kayıtdışı ekonomiye ilişkin ilk uluslararası konferans 1983'te Almanya'nın Bielefeld Eyaleti'nde yapılmıştır. Tanımsal sorunlar hakkında genel ilkelere varmak, konferansın temel amaçlarından biri olmuştur. Ancak katılımcılar gerek tanım gerekse isim konusunda bir anlaşmaya varamadıklarından çok farklı tanımlamalar<sup>4</sup> kullanmışlardır (Çetintaş ve Vergil, 2003:16; Savaş, 2009:2). Kayıtdışı ekonominin bu kadar farklı tanımlanmasının temel nedeni, yasal alandan yasadışı alana kadar uzanan birbirinden çok farklı faaliyeti kapsamasıdır (Yılmaz, 2004:16). Örneğin; Derdiyok (1993)'a göre kayıtdışı ekonomi “bazı ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetler”dir. Gümüştay (2003) kayıtdışı ekonomiyi “resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsayan ekonomik değerler toplamı” olarak tanımlamıştır. Özdemir (1994)'in çalışmasında “ekonomik faaliyetin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetle ilgili kayıtların tutulmaması” şeklinde yer alan tanımlama, Güloğlu (2005)'na göre “kanuni yükümlülüklerini yasa da belirtildiği şekilde kayda geçirmeden faaliyette bulunup, vergi, sigorta, harç vb. yasal yükümlülüklerin yerine getirmeksizin kazanç sağlanması” şeklinde ifade edilmiştir. *Vergisel anlamda kayıtdışı ekonomi* ise, Altuğ (1994)'a göre; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünüdür.

<sup>4</sup> Yeraltı ekonomisi, gayri resmi ekonomi, gizli ekonomi, saklı ekonomi, ikinci ekonomi, kara ekonomi, illegal ekonomi, kravatsız ekonomi, düzensiz ekonomi, paralel ekonomi, faturasız ekonomi, görünmez ekonomi, marjinal ekonomi, gölge ekonomi, kayıp ekonomi ve vergisiz ekonomi gibi. Ekonomik faaliyetin herhangi bir özelliğinin öne çekilişine, kayıtlı ekonomi dışındaki faaliyet gruplarını kapsama düzeyine, uluslararası düzeyde tespitine ve araştırmanın yayımlandığı lisana göre bu terimlerin kullanımıyla ilgili bazı genel yönelimlerin olduğunu söylemek mümkün olsa da, şu an mevcut terminolojik sorunun çözümü amacıyla en yaygın yaklaşım her araştırmacının, kullandığı terimin kayıtdışı ekonominin hangi faaliyet grubunu kapsadığını beyan etmesi şartıyla, istenen terimi kullanabilmesi yönündedir (Bağırzade, 2012:215; Ülgen ve Öztürk, 2007:3).

Kayıtdışı ekonominin sınırları<sup>5</sup> tam ve kesin olarak bilinmemektedir. Bu durum, vergi zıyanının yanı sıra, ekonomik performans gösterge ve hedeflerinin sapmasına neden olmaktadır (Gümüştay, 2003:2).

Tablo 1: Kayıtdışı Ekonomik Faaliyet Türleri

FAALİYET TÜRLERİ	PARASAL İŞLEMLER		PARASAL OLMAYAN İŞLEMLER	
<b>YASAL OLMAYANLAR</b>	Çalıntı Eşya Ticareti, Uyuşturucu Üretimi ve Ticareti, Fuhuş, Kumar, Kaçakçılık vb.		Uyuşturucu, Kaçakçılık ve Çalıntı Eşya Ticareti Ürünlerinin Takası, Bireysel İhtiyaç İçin Hırsızlık, Kendi Kullanımı İçin Uyuşturucu Üretimi vb.	
	<b>VERGİ KAÇIRMA</b>	<b>VERGİDEN KAÇINMA</b>	<b>VERGİ KAÇIRMA</b>	<b>VERGİDEN KAÇINMA</b>
<b>YASAL OLANLAR</b>	Yasal Mal ve Hizmet Üretimi Çerçevesinde Kendi Çalışmasından Elde Ettiği Ücret, Maaş vb. Gelirleri Göstermeme	Çalışanları Az Gösterme, Ödemeleri Düşük Gösterme vb.	Yasal Mal ve Hizmet Değişimleri	Kendi İşlerini Kendisi Yapma veya Komşu ve Benzerlerinden Yardım Alma

Kaynak: Lippert ve Walker, 1997:5; Schneider ve Enste, 2000:5.

Tablo 1’de görüldüğü gibi çok boyutlu ve değişik faaliyetleri kapsayan bu olgu, yasalara aykırı olabileceği gibi yasal faaliyetleri de içerebilmektedir. Kayıtdışı ekonomi için benzer bir gruplama üç temel başlık altında yapılabilir. Bu durumda ekonomik faaliyetler; “Beyan Dışı Ekonomik Faaliyetler, Enformel Ekonomik Faaliyetler, Yasadışı Ekonomik Faaliyetler” şeklinde gruplandırılacaktır (Yılmaz, 2006:28).

## 2.2. Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri

Kayıtdışı ekonominin nedenleri arasında önemli görünenler şu şekilde sınıflandırılabilir (Kıldış, 2000:192):

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, defter tutma hadleri)
- İdari nedenler ( vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

<sup>5</sup> Kayıtdışı ekonomi denildiğinde, sadece çalınmış mal ya da uyuşturucu ticareti, kumar, karapara, sahtecilik ya da vergi kaçırmak amacıyla muhasebe kayıtlarında yer almayan ve resmi kurumlardan gizlenen yasadışı faaliyetler anlaşılmalıdır. Kayıtdışı ekonomi; evlerde aile fertleri ya da yakınlarınca gerçekleştirilen gelir getirici faaliyetler, ikinci iş yapma, mal ve hizmet takasları, çeşitli adlar altında çalışanlara yapılan ancak vergiye tabi tutulmayan ödemeler gibi yasal faaliyetleri de içermektedir (Kızılot ve Çomaklı, 2004:1).

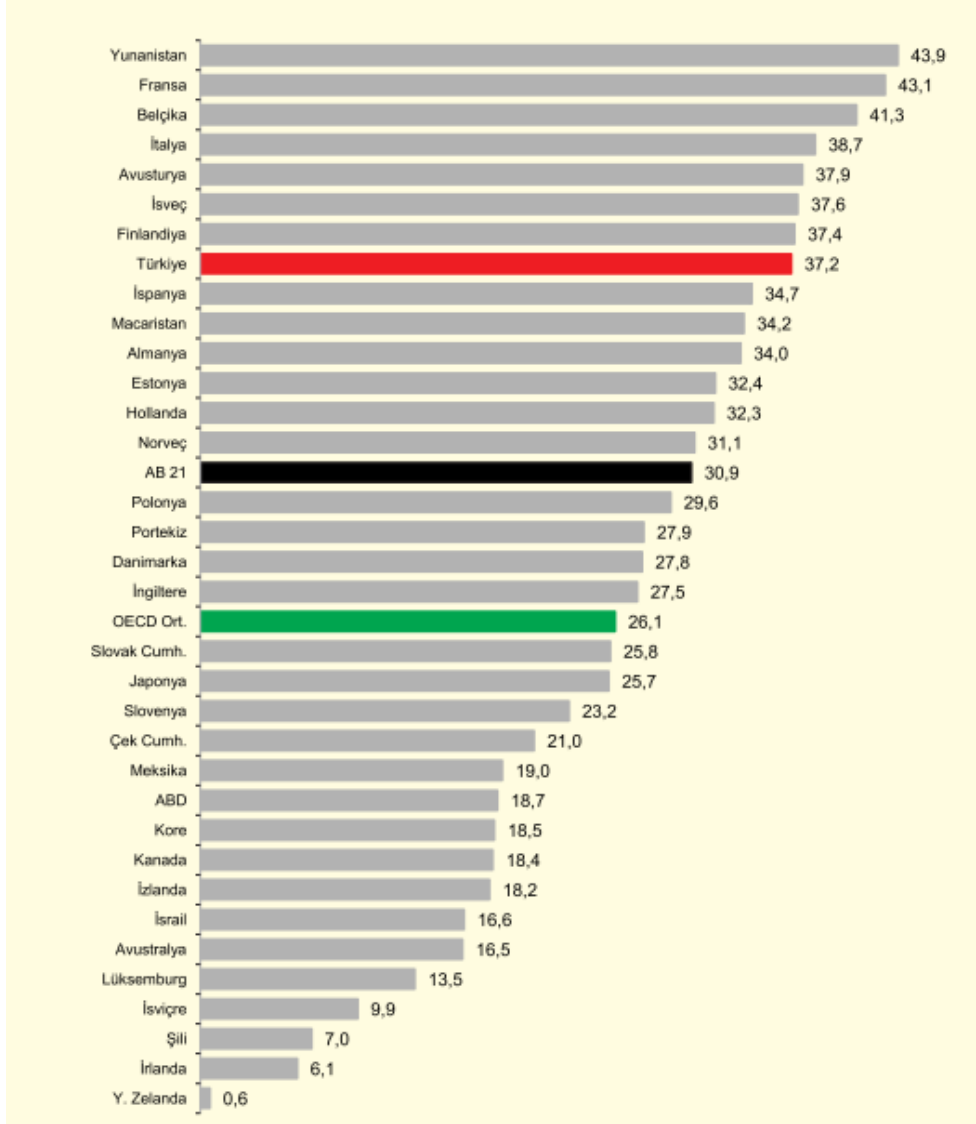
Kayıtdışı ekonominin en önemli iki nedeni; kamunun getirdiği sıkı sınırlamalar ve vergi oranlarındaki yüksekliktir. Enflasyon, ekonomik istikrarsızlık ve ekonomik krizler, gelir dağılımındaki adaletsizlik, düşük milli gelir düzeyi, vergi yükünün ağırlığı ve adaletsiz dağılımı, vergi istisna ve muafiyetleri, sık çıkarılan vergi afları<sup>6</sup>, vergi sisteminin adaletsizliğine dair yaygın kanı, yolsuzluk seviyesi, bürokrasinin kalitesi ve hukuki boşluk literatürde kayıtdışılığın başlıca nedenleri olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran kayıtdışılığın daha fazla olduğu söylenebilir<sup>7</sup> (Pehlivan, 1993:43; Korkmaz, 2002:26; Kırbaş, 1995:16; Kazgan, 1999:224, Elgin, 2011:3; Sugözü, 2010:173).

Tüm bunların yanı sıra literatürde kayıtdışılık ile sosyal güvenlik primlerinin yüksekliği arasında da paralel bir ilişkinin olduğu kanısı hâkimdir. Buna göre; ücret içindeki vergi ve sosyal güvenlik katkı payının (*Vergi takozu*) artması, işverenler açısından, işgücüne daha yüksek ücret ödemek demektir. Bu durum da işverenleri, işgücü için daha düşük ücret ödedikleri kayıtdışı ekonomi içinde çalışmaya sevk etmektedir (Karagöz ve Erkuş, 2009:129). Bu varsayım doğrultusunda Şekil 1 ve Ek 1 kıyaslamalı olarak incelendiğinde; sosyal güvenlik primlerinin işgücü maliyetine oranının en yüksek olduğu Yunanistan'da, farklı çalışmalarda değerlendirilmeler de göz önünde bulundurularak, kayıtdışılığın yüksek olduğu ancak "en yüksek ülke" olmadığı görülmektedir. Bunun yanı sıra; prim oranının son derece yüksek olduğu Fransa ise kayıtdışılığın en düşük olduğu ülkelerden biridir. Yine prim oranlarının yüksekliği açısından ilk sıralarda yer alan Avusturya kayıtdışılık oranının en düşük olduğu ikinci ülkedir. Bu kıyaslama diğer ülkelere de yayıldığında, sosyal güvenlik primlerinin oranının yüksekliği ile kayıtdışılık arasında bir paralellik olduğunu söylemek zordur. Öte yandan Ek1 ve Ek 2 kıyaslandığında karşımıza çıkan tablo daha açıktır. Burada dikkat edilirse mevcut gelir idaresi personel sayısına göre denetmen oranının en yüksek olduğu ülkeler, aynı zamanda kayıtdışılığın en düşük olduğu ülkelerdir. Sonuç olarak, bir ekonomideki kayıtdışılığın denetim ile yakından ilişkili olduğunu ve denetim mekanizmalarının önemini bir kez daha vurgulamak yanlış olmayacaktır. Ayrıca duruma Türkiye açısından bakarsak; sosyal güvenlik primleri oranının hem AB (21) hem de OECD ülkeleri ortalamasının çok üstünde olduğu, denetmen oranının ise OECD ülkeleri içerisinde en düşükler arasında yer aldığı görülmektedir. Türkiye'deki kayıtdışı ekonominin tahmini büyüklüğü verileri ile değerlendirme yapıldığında karşımıza çıkan sonuç yine, diğer ülke kıyaslamaları ile birlikte, denetim mekanizmasının kayıtdışılık açısından son derece önemli olduğudur.

<sup>6</sup> Çoğunlukla kamuya ek kaynak yaratma amacıyla (Taşkın, 2010:127) sıklıkla başvuru alan af uygulamaları mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmesi konusunda isteksiz davranmalarına neden olabilmektedir (Yaraşır, 2013:186).

<sup>7</sup> Bknz sayfa 28 Ek 1.

