

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ : ANKARA İLİ VERGİ
DENETMEN VE DENETMEN YARDIMCILARINA YÖNELİK BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ali ÖVET

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Mehmet TUNÇER

HAZİRAN - 2010

TRABZON

ONAY

Ali ÖVET tarafından hazırlanan Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen Ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama adlı bu çalışma 1 Temmuz 2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Celalettin VATANDAŞ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet TUNÇER

Yrd. Doç. Dr. Tayip YAVUZ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. . / . / .

Doç. Dr. Yusuf ŞAHİN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

ALİ ÖVET

././2010

ÖNSÖZ

Kamu maliyesinin temel konularından birisi kamu gelirleridir. Sağlıklı kamu maliyesine sahip bir devlette, kamu gelirlerinin arasında en büyük kalemi vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi ise kamu yönetiminin kamu gereksinmelerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak, gerçek ve tüzel kişilerden mali gücünün bir kısmını karşılıksız ve zorla alınmasıdır. Modern vergi sistemlerinin en önemli özelliklerinden biri mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini, vergi idarelerine kendilerinin beyan etmeleridir. İşte bu noktada mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin olan bir uygulama aracıdır. Denetim; etkinlik, caydırıcılık ve eğitici fonksiyonlarını yerine getirdiği ölçüde anlamlı sonuçlar doğuracaktır. Bunun için toplumun her zaman denetlenmeye hazır ve açık olması gerekmektedir. Yeterli esnekliğe ve etkinliğe kavuşturulamamış denetim stratejileri, kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyi başarılı olarak sürdüremez. Denetim etkili olduğu sürece, vergiye karşı yasal sorumlulukların yerine getirilmesi anlayışı etkinlik kazanacaktır.

Bu çalışmanın amacı vergi hukuku açısından önemli bir müessese olan vergi denetimini çeşitli yönleriyle ele alarak vergi denetimi ile ilgili vergi denetim elemanlarının karşılaştığı sorunları ve bu sorunların vergi denetiminin etkinliğine olan tesirini test etmektir.

Çalışmalarım sırasında bana yol gösteren değerli hocam Sayın Y.Doç. Dr. Mehmet TUNÇER'e, anket düzenleme aşamasında bana yardımcı olan değerli hocam Y.Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR'e, anket uygulaması sırasında yardımlarını esirgemeyen arkadaşım Vergi Denetmen Yrd. Murat TAŞ'a, çalışmamın her aşamasında bana yardımcı olan çok değerli arkadaşlarım Esra ÖVET ve Tarhan OKAN'a, ayrıca emekleri ve özellikle çalışmamın hazırlanması sırasındaki desteklerinden dolayı aileme teşekkürlerimi sunarım.

Haziran, 2010

Ali ÖVET

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	IX
ABSTRAC	X
TABLolar LİSTESİ	XI
GRAFİKLER LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIV
GİRİŞ.....	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR	3-30
1.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	3
1.1.1. İç Denetim	5
1.1.2. Dış Denetim	8
1.1.2.1. Bağımsız Denetim	8
1.1.2.2. Kamu Denetimi.....	8
1.1.2.3. Yüksek Denetim	9
1.2. Vergi Denetiminin Tarihçesi	10
1.2.1. Osmanlı Dönemi	10
1.2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	11
1.3. Vergi Denetiminin Amacı.....	12
1.3.1. Mali Amaçlar	13
1.3.2. Ekonomik Amaçlar	13
1.3.3. Sosyal Amaçlar	14
1.3.4. Hukuki Amaçlar	15
1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	15

1.4.1. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu	16
1.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu	17
1.4.3. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu	17
1.5. Vergi Denetimin Türleri	18
1.5.1. Yoklama	18
1.5.2. Vergi İncelemesi	20
1.5.2.1. Vergi İncelemesinin Türleri	22
1.5.2.1.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından	22
1.5.2.1.2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından	23
1.5.2.1.3. İncelemenin Yöntemi Açısından	23
1.5.2.1.4. İncelemenin Kaynağı Açısından	24
1.5.2.1.5. Yükümlü Sayısı Bakımından	24
1.5.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	25
1.5.2.3. Vergi incelemesine Yetkili Olanlar	25
1.5.2.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	26
1.5.2.5. Vergi İncelemesinin Zamanı	27
1.5.2.6. Vergi İncelemesinin Sonlandırılması	27
1.5.2.7. Vergi İnceleme Raporu	28
1.5.3. Arama	29

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI	31-71
2.1. Genel Olarak Türk Vergi Sistemi	31
2.1.1. Vergi Gelirlerinin Dağılımı	32
2.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Durum	34
2.1.3. Vergi Denetim Oranları	36
2.2. Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı	37
2.2.1. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri	40
2.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu	40
2.2.1.1.1. Hesap Uzmanları Kurulunun Tarihçesi	41

2.2.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu'nun İdari Yapısı ve Görevleri	42
2.2.1.1.3. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Vergi Denetimi İçindeki Yeri	44
2.2.1.2. Maliye Teftiş Kurulu	45
2.2.1.2.1. Maliye Teftiş Kurulu'nun Tarihçesi	46
2.2.1.2.2. Maliye Teftiş Kurulu'nun İdari Yapısı ve Görevleri.....	46
2.2.1.2.3. Maliye Teftiş Kurulunun Vergi Denetimi İçindeki Yeri	47
2.2.2. Gelir İdaresi'ne Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri.....	49
2.2.2.1. Gelirler Kontrolörleri	49
2.2.2.1.1. Gelirler Kontrolörlerin Tarihçesi	50
2.2.2.1.2. Gelirler Kontrolörleri'nin İdari Yapısı ve Görevleri	50
2.2.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri'nin Vergi Denetimi İçindeki Yeri	52
2.2.2.2. Vergi Denetmenleri.....	54
2.2.2.2.1. Vergi Denetmenlerinin Tarihçesi	55
2.2.2.2.2. Vergi Denetmenlerinin İdari Yapısı ve Görevleri	56
2.2.2.2.3. Vergi Denetmenleri'nin Vergi Denetimi İçerisindeki Yeri	57
2.2.2.3. İlin En Büyük Mal Memuru.....	57
2.2.2.4. Vergi Dairesi Müdürleri.....	58
2.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi	59
2.3.1. Almanya'da Vergi Denetimi	59
2.3.1.1. Almanya'da Vergi Denetim Türleri.....	62
2.3.2. İngiltere'de Vergi Denetimi	63
2.3.2.1. İngiltere'de Vergi Denetim Türleri	65
2.3.3. Fransa'da Vergi Denetimi	65
2.3.3.1. Fransa'da Vergi Denetim Türleri.....	67
2.3.4. İspanya'da Vergi Denetimi	68
2.3.4.1. İspanya'da Vergi Denetim Türleri.....	69
2.3.5. İtalya'da Vergi Denetimi.....	69
2.3.5.1. İtalya'da Vergi Denetim Türleri	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ VERGİ DENETİM ELEMANLARININ KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR VE BU SORUNLARIN VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE OLAN TESİRİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA.....	72-103
3.1. Genel Olarak Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu	72
3.1.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler	73
3.1.2. Vergi Mevzuatı	74
3.1.3. Denetim Elamanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları	74
3.1.4. Vergi Bilincinin Düşük Düzeyde Olması.....	75
3.1.5. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	75
3.1.6. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı	76
3.1.7. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı.....	76
3.2. Araştırmanın Amacı.....	77
3.2.1. Araştırma Modeli	77
3.2.2. Ön Çalışma	78
3.2.3. Verilerin İstatistiksel Analizi	78
3.3. Demografik Bulgular	82
3.4. Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Bulgular.....	91
3.5. Anket Çalışmasının Sonuçlarına Göre Türkiye’deki Vergi Denetimine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri	101
SONUÇ VE ÖNERİLER	103
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	106
EKLER	113
ÖZGEÇMİŞ	115

ÖZET

Vergi denetimi; vergi yasaları ve vergiye tabi tutulan yükümlülerin ve vergi işlemlerinin tam olarak kavranabilmesini sağlayan ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik; örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir. Verimlilik ise, en az vergi masrafıyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını sadece vergi denetim sistemindeki alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılması ve vergi idaresinin etkinliği açısından olayın değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

Yaptığımız analizde vergi denetimi ile ilgili vergi denetim elemanlarının karşılaştığı sorunları ve bu sorunların vergi denetimini üzerindeki etkinliği belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın ana kitlelerini, Ankara ilinde faaliyet göstermekte olan Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcıları oluşturmaktadır. Analiz sonuçları vergi denetim elemanlarının kendi aralarında bir iç çekişmenin yaşandığı ve denetim birimleri arasında bir örgütlenme sorunu olduğunu destekler niteliktedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Etkinlik

ABSTRACT

Tax audit is described as that it provides to be comprehended tax laws, and abligor changed with tax and fiscal manipulations totally; that determines attened whether tax administration and abligors act in accordance with the prinçiple and rules being at the present tax system or not ; and all processes made by tax administration.

Organizational accomplishment generally is assessed with the concepts of “efficiency” and “productivity” Express oblaining maximum tax revenue with minimum tax expense.

Providing efficiency in the tax audit is not possible to actualize with taking only some measurements and arrangements in the tax audit system. It will be more convenient that the event is thought as a whole in terms of the thoughts of systems approach and it is evaluated in terms of the efficiency of tax administration.

That the conduct of tax audit by four different control units and sometimes being seen an infighting among units cause to decrease efficiency in the supervision; the reguirement of consalidation of units or being subjected to a new structuring are obvious.

The main crowd of the research constitutes Tax supervisor and the assistants of Tax Supervisor who work in the province of Ankara. The results of analysis have a quality that supports the members of tax supervision have on infighting among themselves and there is an organization problem among supervision units.

Key Words: Auditing, Tax Auditing, Efficiency

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı (%).....	33
2	Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve ÖTV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı %	33
3	Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi	35
4	Mükelleflerin Denetlenme Oranları.....	36
5	Vergi Denetim Kadroları (Şubat 2010 İtibari ile).....	38
6	İncelenen Matrah Oranları (2009 Yılı Verileri).....	39
7	Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2009 Yılı Verileri).....	39
8	HUK'nun 1987–2008 Yılları Arası Kurul Kadro Hareketleri (1987–2009)	43
9	Hesap Uzmanları tarafından yapılan vergi incelemeleri (2004–2008).....	44
10	Hesap Uzmanlarınca İncelenen Mükelleflerin TÖU (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma)'ya Başvurma Oranı (2004-2008).....	45
11	Maliye Müfettişleri'nin Sayılarındaki Değişme (2005–2009)	48
12	Maliye Müfettişleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2009)	48
13	Maliye Teftiş Kurulu'ndan Ayrılanların Ayrılış Nedenleri (2005–2009)	49
14	Gelirler Kontrolör Sayısı (2005-2009)	52
15	Emeklilik, İstifa, Nakil ve Vefat Nedeni ile Görevden Ayrılan Gelirler Kontrolörleri'nin Dağılımı (2004-2008)	53
16	Gelirler Kontrolörleri Tarafından İncelenen Vergi Sonuçları (2001-2009)	53
17	Vergi Denetmenleri Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2009)	57
18	Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2007)	59
19	Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%)	77

20	Güvenilirlik Değeri	79
21	Toplam Varyans	79
22	Yönlendirilmiş Temel Bileşenler Matrisi	80
23	Ölçek Alt Boyutları Güvenilirlik Değeri	81
24	Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular	82
25	Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular	82
26	Medeni Durum Değişkenine İlişkin Bulgular	83
27	Meslek Değişkenine İlişkin Bulgular	84
28	Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine İlişkin Bulgular	84
29	Eğitim Düzeyi Değişkenine İlişkin Bulgular	85
30	Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Çakışma Durumu	86
31	Hedeflenen Vergi Denetim Oranı	87
32	“Size göre vergi denetiminde vergi denetim elemanlarına en çok yardım sağlayanlar hangileridir?” Sorusuna İlişkin Bulgular	89
33	“Size göre vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler” Sorusuna İlişkin Bulgular	90
34	Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Tanımsal Bulgular	91
35	Vergi Denetimi Ölçeğinin Cinsiyete Göre Dağılımı	93
36	Vergi Denetimi Ölçeğinin Yaşa Göre Dağılımı	94
37	Vergi Denetimi Ölçeğinin Medeni Duruma Göre Dağılımı	95
38	Vergi Denetimi Ölçeğinin Mesleğe Göre Dağılımı	96
39	Vergi Denetimi Ölçeğinin Meslekte Çalışma Yılına Göre Dağılımı	98
40	Vergi Denetimi Ölçeğinin Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı	99
41	Vergi Denetimi Ölçeğinin Alt Boyutlarının Karşılaştırılması	100

GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Grafik Nr.</u>	<u>Grafik Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular	82
2	Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular	83
3	Medeni Durum Değişkenine İlişkin Bulgular	83
4	Meslek Değişkenine İlişkin Bulgular	84
5	Meslekte Çalışma Yılı	85
6	Eğitim Düzeyi	85
7	Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Çakışma Durumu	86
8	Hedeflenen Vergi Denetim Oranı	88
9	Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Tanımsal Bulgular	92

KISALTMALAR LİSTESİ

BSMV	: Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	: Gelirler İdaresi Başkanlığı
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VDD	: Vergi Denetmenleri Derneği

GİRİŞ

Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ile iç ve dış borç yükünün varlığı ve genel olarak kamu harcamalarının büyüklüğü dikkate alındığında, Türkiye'deki gelir idaresi ve vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Buna karşın, bugüne kadar Türkiye'de etkin bir vergi idaresi ve etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulamadığı söylenebilir. Hatta, Türkiye'de vergi kaçırmak çok normal bir davranış olarak bile algılanmaktadır.

Bilindiği gibi, Türkiye'deki vergi sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Bu durum mükellef beyanlarının doğruluğunun incelenmesinin önemini artırmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde, vergi incelemesinden amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmektedir. Buna göre vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, anket çalışması yardımıyla Türkiye'deki vergi denetimine ilişkin sorunları ve bu sorunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerini ortaya koyabilmektir. Türkiye'deki kamu harcamaları ile vergi kayıp ve kaçaklarının büyüklüğü dikkate alındığında vergi denetimi konusunun son derece önemli olduğu düşünülmektedir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, denetimle ilgili çeşitli tanımlamalara yer verilerek, denetimin tarihsel gelişimi ve denetim türleri üzerinde durulacaktır.

İkinci bölümde, vergi denetiminde görev alan merkez ve taşra örgütleri incelenerek Türkiye'deki mevcut durum ortaya konulacaktır.

Üçüncü bölümde ise, vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler genel olarak işlenerek, Ankara ilinde faaliyet gösteren Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcıları üzerinde uygulanan anket çalışması ve bu çalışmanın sonuçları belirtilecektir. Anket çalışması ile Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarının karşılaştığı sorunlar ve bu sorunların önem düzeyi belirlenerek çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Vergi; devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerine dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir (Devrim,2002: 190).

Devlet, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını vergi gelirleri ile toplamaya çalışırken, diğer taraftan ekonomik büyüme, kaynakların etkin kullanımı, kaynak dağıtımında adaletin sağlanması gibi ekonomik ve sosyal olayların gerçekleştirilmesinde vergileri bir araç olarak kullanmaktadır (Akbıyık, 2005: 89). İşte bu nedenlerden ötürü ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti için vergi denetimi zorunlu olmaktadır.

Ayrıca denetimin, hesap vermenin, sorgulamanın olmadığı yerlerde; belirsizlikler, karanlık işler, siyasal kirlenme, sistemlerin ve kurumsal yapıların çökmesi, yolsuzluklar gibi toplumsal çatışmalar yaşanmaktadır. Denetim, demokrasi bilincinin önemli bir göstergesidir. Çünkü denetim organlarının bağımsız çalışmadığı yönetimlerde demokrasiden söz etmek de mümkün olmamaktadır (Doğanoğlu, 1998: 2). Bu nedenlerden ötürü devlet, hem vergi gelirlerini arttırmak hem de vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranmalarını sağlamak için denetim mekanizmasını kullanır.

Türk vergi sistemi, beyan esasına dayanan bir sistemdir. Mükellefin beyanı, aksi ispat edilinceye kadar doğru olarak kabul edilmektedir. Denetim, beyan esasına bağlı bir müessesedir. Beyan esasına göre, mükellefin beyanının mutlak doğruluğu kabul edilmez ve mükellefler her zaman vergi incelemesine tabi tutulabilir (Özer, 1997: 26).

Modern maliyecilere göre; vergileme, mükellefin vereceği bilgilere göre yani beyan usulüne göre yapılmalıdır. Beyana dayanan vergi tarhının başarılı olabilmesi, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve doğru olarak verilmesine bağlıdır. Oysaki mükelleflerin vergi karşısındaki tutumları birbirinden oldukça farklıdır. Vergi yükümlülerinin görevlerini zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediği, büyüyen ekonomiye paralel olarak gelişen vergi idaresinin kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere göre uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi zorunluluğu, denetime duyulan ihtiyacı sürekli olarak arttırmaktadır. Teknolojik gelişmelerden en az mükellefler kadar yararlanamayan, yapısal olarak hantal olan, çok başlılık ve iç çekişmelerle kendi kabuğunu kırıp gelişemeyen bir denetim organizasyonu bu ihtiyaçları karşılayamayacaktır (Vergi Denetmenleri Derneği [VDD], 2007: 127). Dolayısıyla vergi denetimi; vergi yasaları ve vergiye tabi tutulan yükümlülerin ve vergi işlemlerinin tam olarak kavranabilmesini sağlayan ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir. Bunun yanında vergi denetimi; yükümlüler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayabilme, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilenecek en yüksek düzeyde vergi toplanabilme, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği [MHUD], 1996: 98).

Öyleyse denetim yapılabilmesi için:

- Denetlenecek organizasyonun amaçlarının bilinmesi,
- Bu amaçlarla ilgili ölçülerin belirlenmesi,
- Bu standartların sağlanmasından kimlerin sorumlu olacağına bilinmesi,
- Denetlenme noktalarının belirlenmesi,

- Elde edilen sonuçların ve kullanılan yöntemlerin standartlarla karşılaştırılması
- Sonunda hataların düzeltilmesi ve sorumluların buna göre değerlendirilmesi gerekir (Yaraşlı, 2005: 246).

Denetim, denetimi yapan kurumlara göre idari denetim, yargı denetimi ve yasama denetimi; denetçinin statüsüne göre ise iç ve dış denetim; denetimin konusuna göre yerindelik ve hukukilik denetimi, işin yapılmasından önce veya sonra ise önceden ve sonradan denetim diye sınıflandırılmaktadır.

Vergi denetiminin “arayıcı ve bulucu” işlevi ile “önleyici” işlevinin olduğu bilinmektedir. Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu, diğer bir ifadeyle “dedektif” işlevi; yükümlülerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili olarak defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını ve bu hataların düzeltilmesini sağlamaktır. Vergi denetiminin önleyici işlevi ise hatalar ve hileler ortaya çıktıktan sonra cezalandırma yöntemini uygulamak yerine, söz konusu hata ve hile nedenlerini ortadan kaldırmak için bunların oluşmasını önleyici etkiler yaratılmasını sağlamaktır. Günümüzde vergileme süreçleri, mükelleflerle işbirliği esasına dayandığından vergi denetiminin önleyici işlevi; araştırmacı, bulucu ve cezalandırıcı işlevinin önüne geçmektedir (VDD, 2003: 28).

Günümüzde vergi denetiminin araştırma (arayıcı ve bulucu) ve önleme işlevlerinin yanı sıra bir de düzeltme işlevi vardır. Yürütülen denetimler sırasında denetim elemanları, mükellefleri gerekli görülen durumlarda uyararak onlara yardımcı olurlar. Böylece vergi denetiminin eğitici ve yapıcı yönü ön plana çıkarılarak, hem idare hem de mükellef tarafından yapılan hataların düzeltilmesine imkân sağlanmaktadır. Dolayısıyla düzeltme işlevi; vergi denetimine verginin doğruluğunu sağlama yönünde mükellefleri aydınlatma, yetiştirme ve mükelleflere vergi ahlak ve bilincini yerleştirme görevlerini yüklemektedir (Gerçek, 2002: 40).

1.1.1. İç Denetim

İç denetim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. maddesinde kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve bu idareyi geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini

değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

İç denetim; denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği gibi konularda güvence ve danışmanlık elde eder (Kaya, t.y.).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idareleri bünyesinde iç denetim faaliyetinin kurulması ve iç denetimin, iç denetçiler tarafından yapılması öngörülmüştür. Söz konusu kanunun 66. maddesi uyarınca da, Türkiye’de iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığı’na bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kurulması hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun başkan ve üyeleri 30.06.2004 tarihinde göreve başlamıştır. Bugün itibariyle Kurul, 6 üye ile görevine devam etmektedir (Aktaş, 2007: 1).

İç denetim; kurumun bünyesinde olan memurlar tarafından, idarenin işlemlerinin yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Maliye Bakanlığı’nda iç denetim yetkisine sahip olanlar şunlardır:

- Maliye müfettişleri,
- Bütçe kontrolörleri,
- Muhasebat kontrolörleri,
- Gelirler kontrolörleri,
- Milli emlak kontrolörleri,
- Personel genel müdürlüğü kontrolörleri,
- TASİŞ (Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü) kontrolörleri,
- Muhasebe denetmenleri,
- Vergi denetmenleri,
- Milli emlak denetmenleri,

İç denetimde temel amaç, denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi, yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katar (Gönülaçar, 2007: 9)

Bugün, Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü'ne bağlı Bütçe Dairesi Başkanlıkları'nın büyük bölümünün saymanlık yetkisini taşıması nedeniyle bazı birimler hem Maliye Müfettişleri, Muhasebat Kontrolörleri, Bütçe Kontrolörleri hem de bağımsız bir dış denetim birimi olarak Sayıştay Denetçileri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Bu durum, aynı birimin veya konunun birden fazla denetim birimince denetlenmesi sonucunu yaratırken diğer bazı birimlerin de denetlenmemesine yol açmaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı [DPT], 2001: 31).

Yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanmasını ve personelin doğru işlem yapmasını sağlayarak verginin gerçeğe uygun olarak alınmasını sağlayan iç denetim, vergi denetiminin önemli bir aracıdır (HUD, 1996: 100). İç denetim, uygulamada olası yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışların ortaya çıkışındaki kurumsal unsurların ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır (Özker, 2002: 175). Ayrıca teftiş (iç denetim) hiyerarşik üstlerce alınan kararların astlarca uygulanıp uygulanmadığının devamlı izlenmesini sağlayarak hem yönetimin etkin işleyişinin asıl unsurlarından birisi hem de herhangi bir anda örgütün ne durumda bulunduğu bir göstergesi olmuştur. Bu açıdan, yönetimin düzenli işleyişinin temeli etkin teftişe dayanmaktadır.(VDD, 2007: 163)

1980'li yıllardan itibaren, ülkelerin kamu mali yönetim ve denetim anlayışlarında köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişim, kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmayı ve geliştirmeyi hedeflemiş, denetim ilke ve tekniklerinin geliştirilmesi suretiyle, kamu kaynaklarının ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmeye yönelik iç denetim sisteminin kurulmasını bir zorunluluk haline getirmiştir (Gürkan, 2006: 4).

1.1.2. Dış Denetim

Dış denetim; işletmenin, kendi elemanı olmayan (organik bağı bulunmayan) bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesidir. Dış denetim; kendi içinde bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olarak üç bölüme ayrılmıştır.

1.1.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Kenger, 2001).

Bağımsız denetçiler; finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler. Ancak uygunluk ve faaliyet denetimi zorunlu değildir, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 29).

Bağımsız denetimde, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturmaktadır. Kaydedilen bilgilerin ilgili dönemin mali-ticari işlemlerini gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak işlenip işlenmediği, denetçi tarafından incelenmeye alınmaktadır (Organ, 2008: 13).

1.1.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi; görev ve yetkilerini ilgili yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere devlet kurumları içerisinde örgütlenmiş olan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir.

Denetimin amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre kamu kontrol kurumları; Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu'dur.

Kamu denetimin amacı; şirketlerin ve ilgili kurumların faaliyetlerinin vergi ziyanına neden olup olmadığını, kamu yararına göre uygun yönetilip yönetilmediğini araştırıp bunları önleyici işlemleri yapmaktır.

1.1.2.3. Yüksek Denetim

Ülkemiz literatüründe denetimin fonksiyonel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapıldığı görülmektedir. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası literatürde ise bu denetim için daha çok “yüksek denetim” ya da “devlet denetimi” terimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Köse, 2000: 18).

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin yüksek denetim kurumlarının (Yüksek Denetleme Kurulları, Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (Kenger, 2001).

Kıta Avrupa'sı ülkelerinde ve ülkemizde Sayıştay tarafından yapılan yüksek denetim faaliyeti; Anglosakson ülkelerinde, Genel Denetçi ya da Komptrolör ve Genel Denetçi diye adlandırılan ve bir başkanın idaresinde, yürütme organı içinde bulunan bir kamu kurumu tarafından yürütülmektedir (Karakaş, 2005: 209).

Yüksek denetim parlamento adına yapılır ve klasik denetimin yanı sıra performans denetimini de içerir.

1.2. Vergi Denetiminin Tarihçesi

Verginin doğumu ile birlikte, denetimin de doğduğu anlaşılmaktadır. Milattan Önce (M.Ö) 2400'lerde Sümerlerde vergi denetçileri vardı. Bu denetçiler denetimi yaparlar ve gerekirse görevlerinden alınabilirlerdi. Babil'de de verginin denetimiyle bizzat kral Hammurabi ilgileniyor, bunun için gerekli fermanları gönderiyordu (Baykara, 2007: 2). Fakat, tarihte bilinen ilk denetim örneklerine Mısır medeniyetinde rastlanmıştır. Ayrıca Yunan, Pers, Çin ve İbrani kayıtlarında da denetim ile ilgili bilgiler mevcuttur.

Atina'da maliye tahsildarının hesaplarını denetleyen ve yoksulsuzluklarla mücadele eden denetim kuruluşları oluşmuş, Roma'da ise kamu maliyesinin kontrolünü "Kester" ve "Kontrolör" adı verilen denetçiler yapmıştır. İngiltere'de 14. yüzyılın başlarında denetim bir unvan olarak kullanılmış ve tahsildarların hesaplarının "denetçi" ismini verdikleri denetçilere denettirme esası kabul edilmiştir. Venedik'te 1581 yılında ilk profesyonel denetim örgütü "Collegio dei Rexonati" adıyla bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 24).

19. yüzyılın sonlarında ABD, İngiltere, Almanya ve diğer birçok ülkede anonim ortaklıklar kurulmaya başlamış ve sayıları da gittikçe artmıştır. Bu durum karşısında devletler, şirketlerin muhasebelerinin yılda bir defa uzman bir kişi tarafından denetlenmesini istemişlerdir. Sonuç olarak İngiltere'de 1879 yılında anonim ortaklık şeklinde kurulmuş bankalara yıllık denetim şartı konulmuştur. Almanya'da bu zorunlu denetim 1900 yılında başlatılmıştır. ABD'de ise 1934 yılında hisse senetleri ve borsaya kayıtlı işletmeler için yıllık zorunlu denetimler getirilmiştir (MHUD, 2004: 9).

Denetim, iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlamış ve modern bir şekilde işletme-muhasebe denetimi ile özdeşleşen tarihsel bir içerik kazanmıştır.

1.2.1. Osmanlı Dönemi

Osmanlı devletinde çağdaş anlamda vergi idaresi olmadığı için Osmanlı Devleti'nin vergileri şer'i ve örfi vergilerdi. Bu vergiler dışında tımar, has ve zeamet sahiplerinin topraklarından elde edilen ürünlerinden aldıkları paylar ile gümrük ve tüketim vergileri de

vardı. II. Mahmut döneminde defterdarlık sistemi kaldırılarak Maliye Bakanlığı kurulmuş ve örfi vergiler kaldırılarak tek bir vergi alınması prensibi benimsenmiştir.

