

# VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK: TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİ ARASINDA KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ<sup>1</sup>

Neslihan Karakuş Büyükben<sup>2</sup>, Kamil Güngör<sup>3</sup>

## ÖZET

Vergi denetimi, devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin, eksiksiz ve zamanında kamu hesaplarına intikal ettirilmesini sağlayan en etkili uygulamalardan birisidir. Vergi denetimi ile mükelleflerin sadece maddi yükümlülükleri değil şekli yükümlülükleri yerine getirip getirmediği de araştırılmaktadır. Devletin temel gelir kaynağı olması nedeniyle vergi denetiminin her iki açıdan da etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Çalışmanın amacı, Türkiye’de gerçekleştirilen vergi denetiminin aksaklıklarını çeşitli göstergeler aracılığıyla tespit ederek daha etkin bir vergi denetimi için yapılabilecekleri ortaya koymaktır.

Vergi denetimi konusunda Türkiye ile OECD ülkeleri arasında karşılaştırma yapabilmek amacıyla doküman analizi yöntemi kullanılmış ve Türkiye’de vergi denetiminde görev alanların nicel yeterliliği, denetimin etkinliği ve vergi gelirleri üzerindeki etkileri ortaya konmuştur. Bahsi geçen veriler vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi bakımından bazı tespitler yapılabilmesine imkân sağlamaktadır. Bu tespitlerden en önemlisi vergi denetiminin ekonomilerin en önemli makroekonomik sorunlardan birisi olan kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisidir. Bu ölçütlerin etkili sonuç verdiği İtalya’nın, vergi denetimini en etkili şekilde hayata geçiren ülke olması nedeniyle, Türkiye bakımından daha yakından incelenmesi için dikkat çekici olduğu düşünülmektedir.

**JEL Kodu:** H21, H80, H83

**Anahtar Kelimeler:** Etkinlik, vergi denetimi, OECD ülkeleri

## EFFICIENCY IN TAX AUDIT: A COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN TÜRKİYE AND OECD COUNTRIES

### ABSTRACT

Tax audit is one of the most effective practices that ensure that the taxes, which are the primary source of income of the state, are transferred to the state treasury in the right

<sup>1</sup> Bu çalışma Prof. Dr. Kamil Güngör danışmanlığında Neslihan Karakuş Büyükben tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme” başlıklı ve 19.07.2018 tarihinde savunulan yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

<sup>2</sup> Arş. Grv. Dr., neslihan.karakus@hotmail.com, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, 0000-0001-7315-8288.

<sup>3</sup> Prof. Dr., gungor72@hotmail.com, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, 0000-0002-7213-8485.

amount and on time. The tax audit investigates whether the taxpayers fulfill not only their material obligations but also their formal obligations. Since it is the state's main income source, tax audit should be done effectively in both aspects. The study aims to identify the failures of the tax audit carried out in Turkey through various indicators and to reveal what can be done for a more effective tax audit.

The document analysis method was used in order to make comparisons between Turkey and OECD countries on tax auditing. In the study, the quantitative adequacy of tax auditors in Turkey, the effectiveness of the audit, and its effects on tax revenues are revealed. The aforementioned data enable some determinations to be made in order to measure the efficiency of tax auditing. The most important of these determinations is the effect of tax audits on the informal economy, which is one of the most critical macroeconomic problems of economies. In the study, Italy, where these criteria gave effective results, is considered remarkable for a closer examination in terms of Turkey, since it is the country that implements tax audits most effectively.

**JEL Codes:** H21, H80, H83

**Keywords:** Efficiency, tax audit, OECD countries

## **1.GİRİŞ**

Vergiler kamu hizmetlerinin sunumunda temel finansman kaynağı olmaları nedeniyle günümüz modern devletlerinin vazgeçilmezidir. Mükelleflerin vergiye ilişkin tepkisi, verginin zorunlu bir ödeme olması nedeniyle vergiyi yasal olmayan yollarla eksik ödemek ya da hiç ödememek şeklinde gerçekleşebilmektedir. Vergi sisteminin mükellefin olumsuz tepkilerini en aza indirecek şekilde ülke ve dünya ekonomisi ile uyumlu olması yanında, vergi ödemenin sadece cebri bir durum olmadığı, kamu hizmetleri bakımından da bir gereklilik olduğu konusunda mükelleflerin bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamada en önemli unsurlardan birisi de şüphesiz ki etkili bir vergi denetimidir.

Uluslararası verilere göre Türkiye'de kayıt dışı ekonominin oranı gelişmiş ülkelerin oldukça üzerindedir. Türkiye'de vergi yükü oranı AB ortalaması ve OECD ortalaması ile karşılaştırıldığında düşük gözükmesine rağmen, vergi tabanının darlığı mevcut mükelleflerin yükünü artırmaktadır. Gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye'de vergi, önemli ölçüde fiyatın içerisine gizlenmiş şekilde, yani dolaylı olarak alınmaktadır. Stopaj uygulamasıyla birlikte bu oran % 90'ların üzerine çıkmaktadır. Bu durum bir sebep olmaktan ziyade sonuçtur. Denetimdeki nicel ve nitel eksiklikler, vergi bilinci düzeyindeki düşüklük, kırsal kesimdeki nüfusun oransal yüksekliği gibi sorunlar bu sonuçla ilişkilendirilebilir. Bu durum ayrıca genel olarak devletin, özel olarak da vergi sisteminin şeffaflığını olumsuz olarak etkilemektedir.

Denetim, bünyesinde bir yandan cebriliği barındırmakla birlikte bir yandan da devletin kararlılığı anlamına gelir. Kararlılık caydırıcılıkla ilgili olup; mükelleflerin ceza tehdidini süreklilik arz edecek şekilde hissettiği, bünyesinde af beklentisini barındırmayan güçlü bir yasal-kurumsal altyapıyı gerekli kılar. Böylece anayasada yer alan 'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması' prensibi de daha etkili olarak hayata geçirilebilecektir.

Denetim, uygulanan yaptırımlarla vergi kaybını ortadan kaldırmak suretiyle mükellefleri mevzuata uyumlu hale getirerek kamu hizmetlerinin etkin sunumunu sağlamayı amaçlar. Vergi denetiminin etkinliği vergi sisteminin başarısı ile orantılıdır. Denetimde etkinlik bir yandan denetimin düşük maliyetle yapılması anlamına gelirken, bir yandan da hizmet çıktısı bakımından mükellefi tatmin edici düzeyde olmasını gerektirir. Birinci kısım nicel, ikinci kısım ise nitel anlam taşımaktadır.

Çalışma kapsamında önce etkinlik kavramı ve vergi denetiminin etkinliği üzerindeki faktörler ele alınacak, daha sonra çeşitli göstergeler yardımıyla OECD üyesi devletler ile Türkiye karşılaştırılarak Türkiye'de vergi denetiminin etkinliği tartışılacaktır. Denetim sürecinde Türkiye'de ortaya çıkan sorunlar ve aksaklıklar belirlenecek olup daha etkili bir vergi sisteminin nasıl oluşturulabileceği konusunda yeni öneriler ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

## **2.ETKİNLİK KAVRAMI VE VERGİ DENETİM**

### **2.1. Etkinlik Kavramı**

Etkinlik, performansın ölçülmesine olanak sağlayan ve daha çok işletmelerin teknik performans göstergeleri olarak kullanılan kavramlardan birisidir (Yükçü ve Atağan, 2009: 1). Etkinlik kavramı tanımı itibarıyla bir örgütün amaçlara ulaşma, onları elde etmek derecesidir (Yükçü ve Atağan, 2009: 3). Verimlilik ise bir işletme ya da örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını gösterir. Başka bir ifadeyle çıktılar ile girdilerin arasındaki oransal ilişki verimlilik kavramı ile ifade edilmektedir (Arslan, 2002: 4).

Verimlilik kavramına nazaran daha geniş bir anlam ihtiva eden etkinlik kavramı literatürde farklı anlamlarda kullanılabilmektedir. Verimlilik kavramıyla aynı anlamda da kullanılabilen etkinlik kavramı maliyet tasarrufuna karşılık gelen maliyet etkinliği anlamına da gelmektedir. Ancak genel olarak etkinlik girdi ve çıktıların parasal değerler ile ifade edilemediği durumlarda, verimlilik ise girdi ve çıktıların parasal değerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılması gereken durumlarda kullanılmaktadır (Deniz, 2007: 85-86).

Etkinlik kavramının özel sektörde kullanımının yanı sıra kamu sektöründe kullanımı da bulunmaktadır. Kamu kaynaklarının sınırlı olması bu kaynakların verimli ve ekonomik kullanımının sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle literatürde etkin bir kamu yönetimi için etkin bir denetimin, etkin bir denetim için de performans denetiminin önemli olduğu vurgulanmaktadır (Akyel ve Köse, 2010: 9).

Benzer durum vergi denetimi konusunda da karşımıza çıkmaktadır. Ancak yapılan vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinin öncelikli amacı vergi gelirlerinde artış meydana getirerek kamuya kaynak oluşturmaktan daha çok vergi sisteminin iyi işleyişini sağlamaya dönük olması anlaşılmalıdır. Vergi denetimi, özellikle beyan esasına dayalı vergi sistemlerindeki bu etkinliğe katkı sağlamaktadır.

## **2.2. Vergi Denetiminde Etkinlik**

Kamusal mal ve hizmetler tüketimde rekabetin olmaması ve faydasından dışlanamama özelliklerinden dolayı devlet tarafından sunulmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin sunumu kamu gelirleri ile sağlanmaktadır. Kamu gelirlerinin çok önemli bir kısmını karşılıksız olan vergilerin oluşturması bu gelirlerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsilatının önemini ortaya çıkarmaktadır. Bunun sağlanabilmesi mükelleflerin kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirmelerine bağlıdır. Zira mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemesi devletin gelir kaybına uğramasına neden olacaktır. Bu noktada mükelleflerin kanuni yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğilerinin tespit edilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu gereklilik vergi denetimi ile işlevselleştirilmektedir.