Şekil 1: OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Primlerinin İşgücü Maliyetine Oranı 2012 (%)



**Kaynak:** OECD, Taxing Wages, 2012-2013'den aktrn. (TİSK, 2012:15)

Kanunların oluşumuna katılmayan veya kanunların uygulanmasını denetleyemeyen vatandaşlar, tepkilerini kayıtdışı faaliyetlere kayarak ortaya koyabilmektedirler. Devlete bağlılığın azalması, bir diğer deyişle devletin saygınlığını yitirmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıtdışında tutulmasının toplum tarafından hoşgörüle karşılanmasına neden olarak kayıtdışı ekonominin gelişmesine yol açmaktadır (Sarılı, 2002:42). Vergi kaçakçılığı, kayıtdışı ekonominin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığının pek çok olumsuz etkisi bulunmakla beraber, ekonomik olarak en önemli olumsuz etkisi bütçe gelirlerinde azalmaya yol açarak makro ekonomik göstergeleri saptırmasıdır. Gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz etkilemesi ve sektörler arasındaki rekabet şartlarını bozması ülkedeki vergi mükelleflerinin bazılarının daha yüksek bir marjinal vergi yüküne maruz kalmalarına neden olabilmektedir. Bu ise engellenemediğinde vergi kaçakçılığının

daha da fazla artmasına yol açabilmektedir (Çomaklı, 2007:49). Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi bir vergi başkaldırısı niteliğindedir (Gökbunar, 1996:110). Devlet açısından kayıtdışı ekonomiyle mücadelede temel sorun, bu olgunun sebeplerini ortadan kaldıracaktır.

### 2.3. Kayıtdışı Ekonominin Önemi ve Etkileri

Kayıtdışı ekonomi iki açıdan büyük bir öneme sahiptir. Bir defa, toplam ekonominin bir bölümü resmi kayıtlara girmediği sürece, ekonominin gerçek boyutunu ve ekonomik büyüklüklerin göreceli ağırlığını saptamak olası değildir. Örneğin, kayıtdışı ekonominin gerçek boyutu bilinmeden işsizlik oranı, kamu kesiminin büyüklüğü gibi oranların doğru olarak saptanması olası değildir. Buna bağlı olarak, ekonomik sorunlara doğru tanı koymak ve geliştirilen politikaların uygulanışında da etkinliğin sağlanması olası değildir. Kayıtdışı ekonominin varlığı mali açıdan da önemlidir. Zira kayıtdışı kesim, aynı zamanda vergi dışıdır. Başka bir ifade ile kayıtdışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına da gelmektedir (Önder, 2000:1).

Kayıtdışı faaliyetlerin ekonomik büyüme üzerindeki net etkisi belirsiz olsa da, haksız rekabete yol açtığı, vergi gelirlerini azalttığı, toplumda ahlaki yozlaşmaya neden olduğu ve devlete olan güvenin azalttığı açıktır (Çetintaş ve Vergil, 2003:19; Özçelik ve Özcan, 2006). Bu nedenle bir ekonomide kayıtdışı ekonomiyi ölçmenin önemi tartışılmazdır.

### 2.4. Kayıtdışı Ekonomiyi Ölçme Yöntemleri

Kayıtdışılığı ölçmek için farklı yöntemler geliştirilmiştir. Literatürde kayıtdışı ekonominin ölçümüne yönelik temelde doğrudan ve dolaylı olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Dolaylı yöntemlerde doğrudan yöntemlerin aksine makro ekonomik göstergelerin zamana bağlı değişimlerinden yararlanılır (Öğünç ve Yılmaz, 2000:7-8). Dolaylı yöntemlerde dikkate alınan başlıca göstergeler makro düzeydeki parasal, demografik veriler, vergi oranları ve milli muhasebe hesaplarıdır. Bu yöntemler kayıtdışı ekonominin makro boyutlarının belirlenmesinde ve zaman içindeki gelişim seyirinin ortaya konmasında doğrudan yöntemlere göre daha avantajlıdır (Özçelik ve Özcan, 2006).

Tablo 2: Kayıtdışı Ekonomiyi Ölçmeye Yönelik Metotlar

METOT	ÖZELLİKLERİ
<b>DOĞRUDAN YÖNTEMLER</b>	
<b>Anket Yöntemi</b>	Anket yöntemi, bireylerin doğru cevap vermeyecekleri, verseler bile bu cevapların tam olarak gerçeği yansıtmayacağı şeklinde eleştirilere maruz kalmakta ve kayıtdışı ekonominin boyutlarının olduğundan çok daha düşük çıktığı kabul edilmektedir.
<b>Vergi İnceleme Yaklaşımı</b>	Vergi denetim elemanlarınca yapılan denetimler sonucunda kayıtdışı ekonominin boyutları belirlenmeye çalışılabilir. Denetimlerde beyan edilen gelir ile denetleme elemanlarınca bulunan gelir arasındaki fark kayıtdışı ekonomiyi verecektir. Ancak; denetleme elemanlarının azlığı ve denetimlerin yıllık olması bu yöntemin gerçeklerden sapmasına yol açabilmektedir.
<b>DOLAYLI YÖNTEMLER</b>	
<b>GSMH Yaklaşımı</b>	GSMH'nın hesaplanmasında kullanılan; üretim, gelir ve harcamalar yöntemleri aynı sonuçları vermek durumundadır. Ancak; kayıtdışı ekonominin varlığı, üç farklı yöntemle hesaplanan rakamların sistematik olarak birbirinden farklı olmasına yol açmaktadır

METOT	ÖZELLİKLERİ
<b>DOLAYLI YÖNTEMLER</b>	
<b>İstihdam Yaklaşımı</b>	İstihdam yaklaşımında; nüfusun, sivil işgücü arzının ve istihdamın, zaman içerisindeki gelişim seyri ile yani, resmi sektöre katılım ile gerçek oran arasındaki fark ölçülerek, kayıtdışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. İtalyan ekonomistlerce çok kullanılan bir yaklaşım olduğu için İtalyan Yaklaşımı da denilmektedir
<b>Parasalcı Yaklaşım</b> Basit Nakit Para Oranı Yöntemi Değiştirilmiş Nakit Para Oranı Yöntemi Ekonometrik Yöntem İşlem Hacmi Yöntemi	Parasalcı yaklaşım; parasal büyüklüklerdeki gelişmeler ile kayıtdışı ekonomi arasında ilişki kurarak, sadece parasal – kayıtdışı ekonominin büyüklüğü tahmin etmeye çalışılmaktadır. Bu yaklaşımda, nakit para kullanılmadan gerçekleştirilen faaliyetler ile parasal olmayan ev ekonomisi faaliyetleri kapsam dışı kalmaktadır. Kayıtdışı işlemler gizlenmeye ve denetimden kaçılmaya elverişli olduğundan; işlemlerin genelde nakit para ile yapıldığı ve kayıtdışı hareketlerin parasal büyüklükleri etkilediği varsayılmaktadır. Bu etkilerin analizi ile de kayıtdışı ekonominin boyutu hakkında tahmin edilmeye çalışılmaktadır.
<b>Fiziksel Girdi (Elektrik Tüketimi) Yöntemi</b>	Bu yaklaşım, bütün ekonomik faaliyetlerin elektrik tüketimi ile aşırı derecede ilişkili olduğu varsayımına dayanarak elektrik kullanımındaki farklılıklar ile kayıtdışı ekonomiyi tahmin etmeye çalışır. Resmi milli gelirin üretilmesi için gerekli elektrik miktarı hesaplanır ve bunun üzerindeki elektrik kullanımının sebebinin kayıtdışı faaliyetler olduğu düşünülür. Güvenilir veri elde etmek kolay olsa da hiçbir kayıtdışı faaliyet çok fazla elektrik kullanmaz ve üretim ile kullanılan elektrik arasındaki ilişki ikame ve teknik ilerlemeden dolayı zamanla değişebilir.
<b>MIMIC Model Yaklaşımı</b>	Daha çok psikoloji ve sosyoloji gibi sosyal alanlarda kullanılan MIMIC (Multiple Indicators–Multiple Causes=Çoklu Göstergeler–Çoklu Nedenler) modeli, kayıtdışı ekonominin ölçümünde de kullanılmaktadır. Yöntem; diğer yaklaşımlardan farklı olarak, kayıtdışı ekonominin sebepleri ve etkileri üzerine odaklanır ve tümünden eş anlı olarak faydalanır. Model; gözlenemeyen değişkenleri tahmin etmek için, gözlenebilir göstergeler türeten, sağlam yapıda bir davranışsal yapı üzerine kurulmuştur.

**Kaynak:** Özer ÖZÇELİK, S. Emre ÖZCAN (2006). “Kayıtdışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye”, Yolsuzluk Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları, Ed. Süleyman Aydın, Turhan Kitabevi, Ankara, ss. 165- 196’dan derlenmiştir.

## 2.5. Kayıtdışı Ekonominin Boyutları

Kayıtdışı ekonomi, ekonominin karmaşıklaşmaya başladığı ilk dönemlerden beri varlığı kesin olarak bilinse de boyutları hiçbir zaman kesinleştirilemeyecek olan bir kavramdır. Bu konuda yapılmış olan pek çok çalışmada farklı yöntemlerle kayıtdışı ekonominin tahminlemesi yapılmaya çalışılmıştır. Yöntem farklılıklarından dolayı oranlar her zaman farklı çıksa da ekonomik boyuttaki büyüklükleri açısından ülkelerin kayıtdışılık sıralamaları çok farklılaşmamaktadır. Ek 1’de de görüldüğü gibi, konu ile ilgili son yıllarda yapılan tahminleme çalışmaları değerlendirildiğinde; sırasıyla İsviçre ve Avusturya’nın kayıtdışılık oranları tüm çalışmalarda en düşük düzeyde çıkmıştır. Bu iki ülkenin ardından yine tüm çalışmalar değerlendirildiğinde ortaya çıkan ortak sonuca göre kayıtdışılığın en düşük olduğu üçüncü ülke Lüksemburg’dur. Sıralamaya tam tersinden bir değerlendirme ile yaklaşırsak; yine tüm çalışmaların ortak noktası, en yüksek kayıtdışılık oranının Bulgaristan’a ait olduğudur. Romanya ve Hırvatistan ise Bulgaristan’da sonra en yüksek orana sahip 2. sırayı paylaşan iki ülkedir. En yüksek kayıtdışı ekonomi tahminlemesinde

sırasıyla üçüncü ve dördüncü sırada Litvanya ve Estonya yer alırken Türkiye beşinci sıradadır. Sonuç olarak; bir ekonomideki kayıtdışılığın büyüklüğü farklı yöntemlerle de hesaplanırsa bu durumun genel sıralamayı çok değiştirdiği söylenemez. Bununla birlikte; sürekli enflasyonun yaşandığı, spekülasyon kazançlarının arttığı, gelir dağılımında adaletsizliğin yaşandığı ve ekonominin denetim dışı kaldığı ülkeler genellikle kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerdir (Rakıcı, 2011:358) diyebiliriz.

Türkiye’de kayıtdışı ekonominin ölçümüne yönelik çok sayıda çalışma yapılmıştır. Tablo 3’te farklı yaklaşımlarla kayıtdışılığın tespitini amaçlayan, bu çalışmaların belli başlıları yer almaktadır. Her bir yaklaşım farklı değişkenlerle kayıtdışı ekonominin boyutlarını tespit etmeye çalıştığından, Türkiye’de kayıtdışı ekonomi GSMH’nın % 1,2 ile % 82 arasında değişen bir yelpazede farklı büyüklüklerde tespit edilmiştir.

Tablo 3: Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Yapılan Çalışmalar

Araştırmacılar	Tahmin Yöntemleri	Yılı	Tahmini Büyüklük (GSMH’nin %’si)
<b>AKTÜRK</b>	Ekonometrik Yaklaşımı	2002	16,2
<b>ALTUĞ</b>	Vergi Yaklaşımı	1992	35,0
<b>ÇETİNTAŞ- VERGİL</b>	Para Talebi	2003	24,7
<b>DERDİYOK</b>	Ekonometrik Yaklaşımı	1984	27,3
	Vergi Yaklaşımı	1991	40,4
<b>HUK</b>	Girdi- Çıktı Yöntemi	2009	31,1
<b>ILGIN</b>	Emisyon Hacmi Yaklaşımı	1998	82,5
	Emisyon Hacmi Yaklaşımı	1993	56,9
	Ekonometrik Yaklaşımı	1992	48,8
<b>KARANFİL- ÖZKAYA</b>	Kalman Filtresi	2007	20,2
<b>KASNAKOĞLU</b>	Ekonometrik Yaklaşımı	1990	7,8
<b>ÖĞÜNÇ- YILMAZ</b>	Fark Yöntemi	2000	-1,2
	Nakit Oran		16,1
	Para Talebi		15,1
<b>ÖZSOYLU</b>	GSMH Yaklaşımı	1990	7,50
	İşlem Hacmi Yaklaşımı		11,5
<b>SAVAŞAN</b>	Randım Yanıt	2003	28
	MIMIC		27,2
<b>SCHNEIDER- SAVAŞAN</b>	DYMIMIC	2007	33,8
<b>TEMEL</b>	Vergi Yaklaşımı	1994	16,4
<b>US</b>	Ekonometrik Yaklaşımı		7,9
	Vergi İnceleme	2003	65
<b>YAMAK</b>	Fiziksel Girdi		4,41: 20
	Nakit Oranı		48
	Para Talebi		6
	Ekonometrik Yaklaşımı	1994	10,0
<b>YAYLA</b>	Nakit Oran Yaklaşımı	1995	14,7

**Kaynak:** Burcu GEDİZ ORAL, Ferhan SAYIN (2011), “Türkiye’de Yolsuzluğun Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Vektör Otoregresyon (VAR) Analizi”, Anadolu Uluslararası İktisat Kongresi II (Econanadolu 2011), 15-17 Haziran.

Kayıtdışı ekonomi ile vergi kayıp ve kaçaklarının boyutunu ölçmede kullanılan kriterlerden biri de vergi denetim elemanlarınınca yapılan denetim sonuçlarıdır. Bu yöntemde vergi incelemeleri ve başka amaçlar için toplanan vergi istatistiklerinden yararlanarak kayıtdışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Temel vd, 1994:4). Etkin bir denetim organizasyonunun kayıtdışı ekonomiyi geriletmesi beklenir.



Türk vergi sisteminin en önemli eksikliği sadece kayda giren vergisel olayları vergilendirmesi, bunun dışındaki olayların tespitini ve vergilendirmesini tam olarak yapamamasıdır. Getirilen her yasal düzenleme, vergi ödeyen kesimin vergi yükünün daha da artması sonucunu doğurmaktadır. Gerek idari uygulamalar ve gerekse denetim, kayıtlı mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır (İpek, 2005:115). Oysa ki etkin bir denetimin, mevcut mükelleflerin denetimi kadar, henüz kayda girmemiş mükelleflerin ilave edilmesiyle vergi tabanının genişlemesi gibi bir katkı yapması muhtemeldir.