Bizde devlete ait tüm malî işlerin doğrudan doğruya Maliye Bakanı'na bağlı ve yetkili bir kurulun kontrolü altında bulundurulması amacı ile bir Teftiş Kurulu kurulması ihtiyacı, ilk defa 1879 yılında "Umur-u Maliye'nin Tanzim ve Islahı" çalışmalarına girildiği sırada duyulmuştur. Nitekim söz konusu ıslahat çalışmalarını yürütecek "Islahat Komisyonu" nun 2 Haziran 1879'da kurulmasından hemen sonra, 21 Haziran 1879'da devrin Maliye Nazırı bir "Heyeti Teftiş-i Maliye" kurulması gereğini ve bu konuda hazırlanan "nizamname lâyihasını" tezkere ile Sadrazam'a iletmiştir (Tarihçe, (t.y.) <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=16/>). Maliye Teftiş Kurulu'nun oluşturulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal nitelikte olup ve Tanzimat'tan özellikle de Meşrutiyet'ten sonra devlet yönetiminde bilinen merkeziyetçi sistemin bir karşılığıdır. Ötekisi ise, bu doğrultuda Umur-u Maliye'nin tanzim ve ıslahı ile genel maliye örgütünün ülke içindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır (Erol, 1998: 88).

1.2.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet Dönemi'nde ilk kez Vergi Denetimi 1926 yılında 755 Sayılı K.V.K. ile yürürlüğe giren "Kazanç Vergisi"nin uygulanmasıyla bir müessese olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. 755 Sayılı K.V.K.'a göre, beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurları'na verilmiş olup Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda ve sadece vergi denetimi görevini üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanlarıdır. Bundan sonraki yıllarda denetim işinde serbest muhasebecilerden faydalanılmış, bu uygulama da 1934 yılında sona ermiştir.

28 Mart 1945 tarihli ve 4709 Sayılı kanunla Maliye Bakanı'na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Hesap Uzmanları Kurulu'nun kurulmasının amacı, beyana dayalı vergi sistemine geçiş döneminde girilen reformun başarılı olunmasını ve yurt çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamaktır.

Vergi Denetmenleri, 1936 yılında 2996 Sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunla Varidat Kontrol Memuru, 1950 yılında 5655 sayılı yasayla Vergi Kontrol Memuru, 1994 yılında 543 Sayılı KHK ile şu andaki Vergi Denetmeni unvanını elde etmişlerdir.

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası'nın amacı; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun, ilgililerin ve resmi kuruluşların yararlanmaları için tarafsız bir şekilde sunulmasını gerçekleştirmek ve yüksek mesleki standartlar gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler odaları birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (Sevim ve diğerleri, 2006).

Şu anda ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimden sorumlu teşkilatı, merkezde bakana bağlı olan “Maliye Müfettişleri”, “Hesap Uzmanları” ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı “Gelir Kontrolörleri”, “Vergi Denetmenleri” ile bakanlığın taşra teşkilatından oluşmaktadır.

1.3. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetiminin amacının, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamak olduğu söylenebilir. Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkânsızdır. Asıl amaç bu olmakla birlikte vergi denetimi yoluyla mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve etkinlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo- ekonomik amaçlara ulaşılması da mümkündür. Bu anlamda vergi denetiminin amacı, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu

fonksiyonlar paralelinde vergi denetiminin mali, sosyal, ekonomik, hukuksal amaçlarının bulunduğu gör÷lmektedir (VDD, 2003: 26).

Vergi denetiminin temel amacı, sistemin iyi çalışmasına yardımcı olmak üzere bütün gelir ve giderleriyle incelenen mükellef sayısını artırmak olmalıdır. Bu çerçevede ekonomik olay ve işlevlerin bütün olarak kavranabilmesi için denetim ve incelemelere kaynaktan, yani üretim, imalat ve ithalat aşamalarından başlanması gerekmektedir (Sarı, 2002: 446).

1.3.1. Mali Amaçlar

Vergi denetimi, beyan dışı kalmış gelirleri tespit edip önleyerek devletin ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirmeyi amaçlar.

Mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatmaktadır. Bu bakımdan, vergi denetiminin doğrudan ve özellikle dolaylı fonksiyonları, devlete önemli mali imkânlar sağlamaktadır (VDD, 2007: 165).

Modern devlet anlayışında, devlete fiscal işlev (mali işlev, en üst düzeyde gelir sağlama) yanında ekstra-fiscal işlevlerinin (mali olmayan işlev, ekonomik ve sosyal işlev) yüklenmiş olması devletlerin gelire olan ihtiyacını arttırmıştır. Devlet, artan gelir ihtiyacını karşılamak için öncelikle mevcut vergi potansiyelini tam olarak kapsayacak şekilde sistemini oturtmaktadır. Böylelikle vergi potansiyelinin kavranmasına sağlayacağı katkı ile kayıtdışılığın da önüne geçilmiş olacaktır. Çünkü beyan esasını etkileyen en önemli olgu kayıtdışılıktır. Eğer bir ülkede kayıtdışılık egemense, bu takdirde beyan edilecek olan kısım veya daha açıkçası beyan edilecek gelirler sadece kayda alınan işlemlerle sınırlı olacaktır (Şin, 2005: 83).

1.3.2. Ekonomik Amaçlar

Getirilen her vergi uygulanmaya başlandığında veya getirilmesi sırasında doğrudan bir amaç gözetilsin ya da gözetilmesin bazı ekonomik etkiler yaratır. Bu etkiler iktisadi

karar birimlerinin ve fertlerin vergilerden önceki duruma nazaran davranışlarını değiştirmeleri sonucu ortaya çıkar ve nispi fiyatlar değişir. Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın sağlanması ya da gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergiden giderek daha fazla yararlanmaya başlamışlardır. Geniş ölçüde vergi kayıp ve kaçakçılığının söz konusu olduğu toplumlarda arzulanan etkiler gerçekleştirilmediği gibi, vergi kaçakçılığının varlığı da bozucu etkilere yol açmaktadır. Vergi kaçırma imkânına sahip sektör ya da kişiler ek olarak elde ettikleri fonları devletin önceliklerinden farklı bir şekilde ve diledikleri gibi kullanmaktadır (Dönmez, 1992: 51).

Vergilerin ekonomik amaçla kullanılması, belli sektörlerin gelişmesine katkı sağlar ve geniş anlamı ile ülke kalkınmasını sağlar. Bu, belli kişi ya da sektörlerle doğrudan transferler, destekleme alımları, fon kaynaklı ucuz krediler ya da istisna, muafiyet ve iade şeklinde vergi teşvikleri sağlanarak yapılmakta; dolayısıyla devlet ya vergi gelirlerini harcamakta ya da vergi alacağından vazgeçmektedir. Bu durumun, devlet için ayrı bir finansman yükü getirdiği ise açıktır. Gerek devletin finansman ihtiyacının karşılanması ve gerekse etkin olmayan bir vergi yönetim ve denetiminin benzer ya da farklı sektörlerde faaliyette bulunan kişi ya da kurumlar açısından yol açtığı haksız rekabetin önlenmesi için geniş tabanlı etkin bir vergi uygulaması bu amaca önemli katkılar sağlayacaktır (Savaş, 2000).

1.3.3. Sosyal Amaçlar

Sosyal ve ekonomik refahın gerçekleştirilmesi, herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaşmasına bağlıdır. Vergiler, gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle, gelir dağılımının dengelenişine önemli etkiler yapmaktadır. Yükümlülerin vergi kaçırma davranışlarını önlemeye yönelik olan vergi denetimi, bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı niteliktedir (VDD, 2007: 167).

Vergi denetimi, gelir dağılımını düzeltici fonksiyonu sayesinde ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınmasını sağlayarak devletin elde ettiği bu fonları düşük gelir elde eden kimselerin refahını artırıcı alanlarda kullanır ve gelir dağılımında adaleti sağlar. Fakat vergi kaçakçılığı, düşük gelir elde eden kişilerin refahında beklenen olumlu artışı engellemektedir. Ayrıca vergi denetiminin en önemli özelliğinden bir tanesi de genel

olmasıdır. Devletler denetim yoluyla kaynak yaratmakta ve kaynakların uygun bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır.

1.3.4. Hukuki Amaçlar

Yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya yönlendirilebilmelerinin yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilmektedir. Bu şekilde mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken işlemlerin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır (Heper, 2006: 188).

Vergi denetimi, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşır. Vergi kayıp ve kaçakçılığı yollarına yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece, vergi adaletinden söz edilemez. Vergilemede yatay adalet, eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla (oransal olarak) vergi ödemelerini gerektirir. Bilerek ya da bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler hiç vergi vermemek ya da kendileri ile eşit durumda olanlara göre daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de hiç şüphesiz vergi denetimleri ile sağlanmaktadır. Yapılan vergi denetimleri sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar, konunun hukuki kurallar içinde çözümlenmesini sağlamış olacaktır (Akdoğan, 1979: 8).

1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Denetim sonucunda, yapılan bir işlemin kanun, tüzük, yönetmelik, genelge vs. mevzuat hükümlerine aykırılığı saptanmış ise açık ihmal ve suç teşkil eden fiilleri işleyenler hakkında belli yaptırımların uygulanması söz konusudur. Bu durumda denetim elemanlarının re'sen görevden el çektirme gibi bazı yetkileri vardır. Ayrıca mevzuata aykırı durum, denetim elemanlarınca düzenlenen raporla, adına hareket ettiği makama veya yargı organlarına bildirilmektedir. Bu özellik, psikolojik etkisi nedeniyle denetime caydırıcı bir fonksiyon kazandırmaktadır (Savaş, 2000).

Vergi teşvikleri ile ekonomik olarak korunması ve geliştirilmesi gereğine inanılan sektörlerde vergi yükleri azaltılmakta hatta sıfıra indirilmektedir. Teşvik kapsamı dışındaki sektörlerde, vergi denetimlerinin etkili bir şekilde sürdürülmesi, vergilendirilmemek isteyen mükelleflerin teşvik kapsamındaki sektörlerde yatırım yapmasını sağlayacağından vergi denetimi, ülke kaynaklarının optimum kullanılmasına katkıda bulunacaktır (Aktan, 2004).

Vergi denetiminin istenilen amaçları gerçekleştirilmede üç önemli fonksiyonu vardır. Bunlar; eğitici fonksiyonlar, önleyici fonksiyonlar ve araştırma fonksiyonlarıdır. Vergi denetiminin en önemli fonksiyonu vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Denetim yoluyla hata, hile gibi nedenlerle her an denetleme korkusuyla yüz yüze gelen mükellefler doğru beyan vermeye zorlanılır. Bu durum vergi denetiminin önleme fonksiyonunun önemini belirtir.

Vergi denetimi esas olarak ödenecek olan verginin doğru olup olmadığını inceler. Mükelleflerin defter ve belgelerinde meydana gelecek olan hata ve hileler araştırılır, ödenecek verginin doğruluğu tespit edilir.

Diğer bir önemli fonksiyon ise mükellefi uyararak ona yardım edilmesini sağlayan eğitici fonksiyondur. Mükellefler bu sayede defter ve belgeleri incelenirken hem eğitilir hem de uyarılmış olurlar.

1.4.1. Vergi Denetiminin Eğitici Fonksiyonu

Vergi denetiminin en önemli işlevlerinden birisi de eğiticiliktir. Vergi denetim elemanı, sadece vergi kaybını ortaya çıkaran ve mükellefi cezalandıran kişi değil, aynı zamanda danışma, panel ve konferans yoluyla vergi konusunda aydınlatma ve biçimlendirme hizmeti veren bir kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim sorunu olup, denetim elemanının mesleğe girişinden başlayarak tüm meslek hayatı boyunca eğitiminde süreklilik göstermesi gerekmektedir (Organ, 2008: 44).

Vergi denetim elemanları, hem mükelleflere hem de memurlara denetim sırasında yardımcı olur ve onlara bilgi verir. Böylelikle vergi denetimi sonucunda, yapılan hatalar

bulunur ve düzeltilir. Vergi kayıpları bu suretle önlenir. Yükümlüler vergi denetimi sırasında karşılaştıkları sorunlar karşısında denetim elemanlarınca uyarılarak ve eleştirilerek bir dahaki sefere aynı hataları tekrarlamamaları konusunda eğitilmiş olurlar.

1.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu

Denetim sonrasında uygulanacak cezanın, yükümlüler yönünden caydırıcı nitelik taşıması nedeniyle hatalı ve hileli işlemleri azaltan ve vergi inceleme amaçlarını etkin bir şekilde gerçekleştiren fonksiyonu, önleme fonksiyonudur. Önleme fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için, mükelleflerin belirli zamanlarda incelemeye tabi tutularak kontrol altında bulundurulmaları zorunludur. Eldeki olanakların koyduğu sınırlamalara göre gerçekleştirilebilecek olan bu kontrol, vergi inceleme sonuçları bakımından büyük önem taşımaktadır. Böylece vergi kaybına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin mükellefe yapılacak uyarılarla önlenmesi ya da azaltılması söz konusu olacaktır (Akdoğan, 1979: 10–11)

Vergi denetimi sonunda uygulanması gereken cezai yaptırımların özellikle mükellefler için caydırıcı nitelik taşıması gerekmektedir. Cezalandırılma endişesi, vergi kayıp ve kaçaklarını en az düzeye indirerek bu kayıp ve kaçakların önemli ölçüde azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi denetimi ile yapılmak istenen şey, hatalı ve hileli işlemler sonucu mükellefleri cezalandırmak değil bu hata ve hilelerin olmasını önlemeye çalışmaktır.

1.4.3. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırma fonksiyonunda en önemli aracı vergi incelemeleridir. Vergi incelemesi, vergiyi ödemekle yükümlü olan kişilerin ödedikleri verginin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesiyle, mükelleflerin defter ve belgeleri ile beyanları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda ödenmesi gereken vergiyi vergi idaresine tarh ettirmeyi öneren yazılı bir denetim türüdür.

Vergi denetimi, mükelleflerin devlete ödemekle yükümlü olduğu vergilerin doğruluğunu tespit eder. Vergilerin doğruluğu tespit edilemez, cezai yaptırımlar

uygulanmaz ise vergi denetiminin diğerk işlevleri de çalışmaz duruma gelir. Bu nedenle vergi denetimi, mükelleflerin defter ve belgelerinde meydana getirdikleri hata ve hileli durumların araştırılmasını ve düzeltilmesini sağlar. Hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılması ile vergi denetiminin araştırma fonksiyonu, önleme fonksiyonu özelliğı taşıır.

1.5. Vergi Denetimin Türleri

Vergi denetim türleri; yoklama, vergi incelemesi ve arama olarak sınıflandırabilir.

1.5.1. Yoklama

VUK' un 127. maddesinde Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak tanımlanmaktadır.

Yoklama vergi denetim türleri içerisinde en kolay olanıdır. Vergi sistemimizde beyan esasına dayanan tarh ve tahakkuk, mükelleflerin bildirimine dayanmaktadır, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri ya da eksik getirdikleri durumlarda mükellefiyetle ilgili durumlar gizlenmiş olmaktadır. İşte bu durumlarda maddi olayların tespiti, yoklama ile yapılmaktadır.

Vergi hukuku açısından ise yoklama, vergi kanunlarının uygulanması için fiilen tespiti gereken durumların mahallinde araştırılması faaliyetidir. Nitekim VUK yoklamayı, mükellefi ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde tanımlamıştır. Söz konusu tanım, yoklamaya yetkili olanlar için son derece geniş yetkiler verildiğini ortaya koymaktadır. Bu haliyle yoklama, vergi idaresinin mükellef hakkında yaptığı bilgi toplama faaliyetleri yanında kayıt ve belge düzeninin kontrolünü de içeren bir vergi güvenlik önlemi mahiyetini almış bulunmaktadır.(Tekin ve Çelikkaya, 2007: 111)

VUK' un 128. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,

- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları,

yoklama yetkisine sahip olup, hüviyetlerini göstermek ve yoklama sonuçlarını tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirerek bir örneğini nezdinde yoklama yapılanaya vermek suretiyle her zaman bireysel veya toplu yoklama yapabilir.

Vergi Usul Kanununun, “ İdarenin Yardımı” başlıklı 7. maddesine göre;

- Bilumum mülkiye amirleri,
- Emniyet amir ve memurları,
- Belediye başkanları,
- Köy muhtarları ve
- Kamu müesseseleri,

vergi kanunlarının uygulanmasında, uygulama ile ilgili, memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.

VUK'nun 130-131 ve 132'inci maddelerine göre, yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez, yoklama sonucu tutanak niteliğinde olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler, yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılanaya veya yetkili kişiye imza ettirilir, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası, yoklaması yapılan şahıs veya yetkili kişiye bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.

Yoklama sonuçlarının hukuki nitelik kazanabilmesi için bunların belgelenmesi gereklidir. Bu nedenle yoklama sonuçları her iki taraf için de sonuç doğuran ve tutanak niteliğinde olan “yoklama fiş”lerine geçirilir ve yoklama fişine varsa mükelleflerin itirazları da eklenir. Dolayısıyla yoklama fişi, yapılan yoklamanın neticesi açısından son derece önemli olup, öyle ki, idarece tarhiyat yapılması gereken hallerde söz konusu

tarhiyat, yoklama fişine dayanarak gerçekleştirilir. Yoklama sonuçlandırıldıktan sonra, bir tespit işlemi olması itibariyle birtakım sonuçlar doğurur. Bunlardan en önemlileri yeni bir mükellefiyet tesisi, mükellefiyet değişikliği ya da mükellefiyetin ortadan kalkması ile vergi incelemesine başlanabilmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 114-115).

Yoklamanın amacı, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi dairesinin dışında gerçekleşen olayları ortaya çıkararak vergi adaleti ve sosyal adaleti gerçekleştirip hazineye ek gelir sağlamaktır.

Şöyle ki; yoklama; henüz yükümlülüğünü tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık etmesi yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca yükümlülerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir (Hesap Uzmanları Derneği [HUD], 1996: 99).

Ayrıca kayıtdışı ekonomiyle mücadelenin en etkin yollarından biri de yoklamadır. Bu mücadelede yeterli ve etkili yasal düzenlemeler de mevcuttur. Uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi, kayıtdışı ekonomiyle mücadelede önemli bir mesafe kat edilmesini sağlayacaktır (Gürboğa, 2004: 11).

1.5.2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi, yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı kalmayıp, bunun sağlanmasına yönelik tedbirleri de kapsamaktadır.

Geniş anlamıyla vergi denetimi kavramı, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır (Arpacı, 2004: 40). Başka bir ifade ile vergi incelemesi; mükellefin işlem ve hesaplarının, muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirisel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin

ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim türüdür (Şeker, 1993: 1).

Uygulamada vergi incelemesinin yanında zaman zaman bu kavrama eş anlamlı olarak, “revizyon”, “teftiş” ve “murakabe” gibi pek çok ifade kullanılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007, s.141).

Muhasebe işlemlerinin ve sonuçlarının, vergi yasalarına aykırı olup olmadığının belirlenmesini amaçlayan denetim türüne vergi revizyonu denilmektedir (Dalak, 1999: 79).

Teftiş; hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartları, yasal ve meslekî gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme (scrunity) sürecidir (Yörüker, 2004).

Murakabe, gözetlemek anlamına gelen Arapça'daki "rakabe" kökünden türetilmiş bir sufi pratiğidir. Dikkatle izlemek, ilgilenmek, gözleri açık tutmak anlamlarını da taşır.

Vergi incelemesinin amacı, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İnceleme yetkisi olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasını ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikini de kapsayabilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan kişi tarafından tasdik edilen giderler hazinece mükellefe ödenir.

Görüldüğü gibi, vergi incelemesi sadece, vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesiyle birlikte, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler.

Vergi incelemesi mecburi bir revizyon türü olup, hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu'ndan alır. Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesinde: "Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir." hükmü verilmektedir. Bu tanım, vergi incelemesine tabi olanların kapsamını çizmekle birlikte yetersizdir. Örneğin, adi ortaklıkların, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, iş ortaklıklarının herhangi bir gerçek veya tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte bunlar vergi hukuku yönünden mükellefler ve vergi incelemesine tabidirler (Şeker, 1993: 1).

1.5.2.1. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemesi; kapsamı, yöntemi, sürekliliği, kaynağı, yükümlü sayısı bakımından sınıflandırılabilir. Vergi incelemesi kapsam bakımından üçe, sürekliliği bakımından ikiye, yöntemi açısından ikiye, kaynağı açısından ikiye, ve yükümlü bakımından da ikiye ayrılmaktadır.

1.5.2.1.1. İncelemenin Kapsamı Bakımından

Vergi incelemesi kapsam bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı incelemedir.

Tam inceleme; bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması şeklinde tanımlanır. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusudur (MHUD, 2004: 133).

Tam inceleme; vergi inceleme türleri arasında en gelişmiş olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait tüm kayıt ve hesapların incelenmesidir.

Kısa inceleme; vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının, bir vergilendirme döneminde belirli bir yönünü kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemelerdir.

Sınırlı inceleme; bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan incelemedir (MHUD, 1996: 102).

1.5.2.1.2. İncelemenin Sürekliliği Bakımından

Vergi incelemenin sürekliliği bakımından ikiye ayrılmaktadır. Bunlar sürekli inceleme ve devresel incelemedir.

Sürekli inceleme, incelemeye alınan kuruluşların belli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesidir (Şeker, 1994: 122). Amaç, yapılan incelemelerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutularak vergi kaybının önlenmesidir (Akdoğan, 1979: 15).

Devresel inceleme, mükelleflerin, zaman aşımı süresi içinde hiç değilse bir kez incelenmesidir. Bu inceleme şekline genellikle sürekli incelemenin güçlükleri nedeniyle başvurulmamaktadır (Akdoğan, 1979: 15).

1.5.2.1.3. İncelemenin Yöntemi Açısından

Vergi incelemenin yöntemi açısından ikiye ayrılmaktadır. Bunlar olağan vergi incelenmesi ve aramalı vergi incelemesidir.

Olağan vergi incelenmesi, mükelleflerden bilgi ve belge alınarak başlanır. Bu inceleme yönteminde mükelleflerden yardım alınarak inceleme sonlandırılır. Bu tür inceleme literatürde “olağan vergi incelenmesi” diye bilinir.

Aramalı vergi incelemesi, alınan ihbarlar veya yapılmakta olan incelemeler sırasında, vergi kaçırdığına dair emareler bulunan vergi mükellefi ve onunla ilişkili üçüncü şahıslar nezdinde yapılan ve bünyesinde “arama ve el koyma” tedbirlerini de barındıran bir inceleme türüdür (Akın, 2006: 1).

1.5.2.1.4. İncelemenin Kaynağı Açısından

Vergi incelemenin kaynağı açısından ikiye ayrılmaktadır. Bunlar normal vergi incelemesi ve karşıt incelemedir.

Normal vergi incelemesi, herhangi bir ihbar olmaksızın ve yükümlünün defter ve belgelerde hata veya hile yaptığına dair kesin kanıt olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre yürütülen incelemedir.

Vergi kaynağının belirli bir amaç çerçevesinde ve önceden Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmiş ilke ve kriterlere göre yapılması olağandışı bir vergi incelemesi biçimidir. Vergi inceleme yetkisine haiz kişi veya kurumların, vergi usulsüzlüğü ya da vergi kaçınıldığına dair aldığı bir ihbar ve bulgulara dayanarak mükellefler üzerinde başlattığı tüm özel incelemeler bu türdendir. Olağandışı bir inceleme, mükellefin nezdinde ve ilgili incelemenin mevzuat ve kanundaki gerekçesinin mükellefe anlatımı ile başlar ve olağandışı inceleme tutanağının bir kopyasının ilgili yükümlüye verilmesi veya yazılı olarak tebliğ edilmesiyle sonuçlandırılır (Özker, 2002: 177).

Karşıt inceleme, yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla tespit edilen konularda, başka mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir (Gündeşli, 2006).

1.5.2.1.5. Yükümlü Sayısı Bakımından

Vergi incelemesi yükümlü bakımından ikiye ayrılmaktadır. Toplu inceleme ve münferit incelemelerdir.

Toplu incelemeler, belirli sektör ve iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesi olup, bunlar arasında dikey ve yatay ilişkilerin dikkate

alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 149).

Münferit incelemeler ise önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 150).

1.5.2.2. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

VUK' un 137. maddesine göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir. Bu durumda defter ve belge tutmak zorunda olan;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Serbest meslek erbabı,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Çiftçiler,

her halükarda incelemeye tabidir.

Bunun yanında defter tutmak zorunda olmasalar da belge alan ve saklamak zorunda olan mükellefler de vergi incelemesine tabidir.

1.5.2.3. Vergi incelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olanları düzenleyen yasa maddelerinin tarihi gelişimi incelendiği takdirde, vergi incelemesi yetkisinin temelde hesap uzmanlarına verildiği görülecektir. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde de 1950'lerde yapılan vergi reformunun başarı sağlaması amacıyla gerekli görülen vergi incelemesi için "Hesap Uzmanı Yetiştirilmesi" ve "Hesap Uzmanlarının Kâfi Miktarda Olması" koşulları yer

almıştır. Bu da vergi incelemesinde temel elemanların hesap uzmanları olduğunu göstermektedir (Ceyhan, 2005).

Mevcut Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine dayanarak, vergi incelemesine yetkili olanları aşağıdaki şekilde saymak mümkündür:

- Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları,
- İlin en büyük Mal Memuru,
- Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları,
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Maliyet Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri,
- Gelirler Kontrolörleri,
- Stajyer Gelirler kontrolörleri, GİB'na bağlı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar

1.5.2.4. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

İncelemenin yapılacağı yer Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre: “Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenen defter veya vesikaları, belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi vergi incelemesi, incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Fakat bu maddeye göre iki istisna mevcuttur. İlki, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerin varlığıdır. İkincisi, mükellef ve vergi sorumlusunun istemesi halinde incelemenin dairede yapılabilmesidir.

Vergi incelemelerinde genel olarak üç gruba ayrılabilir unsurlardan yararlanılmaktadır. Bunlar: Vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği iş yerleri, defter ve belgeler, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlardır (Bilici, 2004: 86).

1.5.2.5. Vergi İncelemesinin Zamanı

VUK'un 138. maddesine göre, vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı önceden haber verilmesi mecburi değildir. Aksi takdirde vergi incelemesinden arzulanan amaca ulaşılması güçleşir. İncelemede yükümlüye önceden haber verilmemesinin nedeni, vergi ödemek istemeyen ve bu nedenle kaçması, mallarını kaçırmaması, hileli yerlere başvurması ve birtakım delilleri yok etmesi muhtemel olan mükelleflere bu fırsatı tanınamaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 162).

1.5.2.6. Vergi İncelemesinin Sonlandırılması

Vergi incelemesinin ne kadar sürede tamamlanacağıyla ilgili yasada hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle yapılan vergi incelemeleri, incelenen şirketlerin durumuna göre farklı zamanlarda sonlandırılmaktadır. Bu durumda incelemenin süresinin sınırlandırılmaması incelemenin süresiz olduğu anlamına gelmemeli; çünkü inceleme süresi uzadıkça maliyeti de artmaktadır. Bu nedenle inceleme makul bir sürede tamamlanmalıdır.

OECD üyesi ülkelerin çoğunda da (Avustralya, Kanada, İrlanda, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, Norveç gibi) ülkemizde olduğu gibi, normal şartlarda vergi incelemesinin tamamlanması gereken süre yönünden bir sınırlama getirilmemiştir. Buna karşın, Meksika'da on sekiz ay, Portekiz ve Slovakya'da altı ay, İspanya'da on iki ay gibi süreler öngörülmüştür. İncelemenin tamamlanması için öngörülen süre; Yunanistan'da,

işletmenin büyüklüğüne, Kanada’da ise mükellefin kayıt ve belgelerinin durumuna, işletmenin yapısı ile mükellefin işbirliği ve yardımına göre değişmektedir (Aydın, 2006: 39).

1.5.2.7. Vergi İnceleme Raporu

VUK’ta vergi inceleme raporları hakkında doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır (Günay, 2006: 3). Fakat VUK’nun 5. maddesinde “Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar”, 30. maddesinde de “Re’sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.” denilerek inceleme raporundan bahsedilmiştir.