Vergi denetimi, vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek mahiyetiyle ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51-52). Vergi denetiminde temel amaç mükellef davranışlarının kanunlara uygunluğunu tespit etmek ve mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yöneltmektedir. Denetim kayıt dışılığı yakalamaya dönük olması nedeniyle seçici olarak yapılır. Bir başka deyişle bütün mükelleflerin denetlenmesi şartı yoktur (Oral vd. 2015:219). Bu amaç vergi denetiminin ekonomik yönünü yansıtmaktadır. Vergi denetiminin mali amacı ise vergi gelirlerinde meydana gelen kayıp ve kaçağın azaltılmasıdır (Organ, 2008: 39).

Elbette vergi denetiminin sadece mali ve ekonomik amaçlarla gerçekleştirildiğini düşünmek doğru değildir. Vergi denetimiyle mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranışta bulunup bulunmadıklarının tespitinin yanı sıra bilgilendirme yapılmak suretiyle kanunda belirtilen kurallara uygun davranmaya yöneltmesi de sağlanmaktadır. Böylece vergi denetimi ile birlikte hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak vergi kanunlarının uygulanmasında adil ve yansız davranılması da sağlanmış olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 55). Dolayısıyla vergi denetimi ceza kesmeye değil, hukukun gereklerine uygunluk sağlamaya dönüktür. Denetim sonucunun mükellefin lehine bir durumun da çıkabileceği ihtimali vergi denetiminin hukuki amacını oluşturmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği, tanımı itibarıyla ele aldığımızda literatürde farklı tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. En az masrafla en fazla geliri elde etmek (Aytekin, 2007: 87) şeklinde yapılan tanımlamanın yanında; beklenen gelirin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşılmasında yardımcı olması ve gelir eşitsizliğini

azaltması (Anlar ve Cengiz, 2016: 56) olarak da ifade edilmektedir. Etkinlik kavramını vergi denetimi için kullanmamız gerektiğinde idarenin yaptığı denetimlerden beklediği hedefe ulaşma derecesi şeklinde kabul edilebilir (Arslan ve Biniş, 2014: 451).

Bu tanımlamalardan yola çıkıldığında vergi denetiminde etkinliğin tespit edilebilmesi için vergi denetimi yoluyla sağlanan 1 TL'lik gelirin maliyeti dikkate alınabilir. Öte yandan Vergi Denetim Kurulu tarafından faaliyet raporlarında açıklanan hedefler ve hedeflere ulaşma dereceleri de göstergeler arasında kabul edilebilir.

### **2.3.Vergi Denetiminde Etkinliğe İlişkin Literatür**

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmada etkili yöntemlerden birisidir. Vergi sistemlerinde kısa vadede köklü değişiklik yapılamayacağı dikkate alındığında vergi denetimleri daha da önem kazanmaktadır. Buna bağlı olarak vergi kayıplarını önlemek için yapılan vergi denetimlerinin etkinliği vergi kaybını önleme derecesi ile ölçülebilir (Pehlivan, 1986: 3). Vergi denetimi ve etkinliğinin önemli olması bu konunun yıllar itibarıyla bilimsel çalışmalara konu olmasına da neden olmuştur. Çalışmalar özellikle vergi denetiminin ekonomideki kayıt dışılığı azaltmadaki etkisi üzerine yoğunlaşmıştır. Son birkaç yılda yapılan bazı çalışmalar ve bulgular aşağıda yer almaktadır.

Gediz Oral vd. (2015) çalışmalarında; kayıtlı ekonominin artırılabilmesi için etkin bir vergi denetiminin gerekliliği üzerinde durmuştur. Yazarlar, etkin bir vergi denetimi için ise özerk bir vergi denetim kurulu yapısının gerekliliği üzerinde durmuş, bunun için de Vergi Denetim Üst Kurulu kurulmasını önermişlerdir.

Organ ve Çavdar (2017) tarafından vergi mükelleflerinin vergi denetimine karşı tutumlarının incelenebilmesi amacıyla İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde anket çalışması yapılmıştır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre vergi ahlak ve vergi bilinç düzeylerinin yeterli düzeyde olmadığı, vergi mükellefleri ile vergi denetim elemanlarının birbirilerine karşı takındıkları tutum ve davranışların olumsuz olduğu, denetim sonuçlarının etkin olmadığı ve vergi idaresinin etkinliğinin geliştirilmesi gerektiği tespitleri yapılmıştır.

Beşel (2017), Türkiye'de vergi denetim oranı ve vergi gelirleri ilişkisini araştırmak üzere 1984-2015 dönemi verilerini kullanmıştır. Çalışma neticesinde kısa dönemde vergi denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerini arttırdığı; ancak uzun dönemde artan denetim oranlarının, mükelleflerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yoluna sevk ederek vergi gelirlerini azalttığı sunucuna ulaşmıştır.

Acar ve İstekal (2018) tarafından, Şırnak ili halkının vergi denetimleri ve vergi denetimlerinde etkinlik konusundaki düşünce ve önerilerini incelemek üzere 110 katılımcıyla anket yapılmış ve bu anket bağımsız t- testi yapılarak analiz edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre mükelleflerin maddi vergi yükümlülüğünü yerine getirmediği, vergi denetim oranlarının yetersiz olduğu ve %15'e çıkarılması gerektiği, denetimlerin etkinliğinin düşük olduğu ve bu yüzden vergi kayıp ve kaçığının önlenemediği bulgularına ulaşılmıştır.

Eraslan (2019), Türkiye genelinde muhasebe ve finans sektöründe çalışan 389 kişiye anket yapmak suretiyle bu kişilerin vergi denetimin etkinliğine ilişkin görüş ve fikirlerini ölçmeye çalışmıştır. Açıklayıcı faktör analizinden sonra analiz için bağımsız t-testi ve tek yönlü ANOVA yapılmıştır. Çalışmaya göre vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde önemli etkiye sahip olduğu, bu nedenle daha sık denetim yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Elde edilen bir başka sonuç ise vergi denetimlerinin, mükellefleri gerçek gelirlerini beyan etmesi konusunda teşvik ettiğidir. Buna ek olarak yapılan denetimlerin mükelleflerin bilgi düzeyini arttırdığı, bir başka ifadeyle vergi denetiminin eğitici olma işlevinin etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmanın vergi inceleme elemanlarına yönelik olan sonuçlarında ise vergi müfettişlerinin denetim esnasında ciddi ve tarafsız davrandıkları, yetkinlik düzeylerinin yüksek olduğu, vergi mahremiyeti hususunda dikkatli ve titiz oldukları tespiti yapılmıştır.

Ustaoglu'nun (2021) çalışmasında kayıt dışılığın önlenmesinde ve iktisadi büyümenin sağlanmasında vergi denetimin etkisi araştırılmıştır. Çalışmada vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki 1991 -2017 dönemi verileri zaman serisi ile analiz edilmiştir. Analiz sonucunda denetim oranı bir birim arttığında kayıt dışı ekonominin 1,6 birim azaldığı tespit edilmiştir.

Taşyürek (2022), çalışmasında Türkiye'de vergi denetimini en çok etkilediği varsayılan faktörler ile vergi denetiminde etkinliğin sağlanması konusunda yapılan önerilerin isabet derecesini Kayseri Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görev yapmış 105 vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcısına anket yöntemi uygulayarak ölçmeye çalışmıştır. Yapılan analiz sonucunda vergi denetiminin etkinliği ile ilgili faktörler önem derecesine göre sıralanmıştır. Buna göre denetim elemanlarınca denetimi en çok etkileyen ilk beş faktör, form Ba-Bs, ödeme kaydedici cihazlar, tevkifat uygulaması, özel esaslar gibi farklı statüye tabi olma ve iade taleplerinin incelemeye sevk edilmesi gibi zorunlu hallerdir. Denetimi en az etkileyen üç faktör ise matrah artırımları, vergi idaresi ve yargı mercileri arasındaki görüş farklılıkları ile Türkiye'deki vergi mevzuatının sürekli değişmesidir.

Gündoğdu (2022), çalışmasında Türkiye'de vergi denetimindeki etkinlik sorununu dolaylı - dolaysız vergiler ayrımını dikkate alarak incelemiştir. Vergi yapısının ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden meydana gelmesinin vergi incelemelerinin de daha çok bu vergi türlerine yoğunlaşmasına ve dolaysız vergiler için yapılan vergi incelemelerinin ikinci plana atılmasına neden olduğu tespiti yapılmıştır. Çalışmada vergi denetiminde etkinliğin artırılması için dolaysız vergilerin ağırlıklı olacağı bir vergi yapısının inşa edilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır.

Kılıç ve Alataş (2022) çalışmalarında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmuş olduğu 10 (on) yıllık süreçte kurulun yapmış olduğu faaliyetlerini ve etkinliğini değerlendirmiş ve birtakım tespitlerde bulunmuşlardır. Buna göre, kayıtlı vergi mükellef sayısı artarken bu artışın vergi inceleme oranlarına yansımadağı belirtilmektedir. Ayrıca bazı alacakların yeniden yapılandırılmasına ilişkin kanuni düzenlemeler, tarhi önerilen vergi tutarı ile kesilmesi önerilen ceza tutarlarını düşürmekte ve sınırlı incelemeler tam incelemelere göre daha çok yapılmaktadır. Vergi

inceleme oranlarının yaklaşık yedi yıldır %2'nin altında olduğu ve giderek bu oranın düştüğu de yapılan tespitler arasındadır.

### **3. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Vergi sisteminde başarının sağlanabilmesi, vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelerin piyasaya uygun yapılmış olması yanı sıra etkin vergi denetimi de önemlidir. Yasal düzenleme ülkenin ekonomik ve sosyal şartları dikkate alınarak yapılmış olsa da etkin bir vergi denetimi yerleştirilemediğinde zaman içerisinde vergi sistemindeki bozulmalar meydana gelmektedir (Schmölders, 1976: 97). Bu nedenle vergi denetimini etkileyen faktörlerin tespiti yanında vergi denetiminde etkinliğin artırılması da aynı derecede önemlidir (Doğan ve Taşyürek, 2022: 110). Vergi denetimini etkileyen başlıca faktörler; yasal ve kurumsal altyapı, bilgi teknolojilerinin yaygınlık derecesi, cezaların caydırıcılığı, barışçıl çözüm yolu olan uzlaşmanın uygulama esnekliği, getirilen afların sıklığı ve denetim elemanlarının eğitim düzeyi ve sayısal yeterliği olarak sıralanabilir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğü de vergi denetimindeki etkinlik derecesini göstermesi bakımından önemlidir.