Aşağıdaki nedenlerle özellikle gelişmekte olan ülkelerde kayıtdışı ekonominin vergilendirilmesine artan bir ilgi söz konusudur:

- Vergi gelirlerinde artış sağlayacak olması,
- Kayıtdışı sektörün olağanüstü büyümesi,
- Kayıtlı sektördeki vergi uyumunu azaltması,
- Devletin meşruiyetini zayıflatması,
- Kayıtdışı çalışanların istikrar ve devlet memurlarının keyfi davranışlarından<sup>8</sup> korunma karşılığı olarak vergi ödemeye istekli olmaları,
- Vatandaşların artan vergi bilinci sonucu duyarlı hükümet talebindeki artış (Okoye vd., 2012:43-44).

Kayıtdışı ekonomi kamu hizmetleri için gerekli fonları tehlikeye atmakta, verimliliği ve vergilemede adaleti zayıflatmaktadır. Bu nedenle vergi toplayabilmek için kayıtdışıyla mücadele etmek vergi idarelerinin temel sorumluluğudur (Wenzel ve Taylor, 2004:2785).

### 3. VERGİ DENETİMİ VE KAYITDIŞILIK

Günümüz çağdaş ekonomilerinde vergi gelirleri mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak adlandırılan bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda vergi kaçırma riskini taşımaktadır. Vergi ödeme yöntemlerine göre kayıtdışılık oranı değişebilmektedir. En fazla kayıtdışı kalınabilen yöntem, beyan yöntemidir. Vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması, bazı vergi mükelleflerinin iyi niyetli olmamasının yanında, kanunların yeterince anlaşılabilmesi, unutmama ve maddi hata yapılması gibi nedenlerden de kaynaklanabilir. Bu nedenle vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır (Gediz Oral ve Sayın, 2011:136).

#### 3.1. Vergi Denetimi Kavramı

*Vergi denetimi*; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine, vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan, vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:131). Kısaca vergi denetimi; “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır” (Arıca, 1985:2). Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu devletin saygınlığını ve gücünü gösterir. Diğer yandan hukuk devleti

<sup>8</sup> Araştırmalar sektörde çalışanların ödeyecekleri vergi ve yükünü, faaliyetlerine devam edebilmek için bürokratlara ödedikleri rüşvetten daha ağır olmayacağını düşündüklerini göstermektedir (Okoye, 2012:44).

olmanın bir sonucu, kanunların vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktır (Bodur, 1995:7).

Denetim, bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biridir. Vergisini ödeyenle vergi kaçırıcılar arasındaki eşitsizliğin giderilmesi, haksız rekabetin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması bakımından vergi denetimi tartışmasız önemli bir nitelik taşır (Şanver ve Oktar, 2013:4-5).

### 3.2. Vergi Usul Kanunu’nda Denetim Türleri

Denetim kapsamında yapılan faaliyetler yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört başlıkta ele alınmaktadır. Mükellefle ilgili bilgi ve kayıtlara ulaşmak, araştırmak ve tespitlerde bulunmak Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 127’de “yoklama” olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda mükellef, mükellefle ilgili olgular, kayıtlar ve konular araştırılır. Bu işlemler vergi dairelerinin sorumluluğunda yürütülür (Karakoç, 2004: 222; Tosuner ve Arıkan, 2014: 167). Yoklama yapılmadan, işyeri ve ekonomik faaliyetler saptanmadan vergi denetimi etkin bir şekilde yapılamaz, kayıtdışı faaliyetler azaltılamaz (Koban, 1998).

Denetimin derinlemesine yapıldığı, mükellefin beyanları ve ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırıldığı, mükellefin beyan, defter kaydı ve envanteri üzerinde esaslı bir şekilde yapılan inceleme ise “vergi incelemesi” olarak adlandırılmaktadır (VUK madde 134). Vergi incelemesi, denetimin en önemli aşaması olmakta ve kayıtdışı vergisel faaliyetlerin tespit edilmesinde önemli rol üstlenmektedir.

Arama; vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilişkili kişilerin ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamadır (Koçak, 1999; 213). Arama, vergi mevzuatının mükellef tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusundaki duyum ve tespitlerin kanıtlanmasına imkân sağlayan bir müessesedir (Akdoğan, 2009:103). Aramanın düzenlendiği VUK Md. 142’de, “*İhbar ve incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir*” denilmektedir. Ayrıca, bu aramanın yapılabilmesi için, sulh ceza yargıcının arama yapılmasına dair karar vermesi gerekmektedir.

Bilgi toplama VUK Md. 251’de düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunanlar, gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirme ile ilgili her türlü bilgiyi isteyebilirler. Münferit bir konuya veya olaya mahsus olarak istenen bilginin muhatabı tarafından verilme mecburiyeti bulunmaktadır (Kızılot vd., 2006:146).

Son dönemde istihbarat arşivi oluşturulması (VUK madde 152) denetimlerin daha etkin yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bu sayede denetim yapan personele sağlıklı bilgi akışı sağlanacak, idarenin mükellefler üzerindeki kontrol gücü de artmış olacaktır.

### 3.3. Seçilmiş Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Denetimi

Çağdaş gelir idareleri, personellerinin önemli bir kısmını vergi denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi için tahsis etmişlerdir. Bazı ülkelerde gelir idaresi personelinin görev dağılımı Ek 2’de gösterilmiştir. Burada açıkça görülmektedir ki; OECD’de en yüksek sayıda denetim elemanına sahip ülkeler sırasıyla Almanya (%72.291), Japonya (%39.190) ve İngiltere’dir (%25.176). Bununla birlikte, oransal olarak bakıldığında ise toplam personel sayısının %71’ini denetime tahsis eden Avusturya ilk sırada yer almakta, ardından sırasıyla Japonya (%69,7), Almanya (%65) ve Hollanda (%58,6) gelmektedir. Veriler Türkiye açısından değerlendirildiğinde, gerek OECD ülkeleri gerekse seçilmiş diğer ülkeler sıralamasında

oransal olarak en düşük denetim elemanı yüzdesine (%7,6) sahip olduğumuz görülmektedir. Ülkemizde bu oranın bu kadar düşük çıkmasının sebebi, denetimde görev alan personel sayısına sadece vergi inceleme elemanların dahil edilmiş olmasından kaynaklanmaktadır (Gerçek, 2009:20).

### 3.4. Denetimde Etkinlik Sorunu

Etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulması vergi ahlakı ve bilicinin yerleşmesi, vergi denetiminin şekli gibi birçok etkene bağlıdır. Sadece kanun çıkarmak sistemdeki aksaklıkları gidermeye yetmeyecektir. Ülkemizde vergi denetiminin usulsüzlükler yapıldıktan sonra adeta bir hata tespit raporu şeklinde olması, mükelleflerin işlemlerini kayıtlı yaparak cezalandırıldıkları hissine kapılmalarına neden olmakta bu nedenle mükellefler vergisel kurullarla uymak yerine işlemlerini nasıl kayıtdışı hale getirebileceklerine yoğunlaşmaktadırlar. Ayrıca, vergi denetim personelinin özlük sıkıntıları çekmesi, kurumun bürokratların çıkar çatışmalarıyla yıpranması hem denetim personelinin motivasyonunu hem de vatandaşın güvenini sarsmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:283).

Vergi denetim birimlerindeki iş yoğunluğu nedeniyle sadece hata yapan mükelleflerin incelemeye tabi olması, -denetim elemanları ellerindeki işleri bitirmeye odaklandığından-riskli sektörlerde önlem amacıyla denetimler yapılamaması ve yapılan denetimlerin ihbarlara veya mükelleflerin vergi kaçıracağına dair şüphelere dayalı olması, mükellefleri doğru beyana değil yakalanmamaya yönelik tedbirler almaya itmektir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:297).

Denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yönlendirmek olmalıdır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttırabilecektir. Zira vergi denetimi, yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturmaktadır. Doğru beyanı sağlayan kriter ise, bu riskin büyüklüğü olmaktadır (Çelikkaya, 2002). Beyan esasının sağlık bir şekilde işlenmesi de denetimin etkinliğini arttıracaktır. Mükelleflerin “nasıl olsa denetlenmeyiz” düşüncesiyle, bildirimlerindeki bilgilerini ya eksik vermeleri ya da hiç vermemeleri, kayıtlı mükelleflerin sayısını azaltmaktadır (Acar ve Merter, 2005:25)

Denetimin amacı her mükellefi denetlemek değil, kayıtdışılığın yakalanma olasılığını arttırmaktır. Risk analizleri<sup>9</sup>, riskli mükelleflerin denetlenmesini sağlayarak denetimde etkinliği arttırmaya yardımcı olmaktadır. Maliye Teftiş Kurulu DEBİS (Denetim Bilgi Sistemi) projesi, Hesap Uzmanları Kurulu Ar-Ge ve Risk Analiz Merkezi (ARGE-RAM) bu yönde atılmış adımlardandır. ABD Gelir İdaresi (IRS) tarafından uzun süredir uygulanan risk analizlerine benzer çalışmaların yapılması ve bu analizleri mümkün kılacak veri tabanlarının oluşturulması, denetim birimleri arasında koordinasyonun sağlanması, işlemlerin sürekli olarak izlenmesiyle sürekli teftiş konseptine geçiş, denetimde etkinliği arttıracak ve algılanan yakalanma olasılığı artacaktır. Ancak, denetimde aşırıya gitmenin, mükelleflerin gereksiz yere denetim amacıyla rahatsız edilmelerinin de nefret etkisi oluşturabileceği, gönüllü uyumu azaltabileceği göz ardı edilmemelidir (Savaşan, 2011:18).

<sup>9</sup> Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede risk analizi uygulamanın gerçek vergi kaybını bulma şansını arttırması, daha yoğun detaylı inceleme ve araştırma ve ayrıca inceleme ve denetim yeteneklerinin daha iyi kullanımını sağlaması, vergi memurları ile mükellefler arasında etkileşimi azaltarak yolsuzluğu önlemesi ve bu sayede mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltması gibi birçok avantajı vardır (Akbey, 2014:74).

#### 4. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI VE ELEŞTİRİSİ

Geçmişten beri, ülkemizde vergi denetimleri ülke çapında bir planlamayla yürütülmemiştir. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sırasının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmış; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmıştır (Saraç, 2005:138). Türkiye’deki temel sorunlardan birisi idari yapılanmadaki eksiklikler olmuştur. İdari yapılanmada bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlılıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar denetimin etkinliğini azaltmıştır.

Vergi denetimi nicelik itibarıyla yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemişlerdir. Türkiye’de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında da birçok görevinin olmasından dolayı vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamaları olmuştur.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 07.07.2011 tarih ve 646 Sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına dair KHK’nin yürürlüğe girmesine kadar, vergi denetiminin en önemli ayağını; Maliye Bakanı’na bağlı; maliye müfettişleri ve hesap uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı gelirler kontrolörleri ve defterdarlık emrindeki yerel denetim birimi olan vergi denetmenleri oluşturmaktaydı. Merkezi denetim elemanı olan maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri, dış denetim olarak nitelendirilen vergi incelemesi yanında Bakanlığın teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütmekte, hesap uzmanları ise sadece vergi incelemesi yapmaktaydılar. Taşra teşkilatında görev yapan Vergi Denetmenleri ise, görev yaptıkları taşra teşkilatı ile sınırlı olmak üzere inceleme, teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmekteydiler. Denetim yapısı Maliye Bakanı’na ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı ikili bir yapı arz etmekteydi. Öteden beri bu durumun denetimde çift başlılığa yol açtığı iddia edilmektedir. Bu durum denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun sağlanamamasına, gerekli planlamanın yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açmış (Rakıcı, 2011:348), dolayısıyla, denetim etkinliğinin azaldığı ileri sürülmüştür. Öte yandan çağdaş vergi denetimi kapsamında gündeme gelmesi gereken sektörel incelemelere geçilmesinde vergi inceleme birimlerinin birden fazla olması da önemli bir engel teşkil etmiştir. Merkezi birimler arasında görev ve yetki kargaşası iş verimini düşüren en önemli etmenlerin başında gelmiştir. Bakanlıkça yapılan görevlendirmelerin ve sunulan imkanların objektif kıstaslar olmadan, ehliyet ve liyakati esas almaksızın adil bir şekilde dağıtılmaması Merkezi Denetim Birimlerinin iş verimini düşürerek moral ve motivasyon kaybına neden olmuştur (Acar vd., 2003:10).

Ülkemizde 646 sayılı KHK ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Söz konusu bu yeni yapının özünü, denetimdeki çok başlılığı yok etme ve bürokratik oligarşiyi yıkma amaçlarıyla denetim birimlerinin birleştirilmesi oluşturmaktadır<sup>10</sup>. Doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında görev yapan Gelirler Kontrolörleri ile taşra teşkilatında görevli Vergi

<sup>10</sup> Dört vergi denetim birimi kapatılarak kurulan Vergi Denetim Kurulu’nun; maliye (devlet) içinde etkin ve güçlü bir denetim birimine izin vermemek, maliye bürokrasisi içinde yetmişmiş biatçı olmayan devlet adamlarını tasfiye etmek, devlet bürokrati yerine parti bürokratları yetiştirmek, paralel olarak nitelendirilen şirketleri yok etmek, yapılan hukuksuzluk ve yolsuzluk hafızasını temizlemek, yıllardır maliye anlamında biriktirilen kurumsal hafızayı unutturmak gibi amaçlarla kuruluşu yönünde iddialar da mevcuttur (<http://www.durustkamu.in/vergi-denetim-kurulu-neden-kuruldu-haberi>). Gelir İdaresi Başkanlığı’nın içinin boşatılmış ve “sağ kolunun” bedeninden kopartılmış olduğu, bundan böyle “davulun Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sırtında, tokmağın ise Vergi Denetim Kurulu’nun elinde” olduğu yönünde eleştirenler de olmuştur (Gerçek, 2011:33).

