

VERGİ DENETİM BİRİMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİĞİN VERGİ MÜFETTİŞLERİ GÖZÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ALAN ARAŞTIRMASI

Prof. Dr. Fatih SAVAŞAN

Arş. Gör. Kadriye İZGİ ŞAHPAZ

Arş. Gör. Tunç İNCE

Özet

Vergi denetimiyle görevli üç merkezi ve bir mahalli denetim biriminin birleştirilmesine yönelik çıkarılan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tek çatı altında birleştirilmiştir. Vergi denetiminin en önemli ayağını oluşturan dış denetim faaliyetini yürüten denetim elemanlarının yeni yapılanma konusundaki fikirlerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Çalışmada, oluşturulan yeni yapının vergi denetim elemanları gözünden eski yapıda var olan sorunlara ne derecede çözüm getirdiği ve getirebileceği anket yöntemiyle tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'nin çeşitli illerindeki 344 Vergi Müfettişine anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre yeni yapının eskisine göre mevcut sorunlara çözüm getirebileceği, kayıt dışı ile mücadelede daha etkin olacağı, yetki karmaşasını ortadan kaldıracağı, uzmanlaşmayı ön plana çıkartacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bunların yanı sıra oluşturulan A-B-C ve Ç gruplarının yeniden çok başlılığa yol açabileceği, fiziki çalışma koşullarının yetersizliği ve müfettişler arasında sistemin yeterince benimsenememesi VDK sonrası karşılaşılan sorunlar olarak belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetim Kurulu, Vergi Denetimi, Vergi Müfettişi

Abstract

Legislative Decree No. 646 combines the three central and a local auditing units under one roof. That is, Financial Inspection Board, Account Experts Board, Revenue Administration Controllers and Tax Auditors are combined under the Tax Inspection Board (TIB). It is important to know how auditing staff undertaking most important job in tax auditing feels or thinks about this restructuring. Using a questionnaire directed to tax inspectors this study aims to find out to what extent new structure has so far solved the issues that old structure could not. 344 Tax Inspector in several provinces of Turkey has responded to survey. The survey results suggest that the new structure is more likely to succeed in solving some of the problems. The study also finds that new inspection scheme might be more efficient in fight against shadow economy and that it might remove authority conflicts on who is in charge in specifics of tax auditing. Moreover, it might increase the level of specialization. However, the study also finds that the respondents worry about the possibility that grouping into A, B, C, and Ç might lead to new complications in inspection authority. Inadequate physical conditions and lack of internalization of the new structure by tax inspectors are other two issues that might be encountered after TIB.

Keywords: Tax Inspection Board, Tax Inspection, Tax Inspectors

JEL Classification Codes: H20, H29

GİRİŞ

10/07/2011 Tarihli ve 27990 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile daha önceden ayrı olan üç merkezi ve bir mahalli denetim birimi (doğrudan Maliye Bakanına bağlı Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında görev yapan Gelirler Kontrolörleri ve taşra teşkilatında görev

yapan Vergi Denetmenleri) tek çatı altında “Vergi Müfettişi” unvanıyla birleştirilmiştir. Bu KHK ile vergi inceleme elemanlarının dört grup halinde çalışmaları öngörülmüştür.

Bu düzenleme ile vergi denetiminde ortaya çıkan dağınıklık, birimler arası rekabet, yetki sınırları ve planlama-koordinasyon alanında ortaya çıkan sorunların aşılması hedeflenmiştir. Bunun yanında düzenleme ile inceleme elemanlarının kamudan özel sektöre kaymaları engellenmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeye getirilen eleştirilerden bir tanesi, eski yapıda ayrı unvanlarla çalışan vergi inceleme elemanlarının yeni yapıda tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grupları adı altında yeni bir ayırımın yapıyor olmasına yöneliktir. Diğer ise düzenlemenin inceleme elemanlarının fikirlerinin alınmadan yapılmasıdır. Bu bağlamda değişikliklerin inceleme elemanları tarafından nasıl algılandığı önem arz etmektedir. Bu gerçekten hareketle çalışmada, vergi denetim birimlerinde yapılan değişikliklerin, inceleme elemanlarınca nasıl algılandığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Literatürde, oluşturulan yeni yapının vergi müfettişlerince algılanmasına yönelik yapılmış ampirik bir çalışma bulunmamaktadır ve bu yönüyle çalışmanın, literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

1. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, devletin yetkili organlarınca gerçekleştirilen, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla, çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve süreklilik özelliği taşıyan bir kavram olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanım daha çok vergi denetiminin dış denetim ayağını tanımlar niteliktedir. Ancak bu tanıma vergi denetiminin iç denetim (teftiş) ayağı da eklendiğinde tanım şu şekli almaktadır;

Vergi denetimi, vergi yönetimi ve yükümlülerin yasalar dâhilinde hareket edip etmediklerinin kontrol edilmesi faaliyetidir. Bunun yanında denetimin dış denetim kısmının daha ağır bastığı belirtilmektedir.

Vergi denetiminin dört amacı bulunmaktadır. Bunlar mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç ve hukuki amaç olarak sıralanmaktadır. Mali amaç, devletin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla yeni vergiler koyulması, verginin tabana yayılması, vergi oranlarının artırılması ya da vergi kaçakçılığı ile mücadele yöntemlerini kullanarak karşılamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 48-49). Bu durumda vergi denetimi, kayıp ve kaçaklarla mücadele vasıtasıyla devletin fazla gelir kaybına uğramasına engel olmaktadır (Rakıcı, 2011: 347). Ekonomik amaç, enflasyonist baskılarla ve kayıt dışı ile mücadele olarak açıklanmaktadır. Devletin başlıca gelir kaynağı olan vergilerin harcamalara denk olmaması durumunda ortaya çıkan açığın borç ya da emisyonla gitme yoluyla karşılanması ekonominin olumsuz etkilenmesine neden olacaktır. Bu durumda vergi denetimi önem kazanmaktadır. Vergi gelirlerinin tam ve eksiksiz tahsil edilmesi etkin bir vergi denetimi gerektirmektedir. Vergi denetiminin sosyal amacı ise vergilemede adaleti ifade etmektedir. Herkesin “ödeme gücüne göre” vergi vermesi gerekliliğinin ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasının koşullarından biri etkin vergi denetiminin sağlanmasıdır. Vergi denetiminin hukuki amacı, vergi denetiminin yalnızca vergi toplama gayreti olarak görülmemesi, buna ek olarak devletin saygınlığının ve gücünün bir göstergesi olarak, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 48-49).

2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar

Vergi denetiminin düzenleme öncesi sorunlarından en önemlisi denetim birimlerinin dağınık durumda bulunmaları olmuştur. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları merkezi denetim birimi olarak bakana bağlı iken, Gelirler Kontrolörleri gelir idaresi başkanına bağlı

olarak çalışmışlardır. Bunun yanında taşra teşkilatını teşkil eden Vergi Denetmenleri ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak hizmet vermiştir (Gerçek, 2011: 32, Rakıcı, 2011: 348).

Denetim birimlerinin dağılık yapısı, hem denetim mekanizmasının etkin ve verimli çalışmasını engellemiş hem de gelir idaresinin çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesini engellemiştir. Bunun yanında yapılanmanın dağılık olması taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve bu nedenle objektif özelliklerini yitirmelerine sebebiyet vermiştir (Gerçek, 2011: 32). Dağılık yapıdan kaynaklı çok başlılık problemi, denetim elemanları arasındaki koordinasyonun zayıflamasına ve gerekli planlamaların yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açmıştır (Acar ve Aydın, 2011: 1).

Birimlerin dağılık yapısına rağmen planlama, koordinasyon ve değerlendirme işlemlerinin 5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olması başkanlığa bağlı olmayan merkezi denetim birimlerinde yetki ve hiyerarşi tartışmalarını birlikte getirmiş, objektif bir denetim planlaması, performans ölçümü ve değerlendirmesini imkânsız hale getirmiştir.