Kayıt dışı ekonominin mali açıdan görünümü verginin konusunun (gelir, servet, harcama) beyan dışı bırakılmasıdır. Vergi idaresine hiç yapılmayan ya da eksik yapılan bildirimlerden kaynaklanan kayıt dışılık mali bakımdan vergi kaybı anlamına gelmektedir. Beyana dayanan vergi sistemlerinde söz konusu bu kaybı önlemede kullanılabilir en etkili yöntemlerden birisi vergi denetimidir. Vergi denetimi sadece kayıtlı mükellefler nezdinde değil, aynı zamanda hiç bildirilmeyen ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesi suretiyle yeni mükellefiyetlerin kayıt altına alınmasını da sağlamayı amaçlamaktadır. Öte yandan vergi denetiminin mali amacı kapsamında vergi denetimleri sonucunda vergi kayıp ve kaçacakları azalacağı gibi hata ve hileli yollarla vergi kaybına neden olan mükelleflerden kesilecek vergi cezaları ile ek bir gelir elde edilecektir (Koç, 2018: 270).

Kayıt dışılık ile vergi denetimi arasındaki ilişki incelendiğinde bu ilişkinin negatif yönlü olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü etkin bir şekilde yapılan vergi denetiminin sonucunda kayıt dışı ekonominin azalması beklenen bir durumdur. Elbette kayıt dışı ekonomiyi azaltmada vergi denetimi tek başına yeterli değildir. Ancak vergi denetiminin etkinliğinin bir göstergesi olarak kayıt dışı ekonomide azalma olması beklenmektedir.

Vergi denetimi, meydana gelmiş bir vergi kaybının cezalarla caydırıcılığını sağlamaya yönelmişken, vergi ahlakı vergi kaybının oluşmasını içsel sorumlulukla engellenmeye yönelmiştir. Zira vergi ahlakının mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerini azaltıcı yönde etkilediği kabul edilmektedir. Bu yüzden vergi ahlakı yüksek toplumlarda vergi denetimlerinin de olumlu etkileneceği söylenebilir. Bunun anlamı vergi ahlak düzeyi arttıka vergisel yükümlülüklerin yerine getirilme oranının yükseleceği, dolayısıyla vergi kaybının düşük düzeyde meydana geleceğidir. Bu da bir

yandan vergi hasılatını bir yandan da denetim ihtiyacını azaltacaktır. Her iki durum da denetimlerin etkinliği ile ilgilidir.

Vergi denetiminde etkinlik için denetim oranı, denetimden elde edilen gelir gibi nicel olarak ölçülebilen göstergelerin yanı sıra idari etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla da kurumsal organizasyon yapısında ve otomasyon sistemlerinin kullanımda güçlendirilmesi ihtiyacı vardır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 58). Organizasyon yapıları bakımından daha önce “vergi türü” kriterine göre yapılan gelir idareleri daha sonra “fonksiyonel” kritere dayanan bir yapıya dönüşmüştür. Bazı gelir idareleri ise çağdaş vergi sistemlerinin mükellef odaklı bir yaklaşımını benimsemesiyle bu amaca dönük adım atmışlardır (OECD, 2015: 59). Gelir idarelerinin yapılanmasında temel olarak bu üç kriter esas alınmakla birlikte bazı idareler bu modellerden iki ya da daha fazlasını kullanmak suretiyle karma uygulamaya sahiptir. Bu yapılanma modellerinden hangisi ya da hangilerinin daha etkin olduğu söylenemez. Zira ülkelerin farklı vergi sistemleri vardır ve bu farklılık dikkate alındığında durum tespiti daha da zorlaşmaktadır. Burada önemli olan her bir ülkenin kendi vergi sistemine en uygun modeli ya da modelleri kullanmayı tercih ederek sağlıklı işleyen bir organizasyon yapısı oluşturmasıdır.

Vergi denetiminde etkinlik üzerindeki bir diğer faktör de caydırıcı nitelikte olan vergi cezalarıdır. Denetim ve ceza, esas itibarıyla birbiriyle iç içe olan kavramlardır. Çünkü denetim olmadan yasalara aykırılıkların tespiti mümkün olmaz. Vergi denetimi ve ceza kavramları karşılaştırıldığında vergi denetimi cezalardan görece daha önemlidir. Çünkü bir mükellefin yakalanma ihtimali yok denecek kadar az ise, cezalar ne kadar ağır olursa olsun, cezaların caydırıcı etkisi ortadan kalkacak ya da zayıflayacaktır (Üstün, 2013: 11).

Etkinlik üzerindeki bir diğer parametre ise barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesi ile denetimin birbiriyle tezat oluşturan kavramlar olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü vergi kaybının önlenmesi için bir yandan vergi denetimi yapılırken diğer yandan uzlaşma ile mükellefler vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmaya itilmektedir (Tosuner, 1995:5). Bu yönüyle uzlaşma müessesesinin denetimde etkinliği negatif yönde etkilediği sonucu çıkmaktadır. Oysa uzlaşma, vergi mevzuatında yerine getirilmesi gereken bir ödev olarak değil, yararlanılacak bir hak olarak düzenlenmiş müessesedir (Akçay, 1997: 9).

Vergi affı etkinliği etkileyen diğer bir müessesedir. Vergi affı, devletin kamu gücüne dayanarak mükelleflerden aldığı vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülüklerin tahsilinden ve vergiye ilişkin ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan tek taraflı olarak vazgeçmesidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 100). Vergi aflarının vergi denetimi üzerindeki etkisi değerlendirildiğinde bu etkinin olumsuz olduğu kabul edilmektedir. Çünkü sık sık çıkarılan vergi aflarına ilişkin düzenlemeler mükellefleri daha sonra benzer düzenlemelerin yine yapılabileceği düşüncesine sevk etmektedir (Yeşilyurt, 2016:254). Karşılıklı rızaya dayalı olması nedeniyle vergi aflarından ayrılrsa da uzlaşma müessesesi bir anlamda vergi aflarını yasaya bağlayarak sürekli hale getirilmiş halidir.



Zira vergi afları her seferinde yeni bir yasayı gerektirmektedir. Oysa uzlaşmayı düzenleyen yasa vardır.

Vergi aflarının amaca hizmet edebilmesi için istisna ve olağanüstü bir müessese olarak uygulanması gerekir. İrlanda'nın 1988 yılında vergi afları kapsamında başlattığı program bu anlamda örnek alınabilir. Zira program beklenenin üzerinde bir başarı göstermiştir. Bu başarının altında yatan temel neden ise 1988 yılına kadar ülkede hiçbir vergi affı uygulamasına yer verilmemiş olması ve sistem dışında kalan mükelleflerin gönüllü uyumu gerçekleştirebilmeleri konusunda tek ve son şanslarının bu program olduğu konusunda ikna edilmeleridir (Uchitelle, 1989: 50). Ekonomik kurumların yeterince oturmadığı, yapısal sorunların aşamadığı, makro dengelerin oturtulamaması nedeniyle ülkemizde bu sayı daha fazla olabilir. Ancak Türkiye'de vergi afları çok sık (ortalama 2,7 yılda bir)<sup>1</sup> başvuru alan bir uygulama haline gelmiş durumdadır. Bu durum mükelleflerin vergiye uyumunu azaltan olumsuz bir etki meydana getirmektedir. Vergi afları üzerine yapılmış bilimsel çalışmalar<sup>2</sup> da bunu destekler niteliktedir.

#### **4. ÇEŞİTLİ GÖSTERGELERLE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ**

Vergi denetimlerinde başarı sağlamanın en başta gelen şartlarından birisi, denetimin işin gerektirdiği niteliklere sahip elemanlarca yapılmasıdır (Yayman, 1999: 207). Nitelik yeterliliğinin yanı sıra denetim faaliyetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için denetim elemanlarının nicelik itibarıyla da yeterli olması gerekir. 2011 yılında maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve vergi denetmenleri ve gelirler kontrolörlerinin birleşmesiyle kurulan ve vergi denetimi faaliyetlerini yürüten Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)'nın yıllar itibarıyla kadro durumu Tablo 1'de verilmiştir.

---

<sup>1</sup> 17.05. 1924 ile 11.05.2018 tarihleri arasında çıkarılan 35 vergi affı kanuna dikkate alınarak tarafımızca hesaplanmıştır.

<sup>2</sup> Bakınız: Tekin, Tuncer ve Sağdıç (2013); Cansız (2006); Muter, Sakınç ve Çelebi (1993); Çelikkaya ve Gürbüz (2006).

**Tablo 1: Vergi denetim kurulu kadro durumu**

Yıllar	Başkan		Başkan Yrd.		Vergi Başmüfettişi		Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yrd.	
	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş
2012	1	0	4	0	367	622	2.502	3.592	1.889	5.266
2013	1	0	1	5	326	565	2.714	2.730	2.508*	5.397
2014	1	0	1	5	295	596	3.121	2.323	5.796	2.109
2015	1	0	0	6	288	1.601	3.556	2.188	5.360	1.245
2016	1	0	0	6	239	1.650	3.018	3.226	5.244	861
2017	1	0	0	6	219	1.670	2.868	3.626	5.156	699
2018	1	0	0	6	220	1.669	2.822	3.672	5.220	1.635
2019	1	0	0	6	205	1.684	4.260	3.929	3.677	1.483
2020	1	0	0	6	203	1.686	6.053	5.079	1.691	526
2021	1	0	3	3	1.164	725	5.588	5.544	981	1.236

**Kaynak:** Tabloya ilişkin veriler, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı faaliyet raporlarından alınmıştır.  
\*2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Denetim elemanlarının nicelik olarak artışı bir başka deyişle yeni denetim elemanı istihdamı, vergi müfettiş yardımcısı kadrosundaki değişime bakılarak değerlendirilebilir. Tablo 1'deki verilere göre vergi müfettiş yardımcısı toplam kadrosunda 2015 ve 2017 yılları arasında önemli bir düşüş yaşanmış ancak 2018 yılında kadro tekrar önemli sayılabilecek bir miktarda artış göstermiştir. Ancak kadronun doluluk durumunun paralel bir seyir izlemediği gözlemlenmektedir. Vergi müfettiş yardımcılığı alımının en yüksek olduğu yıl 2014'tür. Bu durum 2013 yılında alınan ve atama süreçleri devam eden 4.584 vergi müfettiş yardımcısının 2014 yılı verilerine yansımından kaynaklanmaktadır. Daha sonraki yıllarda vergi müfettiş yardımcısı olarak görev yapanların sayısı yeni alımlar yapılmadığından giderek azalmıştır. Vergi müfettiş yardımcılığında üç yıl görev yaptıktan sonra yeterliliğe ilişkin sınavda başarılı olanların vergi müfettişi unvanı alması, kadroya ilişkin durumu 2019 yılından itibaren tecrübe ve bilgi düzeyi itibarıyla yeterli donanıma sahip olan vergi müfettişleri lehine değiştirmiştir. Vergi müfettişi sayısının artması tek başına yeterli olmamakla birlikte, etkin bir vergi denetimi için önemli katkı sağlayacağı göz ardı edilemez.