Denetmenleri “Vergi Müfettişi” unvanı altında birleştirilmiştir. Aynı KHK ile vergi inceleme elemanlarının dört grup halinde çalışmaları öngörülmüştür. Bu gruplar şunlardır: a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grubu, b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grubu, c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grubu, d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grubu<sup>11</sup>.

Rakıcı’ya göre (2011:352), “Yeni düzenlemede inceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmesi<sup>12</sup> öteden beri bir sorun haline gelen yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olabilecek bir düzenlemedir”.

Vergi Denetim Kurulu’nda maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri “Vergi Müfettişi” unvanı ile bir kurul çatısı altında ve yatay örgütlenmeyle yapılandırılmışlardır. Bu Kurul Türkiye’de vergi denetimi ve incelemelerinin tamamından sorumludur. Söz konusu denetim elemanları farklı eğitim, deneyim, bilgi düzeyinde ve farklı kurumsal kültüre sahip olduklarından, yeni vergi denetim örgütlenmesinin, tüm bu farklılıkları uyumlaştırmak, tepkileri azaltmak, çözüm üretmek ve sorunları gidermek konumuyla karşı karşıya olduğu düşünülmektedir (Yumuşak, 2011: 25; Bakır, 2012:99).

Hali hazırda faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı’na bağlı bir örgüt olarak faaliyetine devam etmektedir. Doğal olarak her tür siyasi baskıya açık olma halinin devam etmesi kurumun etkinliğini azaltacak bir unsur olarak değerlendirilebilir. Mevcut yapıda Başkanlığın organizasyonunda uzmanlaşmanın dikkate alınmaması, coğrafi bazda işbölümü yapılmaması da önemli bir eksiklik olarak tespit edilmiştir.

Mükelleflerin yapısı, büyüklükleri, faaliyet alanları, taşıdıkları vergisel riskler ve kullandıkları muhasebe sistemleri farklılık gösterdiğinden, bunları denetleyecek olan vergi müfettişlerinin de farklı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak mevcut yapıda denetim elemanlarının denetlenecek mükelleflerin niteliği bakımından büyük ve küçük işletme ayırımına gidilmiştir. Denetim alanı konusunda organize olmamaları önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.

Tablo 4: Yıllar İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
2011	16.267	3.926.153.961,00	6.540.331.412,00
2012	46.845	4.535.523.091,00	8.776.095.415,00
2013	71.352	8.561.313.250,00	19.086.884.477,00

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu, 2013

<sup>11</sup> Yüksek performansa sahip vergi idareleri daha ziyade mükellef gruplarına göre yapılanmıştır. Örneğin, Hollanda vergi idaresi bu tip örgütlenme yapısına sahiptir (Kılıç, 2011:365). Ancak bu düzenleme isim ve unvan değişikliğinden öteye gidememiş aynı unvanla bakana bağlı olarak çalışan vergi müfettişleri, aynı vergi kanunlarını uygularken ölçek sınırlamasına tabi tutulmuşlardır. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı dışında çalışan vergi müfettişlerinin büyük ölçekli mükellefleri inceleyecekleri gerekçesiyle, büyük ölçekli mükellefler mükerrer vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Ayrıca Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında (KOÖMGB) yer alan vergi müfettişlerine rotasyon uygulanırken diğer üç Grup Başkanlıklarında yer alan vergi müfettişlerine uygulanmaması adaletsizlik olarak algılanmakta KOÖMGB’ında görev yapan vergi müfettişlerinin motivasyonunu bozmaktadır (Ergen ve Kılıncıkaya, 2014:298).

<sup>12</sup> Vergi incelemesinde bulunanların yapamayacakları işlerde şu şekilde belirlenmiştir. “Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır”.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın yayımladığı 2013 yılı içerisinde yapılan vergi incelemelerine ilişkin istatistiklerin yer aldığı faaliyet raporuna göre, 2013 yılı içerisinde incelenen mükellef sayısı geçen yıla oranla % 50'nin üzerinde bir artışla 71 bin 352'ye ulaşmıştır. Vergi incelemesi raporları neticesinde talep edilen vergi tarhiyatı yaklaşık % 100 artışla 8,5 milyar liraya ulaşırken, vergi cezasında ise toplam 19 milyar lira ile geçen seneye oranla % 100'ün üzerinde bir artış yaşanmıştır<sup>13</sup>. Yapılan incelemeler sonucunda bulunan matrah farkları, Tablo 5'de görülen boş olan kadroların doldurulmasının vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Denetim elemanı sayısının artırılmasıyla çok daha fazla matrah farkının tespit edilmesi mümkün olabilecektir.

Tablo 5: Vergi Denetim Kurulu'nun Kadro Durumu (2013)

Unvanı	Toplam	Dolu	Boş
Vergi Başmüfettişi	891	326	565
Vergi Müfettişi	5.444	2.714	2.730
Vergi Müfettiş Yardımcısı*	7.905	2.508	5.397
<b>Toplam</b>	<b>14.247</b>	<b>5.550</b>	<b>8.697</b>

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu, 2013

\*2013 yılı içinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 vergi müfettiş yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Tablo 5'den de rahatlıkla görülebileceği gibi vergi müfettişi sayılarında ciddi bir artış yaşanmıştır. Bu artışı mükellef sayısında ve vergi tahsilâtındaki artış, vergi yükünün azalması desteklemelidir. 2013 yılı sonu itibariyle toplam mükellef sayısı 9.554.353'tür<sup>14</sup>. Bu durumda müfettiş başına 1.721 mükellef düşmektedir. Toplam mükelleflerin denetim oranı 1.3'tür. Bu rakamlar bize ülkemizde etkin bir vergi denetimi yapılabilmesi için yeterli sayıda denetim elemanı istihdam edilmediğini göstermektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının önlenmesi için yapılması gereken denetimler yeterince yapılamamaktadır.

Kayıtdışı ekonomiyi kayıt altına alarak vergiyi tabana yaymaya ve bu durumu düzeltmeye yönelik olmayan hiçbir yasal düzenleme vergi reformu olarak addedilmemelidir. Bunlar gerçekleşmediği sürece de vergilemede adaletten bahsetmek mümkün olamayacaktır (Köyce, 2004). Etkin bir vergi idaresi ve vergi denetim süreci yoksa, kayıtdışılık arzu edilen düzeye çekilemeyecek, vergi tahsilatı potansiyeli yansıtmayacak ve nihayetinde vergilemede adalet sağlanamayacaktır (Akbe, 2014:65). Birçok vergi reformu, verimsiz vergi idareleri nedeniyle başarısız olabilmektedir. Vergi idaresinde sürekli reorganizasyonlar ve onun işleyiş yöntemlerinde günlük iyileştirmeler yapmaksızın vergi

<sup>13</sup> 19 milyar TL vergi cezasının yaklaşık 9 milyar TL'si KDV'den, yaklaşık 6 milyar TL'si ÖTV'den olmak üzere toplam 15 milyar TL'si dolaylı vergilerden oluştuğu, hakkında rapor yazılan mükelleflerin paravan şirket olmaları veya gerçek sahiplerinin kim olduğunun bilinmemesi ve haklarında takip yapılamaması, yazılan raporların çoğunda ciddi mevzuat eksiklikleri ve raporların dayanaksız olması dolayısıyla mahkemede düşecek olması, yandaş firmalara ait olan bu yüksek vergi cezalarının uzlaşma komisyonlarında sıfırlanıyor olması gibi nedenlerle bu rakamların tahsil edilme ihtimallerinin neredeyse hiç olmadığı belirtilmektedir. Gerçek manada vergi cezası sayılabilecek, büyük şirket ve gelir sahipleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait sadece 1,5 milyar TL'lik vergi cezası kesilmiş, yine bu rakamın da büyük bir kısmı uzlaşma komisyonlarında indirilecektir. 28 milyar olarak görünen damga vergisi matrahı farkı ise aslında vergisel gelirler anlamında neredeyse hiç karşılığı olmayan fiktif ve sözleşme rakamlarından oluştuğu, bu rakamdan devlet kasasına girecek verginin ise sadece 81 milyon TL olduğu, 2013 yılında 5000 vergi müfettişi olarak milyarlarca lira vergi tahsilatı yapacağı beklenen VDK'nın açıkladığı bu rakamlarla Kurulun kendi masraflarını dahi karşılamadığının ortaya çıktığı vurgulanmaktadır (<http://www.durustkamu.in/vergi-denetim-kurulu-kimi-kandiriyor-haberi>).

<sup>14</sup> İlgili istatistiklerde mükellef sayıları 2014 Ekim ayına kadar mevcuttur. Fakat vergi müfettiş sayılarıyla mukayese yapabilmek için Aralık 2013 sayıları esas alınmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014).

reformlarının başarıyı sağlaması beklenmemelidir. Etkin bir vergi idaresi<sup>15</sup> olmaksızın iyi bir vergi politikasından söz etmek imkânsızdır (Gökbunar ve Utukuseven, 2007:64).

Dünyanın en iyi vergi politikası, en iyi vergi reformu bile belirlense eğer uygulamada etkinlik sağlanamazsa politika önemini yitireceğinden, özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi politikası tasarımında vergilemenin idari boyutu dikkate alınmalıdır. Birçok gelişmekte olan ülkede, örneğin, geleneksel tarım sektörü kolayca vergilendirilememekte, büyük ölçüde resmi vergi yapısı dışında kalmaktadır. Böylece bu tür ülkelerde potansiyel vergi matrahı toplam ekonomik aktivitenin daha küçük bir kısmını oluşturmaktadır. "Vergilendirilmemiş" ekonominin büyüklüğü vergi sisteminin tasarımı ve uygulanması bir fonksiyonudur. Örneğin, bazı ülkelerde alınan yüksek sosyal sigorta primleri<sup>16</sup> işverenlerin kayıtdışıya yönelmelerinde büyük bir teşvik oluşturmaktadır. Böylece elde edilen düşük vergi gelirleri genellikle, hükümetler tarafından vergi oranlarının daha da yükseltilmesine neden olduğundan vergi kaçırma şiddetlenmektedir (Bird, 2004:134).

Yaşanan deneyimler göstermektedir ki, vergi yönetimi operasyonlarının etkinliğini artırmak için uzun vadede bir reform stratejisi önemli ölçüde gerekmektedir. Çünkü kısa vadeli önlemler vergi kaçakçılığında nadiren iyileştirme sağlamaktadır. Vergi mükelleflerinin kayıtları, vergi iadesi, vergi toplama, suçlu mükellefler, denetim, yaptırım ve cezalar, mükellef hizmetleri, yönetim ve organizasyon ve personel vergi idaresinde işlemleri aksatan temel alanlar olarak tespit edilmiştir (Silvani ve Baer, 1997:4). Dolayısıyla kapsamlı bir reform stratejisiyle vergi uyumunu arttırmaya çalışmak daha etkin sonuçlar vermiştir. Elbette ki her ülkenin genel makro ekonomik koşulları, siyasi konjonktürüne göre stratejilerini ve zamanlamayı belirlemesi gerekmektedir (Silvani ve Baer, 1997:32).

Vergi idaresi reformları ile ilgili yol gösterici ilkeler;

- Reformların sürdürülebilirliği için siyasi taahhüt;
- Gönüllü uyumu teşvik etmek;
- Vergi yönetimini kolaylaştırmak için vergi sistemini basitleştirmek ve uyum maliyetlerini azaltmak;
- Net bir strateji belirlemek;
- Değişim gerektiren vergi ve muhasebe yasalarını tespiti;
- Reform sürecinde etkin bir yönetimin var olmasını sağlamak;
- Büyüklüklerine göre mükelleflerin ayrılması;
- Öncelikleri belirlemek ve bir takvim oluşturmak;
- Pilot projeler ile temel reformları başlatmak.

Her rehber ilkenin göreceli ağırlığı, ülkelerin koşullarına bağlı olacaktır (Silvani ve Baer, 1997:31).

<sup>15</sup> Etkin vergi idaresi, yalnızca en fazla geliri tahsil eden değildir. Gelirin nasıl oluştuğu - yani vergi gelirini üreten çabanın eşitlik, hükümetlerin politik kaderleri ve ekonomik refah düzeyi üzerindeki etkileri - eşit olarak önemlidir. Kalitesi düşük bir vergi idaresi, kurumlar ve serbest meslek kazancı vergilerini yaşama geçirmekte yetersiz kalırken ücret kazancı gibi vergilenmesi kolay sektörlerden yüksek miktarlarda vergi geliri tahsil edebilir. Bu yüzden, tahsilatın düzeyi, vergi idaresinin etkinliğine ilişkin olarak bir dereceye kadar gerçekçi bir ölçüdür. Daha doğru bir ölçü, "uyum açığı" - yani potansiyel vergi geliri ile fiili vergi geliri arasındaki açık - olup, bu açığın vergi ödeyen nüfusun farklı kesimleri arasında nasıl değiştiğidir (Gökbunar ve Utukuseven, 2007:65-66).

<sup>16</sup> Bu kapsamda, ülkemizde de yapılması gereken önemli düzenlemelerden biri, aynı ekonomik faaliyet üzerinden birden fazla kanun gereğince verilmek durumunda olan SSK, Bağ-Kur gibi kamu kurumlarının beyannameleri hakkında düzenlemeye gidilmesi gerekliliğidir. Bu alanda yasal düzenlemeler yapılarak tüm beyanname ve bildirimlerin vergi dairesine verilmesi sağlanmalıdır.

İdari reformlar vergi mükelleflerinin ve kamu görevlilerinin davranış değişiklikleri içermelidir. Genel olarak, vergi tahsilat sorunlarını giderebilmek için muafiyet ve istisnaları azaltarak daha önce vergilendirmeden muaf gelir vergiye tabi tutulup vergi tabanını genişletmek gerekir. Bu sayede vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için vergi oranlarının düşürülmesi sağlanabilir. Vergi mükellefleriyle idare arasındaki ilişkilerin kurala dayalı ve şeffaf süreçler içermesi politik kısıtlamaları ortadan kaldırabilir. Vergi idaresinin hem idari hem de personel açısından güçlendirilmesi (değerlendirme, vergi toplama ve icra) için, mükellef veri tabanını arttırmaya yönelik çabalar, kayıt yaptırmanın basitleştirilmesi, raporlama ve dosyalama ihtiyacının giderilmesi, cezaların ağırlaştırılması, vergi uyumunu arttırmak için yükümlülere eğitmek gibi özel önlemler alınabilir (Schaffer ve Turley, 2000:17-18).