Mevcut denetim birimlerinin, Hesap Uzmanları Kurulu dışında, iç ve dış denetim görevlerine devam etmesi, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç ve dış denetimin ayrı şekilde yürütülmesini ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellemiştir (Gerçek, 2011: 32). Diğer bir sorun ise vergi denetim elemanlarının sayısının yetersiz olmasıdır. 2013 yılı itibariyle 5380 adet Vergi Müfettişi bulunmaktadır¹. Türkiye'nin 76 milyonluk nüfusu² göz önüne alındığında, bu sayı yetersiz kalmaktadır. Vergi denetiminin genel yapısı ve altyapı eksikliğinin yanında denetimin etkinliğini sınırlayan hukuki ve maddi eksikliklerin giderilmesi denetim mekanizmasının etkin çalışmasına katkıda bulunacaktır. Bu eksiklikler şunlardır:

- Gelir, servet ve tüketim arasındaki ilişkiden faydalanarak vergi matrahının bulunmasına imkân tanıyan servet beyanının sistemde bulunmaması,
- Vergi denetiminin nakit hareketlerinden ziyade mal hareketlerine yoğunlaşması, ancak buna rağmen mal hareketlerinin de tam olarak denetlenemiyor olması,
- Veri tabanlarının yetersiz olması ve vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgiyi zamanında sunamaması denetimi olumsuz etkilemektedir (Rakıcı, 2011:350).

3. Vergi Denetim Kurulunun Yeni Yapısı

Denetim sisteminin daha etkin bir yapıya kavuşması için önceden beri düşünülen denetim birimlerinin birleştirilmesi düzenlemesi, 646 sayılı KHK ile hayata geçirilmiştir. Bu KHK ile yapılan değişiklikler şunlardır:

178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19 uncu ve 20 inci Maddeleri değiştirilmiş, böylelikle Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur.

Madde 20 - Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur. Yeni yapılanmada tüm vergi inceleme elemanları Vergi Müfettişi unvanıyla çalışacaktır.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

¹ <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==H7deC+LxBI8=&nm=1015>

² <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=15974>

- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

Yapılan düzenlemede Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri şu şekilde düzenlenmiştir:

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

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

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

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

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

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

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

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

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Ek Madde 30 - 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.

Ek Madde 31 - Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez.

4. Vergi Müfettiş Yardımcılığına Giriş

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi inceleme elemanlarının mesleğe girişlerinde düzenlemeye gidilmiştir. Düzenleme sonrasında VDK bünyesinde görev alacak olan müfettiş yardımcıları;

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görevlendirilir.

Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmış beş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

Yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar. 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atananlardan giriş sınavında alınan puanın yüzde onu, yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yirmisi ve performans değerlendirmesine göre alınan puanın yüzde yetmişisi esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı yüzde beşi, izleyen yıl içinde 20 inci maddenin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarında görevlendirilir.

5. Metodoloji

Vergi denetiminin iki önemli unsuru vardır. Bunlar vergi idaresi ve vergi mükellefleridir. Vergi denetimi de vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 43). Biz bu çalışmada vergi idaresi ve denetiminin aktif kısmını oluşturan vergi denetim elemanları üzerinde yoğunlaştık ve vergi denetim elemanlarının 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve yapılan diğer değişiklikler ile ilgili görüşleri hakkında bilgi edinmeye çalıştık.

Bu doğrultuda, denetimin tek çatı altında birleştirilmesi çabası: VDK'nın kurulması, farklı denetim birimlerinin birleştirilmesi, mesleğe giriş ve yükselme sınavlarında performans sisteminin etkinliği, atanma kriterleri, grup başkanlıklarının oluşturulması, kimlik farklılaşması, özlük hakları konularındaki değişikliklerin denetimi üzerindeki olumlu/olumsuz etkilerini tespit etmek amacıyla Türkiye'nin çeşitli illerindeki 344 Vergi Müfettişine anket uygulanmıştır. Ankette 5'li Likert ölçeğine (1: Tamamen Katılıyorum, 2: Katılıyorum, 3: Kararsızım, 4:

Katılmıyorum, 5: Tamamen Katılmıyorum) uygun 50 soru, 6 tane demografik soru ve 2 tane sıralama sorusu yer almaktadır.

5.1.Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnek Kütlesi

Vergi denetim elemanlarının 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve yapılan diğer değişiklikler hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirdiğimiz anket çalışmamızın ana kütlesi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda görev yapan toplamda 276 Vergi Müfettişinden, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 622 Vergi Müfettişinden, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 87 Vergi Müfettişinden, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 86 Vergi Müfettişinden ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan toplamda 4309 Vergi Müfettişinden oluşmaktadır (Tablo 1).

Tablo 1. Başkanlıklara Göre Vergi Müfettişi Sayısı

Birim	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yrd.
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	3	1	272
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	250	227	145
Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları	23	64	0
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	35	51	0
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	1	2338	1970
Toplam	312	2680	2387

Kaynak: <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==H7deC+LxBI8=&nm=1015>

Ana kütlenin tamamına ulaşmak hem zaman hem de maliyet açısından oldukça zahmetli olması nedeniyle araştırmamız ana kütleyi temsil edecek vergi mükellefleri arasından olasılık hesabına dayanmayan örnekleme tekniklerinden “kolayda örnekleme” yöntemi ile seçilen 344 Vergi Müfettişi örnek kütleyi oluşturulmuştur. Örnek kitle VDK öncesi unvanlar (Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni) dikkate alınarak oluşturulmaya çalışılmış fakat başkanlıklarda ve vergi dairelerinde yüz yüze yapılan anket çalışmalarında yeterli sayıda Hesap Uzmanı, Maliye Müfettişi, Gelirler Kontrolörüne ulaşılammıştır (Tablo 2).

Tablo 2. Vergi İnceleme Elemanlarının Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvanlar	Sayı	Yüzde
Maliye Baş Müfettişi	6	1,7%
Maliye Müfettişi	4	1,2%
Maliye Müfettiş Yrd.	2	6%
Hesap Uzmanı	3	9%
Gelirler Kontrolörü	3	9%
Vergi Denetmen	255	74,1%
Vergi Denetmen Yrd.	38	11,0%
Vergi Müfettişi	10	2,9%
Vergi Müfettiş Yrd.	23	6,7%
Toplam	344	100%

5.2. Ankete Katılan Vergi İnceleme Elemanları ile İlgili Genel Bilgiler

Ankete katılanlara ilişkin hizmet süresi, yaş, eğitim düzeyi ve cinsiyetlerine ilişkin genel bilgiler Tablo 3'te verilmiştir. Tablo 3'e göre ankete katılan Vergi Müfettişlerinin %26,5'i (91 kişi) meslekte 1-5 yıl, %34,9'u (120 kişi) 6-10 yıl, %13,4'ü (46 kişi) 11-15 yıl, %5,2'si (18 kişi) 16-20 yıl, %10,5'i (36 kişi) 21-25 yıl, %5,2'si (18 kişi) 26-30 yıl ve %2,9'u (10 kişi) 30 yıl ve üzeri hizmet vermişlerdir. Katılımcıların %1,5'i (5 kişi) hizmet süresi hakkında bilgi vermemiştir. Katılımcıların %20,3'ü (70 kişi) 20-30 yaş, %51,7'si (178 kişi) 31-40 yaş, %17,4'ü (60 kişi) 41-50 yaş ve % 8,1'i 50 ve üzeri yaş aralığında bulunmaktadır. Katılımcıların %2,3'ü (8 kişi) yaş konusunda bilgi vermemiştir. Katılımcıların %0,3'ü (1 kişi) lise/ön lisans, %75'i (258 kişi) lisans, %22,4'ü (77 kişi) yüksek lisans ve %2,3'ü (8 kişi) doktora eğitim düzeyindedir. Katılımcıların %15,4'ü (53 kişi) kadın ve %84'ü (289 kişi) erkektir. Katılımcıların %0,6'sı (2 kişi) cinsiyet konusunda bilgi vermemiştir.