Vergi inceleme raporu, vergi idaresince yapılacak tarh işlemine bir hazırlık işlemidir. Vergi incelenmesi sonucunda hazırlanan rapor tek başına icrai bir işlem değildir. Diğer taraftan, vergi inceleme raporları her ne kadar icrai işleme hazırlık gibi görünüyorsa da, icrai organı olan vergi dairesi, rapor üzerinde bir değerlendirme yapmadan raporu aynen uygulamaktadır. Bu durum daha çok inceleme elemanının statüsünden ve teamülden kaynaklanmaktadır (Organ, 2007: 141).

Eğer inceleme sonucunda mükellefin defter ve belgelerinde usulüne uygun bir durum mevcut ise kabul raporu, aleyhine bir durum olursa inceleme raporu düzenlenmektedir.

İncelemenin, mükellefin lehine sonuçlanması halinde, rapor vergi dairesine sunulur, vergi dairesi de bu raporu yükümlüye tebliğ etmeksizin yükümlünün dosyasını kaldırır. Yükümlüye isterse rapor hakkında bilgi verilir. Ancak bu kabul raporunun tebliğine gerek görülmemiştir (Şin, 2005: 128).

İncelemenin mükellefin aleyhine sonuçlanması halinde ise duruma göre ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 167).

1.5.3. Arama

Vergi idaresinin mükellef beyanının doğruluğunu araştırma yollarından bir diğeri ve koşulları itibariyle daha ağır olanı ise "aramalı inceleme"dir (Akkaynak, 1994).

Arama; vergi hukukunda, en önemli vergi denetim yollarından biri olan, inceleme müessesesini destekleyen ve idarenin (inceleme elemanının) bilgi ve belgeye ulaşmasını sağlama aracı olarak işlev gören bir ceza usul hukuku müessesesidir (Doğrusöz, 2003).

Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya "arama" denir (Ceyhan, 2005).

VUK'nun 142. maddesine göre, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Buna göre arama; büro, satış mağazası, depo, fabrika gibi işyerleri ile ev, apartman, katı, villa, sayfiye evi, otel odası gibi yerlerde ve kaçakçılıkla ilgili görülen mükellefin yakınları, yanında çalışanlar, iş münasebeti bulunan kimseler nezdinde yapılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 189).

Kural olarak, vergi incelemeleri ile ilgili defter, belge ve kayıtlar yükümlüden istenir ve yükümlü ya da sorumlunun kendi isteği ile defter, belge ve kayıtları inceleme elemanlarına vermesi beklenir. Ancak, kural olan bu durumun yanında, istisnaî olarak, yükümlü ya da sorumlunun rıza ve isteği aranmaksızın, vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara vergi incelemeleri için el konulması söz konusudur (Akın, 2006: 3). Buna göre denetimin amacı,

vergi inceleme elemanlarına verilmesi gereken defter, belge ve kayıtların, mükelleflerce veya üçüncü kişiler tarafından imha edilmesinin önüne geçmektir.

Aramanın zamanı konusunda VUK'ta bir hüküm bulunmamaktadır ve arama kararı alındıktan sonra arama işlemi hemen gerçekleşebilir. Arama süreci için kanunda öngörülen süre üç aydır; fakat bu süre içerisinde aramanın bitmemesi durumunda sulh yargıcına başvurularak sürenin uzatılması talep edilebilir, sulh yargıcının kararına göre süre uzayabilir.

VUK'nun 142. maddesine göre aramanın yapılabilmesi için; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

VUK'nun 142. maddesinden de anlaşılacağı üzere aramaya, ihbar ya da vergi kaçınıldığına dair ciddi deliller bulunması durumunda başvurulmaktadır. Eğer ihbar asılsız çıkarsa arama yapılan kimse, muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

VUK'nun 143. maddesine göre; arama yapılan hallerde inceleme, çabuk bir şekilde ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan evraklar, tutanak ile mükellefe verilir. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler üzerinde mükellef inceleme yapılabilir ve bunların kopyalarını çıkarabilir.

Arama tamamlandıktan sonra rapor düzenlenir. Rapora göre eğer suç unsuru taşıyan defter ve belge varsa bu defter ve belgeler için ayrı ayrı tutanak tutularak bağlı bulunan vergi dairesine teslim edilirler.

Arama, çok sıkı kurallara bağlı olduğu için pek tercih edilen bir yöntem değildir. Ayrıca mükellef açısından çok ağır sonuçlar doğuran bir uygulama.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI

2.1. Genel Olarak Türk Vergi Sistemi

Her vergi sistemi gibi, Türk Vergi Sistemi de tarihsel bir gelişim süreci içinde bugünkü yapısına kavuşmuştur. Günümüzde uygulanmakta olan modern vergi sistemlerinin en önemli taşıyıcı unsuru ve vergilerin temel direği olan gelir vergisi, 1950'de vergi sistemimize dahil olmuştur. Özellikle 1980'li yıllardan sonra yapılan yeni düzenlemeler ile bu vergiye ekonomik ve sosyal faktörlerin oluşturduğu yeni koşullara uygun bir yapı kazandırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, 1985 yılında katma değer vergisi sisteme dahil edilerek, vergi sistemimiz açısından arzulanan ve beklenen en önemli reform gerçekleştirilmiştir (Turhan, 1998: 383).

Türk Vergi Sistemi, esas itibariyle beyan esasına dayandırılmıştır. Özellikle Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, belli bir dönemde, genellikle bir yıllık süre içerisinde, elde ettikleri gelirleri serbestçe tespit ve beyan etme hakkına sahiptirler. Aksi ispat olununcaya kadar da, hukukun genel prensibi uyarınca yapılan bu beyanların doğru olduğu kabul edilmektedir (Güçlü, 2000: 44).

Gelir vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönemde (genellikle bir yıl) elde ettikleri irat ve kazançların safi tutarı üzerinden mükellefinin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan artan oranlı tarifeye göre alınan subjektif dolaysız bir vergidir. Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir irat ve kazançlardan oluşmaktadır. İrat gerçek kişinin sermayesinden, kazanç ise emek veya emek-sermayeden sağladığı hasıladır. Gelir vergisi dolaysız, subjektif vergiler arasında günümüzden en yaygın uygulanan bir vergidir (Devrim, 2002: 265). Şu anda ülkemizde uygulanmakta olan Gelir Vergisi Sistemi, 1950 yılında Alman Vergi

Sistemi'nden alınmıştır. 5421 sayılı gelir vergisi kanunu, 1960'da yürürlükten kaldırılmış ve bu kanunun yerine 1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden alınan bir vergi türüdür. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Aynı Gelir Vergisi gibi 1950 yılında uygulamaya girmiştir ve 2006 yılına kadar 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükte kalmıştır. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Sonuç itibarıyla eski ve yeni kurumlar vergisi arasında temelde bir farklılık yoktur.

Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi arasındaki temel fark mükellefiyettir. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Buna karşılık, kurumlar vergisinin mükellefleri ise, başta sermaye şirketleri olmak üzere bazı tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan diğer bazı kuruluşlardır. Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasındaki bir diğer önemli fark ise tarife yapısıdır. Gelir vergisi tarifesi artan oranlı, kurumlar vergisinin tarifesi ise sabit (düz) oranlıdır (Pehlivan, 2007: 269).

2.1.1. Vergi Gelirlerinin Dağılımı

Aşağıdaki ilk tabloda, ülkemizde toplanan vergi gelirlerinin dağılımı; ikinci tabloda ise Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin dağılımı gösterilmiştir. Bu iki tablo ileride incelenecek olan vergi denetimlerinin etkinliği açısından faydalı olacaktır.

Tablo 1: Vergi Gelirlerinin Yüzde Dağılımı (%)

Yıllar	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	31	30.6	29.2	31.4	31.3	32.75
Gelir Vergisi	20.7	20.3	21	22.2	21.2	22.30
Kurumlar Vergisi	10.3	10.3	8.2	9.2	10.1	10.45
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	1.4	2.0	2.1	2.2	2.2	2.71
Veraset ve İntikal Vergisi	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.10
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.4	1.9	2.0	2.1	2.2	2.61
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	45.5	46.2	45.6	44.4	43.7	42.42
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	18.0	16.7	16.7	16.9	16.3	12.09
Özel Tüketim Vergisi	24.1	25.5	24.5	23.0	22.7	25.30
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1.4	1.7	1.7	1.9	2.0	2.32
Şans Oyunları Vergisi	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.23
Özel İletişim Vergisi	1.7	2.4	2.4	2.5	2.5	2.47
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	17.0	16.6	18.2	16.9	17.8	16.61
Gümrük Vergileri	1.2	1.2	1.4	1.4	1.5	1.43
İthalde Alınan Tatma Değer Vergisi	15.7	15.3	16.8	15.5	16.2	15.16
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.03
Damga Vergisi	2.0	1.9	2.1	2.1	2.8	2.42
Harçlar	2.3	2.6	2.7	2.8	2.2	2.75
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	0.8	0.1	0.1	0.0	0.0	0.35

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr>, (03.5.2010), <http://www.gep.gov.tr>, (03.5.2010)

Tablo 2 : Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve ÖTV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı %

YILLAR	G.V'nin vergi gelirleri içindeki payı (%)	K.V'nin vergi gelirleri içindeki payı (%)	Ö.T.V'nin vergi gelirleri içindeki payı (%)	KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı (%)
2002	23,0	9,3	22,9	34,2
2003	20,2	10,3	26,4	32,1
2004	19,5	9,5	24,1	34,0
2005	20,3	10,3	25,5	32,1
2006	21,0	8,2	24,5	33,5
2007	22,2	9,2	23,0	32,4
2008	23,4	9,8	22,7	31,6
2009	23,4	10,5	25,3	30,7

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, (03.05.2010), <http://www.bumko.gov.tr>, (03.5.2010)

Gelir Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payının, Kurumlar Vergisi'ne oranla sürekli olarak yüksek bir düzeyde olduğu Tablo 2'de görülmektedir. Ayrıca dolaylı vergiler olan Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğu görülmektedir.

2.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Durum

Aşağıdaki Tablo 3'te, 1990–2009 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin gelişimi görülmektedir. Tablodan da anlaşılacağı üzere dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça fazladır. Bu durum, bizim beyana dayalı vergi sistemimizden uzaklaşmaya başladığımızı göstermektedir.

Dolaysız vergiler niteliğindeki Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi'nde uygulanan oranlar bakımından Türkiye ilk sıralarda yer almaktadır. 2005 yılı itibariyle Türkiye'de uygulanan %40 Gelir Vergisi oranını %38.3 ile Danimarka, %31 ile İsveç, %30 ile Güney Kore izlemektedir. En az gelir vergisi oranına sahip ülkeler ise; Çin (%15), Almanya (%15), Yunanistan (%15), Hollanda (%15) ve Rusya (%12)'dir. 2005 yılı itibariyle %33 olan Kurumlar Vergisi oranı ile ülkemiz, Belçika (%40.2), İspanya (%35), Hollanda (%35) ve Yunanistan'dan (%35) sonra gelmektedir. Kurumlar vergisi oranının en düşük olduğu ülke ise %16 ile Rusya'dır. Rusya'dan sonra %20 ile İngiltere, %25 ile ABD, Almanya, İsviçre ve Tayvan yer almaktadır. %33 oranında uygulanan kurumlar vergisi ile mükellefin vergi yükü %65'ler seviyesindedir (Armağan, 2007: 240).

Aşağıdaki Tablo incelendiğinde ülkemizde uygulanan vergi politikalarındaki tercihin, dolaysız vergilerden çok dolaylı vergiler yönünde açıkça olduğu görülmektedir.

Tablo 3: Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Gelişimi

Yıllar	Dolaylı vergiler (%)	Dolaysız vergiler (%)
1990	48	52
1991	48	52
1992	50	50
1993	51	49
1994	52	48
1995	59	41
1996	61	39
1997	59	41
1998	53	47
1999	55	45
2000	59	41
2001	60	40
2002	66	34
2003	67	33
2004	69	31
2005	69	31
2006	69	31
2007	66	34
2008	65	35
2009	64	36

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, (18.03.2010)

Türk Vergi Sistemi, % 30'u dolaysız vergilere, % 70'i de dolaylı vergilere dayalı bir sistemdir. Fakat 1950'lerde modern vergi sistemi oluşturulurken, ağırlığın dolaysız vergilere kaydırılması hedeflenmiştir. Zaman içinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi beyana dayalı vergilerin toplanması, otomatik olarak toplanan KDV, ÖTV gibi dolaylı vergilere göre zor olmuştur. Ayrıca dolaylı vergilere ağırlık vermenin kolaylıklarından biri de denetiminin daha kolay ve ucuz olmasıdır. Buna karşılık dolaylı vergiler adil vergiler değildir. Vergi, yalnızca kamu kesiminin giderlerine katkı sağlamak için alınmaz. Verginin bir de gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi bir görevi vardır (Eğilmez, 2008).

Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirinin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde maliyetlerin artmasına

ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır. Kayıtdışı ekonomi de yarattığı vergi kaybıyla, kamu kesimindeki mali konsolidasyonun temel nedenlerinden biri olmakta, bu süreçte vergi yükünün hızla artması; kaçakçılık ve kayıtdışına çıkma eğilimini artırarak kendini besleyen bir sürece dönüşmektedir (DPT, 2007: 25).

2.1.3. Vergi Denetim Oranları

Yapılan denetim sayısının, ülkemizdeki gerçek usulde vergilendirilen toplam mükellef sayısına oranı dikkate alınarak vergi denetiminde etkinlik ölçülmeye çalışılmıştır (Acar ve Merter, 2005: 16).

Aşağıdaki Tabloda 1991-2005 yılları itibariyle mükelleflerin denetim oranları görülmektedir.

Tablo 4: Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Yıllar	Denetim sayısı (1)	Faal Mükellef sayısı (2)	Denetim oranı (1/2)
1991	78.803	2.116.737	3,72
1992	59.378	2.109.306	2,82
1993	68.954	2.097.344	3,32
1994	48.056	2.139.475	2,25
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	3.896.382	1,75
2004	153.881	4.031.702	3,81
2005	104.578	3.876.305	2,69
2006	110.442	3.937.878	2,80
2007	135.847	4.027.665	3,37
2008	113.073	4.035.013	2,80
2009	92.752	4.103.583	2,26

Kaynak: (Tekin ve Çetinkaya, 2008: 40), (GİB 2006-2007-2008-2009 Faaliyet Raporu 2006-2009 verileri için)

Tablo incelendiğinde, 1991-2005 yılları arasında ortalama olarak her 100 mükelleften sadece 2.89'unun denetlenebildiği görülmektedir.

İngiltere'de vergi inceleme oranlarına bakıldığında, 1980-1985 döneminde ortaklık hesaplarının % 1.3'ü, diğer işletmelerin ise % 2.8'i vergi müfettişlerince incelenmiştir. Fransa'da ise genel vergi inceleme oranı Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından % 3-4 düzeylerinde seyretmektedir (VDD, 2003: 42). Bu oranlara bakıldığında ülkemizde vergi denetim oranı normal düzeydedir.

2.2. Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı

Türkiye'de vergi denetimi, 16.05.2005 tarihli 25817 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanan 5345 Sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" ile Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. 5345 sayılı kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 5345 sayılı kanun ile vergi denetim hizmetleri; Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan Maliye Müfettişleri ile Hesap Uzmanları, Gelir İdaresi Başkanına bağlı görev yapan Gelirler Kontrolörleri, vergi dairesi başkanına bağlı görev yapan mahalli denetim elemanı ve Vergi Denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi denetimi, geniş anlamıyla idarenin ve vergi mükelleflerinin kanunlarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir. Bu anlamda denetimi, iç denetim de denilen vergi idaresinin teftişi ile vergi incelemesi (dış denetim) olarak ikiye ayırmak mümkündür (Acar, 2002: 204).

Ülkemizde denetim görevini yürüten Gelirler Kontrolörleri ve Maliye Müfettişleri'nin "vergi incelemesi" (dış denetim) ile "teftiş soruşturma" (iç denetim) yetkileri bulunmaktadır. Hesap Uzmanları'nın ise, sadece vergi inceleme yetkisi bulunmakta, teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmamaktadır. Taşra teşkilatında yer alan Vergi Denetmenlerinin ise Gelirler Kontrolörleri ve Maliye Müfettişleri'nde olduğu gibi iç ve dış denetim yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca, taşra teşkilatında yer alan vergi dairesi

müdürlerinin de “vergi incelemesi” olarak ifade edilen dış denetim yetkileri bulunmaktadır (Organ, 2008: 100).

Bugün Türkiye’de vergi denetimi, (iç ve dış denetim) yukarıda bahsettiğimiz gibi Maliye Bakanlığı’nın çatısı altında merkezde Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları, Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı olarak ise Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri tarafından yürütülmektedir. Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra teşkilatında yer alan iç ve dış denetim birimleri ile bu birimlerdeki mevcut denetim elemanlarına ait kadro sayıları aşağıda tabloda gösterilmiştir.

Tablo 5: Vergi Denetim Kadroları (Şubat 2010 İtibari ile)

	Dolu kadro	Boş kadro	Tam kadro
Bakana Bağlı	465	1153	1618
Maliye Müfettişi	159	308	467
Hesap Uzmanı	306	845	1151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı	3163	4387	7550
Gelirler Kontrolü	374	526	900
Vergi Denetmeni	2789	3861	6650
Genel Toplam	3628	5540	9168

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, (18.03.2010)

Yukarıdaki Tabloda Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Vergi Denetmeni ve Gelirler Kontrolörleri kadrolarının doluluk oranları yer almaktadır. Vergi Denetmenliği kadrolarının yaklaşık % 42 ve Gelirler Kontrolörlüğü kadrolarının yaklaşık % 41 dolu iken bu oranın, Hesap Uzmanlığında % 26 ve Maliye Müfettişleri’nde ise % 34 olduğu görülmektedir. Sonuç itibariyle kadroların % 39’i doludur.

Aşağıdaki Tablo 6’da, vergi incelemelerinin denetim birimleri arasındaki dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 6: İncelenen Matrah Oranları (2009 Yılı Verileri)

Unvanı	İncelenen Mükellef Sayısı	Beyan edilen matrah	Payı
Teftiş Kur.Bşk.	154	155.781.696	%0.13
Hesap Uz. Kur. Bşk.	1312	72.377.237.624	%57.63
Gelirler Kontrolörleri	455	9.746.156.433	%7.76
Vergi Denetmenleri	26.952	33.934.650.584	%27
Vergi Dairesi M.	18.914	9.390.126.082	%7.48
Toplam	47.787	125.603.952.419	%100

Kaynak: GİB, 2009: 54

Tablo 6 incelendiğinde vergi incelemelerinde incelenen mükellef sayısı bakımından ağırlıklı pay, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürlerine aittir. Ayrıca denetim elemanları arasında en çok incelemeyi 2009 yılı verileri için Vergi Denetmenlerinin yaptığı görülmektedir.

Aşağıdaki Tablo 7’de, toplanan çeşitli vergilerin incelenme sayıları ve bulunan matrah farkları gösterilmiştir:

Tablo 7: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2009 Yılı Verileri)

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı
Gelir Vergisi	16.799	1.522.122.311	2.066.289.283
Kurumlar Vergisi	11.118	3.146.979.472	6.284.693.889
Katma Değer Vergisi	32.469	57.301.564.066	6.338.667.277
Bank.Sig. Mua.Ver.	1.246	8.494.038.669	178.386.415.821
Veraset Ve İnt. Ver.	39	2.650.226	19.721.856
Damga Ver.	1.090	542.012.477	9.332.452.689
Katma Değer Vergisi İadesi	1.918	2.711.517.738	892.786.591
Geçici Vergi	13.422	806.151.390	3.971.449.853
Diğerleri	34.972	4.311.853.268	3.800.412.081
TOPLAM	113.8074	78.838.889.618	211.092.889.340

Kaynak: GİB, 2009: 75

Vergi kaybı çeşitli yöntemlere göre hesaplanmakla birlikte en yaygın hesaplama yöntemi, vergi inceleme elemanlarınca saptanan matrah farklarının, incelenen matrah tutarına oranlanmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 204). Bu nedenle yukarıdaki Tablo 7 incelendiğinde vergi kaçakçılığının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. En büyük matrah farkı Banka ve Sigortala Muameleleri Vergisi'nde görülmektedir. Bu sonuçlar, vergi denetiminin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

Gelirler Kontrolörlerinin, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) incelemeleri sırasında, bankalar ile yatırım ortaklıklarında 178.3 milyar liralık matrah farkı bulmuşlardır. BSMV'de bulunan bu fark, bankaların ve banka dışındaki yatırım fonlarının, fonlar üzerinden yaptıkları işlemlere ilişkin yorum farkından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bunun üzerine Maliye ile bankaların yaptığı görüşmelerde, ortaya konulan matrah farkının "yorum farklılığından" kaynaklandığının anlaşılması üzerine, maliye TBMM'ye gönderdiği 5838 Sayılı Yasa'nın geçici 1'inci maddesine, "Menkul kıymet yatırım fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemlerle ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için BSMV tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez." maddesi ekleyerek bu konuya ilişkin geriye doğru af getirmiş oldu. Maliye, tahakkuk etmiş olduğu vergileri sildi; ama tahsil ettiği vergiyi geri ödemedi.

2.2.1. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

Maliye Bakanlığı'na bağlı denetim birimlerinden olan Hesap Uzmanları, sadece vergi incelemesi ile yetkili iken Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri, Maliye Müfettişleri ise aynı zamanda teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi ile yetkilidirler.

2.2.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu

Vergi türlerinin ve vergi kanunlarının ülkeler arasında birçok yönden benzerlik göstermesine karşın, vergi idarelerinin yapılarına ve denetim sistemlerine bakıldığında paralellikler azalmakta ve birçok açıdan birbirine benzeyen iki ülkenin vergi idare ve denetim sistemlerinde önemli farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Zira ülkelerin vergi idare ve denetim yapıları büyük ölçüde o ülkelerin özelliklerini taşır, bir yönüyle tarihsel

faktörlerin etkisini, bir yönüyle de geleceği tasarlamaya yönelik işlemleri ve dilekleri aksettirir. Vergi idarelerinin ve denetim yapılarının dikkate alınmaları gereken ilkeler vardır. Ancak burada belirtilmesi gereken, bu ilkelerle çatışmamak şartıyla, ülkelerin kendi ihtiyaçları içerisindeki verdikleri cevapların farklılıklarıdır. Hesap Uzmanları Kurulu da bu amaçla ülkemizin ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkmış, ancak ilkeleri ve uygulamalarıyla, çıkış noktasının çok ötesinde fonksiyon kazanmış kuruluşlarımızdan birisidir (Vural, 2008).

Vergi mevzuatı ve vergi denetimi alanında, edindiği bilgi birikimi ve deneyimiyle mali idarenin ayrıcalıklı bir kurumu kimliğine kavuşan Hesap Uzmanları Kurulu; ülkemizde, vergi sistem ve tekniği, işletme denetimi ve vergi incelemesi, muhasebe, bilanço ve mali tablolar konularındaki gelişmelere öncülük etmekte ve bu alanlara ilişkin kurumsal yapı ve tekniklerinin geliştirilmesi, uygulama kalitesinin artırılması ve teknik bilgi düzeyinin yükseltilmesi amacıyla Hesap Uzmanları'nın yaptığı teknik-bilimsel çalışmaları ilgililerin hizmetine sunmaktadır (Aslan, 2002).

2.2.1.1.1. Hesap Uzmanları Kurulunun Tarihçesi

Türkiye’de 1926 yılında, temettü vergisi kaldırılarak yerine kazanç vergisi konulmuştur. Kazanç vergisi, işletmeleri defter tutmaya, bilanço düzenlemeye ve beyanname vermeye zorunlu kılmıştır. Bu verginin yürürlüğe girmesiyle vergi mükellefi sayısında bir artış meydana gelmiş ve işletmelerin denetlenmesi ihtiyacı duyulmuştur. Bunun sonucunda “Kazanç Vergisi Müttehassıslığı” adında bir örgütlenme oluşmuştur. 1940 yılında 3840 sayılı kanunla Kazanç Vergi Kanunu’nda değişikliğe gidilerek “Hesap Müttehassıs Muavinliği” kurulmuştur.

Sonunda 1943 yılında, büyük vergi reformunun hazırlığına başlanılmış ve vergi denetiminin; çok değişik bir açıdan ele alınması, bu işin inceleme tekniğini iyi bilen, dürüst, yüksek bilgi ve ihtisasa sahip, tarafsız elemanlardan kurulu bir örgütçe yapılması gerektiği anlaşılmış ve yurt çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere 28 Mart 1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.

2.2.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu'nun İdari Yapısı ve Görevleri

Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan bakana bağlıdır ve Hesap Uzmanları görevlerini bakan adına yaparlar. HUK, danışma ve denetim birimi olarak büyük işletmeler nezdinde dış denetim yapmaktadır.

HUK denetiminin kapsamı, 4709 Sayılı Kuruluş Kanunu ile Maliye Bakanlığı'nın kuruluş ve görevleri hakkındaki 178 sayılı KHK' da belirlenmiştir.

Buna göre hesap uzmanlarının başlıca görevleri şunlardır:

- Gelir kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak gerçek kişi ve kurumlar nezdinde vergi incelemesi yapmak,
- Diğer mali mevzuat gereğince her türlü dış denetim işlerini yapmak ve sonuçlarını izlemek,
- Vergi politikasının oluşumuyla ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistem ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamadaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi hususunda araştırmalar yapmak ve önerilerde bulunmak, vergi reform çalışmalarına katılmak,
- Ekonomik ve mali yaşamdaki gelişmelere uygun olarak Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Dış Ticaret ve Teşvik Mevzuatı, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Menkul Kıymetler Borsası Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Finansal Kiralama Kanunu, Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflarla ilgili mevzuatın gerekli kıldığı özel ihtisas ve deneyimi gerektiren alanlarda inceleme ve araştırmalar yapmak,
- Maliye Bakanı tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

HUK' un merkezi Ankara'da olup, Hesap Uzmanları Kurulu; merkezde bir kurul başkanı, baş hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri ve kurul bürolarından oluşmaktadır.

Hesap uzmanları, devamlı inceleme yeri olan Ankara, İzmir, İstanbul'da grup halinde, bir grup başkanına bağlı olarak çalışmaktadırlar, geçici inceleme yerleri ise turne esasına bağlıdır ve yıllık genel çalışma prensipleri doğrultusunda hareket ederler.

Tablo 8: HUK'nun 1987–2008 Yılları Arası Kurul Kadro Hareketleri (1987–2009)

Yıllar	Toplam Kadro Sayısı	Yılbaşı Fiili Kadro Sayısı	İstifa	Nakil	Emekli	Huz Olmadan Ayrılanlar	Vefat	Toplam	Yıl İçinde Katılan HUZ	Yıl İçinde Katılan HUZ Yard.	Yıl Sonu Fiili Kadro
1987	788	336	20	6	3	1	1	31	2	21	328
1988	788	328	18	8	3	-	2	31	1	24	322
1989	788	322	20	9	1	-	2	32	4	34	328
1990	788	328	5	4	1	-	1	11	-	32	349
1991	788	349	8	3	4	-	-	15	2	16	352
1992	700	352	12	2	-	4	1	19	2	30	365
1993	650	365	9	15	3	-	-	27	3	35	376
1994	650	376	13	7	2	-	-	22	3	-	357
1995	650	358	40	5	4	-	-	49	1	19	328
1996	650	329	23	4	5	1	1	34	1	10	305
1997	650	305	22	9	4	1	-	36	7	19	295
1998	1150	295	11	6	4	-	2	23	3	17	292
1999	1150	292	10	1	2	2	-	15	2	19	298
2000	1150	296	8	7	1	-	-	16	4	7	293
2001	1150	291	4	4	1	-	-	9	2	23	309
2002	1150	307	5	9	-	-	1	15	3	9	306
2003	1150	304	9	16	3	1	-	29	3	-	280
2004	1151	280	7	9	2	1	-	19	3	30	294
2005	1151	294	10	13	-	-	-	23	1	21	293
2006	1151	293	9	7	6	-	-	22	2	17	290
2007	1151	290	14	8	3	-	-	23	4	36	305
2008	1151	305	10	1	3	2	-	16	1	14	304
2009	1151	306	4	4	1	3	-	12	2	14	310
		Toplam	292	161	56	16	11	538	58	459	

Kaynak: <http://www.huk.gov.tr>, (03.05.2010)

HUK'un 1987–2008 yılları arasındaki kadro hareketleri yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere mevcut kadro sayısının 1987'de 788 iken, 1992'de 700'e, 1993'de 650'e, 1998'de 1150'e, 2004'de 1151'e yükseldiğini görmekteyiz. Tabloya göre HUK'tan ayrılanların ayrılış nedenleri incelendiğinde, ilk sırada istifanın olduğu görülmektedir.

