

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Mesut HASTÜRK**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ**

Ankara-2010

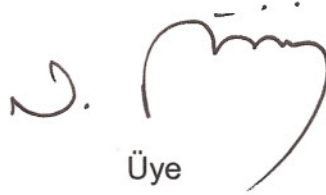
ONAY

Mesut HASTÜRK tarafından hazırlanan "Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" başlıklı bu çalışma, 10.06.2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



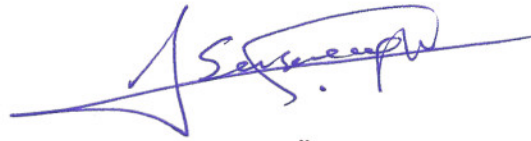
Başkan

Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞ



Üye

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ



Üye

Yrd. Doç. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU

ÖNSÖZ

Günümüzde vergi, kamu finansmanı açısından önemli bir araçtır. Vergi verenlerin bu yükümlülüklerini yerine getirmelerinde, etkin bir vergi idaresi yapısı ve vergi denetiminin gerekliliği açıktır.

Bu çalışmanın amacı, ülkemiz açısından vergi denetiminin etkinliğinin incelenmesi ve etkinliğin sağlanmamasındaki nedenlerin ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin geliştirilmesidir.

Bu tezin hazırlanma aşamasında çok değerli katkılarıyla çalışmama yön veren ve sürekli destekleyen değerli hocam Prof.Dr. Sükrü KIZILOLOT'a ve destekleyen aileme teşekkür ederim.

2010, Mesut HASTÜRK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR	vii
TABLolar.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	3
A.Denetim Kavramı	3
B.Denetim Türleri.....	5
1. Denetimin Amacı Yönünden.....	5
a. Mali Tabloların Denetimi.....	5
b. Uygunluk Denetimi.....	6
c. Faaliyet Denetimi.....	7
2. Denetçi İle Denetlenen Kurum Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden.....	8
a. İç denetim.....	8
b. Dış Denetim.....	9
(1) Bağımsız Denetim.....	9
(2) Kamu Denetimi.....	10
II. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMACI VE NEDENLERİ.....	11
A.Vergi Denetimi Kavramı.....	11
B.Vergi Denetiminin Türleri.....	14
1.Vergi Denetimi.....	14
a.Yoklama.....	16

b.Yaygın ve yoğun vergi denetimi.....	17
c.Vergi incelemesi.....	19
d. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi.....	22
2. Bağımsız Denetim.....	23
C.Vergi Denetiminin Amacı.....	24
D. Vergi Denetimini Gerektiren Nedenler.....	27
1. Vergide Beyan Sisteminin Geçerliliği.....	27
2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi.....	28
3. Ekonomide Kayıt Dışılığın Önlenmesi.....	29
4. Maliye Politikasının Sürdürülebilirliği.....	31
5. Vergilendirmede Adaletin Sağlanması.....	32
6. Bütçe Denkliliğinin Sağlanması.....	33
III. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FONKSİYONLARI.....	34
A.Vergi Denetiminin Özellikleri.....	34
1. Vergisel Yükümlülükleri Kontrol Süreci.....	34
2. İktisadi Faaliyetin Vergisel Çerçevesinin Belirlenmesi.....	35
3. Önceden Belirlenmiş Denetim Kriterleri.....	35
4. Faaliyet ile Vergi Arasındaki Uyumluluk Derecesini Tespit Etmek.....	36
B.Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	36
1. Araştırma ve Doğrulama.....	37
2. Vergi Kayıplarını Önleme.....	38
3. Eğitim.....	39
IV. ETKİNLİK KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK.....	39
A. Etkinlik Kavramı.....	39
B. Vergi Denetimin Etkinliği.....	41
C. Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Unsurlar.....	43
V. BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ.....	44
A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi.....	44

B. İngiltere’de Vergi Denetimi.....	46
C. Almanya’da Vergi Denetimi.....	47
D. Diğer Ülke Uygulamaları.....	49

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

I. VERGİ DENETİMİNİN YAPISI.....	51
A. Vergi Denetimin Yapısı.....	51
B. Vergi Denetimi ile Görevli Olanlar.....	52
1.Yoklama İşi ile Görevli Olanlar.....	52
2.Vergi İncelemesi ile Görevli Olanlar.....	53
3. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi ile Görevli Olanlar.....	57
4. Bağımsız Denetim İşi ile Görevli Olanlar.....	58
C. Vergi Denetiminin Kapsamı.....	58
II. VERGİ DENETİM SONUÇLARI.....	59
A.Yoklama ve Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları.....	59
B. Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri.....	61
1. Vergi Denetim Elemanlarınca Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları.....	61
2. Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları.....	63
C. Vergi Denetimlerinden Elde Edilen Sonuçlar.....	67
III. VERGİ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ.....	69
A. Vergi Denetiminde Etkinliğin Unsurları.....	72
B. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Etkenler.....	74
1. Vergi Denetimin Yapısı.....	76
2.Vergi Mevzuatının Kapsamı ve Sıklıkla Değişmesi.....	77
3. Vergi Bilincinin Gelişmemesi.....	77