Tablo 3. Ankete Katılan Vergi İnceleme Elemanları İle İlgili Genel Bilgiler

	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21-25 Yıl	26-30 Yıl	30 Yıl ve Üzeri	Boş	Toplam
Hizmet Süresi	91 (26,5%)	120 (34,9%)	46 (13,4%)	18 (5,2%)	36 (10,5%)	18 (5,2%)	10 (2,9%)	5 (1,5%)	344 (100%)
	20-30	31-40	41-50	50 ve Üzeri	Boş	Toplam			
Yaş	70 (20,3%)	178 (51,7%)	60 (17,4%)	28 (8,1%)	8 (2,3%)	344 (100%)			
	Lise/Ön Lisans	Lisans	Y.Lisans	Doktora	Toplam				
Eğitim Düzeyi	1 (0,3%)	258 (75%)	77 (22,4%)	8 (2,3)	344 (100%)				
	Kadın	Erkek	Boş	Toplam					
Cinsiyet	53 (15,4%)	289 (84%)	2 (0,6%)	344 (100%)					

5.3. VDK'nın Bağımsızlığının Maliye Bakanlığı ile İlişkisi

646 sayılı KHK ile Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanına bağlı olarak görev yapan Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Dairesi Başkanlarına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri birleştirilerek, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi

Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. VDK'nın doğrudan Bakana bağlı olması Kurul'un bağımsızlığı ve denetiminde siyasi iradenin etkisi, tartışma konusu olmaktadır.

Tablo 4'te ankete katılan vergi inceleme elemanlarının VDK'nın bağımsızlığı, Maliye Bakanlığı'na bağlı olması ve denetimde GİB' in etkisi hakkındaki görüşleri yer almaktadır. Tablo 4'e göre katılımcıların %46,7'si Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın bağımsız bir kurul olduğunu düşünürken, katılımcıların %37,5'i VDK'nın bağımsız bir kurul olmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %15,8'i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

Tablo 4. VDK'nın Bağımsızlığına İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
VDK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olmasını uygun buluyorum.	53,7%	16,1%	7,3%	7,3%	15,5%	100%
VDK bağımsız olmalıdır.	75,5%	15,3%	3,2%	2,1%	3,8%	100%
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)'nın bağımsız bir kurul olduğunu düşünüyorum.	14,0%	32,7%	15,8%	14,9%	22,6%	100%
Vergi denetimi siyasi iradeden bağımsızdır.	14,1%	28,1%	15,3%	14,1%	28,4%	100%
VDK'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.	12,6%	16,2%	12,9%	13,5%	44,7%	100%
Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum.	6,6%	4,8%	7,2%	3,6%	77,8%	100%

Ayrıca vergi denetiminde Gelir İdaresi'nin etkisinin azaltılması ve VDK'nın bakana bağlı olması, bağımsızlığı kadar tartışılan bir diğer konudur. Ozansoy (2011b, 80-86) vergi incelemesinin Bakan'a bağlı olarak yapılmasının gereği olmadığını, elinde denetim yetkisi kalmayan Gelir İdaresi'nin etkin çalışabilmesinin mümkün olamayacağını ifade etmektedir. Birkaç yıl içinde Kurul'un Gelir İdaresi'nin içine gideceğini söylemekte ve istenilenin de bu yönde olduğunu fakat Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının olası tepkilerinin yumuşatılması amacıyla VDK'nın Bakan'a bağlı olduğunu savunmaktadır. Ayrıca Ozansoy (2011a:55-59) Gelir İdaresi bünyesinde yaklaşık 3.700 civarında, üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla girmiş olan, yeterlik sınavına tâbi bulunan, vergi kanunlarını iyi bilen, bu konuda yetişmiş olan elemanın nispeten verimsiz ve atıl olarak beklediğine vurgu yapmaktadır. Bunların Vergi Denetim Kurulu'na dâhil edilmesini ve bunların da Kurul'a dâhil edilmesiyle Gelir İdaresi'nin zayıflayacağı iddia edilebilirse de bu iddianın yersiz olduğunu savunmaktadır.

Gerçek (2011: 35-36)'de VDK'nın Maliye Bakanlığı'na bağlı olmasını eleştirmekte, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın statüsünün ve yapılanmasının yetersiz kalmasından dolayı, işin kolayına kaçılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlandığını bunun da Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının statülerinin korumak amacıyla tercih edilen bir yapılanma olduğunu savunmaktadır. Bunu da Gelir İdaresi Başkanlığı'nın içi boşaltılmış ve "sağ kolu" bedeninden koparılmıştır şeklinde ifade etmektedir. Ayrıca, GİB' in, vergi dairesi başkanları ve müdürlerinin vergi inceleme yetkisi üzerinden "inceleme" ve vergi denetiminin bir türü olan "yoklama" faaliyetini yürütmesinin vergi denetiminde tam anlamıyla birleşmeyi engelleyeceğini söylemektedir. Bu nedenle VDK'nın tam özerk bir Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olmasını ve böylece denetimin siyasi iktidardan bağımsız hale geleceğini savunmaktadır.

Tablo 4’te ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.” ve “Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum” ifadelerine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 4’e göre katılımcıların sadece %28,8’i VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşündüğü, katılımcıların %58,2’sinin ise bu fikre katılmadığı görülmektedir. Aynı şekilde katılımcıların çoğunluğunun (%81,4) Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum ifadesine ise katılmadıkları görülmektedir.

Tablo 5. VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlişkisi

Vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasını doğru bulmuyorum.							
VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünüyorum.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	12	4	1	2	3	22
		54,5%	18,2%	4,5%	9,1%	13,6%	100%
	Katılıyorum	4	6	3	2	1	16
		25,0%	37,5%	18,8%	12,5%	6,3%	100%
	Kararsızım	4	6	10	2	1	23
		17,4%	26,1%	43,5%	8,7%	4,3%	100%
	Katılmıyorum	0	5	2	2	2	11
		0%	45,5%	18,2%	18,2%	18,2%	100%
	Tamamen Katılmıyorum	21	32	26	37	142	258
	8,1%	12,4%	10,1%	14,3%	55,0%	100%	
Toplam	41	53	42	45	149	330	
	12,4%	16,1%	12,7%	13,6%	45,2%	100%	

Spearman Korelasyon Katsayısı:0,426 (std.Hata:0,047), p=0,000

Tablo 5’te ise ankete katılan vergi müfettişlerinin VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması ile vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisi arasında ilişki kurup kurmadıkları araştırılmıştır. Tablo 5 incelendiğinde Gelir İdaresi ile Gelir İdaresi’nin denetim üzerindeki etkinliği arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre VDK’nın Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olması gerektiğini düşünmeyenlerin vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın etkisinin azaltılmasına olumlu baktıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

5.4.Vergi Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Birleştirilmesi

Maliye Bakanlığı’na ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı eski yapının denetimde çift başlılığa yol açtığı ve bu durumun denetim elemanları arasında var olması gereken koordinasyonun ve iletişimin sağlanamamasına, gerekli planlamanın yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açtığı ileri sürülmektedir (Acar ve Aydın, 2011: 1). Ayrıca, denetim birimindeki dağınıklığın, bir taraftan vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde yapılmasını engellediği, diğer taraftan gelir idaresinin denetim fonksiyonunu çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesine yönelik girişimleri sonuçsuz bıraktığı şeklinde de eleştirilmektedir (Gerçek, 2011: 31-32; Bakır, 2012: 96-98).

Bunun yanı sıra, Ozansoy (2011b: 80-86) bu durumu: “...Vergi inceleme elemanlarının % 90’ından fazlası zaten tek bir idarenin çatısı altındaydı. Maliye Müfettişleri ancak diğer görevlerinin icrası için gerekli olduğu ölçüde ve çok sınırlı olarak vergi incelemesi

yapmaktaydı. Temel görevi vergi incelemesi olup diğer inceleme elemanlarından ayrı bir çatıda olan tek Kurul Hesap Uzmanları idi ve bunların da sayısı toplam inceleme elemanı sayısının sadece % 7'si idi. O takdirde cevaplanması gereken soru açıktır: % 90'ı koordine edilemeyen inceleme elemanlarının % 100'ü niçin koordine edilsin?" şeklinde değerlendirilmektedir.

Tablo 6. Vergi Denetiminin Tek Çatı Altında Birleştirilmesine İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Eski sistemde çok başlılık vardı.	80,8%	11,8%	3,0%	0,9%	3,6%	100%
VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inanıyorum.	67,0%	18,4%	3,8%	4,7%	6,1%	100%
Vergi inceleme elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesi kurulu güçlendirmiştir.	62,7%	23,7%	5,0%	3,3%	5,3%	100%
Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grup ayrımının yapılmasını etkin bulmuyorum.	72,6%	12,6%	6,5%	2,9%	5,3%	100%

Tablo 6'da ankete katılan vergi inceleme elemanlarının vergi denetiminin tek çatı altında birleştirilmesine ilişkin ifadelerine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 7'de ise ankete katılan vergi müfettişlerinin VDK'nın "Vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inanıyorum" ile "vergi denetim elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grup ayrımının yapılmasını etkin bulmuyorum" ifadeleri arasında ilişki kurup kurmadıkları araştırılmıştır. Tablo 7 incelendiğinde bu ifadeler arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların "VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine" inanmalarına rağmen "yeni yapıda oluşturulan A-B-C ve Ç grup başkanlıklarının bunu engelleyeceğini" düşündükleri görülmektedir.