2.2.1.1.3. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Vergi Denetimi İçindeki Yeri

Hesap Uzmanları, genellikle özel bilgi ve uzmanlık gerektiren büyük mali, ticari ve sınıâf müesseselere ilişkin incelemeleri üstlenir ve yaparlar (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 208).

Aşağıdaki tablolarda Hesap Uzmanları'nın denetim içindeki yerleri açıkça görülmektedir:

Tablo 9: Hesap Uzmanları tarafından yapılan vergi incelemeleri (2004–2008)

Yıllar	Rapor Sayısı			İncelenen	Bulunan	Fark
	Kabul	Eleştiri	Toplam	Matrah (Milyon TL)	Matrah Farkı (Milyon TL)	Yüzdesi (%)
2004	34	2.460	2.494	6.139.712.991	8.999.395.600	147
2005	27	3.051	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186	66
2006	24	5.241	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900	47
2007	40	3.093	1.133	23.687.190.962	11.876.653.673	50
2008	30	2.227	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641	62
Toplam	155	16.072	16.227	69.914.134.189	44.050.164.000	63

Kaynak: HUK, 2009: 43

Tabloya göre, son beş yılda Hesap Uzmanları tarafından yapılan vergi incelemelerinde, toplam 69,914 milyar TL tutarında matrah incelenmiş ve bu incelemeler neticesinde incelenen matrahın % 63 oranında matrah farkı tespit edilmiştir.

Tablo 10: Hesap Uzmanlarınca İncelenen Mükelleflerin TÖU (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma)'ya Başvurma Oranı (2004-2008)

Yıllar	Eleştiri Raporu Sayısı	TÖU İstenen Rapor Sayısı	TÖU İsteme Oran (%)	TÖU Uzlaşılan Rapor Sayısı	TÖU Oranı (%)	Toplam TÖU Oranı(%)
2004	2.200	1.471	67	1.343	91	61
2005	2.815	2.451	87	2.352	96	84
2006	5.064	2.218	44	2.087	94	41
2007	1.941	1.785	92	1.563	88	81
2008	2.043	1.422	70	1.297	91	64
Toplam	14.063	9.347	66	8.642	92	61

Kaynak: HUK 2008: 46

Son beş yıllık verilere göre, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen her 100 raporun 66'sı için uzlaşma istenmekte, uzlaşmaya konu olan her 100 raporun da 92'inde uzlaşma olmuş, sonuç olarak, Hesap Uzmanları Kurulu'nda düzenlenen her 100 raporun 61'i tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmektedir. Hesap Uzmanları Kurulu'nda düzenlenen her 100 raporun 39'u ise bir kısmı tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesinde teklif edilen son rakamların dava açma süresi içinde mükellef tarafından kabulü sonucu vergi dairesince tahsilat işlemlerine konu edilmektedir. Geriye kalanlar ise “Yargı”, “Tarhiyat Sonrası Uzlaşma” veya “Merkezi Uzlaşma” arasında dağılmaktadır. Ayrıca, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen rapor sayısı ile TÖU istenen rapor sayısı arasındaki farkın önemli bir kısmı, mükelleflerin uzlaşma talep etmemesinden değil, bu raporlarda eleştiri konusu yapılan hususların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Bu raporlar ise, Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki hükümlerden yararlanılarak ödenmekte veya yargıya götürülmektedir (HUK, 2009: 46).

2.2.1.2. Maliye Teftiş Kurulu

Türk kamu idaresinde etkin bir konumu bulunan Maliye Teftiş Kurulu, gerek teşkilat gerekse çalışma esasları yönünden, pek çok eski ve yeni bakanlıklar, kamu kuruluşları ile banka ve iktisadi devlet teşekküllerinin bünyelerindeki teftiş ve kontrol ünitelerinin oluşumunda örnek alınmıştır (Saraç, 2003).

2.2.1.2.1. Maliye Teftiş Kurulu'nun Tarihçesi

Osmanlı Devletinde 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmalarına başlanılması, “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” adıyla doğrudan Maliye Nazırı'na bağlı bir kurulun kurulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu maksatla devrin Maliye Nazırı “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” kurulması gerekçesini ve bu konuda hazırlanan “Nizamname Layihası”nı bir tezkere ile sadrazama sunmuştur. Maliye Nazırı'nın bu teklifi “Meclis-i Mahsus-ı Vükela” tarafından olumlu karşılanmış ve bir mazbata hazırlanarak Maliye Nazırı'nın tezkeresi ve Nizamname Layihası ile birlikte devrin padişahı II. Abdülhamit'e arz edilmiştir. Böylece “Heyeti-i Teftişiye-i Maliye”nin kuruluşu “İrade-i Seniye” ile 1879 yılında II.Abdülhamit tarafından onaylanmıştır (ÜN, t.y.). Böylece Heyeti-i Teftişiye-i Maliye'nin kuruluş tarihi olarak, Nizamname tarihi olan 9 Eylül 1879 tarihi kabul edilmektedir.

Maliye Teftiş Kurulu, Büyük Millet Meclisi'nin ilk yıllarında İstanbul Hükümeti'ne bağlı olarak çalışmıştır. Ankara Hükümeti tarafından 10.03.1920 tarihinde yeni bir Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur. Daha sonra, 1922 yılında İstanbul Hükümeti'nin düşmesi üzerine açıkta kalan maliye müfettişlerinden bir kısmı yeni kurulan Teftiş Kurulu'na “Maliye Müfettişi” olarak atanmış, yapılan sınavlarla da Teftiş Kurulu'nun yeni kadrosu oluşturulmuştur (Altınok, 2008: 17).

2.2.1.2.2. Maliye Teftiş Kurulu'nun İdari Yapısı ve Görevleri

Maliye Teftiş Kurulu, bir başkan ile maliye başmüfettişi, maliye müfettişi ve maliye müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır. Ayrıca bu kurul bakanın emri veya onayı üzerine, bakan adına görev yapar.

Maliye Teftiş Kurulu'nun merkezi Ankara'dadır. İstanbul ve İzmir'de de merkezleri bulunan bu kurulun diğer bölgelerdeki denetimleri de yaz aylarında turnelere çıkılarak yapılmaktadır.

Fransa'daki Maliye Teftiş Kurulu 6rnek alınarak kurulan Maliye Teftiş Kurulu, T6rkiye'de denetim geleneğini oluşturan ilk kurum olma 6zelliğini taşımaktadır.

MTK'nın g6rev ve yetkileri, Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve g6revleri hakkındaki 178 sayılı KHK ve 543 sayılı KHK'nın değişik 20. maddesinde d6zenlenmiştir. Buna g6re MTK'nın g6revleri ř6yledir:

- a) Genel ve 6zel b6t6eli dairelerle fonlar, d6ner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve stat6s6 ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ile kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanı'nın izni ile teftiş etmek,
- c) Dernek, vakıf ve sendikaları mali y6nden teftiş etmek,
- d) 6eşitli kanun, t6z6k, y6netmelik ve kararların Maliye Bakanı'na ve Maliye M6fettişleri'ne tanıdđı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.

(a) bendinde sayılan daire, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında 6zel denetim h6k6mleri 6ng6r6lm6ř olması, Maliye M6fettişleri'nin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamaz.

2.2.1.2.3. Maliye Teftiş Kurulunun Vergi Denetimi İ6indeki Yeri

Aşağıdaki Tablo 11'de, 2005–2009 yılları arasında Maliye M6fettişleri'nin sayısındaki sayısal değişimler g6sterilmiştir.

Tablo 11: Maliye Müfettişleri'nin Sayılarındaki Değişme (2005–2009)

	2005	2006	2007	2008	2009
Baş Müfettişler	42	41	41	51	56
Müfettiş	31	26	23	12	09
Müfettiş Yardımcısı	4	14	38	59	70
Yurt Dışı Görevliler	12	10	11	14	12
İdari görevdekiler	19	16	14	7	10
Askerdekiler	1	3	1	1	2
Ücretsiz izinli	-	-	-	-	1

Kaynak, MTK, 2010: 12

Müfettiş yardımcıları 2005 yılından itibaren azalış trendine girmiş; ancak 2008 yılından itibaren tekrardan artış göstermeye başlamıştır.

Tablo 12: Maliye Müfettişleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2009)

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah TL (1)	Bulunan Matrah Farkı TL (2)	Vergi Kaçağı % (2/1)
2001	171	20.199.426	4.712.672	23
2002	3.109	106.857.163	88.630.031	83
2003	1.917	347.946.563	117.195.151	33
2004	219	19.154.936	15.350.867	80
2005	47	3.630.946	4.640.211	128
2006	90	33.578.690	41.712.434	124
2007	208	657.770.993	132.557.590	20
2008	214	1.989.392.091	158.452.669	8
2009	154	155.781.696	153.231.207	98

Kaynak: GİB, 2007, 2008, 2009 Faaliyet Raporu; Organ, 2008: 110

Yukarıdaki Tablo 12 incelendiğinde, 2005 ve 2006 yıllarında inceleme sayısı ve incelenen matrahların diğer yıllara göre çok düşük olmasına rağmen vergi kaçağı oranı bir hayli yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonuç vergi denetiminde incelenen mükelleflerin doğru seçiminin vergi denetiminin etkinliğini belirlemede en büyük etken olduğunun göstergesidir.

Aşağıdaki Tabloda Teftiş Kurulundan ayrılanların ayrılış nedeni görülmektedir.

Tablo 13: Maliye Teftiş Kurulu'ndan Ayrılanların Ayrılış Nedenleri (2005–2009)

Kadro Haraketleri	2005	2006	2007	2008	2009
İdareye Geçiş	1	12	7	6	3
İstifa	1	2	1	1	-
Emeklilik	1	2	2	2	1

Kaynak: MTK, 2010: 14

Ülkemizde Maliye Teftiş Kurulu'ndan istifa ile ayrılanların çoğu, yeminli mali müşavir olmak ya da özel şirketlerde üst düzey yöneticilik yapmak için ayrılmaktadır.

2.2.2. Gelir İdaresi'ne Başkanlığına Bağlı Denetim Birimleri

Daha önceden de belirttiğimiz gibi, 16.05.2005 tarihli 25817 No'lu Resmî Gazete'de yayımlanan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun değişikliği ile vergi denetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yerine getirilmektedir. Denetim; Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı görev yapan Gelirler Kontrolörleri, Vergi Dairesi Başkanı'na bağlı görev yapan mahalli denetim elemanı ve Vergi Denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir.

2.2.2.1. Gelirler Kontrolörleri

Maliye Bakanlığı'nda 71 yıldır merkez denetim elemanı olarak görev yapan Gelirler Kontrolörleri; Türkiye genelinde vergi incelemesi yapma, gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatının bütün işlemlerini teftiş etme, maliye memurları hakkında soruşturma yapma, 4208 sayılı kanun kapsamında kara para aklama eylemlerini araştırma ve diğer bazı kanun ve kararlarla kendilerine verilen denetim işlerini gerçekleştirme görev ve yetkileri ile donatılmış merkezi denetim birimidir (Acar, 2002: 205).

2.2.2.1.1. Gelirler Kontrolörlerin Tarihçesi

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve “Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidat Umum Müdürlüğü” kadroları içinde bulunan “Müfettiş”, “Pul Tahakkuk Müfettişi” ve “Tahsilat Müfettişi” gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, söz konusu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak Varidat Kontrolörü unvanını almışlardır (Kuruluş Amacı ve Tarihçesi, (t.y), <http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>).

Gelirler Kontrolörlüğü, 29.5.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile "Varidat Kontrolörlüğü" adı altında merkezi denetim birimi olarak yerini aldıktan sonra, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak birimlerin unvanları, 1946 yılında "Gelirler Kontrolörlüğü" olmuştur. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ve özellikle 1970'li yıllarda, beyana dayanan modern vergi sistemi yaygınlaştırılmıştır. Buna paralel olarak (vasıtalı ve vasıtasız) vergiler, daha geniş mükellef kitlelerini kapsadığından, vergi denetimine duyulan ihtiyaç çok büyük ölçüde artmıştır. Doğan bu ihtiyacı karşılamak için Gelirler Kontrolörleri, nicelik ve nitelik yönünden geliştirilmiştir (Altuntaş, 2006).

2.2.2.1.2. Gelirler Kontrolörleri'nin İdari Yapısı ve Görevleri

Gelirler Kontrolörleri, 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı altında örgütlenmişlerdir.

Gelirler Kontrolörleri'nin Ankara, İstanbul, İzmir il merkezlerinde grup başkanlıkları vardır ve Gelirler Kontrolörleri bu yerlerde turne çalışmalarını dışında aralıksız olarak çalışmaktadırlar.

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 43. maddesinde, Gelir İdaresi'nin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma

işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yapacakları belirtilerek, aynı kanun hükmünde kararnamenin 12'nci maddesi ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu maddeye eklenen bentlerde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri sayılarak "Gelir İdaresi Başkanı, teşkilat ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir" hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değişik 135'inci maddesinin ikinci fıkrasında, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri'nin "her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları"; 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 134'üncü maddesi, Gelirler Kontrolörleri'nin "her hal ve takdirde, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili buldukları" ve 4208 sayılı "Kara paranın Aklanmasının Önlenmesi"ne ilişkin kanunun 3'üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında da Gelirler Kontrolörleri'nin kara para aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları hükümleri yer almaktadır.

Gelirler Kontrolörleri'nin görev ve yetkileri şunlardır:

- Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı'nın bütün işlerini teftiş etmek ve incelemek (Gelir İdaresi merkez birimlerinin teftişi; Gelir Müdürlüğü, İstihbarat Arşivleri, Vergi Dairesi, Takdir Komisyonları ve Uzlaşma Komisyonları'nın teftişi,
- Vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanmasına mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek,
- Maliye Memurları hakkında soruşturma yapmak,
- Teftiş ve soruşturma ile ilgili mahrem de olsa her türlü defter, belge ve yazıları incelemek,
- Harçlar Kanunu uyarınca yurtiçinde ve yurtdışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,
- Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince, vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak,
- 4208 sayılı Kanun kapsamına giren kara para aklama suçunun araştırmasını ve incelemesini yapmak,

- Kanunlar, özel anlaşmalar gibi mevzuatla yürütülmesi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen işlerin kapsamına giren konularda inceleme ve araştırmalar yapmak, uygulanan kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik, karar genel tebliğ ve muktezalar hakkında görüş ve önerilerde bulunmak,
- Kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerde verilen diğer görevleri yerine getirmek,
- Bakanlık Makamı veya Gelir İdaresi Başkanlığı'nca istenen diğer işleri yapmak,
- Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi personelinin, üniversite, Maliye Lisesi, Maliye Kursu öğrencilerinin ve mükelleflerin eğitimini sağlamak,
- Ayrıca diğer kamu kurum ve kuruluşlarında eğitim görevleri ile mali ve ekonomik konularda etüt ve araştırma yapma görevleri de vardır.

2.2.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri'nin Vergi Denetimi İçindeki Yeri

Aşağıdaki Tablo 14'te Gelirler Kontrolörleri'nin toplam sayıları verilmiştir. Gelirler Kontrolörleri'nin 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla toplam sayısı 363'tür.

Tablo 14: Gelirler Kontrolör Sayısı (2005-2009)

UNVANI	2005	2006	2007	2008	2009
Gelirler Baş kontrolörü	193	197	184	205	202
Gelirler Kontrolörü	115	93	89	66	59
Yetkili Stj. Gelirler Kont.	-	18	22	7	33
Yetkili Toplamı	308	308	295	278	294
Yetkisiz Stj. Gelirler Kont.	22	18	16	26	69
Yıl İçinde Başlayan Stj.G.K.	13	14	17	21	-
Yetkisiz Toplamı	22	18	33	47	69
Genel Toplam	330	326	328	325	363

Kaynak: <http://www.gelkont.gov.tr>, (18.03.2010)

Aşağıdaki Tabloda gelirler kontrolörlerinin görevden ayrılma nedenleri ve sayıları mevcuttur.

Tablo 15: Emeklilik, İstifa, Nakil ve Vefat Nedeni ile Görevden Ayrılan Gelirler Kontrolörleri'nin Dağılımı (2004-2008)

YIL	EMEKLİ	İSTİFA	NAKİL	VEFAT	TOPLAM
2004	4	4	4	1	13
2005	7	5	10	4	26
2006	10	7	8	-	25
2007	4	6	7	-	17
2008	5	14	7	1	27
TOPLAM	30	36	36	6	108

Kaynak: <http://www.gelkont.gov.tr>, (18.03.2010)

Görevden ayrılma nedenlerinde ilk sırayı istifa ve nakil son sırayı da vefat oluşturmaktadır.

Tablo 16: Gelirler Kontrolörleri Tarafından İncelenen Vergi Sonuçları (2001-2009)

Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah TL (1)	Bulunan Matrah Farkı TL (2)	Vergi Kaçağı % (2/1)
2001	2.594	275.498.146	550.108.491	199,6
2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778	52,9
2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300	47,5
2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507	170
2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613	310
2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.933	188,3
2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975	298,6
2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165	2758,01
2009	1.336	9.746.156.433	4.626.543.853	47

Kaynak: <http://www.gelkont.gov.tr>, (18.03.2010); GİB, 2010: 54

Yukarıdaki Tablo 16'da Gelirler Kontrolörleri tarafından incelenen vergi sonuçları gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi en yüksek matrah farkı 2008 yılında meydana gelmiştir. Daha öncede bahsettiğimiz gibi 2008 yılında Gelirler Kontrolörleri, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) incelemeleri sırasında, bankalar ile yatırım ortaklıklarında 178.3 milyar liralık matrah farkı bulmuşlardır. BSMV'de bulunan bu fark,

bankaların ya da banka dışındaki yatırım fonlarının, fonlar üzerinden yaptıkları işlemlere ilişkin yorum farkından kaynaklanmıştır. Bunun üzerine Maliye ile bankaların yaptığı görüşmelerde, ortaya konulan matrah farkının "yorum farklılığından" kaynaklandığının anlaşılmasından sonra, maliye TBMM'ye gönderdiği 5838 Sayılı Yasa'nın geçici 1'inci maddesine, "Menkul kıymet yatırım fonlarının sermaye piyasalarında yaptıkları işlemlerle ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için BSMV tarhiyatı yapılmaz, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir. Tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmez." maddesi eklenerek bu konuya ilişkin geriye doğru af getirilmiş oldu. Maliye, tahakkuk etmiş olduğu vergileri silmiş; ama tahsil ettiği vergiyi geri ödememiştir.

Tablonun en ilginç yanı, 2001 yılının diğer yıllara göre en düşük matrah incelemesi yapıldığı yıl olmasına rağmen bu yılda vergi kaçağı oranının çok yüksek çıkmasıdır. Daha önce de belirttiğimiz gibi bu sonuç bize incelenecek mükelleflerin seçiminin incelemenin etkinliğini belirlemede ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

2.2.2.2. Vergi Denetmenleri

Vergi Denetmenleri Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler İdaresi Başkanlığı bünyesinde görev yapan denetim elemanlarıdır. Görev yerleri ise Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı olarak çalıştıkları illere bağlı ilçelerde çalışmaktadırlar. Ayrıca vergi denetmeleri Gelirler İdaresi Başkanlığı'nın taşradaki en önemli vergi denetleme elemanlarıdır.

Vergi Denetmenleri vergi dairesi başkanlıkları emrinde çalıştırılırlar. Vergi dairesi başkanlıklarının taraf olduğu davaların ilgili mercilerde takip ve savunmasını yapmak üzere, vergi dairesi başkanlıkları emrinde, yeterli sayıda hazine avukatı görevlendirilir. Vergi dairesi müdürleri, takdir komisyonlarına başkanlık etmek üzere görevlendirilebilirler (Öner, 2005)

2.2.2.2.1. Vergi Denetmenlerinin Tarihçesi

İlk olarak 29.05.1936 tarihli 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 35. maddesiyle kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950 yıllarında yapılan vergi sistemimizin modernleştirilmesi çalışmaları sırasında, 5655 sayılı kanunla, değişik 21. maddesine istinaden Vergi Kontrol Memurluğu adı altında yeniden düzenlenmiştir (Ünal, 2006: 12)

2996 sayılı Kanun'da, 14.8.1942 tarih ve 5184 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.8.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur.

7.6.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 29.5.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'un getirmiş olduğu en büyük değişiklik, Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri'nin kaldırılmış olması ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kurulmasıdır.

1936 yılından 1998 yılına kadar illerdeki defterdarlıklarda, defterdara bağlı olarak örgütlenen Vergi Denetmenleri'nin, bu yapıda, etkin ve verimli vergi incelemesi yapması mümkün olmadığı için, 1998 yılında Gelirler Bölge Müdürlükleri kurularak, vergi Denetmenleri'nin bölge müdürüne bağlı olarak örgütlendirilip, daha etkin ve verimli vergi incelemesi yapmaları sağlanmıştır. Ancak yedi yıllık uygulamadan sonra, Gelirler İdaresi Başkanlığı yasa tasarısında, taşra örgütü "bölge müdürlüğü" örgütlenmesi şeklinde öngörülmüş olarak meclise gitmesine rağmen, il düzeyinde yetkilendirilmiş ve örgütlenmiş, vergi dairesi başkanlıkları şeklinde yasama meclisinden çıkmıştır (Irmak ve Bilen: 132).

05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelirler İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetmeleri Gelirler İdaresi Başkanlığı'na bağlı olarak görevlerine devam etmişlerdir.

Vergi Denetmenleri'nin meslek unvanları, 1936 yılında 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun'da Varidat Kontrol Memuru iken, 1950 yılında 5655 sayılı Yasayla Vergi Kontrol Memuru'na, 1994 yılında ise 543 sayılı KHK ile bugünkü Vergi Denetmeni'ne dönüştürülmüştür.

2.2.2.2.2. Vergi Denetmenlerinin İdari Yapısı ve Görevleri

Vergi Denetmenleri, 29 ilde oluşturulan Vergi Denetmenleri bürosunda, çalışmalarını sürdürmektedirler. Vergi Denetmenleri bürosunun başında, kıdemli denetmenlerden bir büro başkanı ve gerekli görülen sayıda başkan yardımcısı bulunur. Vergi Denetmenlerinin bir yıllık çalışma süresi boyunca yapacakları işler yıllık plan olarak Denetim Grup Müdürlüğü'nce hazırlanmaktadır. İlin Vergi Dairesi başkanınca onaylanan planlar, bakanlığa gönderilmektedir. Vergi dairesi başkanı gerek gördüğü durumlarda çalışma planının dışına çıkarak, Vergi Denetmeni'ne görev verebilmektedir. Vergi Denetmenleri rotasyona tabi olmayıp değişik sürelerle illerde görev yaparlar (Organ, 2008: 118).

Vergi Denetmenleri'nin görevleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği'nin 3. Bölüm 8. maddesinde belirtilmiştir. Bu anılan maddeye göre Vergi Denetmenlerinin görevleri şöyledir:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi incelemesi ve denetim yapmak,
- Yetkili merciler tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmek,
- Yetkili makamlarca kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat uyarınca verilecek işleri yapmakla görevlidirler.

Ayrıca denetmenler, yukarıda sayılan görevlerini yerine getirirken gizli de olsa ilgili her türlü defter, belge ve yazıları incelemek, vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanmasına mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek yetkisine sahiptirler.

2.2.2.2.3. Vergi Denetmenleri'nin Vergi Denetimi İçerisindeki Yeri

Aşağıdaki Tablo 17'de Vergi Denetmenleri'nin inceleme sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 17: Vergi Denetmenleri Tarafından Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2009)

Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah TL(1)	Bulunan Matrah Farkı TL (2)	Vergi Kaçağı % (2/1)
2001	46.013	2.288.863.774	958.446.579	41.8
2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356	34.5
2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644	38
2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496	25.3
2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900	20
2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670	30.8
2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718	160
2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736	16.09
2009	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	21

Kaynak: <http://www.gelkont.gov.tr>, (18.03.2010); GİB, 2009: 54

Tablodan da görüleceği üzere Türkiye'de vergi incelemelerinin büyük bir kısmı Vergi Denetmenleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Ortalama inceleme sayısı ise 50.000'i geçmektedir. Tablonun en ilginç yanı 2007 yılında vergi kaçağı oranının % 160 bulunmasıdır. Bir kez daha vergi denetiminde incelenen mükellef seçiminin önemi görülmüştür.

2.2.2.3. İlin En Büyük Mal Memuru

Defterdar; “defter tutan” anlamında; Osmanlılarda devletin bütün mali işlerinden sorumlu ve bu işleri, sadrazamın gözetimi altında padişah adına yürüten kişiydi. Tanzimat dönemi hazırlıkları kapsamında Başdefterdarlık, 1838 yılında kaldırıldı, yerine Maliye Nezareti kuruldu. 1860 yılında yapılan değişiklikle lağvedildi. 1871 yılında bütün imparatorluğu kapsamak üzere yürürlüğe sokulan İdare-i Umumiye-i Vilayet Nizamnamesi ile vilayetlerde muhasebecilikler kaldırılarak, yerine tekrar defterdarlıklar kuruldu. 1950

tarihli 5655 sayılı kanunla da, Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı yeniden düzenlendi. Ancak defterdarlık sistemi kapsamı genişletilerek devam ettirildi.

Defterdarlıklar; vergi daireleri kanalıyla, devletin vergilerini toplama, saymanlıklar kanalıyla, kamu harcamalarını yapma, millî emlak kanalıyla, devletin tüm mallarını idare etme ve muhakemat kanalıyla da, devletin hukuk işlemlerini takip etmeyi sürdürdüler. 2005 yılında sayılı Kanun'la; Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürüldü. Defterdarlıkların bünyesindeki vergi daireleri ve vergi inceleme birimleri, illerde oluşturulan Vergi Dairesi Başkanlıkları'na devredildi (Yıldız, 2006).

Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı'nın en büyük memurudur. Defterdarlar, il ve ilçe bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, merkez ve merkeze bağlı ilçelerdeki maliye memurlarının sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumludurlar.

Defterdarlar vergi inceleme yetkisini VUK'un 135'inci maddesinden almaktadırlar.

2.2.2.4. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi Dairesi Müdürleri, 5345 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonrası, vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerde söz konusu başkanlığa, kurulmayan yerlerde ise defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Vergi dairesi müdürleri, vergi inceleme yetkilerini VUK'un 135'inci maddesinden almaktadırlar (Organ, 2008: 120).

Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 4'üncü maddesine göre Vergi Dairesi Başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili

görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.

Tablo 18: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları (2001-2007)

Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah TL (1)	Bulunan Matrah Farkı TL (2)	Vergi Kaçağı % (2/1)
2001	16.949	846.546.767	177.254.201	20.9
2002	48.484	477.592.948	295.148.552	61.7
2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543	52.3
2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885	81.6
2005	46.810	724.999.648	159.451.255	20.6
2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475	20.9
2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194	39.4
2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129	36.5
2009	21.499	9.390.126.082	1.979.508.994	21.1

Kaynak: <http://www.gkd.org.tr>, (28.10.2008); GİB, 2008: 74; GİB, 2009: 54

2.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi

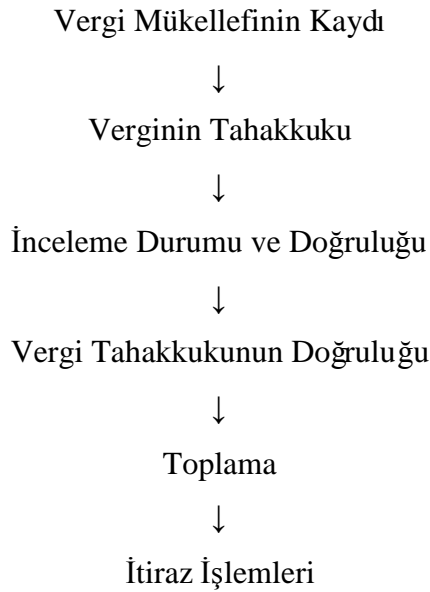
Bu bölümde sırayla Almanya, İngiltere, Fransa, İspanya ve İtalya'daki vergi denetim uygulamaları hakkında bilgiler verilecektir.