VDK'nın kadrosundaki doluluk oranının artması vergi denetim oranının artması üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bunun yanı sıra vergi müfettişlerinin sayıca artışı denetim elemanı başına düşen inceleme sayısındaki azalma anlamına gelmekte olup, bu tablo etkin bir vergi denetimi bakımından pozitif bir durumdur. Tablo 2'de denetim elemanı başına düşen inceleme sayısı ve mükellef sayıları verilmiştir.

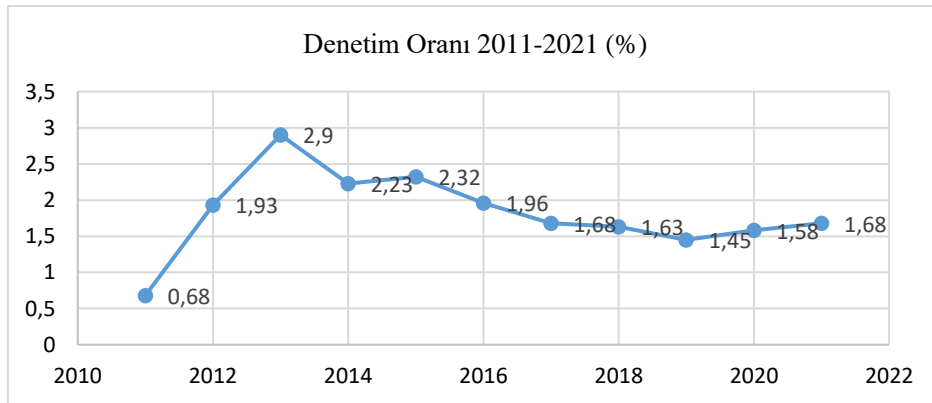
**Tablo 2: Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme ve Mükellef Sayısı (2011-2021)**

Yıllar	Denetim Elemanı Sayısı*	Toplam İnceleme Sayısı**	Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı
2012	4.758	105.761	22	46.845	9.8
2013	5.548	163.367	29	71.352	12.8
2014	9.212	149.047	16	55.284	6
2015	9.204	159.500	17	58.676	6.3
2016	8.501	185.462	22	49.817	5.8
2017	8.243	119.026	14	44.182	5.3
2018	8.263	135.103	16	44.376	5.3
2019	8.143	128.420	16	40.763	5
2020	7.947	145.202	18	47.597	5.9
2021	7.776	211.227	27	54.065	6.9

**Kaynak:** VDK Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır. \*Denetim elemanı sayısı, Vergi Denetim Kurulu'ndaki vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı kadrolarının dolu olan kadroları toplanmak suretiyle bulunmuştur. \*\* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 2'deki bilgilere göre en yüksek inceleme sayısı ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı 2013 yılındadır. 2014-2020 yıllarında arasında denetim elemanı başına düşen mükellef sayısında kayda değer bir değişiklik görülmezken 2021 yılında yapılan inceleme sayısındaki %45'lik artış, denetim elemanı sayısındaki azalış nedeniyle denetim elemanlarının iş yükünü artırmıştır. Ancak, denetim oranı dikkate alındığında özellikle son beş yılda yapılan denetimlerde önemli bir artış ya da azalış olmadığı görülmektedir. Yıllar itibarıyla toplam mükellef sayısında artış meydana geldiğinden yapılan inceleme sayısı artış gösterse dahi bu durum denetim oranlarında dikkat çekici bir değişiklik meydana getirmemektedir.

**Grafik 1: Denetim Oranı (2011-2021)**



**Kaynak:** Denetim oranı, incelenen mükellef sayısının toplam mükellef sayısına bölünmesi suretiyle tarafımızca hesaplanmıştır. Mükellef sayısı GİB' in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir

Vergisi Mükellef Sayısı ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır. İncelenen mükellef sayısı ise VDK faaliyet raporlarından alınmıştır.

Yıllar itibarıyla denetim oranının seyri yer alan Grafik 1'e göre en çok denetim yapılan yıl 2013'tür. Vergi denetimi sonrasında tarhi istenen vergi miktarı ve denetim maliyeti bakımından da değerlendirildiğinde 2013 yılının vergi denetiminde etkin bir yıl olduğu bilgisi desteklenmektedir.

**Tablo 3. Vergi inceleme sonucu elde edilen gelirin vergi gelirlerine oranı (2011-2021)**

	Toplam Vergi Gelirleri (a)	İnceleme Sonucu Tarhi İstenen Vergi(b)	İnceleme Sonucu Tarhi İstenen Ceza(c)	Tarhi istenen vergi / Toplam Vergi Gelirleri	Tarhi istenen vergi cezası/Toplam Vergi gelirleri
2011	284.490.017.000	3.926.153.961	6.540.331.412	1,38	2,29
2012	317.218.619.000	4.535.523.091	8.776.095.415	1,42	2,76
2013	367.517.727.000	8.561.313.250	19.086.884.477	2,32	5,19
2014	401.683.956.000	7.939.389.423	16.582.633.968	1,97	4,12
2015	465.229.389.397	9.803.999.983	18.843.082.627	2,10	4,05
2016	529.607.900.959	7.234.873.130	15.904.492.736	1,36	3,00
2017	626.082.414.676	5.878.506.580	14.370.585.724	0,93	2,29
2018	738.180.401.147	8.722800.218	19.862.613.528	1,18	2,69
2019	819.603.098.822	10.409.577.465	23.520.286.333	1,27	2,86
2020	983.258.493.000	24.921.860.064	40.258.714.890	2,53	4,09
2021	1.395.725.545.000	24.232.837.331	50.748.840.091	1,73	3,63

**Kaynak:** VDK Faaliyet Raporlarından temin edilmiştir.

Tablo 3'e göre inceleme sonrasında tarhi istenen vergi bakımından vergi denetiminin en başarılı olduğu yıl, toplam vergi gelirlerinin %2,53'üne tekabül eden 2020 yılıdır. Ancak inceleme sonrasında tarhi istenen vergi ve ceza toplamı bakımından 2013 yılında daha başarılı bir vergi denetimi yapıldığı görülmektedir. Bahsi geçen yılda toplam vergi gelirlerinin %7,51'i kadar ek tarhiyat yapılmıştır.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülebilmesi için kullanılacak bir diğer ölçüt ise denetim maliyetleridir. Belirli bir dönemde yapılan vergi denetimleri sonucu sağlanan ek vergi gelirleri toplamı, denetim için yapılan giderlerden daha düşük ise, vergi denetimleri etkin değildir yargısına varılabilir (Pehlivan, 1986: 3).

**Tablo 4: Denetim yoluyla 1 TL gelir elde etmenin maliyeti (2012-2021)**

	Tarhı İstenen Vergi ve Ceza toplamları*	VDK Bütçe Giderleri (d)	Denetim Yoluyla 1 TL Gelir Elde Etmenin Maliyeti (TL)
2012	13.311.618.506	316.385.638	0,02
2013	27.648.197.727	332.681.424	0,01
2014	24.522.023.391	506.254.547	0,02
2015	28.647.082.610	658.367.059	0,02
2016	23.139.365.866	740.294.963	0,03
2017	20.249.092.304	741.577.201	0,03
2018	28.585.413.746	822.408.753	0,02
2019	33.929.863.798	959.487.168	0,02
2020	65.180.574.954	1.124.074.862	0,01
2021	74.981.677.422	1.299.901.480	0,01

\* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır. Toplam vergi geliri tutarları GİB'ten alınmıştır. [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_1.xls.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm) (07.10.2022).

Tablo 4'te inceleme yoluyla 1 TL'lik elde edilen gelirin maliyetine yer verilmiştir. Genel itibarıyla değerlendirildiğinde denetim için yapılan harcamalar, vergi denetimi yoluyla elde edilen gelirin oldukça altındadır. Özellikle 2013, 2020 ve 2021 yıllarında denetim yoluyla elde edilen 1 TL'lik gelirin maliyeti (1 kuruş) diğer yıllardan daha düşüktür.

İnceleme sonrasında tarhı istenen vergi tutarları vergi türü bakımından sınıflandırılması, vergi kayıp ve kaçığının en çok hangi vergi türü itibarıyla meydana geldiğinin tespit edilmesinde yol gösterici bir rol oynamaktadır. Bu tespit aynı zamanda, sonraki incelemelerin hangi vergi türü için yapılması gerektiği hususunda bir bilgi sunmaktadır. Türk vergi sisteminin dolaylı vergi ağırlıklı bir yapıya sahip olması nedeniyle incelemeler sonrasında en çok vergi kayıp ve kaçığının olduğu iki vergi türü KDV ve ÖTV'dir. Aşağıdaki tablo incelendiğinde tarhı istenen toplam içerisinde KDV ve ÖTV'nin paylarına yer verilmiştir.