Tablo 7. VDK ile A-B-C-Ç Grup Ayrımı Arasındaki İlişki

Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında birleştirilmesine rağmen A-B-C-Ç grup ayrımının yapılmasını etkin bulmuyorum.							
VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inanıyorum.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum	176	30	9	5	8	228
		77,2%	13,2%	3,9%	2,2%	3,5%	100%
	Katılıyorum	43	6	8	2	3	62
		69,4%	9,7%	12,9%	3,2%	4,8%	100%
	Kararsızım	8	2	2	0	1	13
		61,5%	15,4%	15,4%	,0%	7,7%	100%
	Katılmıyorum	10	3	1	2	0	16
	62,5%	18,8%	6,3%	12,5%	,0%	100%	
Tamamen Katılmıyorum	9	2	2	1	6	20	
	45,0%	10,0%	10,0%	5,0%	30,0%	100%	
Toplam	246	43	22	10	18	339	
	72,6%	12,7%	6,5%	2,9%	5,3%	100%	

Spearman Korelasyon Katsayısı:0,189 (std.Hata:0,058), p=0,000

5.5.VDK’ da Performans Değerlendirme Sistemi’nin Etkinliği

Tablo 8’de ankete katılan vergi inceleme elemanlarının 646 sayılı KHK’ de belirtilen Performans Değerlendirme Sistemi’ne yönelik sorulara verdikleri cevaplar yer almaktadır.

Tablo 8. Performans Değerlendirme Sistemi’nin Etkinliğine İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru buluyorum.	11,9%	18,2%	14,0%	10,1%	45,8%	100%
Performans Değerlendirme Sistemi’ni etkin buluyorum.	13,9%	30,2%	12,7%	12,4%	30,8%	100%
Vergi Müfettişlerine performansla dayalı ödeme yapılması gerekmektedir.	29,4%	27,3%	11,3%	10,4%	21,7%	100%
Gruplar arasındaki geçişin mesleki performansla bağlı olması etkinliği arttıracaktır.	36,3%	31,8%	10,7%	7,4%	13,7%	100%
Vergi incelemelerinde performans puanlarının gruplar arasındaki farklılığını etkin buluyorum.	6,9%	8,1%	11,4%	11,1%	62,6%	100%
Yaptığım işle bir katma değer ürettiğimi düşünüyorum.	70,1%	17,3%	4,8%	3,9%	3,9%	100%
Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var.	19,8%	21,9%	23,7%	8,4%	26,1%	100%

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulmaktadır. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beş (b), (c) ve (ç) grup başkanlıklarında görevlendirilmektedir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiyeye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler ise (a) grup başkanlığında görevlendirilmektedir. Bu durumda katılımcılara giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulup bulmadıkları sorulmuştur. Tablo 8’ye göre katılımcıların %30,1’i giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulduğunu, katılımcıların %55,9’u ise doğru bulmadığını belirtmişlerdir.

Yine 646 sayılı KHK’ de kurulun yetki ve görevleri başlığı altında “performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek” yer almaktadır. Gerçek (2011:34) vergi müfettişlerinin çalışmalarını Performans Değerlendirme Sistemi’ne göre değerlendirmenin, denetim elemanlarının başarısına göre kurul içinde yükselme ve uzmanlaşma imkanlarını sağlamada etkin olacağını ayrıca, bu sistemin hem performansla dayalı ücretlendirme sisteminin oluşturulması, hem de performanstan hareketle meslekte yükselme imkanlarının tanınması ile denetim elemanlarının motivasyonunun artırılmasını sağlayacağını ifade etmektedir.

Ozansoy (2011b, 80-86) ise performans sistemini farklı bir açıdan şu şekilde değerlendirmektedir:

“Vergi Denetim Kurulu’nda Başmüfettişliğe atanma da, “performans puanı”na bağlanmıştır. Başmüfettiş ile Müfettiş arasında maaş farkı bulunmaktadır. 10 yılını doldurduğu

zaman Başmüfettişliğe veya Başuzmanlığa ya da Baş kontrolörlüğe atanmayı bekleyenler, şimdi sonradan konulmuş bir kural gereği atanmak için “performanslarını” beğendirmek zorunda bırakılmışlardır. Yaygın deyimle söylersek “maç devam ederken, oyunun kuralları değiştirilmiştir.” Üstelik kamuda şimdiye kadar hiçbir meslekte uygulanmayan performans sistemi, her nedense Vergi Denetim Kurulu için oluşturulmuştur. ... Özel sektörde dahi tam olarak uygulama alanı bulduğunu söylemek zordur. Bu düzenleme ile kamuda performans sistemi uygulamasına, “vergi inceleme elemanlarından başlanmıştır.”

Bu bağlamda katılımcılara “Performans Değerlendirme Sistemi”ni etkin bulup bulmadıkları sorulmuştur. Tablo 8’e göre, katılımcıların sadece %13,9’u Performans Değerlendirme Sistemi’ni tamamen etkin bulduğunu belirtirken, %30,8’i ise tamamen etkin bulmadığını belirtmiştir.

646 sayılı KHK’ de gruplar arasındaki geçiş de yüzdelerle ve performans sistemine dayanmaktadır. Buna göre Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanmaktadır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanmaktadır. (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atanarlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, (b), (c) ve (ç) bentlerinde belirtilen grup başkanlıklarına geçiş yapabilecektir. Tablo 9’da performans değerlendirme sisteminin etkinliği ile gruplar arasındaki geçiş değerlendirilmiştir. Buna göre gruplar arasındaki geçiş ile performans sistemi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre performans değerlendirme sistemini etkin bulan katılımcıların gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması gerektiğini düşündükleri görülmüştür.

Tablo 9. Gruplar Arasındaki Geçiş ile Performans Sistemi Arasındaki İlişki

Gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması etkinliği arttıracaktır.								
Performans Değerlendirme Sistemi’ni etkin buluyorum.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam	
	Tamamen Katılıyorum		30	10	2	2	3	47
			63,8%	21,3%	4,3%	4,3%	6,4%	100%
	Katılıyorum		38	39	10	5	7	99
			38,4%	39,4%	10,1%	5,1%	7,1%	100%
	Kararsızım		12	14	10	3	3	42
			28,6%	33,3%	23,8%	7,1%	7,1%	100%
	Katılmıyorum		12	17	5	4	4	42
			28,6%	40,5%	11,9%	9,5%	9,5%	100%
	Tamamen Katılmıyorum		27	26	9	11	29	102
		26,5%	25,5%	8,8%	10,8%	28,4%	100%	
Toplam		119	106	36	25	46	332	
		35,8%	31,9%	10,8%	7,5%	13,9%	100%	

Spearman Korelasyon Katsayısı:0,292 (std.Hata:0,053), p=0,000

5.6.VDK’ da Yetki ve Görev Paylaşımı

Bakır (2012: 88-89) mülakat yöntemi ile yaptığı çalışmasında, vergi incelemesi/denetlemesi yapmaya yetkili ve temelde aynı mesleki uzmanlığı icra eden birimler arasında oluşan dört farklı alt-kimliğin beraberinde birimler arasında karşılıklı işbirliği, güven ve eşgüdümünden çok

çatışmacı ve yıkıcı rekabeti ve bunun maliye örgütünün amaç ve hedeflerine ulaşmasını zayıflatan bir unsur olduğunu vurgulamaktadır. Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi ile de, denetimde birimler arasındaki dağınıklığın, rekabet ve yetki çatışmalarının, planlama ve koordinasyon eksikliklerinin ortadan kalkması ve denetimde etkinlik ve verimliliğin güçlenmesi beklenmektedir. Bunun tespitine yönelik katılımcılara aşağıdaki Tablo 10’da yer alan sorular yönlendirilmiştir.