## 5. VERGİ DENETİM ÜST KURULU ÖNERİSİ

1980’li yıllardan itibaren 2000’li yıllarda güç kazanarak, gelir idaresiyle ilgili; etkinlik, etkililik, verimlilik ve bağımsızlık (özerklik ve siyasi etkiden uzaklaştırma çerçevesinde) gerekçeleriyle, aynı zamanda IMF ilişkileri ve AB programının da gereği olarak yeniden yapılanma çabaları savunulmaya başlanmıştır. Fakat bu düşüncenin “siyasi iradenin gelir idaresi üzerindeki etkisinin azaltılması ya da kaldırılması” güdüsü ile dönemin siyasi erkleri tarafından pek destek gördüğü söylenemez. Tarihsel süreç içerisinde, etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik gibi kavramlara sıcak bakan siyasi iktidarlar, konu siyaset-yönetim ilişkisine gelince, siyasi iktidarın önemli araçlarından bir tanesi olan gelir idaresinde güçlerini korumak istemeleri nedeniyle buna yönelik yapılanmalara isteksiz yaklaşmışlardır (Barbak, 2010:38). Esasen yönetimde özerklik, teknik bir sorundan öte, iktidarda değişme sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır (Güler, 2006:97).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Maliye Bakanlığı’nın hiyerarşisi içinde ve Bakan’a doğrudan bağlı bir birim olarak kurulmasıyla, özerklik ve siyasi etkilerden arınma gibi amaçlardan uzaklaşmıştır.

Bağımsız düzenleyici otoritelerinin<sup>17</sup> günümüzdeki konumu düşünülerek, gerek sermaye piyasası gerek bankacılık piyasası ve diğer piyasalarda var olan bağımsız kuruluşlar sayesinde kamu kesiminin bu piyasalarda üstlendiği düzenleyici ve denetleyici rolünü başarıyla sergilediği bilinmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’yla ilgili gerçekleştirilemeyen özerklik düşüncesinin, vergi denetim birimi için uygulanabileceği, böylece vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi aşamasında bağımsız düzenleyici bir kuruluş oluşturularak denetimin objektif ve şeffaf bir yapı içerisinde etkinliğinin artırılacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle, ABD’deki<sup>18</sup> veya

<sup>17</sup> Düzenleyici ve denetleyici kurumların Türkiye’deki gelişim süreci ağırlıklı olarak Dünya Bankası ve IMF ile yapılan görüşmeler sonucunda hız kazanmıştır. Bu kapsamda, çeşitli tarihlerde IMF’ye verilen niyet mektuplarında mali sektörün yeniden yapılandırılması çerçevesinde bankacılık alanında, ekonomide rekabetin ve etkinliğin artırılması kapsamında şeker, tütün, enerji ve telekomünikasyon sektörlerinde bağımsız düzenleyici kurumların kurulması taahhüt edilmiş ve bu konularda gereken yasal düzenlemeler yapılarak bu kurumlar faaliyete geçirilmiştir (Karasu, 2014:85-86).

<sup>18</sup> Amerika Birleşik Devletlerinde 1998 yılında çıkarılan ve 1999 yılında yürürlüğe giren RRA 98 yasası ile Gelir İdaresinde ve Vergi Denetimindeki yeniden yapılanma ele alınmış, Vergi denetim örgütü Hazinesinin organizasyon şeması içerisinde kalmasına rağmen hazinenin diğer birimlerinden bağımsız bir statüye kavuşturulmuş ve Amerikan Gelir İdaresi (IRS)’nin de dışına çıkarılmıştır. Böylece Hazine Genel Vergi Dairesi Örgütü (TIGTA)’nın idari bir baskı altında kalmadan gelir idaresinin gözetimi ve denetim ve soruşturma yapma işlevlerinin yerine getirme imkanı sağlanmıştır (Duran, 2004:36). TIGTA Federal vergi sisteminde IRS tarafından idare edilen ilgili faaliyetlerinin tüm yönlerini denetlemektedir. TIGTA IRS’nin yönetim zorluklarını ele alarak, Hazine’nin uygulama önceliklerini belirleyerek halkın vergi sistemine olan



İtalya'daki<sup>19</sup> sisteme benzer şekilde idari ve mali özerkliğe sahip bir Vergi Denetim Üst Kurulu oluşturulmasını önermekteyiz.

Çalışmamızda önerilen yeni yapının organizasyon şemasının merkez ve taşra örgütlerinden oluşması öngörülmüştür. Bu yapılanmaya göre, Merkezi Teşkilat; İcra Kurulu, Yönetim Kurulu ve Vergi Denetçileri Kurulu'ndan oluşacaktır. Vergi Denetim Üst Kurulu Başkanı, İcra Kurulu ve Yönetim Kurulu'na başkanlık etmek üzere, Cumhurbaşkanı tarafından üyeler arasından 5 yıl süreyle atanacaktır. Bu atama ikinci kez yenilenebilir. Kurul'un kararları yerindelik denetimine tabi tutulamayacak, hiçbir organ, makam veya merci Kurul kararlarına etki edemeyecektir.

İcra Kurulu bir başkan, iki başkan yardımcısından oluşacaktır. Yönetim Kurulu, Kurul'un en üst düzey karar organı olacak ve yedi üyeden oluşacaktır. Üyeler, TBMM'nin seçtiği bir üye, Maliye Bakanlığı'ndan bir bürokrat, üniversitelerin maliye ve hukuk bölümlerinden birer öğretim üyesi ile, Danıştay ve Sayıştay'dan birer üye seçilmesi yoluyla belirlenecektir.

Vergi Denetçileri Kurulu hesap uzmanlarından oluşacaktır. Kurul düzenli bir şekilde vergi denetimlerinin yapılmasından ve çok uluslu işletmelerin de dahil olduğu büyük ölçekli işletmelerin denetlenmesinden sorumlu olacaktır. Kurul'un devamlı çalışma yerleri İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere üç büyük ilde olacaktır.

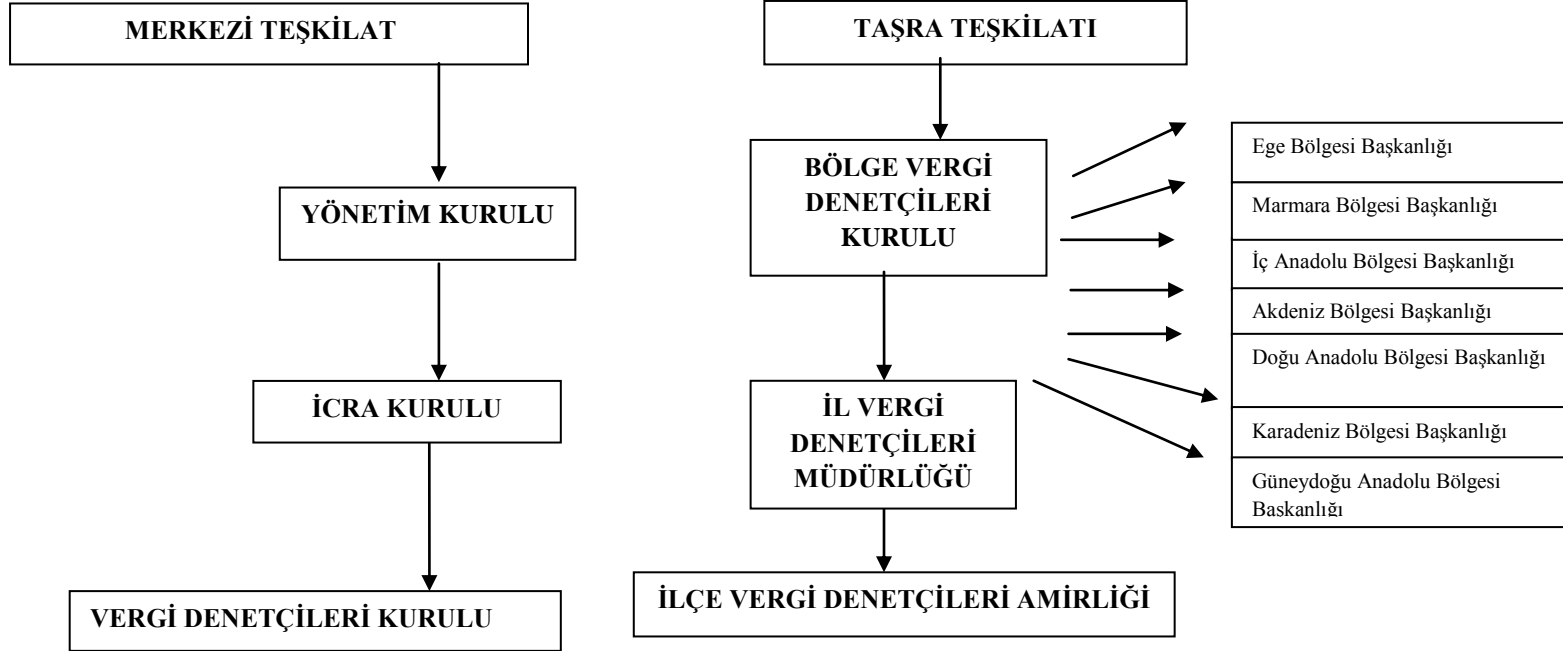
Taşra Teşkilatı bölge, il ve ilçe yapılanmasıyla oluşturulacak, küçük ve orta ölçekli işletmelerin denetimlerinden sorumlu olacaktır. Bu sayede denetim mekanizması, muhatap olduğu homojen olmayan mükellef yapısıyla uyumlu bir şekilde kurulmuş olacaktır. Ayrıca her bölgenin başında, bir bölgesel vergi dairesi başkanı olacak, bu başkanlar bölgesi içindeki tüm yerel vergi dairelerini doğrudan yönetip denetleyebilecektir. Oluşturulacak teşkilat şeması aşağıda sunulduğu gibidir:

---

güvenini korumaktadır. TIGTA'nın organizasyon yapısı Genel Müfettiş Ofisi ve Soruşturma Bürosu, Sayıştay, Denetim ve Değerlendirmeler Dairesi, Misyon Destek Ofisi, Bilgi Teknolojileri Dairesi ve Baş Hukuk Müşavirliği olmak üzere altı fonksiyonel ofisten oluşmaktadır. TIGTA, denetim, araştırma, inceleme ve değerlendirme hizmetleri ile gelir kanunlarının bütünlük içinde uygulanmasını, ekonomiyi teşvik ve verimliliği sağlamaktadır (TIGTA, 2014:7).

<sup>19</sup> İtalya'da Gelir İdaresi dışında doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı ve bir nevi "Vergi Polisi" olarak adlandırılan Guardia di Finanza isimli birim mevcuttur. Bu birim, mükelleflerle veya mükellefiyetle ilgili gerekli tespitler yaparak tutanağa bağlar ve denetim görevi sonlanır. Bu tutanaklar, gerekli incelemelerin tamamlanabilmesi için yerel denetim bürolarına teslim edilir. Yine Gelir İdaresi dışında doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT) bulunmaktadır. Bu birimin görevi, Gelir İdaresi büroları ve bir nevi "Vergi Polisi" olarak addolunan Guardia di Finanza tarafından yapılan vergi denetimlerini takip ve kontrol etmek, özellikle bir durumun olduğuna kanaat getirilmesi halinde bizzat mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapmaktır. Bunun dışında merkezi düzeyde yapılması uygun görülen incelemeler de Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT) tarafından yürütülmektedir. Böylece İtalya'da sadece vergi denetimi yapan ve Gelir İdaresi dışında doğrudan Bakan'a bağlı bulunan Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT) kurulmuştur. Bu birim, bakanlığın diğer birimlerinden elde ettiği bilgileri kullanarak vergisel açıdan riskli bulunan mükellef gruplarını tespit edip, buna göre bir öneri raporu hazırlar ve Maliye Bakanı'na sunar. Bu raporun değerlendirilmesi sonucu, Gelir İdaresi bürolarında görevli denetim birimleri ve Guardia di Finanza tarafından yürütülecek denetimlere ilişkin yıllık çalışma programı hazırlanır. Bu çalışma programı gereğince denetlenebilecek mükelleflere ilişkin bilgiler, Bilgi İşlem Merkezince çıkartılır ve denetimle görevli birimlere iletilir (Aydın, 2006: 3).

**VERGİ DENETİM ÜST KURULU TEŞKİLATI**



Her şeyden önce işbölümü ve uzmanlaşmaya dayalı, gerek coğrafi bazda, yani merkezi denetim anlamında bölgesel ve yerel bazda, gerekse işbölümü bazında, işkolu, mükellef grupları itibarıyla büyük mükellefler, orta ölçekli işletmeler, küçük mükellefler ve diğer mükellefleri inceleyen bir işbölümünün mutlaka sağlandığı, herkesin görev tanımının iyi yapıldığı farklı denetim birimleri olan bir yapılanmaya gidilerek denetimin etkinliği sağlanabilecektir.