4. Ekonomideki Kayıt Dışılığın Yüksekliği.....	78
5. Vergi Denetiminde Görevli Elemanlarının Seçimi, Eğitimi ve Nitelikleri.....	79
6. Vergi Denetimi ile Görevli Olanların Sayısı, Özlük ve Kariyer Planlamalarından Kaynaklanan Nedenler.....	81
7. Teknolojik Altyapıdan Kaynaklanan Nedenler.....	82
8. Vergi İncelemelerinin Planlanması, Yükümlü ve Konu Bazında Alanların Belirlenememesinden Kaynaklanan Nedenler.....	82
C. Vergi Denetim Sonuçlarının Etkinliğe Katkısı.....	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	86
A. Vergi Denetiminin Yapısal Sorunları.....	86
B. Denetimin İdari Yapısından Kaynaklanan Sorunlar	88
C. Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliğinden, Özlük Haklarından Ve Niteliklerinden Kaynaklanan Sorunlar.....	89
D. Teknolojik Altyapının Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	91
E. Mevzuatın Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar.....	96
II. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	97
A. Vergi Denetiminin Yapısal Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerileri.....	97
1. Denetimin Yapısı, İç ve Dış Denetimin Ayrılması.....	97
2. Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi.....	98
3. Denetim Standartları.....	99

4. Denetim Stratejisi ve Yıllık Uygulama Planları ve Koordinasyon.....	100
5. Denetim Sonuçlarının Kamuoyu ile Paylaşılması.....	100
B. Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliğine, Özlük Haklarına ve Niteliklerine İlişkin Çözüm Önerileri.....	101
C. Teknolojik Altyapının Yetersizliğine İlişkin Çözüm Önerileri.....	101
D. Mevzuatın Yetersizliğine İlişkin Çözüm Önerileri.....	104
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	107
ÖZET.....	115
ABSTRACT.....	116

KISALTMALAR

BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KDV: Katma Değer Vergisi

TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği

VEDOP: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VEDOS: Denetim Bilgi Sistemi

VERİA: Veri Ambarı Projesi

VİV: Veraset ve İntikal Vergisi

VUK: Vergi Usul Kanunu

TABLolar

TABLO 1: Vergi Denetim Elemanlarının Yıllar İtibariyle Kadro Durumları (Konsolide)

TABLO 2: Vergi Denetim Elemanlarının Denetim Birimleri Bazında 2010 Yılında Kadro Durumları

TABLO 3: Vergi Denetim Elemanlarının Denetim Birimleri Bazında Yıllar İtibariyle Kadro Durumları

TABLO 4: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları

TABLO 5: 2008 Yılında Gerçekleştirilen Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Bilgileri

TABLO 6: Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 7: 2008 Yılında Vergi Türü Bazında Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 8: Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 9: Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 10: Yıllar İtibariyle KDV Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 11: Yıllar İtibariyle BSMV Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 12: Yıllar İtibariyle Konsolide Vergi İnceleme Sonuçları

TABLO 13: Vergi Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (2004-2010)

TABLO 14: Yıllar İtibariyle Otomasyonlu Vergi Daireleri Sayıları

TABLO 15: 2008 Yılı İtibariyle Veri Ambarında Yer Alan Bilgiler ve Kayıt Sayıları

I.GİRİŞ

Devletin ürettiği kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan kaynaklardan olan vergi, ödeme gücü olan kişilerden, onların bu güçlerine bağlı olarak alınan, zorunlu, karşılıksız ve nihai ödemedir. Vergi alacaklısı devlet, borçlusu ise kişilerdir. Kişiler vergi kanunları çerçevesinde yükümlülüklerini vergi idaresine karşı yerine getirmek zorundadırlar. Vergi yükümlülerinin bu yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmemeleri durumunda, mali yaptırımlarla karşı karşıya kalırlar.

Günümüz toplumlarında kamu finansmanı açısından gereklilik olan ve kamunun hizmet üretmesinde temel kaynak olan vergiler, beyan esasına dayanarak alınmakta ve mükellefin beyanına itibar edilmektedir. Ancak çoğu zaman mükellefler, vergi bilincinin bu doğrultuda gelişmemesi, vergilerin kamu hizmetlerine harcandığı algısının zayıflığı, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi idaresinin etkinsizliği vb. nedenlerle gerçekleştirdikleri iktisadi faaliyetler neticesinde ortaya çıkan vergilerini beyan etmekten kaçınmakta ve beyan etmemektedirler. Yine günümüz ekonomilerinin en önemli sorunlarından birisi de kayıt dışılıktır. Kayıt dışılık vergi gelirlerinin azalmasına, kayıtlı yükümlülerin vergi yüklerinin artmasına ve verginin adalet ilkesinin zedelenmesine neden olmaktadır.