Tablo 10. VDK’da Yetki ve Görev Paylaşımının Etkinliğine Yönelik Sorular

	Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Eski sistemde vergi denetim elemanlarının farklı unvanlara sahip olması iç çatışmaya yol açmaktaydı.	72,9%	16,5%	4,4%	1,5%	4,7%	100%
Eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunması yetki ve görev paylaşımında sorun yaratmaktaydı.	68,9%	17,2%	5,0%	2,7%	6,2%	100%
Vergi denetiminde dört farklı birimin bulunması kimlik ayrışmasına yol açmaktaydı.	74,3%	15,4%	3,8%	2,4%	4,1%	100%
VDK ile yetki karmaşası ortadan kalkmıştır.	36,0%	33,6%	10,3%	10,3%	9,7%	100%
Vergi inceleme elemanlarının aynı çatı altında birleştirilmesi koordinasyonu arttıracaktır.	55,2%	27,0%	6,5%	6,8%	4,5%	100%
VDK düzenlemesi vergi denetim elemanları arasındaki iş yükü dengesizliğini düzeltmiştir.	7,2%	14,9%	13,1%	13,4%	51,3%	100%

Tablo 11’de ise eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yaratığına ilişkin fikirler ile yeni sistemde bu sorunun çözüleceğine ilişkin beklentiler karşılaştırılmıştır. Tablo 11’e göre yeni ve eski sistemdeki yetki ve görev paylaşımı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yaratığını düşünenlerin %78,1’inin VDK ile yetki karmaşası sorununun ortadan kalkacağını düşündükleri görülmüştür.

Tablo 11. VDK ile Yetki Karmaşası Arasındaki İlişki

VDK ile yetki karmaşası ortadan kalkmıştır.							
Eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunması yetki ve görev paylaşımında sorun yaratmaktaydı.		Tamamen Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyor	101	81	19	16	16	233
		43,3%	34,8%	8,2%	6,9%	6,9%	100%
	Katılıyor	10	23	8	11	4	56
		17,9%	41,1%	14,3%	19,6%	7,1%	100%
	Kararsızım	4	5	5	0	3	17
		23,5%	29,4%	29,4%	,0%	17,6%	100%
	Katılmıyorum	0	2	1	5	1	9
	,0%	22,2%	11,1%	55,6%	11,1%	100%	
Tamamen Katılmıyorum	4	2	2	3	9	20	
	20,0%	10,0%	10,0%	15,0%	45,0%	100%	
Toplam	119	113	35	35	33	335	
	35,5%	33,7%	10,4%	10,4%	9,9%	100%	

Spearman Korelasyon Katsayısı:0,325 (std.Hata:0,052), p=0,000

5.7. VDK'da Uzmanlaşma ve İşbölümü

Önemli tartışmaları beraberinde getiren grup başkanlıklarının, kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amaçlanarak oluşturulduğu 646 sayılı KHK'de belirtilmektedir. Ozansoy (2011b: 80-86) VDK'nın görevleri arasında sayılan "Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak" ibaresini işbölümü ve uzmanlaşma açısından şu şekilde değerlendirmektedir:

"... doğası gereği yalnızca vergi mevzuatını bilecek olan Vergi Müfettişlerinin, Maliye Bakanlığının her birisi devasa mevzuata sahip diğer birimlerini teftiş edebilmeleri mümkün olmayacaktır. Bunun Maliye Bakanlığı'nın denetiminde meydana çıkaracağı zafiyet ortadadır. Eğer VDK, Maliye Teftiş Kurulu gibi düşünülerek tüm Bakanlığın teftiş ve denetimini yapması öngörülüyor 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 Milli Emlak Kontrolörleri ve Milli 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."

Bu durumda her biri farklı mesleğe giriş ve yeterlilik sınavına, kendi alanlarına hâkim mevzuat bilgisine ve meslek içi eğitime, tecrübeye, denetim, inceleme ve teftiş kültürüne sahip birimlerin, işbölümü ve uzmanlaşma açısından, tek bir çatı altında birleştirilmesinin uygun olmayacağı savunulmaktadır.

Diğer yandan, Hesap Uzmanları Kurulu dışındaki mevcut denetim birimleri, hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen "iç denetim", hem de vergi müfettişlerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen "dış denetim" görevlerini sürdürüyor olmasının, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç denetim ile dış denetimin birbirinden ayrılması ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellediği ifade edilerek (Gerçek, 2011: 32, Bakır, 2012: 90-91) birleşme desteklenmektedir.

Yeni sistemde amaçlanan işbölümü ve uzmanlaşmanın başarısını tespit etmek amacıyla katılımcılara yönelttiğimiz sorular Tablo 12'de yer almaktadır. Tablo 12'ye göre katılımcıların çoğunluğunun (%60,4) VDK'nın denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağına inandığı görülmektedir.

Tablo 12. VDK ile Uzmanlaşma Arasındaki İlişkiye Yönelik Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
VDK denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracaktır.	24,6%	35,8%	19,2%	9,2%	11,2%	100%
VDK ile vergi denetiminde uzmanlaşma engellenmiştir.	5,7%	6,6%	12,3%	17,1%	58,3%	100%

5.8.VDK'nın Mevcut Sorunların Çözümüne İlişkin Etkinliği

Vergi denetiminde köklü ve radikal bir değişiklik olarak algılanan VDK'nın oluşturulmasından eski yapıda var olan sorunlara çözüm üretmesi ve gelişen ve değişen dünya şartlarına uyumlu yeni bir yapıya dönüşmesi beklenmektedir. 646 sayılı KHK ile oluşturulan bu yeni yapıda ise var olan vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi, vergi inceleme elemanlarının tek unvanda toplanması, yeni alımların, meslek içi eğitimin ve meslekte yükselmenin şartlarının belirlenmesi üzerine odaklanıldığı böylece VDK'nın mevcut inceleme elemanlarını hedef olarak tasarlanmış olduğu görülmektedir. Bu durum, VDK'nın eski yapıda yer alan mevcut sorunları

ayrıntılı inceleyerek mi oluşturulduğu, bu sorunlara çözüm bulup bulamayacağı, denetimin kalitesini arttırıp kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele edip edemeyeceği yönündeki tartışma sorularını gündeme getirmiştir. Bu sorunları tespitine yönelik sorduğumuz sorulara katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 13’ te yer almaktadır.

Tablo 13. VDK’nın Mevcut Sorunları Çözümüne İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
VDK mevcut sorunları ayrıntılı şekilde değerlendirilerek oluşturulmuştur.	27,1%	41,3%	12,7%	8,3%	10,6%	100%
VDK vergi sistemindeki ihtiyaca göre dizayn edilmiştir.	19,2%	48,4%	12,5%	7,9%	12,0%	100%
Yeni yapı eski yapıda var olan sorunlara çözüm üretebilmiştir.	14,2%	49,9%	15,0%	8,6%	12,4%	100%
Vergi denetim elemanlarının birleştirilmesi çalışanlar arasında iletişimi arttırmıştır.	23,4%	29,6%	14,8%	10,4%	21,9%	100%
A-B-C-Ç gruplarının denetim raporları ayrı ayrı açıklanmalıdır.	38,6%	16,4%	14,9%	5,8%	24,3%	100%
VDK denetlenecek mükellef kitlesini hedef olarak dizayn edilmiştir.	14,5%	38,6%	19,3%	11,0%	16,6%	100%
VDK mevcut inceleme elemanlarını hedef olarak tasarlanmıştır.	29,6%	40,3%	11,3%	8,4%	10,4%	100%
Yeni yapılanma gelişmiş ülkelerdeki denetim yapısına daha uyumludur.	42,2%	32,8%	14,9%	3,6%	6,4%	100%

Ayrıca, sorunların tespitine yönelik olarak, katılımcılara VDK öncesi ve VDK sonrası karşılaştığımız sorunları öncelik sırasına göre sıralayınız sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar, VDK öncesi karşılaştıkları güçlükler arasında ilk sırada birimler arasındaki statü farkını, ikinci sırada ilerleme olanaklarının bulunmamasını ve üçüncü sırada ise maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmamasını belirtmişlerdir.