Merkez ve taşra teşkilatında ihtiyaç duyulan denetim elemanları Kamu Personeli Seçme Sınavı'ndan belirlenen yeterli puanı alanlar arasından, ayrı giriş sınavlarıyla mesleğe alınacaktır. *Her bir kademedeki inceleme elemanları mesleğe alındıkları tarihten itibaren görev ve sorumluluk alanlarının gerekleri doğrultusunda eğitime tabi tutulacak, denetim elemanları kendi işlerinde uzmanlaşacak, yükselmeleri de kendi içinde olacaktır.*

Kurul'un alt birimi olan Vergi Denetçileri Kurulu'nda istihdam edilmek üzere alınan personel, hesap uzmanlığında olduğu gibi üç yıl yetiştirme sürecine tabi tutulup, bu sürecin sonunda yapılacak yeterlilik sınavıyla vergi denetçisi olmaya hak kazanacaklardır. Taşra teşkilatında istihdam edilecekler alacakları altı aylık eğitim sonucunda, taşranın en alt kademesinde göreve başlayabilecektir. Taşra teşkilatındaki denetmenlerin eğitim düzeyi ve bilgi birikiminin yetersizliğini gidermeye yönelik, sürekli eğitim faaliyetleri devam edecek, belli periyotlarda yapılacak sınavlarla kendi içinde yükselebileceklerdir. Ayrıca *teorik ve uygulamalı özel bir hazırlık eğitim programına tabi tutulup sonunda yapılacak yükselme sınavında başarılı olan taşrada görevli vergi denetim elemanlarına merkez denetim elemanı olma olanağı tanınabilecektir.*

2014 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı'na göre, halen 15.898 gelir uzmanı, 4459 gelir uzman yardımcısı GİB'de çalışmaktadır (GİB, 2014). Denetim elemanı yetersizliğini giderebilmek için, gelir uzmanları<sup>20</sup> alacakları ayrı bir eğitimle denetim departmanına geçirilebilirler. Ayrıca eğitimlerle birlikte "Kayıtdışı Ekonomiye Mücadele Stratejisi Eylem Planı"nda da belirtilen kamu spotlarının sayısı ve etkinliğinin artırılması, bununla birlikte her ilde vergi bilincini ve gönüllüğü arttırmaya yönelik seminerlerin gerçekleştirilmesi de mümkündür.

Özetle çalışmamızın vergi yönetimi ve denetimi açısından önerileri şu maddelerden oluşmaktadır:

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın **bağımsız** bir yapıya kavuşturulması,
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın **organizasyon yapısının** değiştirilmesi,
- Denetçilerin yetki, görev ve sorumluluk alanlarının kesin çizgilerle belirlenerek **işbölümü ve uzmanlaşmanın**<sup>21</sup> sağlanması,

<sup>20</sup> Bu kişilerin Vergi Müfettişi olarak atanması durumunda mevcut kadroların üçte ikisi yetişmiş elemanla anında dolmuş olacak ve daha etkin vergi denetimine hemen başlanacaktır. Bu kişiler üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla giren ve yeterlik sınavına tâbi kişilerdir. "Memleket yararına" bunların da Vergi Müfettişliğine atanmaları konusunda en fazla çaba göstermesi gerekenler, aynı gerekçelerle Vergi Müfettişi olan eski Vergi Denetmenleri ve 646 sayılı KHK'nin hazırlayıcılarıdır (Ozansoy, 2011a). Eğer VDK, Maliye Teftiş Kurulu gibi düşünülerek tüm Bakanlığın teftiş ve denetimini yapması öngörüldüyse ise bu takdirde tıpkı vergi mevzuatını çok iyi bilen ve çok iyi yetişmiş Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri gibi, alanlarında çok iyi yetişmiş durumda olan üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla giren ve yeterlik sınavına tâbi Millî Emlak Kontrolörleri ve Millî Emlak Denetmenleri ile Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin de Vergi Denetim Kurulu'na dâhil edilmesi ve adının amaca uygun şekilde "Maliye Denetim Kurulu", mensuplarının unvanının ise "Maliye Denetçisi" yapılması uygun olacaktır (Ozansoy, 2011b).

<sup>21</sup> Vergi denetim elemanlarının belli sektörlerde uzmanlaşmaları başarılı bir vergi kontrolü gerçekleştirilebilmesi açısından önem taşır. Bunlardan bir kısmının örneğin bankalar, sigorta şirketleri, büyük dağıtım şirketleri,

- Denetçilerin görev tanımlarına uygun nitelikte ve sürede **eğitime** tabi tutulmaları,
- Denetim **personeli eksikliğinin** giderilmesi,
- Denetçilere **performans kriterleri** getirilmesi,
- Aile hekimliği sistemine benzer her mükellefe vergi memurları içinden bir **vergi temsilcisi** atanması, mükellefin idareyle olan ilişkilerini bu temsilci aracılığıyla yürütmesi,
- Hangi mükelleflerin denetleneceğinin **sistematik** bir seçimle belirlenmesi,
- Vergi idaresi yapmış olduğu idari işlemlerde daha **tarafsız** olması,
- Tüm kamu kurumlarıyla **koordinasyonun** sağlanması,
- İdareler arasında **bilgi iletişim sistemi ve bilgi paylaşımı**<sup>22</sup> ve **şeffaflığın** sağlanması,

Ayrıca vergi sistemi açısından,

- Vergi **oranlarının** düşülmesi ve vergi **mevzuatının** sadeleştirilmesi,
- Vergi gelirleri içinde **dolaylı vergilerin**<sup>23</sup> payının düşürülmesi,
- **Vergi yükünün** tabana yayılması,
- **Vergi muafiyet ve istisnalarının** alanın daraltılması,
- Vergi **cezalarının** caydırıcı olması,
- Vergi **affi** uygulamalarına son verilmesi,
- Vergilemede **adalet ve eşitlik** ilkelerinin sağlanması,
- Mükelleflere **dürüstlük ödülleri** verilmesi,
- **İhbar müessesesinin** etkinleştirilmesi,
- Kayıtlı **istihdam üzerindeki mali yükümlülüklerin** azaltılması,
- Ödeme kaydedici cihazların POS makinelerine benzer şekilde **veri aktarımı** yapılabilmesi,
- Teftişten **denetime** doğru bir dönüşümün yaşanması ve denetimin **öneyici** fonksiyonunun ön plana çıkarılıp, idareyle mükellef ilişkilerinin güçlendirilmesi,
- Mükelleflere denetimin işlevleri doğru bir şekilde kavratılıp gerekli **eğitimlerin** verilmesi, **vergi ahlak ve bilincinin** artırılmaya çalışılması,

diğer bir kısmının gerçek kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergiler gibi belli alanlarda uzmanlaşabilirler. Aynı bir kontrolör grubunun da özellikle uluslar arası ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan bir yandan mukim olmayan dar mükelleflerin ülkemizdeki gelir getirici faaliyetleri, diğer yandan da tam mükelleflerin ülke dışındaki faaliyetlerinin vergilendirilmesi alanında yoğunlaşması gerekmektedir. Ayrıca vergi idarelerinin elektronik ticarete izin veren ve bilgilerin depolandığı bazı teknik işlemleri de kontrol etmeleri gerekir. Bunun için de elektronik ticarete dönük olarak vergi idaresi bünyesinde ayrı bir uzmanlık birimi kurulabilir. Söz konusu birim aracılığı ile bilgisayar sistemlerinin kontrolü ve bu sistemler aracılığı ile gerçekleştirilen işlemler vergisel açıdan denetlenebilir. (Kılıç, 2011:370).

<sup>22</sup> Mükellefle ilgili bilgiler kendisinden bilgi değişimi aracılığı ile istenemeyecek vergi cenneti tabir ettiğimiz ülkelerde toplanmışsa ilgili vergi idaresi tarafından elde edilmesi mümkün olamamaktadır. OECD bünyesinde söz konusu ülkeleri bilgi değişimi anlaşmaları çerçevesinde işbirliğine teşvik etmek için ciddi çalışmalar yapılmaktadır. Vergi idarelerinin dünya ölçeğinde kurulacak ve birçok *server* ile desteklenen ve ihtiyaç duyulan vergilendirmeye dönük bilgilerin depolandığı bilgi ağına ihtiyaçları vardır (Kılıç, 2011:370).

<sup>23</sup> Dolaylı vergiler mali anestezi etkisi yaratarak, toplumda vergi bilincinin gelişimini olumsuz etkilemekte, ayrıca dolaylı vergilerin vergi yükü dar gelirli olanlar üzerinde olduğundan vergilemede adaleti zedelemektedir.

- Vergisel **bürokratik formalitelerin** azaltılması, böylece hem kırtasiyecilik azaltılarak vergi maliyetlerinin düşürülmesi, hem de mükelleflerin vergi dışı piyasa ekonomisine yönelmelerinin önüne geçilebilmesi için, özel sektörün gereksiz formaliteleri engellemek ve bürokrasiyi minimum seviyeye getirmek amacıyla uyguladığı **toplam kalite yönetimi** felsefesinin vergi idaresinin de çalışma sisteminde benimsenmesi önerilebilir.

Kurul'un alt yapısı mevcut sistemde hazır olup, ek bir yük getirmeyecektir. Dolayısıyla uygulanabilirlik sürecinde bu durum, hem zaman kazanılması hem de uygulamaya hâkim olunması açısından önem taşımaktadır.

Oluşturulacak sistemde gerekli teşkilat gelirlerinin, vergi hâsılatının % 1'inden oluşması düşünülmektedir. Vergi hâsılatının artması, aynı zamanda Kurul'un gelirlerinin de arttıracığından, bu durumun söz konusu kurul için de teşvik edici ve otokontrol sağlayıcı bir unsur olacağı beklenmektedir. Ayrıca; her dönem sonunda Kurul'a yeni kayıt altına alabildikleri mükellef grubuna göre, vergi hâsılatında oluşacak artıştan da bir pay verilebilir. Kurul içinde denetim elemanlarına da performanslarına göre, prim-teşvik uygulaması yapılabilir. Gelir idaresi reformlarının Brezilya ve Meksika'da başarılı olmasının nedeni olarak, tahsilattan idareye verilen ödüller gösterilmektedir. Brezilya'da toplanan vergi hâsılatının tamamının bir kısmından, Meksika'da ise hâsılatın % 60'ının bir kısmından idareye ödül verilmektedir. Ayrıca denetlenen mükelleflerin gizledikleri gelirlere ilişkin denetimde ve kayıtdışı mükelleflerin belirlenmesindeki etkinlikle gelir idaresinde performansa dayalı ödüllendirme sistemi arasında ilişki olduğu öne sürülmektedir. Vergi toplamada etkinlik için verilecek ödüllerin kalite ve miktar ölçütlerine göre belirlenmesi gerekmektedir. Eğer hükümet vergi ve para cezalarının toplanmasında olduğu gibi toplam sonuçlara göre idareyi ödüllendirirse vergi zorlayıcılığının kalite ve miktarını geliştirme mümkün olabilecektir. Geniş bir kaçığın olduğu başlarda vergi zorlayıcılığını yükseltmeye ihtiyaç duyulmadan vergi kaçaklarını yakalamak kolay olacaktır. Kolay hedefler gittikten sonra ise vergi idaresinin kaliteli faaliyetleri ile etkili bir şekilde ödenmeyen vergi ve cezalar toplanabilecektir. Gizlenen gelirlerin ve kayıtdışı gelirlerin tespitinde takibatın kalitesi denetim elemanların kalitesine bağlı olacaktır (Buluş, 2010:110).

Vergi gelirlerinin istenilen düzeyde gerçekleşmesi etkin bir denetim mekanizmasının kurulmasıyla mümkün olabilecektir. Konu ile ilgili literatür incelendiğinde vergi sistemimizin etkin olabilmesi için aşağıda belirtilen koşulların gerçekleşmesi de gerekli görülmektedir. Ülkemizde vergi denetim etkinliğini sınırlayan hukuki ve maddi altyapı yetersizliğinin giderilmesi vergi denetiminin amaçlara uygun bir şekilde yapılmasında ciddi katkılar sağlayacaktır. Hukuki ve maddi altyapıya ilişkin sorunlar kısaca şunlardır:

- Gelir, servet ve tüketim arasındaki ilişkilerden hareketle vergi matrahının belirlenmesine imkan veren servet beyanının yapılabilmelidir (Yaraşlı, 2005:248),
- Denetim gücünün iyi organize ve koordine edilmesi, denetim gücünün artırılması, denetim birimlerinde denetim standartlarının geliştirilmesi gerekmektedir (Unakıtan, 2005).
- Vergi mevzuatı; basit, açık, genel, adil, sık sık değişmeyen ve öngörülebilir düzenlemeler içeren bir yapıya kavuşmalıdır.
- Vergi idaresi; mükellef odaklı bir yönetim anlayışını güçlendirmelidir.
- Vergi yargısı; yargıya intikal eden vergi ihtilaflarını en kısa sürede ve adil bir biçimde sonuçlandırmalıdır.

- Vergi teşviklerini sağlama, vergi denetimleri için bireyleri seçme ve raporları yazma gibi temel kararları verirken vergi müfettişleri<sup>24</sup> de denetime tabi olmalıdır (Edling, 2007:17-19).

Etkin bir vergi denetiminin varlığını bilip her an denetimden geçebileceklerini hisseden mükellefler gerçeğe uygun beyanlarda bulunarak toplam vergi gelirinin artmasını sağlayacaklardır. Ancak etkin bir vergi denetimi olmazsa mükellefler vergiden kaçırma ve kaçınma yollarını izleyecekler, böylece azalan vergi gelirlerini telafi etmek zorunda kalan devlet borçlanma, emisyon, yeni vergiler koymak ya da mevcut vergi oranlarını arttırmak yollarından birine başvurmak zorunda kalacaktır (Edizdoğan, 1986:77).

Kayıtdışı ekonominin önlenmesine ilişkin olarak; harcama ve tasarrufların kaynağının izahının istenmesi, gerçek satış değerinin çok altında fiyatla satılmış gözükten malların izahının istenmesi, sektörel ve bölgesel düzeyde hayat standardı esasının yürürlüğe sokulması, bankacılık sisteminde belli önlemlerin alınması halinde kayıtdışı ekonomi ile mücadelede ciddi mesafeler kat edilmesi mümkün olacaktır (Erim, 2004).

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede günden geceye başarı elde etmek mümkün değildir. Uzunca bir dönem, sabırla, bu doğrultuda uygulamaya konulmuş olan tedbirlerin kararlılıkla sürdürülmesi gerekir. Bu bağlamda, kayıtdışı ekonomiyi kayda almak için kısa dönemde ve uzun dönemde elde edilecek başarılarla ihtiyaç vardır (Yılmaz, 2006:213).

## 6. SONUÇ

Türkiye’de 2013 yılında, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 63,7 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisinin çok büyük bir kısmı tevkiyat yöntemiyle toplanmakta, kurumlar vergisinin yükü az sayıda büyük mükellef üzerinde kalmakta, sosyal güvenlik primleri de dahil edildiğinde bu vergi yükü daha da artmaktadır. Bu hem vergilemede adalet ilkesinden giderek uzaklaşıldığı hem de idarenin vergi toplamakta yeterince etkin olmadığı anlamına gelmektedir.