2.3.1. Almanya'da Vergi Denetimi

Alman vergi sisteminin temel karakterinden birisi federal sistem olmasıdır. Her ne kadar vergi kanunları Almanya içerisinde aşağı yukarı aynı olsa da vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl bölüştürüleceği ve vergilerin nasıl idare edileceği hususunda bazı özel durumlar mevcuttur. 1949 Alman Federal Anayasası, Almanya'da eşit yaşam koşulunun sürdürülmesi ya da ekonomik birlik veya kanunları devam ettirmek için federal kanuna gereklilik duyuyorsa, Federasyon'a vergi gelirlerini toplama amacıyla vergi

kanunu çıkarma hakkı tanımaktadır. Eğer Federasyon bu hakkı kullanırsa eyaletlerin bu alanda yasama yetkisi hakları artık olmayacaktır (Radler, t.y: 1).

Bütün vergileri içeren koşullar, bütün eyaletleri kapsayan genel vergi kanununda belirlenmiştir. Ayrıca, vergilendirme alanını içeren sözleşme hükümlerinin koşulları vardır, bunlar denetim ve vergi toplama prosedürleriyle ilgili özel resmi koşullardır. Bütün vergileme süreci aşağıda adım adım gösterilmiştir: (Dankers, 2003: 19).



Vergi incelemesinde firmalar 4 kategoride değerlendirilmektedir: Büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar. Son üç sıradaki firmaların denetimi, genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından yapılmaktadır. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir. Denetim seçme teknikleri, kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir, bunun dışında tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar, alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye konu olmaktadır. Hesapların denetimi; bir işe, zirai kuruluşa sahip ya da kendi işini yapan bütün mükellefler için söz konusu olabilecektir. Belli bazı olaylarda diğer mükellefler de incelenebilmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 25).

Almanya’da vergi incelemeleri; gümrük vergisi dışında devlete ve diğer kamu kuruluşlarına ait her türlü vergileri içermektedir. Ancak gümrük vergisi, özel işletme inceleme elemanlarınca incelenmektedir. Bunun yanı sıra Almanya’da vergi denetimine yardımcı olma işlevi gören bağımsız uzmanlar mevcuttur. “İktisat murakıpları” olarak çevrilebilen meslek grubu, işletmeler ile ilgili denetimler yapmaktadırlar (VDD, 2003: 42-44).

Bugün Almanya’da vergi ile ilgili uyuşmazlıklar, öncelikle vergi idaresi ile mükellefler arasında görüşmelerle çözümlenmeye çalışılmakta, bir sonuca ulaşılamadığı takdirde idareye yapılan ön itiraz sonrası yargıya gidilebilmektedir. Vergi yargısı iki dereceli olup, ilk dereceli merci vergi mahkemeleridir. İkinci derece vergi yargısı ise vergi yargıtayının görevini yürüten Federal Vergi Mahkemesi (Sayıştay)’dır. Vergi Mahkemeleri beş hakimden oluşmakta ve bunların üçü meslekten gelmekte, ikisi de maliye dışındaki mesleklerden fahri olarak seçilmektedir (Yaman, 2008).

Almanya’da “teftiş” nitelikli denetim, Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Federal Sayıştay, vergi daireleri üzerinde “teftiş” nitelikli denetimle birlikte “performans denetimi”ni de yürütmektedir. Vergi denetimi Almanya’da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu arada mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır. Asıl incelemeler Vergi Dairesi’nde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesi’ne bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları, diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur (Can, 2004: 27-29).

Sayıştaylar, asli yapıları itibariyle, yüksek denetim kurumlarıdır. Yargısal görevleri ikincil konumdadır. Bu özellikleri ile bazı Sayıştay’lara yargı yetkisi verilmiş, bazılarına ise verilmemiştir. (Bayar, t.y.: 74).

Alman vergi idaresi; vergi denetimiyle ilgili politikaları, özellikle genel vergilendirme yasasında ve kanunda yazan ilkelerle sınırlandırmıştır. Bu önemli ilkeler, vergilemede eşitlik ve iyi yönetimin hükmüdür (Dankers, 2003: 78).

Vergi idaresinin idari kararlarına karşı itiraz başvurusunda bulunulabilir. Ancak, bunun için idarenin, idari işlemi yapmış olması (vergi tahakkukunda olduğu gibi) gerekir. Ayrıca itiraz; vergi idaresinin idari bir kuralı, makul bir süre içerisinde karara bağlamamış olması durumunda da söz konusudur. Yargı yoluna başvurulabilmesi için, idari yollardan uyumsuzluğun çözümü yönünde başvuruda bulunulduğu ve bu başvurunun reddedildiğinin belgelendirilmesi gerekmektedir. İtiraz/red talebinin, idari işlemi izleyen bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir (Şin, 2005: 138).

2.3.1.1. Almanya’da Vergi Denetim Türleri

Vergi denetiminin türleri aşağıdaki gibi ayrılabilir: (Dankers, 2003: 88).

- Vergi tarhını hazırlayan bir bölüm olarak iş yeri denetimi
- Defterlerin (bütün) incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanlar
- Defterlerin incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanların özet teftişi
- Defterlerin incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanların özel teftişi
- Diğer vergi denetimleri

İşyeri denetimi, ilk olarak vergi beyannamesinin herhangi bir ek kaybının olup olmadığını ya da tamamen bitirilip bitirilmediğinin doğruluğunu saptamak için yapılan kontroldür.

Bütün defterler, kayıtlar ve diğer dokümanlar çoğunlukla üç ardışık yıl periyodunu kapsar ve pek çoğu gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belediyeye ait işletmelerin vergisi ile ilgili olaylardır.

Eğer vergi idaresi bütün defter ve kayıtların incelenmesinin gerekliliğine inanmıyorsa özet bir inceleme uygular. Kayıtların ve defterlerin özet incelenmesi yalnızca bir vergi dönemini kapsar.

Kayıtlar ve defterlerin özel incelenmesi, sınırlandırılan özet inceleme ve bütün defter ve kayıtların incelenmesinden farklıdır. Literatürde bu özel inceleme kısmı denetim olarak adlandırılır. Onlar sigorta vergisi, kumar ve şans üzerinden alınan vergi, satış ve tüketim vergisi, ücret vergisi ve katma değer vergisiyle ilgili olarak yönetilir.

Diğer vergi denetimlerinde; vergi denetimi, denetimin bazı türlerini içerir ve bunlar defterlerin ve kayıtların incelenmesi ve diğer dokümanlardan farklıdır. Bunları, cezalandırılabilir mali kanunları içeren inceleme, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama, son olarak kayıtların ve defterlerin incelenmesi ve diğer dokümanlar olarak sayabiliriz.

2.3.2. İngiltere’de Vergi Denetimi

Birleşik Krallıkta kamu denetim fonksiyonu 14. yüzyıla kadar dayanır. Dünyada ilk Sayıştay olarak kurulduğu kabul edilen İngiltere Sayıştay’ı “Auditor Exchequer” adıyla 1314 yılında kurulmuştur (Karakaş, 2005: 206).

İngiltere’de vergilerin idaresi ve tahsilinden sorumlu birim İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi’dir. Bu idare; gelir, gümrük ve tüketim vergileri bölümlerinin birleşmesiyle 18 Nisan 2005 tarihinde teşekkül etmiştir. Gelir ve Gümrükler İdaresi (G&Gİ)’nin amacı, vergilerin zamanında ve doğru olarak ödenmesini sağlamaktır (Organ, 2008: 68).

İngiltere’de, vergi denetimini uygulamak için yürütülen kurallar, yasalar tarafından belirlenmiştir. Doğrudan vergilerle ilgili olan haklar ve görevler çoğunlukla genel vergi kanununda (vergi yönetimi kanunu 1970), Katma Değer Vergisi için ise bu haklar ve görevler katma değer vergisi kanununda (KDV Kanunu 1994) belirlenmiştir. Vergi İdaresi’nin gücü iki kategoriye bölünebilir. İlkinde düzenli vergi denetimi için alışılmış yetkiler vardır, ikincisinde kanun tarafından yalnız vergi kaçakçılığı suçunda kullanılan özel bir güç verilmiştir (Reyneveld, 1999: 25).

İngiltere mükellef büyüklükleri itibariyle bir segmentasyona gitmiş olup, büyük firmalardaki vergi kaçağı ile ilgili olaylarda incelemeleri Özel Uyum Dairesi (Special

Compliance Office) yürütmektedir. İnceleme konusu olayların büyük kısmı yerel daireler tarafından gönderilmektedir. Bazı incelemeler, diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında saptanmaktadır, ayrıca gelecekte bilgisayar sistemi, veri eşleştirmesi ve denetimde olası hedeflerin tanımlanması amacıyla daha yoğun olarak kullanılacaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 1).

İngiltere’de kamu sektöründe iç denetim fonksiyonu önemsenmektedir. Kamu sektörü için iç denetim standartları bulunmaktadır. Devlet Denetim Politikası, hazine içerisindeki “Güvence, Kontrol ve Risk” grubu tarafından yönetilir ve kamu sektörü için iç denetim standartları yayınlanmıştır. İç denetim birim başkanlarının kendilerine ait bütçeleri bulunmaktadır. Öte yandan İngiltere’de iç denetimi destekleyen denetim komiteleri de bulunmaktadır. Ancak iç denetim fonksiyonu, tedarikçilerden hizmet satın alınması yoluyla da sağlanabilir (Koçdemir, t.y.: 2).

İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” denilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır (Şin, 2005: 153).

İngiltere’de denetim elemanları iki konuda ayrılmışlardır. Birisi vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olaylarını incelemekte, diğeri uluslararası vergilendirmenin teknik yönleri ile ilgilenmektedir. Uzmanlaşmış denetim dairelerinin personelinin % 95’i vergi müfettişlerinden oluşmaktadır. Vergi müfettişleri genel olarak inceleme ve denetim yapmaktadır (Gökbunar ve diğerleri, 2002: 101).

İngiltere’de vergi inceleme oranlarına bakıldığında, mükelleflerin oldukça düşük bir oranda incelendiği görülmektedir. 1980-1985 döneminde ortaklık hesaplarının % 1.3’ü, diğer işletmelerin ise % 2.8’i vergi müfettişlerince incelenmiştir (VDD, 2003: 40).

İngiltere’de hangi vergi mükelleflerinin denetleneceği, Vergi Denetmenlerinin gerçekçi vergi denetim yöntemleriyle başlar. Bu yöntemler üç aşamayla başlar:

- Hazırlık ve plan
- Bir yargı oluşturma ve uygulama
- Raporlama ve bitirme

2.3.2.1. İngiltere’de Vergi Denetim Türleri

İngiltere’de vergi denetimi türleri dört başlık altında ele alınmaktadır: (Reyneveld, 1999: 60-61).

- Vergi Beyannamesi İncelenmesi : İngiltere’de “Vergi Beyannamesi İncelemesi” olarak isimlendirilen bu denetim türü, vergi gelirlerinin kontrolü için yapılan faaliyetlerdir.
- Hesapların İncelenmesi : Hesapların incelenmesinde vergi beyannamesinin eksiksiz olarak denetimi yapılır. Hesapların incelenmesinde çoğunlukla vergi denetiminde kullanılan defterler, kayıtlar ve diğer dokümanlar incelemenin temelini oluşturur.
- D Uyum Listesi : “D Uyum Listesi” gelirinden vergisini çıkarmayan yani vergi borçlarının raporunu vermeyen kişilerin ortaya çıkarılmasını amaçlayan vergi denetim türüdür.
- İşveren Uyumu : “İşveren Uyumu”, PAYE (kazandığın kadar öde) sistemindeki yanlışlıkları yada eksiklikleri ortaya çıkarmayı amaçlayan vergi denetiminin bir türüdür. Bu denetimler çoğunlukla işverenlerin binalarında uygulanır.

2.3.3. Fransa’da Vergi Denetimi

Fransa’nın vergi sistemi Genel Vergi Yasası’nda belirlenmiştir. Bu yasa, ilgili haklar ve yükümlülüklerin ve de bütün vergi araçlarının hazırlanması için gerekli olan işlemleri içerir. Genel Vergi Yasası 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.

Fransa’da vergi denetimi Vergiler Genel İdaresi tarafından yürütülmektedir ve Vergiler Genel İdaresi; Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı’na bağlıdır. Vergi denetimini gerçekleştiren kişilere “İnspector Des Import” yani “vergi müfettişi” adı verilir.

Vergiler Genel İdaresi’nin alt birimi olan Mali Kontrol birimi tüm mali incelemeleri yapmakla yükümlü olan birimdir (Şin, 2005: 144).

Vergi denetiminin önemi, Fransa Vergiler Genel İdaresi'nin bütün yayınlarında vurgulanmıştır. Bu bağlamda vergi denetimi, şirketlerde yerinden denetim ile sınırlı tutulmamıştır; fakat denetim bütün vergi türlerini kapsamaktadır. Vergi denetiminin amacı genelde vergilerden kaçma ve kaçınmayı önlemek ve vergiye maksimum uyumu bulmaya çalışmaktır. Denetim yolları, bütün vergi mükellefleri sınıfında adreslerinde incelemeyle yapılmaktadır (Maat, 2000: 55).

Fransa'da vergi denetimi genel olarak kurumun işyerinde yapılmaktadır. İnceleme süresi şirketler için 3 ay, kişisel mali durum incelemesi ise 1 yıl ile sınırlanmıştır. İncelemeler bittikten sonra mükellefe inceleme elemanı tarafından bilgi verilebilir.

İşyerinde denetim, derinlemesine yapılan incelemedir. Yani; işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukuku'nda bu tür denetime "contrôle sur place" (işyerinde denetim) denmektedir (Kılıçdaroğlu, 1982).

İncelemeler sonuçlandıktan sonra eğer defter ve belgelerde usulsüzlük tespit edilirse mali-cezai ve sosyal yaptırımlar olabilir.

Fransa'da vergi denetimiyle görevli farklı birimler, görev ve yetki alanları itibariyle sınıflandırılabilir. Yerel birimler (temel hizmetler olarak da isimlendirilir), vergi denetimi konusunda özel bir uzman birimin görev alanına girmeyen mükelleflerin tamamının denetiminden sorumludur. Genel çizgilerle, Fransa'da vergi denetimi ile uğraşan üç kuruluş olduğu söylenebilir: (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 4).

- DVNI : Ulusal düzeyde büyük şirketlerin denetiminden sorumludur.
- DIRCOFI : Bölgesel düzeyde orta ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur.
- DSF : Şube müdürlüğü düzeyinde küçük ölçekli firmaların denetiminden sorumludur.

Fransa'da genel vergi inceleme oranı oldukça düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu oran % 3-4 düzeylerinde seyretmektedir (VDD, 2003:42).

2.3.3.1. Fransa'da Vergi Denetim Türleri

Fransa vergi yönetimi tarafından kullanılan bir kaç denetim yöntemi vardır. Bu denetim türlerinin çoğu aşağıda tanımlanmıştır: (Maat ,2000: 58-59).

- Vergi Mükelleflerinin Defter ve Kayıtlarını İncelenmeksizin Yapılan Vergi Denetimi: Bu denetimler bütün vergi mükellef sınıfları ve vergi türlerinde uygulanabilmektedir. Denetimler çoğunlukla vergi dairelerinde yürütülmektedir.
- Kontrol Denetimi: Bu denetim türü, küçük ölçekli şirketlerde gerçekleştirilmektedir. Bir şirketin kayıtlarının ve defterlerinin araştırılmasından ibaret olan bir riks analizi şeklindedir. Bu araştırmalar, kısa bir zaman periyodu içerisinde kayıtların ve defterlerin güvenilirliğini ve belirli risklerin değerlendirilmesini amaçlamaktadır.
- Tüm Defter ve Kayıtlar Üzerinden Yapılan Denetim: Tüm denetim, bir şirketin kayıt ve defterinin incelenmesidir. Denetim tüm vergi türlerini kapsamaktadır. Bu denetim türünde denetimin içeriği ve kapsamı önceden mükellefe bildirilmektedir.
- Kısmi Denetim: Tüm defter ve kayıtların denetiminden verim alınmadığı takdirde bu denetim türü uygulanır. Bu denetim türü, tüm vergi denetimini kapsamamaktadır ya da vergi beyannamesinin birkaç yanı ile sınırlandırılmıştır.
- Fatura Denetimi: Mükellefe haber verilmeden tüm belge ve kayıtlar incelenmektedir.
- Yerinden Denetim: Yasaya göre defter ve kayıtların incelemesi haber verilmeden yapılamaz; yalnız fatura denetimini istisnaıdır. Bu incelemede vergi denetim elemanları kanunlara karşı kendilerini sınırlandırır. Bu daire raporlarını da içerir. Şirketin defter ve belgelerinin incelenmesi gerekse bile bu istek mükellefe bir yazı ile bildirilmek zorundadır.
- Ev Araması ve El Konulma: Vergi mükellefinin evinde inceleme yapılabilmesi için yetkili hakimden izin alınmalıdır. İnceleme sonucunda mükellefin defter ve kayıtlarına gerektiği takdirde el konulabilmektedir.
- Vergi Mükellefinin Kişisel Mali Pozisyonundaki Değişikliklerin Araştırılması; Sermaye Karşılaştırılması : Sermaye incelemesi hem özel ferdi hem de şirketler

bazında yapılabilmektedir. Denetlenen kişinin incelenen şirketin sahibi olması durumunda müteakip incelemeleri için ayrı bir tebligat gönderilir. İnceleme bir yıl içerisinde bitirilmelidir.

2.3.4. İspanya’da Vergi Denetimi

Çok önemli dolaylı ve dolaysız vergiler İspanya devleti vergi dairesinin yetkisi altındadır. Bu vergiler; kurumlar vergisi, gelir vergisi, yerleşik olmayanlar için gelir vergisi, servet vergisi, katma değer vergisi ve gümrük ve tüketim vergisidir. Vergi gelirleri 2003 de tahmini 128,938 milyon avrodur (Sprokkelhorst, 2004: 22).

İspanya’da vergiler merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Merkezi hükümet vergileri, Ekonomi ve Vergileme Bakanlığı’nca bölgesel vergi toplama merkezlerinden yönetir. Bölgesel vergiler 17 özerk bölge idaresi tarafından yönetilmektedir. Yerel belediyeler ise kendi yerel vergilerinin toplarlar (Şin, 2005: 162).

İspanya’da vergi denetim elemanlarının sınırları ve vergi mükelleflerinin kayıtlarının incelenmesinin kanuna uygunluğu çoğunlukla yönetmelikler ve bazı yasalarca belirlenmiştir. Bu yasa ve yönetmelikler, Genel Vergi Yasası, Vergi Denetimindeki Genel Yönetmelik, Vergi Mükelleflerini Koruma Ve Haklar Kanunu, Teminat Kanunudur.

İspanya’da büyük ölçekli firmalar, yönetim birimleri ve denetim birimleri tarafından ayrı ayrı denetlenmektedir. Büyük ölçekli firmalar; ulusal birimler, orta ölçekli firmalar ise bölgesel birimler tarafından denetlenmektedir. Yönetmeliklerde bütün beyannameler, önceden belirlenmiş kıstaslara göre gözden geçirilmektedir. Kıstaslar, Merkezi Bölüm’de (Central Department) oluşturulmaktadır. Kıstaslar belli özel konularla ilişkilidir: Aynı ya da diğer beyannamelerdeki çelişkiler, veri tabanındaki bilgilerle çelişkiler, diğer riskler gibi (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 4).

İspanya’da vergi denetim yöntemleri ise şu şekilde bölümlenmiştir:

- Hazırlık ve plan
- Değerlendirme ve uygulama
- Bitirme ve raporlama
- Dosyaların korunması

2.3.4.1. İspanya’da Vergi Denetim Türleri

İspanya’da dört vergi denetim türü vardır. Bu denetim türleri aşağıda tanımlanmıştır (Sprokkelhorst, 2004: 54).

- Bütünleşik Denetim: Bu denetimde Ulusal Denetim Planı, yapılan denetimin %30’unu temin eder. Bir grup işletmeyi oluşturan bütün işletmelerin ve işletmeyle ilgili bütün vergi araçlarının denetimini zorunlu kılar. Bu türde vergi denetim elemanlarının yüksek becerileri gereklidir.
- Kısmi Denetim: Ulusal Denetim Planı bu kategoriyle denetimin %70’ini yapmak ister. Kısmi denetime, bir vergi aracılığıyla ya da belirli bir faaliyet için bir önceki yılda yapılmış işlemler için başvurulur.
- Özet Denetim: Gerçekçi inceleme yöntemleri dışında yapılan denetim türüdür. Bu denetim türü, ya detaylıca denetim yapılması zorunlu olmayan ya da vergilerini az ödeyen vergi mükelleflerini tespit etmeye yarayan bir yöntemdir.
- Yerinde İnceleme: Vergi memuru, vergi beyannamesi modüler sisteme göre dosyalanmış olan şirketi ziyaret eder. Vergi memuru, yalnızca gerçek vergi yükümlüsünün vergi beyannamesindeki bilgilerinin doğru olup olmadığıyla ilgilidir.

2.3.5. İtalya’da Vergi Denetimi

İtalyan Maliye Bakanlığı; merkez teşkilatı ile bölgesel ve yerel büroları ihtiva eden taşra teşkilatından oluşmuştur. İtalyan Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatı içinde muhtelif departmanlar ve merkezi bürolar bulunur. Vergi ile alakadar olan departman, Gelir İdaresi veya Gelir Politikaları Departmanı olarak isimlendirilmiştir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 6).

İtalya vergi sistemi, çok farklı vergilerin toplamından oluşan çok karışık bir vergi sistemidir. Vergi kanunları çoğunlukla yıllık mali yasalardan oluşmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergiler; ulusal vergiler, bölgesel vergiler ve yerel vergilerden oluşmaktadır.

İtalya'daki ulusal vergiler; gerçek kişiler üzerinden alınan gelir vergisi, tüzel kişiler üzerinden alınan gelir vergisi ve katma değer vergisidir. Diğer ulusal düzeydeki vergiler; tescil harcı, taşımacılık vergisi, arazi tescil harcı, veraset ve intikal vergisi, hibe vergisi, damga vergisi ve sigorta vergisidir (Dankers, 2001: 10)

Önemli bölgesel vergiler, halen üretim faaliyetleri üzerinden alınan bölgesel vergilerdir. Bu vergiler 1 Ocak 1998 de yürürlüğe girdi. Ulusal sağlık yardımı, sözde sağlık vergisi ve yerel gelir vergisi, bölgesel vergilerin içine konuldu. Bu yerel vergiler, tüzel ve gerçek kişi üzerinden alınan gelir vergisiyle büyük benzerlik gösteriyordu (Dankers, 2001: 10).

Yerel vergiler; eğlence vergisi, emlak vergisi, park vergisi, müsamaha vergisi ve buna benzer vergilerdir.

İtalyan vergi denetimi her ne kadar yasa tarafından düzenlense de genel vergi yasasında, ayrı ayrı mali yasalarca düzenlenmiştir.

Vergi dairelerinde denetim görevi, vergi dairesi başkanlığına ait kararname ile belirlenmiştir. Bu görevlere ait gerekli denetim yetkileri, kanunlar tarafından vergi dairelerine açıkça tanınmıştır. Literatürde bu yetkiler Poteri Istruttari diye adlandırılmıştır. Yetkiler hem Vergi Daireleri hem de Vergi Polisi (Guardia di Finanza) tarafından kullanılmaktadır.

İtalya'da Maliye Bakanlığı ve Vergi Dairesi Kurumu arasında gelecek yılın hedefleri için bir anlaşma yapılır. Bu hedefler, vergi denetimiyle ilgili mali kaynaklara ihtiyaç duyulan ve insani yaşam şartları anlamına gelen bütçesel geniş bir anlaşmadır. Denetim politikasının özünde, vergi mükellefleriyle ilişkilerin gelişimi ve vergi kaçakçılığına karşı mücadele gelir.

İtalya’da vergi denetim yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- Hazırlık ve planlama
- Bir fikri şekillendirme ve uygulama
- Bitirme ve raporlama
- Bir dosyayı koruma ve başlama

2.3.5.1. İtalya’da Vergi Denetim Türleri

1 Ocak 1999’da yürürlüğe giren yasa ile vergi uzmanlarının denetim faaliyetleri sınıflandırılmıştır. Buna göre: (Dankers, 2001,s.60)

- Mali kayıtların verilerinden elde edilen denetimler. Bu denetim türüne “bilanço denetimi” adı verilmektedir.
- Resmi denetim (gelir ve kurumlar vergisi için), sıralı başlangıç denetimi (katma değer vergisi için)
- Maddi yada sağlam denetim

Bilanço denetimi; ödemelerdeki hataları ve kaynakta yapılan vergi kesintileri esnasında yapılan hataları, hesaplama ve ölçüm hatalarını, vergi kredilerindeki hatalı hak taleplerini ve kesintilere odaklanarak yapılan gelirleri düzenleme denetimidir.

Resmi denetim inceleme özelliğine sahiptir. Resmi denetim sürecinde mükelleften, ilave bir açıklama veya ödemiş olduğu vergilerin makbuzları ve eksik belgeleri beyan etmesi istenebilir.

Resmi denetimler genelde vergi dairelerinde gerçekleşmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ VERGİ DENETİM ELEMANLARININ KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR VE BU SORUNLARIN VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNE OLAN TESİRİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Genel Olarak Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik; örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarma derecesini belirtmektedir (Erdem, 1981: 45) Verimlilik ise, en az vergi masrafıyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir. Adam Smith’in vergileme ilkeleri arasında da sayılan iktisadilik ilkesi, verimliliğe işaret etmektedir. Vergi denetim örgütü tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde, etkinliğin sağlanıp sağlanmadığına ilişkin değerlendirmelerin de bu açıdan yapılması gerekir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını sadece vergi denetim sistemindeki alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılması ve vergi idaresinin etkinliği açısından olayın değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Bu çerçevede, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını direkt olarak etkileyen, vergi idaresinde etkinliği azaltan çeşitli faktörler üzerinde durmak yerinde olacaktır. Bu faktörler şöyle sıralanabilir (Acar ve diğerleri, 2005: 7):

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve bu kanunlarda çok sık değişiklik yapılması,
- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınmaması,
- Vergi cezalarının uygulanamaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması,
- Vergi mükelleflerinin vergi ödeme bilinci düşüklüğü

- Ülkemizde vergi denetimi, kamunun diğer tüm birimlerinde olduğu gibi, genellikle hata yapıldıktan ve işler iyi ya da kötü bir şekilde sonuçlandıktan sonra yapılan bir işlem olarak görülmektedir. Mükelleflerin denetiminin özü, kayıtların denetimi haline gelmiştir. Kayıtların denetimi ise hem vergi hem de denetim yüklerinin kayıtlı mükelleflerin üzerinde yoğunlaşmasına sebep olmuştur (Karyağdı, 2001: 133).

3.1.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Vergi denetiminin etkinliğine tesir eden faktörlerin başında, vergi denetim birimlerinin yönetsel bütünlük içerecek şekilde ve uzmanlaşma paralelinde örgütlenip örgütlenmediği gelmektedir. Vergi denetim stratejilerinin belirlenmesi ve eşgüdümle uygulanması için sağlıklı bir örgütlenme modelinin benimsenmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerin denetim birimlerinin yapılanmasındaki temel kriter, fonksiyonel esaslar ve uzmanlaşma olarak ortaya çıkmaktadır. Denetim birimleri açısından “merkezi” ve “yerel” ayrıma ülkemiz dışında pek rastlanmamaktadır (VDD, 2003: 32).

Örgütlenme sorunu, tüm organizasyonel yapılarda olduğu gibi vergi denetimi için de önem taşımaktadır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle arttırılan denetim birimlerinin sayısı, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır (DPT, 2001).

Vergi denetim birimleri arasındaki dağınıklık, vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini engellemektedir. Bu denetim birimlerinin teşkilat yapısı içerisinde farklı şekillerde örgütlenmiş olması; vergi denetiminin planlanması ve koordinasyonunun sağlanmasında sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır (Gerçek ve diğerleri 2006: 12).

Denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı ayrı örgütlenmeleri diğer bir ifade ile vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmakta ve bunun sonucunda bazı alanlar tamamen denetim dışında kalırken bazı alanların ise her denetim birimince aynı anda denetime tabi tutuldukları görülmektedir (Ünal, 2006: 60)

3.1.2. Vergi Mevzuatı

Ülkemizdeki vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının devamlı değişikliğe uğraması, bu değişiklikler sonucu yeni hükümlerin öğrenilmesi ve yeni formalitelere alışılmasının zaman alması, sistemin çok karışık olması ve bunun sonucu farklı yorumların oluşması ve bunların ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygunluk göstermemesi, bir yandan denetim birimlerinin diğer bir yandan da mükelleflerin işini zorlaştırarak etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatındaki bu karışıklık; muhasebeciler, denetim elemanları ve vergi yargısı açısından da güçlükler doğurmaktadır.

3.1.3. Denetim Elamanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları

3568 sayılı kanunla, meslekte on yılını tamamlayan merkez denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanları'na sınavsız Yeminli Mali Müşavir olabilme imkânının verilmesi, özlük haklarındaki olumsuzluklar gibi çeşitli sebepler, denetim elemanlarından önemli bir kısmının kurumlarından ayrılmalara sebep olmaktadır (Acar ve Merter, 2005: 9).

Günümüzde denetim elemanlarının bir kısmı, daha iyi mali ve sosyal haklara sahip idari makamlara geçmeye çalışmaktadırlar. 1987-2006 yılları arasında HUK'tan 136 Hesap Uzmanı (toplam ayrılanların % 29'unu oluşturmakta), 1991-2002 yılları arasında MTK'dan 54 Maliye Müfettişi (toplam ayrılanların % 51'ini oluşturmakta) ve 2000-2004 yılları arasında GKB'den 15 Gelirler Kontrolörü (toplam ayrılanların % 34'ünü oluşturmakta) atama yoluyla ayrılmışlardır (Organ, 2008: 163).

Maddi ve manevi olumsuzluklar nedeniyle denetim mesleğinden ayrılmak, sadece merkezi denetim elemanlarına özgü bir sorun değildir. Vergi denetimimin taşra birimlerinde çalışan Vergi Denetmenleri, özlük hakları konusunda merkezi denetim elemanları ile kendi aralarında negatif ayrımcılık yapılması, merkezi denetim elemanlarına tanınan bazı avantajların (yurtdışı görev, üniversitelerde eğitici olarak görev yapma, üst kurullara üye olma gibi) kendilerine sağlanmaması, merkezi denetim elemanları ile kendi

aralarındaki ücret farklılığının artması gibi nedenlerle meslekten ayrılmakta ya da başka kurumlara geçmektedirler (Organ, 2008: 164).

Şubat 2010 tarihi itibariyle ülkemizdeki denetim birimlerindeki kadroların doluluk oranı, yaklaşık % 39'dur. Orandan da anlaşılacağı üzere denetim elemanlarının sayısı yetersizdir.

3.1.4. Vergi Bilincinin Düşük Düzeyde Olması

Türk vergi sistemi, büyük ölçüde çağdaş vergi anlayışının temel yaklaşımına uygun olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergiyle ilgili temel ödevlerin, bizzat mükellef tarafından yerine getirilmesini ifade eder. İşe başlama bildiriminden yapıldığından, faaliyet sonuçlarının çıkarılmasına, bu sonuçlara dayalı olarak tespit edilen gelirin bir beyanname ile vergi dairesine bildirilmesine ve verginin tahakkuk ettirilip ödenmesine kadar çok çeşitli ödevler bu kapsamdadır. Mükelleflerin bu ödevlerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü ve bilinçli olarak yerine getirmesi; sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşımaktadır (Aktan, 1997).

Ülkemizde çeşitli sebeplerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesi ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir (Tosuner ve Arkan, 2003: 68).

3.1.5. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Çeşitli faktörlerin etkisiyle ülkemizde belge düzeni tam olarak oturtulamamıştır. Bu faktörlerin içinde en önemlisi, kayıtdışı ekonominin varlığıdır. Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıtdışı ekonomide faaliyette bulunmaya kıyasla ek maliyet getirdiği için bireyler kayıtdışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler (Acar ve Merter, 2005: 10).

3.1.6. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Vergiyi hiç tahsil edememektense, vergide belirli bir indirim yaparak verginin ödenmesini sağlamak amacıyla kurulan uzlaşma müessesesi ilk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemi'ne girmiş ve 1987 yılında bu müessesenin kapsamı genişletilmiştir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek “İleride nasıl olsa uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı vergi dairesiyle anlaşarak, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim.” düşüncesine yönlendirebilecek bir müessese olan Uzlaşma Müessesesi, vergi kaybının önlenmesi için yapılan vergi denetimlerine tezat oluşturmaktadır. Ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azalmaktadır (Acar ve Merter, 2005: 11).

3.1.7. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı

Türk vergi sisteminde beyan esası benimsenmiş olup; beyannamelerin kanunlarda belirtilen sürelerde verilmesi gerekmektedir. Bu açıdan söz konusu olan süreler; hukuksal durumun tamamlanması, kanunlarla belirlenmiş ödeme ve tahsilat işlemlerinin gerçekleştirilmesi, davaların açılması gibi sonuçlar doğuran eylemin başlangıcını oluşturmaktadır (Saraçoğlu; 2005: 5).

Gelirin unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlar için de, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Diğer gelir unsurları için belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır (Organ, 2008: 175).

Vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisinde son yıllarda beyan esası yerine tevkifat yöntemi ağırlık kazanmıştır. Örneğin, 2008 yılında toplam gelir vergisinin % 4.8'i yıllık beyannameden, % 91.6'sı tevkifat ve % 3.1'i geçici vergi yoluyla tahsilattan oluşmuştur. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ödedikleri gelir vergisinin, toplanan gelir vergisi içindeki payı % 0.05' tir (Organ, 2008: 175).

Yıllar itibariyle beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin ödedikleri verginin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payları gittikçe düşmektedir. Örneğin, 1992 yılında beyanname GV mükelleflerinin GV içindeki payı % 5.12 iken, bu oran 1999'da % 3.25'e ve 2009'da % 1.15'e düşmüştür.

Tablo 19: Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (%)

Yıllar	1992	1993	1999	2000	2008	2009
Gelir Vergisi	42.41	40.36	33.35	23.44	22.62	22.30
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	5.12	4.20	3.25	1.30	1.08	1.15
Basit Usulde Gelir Vergisi	0.32	0.37	0.02	0.04	0.12	0.14
Gelir Vergisi Tevkifatı	35.74	34.69	26.89	21.39	20.72	20.35
Gelir Geçici Vergisi	1.22	1.09	0.75	0.68	0.70	0.65
Kurumlar Vergisi	7.12	7.24	10.47	8.89	10.06	10.45
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	4.28	4.52	3.40	1.50	0.31	0.29
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0.37	0.27	0.32	0.09	0.11	0.12
Kurumlar Geçici Vergisi	2.46	2.43	6.75	7.30	9.64	10.04

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, (04.05.2010); <http://www.gep.gov.tr>, (04.05.2010)

Bu sayısal verilerden anlaşılacağı üzere ülkemizde beyan esaslı işlememektedir. Beyan sisteminin işlemediği bir ortamda, vergi denetiminin etkinliğinden bahsedilemez (Acar ve Merter, 2005: 13).

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, vergi denetimi ile ilgili vergi denetim elemanlarının karşılaştığı sorunlar ve bu sorunların vergi denetimine olan etkisini test etmektir.

3.2.1. Araştırma Modeli

Bu bölümde, sırasıyla araştırmanın modeli, veriler ve toplanması, ön çalışma ve verilerin istatistiksel analizine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Veriler anket tekniğiyle toplanmıştır. Anketler, Vergi Denetim elemanlarına uygulanmış ve kağıt ıktıları alınan anketlerim bir kısmı kişilerle yüz yüze görüşülerek doldurulmuş bir kısmı ise daha sonra toplanmak üzere kendilerine bırakılmıştır.

Araştırma tarama modellidir. Çalışmanın sınırlılıkları doğrultusunda ana evren, Ankara ilinde faaliyet göstermekte olan Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcılarıdır. Gelirler İdaresi Başkanlığı'nın 2009 Faaliyet Raporundan alınan bilgiye göre Ankara'da toplam 348 adet Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcısı bulunmaktadır. Türkiye genelinde ise 2789 Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcı bulunmaktadır. 213 adet anket dağıtılmış ve dağıtılan bütün anketler toplanılmıştır. Anketin hazırlanma sürecinde Ankara'da bulunan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri dahil bütün vergi denetim elemanlarına uygulanması planlanan araştırma, Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcılarıyla sınırlı kalmıştır. Çünkü, anketin uygulanma aşamasında, anketin uygulanma yeri olan Ankara ilinde faaliyet gösteren Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri ankete katılmayı reddetmişlerdir.

3.2.2. n alışma

Analiz kısmına geçilmeden önce anketler tek tek incelenmiş yanlış ya da eksik doldurulanlar imha edilmiştir. Anketlerin imha edilmelerinin sebepleri ise anket sorularının çoğunun boş bırakılması ve bir çok soruya iki ya da daha fazla cevap verilmesidir. İmha edilen anket sayısı 7 adettir.

3.2.3. Verilerin İstatistiksel Analizi

Çalışmada elde edilen bulgular değerlendirilirken, istatistiksel analizler için SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 15.0 programı kullanılmıştır. Çalışma verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotların (Frekans, Yüzde, Ortalama, Standart sapma) yanı sıra niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup durumunda parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Bağımsız rnekler (Independent samples) t testi kullanılmıştır. Niceliksel verilerin karşılaştırılmasında ikiden fazla grup durumunda, gruplar arası karşılaştırmalarında Tek yönlü (One way) Anova testi

ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Tukey testi kullanılmıştır. Ölçekler için Faktör analizi uygulanarak yapı geçerliliği ortaya çıkarılmış, Genel güvenilirlik için Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Niceliksel verilerin (ölçekler arası) karşılaştırılmasında Pearson Korelasyon analizi kullanılmıştır. Sonuçlar % 95 güven aralığında, anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde çift yönlü olarak değerlendirilmiştir.

Yapılan analizlerde 206 katılımcıdan elde edilen veriler kullanılmıştır.

Tablo 20: Güvenilirlik Değeri

Cronbach's Alfa	N
0,883	49

Bu çerçevede kullanılan ölçeğin iç tutarlılığının incelenmesi sonrasında $\alpha = 0,883$ gibi yüksek bir güvenilirlik değeri elde edilmiştir.

Tablo 21: Toplam Varyans

Bileşen	Başlangıç Değerleri			Yüklemeler Toplamı		
	Toplam	% Varyans	Toplam %	Toplam	% Varyans	Toplam %
1	9,439	19,264	19,264	4,011	8,186	8,186
2	4,328	8,833	28,097	3,921	8,002	16,188
3	2,731	5,574	33,671	3,727	7,606	23,793
4	2,219	4,528	38,199	3,482	7,107	30,900
5	2,197	4,484	42,683	3,425	6,990	37,891
6	1,708	3,486	46,169	2,986	6,093	43,984
7	1,640	3,346	49,516	2,710	5,532	49,516
8	1,570	3,204	52,720			
9	1,492	3,046	55,765			

Örgüt Kültürü Ölçeğinin faktör yapısının belirlenmesinde Temel Bileşenler Analizi yönteminden yararlanılmıştır. Toplam Varyans Tablosundaki verilerden bu ölçeğin 7 faktörden oluştuğu anlaşılmaktadır. Ayrıca varyans değerleri incelendiğinde ölçeği oluşturan 7 faktörün toplam varyansın % 49,516'sını açıkladığı görülmektedir.

Tablo 22: Yönlendirilmiş Temel Bileşenler Matrisi

	Faktör						
	1	2	3	4	5	6	7
s6	0,900						
s12	0,900						
s7	0,783						
s4	0,563						
s13	0,349						
s8	0,328						
s43		0,742					
s44		0,682					
s46		0,602					
s26		0,591					
s19		0,551					
s27		0,517					
s42		0,483					
s39		0,480					
s45		0,405					
s37		0,393					
s1			0,779				
s2			0,771				
s22			0,636				
s23			0,633				
s20			0,620				
s3			0,572				
s21			0,454				
s34				0,733			
s33				0,717			
s35				0,632			
s32				0,532			
s9				0,419			
s36				0,410			
s14				0,366			
s30					0,750		
s31					0,710		
s29					0,676		
s28					0,655		
s38						0,575	
s5						0,566	
s11						0,558	
s10						0,497	
s40						0,483	
s47						0,432	
s51						0,405	
s41						0,300	
s25							
s15							0,694
s49							0,688
s50							0,648
s48							0,577
s17							0,432
s16							0,401

Temel Bileşenler analizi Varimax Yönlendirme metodu ile elde edilen bileşen matrisinde 7 faktör elde edilmiştir. 7 faktör için isimlendirme yapılmış ve aşağıdaki yapı elde edilmiştir.

1. Faktör (s.6-12-7-4-13-8) **UZMANLAŞMA**
2. Faktör (s.43-44-46-26-19-27-42-39-45-37) **MEVZUAT**
3. Faktör (s.1-2-22-23-20-3-21) **NİTELİK**
4. Faktör (s.34-33-35-32-9-36-14) **ÖZLÜK HAKLARI**
5. Faktör (s.30-31-29-28) **ETKİNLİK**
6. Faktör (s.38-5-11-10-40-47-51-41) **DONANIM**
7. Faktör (s.15-49-50-48-17-16) **PLAN VE KOORDİNASYON**

Tablo 23: Ölçek Alt Boyutları Güvenilirlik Değeri

	Cronbach's Alfa	N
Uzmanlaşma	0,761	6
Mevzuat	0,804	10
Nitelik	0,810	7
Özlük hakları	0,765	7
Etkinlik	0,775	4
Donanım	0,668	8
Plan ve koordinasyon	0,652	6

Ölçeğin Alt boyutlarının güvenilirlik düzeyleri % 65 ile % 81 arasında değişmektedir.

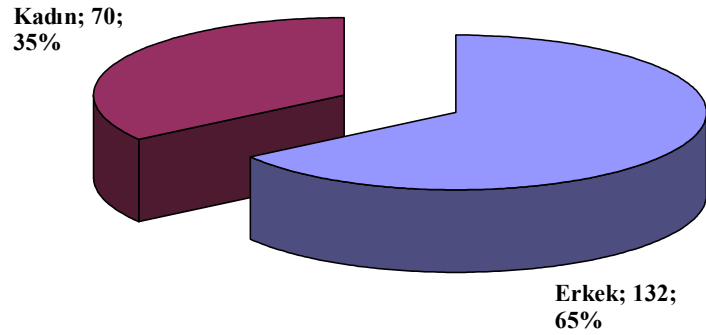
3.3. Demografik Bulgular

Tablo 24: Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Cinsiyet	Erkek	132	64,1	65,3	65,3
	Kadın	70	34,0	34,7	100,0
	Toplam	202	98,1	100,0	
Kayıp Gözlem		4	1,9		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 132'si (%65,3) erkek; 70'i (%34,7) kadındır.

Grafik 1: Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular

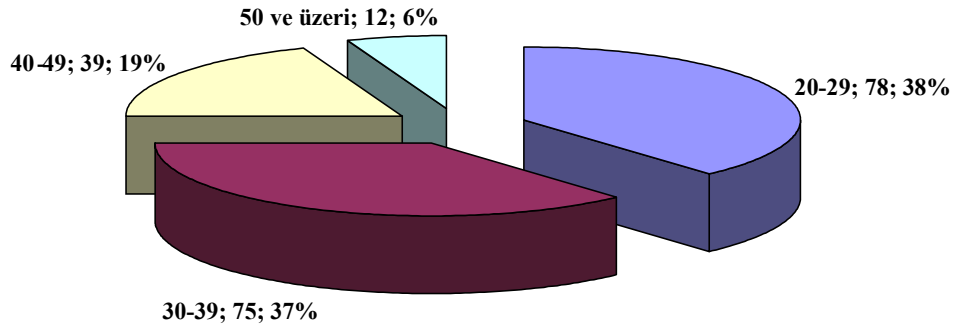


Tablo 25: Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Yaş	20-29	78	37,9	38,2	38,2
	30-39	75	36,4	36,8	75,0
	40-49	39	18,9	19,1	94,1
	50 ve üzeri	12	5,8	5,9	100,0
	Toplam	204	99,0	100,0	
Kayıp Gözlem		2	1,0		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 78'i (%38,2) 20-29 yaş grubunda; 75'i (%36,8) 30-39 yaş grubunda; 39'u (%19,1) 40-49 yaş grubunda; 12'si (%5,8) 50 ve üzeri yaş grubundadır.

Grafik 2: Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular

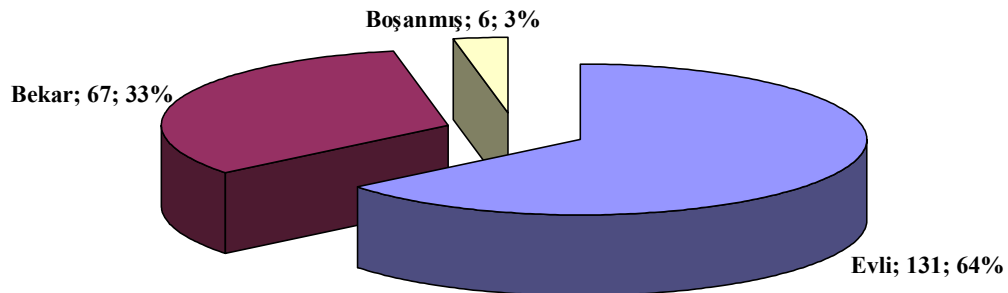


Tablo 26 Medeni Durum Değişkenine İlişkin Bulgular

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Medeni durum	Evli	131	63,6	64,2	64,2
	Bekar	67	32,5	32,8	97,1
	Boşanmış	6	2,9	2,9	100,0
	Toplam	204	99,0	100,0	
Kayıp Gözlem		2	1,0		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 131'i (% 64,2) evli; 67'si (% 32,8) bekar; 6'sı (% 2,9) boşanmıştır.

Grafik 3: Medeni Durum Değişkenine İlişkin Bulgular

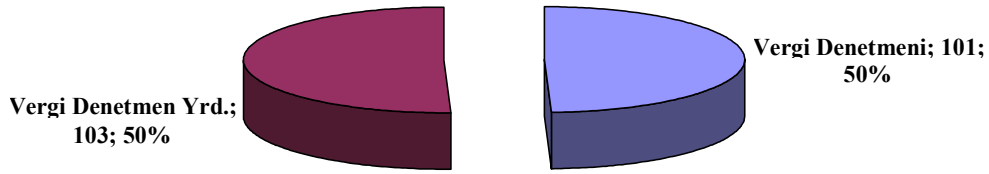


Tablo 27: Meslek Değişkenine İlişkin Bulgular

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Meslek	Vergi Denetmeni	101	49,0	49,5	49,5
	Vergi Denetmen Yrd.	103	50,0	50,5	100,0
	Toplam	204	99,0	100,0	
Kayıp Gözlem		2	1,0		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 101'i (% 49,5) Vergi Denetmeni; 103'ü (% 50,5) Vergi Denetmen Yardımcısıdır.

Grafik 4: Meslek Değişkenine İlişkin Bulgular

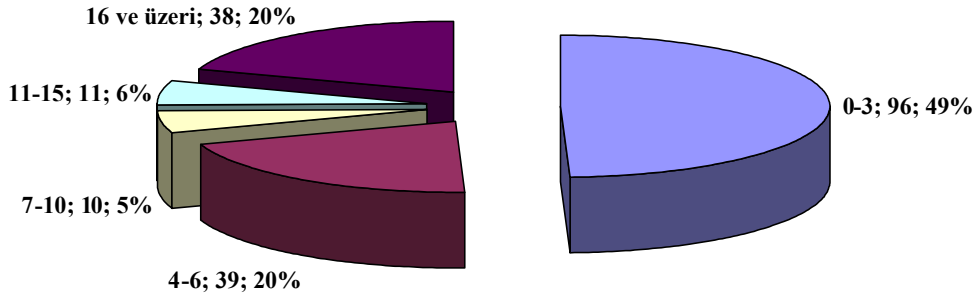


Tablo 28: Meslekte Çalışma Yılı Değişkenine İlişkin Bulgular

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Meslekte çalışma yılı	0-3	96	46,6	49,5	49,5
	4-6	39	18,9	20,1	69,6
	7-10	10	4,9	5,2	74,7
	11-15	11	5,3	5,7	80,4
	16 ve üzeri	38	18,4	19,6	100,0
	Toplam	194	94,2	100,0	
Kayıp Gözlem		12	5,8		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 96'sı (% 49,5) 0-3 yıl; 39'u (% 20,1) 4-6 yıl; 10'u (% 5,2) 7-10 yıl; 11'i (% 5,7) 11-15 yıl; 38'i (% 19,6) 16 yıldan fazla zamandır meslekte çalışmaktadır.

Grafik 5: Meslekte Çalışma Yılı

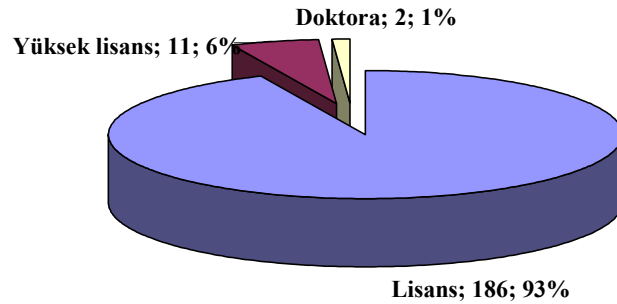


Tablo 29: Eğitim Düzeyi Değişkenine İlişkin Bulgular

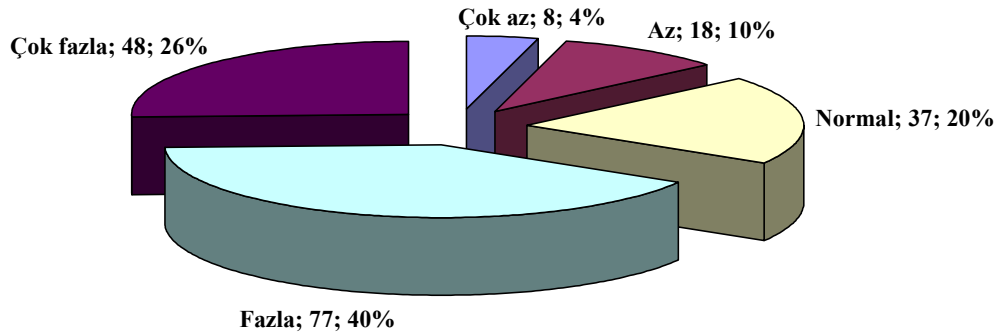
		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
Eğitim Düzeyi	Lisans	186	90,3	93,5	93,5
	Yüksek lisans	11	5,3	5,5	99,0
	Doktora	2	1,0	1,0	100,0
	Toplam	199	96,6	100,0	
Kayıp Gözlem		7	3,4		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanların 186'sı (% 90,3) lisans; 11'i (% 5,5) yüksek lisans; 2'si (% 1) doktora eğitim düzeyindedir.

Grafik 6: Eğitim Düzeyi



Grafik 7: Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Çakışma Durumu



Tablo 30: Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Çakışma Durumu

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
“Vergi denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık çalışma ve planları birimler arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olmaktadır. Bu çakışmanın şiddeti ne kadardır?”	Çok az	8	3,9	4,3	4,3
	Az	18	8,7	9,6	13,8
	Normal	37	18,0	19,7	33,5
	Fazla	77	37,4	41,0	74,5
	Çok fazla	48	23,3	25,5	100,0
	Toplam	188	91,3	100,0	
Kayıp Gözlem		18	8,7		
Toplam		206	100,0		

Araştırmaya katılanlar Vergi denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık çalışma ve planları birimler arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olmaktadır. “Bu çakışmanın şiddeti ne kadardır?” sorusuna 8’i (% 4,3) çok az; 18’i (% 9,6) az; 37’si (% 19,7) normal; 77’si (% 41) fazla; 48’i (% 25,5) çok fazla yanıtını vermiştir.

Çakışmanın şiddeti ne kadardır sorusuna verilen cevaplara bakıldığında, fazla ve çok fazla olduğunu düşünenlerin toplamı %66.5’dir. Bu gösterge beklenen bir sonuçtur. Çünkü farklı unvan ve statülerde çok sayıda denetim birimi oluşturulması, koordinasyonsuz, işbirliğinden uzak, görev çakışmalı ve çatışmalı bir yapı ortaya çıkarmıştır.

5345 sayılı yasa düzenlemesi sonrasında denetim birimleri arasında görülen çok başlılık ortadan kalkmamış, yapılan düzenlemeyle birlikte Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin kendi içlerinde de çok başlılık ortaya çıkmıştır. Düzenleme öncesi Vergi Denetmenleri doğrudan Bölge Müdürlüğüne bağlı olarak çalışırken, düzenleme sonrası Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde Grup Müdürüne bağlı olarak çalışmalarını tek başlı olan yapıda çift başlı sonuç meydana getirmiştir.

Tablo 31: Hedeflenen Vergi Denetim Oranı

		N	%	Geçerli %	Kümülatif %
“Sizce vergi inceleme oranı yüzde kaç olmalıdır?”	0-3	11	5,3	5,6	5,6
	4-6	8	3,9	4,0	9,6
	7-10	34	16,5	17,2	26,8
	11-14	25	12,1	12,6	39,4
	15 ve üzeri	120	58,3	60,6	100,0
	Toplam	198	96,1	100,0	
Kayıp Gözlem		8	3,9		
Toplam		206	100,0		

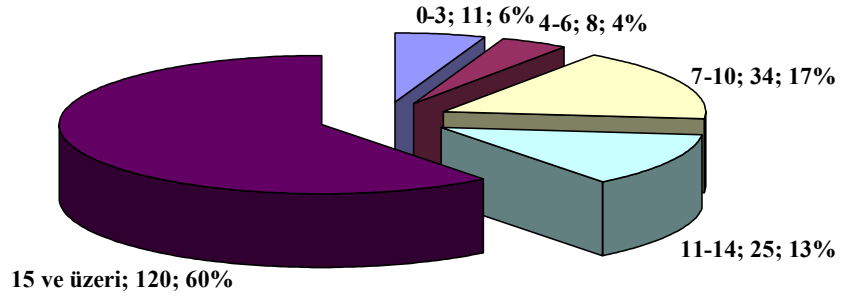
Araştırmaya katılanlar “Sizce vergi inceleme oranı yüzde kaç olmalıdır?” sorusuna 11’i (% 5,6) 0-3; 8’i (% 4) 4-6; 34’ü (% 17,2) 7-10; 25’i (% 12,6) 11-14; 120’si (% 60,6) 15 ve üzeri yanıtını vermiştir. İkinci bölümde görüldüğü üzere Türkiye’de vergi denetim oranı ortalama % 2-3’dür. Anket sonucuna göre vergi denetim oranı % 15 ve üzeri olmalı görüşünü savunanlar % 60 seviyelerindedir. Bu oranın mevcut denetim sistemi ile gerçekleşmesi pek mümkün görünmemektedir. Çünkü denetim birimlerinin farklı birimlere ve makamlara bağlı olması vergi denetiminde çok başlılığa neden olmaktadır. Çok başlılığın olduğu bir ortamda vergi denetiminden etkinlik ve verimlik adına olumlu sonuçlar beklenemez. Ayrıca her mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması mümkün değildir. Böyle bir uygulamanın yapılması da çok anlamlı olmamaktadır. Vergi incelemeden kasıt kayıp ve kaçağın önlenmesi anlamında caydırıcı olmasıdır.

TBMM’ye sevk edilen yeni Vergi Yasa Tasarısı ile Türkiye’deki bütün mükelleflerin denetime tabi tutulabileceği öngörülmektedir. Mevcut sistemde vergi denetimleri risk analiz modeline göre yapılmaktadır, yani bütün veriler Gelir İdaresi

Başkanlığı bünyesinde toplanır ve bu verilerin analizi sonucunda riskli mükellefler belirlenir ve bunların sonucu denetlenme başlar. Yeni düzenlemeyle Mükelleflerin büyüklüklerine göre denetim yapılması planlanmaktadır. Bu düzenleme Almanya'daki vergi denetim stratejisine benzemektedir. Bu düzenlemeyle büyük mükellefleri en az 3 yılda 1 kez, orta büyüklükteki mükellefleri 6 yılda bir, daha küçük ölçekteki mükellefleri de 9 yılda bir denetlenmesi öngörülmektedir.