Tablo 14. VDK Öncesi Karşılaştığımız Güçlükleri Sıralayınız

	VDK öncesi karşılaştığımız güçlükleri öncelik sırasına göre numaralandırınız							TOPLAM	
	1. %	2. %	3. %	4. %	5. %	6. %	7. %		
VDK ÖNCESİ KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	Birimler arasındaki statü farkı	33,3	25,7	17,3	7,0	6,3	7,0	3,3	100
	Maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmaması	22,1	28,9	16,4	8,1	8,1	7,4	9,1	100
	İnceleme elemanlarının sayıca yetersizliği	2,7	4,4	6,1	8,9	11,6	21,2	45,1	100
	Birimler arasındaki iletişim güçlüğü	4,4	7,8	12,9	15,6	20,3	25,4	13,6	100
	Sistem içinde etkin olamama	9,2	7,1	18,3	25,4	24,1	11,2	4,7	100
	Yetki ve görev kargaşası	7,2	13,0	12,3	20,5	18,5	16,8	11,6	100
	İlerleme olanaklarının bulunmaması	23,2	14,1	17,2	13,8	10,8	10,8	10,1	100

Katılımcılar, VDK sonrası karşılaştıkları güçlükler arasında ise ilk sırada fiziki çalışma koşullarının yetersiz olduğunu, ikinci sırada sistemin yeterince benimsenememesi ve üçüncü sırada da sistem içinde etkin olamama sorununu belirtmişlerdir. Ayrıca anketin sonunda eklemek istediklerinizi belirtiniz açık uçlu sorusuna da ankete katılan vergi müfettişleri VDK sonrası fiziki açıdan çalışma koşullarının elverişli olmadığı, etkin ve yeterli çalışma odalarının bulunmadığını ve bu durumun mükellefler açısından da olumsuz izlenimlere yol açtığını yazmışlardır.

Tablo 15. VDK Sonrası Karşılaştığınız Güçlükleri Sıralayınız

		VDK sonrası karşılaştığınız güçlükleri öncelik sırasına göre numaralandırınız										TOPLAM
		1. %	2. %	3. %	4. %	5. %	6. %	7. %	8. %	9. %	10. %	
VDK SONRASI KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	Denetim elemanlarının yeterli donanımda olmaması	10,3	4,0	3,2	6,3	7,1	10,7	12,3	11,5	13,0	21,7	100
	Denetim elemanlarının sayıca yetersizliği	4,6	5,8	4,2	3,1	6,2	6,9	14,7	17,0	20,1	17,4	100
	Denetim elemanlarının eğitim seviyesindeki dengesizlik	4,3	5,9	6,7	3,9	5,1	7,8	17,6	21,6	18,8	8,2	100
	Denetim elemanlarının tecrübe düzeylerindeki dengesizlik	4,3	7,0	7,8	9,3	8,5	12,8	19,4	14,7	11,6	4,7	100
	Eski kurum kültürünün aktarılamaması	5,1	8,3	7,1	5,9	13,4	19,8	8,3	8,7	8,7	14,6	100
	Yeni oluşuma adaptasyon zorluğu	5,4	6,1	11,1	8,8	25,7	15,7	5,7	6,9	7,3	7,3	100
	Fiziki çalışma koşullarının yetersizliği	48,0	13,5	10,5	8,1	4,4	3,0	2,4	4,1	2,0	4,1	100
	Kurul içinde iletişim güçlüğü	6,1	19,8	19,8	18,7	9,4	7,6	4,7	5,4	5,8	2,9	100
	Sistemin yeterince benimsenememesi	15,1	19,7	17,9	17,6	8,2	4,7	6,8	3,2	3,2	3,6	100
	Sistem içinde etkin olamama	7,2	16,7	16,7	18,8	11,2	9,1	6,2	4,0	5,8	4,3	100

5.9.VDK ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi

Vergi denetimi, yasal faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini kontrol ederken, yasal olmayan faaliyetlerin de tespit edilmesini sağlamaya çalışır. Vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren faaliyetlerin yeterince vergilendirilmesi etkin bir vergi denetim sistemini gerektirmektedir çünkü vergi denetiminin en önemli amaçlarından birisi kayıt dışı ekonominin önlenmesidir (Rakıcı, 2011, 345-346). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasında da etkin ve verimli vergi denetimi yapmanın, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmenin, teftişlerde etkinliği artırmanın amaçlandığı belirtilmektedir (VDK Faaliyet Raporu, 2012).

VDK'nın, kayıt dışı ekonomiyi azaltma, amacına uygunluğunu önceki yapıyla karşılaştırmak erken olacağından yeni yapının kayıt dışı ekonomi üzerindeki başarısı hakkında fikir edinebilmek için katılımcılara "VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır." sorusu yöneltilmiştir.

Tablo 16. "VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır"

	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tamamen Katlıyorum	166	49,1%	49,1%
Katlıyorum	113	33,4%	82,5%
Kararsızım	24	7,1%	89,6%
Katılmıyorum	15	4,4%	94,1%
Tamamen Katılmıyorum	20	5,9%	100%
Toplam	338	100%	-
Cevapsız	6	-	-
Toplam	344	-	-

Tablo 16’da ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 16’ya göre katılımcıların %82,5’i (279), VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını düşünürken, katılımcıların %10,3’ü (35) yeni yapının kayıt dışı ekonomiyi azaltmada etkin olmayacağını belirtmişlerdir. Katılımcıların %7,1’i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

5.10.Vergi Denetiminde Eğitime Yönelik Değişiklikler

646 KHK’ de Vergi Müfettişleri, en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olanlar Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanır şeklindeydi. Bu maddeye 27 Mart 2012 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılması Hakkında Yönetmelik ile Mühendislik programları, Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölüm mezunları da eklenmiştir. Bu değişikliğin vergi müfettişleri açısından nasıl değerlendirildiğinin tespitine yönelik katılımcılara yönelttiğimiz “Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmuyorum” ve “Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını siyasi bir karar olarak görüyorum” ifadelerine verdikleri cevaplar Tablo 17’de yer almaktadır. Katılımcıların %75,3’ü vergi müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmadıklarını ve %66,1’inin de bu değişikliği siyasi bir karar olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Tablo 17. Vergi Denetiminde Eğitime Yönelik Değişikliklere İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmuyorum.	54,8%	20,5%	8,2%	6,5%	10,0%	100%
Vergi Müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını siyasi bir karar olarak görüyorum.	41,8%	24,3%	16,0%	6,8%	11,0%	100%
Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi.	20,7%	37,0%	5,3%	14,8%	22,2%	100%
Eski sistemde merkez inceleme elemanlarının mesleğe alım ve meslek içi eğitimleri daha kaliteliydi.	20,4%	30,2%	12,1%	13,0%	24,3%	100%

Eğitim konusundaki bir diğer tartışma ise Kurul bünyesine katılan birimlerin meslek içi eğitim seviyelerinin ve kalitelerinin aynı düzeyde olmadığı ve teftiş, inceleme ve soruşturma kapsamında hâkim oldukları mevzuat bilgilerinin farklı olduğu görüşüdür. Buna yönelik katılımcılara “Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi” ve “Eski sistemde merkez inceleme elemanlarının mesleğe alım ve meslek içi eğitimleri daha kaliteliydi” soruları yöneltilmiştir. Tablo 17’ye göre Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi ifadesine katılımcıların yarısından çoğu (%57,7) katıldıklarını belirtmişlerdir.

5.11.VDK ile Kimlik Farklılaşması, Özlük Hakkı ve Kurum Kültürü İlişkisi

VDK'nın kurulması ile tartışılan diğer bir konu ise yeni yapılanmada kurum kültürünün ne yönde şekilleneceğidir. Bu tartışma VDK'nın büyük çoğunluğunun Vergi Denetmenlerinden oluşuyor olması nedeniyle yeni denetim biriminde hâkim olacak çalışma anlayışı ve biçiminin Vergi Denetmenlerinin çalışma kültürünü yansıtacağı ileri sürülmektedir. Ayrıca kendilerine hiç bir şey sorulmaksızın, "Vergi Müfettişi" yapılan ve bundan memnun olmayan eski meslek mensuplarının çalışma barışını, motivasyonunu, moralini kaybetmiş olmaları nedeniyle VDK'nın, Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurul kültürlerini de içinde barındıracak bir ortak kurul olmayacağı (Ozansoy, 2011b: 80-86) savunulmaktadır.