Günlük hayatta yeterli denetimin olmadığına inanan ve bu nedenle yakalanma riskinin çok düşük olduğunu düşünen mükellefler, her geçen gün kayıtdışına daha çok yönelmektedirler. Bu durumdan yola çıkarak, vergi denetiminin etkinliği arttıkça mükellefin vergiye uyumunun da artacağı düşünülmektedir. Çünkü mükellef davranışının denetim oranına bağlı olarak değişeceği beklenmektedir. Denetim eleman sayısının arttığı, etkin bir denetim sisteminin olduğunu ve denetleneceğini bilen mükelleflerin kayıtdışı ekonomik eylemlerden, özellikle de vergi kaçırmaktan kaçınacakları, yani denetimin caydırıcılık unsurunun işler olacağı açıktır. Ayrıca gönüllü uyumun en önemli şartlarında biri de, mükelleflerin vergi idaresinin etkinliğine dair inanışlarıdır.

Etkin denetim sonucu, denetimin önleyici ve caydırıcı olma özellikleri yanı sıra vergi bilinci, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin yerleştirilmesi kolaylaşacaktır. Tüm bu olumlu yansımalar sonucu toplam vergi hâsılatı artacaktır. Kayda girmemiş mükelleflerin kayıt altına alınmasıyla vergi tabanı genişleyecek, bu durum vergi hâsılatını arttıracığından, mevcut vergi oranları düşürülebilecek, vergi sayısı azaltılabilecektir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri “Vergi Müfettişi” unvanı ile bir kurul çatısı altında ve

<sup>24</sup> Vergi idarelerinin üst düzey yöneticileri parlamentolarda kurulacak komisyonlar aracılığıyla denetlenebilmesi, vergi idareleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturarak sundukları hizmetin kalitesinin artması sonucunu doğuracağı düşünülmektedir (Kılıç, 2011:373).

yatay örgütlenmeyle yapılandırılmıştır. Söz konusu denetim elemanlarının farklı eğitim, deneyim, bilgi düzeyi ve farklı kurumsal kültüre sahip bireyler olmasından dolayı “Vergi Müfettişi” unvanı, denetçiler tarafından kolaylıkla içselleştirilemeyecek, uyum ve işbirliği içinde çalışma olanağından yoksun kalınabilecektir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı’na bağlı bir örgüt olarak faaliyetine devam etmekte, doğal olarak her tür siyasi baskıya açık olma halinin devam etmesi kurulun etkinliğini azaltacak bir unsur olarak değerlendirilebilir.

Çalışmamızda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na yönelik eleştiriler dikkate alınarak önerilen “Vergi Denetim Üst Kurulu” ile Maliye Bakanlığı vesayetinden kurtulmuş, yönetim özerkliğine kavuşmuş bir yapı amaçlanmıştır. Bu sayede merkezi hükümet ve siyasi baskılardan uzak daha objektif bir denetimin gerçekleştirilerek denetimin etkinliğinin ve buna bağlı olarak da vergi hâsılatının artırılması mümkün olabilecektir. Böylece daha önce verimli bir şekilde denetlenemeyen mükelleflerin denetimlerinin yapıp kayıt altına alınmalarını sağlanabilecektir. Önerilen yeni organizasyon şeması ile denetçilerin, çekişmelerden uzak karşılıklı güven, işbirliği ve eşgüdüm içinde çalışabilecekleri düşünülmüştür.

#### KAYNAKÇA

- ACAR, F., GÜL, Z. M. ve GÖKMEN, S. (2003). Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dairesi Sistemine İlişkin Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Sorunları, 173, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul.
- ACAR, İ. A., ve MERTER, M. E. (2005). “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, 147: 5-27.
- AKBEY, F. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, 29(1): 63-103.
- AKDOĞAN, A. (1979). Vergi İncelemesi. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:127, Ankara.
- AKDOĞAN, A. (2009). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ALTUĞ, O. (1994). Kayıtdışı Ekonomi, Cem Ofset, İstanbul.
- ARICA, N. ve İYİBİL, A. (1985). İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler, Fon Matbaa, Ankara.
- AVŞAR, N. A. ve BOZDERELİ, A. A. (2012). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü”, Ankara Sanayi Odası Yayın Organı, Kasım- Aralık: 55-65.
- AYDIN, B. (2006). “Kayıtdışı Ekonomi- Vergi Denetimi- İdari Yapı-7”, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Mayıs.
- BAĞIRZADE, E. (2012). “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına Ortak Yaklaşım Sorunu: Makroiktisat Kapsamlı Kavramsal Analiz”, Sosyoekonomi, Temmuz- Aralık, 2: 195-223.
- BAKIR, C. (2012). “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, 45( 2): 81-102.
- BARBAK, A. (2010). “Gelir İdaresinde Yapılandırma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları, No: 8, Nisan, <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/abarak.pdf>, 15.02.2013.

- BIRD, R. M. (2004). “Administrative Dimensions of Tax Reform”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, March: 134-150.
- BODUR, Y. (1995). Vergi Yönelim ve Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve Hesap Uzmanları Kurulu’nun Rolü, 20.02.1995 Tarih 610/327-1 Sayılı Bilim Raporu, İzmir.
- BULUŞ, A. (2010). “Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi ile Bir Mukayese”, *Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19: 81- 120.
- ÇELİKKAYA, A. (2002). “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, 5, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, 13. 07. 2010.
- ÇETİNTAŞ, H. ve VERGİL, H. (2003). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekoominin Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 4(1): 15- 30.
- ÇOMAKLI, Ş. E. (2007). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi&Vergisel Kayıtdışılık, Atatürk Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri No: BAP / 2003/295, Erzurum.
- DELOÏTTE (2014). Vergi incelemelerinde CFO’lar nelere dikkat etmeli?, Deloitte Türkiye CFO Serisi 1, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/turkey-tr-deloitte-cfo-serisi-1-vergi-10092014.pdf>, 10.10.2014.
- DURAN, M. (2004). “ABD’de Gelir idaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, *Vergi Sorunları*, 192: 30- 37.
- EDİZDOĞAN, N. (1986). Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitabevi, 2. Baskı, Bursa.
- EDLING, H. (2007). Preventing Corruption in Public Finance Management, A Pratical Guide, <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196378010797/PreventingCorruptioninPublicFinanceManagement.pdf>, Eschborn 2005, Reprinted 2007, 25.06.2008.
- EĞİLMEZ, M. ve KUMCU, E. (2012). Ekonomi Politikası Teori ve Türkiye Uygulaması, Remzi Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul.
- ELGİN, C. (2011). “Vergiler ve Kayıtdışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği”, Working Papers 2011/05, Bogazici University, Department of Economics [http://193.140.208.5/content/wp/EC2011\\_05.pdf](http://193.140.208.5/content/wp/EC2011_05.pdf), 08.01.2013.
- ERGEN, Z. ve KILINÇKAYA, L. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi*, 1: 281-304.
- ERİM, M. (2004). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Önerileri”, *E- Yaklaşım*, 12.
- ERKUŞ, H. ve KARAGÖZ, K. (2009). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, *Maliye Dergisi*, 156: 126-140.
- GEDİZ ORAL, B. ve SAYIN F. (2011). “Türkiye’de Vergi Denetimi Artırılarak Yolsuzluk Önlenebilir mi?”, *Pamukkale Üniversitesi, 12. Uluslararası Ekonometri, Yöneylem Araştırması ve İstatistik Sempozyumu*, 26-29 Mayıs: 136-152.
- GERÇEK, A. (2009). “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, *Vergi Sorunları*, 254.
- GERÇEK, A. (2011). “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, 224: 31-36.



- GİB (2009). [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit\\_disi\\_2009tr.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf) , 08.01.2013.
- GİB (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı Performans Programı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib\\_2014\\_Performans\\_Programi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gib_2014_Performans_Programi.pdf), 28.10.2014.
- GÖKBUNAR, A. R. ve UTKUSEVEN, A. (2007). “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılanması Üzerine”, Finans Politik& Ekonomik Yorumlar, 44(508): 64-70.
- GÖKBUNAR, A. R. (1996). “Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri”, CBÜ, İİBF Yönetim ve Ekonomi, 2: 109-124.
- GÜLER, B. A. (2006). “Yönetimde Özerklik Sorunu: Duyunu Umumiyei Osmanlı Meclisi İdaresi 1881-1948”, Memleket Siyaset Yönetimi, 1: 97-121.
- GÜLOĞLU, T. (2005). “Reality of Informal Employment in Turkey”, Ithaca, NY: Cornell University, School of Industrial and Labor Relations, International Programs, <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/intl/9/>, 08.01.2013.
- GÜMÜŞAY, S. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler”, E- Yaklaşım, 129.
- Hesap Uzmanları Derneği, (2004). Denetim İlke ve Esasları, 1, Yıldız Ofset, 3. Baskı. İstanbul.
- <http://www.durustkamu.in/vergi-denetim-kurulu-kimi-kandiriyor-haberi>, 12.10.2014.
- <http://www.durustkamu.in/vergi-denetim-kurulu-neden-kuruldu-haberi>, 12.10.2014.
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit\\_disi\\_2009tr.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf) , 08.01.2013.
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/20141.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20141.htm), 28.10.2014.
- ILGIN, Y. (1999). Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT 2492.
- İPEK, S. (2005). “Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali, Ekonomik ve Sosyal Fonksiyonları Açısından Analizi (1980 Sonrası Dönem)-II”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, 206.
- KARAKOÇ, Y. (2004). Genel Vergi Hukuku, 3.Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.
- KARASU, R. (2014). “Yeni Bir Düzenleyici Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, 47(1): 79-105.
- KAZGAN, G. (1999). Tanzimat’tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul.
- KHOLODILIN, K. ve THIEBEN, U. (2011). The Shadow Economy in OECD Countries: Panel-Data Evidence, No. 1122, Discussion Papers//German Institute for Economic Research, <https://www.econstor.eu/dspace/bitstream/10419/55301/1/684710315.pdf>, 19.01.2015.
- KILDİŞ, Y. (2000). “Kayıtdışı Ekonomi ve Etkileri- I”, Vergi Sorunları, 144: 190-213.
- KILIÇ, R. (2011). “Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14): 363-376.

- KIRBAŞ, S. (1995). Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri Boyutları ve Çözüm Yolları, TRESAV, Yayın No: 9.
- KIZILOĞ, Ş., ŞENYÜZ, D., TAŞ, M. ve DÖNMEZ, R. (2006). Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOĞ, Ş. ve ÇOMAKLI, Ş. E. (2004). “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. Maliye Sempozyumu, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KOBAN, E. (1998). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi16(3), [www.econturk.org/Turkiye99.html](http://www.econturk.org/Turkiye99.html), 26.10.2014.
- KORKMAZ, E. (2001). “Kayıtdışı İstihdam”, İşveren Dergisi, TİSK Yayını.
- KÖYCE, M. (2004). “Kayıt Dışı Ekonomiyle Vergi Adaleti Arasındaki İlişki ve Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik İdari ve Yasal Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, E- Yaklaşım, 10.
- LIPPERT, O ve WALKER, M. (1997). The Underground Economy: Global Evidence Of Its Size And Impact, Vancouver, B.C., The Frazer Institute, Canada.
- OECD (2011). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), Tablo 23, s. 142, <http://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010.pdf>, 19.01.2015.
- OECD, Taxing Wages, 2012-2013, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/taxing-wages/comparative-tables\\_data-00265-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-tw-g-data-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/taxing-wages/comparative-tables_data-00265-en?isPartOf=/content/datacollection/ctpa-tw-g-data-en), 19.01.2015.
- OKOYE, P. V.C., AKENBOR, C. O. ve OBARA, L. C. (2012), “Promoting Sustainable Tax Compliance in the Informal Sector in Nigeria”, AFRREV IJAH, Vol.1 (1) February: 40-54.
- OZANSOY, A. (2011a). “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu!”, <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=143,1498,b&title=vergi-denetim-kurulu-eksik-kuruldu>, 11.10.2014.
- OZANSOY, A. (2011b). “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=145,1498,b&title=vergi-denetim-kurulu-nedir,-ne-degildir?>, 11.10.2014.
- ÖĞÜNÇ, F. ve YILMAZ, G. (2000). “Estimating the Underground Economy in Turkey”, The Central Bank of the Republic Of Turkey, Discussion Paper: 1-30.
- ÖNDER, İ. (2000). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme”, İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 23- 24, <http://www.sbf.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24/19.htm>, 08.01.2013.
- ÖZÇELİK, Ö. ve ÖZCAN, S. E. (2006). “Kayıtdışı Ekonominin Sebepleri, Etkileri, Ölçümü ve Türkiye”, Yolsuzluk Nedenleri, Etkileri ve Çözüm Yolları, Ed. Süleyman Aydın, Turhan Kitabevi, Ankara: 165-196.
- ÖZDEMİR, E. (1993). “Kayıtdışı Ekonomi ve Alınması Gereken Önlemler” Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 73.
- PEHLİVAN, O. (1993) “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi” Vergi Dünyası, 137.