**Tablo 5: Tarhı istenen toplam vergi ve cezalar içerisinde KDV ve ÖTV'nin payı (2017-2021)**

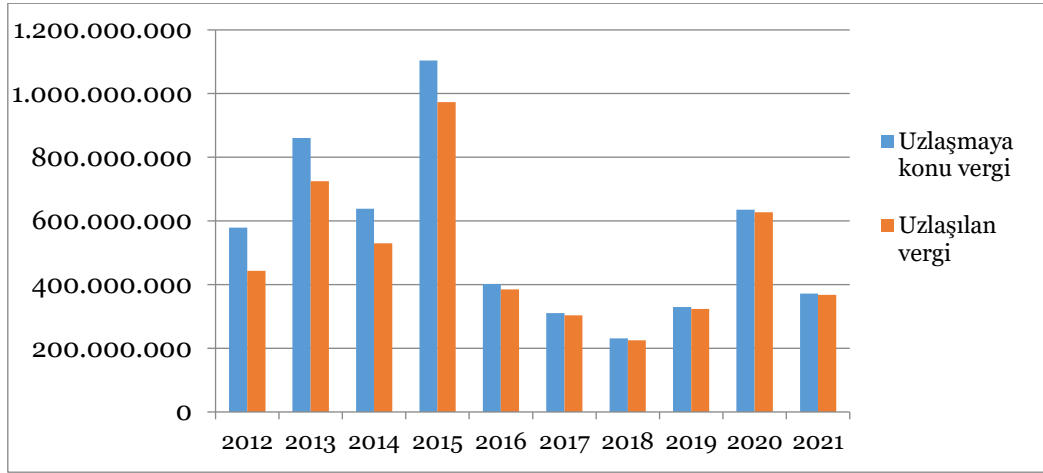
Yıllar	Tarhı istenen toplam vergi içerisindeki payı (%)		Tarhı istenen toplam vergi cezalarının içerisindeki payı (%)	
	KDV	ÖTV	KDV	ÖTV
2017	51,84	23,07	62	21,9
2018	56,3	17,47	61,7	15,7
2019	61,57	11,67	70	9,1
2020	34	28	51	19,8
2021	58,60	18,84	71	11,6

**Kaynak:** VDK Faaliyet raporlarından temin edilmiştir.

OECD raporunda ülkelerin vergi denetiminden elde ettikleri gelirleri vergi türü bakımından sınıflandırdıklarında 2019 yılında en yüksek kurumlar vergisinden (%11,3), ikinci sırada ise katma değer vergisinden (%3,7) gelir elde edildiği belirtilmiştir. Türkiye verileri ile karşılaştırıldığında aynı yıl KDV için tarhı istenen vergi tutarının diğer vergi türlerinden daha yüksek tutarda olduğu görülmektedir. Hatta KDV, %61,57 oranıyla vergi tarhı istenen vergi türlerinin arasındaki en yüksek paya sahiptir. İkinci sırada ise ÖTV gelmektedir. Bu bilgiler ışığında dolaysız vergilere nazaran dolaylı vergilerde denetim sonrasında daha yüksek vergi tarhı beklenmektedir. Bunun temel nedenlerinden biri Türk vergi sisteminde dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının daha yüksek olması, bir diğer nedeni de denetim türleri bakımından sınırlı incelemelerin tam incelemeye göre daha yüksek oranda olması ve sınırlı inceleme kapsamında daha çok KDV ve ÖTV'nin inceleme konusu yapıyor olmasıdır.

Etkinlik üzerindeki faktörler arasında uzlaşma müessesesinin yer aldığı daha önce belirtilmişti. Uzlaşmaya konu olan vergide yüksek oranda uzlaşma sağlanması bir yandan devletin daha az vergi geliri kaybına uğramasını sağlarken diğer yandan yapılan vergi denetiminde daha fazla fayda sağlanmış olacağı sonucuna ulaşılacaktır. Zira yapılan vergi denetimi sonrasında tarhı istenen verginin önemli bir kısmından uzlaşma yoluyla vazgeçilmesi, gelir elde edilmeksizin zaman ve emek maliyetine katlanıldığı anlamına gelmektedir. Bu da vergi denetiminin mali amacına ters düşmektedir. Tarhiyat öncesinde uzlaşmaya konu vergi ve ceza ile uzlaşılan vergi ve ceza tutarları Grafik 2 ve Grafik 3'te gösterilmektedir.

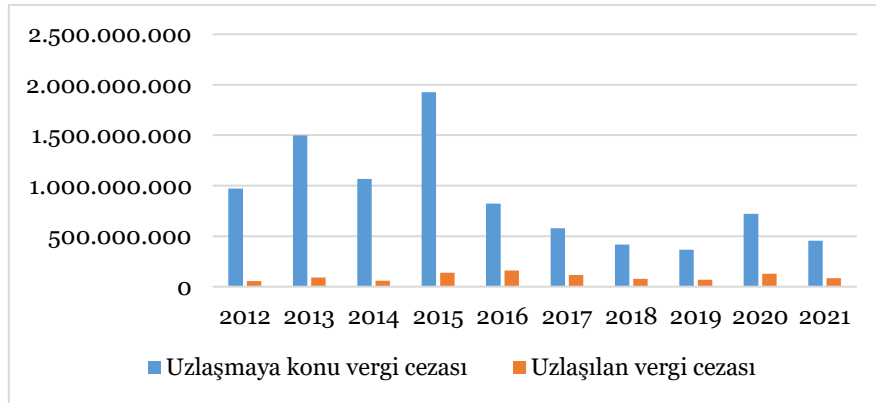
## Grafik 2: Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi



**Kaynak:** VDK Faaliyet raporlarından temin edilmiştir.

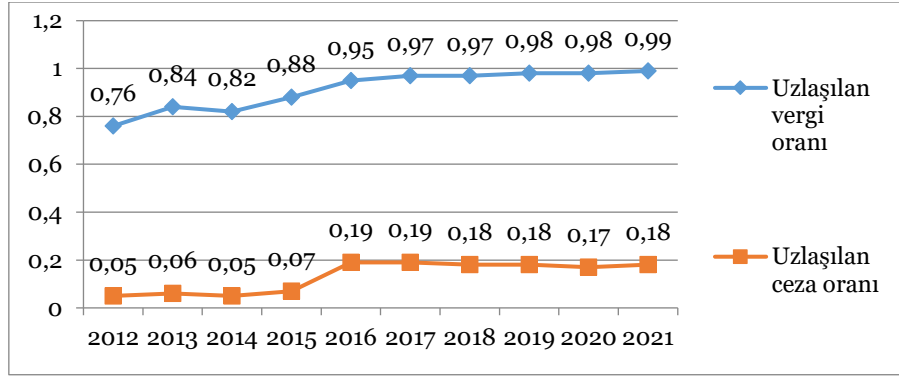
Grafik 2’de uzlaşmaya konu olan vergi ile uzlaşılan vergi tutarları gösterilmektedir. Özellikle 2016 yılından itibaren uzlaşmaya konu tutarının hemen hemen tamamı uzlaşma sağlanmıştır. Bu durum alacaklı taraf konumunda olan devlet açısından, uzlaşma müessesesinin başarılı olarak uygulandığı şeklinde yorumlanabilir.

## Grafik 3: Tarhiyat öncesi ulaşılan vergi cezası



**Kaynak:** VDK Faaliyet raporlarından temin edilmiştir.

**Grafik 4: Uzlaşılan vergi ve cezaların uzlaşmaya konu vergi ve ceza içindeki payı**



**Kaynak:** VDK Faaliyet raporlarından temin edilmiştir.

Vergi aslı konusunda uzlaşmada başarı yakalanmış ve uzlaşmaya konu olan verginin ortalama %91'inin<sup>1</sup> devlet hazinesine aktarılması sağlanmıştır. Oysa vergi cezaları bakımından benzer bir başarı söz konusu değildir. Daha açık ifade edildiğinde, devlet, uzlaşma müessesisiyle uzlaşmaya konu vergi cezalarının çok önemli bir kısmından vazgeçmiştir. Grafik 3'e göre uzlaşmaya konu vergi cezalarında uzlaşma oranları oldukça düşüktür. 2016 yılından önce uzlaşılan oran sadece %5-6 (Grafik 4) dolaylarındayken 2016 yılı itibarıyla bir iyileşme göstererek bu oran ortalama yaklaşık % 18 (Grafik 4) dolaylarına kadar çıkmıştır. Buna göre devletin, tarhi istenilen vergi cezalarının %82'sinden vazgeçtiği sonucu çıkarılabilir. Tarhi istenen vergi ceza tutarlarının vergi tutarlarından fazla olduğu dikkate alındığında bu oran, devlet açısından ciddi bir gelir kaybını ifade etmektedir. Öte yandan vergi ödevlerini yerine getirmeyen mükellefler için kesilen vergi cezalarının uzlaşma yoluyla önemli bir kısmından vazgeçilmesi, vergi denetiminin ve vergi cezalarının mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisinin azalmasına neden olacaktır. Bunu önlemek amacıyla uzlaşma müessesesi mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etki yaratmayacak şekilde uygulanmalıdır.

## 5. OECD ÜYESİ DEVLETLERLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesinde kabul edilen genel geçer bir ölçüm modeli bulunmamaktadır. Buna ek olarak her ülkede uygulanan vergi denetimine ilişkin ortak veri bulmadaki güçlük, vergi denetimine ilişkin ülke karşılaştırmasını zorlaştırmaktadır. Ancak böyle bir karşılaştırma yapmak imkânsız da değildir. Birtakım göstergelerle bu karşılaştırmanın yapılabilmesi mümkündür. Bu çalışmada yararlanılan göstergeler; denetim eleman sayısı, vergi denetiminde isabet oranı,

<sup>1</sup> Grafik 4'teki 2012-2021 yılları arasındaki uzlaşılan vergi oranlarının ortalamasını ifade etmektedir.