Arslan (2012:137) ise yeni yapının "unvanlar" üzerine kurulmayan, bireyin katma değer yaratması üzerine kurulu birey ve kamu hizmeti odaklı, hesap verebilen, açıklığı ve şeffaflığı benimsemiş, hesap verebilen, sorumluluğun bilincinde bir "kurum ve çalışma kültürü" yaratacağını düşünmektedir.

VDK'nın kurulması ile tartışılan diğer bir konu ise yeni yapılanmada kurum kültürünün ne yönde şekilleneceğidir. Bu tartışma VDK'nın büyük çoğunluğunun Vergi Denetmenlerinden oluşuyor olması nedeniyle yeni denetim biriminde hâkim olacak çalışma anlayışı ve biçiminin Vergi Denetmenlerinin çalışma kültürünü yansıtacağı ileri sürülmektedir. Ayrıca kendilerine hiç bir şey sorulmaksızın, "Vergi Müfettişi" yapılan ve bundan memnun olmayan eski meslek mensuplarının çalışma barışını, motivasyonunu, moralini kaybetmiş olmaları nedeniyle VDK'nın, Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kurul kültürlerini de içinde barındıracak bir ortak Kurul olmayacağı (Ozansoy, 2011b: 80-86) savunulmaktadır.

Tablo 18. Kimlik Farklılaşması, Özlük Hakkı Kültür Farkına İlişkin Sorular

	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
Eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı.	17,1%	22,5%	9,0%	11,4%	39,9%	100%
A-B-C-Ç ayrımı yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyecektir.	54,1%	21,0%	7,7%	4,1%	13,0%	100%
VDK'nın yakın zamanda iyi bir denetim kültürüne sahip olacağına inanıyorum.	35,7%	38,7%	13,7%	3,0%	8,9%	100%
VDK'nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşünüyorum.	31,5%	33,3%	16,1%	8,0%	11,0%	100%
VDK öncesi vergi denetimine yön verenler Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleriydi.	36,1%	27,0%	8,2%	10,3%	18,5%	100%
VDK vergi denetiminin belli unvanlar üzerinde yoğunlaşmasını engellemektedir.	37,0%	32,1%	13,1%	7,6%	10,1%	100%
VDK statü ayrışmasını ortadan kaldırmıştır.	27,9%	34,2%	13,8%	10,8%	13,2%	100%
VDK denetim elemanları arasında oluşturulmuş "kast" sistemini ortadan kaldırmıştır.	28,4%	34,3%	10,1%	10,1%	17,0%	100%

Arslan (2012:137) ise yeni yapının "unvanlar" üzerine kurulmayan, bireyin katma değer yaratması üzerine kurulu birey ve kamu hizmeti odaklı, hesap verebilen, açıklığı ve şeffaflığı benimsemiş, hesap verebilen, sorumluluğun bilincinde bir "kurum ve çalışma kültürü" yaratacağını düşünmektedir.

Bu tartışmalar doğrultusunda katılımcılara yönlendirdiğimiz sorulara ilişkin katılımcıların verdikleri cevaplar Tablo 18'de yer almaktadır. Tablo 18'e göre katılımcıların

%39,6'sının eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı ifadesine katıldıkları, fakat %51,3'ünün ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %75,1'inin ise A-B-C-Ç grup ayrımının yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini savundukları görülmektedir.

Ozansoy (2011b: 80-86)'un özlük hakları hakkında iddiası ise şöyledir: VDK'nın oluşturulması için öne sürülen bir diğer iddia da vergi inceleme elemanlarının hepsinin aynı işi yaptığı halde farklı özlük haklarına sahip olmalarının haksızlık olduğu iddiasıdır. Birleştirilen denetim birimlerinden Maliye Müfettişlerinin iş yüklerinin yalnızca % 10-15'inin vergi incelemesine ayrıldığı, bunun dışında bütünüyle farklı işler yaptıkları gerçeği bir tarafa bırakılsa bile, asli işi vergi incelemesi olan birimlerin de hepsinin vergi incelemesi yaptığından bahisle "eşit" olmaları iddiasının hiçbir temeli yoktur. Ayrıca, oluşturulan yeni Kurul'da; aynı unvanı taşıyor olmalarına rağmen, Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişlerinin "A" grubunda yalnızca küçük ve orta ölçekli mükellefleri incelemekle yetkili kılınmaları ve ücret açısından da daha düşük ücret almaları eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Arslan (2012: 137) ise yeni yapılanma ile tasfiye edilen kurumlarda çalışanların hiçbir şekilde özlük haklarında ve yetkilerinde bir gerileme ve daha farklı bir hiyerarşik kademeye dâhil olmanın söz konusu olmadığını savunmaktadır. Tablo 18'e göre de katılımcıların %64,8'inin VDK'nın özlük haklarında adaleti sağlayacağını düşünüyorum ifadesine katıldıkları, %19'unun ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir.

Bakır (2012: 88-89)'ın 2010 yılında yaptığı mülakat çalışmasında bir maliye bürokrati, Maliye bürokrasisin, özellikle Hesap Uzmanları ve müfettişlerinin elinde olduğunu, imtiyazlı bir grup oluşturduklarını ve bir başkasının üst görevlere gelme şansının olmadığını ileri sürmektedir. Ayrıca Gelirler Kontrolörlerinin son zamanlarda oralara gelebilir olduklarını fakat onların da çok üst düzeye geçemeyeceklerini ve bu durumun da Maliye Bakanlığı'na, kurum içinde yapılacak reformlara büyük darbe vurduğunu söylemektedir. Denetim elemanları içindeki genel kanının bu yönde olduğu ve VDK'nın kurulması ile Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişlerinin kurul içindeki iktidarının zayıflayacağı ve kurul içinde statü ve kimlik çatışmasında dengeleri değiştireceği görülmektedir. Buna tartışmalara yönelik oluşturduğumuz "VDK öncesi vergi denetimine yön verenler Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleriydi", "VDK vergi denetiminin belli unvanlar üzerinde yoğunlaşmasını engellemektedir" ve "VDK statü ayrışmasını ortadan kaldırmıştır" ifadelerine verilen cevaplar Tablo 18'de yer almaktadır.

Tartışılan bir diğer konu ise eski sistemde olduğu iddia edilen "kast sistemine" yöneliktir. Ozansoy (2011b: 80-86) "kast sistemini" şu şekilde değerlendirmektedir:

"Kast sisteminde hangi kasta tâbi olunacağı doğumla kazanılır, kalıtımsaldır ve hiç bir şekilde değiştirilemez. Oysa Maliye Bakanlığı'ndaki birimler arasında böyle bir ilişki kesinlikle yoktu. Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı, Gelirler Kontrolörlüğü ve Vergi Denetmenliği doğumla kazanılan unvanlar olmadığı gibi şartları sağlamak kaydıyla aralarında geçiş imkânı da fevkalade yüksekti. Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin sınavları, şartları taşıyan ve kendine güvenen herkese açık idi. Bu şartlar doğumla kazanılan "soya dayalı ve kalıtımsal" şartlar olmayıp, sadece ÖSYM tarafından yapılan sınavlarda belirli bir puanı elde etmekten ibaretti. Bunun dışında ne belli ailelere mensubiyet, ne belli zenginlik düzeyi, ne soyluluk vs. gibi hiç bir şart yok idi. Maliye Teftiş Kurulu'nda, Hesap Uzmanları Kurulu'nda ve Gelirler Kontrolörleri arasında pek çok Vergi Denetmeni, Devlet Gelir Uzmanı, Gelir Uzmanı, Devlet Malları Uzmanı, Milli Emlak Uzmanı vs. kökenli insanlar bulunmaktadır. Belirli kadrolara atanabilmek için belirli niteliklere sahip olmak ve belli sınavları geçmek, kast sistemi olarak nitelendirilemez."

Diğer yandan ise vergi denetim birimlerinin birleştirilmesini tarihi öneme sahip ve yapısal bir reform olarak nitelendirmektedir. Bunun nedeni olarak da Maliye Bakanlığı içinde en güçlü meslek grubunu oluşturan denetim elemanları tarafından kurulmuş olan "kast"

sisteminin bu birleşme ile ortadan kaldırıldığını savunmaktadır (Gerçek, 2011: 34; Arslan, 2011:151). Ankete katılanlara sorduğumuz VDK denetim elemanları arasında oluşturulmuş “kast” sistemini ortadan kaldırmıştır ifadesine verilen cevaplarda da katılımcıların %62,7’sinin fikrinin bu doğrultuda olduğu görülmektedir.