Ayrıca denetçi kadrosunun yetersiz oluşu (% 39 doluluk oranı) vergi denetim elemanlarının denetim yanında iç denetim gibi bir çok görevlerinin olması vergi inceleme oranının düşük olmasına neden olmaktadır.

Grafik 8: Hedeflenen Vergi Denetim Oranı



Tablo 32: “Size göre vergi denetiminde vergi denetim elemanlarına en çok yardım sağlayanlar hangileridir?” Sorusuna İlişkin Bulgular

		N	%
1 En çok yardım sağlayan	Vergi Mükellefi	44	21,6
	Vergi İstihbaratı	41	20,1
	Vergi Denetmenleri	51	25,0
	Diğer Denetim Elemanları	29	14,2
	Kamu Kurumları	39	19,1
2	Vergi Mükellefi	48	23,5
	Vergi İstihbaratı	53	26,0
	Vergi Denetmenleri	50	24,5
	Diğer Denetim Elemanları	31	15,2
	Kamu Kurumları	22	10,8
3	Vergi Mükellefi	98	48,3
	Vergi İstihbaratı	49	24,1
	Vergi Denetmenleri	31	15,3
	Diğer Denetim Elemanları	19	9,4
	Kamu Kurumları	6	3,0
4	Vergi Mükellefi	9	4,6
	Vergi İstihbaratı	20	10,2
	Vergi Denetmenleri	23	11,7
	Diğer Denetim Elemanları	52	26,5
	Kamu Kurumları	92	46,9
En az yardım sağlayan	Vergi Mükellefi	6	3,0
	Vergi İstihbaratı	38	19,2
	Vergi Denetmenleri	46	23,2
	Diğer Denetim Elemanları	65	32,8
	Kamu Kurumları	43	21,7

Araştırmaya katılanlara göre en çok yardım sağlayan unsur Vergi Denetmenleri olarak bulunmuştur. En az yardım sağlayan unsur diğer denetim elemanları olarak bulunmuştur. Bu sonuç bize diğer vergi denetim birimlerinin arasında bir koordinasyonun ve iş bölümünün olmadığını göstermektedir.

Araştırmamızda Diğer Vergi Denetim elemanları olarak belirttiğimiz (Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri) kişiler ile Vergi Denetmenleri arasında bir iç çekişme olduğu tüm denetim çevresi tarafından bilinen bir gerçektir. Ayrıca Hükümet vergi denetiminde etkinliği sağlamak amacıyla bu denetim kadrolarını birleştirme amacıyla yasalar oluşturmaktadır.

Anketimiz sonucunda tarafımızca beklenen cevap; kendilerine en az yardım sağlayan tarafın vergi mükellefleri olması idi. Çünkü, Türkiye’de vergi mükelleflerinin denetim elemanlarının sayıca yetersiz olduklarını bilmeleri nedeniyle ve küçük mükelleflerinde kendilerine sıra gelmez düşüncesi ile vergi kaçırma konusunda tereddüt etmemeleridir.

Vergi denetiminde Vergi Denetmeleri, kendilerine en çok yardım sağlayan kurumun kendileri olduğunu belirtmişlerdir. Vergi denetim elemanları, vergi istihbaratı ve de kamu kurumlarının denetimlerde kendilerine bilgi ve belge konusunda en çok yardımcı sağlayan kurumlar olmalarını göz ardı etmektedirler.

Tablo 33: “Size göre vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler” Sorusuna İlişkin Bulgular

		N	%
1 En önemli faktör	Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu	74	36,3
	Vergi Denetim Elemanları	40	19,6
	Vergi Mevzuatı	44	21,6
	Vergi Bilinci	40	19,6
	Diğer	6	2,9
2	Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu	30	15,0
	Vergi Denetim Elemanları	66	33,0
	Vergi Mevzuatı	53	26,5
	Vergi Bilinci	41	20,5
	Diğer	10	5,0
3	Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu	24	11,9
	Vergi Denetim Elemanları	65	32,2
	Vergi Mevzuatı	64	31,7
	Vergi Bilinci	44	21,8
	Diğer	5	2,5
4	Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu	56	27,6
	Vergi Denetim Elemanları	32	15,8
	Vergi Mevzuatı	38	18,7
	Vergi Bilinci	68	33,5
	Diğer	9	4,4
5 En az önemli faktör	Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu	16	14,4
	Vergi Denetim Elemanları	3	2,7
	Vergi Mevzuatı	2	1,8
	Vergi Bilinci	3	2,7
	Diğer	87	78,4

Araştırmaya katılanlara göre vergi denetiminin etkinliğini belirleyen en önemli faktör Vergi denetiminde örgütlenme sorunu olarak bulunmuştur. Vergi denetiminin etkinliğini belirleyen en az önemli faktör Diğer olarak bulunmuştur. Bir önceki soruda çıkan en az yardım sağlayan unsur diğer denetim elemanları olarak bulunmuştu. Bu soruda ise vergi denetiminin etkinliğini belirleyen en önemli faktör Vergi denetiminde örgütlenme sorunu olarak bulunmuştur. Bu iki sorunun cevabı denetim birimleri arasında bir iç çekişme olduğunu destekler niteliktedir.

Denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı ayrı örgütlenmeleri diğer bir ifade ile vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmakta ve bunun sonucunda bazı alanlar tamamen denetim dışında kalırken bazı alanların ise her denetim birimince aynı anda denetime tabi tutuldukları görülmektedir (Ünal, 2006: 60)

3.4. Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Bulgular

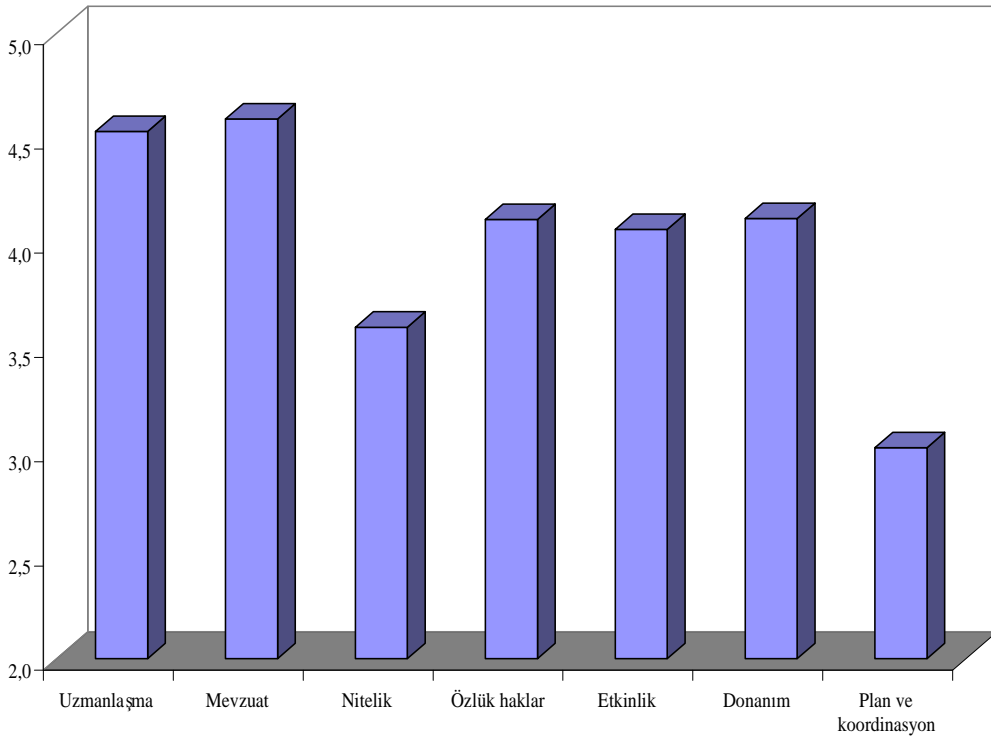
Tablo 34: Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Tanımsal Bulgular

	N	Min.	Max.	Ort	S.s
Uzmanlaşma	206	2,500	5,000	4,528	0,507
Mevzuat	206	1,100	5,000	4,588	0,455
Nitelik	206	1,000	5,000	3,590	0,919
Özlük hakları	206	1,857	5,000	4,106	0,673
Etkinlik	205	1,500	5,000	4,059	0,787
Donanım	206	1,625	5,000	4,111	0,572
Plan ve koordinasyon	206	1,333	5,000	3,012	0,773

Araştırmaya katılanlar açısından en önemli faktör mevzuat boyutu olarak bulunmuştur. En önemsiz faktör ise plan ve koordinasyon olarak bulunmuştur. Vergi mevzuatımızın sık sık değişmesi hem konunun uzmanları tarafından hem de vergi mükellefleri tarafından neredeyse takip edilemez hale gelmiştir. Basit ve anlaşılabilir bir vergi sisteminin olması gelir idaresi ve vergi mükellefleri tarafından daha kolay algılanabilmektedir. Bu nedenle vergi kanunlarının sürekli olarak değiştirilmemesi ve daha basit ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Plan ve koordinasyon, en az önemli olan faktör olarak seçilmiştir. Bunun sebebi; Vergi Denetmenlerinin bir yıllık çalışma süresi boyunca yapacakları işlerin, yıllık plan olarak Denetim Grup Müdürlüğü'nce hazırlanması olabilir. İlin Vergi Dairesi başkanınca onaylanan planlar, bakanlığa gönderilmektedir. Plan ve koordinasyon Vergi Denetmenlerinin ellerinde olan bir şey değil sadece bir yıl boyunca uydukları bir takvimdir.

Grafik 9: Vergi Denetimi Ölçeğine İlişkin Tanımsal Bulgular



Tablo 35 : Vergi Denetimi Ölçeğinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	S.s	t	P
Uzmanlaşma	Erkek	132	4,609	0,413	3,344	0,001
	Kadın	70	4,362	0,629		
Mevzuat	Erkek	132	4,614	0,474	1,231	0,220
	Kadın	70	4,530	0,426		
Nitelik	Erkek	132	3,699	0,895	2,119	0,035
	Kadın	70	3,413	0,947		
Özlük hakları	Erkek	132	4,163	0,658	1,732	0,085
	Kadın	70	3,991	0,698		
Etkinlik	Erkek	132	4,110	0,760	1,402	0,162
	Kadın	69	3,946	0,840		
Donanım	Erkek	132	4,151	0,603	1,156	0,249
	Kadın	70	4,053	0,516		
Plan ve koordinasyon	Erkek	132	2,967	0,728	-1,293	0,198
	Kadın	70	3,114	0,833		

Erkek Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyi, Kadın Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p<0,05$). Erkek Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyi, Kadın Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p<0,05$). Diğer faktörler arasında cinsiyet açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p>0,05$).

Bu sonuçun Vergi Denetmenliği mesleğinin ülkemizde erkek çalışanlar tarafından daha çok rağbet görmesi; stresli ve uğraş gerektiren bir meslek olması nedeniyle bayanlar tarafından şimdiye kadar çok fazla tercih edilmemesi sebebiyle olabilir.

İster Maliye Bakanlığı'na isterse Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olsun çok fazla Kadın denetim elemanı çalışmamaktadır. Dolayısı ile hem uzmanlaşma hem de bununla yakın ilişkili olan, araştırmamızda nitelik olarak belirttiğimiz bilgi ve tecrübe birikimi konusunda, erkek Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarının konuya daha çok önem verdikleri düşünülmektedir.

Tablo 36: Vergi Denetimi Ölçeğinin Yaşa Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Uzmanlaşma	20-29	78	4,417	0,552	3,950	0,009
	30-39	75	4,504	0,541		
	40-49	39	4,714	0,317		
	50 ve üzeri	12	4,750	0,230		
Mevzuat	20-29	78	4,581	0,407	0,389	0,761
	30-39	75	4,552	0,558		
	40-49	39	4,638	0,370		
	50 ve üzeri	12	4,650	0,300		
Nitelik	20-29	78	3,831	0,876	3,217	0,024
	30-39	75	3,438	0,965		
	40-49	39	3,407	0,861		
	50 ve üzeri	12	3,750	0,768		
Özlük hakları	20-29	78	4,099	0,680	1,007	0,391
	30-39	75	4,021	0,737		
	40-49	39	4,238	0,539		
	50 ve üzeri	12	4,214	0,570		
Etkinlik	20-29	77	4,263	0,631	3,507	0,016
	30-39	75	3,987	0,813		
	40-49	39	3,795	0,944		
	50 ve üzeri	12	4,063	0,770		
Donanım	20-29	78	4,195	0,543	1,722	0,164
	30-39	75	4,117	0,547		
	40-49	39	4,016	0,566		
	50 ve üzeri	12	3,854	0,879		
Plan ve koordinasyon	20-29	78	2,993	0,866	1,395	0,246
	30-39	75	3,142	0,710		
	40-49	39	2,859	0,712		
	50 ve üzeri	12	2,861	0,635		

40-49 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyi, 20-29 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). 20-29 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyi, 30-39 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). 20-29 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin etkinlik faktörüne verdiği önem düzeyi, 40-49 yaş grubundaki Vergi Denetmenlerinin etkinlik faktörüne

verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). Diğer faktörler arasında yaş açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p > 0,05$).

20-29 yaş grubu denetmenlerin uzmanlaşma yerine nitelik ve etkinliğe önem verme sebeplerinin deneyim ile ilgili olduğu düşünülmektedir. 20-29 yaş arasında bu mesleğe yeni atılmış olan denetçiler her sektörde bilgi ve deneyim sahibi olmak istemeleri ve denetim konusunda önemli olanın etkinlik yani denetimin yapılması gerektiği gibi yapılması ve düzgün sonuçlar elde etmek olduğunu düşündükleri için sadece tek bir sektörde deneyim ile yetinmeyeceklerini bu anketle belirtmiş olabilirler.

40-49 yaş arası denetmenlerin ise ankete bu şekilde cevap vermelerinin sebebi; Türkiye’deki Vergi Denetim elemanlarının azlığının da katkıda bulunduğu, yetersiz olan denetim sistemi olabilir. Her sene vergi mükellefi olan kişi ve kuruluşların sadece % 2-3’ü denetlenebilmektedir. Bahsedildiği gibi yetersiz ve etkin olmayan denetlemeler 40-49 yaş arası denetmenlere göre; yetersiz vergi elemanı olması, plan ve koordinasyonun tepe yönetimden yapılması dolayısıyla çalışanların istedikleri sektörde çalışarak uzmanlaşamamalarından kaynaklanmakta olabilir.

Tablo 37: Vergi Denetimi Ölçeğinin Medeni Duruma Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	S.s	t	P
Uzmanlaşma	Evli	131	4,590	0,454	2,470	0,014
	Bekar	73	4,409	0,579		
Mevzuat	Evli	131	4,607	0,491	0,885	0,377
	Bekar	73	4,547	0,387		
Nitelik	Evli	131	3,570	0,939	-0,634	0,527
	Bekar	73	3,655	0,879		
Özlük hakları	Evli	131	4,123	0,686	0,546	0,586
	Bekar	73	4,069	0,651		
Etkinlik	Evli	130	4,042	0,818	-0,404	0,687
	Bekar	73	4,089	0,739		
Donanım	Evli	131	4,130	0,591	0,601	0,549
	Bekar	73	4,079	0,548		
Plan ve koordinasyon	Evli	131	3,020	0,766	0,146	0,884
	Bekar	73	3,004	0,790		

Boşanmış grubunda 6 gözlem olduğundan, boşanmış grubu ile bekar grubu birleştirilerek, bekar grubu olarak adlandırılmıştır. Evli Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyi, bekar Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p<0,05$). Diğer faktörler arasında medeni durum açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p>0,05$).

Evli çalışanların bekar çalışanları oranla uzmanlaşma konusuna daha çok önem vermelerinin sebebinin yaş ve tecrübe ile olabileceği düşünülmektedir. Günümüzde Türkiye’de evlilik yaşı 30-35’li yaşlara yaklaşmıştır. Dolayısıyla evli bekar ayrımı ile baktığımız bu soru daha önce irdelediğimiz yaş ve deneyim değişkenine benzemektedir. Daha deneyimli olanlar yani yaş olarak da daha büyük olan çalışanlar büyük oranla evli olacaklarından ve yaşı küçük çalışanlarda bekar olacaklarından uzmanlaşma konusunda farklı düşünmektedirler. Bu sonucun çıkması tarafımızca beklenen bir durumdur.

Tablo 38: Vergi Denetimi Ölçeğinin Mesleğe Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	S.s	t	P
Uzmanlaşma	Vergi Denetmeni	101	4,620	0,457	2,682	0,008
	Vergi Denetmen Yrd.	103	4,432	0,541		
Mevzuat	Vergi Denetmeni	101	4,589	0,516	0,111	0,912
	Vergi Denetmen Yrd.	103	4,582	0,392		
Nitelik	Vergi Denetmeni	101	3,377	0,941	-3,548	0,000
	Vergi Denetmen Yrd.	103	3,820	0,839		
Özlük hakları	Vergi Denetmeni	101	4,141	0,711	0,779	0,437
	Vergi Denetmen Yrd.	103	4,067	0,634		
Etkinlik	Vergi Denetmeni	100	3,900	0,893	-2,881	0,004
	Vergi Denetmen Yrd.	103	4,214	0,641		
Donanım	Vergi Denetmeni	101	4,036	0,604	-1,865	0,064
	Vergi Denetmen Yrd.	103	4,186	0,538		
Plan ve koordinasyon	Vergi Denetmeni	101	3,047	0,749	0,592	0,555
	Vergi Denetmen Yrd.	103	2,983	0,798		

Vergi Denetmenlerinin uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyi, Vergi Denetmen Yardımcılarının uzmanlaşma faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyi, Vergi Denetmen Yardımcılarının nitelik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak düşük bulunmuştur. ($p < 0,05$). Vergi Denetmenlerinin etkinlik faktörüne verdiği önem düzeyi, Vergi Denetmen Yardımcılarının etkinlik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak düşük bulunmuştur. ($p < 0,05$). Diğer faktörler arasında meslek açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p > 0,05$).

Vergi denetmelerinin, Vergi Denetmen yardımcılara göre uzmanlaşma, etkinlik ve nitelik faktörüne verdiği önem düzeyini anlamlı olarak yüksek bulunmasının nedeni deneyimle alakalıdır. Bu sonucun çıkması tarafımızca beklenen bir durumdur.

Tablo 39: Vergi Denetimi Ölçeğinin Meslekte Çalışma Yılına Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Uzmanlaşma	0-3	96	4,440	0,521	1,996	0,097
	4-6	39	4,474	0,655		
	7-10	10	4,733	0,251		
	11-15	11	4,439	0,490		
	16 ve üzeri	38	4,671	0,321		
Mevzuat	0-3	96	4,564	0,384	0,727	0,574
	4-6	39	4,633	0,418		
	7-10	10	4,690	0,348		
	11-15	11	4,555	0,452		
	16 ve üzeri	38	4,479	0,668		
Nitelik	0-3	96	3,839	0,829	5,363	0,000
	4-6	39	3,192	1,042		
	7-10	10	3,800	0,820		
	11-15	11	3,039	0,661		
	16 ve üzeri	38	3,455	0,892		
Özlük hakları	0-3	96	4,060	0,634	1,172	0,324
	4-6	39	4,059	0,691		
	7-10	10	4,443	0,569		
	11-15	11	4,312	0,578		
	16 ve üzeri	38	4,015	0,784		
Etkinlik	0-3	96	4,208	0,659	3,512	0,009
	4-6	39	4,026	0,835		
	7-10	10	4,075	0,936		
	11-15	11	3,477	0,817		
	16 ve üzeri	38	3,803	0,904		
Donanım	0-3	96	4,185	0,516	2,775	0,028
	4-6	39	4,074	0,585		
	7-10	10	4,302	0,464		
	11-15	11	3,989	0,347		
	16 ve üzeri	38	3,855	0,710		
Plan ve koordinasyon	0-3	96	3,008	0,790	0,633	0,640
	4-6	39	2,988	0,676		
	7-10	10	3,350	0,983		
	11-15	11	2,955	0,746		
	16 ve üzeri	38	2,934	0,641		

Meslekte deneyimi 0-3 yıl olan Vergi Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyi, Meslekte deneyimi 4-6 yıl ve 11-15 yıl olan Denetmenlerinin nitelik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). Meslekte deneyimi 0-3 yıl olan Vergi Denetmenlerinin etkinlik faktörüne verdiği önem

düzeyi, Meslekte deneyimi 11-15 yıl ve 16 yıl ve üzeri olan Denetmenlerinin etkinlik faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). Meslekte deneyimi 0-3 yıl olan Vergi Denetmenlerinin donanım faktörüne verdiği önem düzeyi, Meslekte deneyimi 16 yıl ve üzeri olan Denetmenlerinin donanım faktörüne verdiği önem düzeyinden anlamlı olarak yüksek bulunmuştur. ($p < 0,05$). Diğer faktörler arasında meslekte çalışma yılı açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p > 0,05$).

Tablo 40: Vergi Denetimi Ölçeğinin Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

	Grup	N	Ort	Ss	F	p
Uzmanlaşma	Lisans	186	4,508	0,522	1,472	0,232
	Yüksek lisans	11	4,682	0,311		
	Doktora	2	5,000	0,000		
Mevzuat	Lisans	186	4,582	0,469	0,552	0,577
	Yüksek lisans	11	4,727	0,272		
	Doktora	2	4,500	0,566		
Nitelik	Lisans	186	3,601	0,899	1,392	0,251
	Yüksek lisans	11	3,987	0,966		
	Doktora	2	3,000	2,020		
Özlük hakları	Lisans	186	4,088	0,684	1,098	0,335
	Yüksek lisans	11	4,390	0,568		
	Doktora	2	4,286	0,808		
Etkinlik	Lisans	186	4,065	0,792	0,626	0,536
	Yüksek lisans	11	4,182	0,822		
	Doktora	2	3,500	0,707		
Donanım	Lisans	186	4,109	0,584	0,224	0,799
	Yüksek lisans	11	4,193	0,531		
	Doktora	2	4,313	0,442		
Plan ve koordinasyon	Lisans	186	3,019	0,769	0,258	0,773
	Yüksek lisans	11	3,030	0,957		
	Doktora	2	3,417	0,825		

Vergi Denetimi Ölçeğinin faktörleri arasında meslekte çalışma yılı açısından anlamlı fark bulunamamıştır. ($p > 0,05$).

Şimdiye kadar, çalışmamızda bu 7 faktörle ilgili olarak Vergi Denetmen ve Vergi Denetmen Yardımcılarının yaşları, medeni durumları, eğitim düzeyleri ve cinsiyetlerine göre 7 faktöre verdikleri öneme bakılmıştır. Genelde de Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarının özlük hakları ve donanım konusunda hemen hemen eşit düşündükleri göze

çarpan bir durumdur. Bu farksızlığın sebebi özlük hakları bakımından; tüm çalışanların özlük haklarını doğal olarak sonuna kadar kullanmak istemeleri ve bu konuda kadın ya da erkek deneyimli ya da deneyimsiz her biri birer çalışan birey olduklarından aynı cevabı vermeleri araştırmamızın başında tahmin ettiğimiz bir durumdur. Donanım açısından ise; yine aynı durum söz konusudur. Çalışanlar doğal olarak daha etkin ve verimli çalışmak için gerek fiziksel mekan (örneğin; tahsis edilen bilgisayar ve diğer büro gereçleri gibi) gerekse bilgi kaynaklarına ulaşma konusundaki yani veri kalitesi açısından daha donanımlı çalışmak istemeleri beklenen bir durumdur.

Tablo 41: Vergi Denetimi Ölçeğinin Alt Boyutlarının Karşılaştırılması

Boyut	Boyut	r	p
Uzmanlaşma	Mevzuat	0,41	0,000
Uzmanlaşma	Nitelik	0,20	0,004
Uzmanlaşma	Özlük hakları	0,51	0,000
Uzmanlaşma	Etkinlik	0,26	0,000
Uzmanlaşma	Donanım	0,40	0,000
Uzmanlaşma	Plan ve koordinasyon	0,05	0,519
Mevzuat	Nitelik	0,18	0,012
Mevzuat	Özlük hakları	0,56	0,000
Mevzuat	Etkinlik	0,36	0,000
Mevzuat	Donanım	0,44	0,000
Mevzuat	Plan ve koordinasyon	-0,11	0,107
Nitelik	Özlük hakları	0,27	0,000
Nitelik	Etkinlik	0,33	0,000
Nitelik	Donanım	0,35	0,000
Nitelik	Plan ve koordinasyon	0,23	0,001
Özlük hakları	Etkinlik	0,33	0,000
Özlük hakları	Donanım	0,48	0,000
Özlük hakları	Plan ve koordinasyon	0,00	0,944
Etkinlik	Donanım	0,40	0,000
Etkinlik	Plan ve koordinasyon	0,07	0,287
Donanım	Plan ve koordinasyon	0,12	0,091

Uzmanlaşma ile Mevzuat arasında % 41 düzeyinde pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunmuştur. ($p < 0,05$). Uzmanlaşma ile Nitelik arasında % 20 düzeyinde pozitif yönlü

anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). UzmanlaŒma ile Özlük hakları arasında % 51 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). UzmanlaŒma ile Etkinlik arasında % 26 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). UzmanlaŒma ile Donanım arasında % 40 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Mevzuat ile Nitelik arasında %18 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Mevzuat ile Özlük hakları arasında % 56 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Mevzuat ile Etkinlik arasında % 36 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Mevzuat ile Donanım arasında % 44 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Nitelik ile Özlük hakları arasında % 27 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Nitelik ile Etkinlik arasında % 33 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Nitelik ile Donanım arasında % 35 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Nitelik ile Plan ve koordinasyon arasında % 23 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Özlük hakları ile Etkinlik arasında % 33 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Özlük hakları ile Donanım arasında % 48 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Etkinlik ile Donanım arasında % 40 düzeyinde pozitif yönlü anlamli bir iliŒki bulunmuŒtur. ($p<0,05$). Diğer alt boyutlar arasında anlamli bir iliŒki bulunamamıŒtır. ($p>0,05$).

3.5. Anket alıŒmasının Sonuçlarına Göre Türkiye’deki Vergi Denetimine İliŒkin Sorunlar ve özüm Önerileri

Ankara’daki Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına yapılan anket alıŒmasının sonuçları yukarıdadır. Bu sonuçlara göre Türkiye’deki vergi denetiminde yaŒanan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri aŒğıdaki Œekilde sıralanabilir.

Beyan ettiği gelire orantısız harcama yapanların takibini yapabilecek güçlü bir gelir idaresini yeniden oluŒturmak gerekmektedir.

Vergi denetiminde çok baŒlılık halen devam etmekte, denetim birimlerinin Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi BaŒkanlıđı altında ayrı ayrı olması birimler arasında sürtüŒmelere neden olmaktadır.

Denetim birimlerinin plan ve programlarını ayrı ayrı hazırlamaları yerine ulusal bir plan ve program hazırlamaları görev ve yetki çatışmalarına engel olacaktır.

Merkez ve bölge denetim elemanları arasında yetki çakışması koordinasyonsuzluk gibi durumların önüne geçilmesi amacıyla görev, yetki ve sorumluluk alanları yeniden belirlenmelidir.

Vergi denetim birimlerinin kendi içinde uzmanlaşmaya gitmemeleri denetimde verimliliği ve etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir. Bir denetim elamanı bir sene başka diğer bir sene başka sektörde firmaları incelemektedir. Bunun yerine işin niteliğine göre sadece tek bir sektör üzerine yoğunlaşması denetimde verimliliği ve etkinliği artıracaktır.

Mevcut denetim kadrolarının yarısından fazlası boştur. Vergi inceleme orasının ise ülkemizde yaklaşık % 2-3 seviyelerindedir. Denetim kadroları nitelikli elamanlar tarafından doldurulmalı ve özlük hakları iyileştirilmelidir.

İncelenecek mükelleflerin seçimi incelemenin etkinliğini belirlemede en önemli etkenlerden biridir.

Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve anlaşılabilmesi denetimde etkinliği azaltmaktadır. Ayrıca mükelleflerin her yıl af çıkacak beklentisi ve vergilerini ödememesi denetimde etkinliği azaltan başka bir nedendir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi sistemi, beyan esasına dayanan bir sistemdir. Bu sistemde mükellefin beyanı, aksi ispat edilinceye kadar doğru olarak kabul edilmektedir. Ancak, beyan esasında denetim son derece önemlidir. Buna göre, beyan esasında, mükellefin beyanının mutlak doğruluğu kabul edilmez ve mükellefler her zaman vergi incelemesine tabi tutulabilir.

Vergi denetiminin amacının, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamak olduğu söylenebilir. Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkânsızdır. Asıl amaç bu olmakla birlikte vergi denetimi yoluyla mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve etkinlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo- ekonomik amaçlara ulaşılması da mümkündür.

Türkiye’de vergi denetimi, Maliye Bakanı’na bağlı olarak görev yapan Maliye Müfettişleri ile Hesap Uzmanları, Gelir İdaresi Başkanına bağlı görev yapan Gelirler Kontrolörleri, vergi dairesi başkanına bağlı görev yapan mahalli denetim elemanı ve Vergi Denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi Denetmenliği kadrolarının yaklaşık % 42’si ve Gelirler Kontrolörlüğü kadrolarının yaklaşık % 41’i dolu iken bu oranın, Hesap Uzmanlığında % 26 ve Maliye Müfettişleri’nde ise % 34 olduğu görülmektedir. Sonuç itibariyle toplam vergi denetimi kadrolarının yalnızca % 39’u doludur.

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik; örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, verimlilik ise, en az vergi masrafiyle en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir.

Ankara’da görev yapan Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına yönelik yapılan anket çalışmasında, vergi denetimi ile ilgili vergi denetim elemanlarının karşılaştığı sorunlar ve bu sorunların vergi denetimine olan etkisi araştırılmıştır.

Ankete göre, vergi denetmenleri arasında vergi denetiminin etkinliğini belirleyen önemli sorunun “örgütlenme” ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre, ülkemizde Maliye Bakanlığı’nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle arttırılan denetim birimlerinin, kendi aralarında örgütlenememelerinin mükerrer denetimlere ve kaynak israfına neden olduğu söylenebilir.

Vergi denetim elemanları arasındaki örgütlenme problemi denetim birimleri arasında çok başlılığa ve bağımsız hareket etmelerine neden olmaktadır.

Dört ayrı denetim biriminin olması vergi denetiminin tek merkezden planlanıp uygulamaya konulamaması, denetim birimleri arasında görev ve yetki çakışmasına neden olmaktadır.

Ankete göre, “Sizce vergi inceleme oranı yüzde kaç olmalıdır?” sorusuna, ‘15 ve üzeri olması gerekli’ yanıtını veren vergi denetmen ve denetmen yardımcılarını % 60’dır. Fransa ve İngiltere’de vergi inceleme oranları yaklaşık % 1-4, ülkemiz de ise % 2-3 seviyelerindedir. Çalışmanın ikinci bölümünde irdelendiği şekliyle vergi incelemesinde en önemli unsurun doğru mükellef seçimi olması da dikkate alındığında, ankete katılanların bu kadar yüksek bir vergi inceleme oranı beklentisi içinde olmaları şaşırtıcıdır. Ayrıca her mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması da mümkün değildir. Böyle bir uygulamanın yapılmasının anlamsız olduğu düşünülmektedir. Vergi incelemesinden kasıt kayıp ve kaçağın önlenmesi anlamında caydırıcı olmasıdır.

Denetçi kadrosunun yetersiz oluşunun (%39 doluluk oranı) ve vergi denetim elemanlarının normal görevlerinin yanında başka pek çok görevlerinin de olması, vergi inceleme oranlarının artması açısından olumsuzluğa neden olmaktadır.

Anket sonuçlarına göre, vergi denetiminde vergi denetim elemanlarına en çok yardım sağlayan unsur Vergi Denetmenleri, en az yardım sağlayan unsur ise Diğer denetim

elemanlarıdır. Bu sonuç, vergi denetim birimleri arasında bir koordinasyonun ve iş bölümünün olmadığına göstergesi olarak kabul edilebilir. Bu açıdan, vergi denetim elemanlarının, görev, yetki ve sorumluluk alanlarının belirlenerek denetim birimleri arasında bir koordinasyonun sağlanması Türkiye'deki vergi denetiminin etkinliği açısından son derece gereklidir.

Denetim elemanları arasındaki koordinasyonsuz ve iş bölümünden uzak bu durum denetim birimleri arasındaki çok başlılığa da neden olmaktadır. Vergi denetimindeki bu çok başlılık yeni çıkarılan kanunlarla da (Örnek, 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun) ortadan kaldırılamamıştır.

Ankette, “sizce vergi denetiminin etkinliğini belirleyen en önemli faktörler nedir” sorusuna, “vergi denetiminde örgütlenme sorunu” olarak bulunmuştur. Denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı ayrı örgütlenmeleri yani vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulamaması, denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan faktör analizi sonucu vergi denetmen ve denetmen yardımcılarının karşılaştığı sorunlardan birinin vergi mevzuatı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ülkemizdeki vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sürekli değişikliğe uğraması, bu değişiklikler sonucu yeni hükümlerin öğrenilmesi ve yeni formalitelere alışılmasının zaman alması, sistemin çok karışık olması ve bunun sonucu farklı yorumların oluşması ve bunların ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygunluk göstermemesi, bir yandan denetim birimlerinin diğer yandan da mükelleflerin işini zorlaştırarak etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acar, Fatih (2002), **Gelir İdaresinin Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Vergi Sorunları Dergisi, (169), Ekim 2002.
- Acar, İbrahim Atilla ve Merter, Mehmet Emin (2005) **Türkiye’de 1990 Sonrası Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu**, Maliye Dergisi.
- Akbıyık, Sedat (2005), **Vergi Uygulamaları Yönüyle: Denetim Ve Raporlama**, Bursa: Ekin Kitabevi,
- Akdoğan, Abdurrahman (1979), **Vergi İncelemesi**, Ankara: Ankara İtia Yayın No:127.
- (1979), **Vergi İncelemesi**, Ankara: Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:8, Kalite Matbaası.
- Akın, Emrah (2006), **Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı**, Yaklaşım Dergisi, (167), Kasım 2006.
- Akkaynak, Şener (1994), **Aramalı Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Dergisi, (177).
- Aktan, Hasan Basri (1994), **İşletmelerde Mali Denetim**, Yaklaşım Dergisi, Ocak 1994, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>, (16.10.2008).
- Aktas, Ramazan (2007), **İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)**, Mali Hukuk Dergisi, (132), Kasım-Aralık 2007.
- Altınok, Tefik (2008), **Maliye Teftiş Kurulu Ve Kamu Mali Denetim** Maliye Finans Yazıları, (80), Temmuz 2008
- Altuntaş, Muhiddin (2008), **59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri**, e-yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199505498.htm, (28.10.2008)
- Armağan, Ramazan (2007), **Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, 12 (3), 227-252.

- Arpacı, Atlar Ömer (2004), **Vergi Denetimi Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır**, Yaklaşım Dergisi (e-yaklaşım), (13), Ağustos 2004 (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084764.htm>, 16.10.2008).
- , (2004), **Vergi İncelemesi Ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükellef Ve Denetim Elemanının Yükümlülükleri**, Vergi Sorunları, (194), Kasım 2004.
- Aslan, Abdullah (2002), **Vergi Denetimi Sistemi Ve Hesap Uzmanları Kurulu**, Vergi Dünyası Dergisi, (250), Haziran 2002, <http://www.huk.gov.tr/makale1.html>, (17.11.2008).
- Aydın, Selda (2006), **OECD ülkelerinde Vergi İnceleme Sürecinin Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları, (218),
- Aydın, Şengül ve Lodos, Kenan (2007), **Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Vergi Kontrol Memurluğu**, Ankara: Vergi Denetmeleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 14, Mart 2007.
- Bayar, Doğan (2008), **Sayıştay’ın Anatomisi**, Maliye Dergisi, [http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/ yayinlar/md/md148/sayistayinanatomisi.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/sayistayinanatomisi.pdf), 01.11.2008
- Baykara, Bekir (2007), **Vergi İncelemesi**, Vergi Dünyası, (313), Eylül 2007
- Bilici, Kerim (2004), **Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesi Yapılacağı Yerin Tayini**, Vergi Sorunları, (191), Ağustos 2004.
- Can, İsmail (2004), **Almanya’da Devletin Yapısı Ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri**, Maliye Dergisi, (145), Ocak-Nisan 2004.
- Ceyhan, Murat, **Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler**, http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, (04.07,2005).
- Dalak, Güldem (1999), **Vergi Denetimi Ve Muhasebe Uygulamaları**, Vergi Sorunları, (129), Haziran 1999.
- Dankers, C.h.a.m. (2003), **Tax auditing in Germany**, (Çeviri, J.A.M. Berkien).
- Dankers, C.h.a.m. (2001), **Tax Auditing İn İtaly**, (Çeviren : J.A.M. Berkien).
- Devlet Planlama Teşkilatı (2007), **Dokuzuncu Kalkınma Plan 2007-2013 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2001), **Vergi Özel Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, No: Dpt: 2597-Öik:608,Ankara.
- Devrim, Fevzi (2002), **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset.

- Doğan, Can ve Kapusuzoğlu, Tuncay (2005), **Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler**, Vergi Dünyası, (283), Mart 2005.
- Doğanoğlu, Ali Ekber (1998), **Türkiye’de Denetim Hem Var Hem Yok...**,Ekonomi Muhabirleri Derneği, (9), Haziran 1998.
- Doğrusöz, M. Ezhan (2003), **Vergi Hukukunda Arama**, Yaklaşım Dergisi, (132) Aralık 2003.
- Dönmez, Recai (1992), **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir.
- Eğilmez, Mahfi (10.01.2008), **Kayıt dışılık Ve Vergi Denetimi**, Radikal Gazetesi
- Erdem, Burhan (1981), **Vergi Yönetimi Ve Örgütlenmesi**, No:233/154, Eskişehir: Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Erol, Ahmet (1998), **Devlet Ve Denetim**, Mükellefin Dergisi, (66), Haziran 1998
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_34.xls.htm, (23.10.2008)
- , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm, (23.10.2008)
- , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm, (23.10.2008)
- , http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm, (24.10.2008)
- , **2007 Faaliyet Raporu**, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (24.10.2008)
- , (2010), **2008 Faaliyet Raporu**, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.zip>, (05.05.2010)
- , (2010), **2009 Faaliyet Raporu**, www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, (05.05.2010)
- Gelkont (2008), **Kuruluş Amacı Ve Tarihçesi**, <http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>, (28.10.2008)
- , **Son Sekiz Yıllık Vergi İnceleme Sonuçları**, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>, (28.10.2008)

- Gerçek, Adnan (2002), **Vergi İdaresi Ve Denetimin Yeniden Yapılandırılması**”, **Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi Ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara
- Gerçek, Adnan ve diğerleri (2006), **5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi Ve Öneriler**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Şubat 2006
- Gökbunar, Ramazan ve diğerleri (2002), **Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma : Vergi İdaresi Ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik Ve Mali Araştırma Yarışması.
- Gönülaçar, Şener (2007), **İç Denetimde Hedefler Ve Beklentiler**, Mali Hukuk Dergisi, (130-131).
- Güçlü, Süleyman (2000), **Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler, Vergi Sorunları**, (145).
- Günay, Serdar (2006), **İnceleme Tutanaklarının Ve Raporlarının Delili Niteliği**, Yaklaşım Dergisi, (166), Ekim 2006.
- Gündeşli, Ersan (2006), **Mükellef Nezdinde Bulunan Elektronik Kayıtların Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Niteliği**, <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/031/yazdir.php>, (27.11.2006).
- Gürboğa, Erkan (2004), **Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Yoklamanın Önemi**, Vergi Sorunları, (191), Ağustos 2004
- Gürkan, Nazmi Zarifi (2006), **İç Denetimin Faaliyet Alanı**, Mali Yönetim Ve Denetim Dergisi, (39), Temmuz-Ağustos 2006
- Heper, Fethi ve Dönmez, Recai (2006), **Vergi Hukuku**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536- Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 817.
- Hesap Uzmanları Derneği (1996), **Denetim İlke Ve Hesapları**, Cilt:1, Acar Matbaacılık.
- Hesap Uzmanları Kurulu (2008), <http://www.huk.gov.tr/istatistikler.html>, (27.10.2008)
- Karakaş, Mehmet (2005), **Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi Ve İngiltere’deki Uygulaması**, Vergi Sorunları Dergisi, (196), Ocak 2005
- Kargı, Veli ve Özügürlü, Yasemin (2007), **Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi**, Cilt:14, S.1, Manisa: Yönetim Ve Ekonomi Dergisi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.

- Karyağdı, Nazmi (2001), **Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Vergi İdaresi**, No:51, Ankara: A.S.O Yayını,
- Kaya, H. Abdullah, **İç Denetim**, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh224.pdf>, (21.10.2008)
- Kenger, Erdal (2001), **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001 http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (17.11.2008)
- Kılıçdaroğlu, Kemal (1982), **Fransa’da Vergi Denetimi Ve Vergi Kaçakçılığı**, Vergi Dünyası Dergisi, http://www.tbmm.info/modules.php?name=article&lang=tr&uid=kemalkilicdaroglu&start=70&list=10&PHPSESSID=be183d3509ba50ea335f5447bdcb6d05&file=index_detay&idMArticle=430&PHPSESSID=be183d3509ba50ea335f5447bdcb6d05, (13.11.2008)
- Koçdemir, Mehmet (2008), **Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri** Mali Kılavuz Dergisi, (37), <http://www.malikilavuz.com/emakale/006/index.php>, (18.11.2008)
- Köse, H.Ömer (2000), **Dünya’da Ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:12, Ekim 2000, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras12yukden.htm>, (17.11.2008).
- Maat, W.a. Ter (2001), **Tax Auditing İn France**, (Çeviren E.A.H. de Bruyn-van der Staay).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004), **Denetim İlke Ve Hesapları**, İstanbul: Yıldız Ofset.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996), **Denetim İlke Ve Hesapları**, Cilt:1, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- Maliye Müfettişleri Derneği : **Tarihçe**, (<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=16>, (19.10.2008)
- Maliye Teftiş Kurulu, **İnsan Kaynakları**, <http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=16>, (28.10.2008)
- Muhasebat, <http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/T11-1-7.xls>, (03.02.2009)
- Organ, İbrahim (2008), **Vergi Denetimi Ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öner, Erdoğan (2005), **5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler Ve Değerlendirilmesi-1”** Yaklaşım Dergisi, (152) , Ağustos 2005.
- Özer, Mevlüt (1997), **Denetim**, 1. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık

- Özker, A. Niyazi (2002), **Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler**, Akdeniz İ.İ.B.F .Dergisi (4).
- Pehlivan, Osman (2007), **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitabevi,
- Radler, Albert (2008), **Highlights Of German Taxation**, <http://www.taxation.de/highlights.pdf>, (30.10.2008).
- Reyneveld, J.T (1999), **Tax auditing in the United Kingdom**, (Çeviren : J.A.M. Berkien).
- Saraç, Osman (2003), **Denetimi Kimler İstemez Ya Da “Quis Custodiet İpsos Custodes?”- II**, Yaklaşım Dergisi, (130), Ekim 2003
- Saraçoğlu, Metin (2005), **Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar**, Legal dergisi, (6), Haziran 2005
- Sarı, Özcan (2002), **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi; Muhasebe, Vergi Ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar**, No:199, Türmob Yayınları, 10-12 Ekim 2002,
- Savaş, Hasan Hüseyin (2000), **Vergi Gelirlerin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavramı**, Mevzuat Dergisi, 3 (36) Aralık 2000, <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>, (18.10.2008)
- Sevim, Şerafettin ve diğerleri (2008), **Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim Ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?**, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/018/>, (21.10.2008)
- Sprockelhorst, A.K.H. Klein (2004), **Tax Auditing İn Spain**, (Düzenleyen M. Sanderson)
- Şeker, H.Nezih (1994), **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, No:436, 1.Baskı, İstanbul: Beta
- Şeker, Sakıp (2003), **Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2003
- Şin, Sevil (2005), **Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, No: 2005-17, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2007), **Vergi Denetimi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, Selçuk (2003), **Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi**, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2003
- Tosuner, Mehmet ve Ankan, Zeynep (2003), **Res’en Vergilendirme Ve Sorunlar**, Vergi Sorunları Dergisi, (177), Haziran 2003

- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ün, Raci (2008), **Yüzyirmibirinci Yılında Maliye Teftiş Kurulu**, http://www.yaklasim.com/mevzuat/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000122387.htm, (28.10.2008)
- Ünal, Abdulkadir (2007), **Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi
- Vergi Denetmenleri Derneği (2007), **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi**, No:14, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi.
- Vergi Denetmenleri Derneği (2003), **Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu**, Ankara.
- Vural, Mahmut (2008), **Hesap Uzmanları Kurulunun Kuruluş Yıldönümü : Ülke Hizmetinde 63 Yıl**, <http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?id=34>, (05.05.2010)
- Yaman, Nihat (2008), **Avrupa da Özellikle Almanya’da Maliye Teşkilatı**, <http://www.maliyekursu.com/yazar.asp?yaziID=371>, (01.11.2008)
- Yaraşlı, Osman Genç (2005), **Türkiye’de Vergi Reformu**, No: 2005/367, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları.
- Yıldız, İ. Hüseyin (03.05.2006), Defterdarlık Algılaması Değişmiyor!, Akşam Gazetesi
- Yörüker, Sacit (2004), **Tesev Denetim Çalıştayı**, Ankara

EKLER

Ek: 1 Araştırmada Kullanılan Anket Formu

VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Bu anketin amacı, vergi denetimi ile ilgili vergi denetim elemanlarının karşılaştığı sorunları ve bu sorunların vergi denetiminin etkinliğine olan tesirini test etmektir. Verdiğiniz yanıtlar, bilimsel nitelikli bir araştırmanın veri setini oluşturacaktır. Bu nedenle verdiğiniz yanıtların doğruluğu çok önemlidir. Anket sonuçları toplu olarak değerlendirileceğinden, lütfen adınızı yazmayınız. Ankete katılımınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederim.

ALİ ÖVET

1. Cinsiyetiniz:	Bay ()	Bayan ()							
2. Yaşınız:	20-29()	30-39()	40-49()	50-59()	60 ve üzeri()				
3. Medeni haliniz:	Evli ()	Bekâr ()	Boşanmış()						
4. Mesleğiniz:	Vergi Denetmeni ()	Vergi Denetmen Yrd. ()							
5. Kaç yıldır bu meslekte çalışıyorsunuz?:	0-3()	4-6()	7-10()	11-15()	16 ve üzeri()				
6. Eğitim düzeyiniz:	Lisans ()	Yüksek Lisans ()	Doktora ()						
Aşağıda belirtilen ifadelere katılıp katılmadığınızı, lütfen belirtilen ölçüğe göre işaretleyiniz.									
5. Tamamen Katılıyorum 4. Katılıyorum 3. Kararsızım 2. Katılmıyorum 1. Tamamen Katılmıyorum									
7. İç denetim (teftiş ve soruşturma) ve dış denetim (vergi incelemesi) birbirinden ayrılmalıdır.	5	4	3	2	1				
8. İç denetim (teftiş ve soruşturma) ve dış denetimin (vergi incelemesi) birbirinden ayrılmamış olmasından kaynaklanan uzmanlaşma sorunu vardır.	5	4	3	2	1				
9. Dış denetim(vergi incelemesi) bağımsız bir kurum haline getirilmelidir.	5	4	3	2	1				
10. Vergi denetiminde çok başlılık vardır.	5	4	3	2	1				
11. Bu çok başlılık Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, ve Vergi Denetmenlerinin farklı birimlere bağlı olmasından kaynaklanmaktadır.	5	4	3	2	1				
12. Vergi denetim birimleri tek bir çatı altında birleştirilmelidir.	5	4	3	2	1				
13. Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesi mevcut vergi denetim birimleri arasındaki çatışmaları sona erdirecek ve vergi denetiminde planlama koordinasyon sorununu ortadan kaldıracaktır.	5	4	3	2	1				
14. Denetim birimleri arasında iç çekişme vardır.	5	4	3	2	1				
15. Vergi idaresi, denetim elemanlarının yıllık programlarını planlama ve onların koordinasyon - izleme gibi faaliyetlerini tam anlamıyla yerine getirmiyor.	5	4	3	2	1				
16. Türkiye’de denetim birimlerinin merkezi ve taşra şeklinde ayrı olması denetim birimlerinin örgütlenmesini ve aralarındaki koordinasyonu olumsuz etkilemektedir.	5	4	3	2	1				
17. Vergi denetiminin, tek merkezden planlama ve koordinasyon eksikliğinin bulunması , birimler arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olmaktadır.	5	4	3	2	1				
18. Vergi denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık çalışma ve planları birimler arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olmaktadır .Bu çakışmanın şiddeti ne kadardır? Çok az () Az () Normal () Fazla () Çok fazla ()									
19. Vergi denetim elemanları taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kalmaktadır.	5	4	3	2	1				
20. Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olması, denetim elemanlarını dış etkilere koruyacaktır.	5	4	3	2	1				

21. Vergi denetim elemanları, dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahiptir.	5	4	3	2	1
22. Vergi denetim elemanları, nitelik açısından yeterlidir.	5	4	3	2	1
23. Vergi denetim elemanlarının sayıları yeterlidir.	5	4	3	2	1
24. Sizce vergi inceleme oranı yüzde kaç olmalıdır? 0-3() 4-6() 7-10() 11-14() 15 ve üzeri()					
25. Türkiye’de vergi inceleme oranı ortalama %2.9’dur. Bu oran düşüktür.	5	4	3	2	1
26. Bu oranın düşük olmasının nedenlerinden birisi, vergi denetim elemanlarının, vergi denetimi yanında iç denetim(teftiş ve soruşturma) gibi görevlerinin bulunmasıdır.	5	4	3	2	1
27. Vergi inceleme oranlarının düşük olmasını, vergi kaçığının yüksek ve toplumdaki vergi bilinci düzeyinin düşük olmasına bağlayabiliriz.	5	4	3	2	1
28. Vergi inceleme oranının düşük olması, vergi inceleme birimlerinin; mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev ayırımının olmamasından kaynaklanmaktadır.	5	4	3	2	1
29. Denetim birimlerinin; mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar ve kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya gitmesi daha faydalı olur.	5	4	3	2	1
30. Türkiye’de vergi denetim uygulamaları, kayıtdışı ekonominin yol açtığı vergi kaçığını asgari düzeye çekebilecek düzeyde değildir.	5	4	3	2	1
31. Vergi denetimlerinin bir çoğu geçmişe yani kapanan vergilendirme dönemlerine yönelik olarak yapılmaktadır. Vergi denetiminde etkinliği sağlamak açısından, bir mükellefin zamanaşımına bağlı olarak geriye doğru 5 yılını incelemek yerine, beş ayrı mükellefin cari ya da kapanmış son yılını incelemek bu oranı daha yukarı çekecektir.	5	4	3	2	1
32. Vergi denetim elemanları yeterli derecede ücret almıyorlar.	5	4	3	2	1
33. Denetim elemanlarının yeterli ücret almamaları işe konsantrasyonlarını da etkilemektedir.	5	4	3	2	1
34. Vergi denetimi birimlerinin faaliyetlerinin kamuoyunun bilgisine sunulması gereklidir.	5	4	3	2	1
35. Faaliyetlerin kamuoyu bilgisine sunulması ; vergi denetim birimlerinin faaliyetlerinin daha disiplinli plan ve program dahilinde yürütülmesini ve etkinliğinin artırılmasını sağlar.	5	4	3	2	1
36. Vergi denetimlerinde, denetim elemanları üzerinde bir performans ölçümü yapılmalıdır.	5	4	3	2	1
37. Vergi denetim elemanlarına yapılacak olan bir performans değerlendirilmesi sonucu, onların ödüllendirme ve cezalandırma gibi uygulamalarla karşı karşıya kalmaları performanslarını olumlu yönde etkileyecektir.	5	4	3	2	1
38. Vergi denetiminde kullanılan bilgilerin elde edilmesinde yararlanılan teknoloji istenilen düzeyde değildir.	5	4	3	2	1
39. Vergi denetim elemanlarına denetimler boyunca gerekli malzeme desteği sağlanmıyor.	5	4	3	2	1
40. Vergi daireleri, denetim elemanlarına yeterli bilgiyi sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersizdirler.	5	4	3	2	1
41. Vergi dairelerinin vergi denetim elemanlarına sağlayacakları yeterli bilgi ve belgeler, vergi denetiminde etkinliği artıracaktır.	5	4	3	2	1
42. Vergi denetimini yapan çok sayıda birimin olması denetimde etkinliği azaltmaktadır.	5	4	3	2	1
43. Vergi bilincinin toplumda yerleşik olmaması vergi denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.	5	4	3	2	1
44. Vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlar, vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkiler.	5	4	3	2	1
45. Vergi afları, vergi denetim etkinliğini olumsuz yönde etkiler.	5	4	3	2	1
46. Beyan esaslı sisteminin tam olarak işlemeyişi, vergi denetimini olumsuz yönde etkiler.	5	4	3	2	1
47. Uzlaşma müessesesinin varlığı ,denetimin etkinliğini azaltmaktadır.	5	4	3	2	1
48. Vergi denetim elemanlarının verimsiz işlerde kullanılması, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.	5	4	3	2	1
49. Denetim elemanlarının özlük hakları (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmelidir.	5	4	3	2	1
50. Özlük haklarının düzenlenmesi denetim elemanlarının performansını olumlu yönde etkiler.	5	4	3	2	1
51. Ülkemizde incelenecek mükellef seçiminde isabetli seçimler yapılmıyor.	5	4	3	2	1
52. Vergi denetim elemanları kendilerini geliştirme (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) ve birikimlerini paylaşma noktasında yeterli desteği alamamaktadırlar.	5	4	3	2	1

53. Vergi incelemelerinde yeterli zaman ayrılamamaktadır.	5	4	3	2	1
54. Vergi incelemeleri sektörler itibariyle yapılmaktadır.	5	4	3	2	1
55. Vergi incelemesi her yıl belli plan ve programla yapılmaktadır.	5	4	3	2	1
56. Her vergi incelemesi için ön hazırlık yapılmaktadır.	5	4	3	2	1
57. Sadece öncelikli işletmeler (şüpheliler, gecikmesi olanlar,,) vergi denetimine tabi olmaktadır.	5	4	3	2	1

58. Size göre vergi denetiminde vergi denetim elemanlarına en çok yardım sağlayanlar hangileridir, sıralayınız.

(1 en çok yardım sağlayan, 5 en az yardım sağlayan)

- 1 . Vergi mükellefi
- 2 . Vergi istihbaratı
- 3 . Vergi Denetmenleri
- 4 . Diğer Denetim Elemanları
- 5 . Kamu Kurumları

59. Size göre vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörleri en önemlisinden en az önemlisine sıralayınız.

(1 en önemli faktör, 5 en az önemli faktör)

- 1 . Vergi denetiminde örgütlenme sorunu
- 2 . Vergi Denetim Elemanları
- 3 . Vergi Mevzuatı
- 4 . Vergi Bilinci
- 5 . Diğer (.....)

Anket soruları sona ermiştir, çalışmamıza göstermiş olduğunuz ilgi için Teşekkür ederiz...

ÖZGEÇMİŞ

05.01.1982 tarihinde Ankara, Yenimahalle'de dünyaya gelen Ali ÖVET, ilköğretimini Dede Korkut İlkokulunda, ortaokulu Mehmet Akif Ersoy lisesinde tamamlamıştır. 1999 yılında Kaya Bayazıtöğlu lisesinden mezun oldu. 2002 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünde başladığı lisans eğitimini 2006 yılında tamamladı. Aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye anabilim dalı, maliye yüksek lisans programına kabul edildi. K.T.Ü, Yabancı Diller Yüksek okulunda tamamladığı bir yıllık İngilizce eğitiminin ardından, anılan enstitüdeki eğitime başladı. İngilizce bilen Ali ÖVET 2009 yılında İstanbul'da özel bir bankada çalışmaya başladı ve halen aynı iş yerinde çalışmaya devam etmektedir.