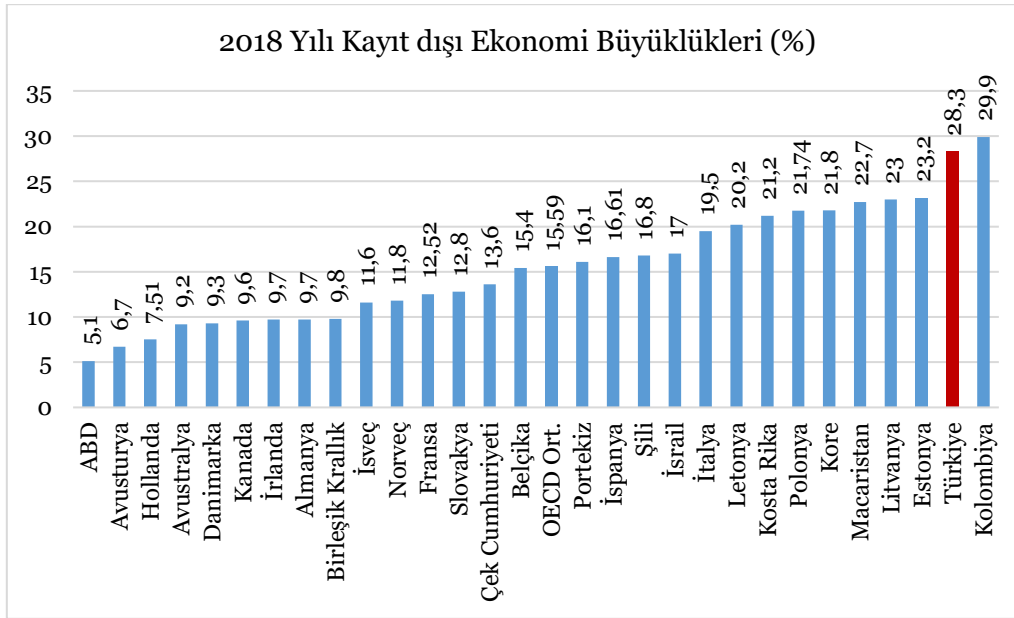
denetim yoluyla elde edilen gelirdeki değişim, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve vergi cezalarının caydırıcılık niteliğidir.

### 5.1. Kayıt Dışı Ekonomi Büyüklükleri Bakımından

Kayıt dışı ekonomi, beyan dışı bırakılan gelir ve faaliyetleri kapsadığından vergi denetimini etkileyen bir faktör olarak değil, vergi denetiminin bir sonucu olarak değerlendirilmelidir. Yapılan vergi denetiminde ne kadar etkinlik sağlanırsa bu durum kayıt dışı ekonomi büyüklüğünü o kadar azaltacaktır. Ancak kayıt dışı ekonomiyi etkileyen tek faktörün vergi denetimi olmadığını unutmamak gerekir.

Kayıt dışı ekonomi sadece az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş ülkelerde de söz konusudur. Ancak gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışılık, diğer ülkelere nazaran daha düşüktür. Grafik 5'te 29 OECD üyesi ülkenin 2018 yılındaki kayıt dışı büyüklüklerinin GSYİH içerisindeki payına yer verilmiştir.

**Grafik 5: 2018 yılı kayıt dışı ekonomi büyüklükleri (%)**



**Kaynak:** Schneider, F., 2021: 2-3.

Yukarıdaki ülkeler arasında en düşük kayıt dışı ekonomi büyüklüğüne sahip ülke ABD'dedir. Etkin bir vergi denetimin yanı sıra güçlü altyapıya sahip olan İç Gelir İdaresi (IRS) dolayısıyla ABD'deki bu sonuç şaşırtıcı değildir. Türkiye ise kayıt dışı ekonomisi itibarıyla bahsi geçen 29 ülke arasında son sıralardadır. Elbette Türkiye'deki bu durumun tek kaynağı vergi denetimi değildir. Ancak vergi denetimi konusunda çeşitli ülkelerle karşılaştırılma yapabilmek için kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, yararlanılabilecek bir gösterge olarak alınmıştır.

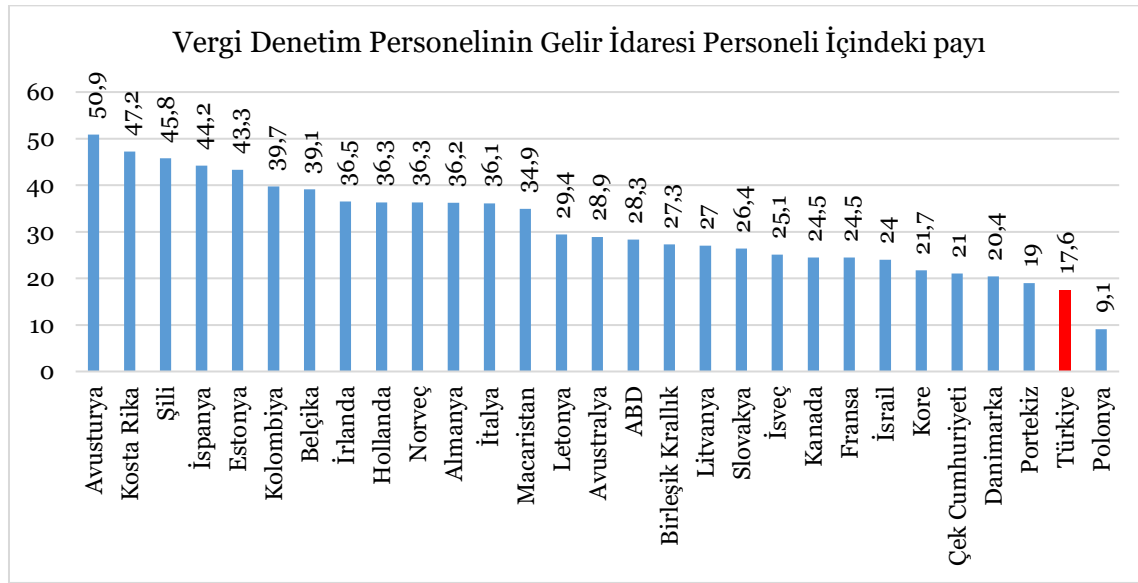
Vergi denetiminde etkinlik ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü arasındaki ilişki ele alındığında negatif yönlü bir ilişki olması beklenen durumdur. Bu yüzden vergi denetimi daha etkin olan ülkelerde kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün daha düşük olması olağandır. Bu yargı kesin bir ilişkiyi ifade etmemekle birlikte ABD örneği bu bilgiyi destekler niteliktedir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğü dikkate alındığında

Türkiye’de vergi denetiminin etkinlik düzeyinin düşük olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

## 5.2. Denetim Elemanı Sayısı Bakımından

2018 yılı için OECD üyesi olan 29 ülkede gelir idaresi personelinin fonksiyonel olarak sınıflandırılmasına göre vergi denetimi ve incelemeye ilişkin tahsis edilen personelin toplam gelir idaresi personeli içerisindeki payı Grafik 5’te gösterilmektedir. Grafik 5’ e göre en fazla denetim elemanı bulunan ülke yaklaşık %51 oranla Avusturya’dır. Bu oran, Avusturya’da vergilendirme işlemlerinde çalışan toplam personelin yarısından fazlasının denetim yapmakla görevlendirildiğini ifade etmektedir. Söz konusu oran, 29 ülkenin ortalaması (%31) dikkate alındığında oldukça yüksektir.

**Grafik 5: 2018 yılı vergi denetim personelinin gelir idaresi personeli içindeki payı**



**Kaynak:** OECD, 2021: 113.

Bir ülkede denetim elemanı istihdamının yüksek olması o ülkede denetim oranının ve denetim yoluyla elde edilen gelir miktarının da yüksek olmasına katkıda bulunur. Özellikle kayıt dışı ekonomi büyüklüğü yüksek olan ülkelerde bu durumun gerçekleşmesi daha olasıdır. Avusturya örneği incelendiğinde denetim elemanı en yüksek oranda olan ülke olması dolayısıyla denetimden elde edilen gelirin de yüksek olması beklenmelidir. Ancak denetim yoluyla elde edilen gelir bakımından Avusturya düşük orana (%1,7) sahip ülkeler arasındadır. Bu durumun temel nedenlerinden birisi Avusturya’nın kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün ABD’den sonra en düşük (%6,7) olan ikinci ülke olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Kayıt dışı ekonomi büyüklüğü düşük olan ülkelerde denetim elemanın ve denetim oranının fazla olması denetimden elde edilen gelirden önemli bir etki meydana getirmeyecektir. Çünkü ekonomik faaliyetlerin çok büyük bir kısmı kayıtlı ekonomi içerisinde olduğundan denetim faaliyeti sonucu kayıt altına alınacak bir gelir de düşük düzeyli olacaktır.

Tüm bunlar değerlendirildiğinde Avusturya örneğindeki gibi kayıt dışı ekonomi büyüklüğü düşük olan ülkelerde denetim elemanının yüksek olması, olması

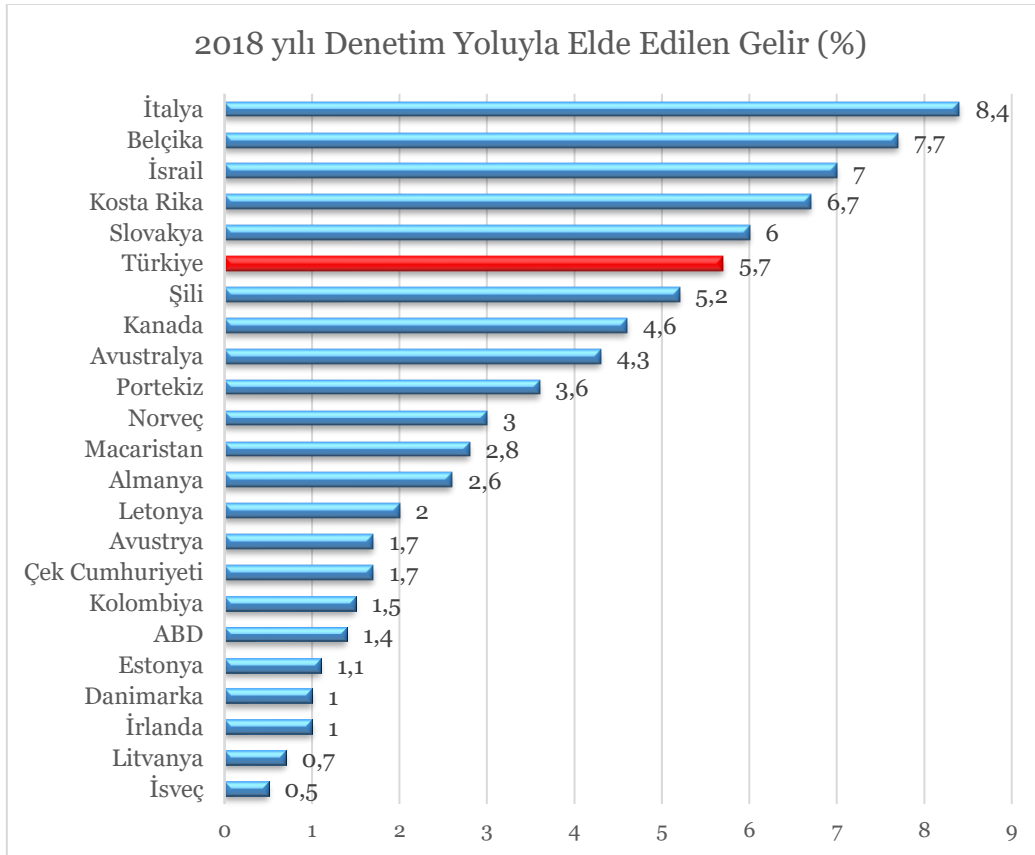
gerekinden daha fazla yapılmış bir istihdamı ve fazla istihdam dolayısıyla katlanılan fazla maliyeti ifade etmektedir. OECD ortalaması (%31) ve özellikle gelir idaresi itibarıyla etkin faaliyet gösteren ABD'deki oran (28,3) dikkate alındığında, denetim elamanlarının sayısı ile vergi denetiminde etkinlik arasında her zaman pozitif yönlü bir ilişkinin olduğunu söylemek yanlış olacaktır.

Konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde, kayıt dışı ekonomi büyüklüğü 29 OECD ülke ortalamasının (%15,5) neredeyse iki katı olup, Avusturya örneğinin tersine denetim eleman sayısı en düşük ikinci (%17,6) ülkedir. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele kapsamında vergi denetiminin Türkiye açısından etkili bir araç olarak kullanılabilirliği söylenebilir. Buna paralel olarak Türkiye'de denetim oranının ve dolayısıyla denetim elemanı istihdamının artması vergi denetiminden beklenen amacın gerçekleşmesine daha çok katkı sağlayacaktır.

### 5.3. Vergi Denetimi İsbet Oranı ve Denetimden Elde Edilen Gelir Bakımından

Vergi denetiminin etkinliği bakımından yararlanılabilecek diğer birisi de denetim ile denetimin çıktılarıdır. Denetimden beklenen çıktı vergi gelirlerinde artıştır. Bu veri, vergi denetimi sonucunda yapılan tarhiyatların toplam vergi gelirlerine oranlanmasıyla elde edilmektedir. Grafik 6'da 2018 yılı için verisine ulaşılabilen OECD üyesi 23 ülkenin denetim yoluyla ettiği gelirin toplam vergi gelirlerine oranı verilmiştir.

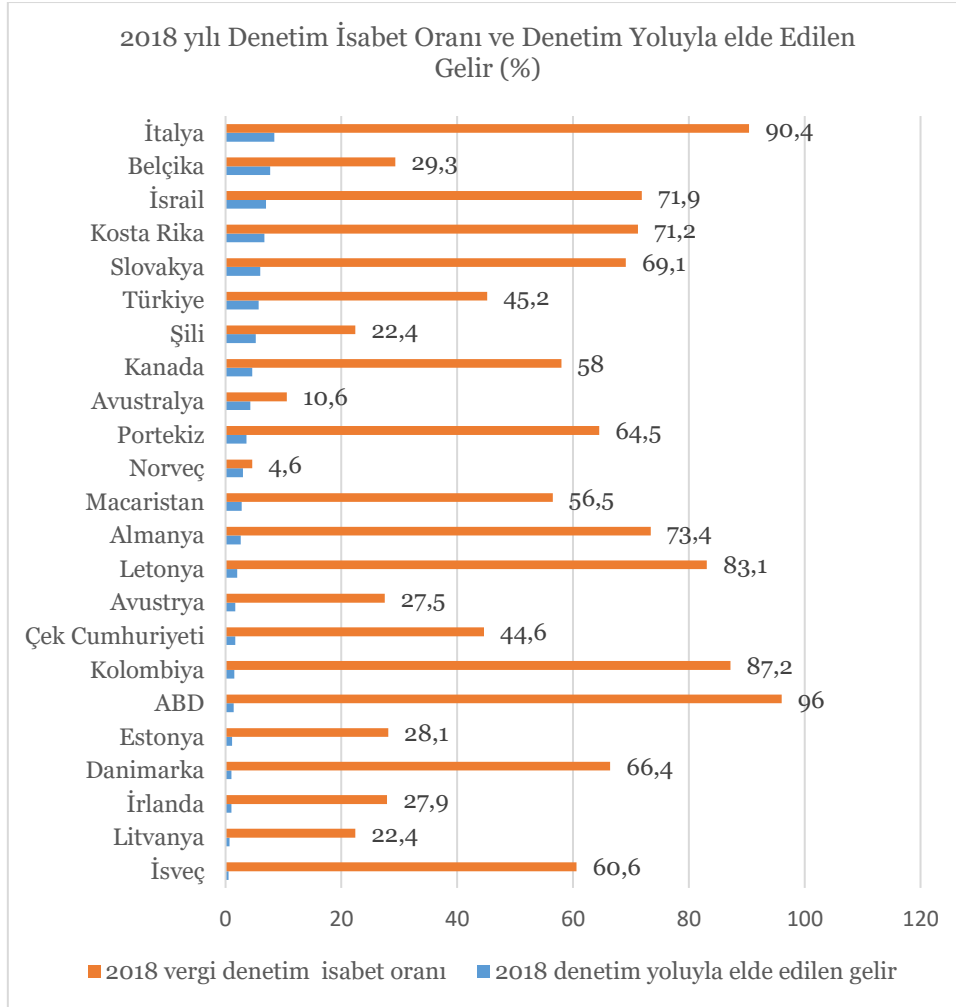
**Grafik 6: 2018 yılı denetim yoluyla elde edilen gelir (%)**



Kaynak: OECD, 2021: 118.

Grafik incelendiğinde denetim yoluyla en fazla gelir elde eden ülkenin İtalya (%8,4) olduğu görülmektedir. Türkiye ise %5,7'lik oranla altıncı sıradadır. Denetim yoluyla elde edilen gelirin büyüklüğü ülkedeki kayıt dışı ekonominin yüksek olmasından etkilemektedir. Zira İtalya ve Türkiye OECD üyesi 29 ülkenin kayıt dışı ekonomi büyüklüğü ortalamasından ( %15,5) daha yüksek bir kayıt dışı ekonomiye sahiptir. Öte yandan denetim yoluyla yüksek oranda gelirin ortaya çıkması, hakkında denetim yapılacak mükelleflerin doğru seçilmesine de bağlıdır. Çünkü vergi yönetiminin tüm mükellefleri denetlemesi mümkün olamayacağından riskli mükelleflerin belirlenmesi denetim bakımından bir yol haritası sunacaktır (Tolkun ve Tekin, 2021: 36). OECD raporunda denetim yapılacak mükelleflerin doğru seçimini ölçen gösterge vergi denetimi isabet oranı (audit hit rate) dır. Denetim isabet oranı denetim sonucunda matrah farkı bulunan denetimlerin sayısının tamamlanmış olan toplam denetimlerin sayısına oranı olarak hesaplanmaktadır. Grafik 7 değerlendirildiğinde İtalya'da yapılan denetimlerde isabet oranının %90,4 olduğu görülmektedir. Bu da İtalya'da denetim yapılırken riskli mükellef seçiminin doğru şekilde yapıldığını göstermektedir. Bu oranın yüksek olması vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele edilirken zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.

### Grafik 7: 2018 yılı denetim isabet oranı ve denetim yoluyla elde edilen gelirin karşılaştırılması



**Kaynak:** OECD, 2021: 118.

Denetim konusunda başarılı olarak kabul edilen ABD’de bu oran %96’dır. ABD’nin vergi denetiminde başarılı olmasında etkili olan faktörlerden birinin, denetlenecek mükellefi seçme konusundaki bu başarısı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu örnekler dikkate alındığında denetim isabet oranı vergi denetiminde etkinlik bakımından önemli bir göstergedir.

Grafikteki verilere göre 2018 yılında Türkiye’de yapılan denetimlerin isabet oranı %45’tir. Gelişmiş OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında bu oranın düşük olduğu görülmektedir. Kayıt dışı ekonominin görece yüksek olduğu kabul edildiğinde Türkiye’de denetim isabet oranının yükselmesi vergi kayıp ve kaçığının azalmasında katkı sağlayacaktır.

Denetim isabet oranının yüksek olması, bir yandan yapılan denetimlerin gelire yansımaları pozitif etkileyeceği sonucunu yaratmakta, bir yandan riskli mükellefin doğru seçilebilmesi idare açısından zaman ve maliyet tasarrufu anlamına da gelmektedir. Denetim isabet oranının yüksek olmasının en etkili sonucu ise mükellefler nezdinde meydana getireceği caydırıcı etkidir. Mükelleflerde bu etkinin

oluşması, doğrudan vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasında önleyici bir unsur olması bakımından önem arz etmektedir.

## 6. SONUÇ

Vergi mükelleflerin kanundan doğan yükümlülüklerini tam ve doğru şekilde yerine getirip getirmediğilerinin tespiti önemli ölçüde vergi denetimi ile sağlanmaktadır. Özellikle vergi denetimi düşük olan ülkelerde mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirme konusunda daha az hassasiyet gösterdiklerinden bu ülkelerde kayıt dışı ekonomi artmaktadır. Bu nedenle vergi uyumu düşük ve kayıt dışı ekonomi büyüklüğü yüksek olan ülkelerde vergi denetiminde etkinliğin sağlanması daha da önem arz etmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi amacıyla yararlanılan ve genel geçer nitelikte olan bir ölçüt bulunmamaktadır. Ancak birtakım göstergelerden yararlanılarak denetimin etkinliği konusunda tespitler yapılabilir. Bu amaçla OECD ülkeleriyle karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılan çalışmada, kayıt dışı ekonomi büyüklüğü, denetim elemanı istihdamı, denetimden elde edilen gelir ve vergi denetim isabet oranı ölçüt olarak kullanılmıştır.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığına yönelik bir tespit yapabilmesi için dikkate alınabilecek göstergelerden birisi ülkelerin *kayıt dışı ekonomi* büyüklükleridir. Vergi denetiminde etkinlik ile kayıt dışı ekonomi büyüklüğü arasındaki ilişkinin negatif yönlü olması beklenebilen bir durumdur. Bu yargı kesin bir ilişkiyi ifade etmemekle birlikte ABD örneği bu bilgiyi destekler niteliktedir. Ancak incelenen toplam 29 OECD üyesinde benzer bir durum söz konusu değildir.