5.12.Vergi İnceleme Elemanlarının Yapamayacakları İşler

646 sayılı KHK’ de vergi inceleme elemanlarının yapamayacakları işler de belirtilmektedir. Bu düzenleme ile yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olmak ve tecrübeli elemanlardan Kurul bünyesinde daha uzun süre yararlanmak amaçlanmaktadır. Çünkü denetim elemanları uzun yıllar süren bir evrenin sonunda yetişmektedir. Dolayısıyla eleman ayrılmaları sistemde ciddi boşluklar meydana getirecektir (Rakıcı, 2011: 353).

Tablo 19. Vergi Müfettişlerinin Özel Sektöre Geçişini Engellemek için Yapılan Düzenlemeleri Etkin Buluyorum

	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tamamen Katılıyorum	43	12,8%	12,8%
Katılıyorum	68	20,2%	32,9%
Kararsızım	57	16,9%	49,9%
Katılmıyorum	51	15,1%	65%
Tamamen Katılmıyorum	118	35%	100%
Toplam	337	100%	
Cevapsız	7		
Toplam	344		

Tablo 19’da ankete katılan vergi inceleme elemanlarının “Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum” ifadesine verdikleri cevaplar yer almaktadır. Tablo 19’a göre katılımcıların %33’ü (111), Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulurken, katılımcıların %50,1’i (169) yapılan düzenlemeleri etkin bulmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 20. Vergi Müfettişlerinin Özel Sektöre Geçişini Engellemek İçin Yapılan Düzenlemelerin Etkinliği

Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum.							
Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var.		Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum	Toplam
	Tamamen Katılıyorum		9	5	7	8	37
		13,6%	7,6%	10,6%	12,1%	56,1%	100%
Katılıyorum		4	21	11	12	25	73
		5,5%	28,8%	15,1%	16,4%	34,2%	100%
Kararsızım		12	16	15	14	22	79
		15,2%	20,3%	19,0%	17,7%	27,8%	100%
Katılmıyorum		1	10	5	5	7	28
		3,6%	35,7%	17,9%	17,9%	25,0%	100%
Tamamen Katılmıyorum		17	15	17	11	27	87
		19,5%	17,2%	19,5%	12,6%	31,0%	100%
Toplam		43	67	55	50	118	333
		12,9%	20,1%	16,5%	15,0%	35,4%	100%

Spearman Korelasyon Katsayısı:-0,165 (Std.Hata:0,056), p=0,003

Tablo 20’de ise ankete katılan vergi müfettişlerinin fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planım var ifadesi ile vergi müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin buluyorum ifadesi arasında ilişki kurup kurmadıkları araştırılmıştır. Tablo 20 incelendiğinde bu iki ifade arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu görülmektedir. Buna göre fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planı

olduğunu belirtenlerin %56,1'inin Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

SONUÇ

Anket sonuçlarına göre, katılımcıların %75,5'i VDK'nın bağımsız olması gerektiğini düşünmektedir. VDK'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olması gerektiğini düşünenlerin vergi denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın etkisinin azaltılmasına olumlu baktıkları sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun yanında katılımcılar, VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğine inanmalarına rağmen yeni yapıda oluşturulan A-B-C ve Ç grup başkanlıklarının bunu engelleyeceğini düşünmektedir. Ayrıca eski sistemde vergi denetiminde farklı birimlerin bulunmasının yetki ve görev paylaşımında sorun yarattığını düşünenlerin %78,1'inin VDK ile yetki karmaşası sorununun ortadan kalkacağını düşündükleri görülmüştür. Katılımcıların çoğunluğunun (%60,4) VDK'nın denetimde uzmanlaşmayı ön plana çıkaracağına inandığı görülmektedir.

Katılımcıların giriş sınavları ve eğitimle ilgili düşüncelerine baktığımızda, %30,1'i giriş sınavlarındaki yüzdelerle göre yapılan atamaları doğru bulduğunu, katılımcıların %55,9'u ise doğru bulmadığını belirtmişlerdir. %75,3'ü vergi müfettişliğine eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların alınmasını doğru bulmadıklarını ve %66,1'inin de bu değişikliği siyasi bir karar olarak gördükleri anlaşılmaktadır. Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörlerin, Vergi Denetmenlerinden daha zorlu sınav ve yetiştirme süreçlerinden geçmekteydi ifadesine katılımcıların yarısından çoğu (%57,7) katıldıklarını belirtmişlerdir.

Performans Değerlendirme sistemi ile ilgili düşüncelerde, katılımcıların sadece %13,9'u Performans Değerlendirme Sistemi'ni tamamen etkin bulduğunu belirtirken, %30,8'i ise tamamen etkin bulmadığını belirtmiştir. Performans değerlendirme sistemini etkin bulan katılımcıların gruplar arasındaki geçişin mesleki performansa bağlı olması gerektiğini düşündükleri görülmüştür.

Katılımcıların kayıt dışı ekonomi ile ilgili düşüncelerine bakacak olursak, Katılımcıların %82,5'i (279), VDK kayıt dışı ekonomiyi azaltacağını düşünürken, katılımcıların %10,3'ü (35) yeni yapının kayıt dışı ekonomiyi azaltmada etkin olmayacağını belirtmişlerdir. Katılımcıların %7,1'i ise kararsız olduğunu belirtmiştir.

Kurum kültürüne yönelik sorularda, katılımcıların %39,6'sının "eski sistemde denetim birimleri arasında kültür farkı vardı" ifadesine katıldıkları, fakat %51,3'ünün ise bu ifadeye katılmadıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %75,1'inin ise A-B-C-Ç grup ayrımının yeni sistemde kurum kültürünün oluşmasını engelleyeceğini savdukları görülmektedir.

Yapılamayacak işler konusunda katılımcıların %33'ü (111), Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulurken, katılımcıların %50,1'i (169) yapılan düzenlemeleri etkin bulmadığını belirtmişlerdir. Fırsat bulduğumda iş/kurum değiştirme planı olduğunu belirtenlerin %56,1'inin Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişini engellemek için yapılan düzenlemeleri etkin bulmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Katılımcılara sorun tespitine yönelik olarak VDK öncesi ve VDK sonrası karşılaştığınız sorunları öncelik sırasına göre sıralayınız sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılar, VDK öncesi karşılaştıkları güçlükler arasında ilk sırada birimler arasındaki statü farkını, ikinci sırada ilerleme olanaklarının bulunmamasını ve üçüncü sırada ise maaş ve özlük haklarında eşitliğin olmamasını belirtmişlerdir. VDK sonrası karşılaştıkları güçlükler arasında ise ilk sırada fiziki

çalışma koşullarının yetersiz olduğunu, ikinci sırada sistemin yeterince benimsenememesi ve üçüncü sırada da sistem içinde etkin olamama sorununu belirtmişlerdir.

KAYNAKÇA

- Acar, Fatih ve Aydın Fazıl (2011), “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Ve Sosyal Güvenlik Politikası Açısından Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 270.
- Arslan Mustafa (2011) “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-I” , Yaklaşım, Sayı:228, Aralık 2011, s.148-154; :
- Arslan Mustafa (2012), “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-II” , Yaklaşım, Sayı:229, Ocak 2012, s.136-140.
- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 45, Sayı 2, Haziran, Sayı: 81-102.
- Gerçek, Adnan (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, Yaklaşım, Yıl 19, S. 224, Ağustos, ss. 31-36.
- Ozansoy, Ahmet (2011a), “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:224, Ağustos.
- Ozansoy, Ahmet (2011b), “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:226, Ekim.
- Rakıcı, Cemil (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışı Önlene Fonksiyonu”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14.
- Tekin, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA (2011), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık.
- TUİK (2014), <http://www.tuik.gov.tr/HbGetirHTML.do?id=15974>, 10.02.2014
- VDK Faaliyet Raporu (2012), http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2Fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, 10.02.2014
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2014), Kadro Dağılımı, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==H7deC+LxBI8=&nm=1015>, 10.02.2014
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, (2011), T.C. Resmi Gazete, 27990, 10 Temmuz 2011.