- RAKICI, C. (2011). "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14): 345-362.
- SARAÇ, O. (2005). "Vergi İncelemesi-3", Maliye ve Sigorta Yorumları, 436: 134- 138.
- SARILI, M. A. (2002). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", Bankacılar Dergisi, 41: 32-50.
- SAVAŞ, A. (2009). "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler", Sayıştay Dergisi: 72, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der72m3.pdf>, 10.01.2013.
- SAVAŞAN, F. (2011). Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serancamı, SETA, Siyaset Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı, 35, Ankara.
- SCHAFFER, M. E. ve TURLEY, G. (2000). "Effective Versus Statutory Taxation: Measuring Effective Tax Administration in Transition Economies", WP 347: 1-28, <http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/39731/wp347.pdf?sequence=3&isAllowed=y>, 27.10.2014.
- SCHNEIDER, F. ve ENSTE, D. (2000). "Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences", IMF Working Paper, No: WP/00/26.
- SCHNEIDER, F., BUEHN, A. ve MONTENEGRO, C. E. (2011). "Shadow Economies all over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007", Handbook on the Shadow Economy, 9-77, [http://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=b0NRByJp0GMC&oi=fnd&pg=PA9&dq=Schneider,+F.,+and+A.+Buehn,+and+C.+E.+Montenegro+\(2010\),&ots=kbkHYRxAFW&sig=6ZQUHsJA0g52bLGC3Z7Vb76Mw3U&redir\\_esc=y#v=onepage&q=Schneider%2C%20F.%2C%20and%20A.%20Buehn%2C%20and%20C.%20E.%20Montenegro%20\(2010\)%2C&f=false](http://www.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=b0NRByJp0GMC&oi=fnd&pg=PA9&dq=Schneider,+F.,+and+A.+Buehn,+and+C.+E.+Montenegro+(2010),&ots=kbkHYRxAFW&sig=6ZQUHsJA0g52bLGC3Z7Vb76Mw3U&redir_esc=y#v=onepage&q=Schneider%2C%20F.%2C%20and%20A.%20Buehn%2C%20and%20C.%20E.%20Montenegro%20(2010)%2C&f=false), 19.01.2015.
- SCHNEIDER, F. (2013). The Shadow Economy in Europe 2013, <http://www.atkearney.com/documents/10192/1743816/The+Shadow+Economy+in+Europe+2013.pdf/42062924-fac2-4c2c-ad8b-0c02e117e428>, 19.01.2015.
- SILVANI, C. ve BAER, K. (1997). "Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines", IMF WP, 97/30: 1-36.
- SUGÖZÜ, İ. H. (2010). "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980- 2004 Türkiye Örneği)", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13(19): 171- 193.
- ŞANVER, C. ve OKTAR, S. A. (2013). "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", Siyase, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 1(3): 1-23.
- TAŞKIN, Y. (2010). "Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gereçekleri", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2: 122-128.
- TEMEL, A., ŞİMŞEK ve YAZICI, K. (1994). Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri, ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü, DPT Yayını, Ankara.
- THIEBEN, U. (2010). The Shadow Economy in International Comparison: Options for Economic Policy Derived from an OECD Panel Analysis, DIW Discussion Paper 1031, [http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.358296.de/dp1031.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.358296.de/dp1031.pdf), 19.01.2015.
- TIGTA, (2014). Semiannual Report to Congress, Treasury Inspector General for Tax

- Administration, [http://www.treasury.gov/tigta/semiannual/semiannual\\_mar2014.pdf?11202014](http://www.treasury.gov/tigta/semiannual/semiannual_mar2014.pdf?11202014), 02.11.2014.
- TİSK, (2012). “2012 Yılı Çalışma İstatistikleri ve İşgücü Maliyeti”, [http://tisk.org.tr/tr/e-yayinlar/341\\_2012\\_calisma\\_istatistikle/pdf\\_ek\\_341\\_2012\\_calisma\\_istatistikle.pdf](http://tisk.org.tr/tr/e-yayinlar/341_2012_calisma_istatistikle/pdf_ek_341_2012_calisma_istatistikle.pdf), 19.01.2014.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN, Z. (2014). Vergi Usul Hukuku, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- UNAKITAN, K. (2005). Maliye Bakanı Kemal Unakıtan’ın Almanya ve İngiltere Vergi Daireleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının Birlikte Yürüteceği Eşleştirme Projesinin Açılışında Yaptığı Konuşma, [www.maliye.gov.tr](http://www.maliye.gov.tr), 25.07.2010.
- ÜLGEN, S.ve ÖZTÜRK, U. (2007). “Kayıtdışı Ekonomi Türkiye Serüveni”, Deloitte, CEO Serisi.
- VDKB (2013), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, [http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet\\_Raporu\\_2013.pdf](http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf), 28.10.2014.
- WENZEL, M. ve TAYLOR N. (2004). “An Experimental Evaluation of Tax-Reporting Schedules: a Case of Evidence-Based Tax Administration”, *Journal of Public Economics*, 88: 2785-2799.
- YAKUT, A. (2005). “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Etme Amacına Matuf Olmak Üzere Perakende Aşamasındaki Mal Teslimi ve Hizmet İfalarında Belgeli Alışverişi Sağlayacak Bir Sistem Önerisi-2”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 449.
- YARAŞIR, S. (2013). “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 379: 175-188.
- YILMAZ, G. A. (2004). “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs, Antalya.
- YILMAZ, G. A. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İSMMMO Yayını, Mart Matbaacılık, İstanbul.
- YUMUŞAK, İ. (2011). “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası*, 36: 18- 26.

Ek 1: Dünyada Kayıtdışı Ekonominin Tahmini Büyüklüğü (GSYİH'daki % Payı)

Ülkeler	Kholodilin ve Thießen (2011)		Thießen (2010)	Schneider vd. (2010)		Schneider (2013)					
	2002	2006	2010	2002	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Avusturya	1.8	0.1	-	9.7	10.5	8.1	8.5	8.2	7.9	7.6	7.5
Belçika	3.3	2.6	2.9	22.8	24.4	17.5	17.8	17.4	17.1	16.8	16.4
Bulgaristan	-	-	-	37.1	39.4	32.1	32.5	32.6	32.3	31.9	31.2
Kıbrıs Rum Kesimi	-	-	-	-	-	26.0	26.5	26.2	26.0	25.6	25.2
Çek Cumhuriyeti	4.4	4.6	-	18.4	19.3	16.6	16.9	16.7	16.4	16.0	15.5
Danimarka	2.4	1.5	0.3	19.0	19.4	13.9	14.3	14.0	13.8	13.4	13.0
Estonya	-	-	-	38.8	39.6	29.0	29.6	29.3	28.6	28.2	27.6
Finlandiya	0.9	0.5	0.8	18.8	19.3	13.8	14.2	14.0	13.7	13.3	13.0
Fransa	1.6	1.0	1.3	15.6	16.7	11.1	11.6	11.3	11.0	10.8	9.9
Almanya	3.1	1.5	2.3	16.1	16.8	14.2	14.6	13.9	13.7	13.3	13.0
Yunanistan	5.1	2.4	3.3	29.8	30.8	24.3	25.0	25.4	24.3	24.0	23.6
Macaristan	3.6	3.9	-	24.8	25.3	23.0	23.5	23.3	22.8	22.5	22.1
İrlanda	1.1	1.1	3.6	16.0	17.1	12.2	13.1	13.0	12.8	12.7	12.2
İtalya	1.7	2.1	3.9	27.4	28.9	21.4	22.0	21.8	21.2	21.6	21.1
Letonya	-	-	-	40.3	42.8	26.5	27.1	27.3	26.5	26.1	25.5
Litvanya	-	-	-	31.4	32.9	29.1	29.6	29.7	29.0	28.5	28.0
Lüksemburg	2.3	1.7	1.8	9.9	10.4	8.5	8.8	8.4	8.2	8.2	8.0
Malta	-	-	-	-	-	25.8	25.9	26.0	25.8	25.3	24.3
Hollanda	2.5	1.6	3.6	13.1	13.6	9.6	10.2	10.0	9.8	9.5	9.1
Polonya	5.8	6.2	-	27.4	28.1	25.3	25.9	25.4	25.0	24.4	23.8
Portekiz	4.3	5.7	3.4	24.1	24.7	18.7	19.5	19.2	19.4	19.4	19.0
Romanya	-	-	-	35.4	36.7	29.4	29.4	29.8	29.6	29.1	28.4
Slovenya	-	-	-	27.0	28.0	24.0	24.6	24.3	24.1	23.6	23.1
İspanya	3.1	3.6	2.7	22.8	23.4	18.7	19.5	19.4	19.2	19.2	18.6
Slovakya	5.7	4.1	5.3	19.2	20.5	16.0	16.8	16.4	16.0	15.5	15.0
İsveç	1.7	0.7	1.5	19.7	20.6	14.9	15.4	15.0	14.7	14.3	13.9
İngiltere	2.8	1.9	3.0	12.7	13.7	10.1	10.9	10.7	10.5	10.1	9.7
Ortalama (AB 27)						19.3	19.8	19.5	19.2	18.9	18.4
Türkiye	8.6	9.2	3.1	31.3	32.9	28.4	28.9	28.3	27.7	27.2	26.5
Hırvatistan	-	-	-	-	-	29.6	30.1	29.8	29.5	29.0	28.4
Norveç	2.4	0.00	1.7	19.1	20.6	14.7	15.3	15.1	14.8	14.2	13.6
İsviçre	-	-	1.6	8.6	8.6	7.9	8.3	8.1	7.8	7.6	7.1

**Kaynak:** Thießen, 2010; Schneider, F. vd. 2011; Kholodilin ve Thießen, 2011; Schneider, 2013' den oluşturulmuştur.

Ek 2: Gelir İdareleri Personelinin Görev Dağılımı (2009)

Ülkeler	Toplam Personel Sayısı	Fonksiyonlarına Göre Personel Dağılımı									
		Mükellef Hizmetleri		Denetim-Araştırma		Tahsilat		Yönetim		Diğer Fonksiyonlar	
		SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%
<b>OECD ÜLKELERİ</b>											
Avustralya	19.932	4.462	22.4	6.005	30.1	1.748	8.8	4.756	23.9	2.961	14.9
Avusturya	7.732	912	11.18	5.495	71.1	835	10.8	91	1.2	399	5.2
Belçika	18.345	5.631	30.7	8.322	45.4	2.392	13.0	2000	10.9	0	0
Kanada	38.207	10.647	27.9	10.250	26.8	7.378	19.3	7.584	19.8	2.348	6.1
Çek Cumhuriyeti	14.756	8.670	58.8	3.143	21.3	927	6.3	283	1.9	1.733	11.7
Danimarka	7.680	2.127	27.7	3.124	40.7	950	12.4	1.300	16.9	179	2.3
Finlandiya	5.595	2.225	39.8	2.484	44.4	392	7.0	364	6.5	130	2.3
Almanya	112.291	0	0	72.291	65.0	12.700	11.3	3.000	2.7	23.600	21.0
Yunanistan	NA	NA	NA	2.714	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Macaristan	15.182	4.329	28.5	5.656	37.3	2.760	18.2	2.737	18.0	0	0
İzlanda	72	37	51.4	7	9.7	0	0	15	20.8	13	18.1
İrlanda	6.105	2.268	37.1	2.021	33.1	438	7.2	1.124	18.4	254	4.2
İtalya	33.584	11.395	33.9	16.214	48.3	0	0	5.975	17.8	0	0
Japonya	56.216	NA	NA	39.190	69.7	7.999	14.2	1.309	2.3	7.718	13.7
Kore	19.094	11.783	61.7	3.821	20	0	0	262	1.4	3.225	16.9
Lüksemburg	895	451	50.4	102	11.4	172	19.2	62	7	107	12
Meksika	26.129	3.845	14.7	9549	36.5	5.931	22.7	4.722	18.1	2.082	8
Hollanda	23.606	2.000	8.5	13.831	58.6	1.800	7.6	3.723	15.8	2.252	9.5
Yeni Zelanda	4.227	2.093	49.5	810	19.2	398	9.4	480	11.4	446	10.6
Norveç	6.261	2.258	36.1	1.387	22.2	318	5.1	1.271	20.3	1.027	16.4
Polonya	60.401	8.733	14.5	10.417	17.2	6.813	11.3	5.593	9.3	28.845	47.8
Portekiz	10.760	7.208	67	1.884	17.5	NA	NA	1.668	15.5	0	0

Ülkeler	Toplam Personel Sayısı	Fonksiyonlarına Göre Personel Dağılımı									
		Mükellef Hizmetleri		Denetim-Araştırma		Tahsilat		Yönetim		Diğer Fonksiyonlar	
		SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%	SAYI	%
Slovakya	5.686	2.261	39.8	1.699	29.9	315	5.5	988	17.4	424	7.5
Slovenya	2.470	983	39.8	364	14.7	248	10	668	27	207	8.4
İspanya	23.817	7.162	30.1	5.214	21.9	4.543	19.1	6.898	29	0	0
İsveç	7.695	1.400	18.2	2.300	29.9	220	2.9	1.275	16.6	2.500	32.5
İsviçre	985	85	8.6	300	30.5	60	6.1	130	13.2	410	41.6
Türkiye	41.341	22.403	54.2	3.160	7.6	3.237	7.8	1.495	3.6	11.046	26.7
İngiltere	70.700	14.237	20.1	25.176	35.6	7.147	10.1	12.753	18	11.388	16.1
ABD	92.577	30.603	33.1	12.863	13.9	31.000	33.5	15.660	16.9	2.451	2.6
<b>SEÇİLMİŞ DİĞER ÜLKELER</b>											
Arjantin	14.699	3.213	21.9	6.058	41.2	724	4.9	2.013	13.7	2.691	18.3
Bulgaristan	7.976	2.051	25.7	3.593	45	379	4.8	953	11.9	1.000	12.5
Çin	750.000	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Hindistan	42.108	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA	NA
Endonezya	31.725	26.122	82.1	3.810	12	761	2.4	1.132	3.6	0	0
Letonya	2.885	699	24.2	1.146	39.7	218	7.6	403	14.0	419	14.5
Litvanya	3.816	1.492	39.1	1.066	27.9	249	6.5	456	11.9	553	14.5
Malezya	9.942	2.001	20.1	2.152	21.6	1.771	17.8	4.018	40.4	0	0
Malta	367	96	26.2	57	15.5	47	12.8	37	10.1	130	85.4
Romanya	24.200	6.307	26.1	8.287	34.2	2.530	10.5	5.866	24.2	1.210	5
Rusya	173.021	27.959	16.2	67.713	39.1	11.360	6.6	27.535	15.9	38.454	22.2
Suudi Arabistan	586	222	38.1	211	36	152	25.9	0	0	0	0
Singapur	1.712	165	9.6	920	53.7	201	11.7	281	16.4	145	8.5
Güney Afrika	14.751	4.556	30.9	2.845	19.3	1.615	10.9	3.137	21.3	2.598	17.6

Kaynak: OECD, 2011:142.