Bir ülkede *denetim elemanı* istihdamı sayısı, o ülkede denetim oranının ve denetim yoluyla elde edilen gelir miktarını da etkilemektedir. Özellikle kayıt dışı ekonomi büyüklüğü yüksek olan ülkelerde bu durumun gerçekleşmesi daha olasıdır. Ancak Avusturya, denetim elemanı sayısı bakımından en yüksek orana sahip ülke olmasına karşın, denetimden elde ettiği gelir oldukça düşüktür. Bunun temel nedeni ise kayıt dışı ekonomi büyüklüğünün düşük olmasıdır.

*Denetimden elde edilen gelir* bakımından İtalya %8,4'lük oran ile en yüksek orana sahip ülkedir. Bunun temel nedenlerinden birisi bu ülkede kayıt dışı ekonominin birçok diğer OECD üyesi ülkeye kıyasla yüksek olması, dolayısıyla yapılan denetimler sonucu vergi kayıp ve kaçığının bulunma olasılığının yüksekliğidir. Denetimdeki bu başarıda denetim elemanı sayısının nisbi olarak yüksek olmasının da etkisi vardır. Bu verilere dayanarak vergi denetimini başarıyla gerçekleştiren ülkelere İtalya örnek gösterilebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesinde *vergi denetim isabet oranı* diğer göstergelere göre daha önemlidir. Vergi denetimine tabi tutulacak riskli mükelleflerin doğru seçilmesi, bir yandan mevcut vergi kayıp ve kaçığının azalmasını sağlarken diğer yandan *mükelleflerde caydırıcılık* dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının azalmasını

sağlayacaktır. Vergi denetim isabet oranı en yüksek (%96) olan ülke ABD'dir. Bir başka ifadeyle denetime tabi tutulan her 100 mükellefin 96'sında matrah farkı tespit edilmiştir. Bu da ABD'nin vergi denetimindeki başarısının temel unsurlarından birisini oluşturmaktadır. Denetime tabi tutulacak mükellefin doğru seçilmesi, etkin bir vergi denetimini de beraberinde getirecektir. Türkiye'de yapılan denetimlerde de risk odaklı yaklaşım benimsenmektedir. Bu anlayış, denetim için doğru mükellefin seçimine önemli katkı sağlamaktadır. Ancak denetim isabet oranının %45 olduğu göz önünde bulundurulduğunda risk analizinin daha da etkili şekilde kullanılması gereği ortaya çıkmaktadır. Çalışma kapsamında yapılan karşılaştırmalı değerlendirme neticesinde Türkiye'de denetim isabet oranının artırılması bir başka ifadeyle risk analizi yardımıyla doğru mükellef seçiminin yapılması vergi denetiminde etkinlik sağlayacaktır. Risk analizinin daha iyi yapılabilmesi için de akıllı teknoloji, yapay zekâ gibi son teknolojik gelişmelerden faydalanılmalıdır. Buna ek olarak vergi denetiminde görev alan personel sayısının artırılması daha fazla mükellefin denetlemesine imkân sağlayacağından vergi denetim oranının artmasına sağlayacaktır.

Denetimin, mükellef üzerindeki caydırıcılık etkisinin zedelenmemesi bakımından uzlaşma müessesesinin uygulanmasında uzlaşılacak vergilerde gösterilen başarının vergi cezaları bakımından da kısmen korunması önemlidir. Özellikle uzlaşmaya konu vergi cezalarının çok büyük bir kısmından (ortalama %87) uzlaşma yoluyla vazgeçilmesi, denetimin mükellef üzerindeki caydırıcılık etkisini azaltmaktadır. Bunun yanı sıra vergi cezalarının tamamından ya da çok büyük bir kısmından vazgeçme suretiyle yapılacak uzlaşma, yükümlülüklerini zamanında yerine getiren ve getirmeyen mükellefler arasındaki ayrımı da ortadan kaldırmaktadır. Bunu önlemek amacıyla, vergi cezalarındaki uzlaşma oranına belli bir tavan oran getirilmesi (% 40-50) ya da uzlaşılacak miktarın belirlenmesinde her mükellefin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme performansının dikkate alınması denetim etkinliğinin korunması bakımından faydalı olabilecektir.

OECD üyesi bazı ülkelerin vergi denetimine ilişkin verileri karşılaştırmalı olarak değerlendirildiğinde, karşılaştırmaya esas göstergelerin vergi denetiminde etkinlik için kesin bir ölçüt olmadığını tekrar vurgulamak gerekir. Buna ek olarak, belirtilen varsayımlar tüm ülke örneklerinde geçerli olmadığı için bu göstergeler arasında genel geçer bir ilişkinin varlığından söz etmek de mümkün değildir.

## **7. KAYNAKÇA**

Acar, Y. ve İştikal, D. (2018). Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında mükellef ve mükellef olmayanların karşılaştırmalı analizi: Şırnak ili örneği. *Journal IKSAD*, 4(10), 362-374.

Akçay, M. Y. (1997). Kesilen cezanın türünde yargı organlarınca yapılan değişikliklerin uzlaşma müessesesi üzerindeki etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 104, 9-10.

Akyel, R. ve Köse, H. Ö. (2010). Kamu yönetiminde etkinlik arayışı: etkin kamu yönetimi için etkin denetimin gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466, 9-24.

Anlar, U. ve Cengiz, U. (2016). Türkiye’de etkin ve adil bir vergi yapısı için reform ihtiyacının değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 143, 55-70.

Arslan, A. (2002). Kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik ve denetim. *Maliye Dergisi*, 140(2), 1-14.

Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). Vergi denetiminde bir etkinlik sorunu olarak mükellef seçimi. 29. Maliye Sempozyumu Kitabı (383-403), Düzenleyen: Sakarya Üniversitesi, Antalya, 16-20 Mayıs 2014.

Aytekin, S. (2007). Türkiye’de vergi gelirleri ile vergi denetimi arasındaki nedensellik ilişkisi (Yayınlanmamış YL Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Beşel, F. (2017). Türkiye’de vergi denetiminin ekonomik ve hukuki niteliği (Basılmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi SBE, Sakarya.

Cansız, H. (2006). Vergi mükelleflerinin vergiyi algılama hakkındaki görüşleri: Afyonkarahisar ili örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 115-138.

Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2006). Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen faktörlerin analizi: bir alan çalışması. *İktisat İşletme ve Finans*, 21(247). 122.139.

Deniz, N. (2007). İyi uygulama örnekleri çerçevesinde kamu yatırım bütçesinin etkin yönetimi ve Türkiye için model önerisi. Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/06/4041nuraytezpdf.pdf>.

Doğan, Z. ve Taşyürek, F. (2022). Vergi denetimini etkileyen faktörler ve etkin bir vergi denetimi için öneriler. *Vergi Raporu*, 272, 109- 137.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve Türkiye’de vergi aflarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164. 99-119.

Uchitelle, E. (1989). The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries. *Quarterly Review*, Federal Reserve Bank of New York, 14(3), 48-53.

Eraslan, F. A. (2019). Vergi denetimi ve türkiye’de vergi denetiminin etkinliği (Basılmamış YL Tezi). *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015). Kayıtdışı ekonomiyi önlemeye yönelik bir öneri: vergi denetim üst kurulu, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 20(2), 119-149.

Gündoğdu, S. (2022). Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik; dolaylı ve dolaysız vergiler bağlamında inceleme. *19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 161-172.

Kılıç, İ. ve Alataş, A. (2022). Vergi denetiminin etkinliği üzerine bir inceleme, *Vergi Raporu*, 274, 89-105.



Koç, Ö. E. (2018). Kamu mali yönetimi kapsamında mali denetim üzerine seçme konular. M. Taytak ve İ. Ciğerci (Edt.), Vergi denetiminin gönüllü uyum üzerindeki etkisi (ss. 267-290).

Muter, N. B., Sakıncı, S. ve Çelebi, A. K. (1993). Mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırması. Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.

OECD (2021). Tax administration 2021: comparative information on OECD and Other advanced and emerging economies. OECD Publishing, Paris.

Organ, İ. (2008). Vergi denetimi ve Türkiye uygulaması. Ankara: Gazikitapevi.

Organ, İ. ve Çavdar, F. (2017). Türkiye’de vergi mükellefleri perspektifinden vergi denetiminde sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden Bulgular, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (1), 46-69.

Pehlivan, O. (1986). Vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik, Vergi Dünyası Ekim 1986, 62, 33-42.

Schmölders, G. (1976). Genel vergi hukuku. 4. Baskı, Çev. Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149.

Schneider, F. (2021). Development of the shadow economy of 36 OECD countries over 2003 - 2021: due to the corona pandemic a strong increase in 2020 and a modest decline in 2021. African Journal of Political Science, 15(2), 1-5.

Taşyürek, F. (2021). Türkiye’de vergi denetimini etkileyen faktörlerin tespitine ilişkin bir araştırma, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

Tekin, A., Tuncer, G. ve Sağdıç, E. N. (2013). Vergi afları sonrasında vergi uyum süreci. Sakarya İktisat Dergisi, 2, 1-26.

Tekin, F. ve Çelikkaya A. (2018). Vergi denetimi, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Tolkun, S. ve Tekin, A. (2021). Risk odaklı vergi denetimi yaklaşımı. International Journal of Applied Economic and Finance Studies, 6(2), 21-39.

Tosuner, M. (1995) Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının üzerine bazı değerlendirmeler ve öneriler. 11. Maliye Sempozyumu ss.83-92. Düzenleyen: Dokuz Eylül Üniversitesi, Gazi Magosa, 4-8 Mayıs 1995.

Ustaoglu, B. (2021). Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve iktisadi büyüme bağlamında vergi denetiminin rolü (Basılmamış Doktora Tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.

Üstün, Ü. S. (2013). Nasıl bir vergi denetimi ve vergi yargısı?. İstanbul: Beta Basım.

Yayman, D (1999). Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Yeşilyurt, H. (2016). Bazı açılardan Türk vergi sistemi eleştirisi: kirli yaşıyoruz, temizmiş gibi yapıyoruz. TBB Dergisi, Sayı 122. 235-258.

Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetimi ve muhasebe meslek mensuplarının rolü üzerine bir değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 51–70.

Yükçü, S. ve Atağan, G. (2009). Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.