Vergi sistemlerinde beyan sisteminin geçerliliği ve ekonomideki kayıt dışılığın yüksekliği, vergi idaresi tarafından yükümlülerin denetimini gerekli kılmakta ve vergi denetimlerinin etkin şekilde yürütülmesi vergi idaresinin başarısını belirlemektedir.

Ülkemizde çeşitli nedenlerle yükümlüler vergiden kaçınmakta ya da vergi kaçırmaktadırlar. Bu nedenle vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde, vergide beyan sisteminin iyi işletilmesinde, Devlete gelir

sağlanmasında ve vergi yükünün adil dağıtımında önemli hale gelmektedir. Dolayısıyla iyi tasarlanmış etkin bir vergi denetim sistemi, vergi idaresinin başarısına katkıda bulunarak ülkenin gelecek planlarının yerine getirilmesinde, vergide adalet ilkesinin kuvvetli bir şekilde ortaya çıkması ile demokratik ortamın gelişimi ve etkin bir kamu hizmeti sunumuna neden olacaktır.

Günümüzde vergi idaresinin yeniden yapılandırılması çalışmaları sürdürülmekte; iyi yönetim ilkelerine göre yönetilen, teknolojik altyapıya sahip, toplam kalite anlayışıyla hizmet üreten ve etkin bir denetim anlayışı doğrultusunda yapılandırılmaktadır.

Tez, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi denetimi ve etkinlik kavramı ile ilgili genel açıklamalara yer verilerek genel çerçeve belirlenmiştir.

İkinci bölümde, Türkiye’de vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği, ortaya çıkan vergi denetim sonuçları ile birlikte değerlendirilmiş ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK KAVRAMI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

A.Denetim Kavramı

Devlet; değişik amaçlarla ve farklı şekillerde çağdaş hukuk devletinin kural ve ilkelerine uygun biçimde denetim işlevini yerine getirir. Devlet, denetim işlevi ile gerçek ve tüzel kişilerin konulmuş olan hukuk kural ve ilkelerine uygun davranıp, davranmadıklarını araştırır¹.

Denetim, yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşır ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin bütünüdür². Denetim en geniş anlamıyla bir savunma mekanizmasıdır ve savunulan durumun tanımı, denetimin bireysel ya da toplumsal niteliğini belirler³. Denetim kişinin kendi davranışlarını kontrol edebileceği bir içsel denetim

¹ Ahmet EROL, **Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2010, s. 26.

² Erkan ÇALGAN v.d, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:113, 2008, s. 33.

³ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt**, İstanbul 2004, s. 3.

mekanizmasında görülebileceği gibi, kurumsal yapılarda önceden belirlenmiş kurallara aykırı durumların varlığı durumunda da görülebilecektir.

Denetim olgusu, ekonomik faaliyet ve işlemlerin sonuçlarını içerir⁴. Bu anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir⁵. Denetimin geniş anlamından çok, kavram iktisadi faaliyet ve olaylar bazına indirildiğinde, önceden saptanmış ölçütler ifadesi kanunları, denetim talebinde bulunanlarca gözetilen kuralları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini anlamak uygun olacaktır. Denetim, sadece “eyleme giden yolların kontrol altında bulundurulmasından” ibaret olmayıp; kontrol, teftiş, inceleme, revizyon gibi kavramları da içinde barındıran ve eylem gerçekleştirildikten sonra da sürdürülebilecek olan bir faaliyettir⁶.

İfade edilenler genel olarak denetim tanımı içerisinde yer alan kavram ve uygulamaların sonuçlarını ifade eden açıklayıcı ve yorumlayıcı bilgilerdir. Bu bilgiler, önceden belirlenmiş genel kabul görmüş muhasebe ve denetim ilke ve standartlarını, iş ve çalışma hayatının düzenlediği kurallar ve kanun hükümlerini, vergi kanunlarını, işletmelerin kendi iç düzenleme ve çalışma kuralları ve yönerge hükümlerine ait uygulamaları ve hükümleri içermektedir⁷.

Denetim yönetim biliminin ana işlevlerinden biridir⁸. Uluslararası gelişmeler çerçevesinde, kamu açısından denetim kavramına bakıldığında, hukuk, maliye, muhasebe ve işletme dallarında başlangıçta sadece denetim şeklinde tek bir kavram bulunmaktadır. 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasından sonra, ortaya iç denetim diye bir kavram daha doğmuş oldu⁹. İç

⁴ Sedat AKBIYIK, **Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s. 38.

⁵ Ersin GÜREDİN, **Denetim**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 1998, s. 5.

⁶ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 6.

⁷ AKBIYIK, age. s. 38.

⁸ EROL, a.g.e, s. 31.

⁹ Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması C-II**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2006, s. 96.

denetim uluslararası iç denetçiler enstitüsünce iç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır¹⁰. Böylece denetim kavramı önceden sadece dış denetim olarak algılanırken, günümüzde iç denetim ve dış denetim olarak iki alt başlığa ayrılmıştır.

Kısaca denetim, belli bir ekonomik varlığa ilişkin sayısal veriler hakkındaki delillerin, bu verilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla, bağımsız ve yeterli bir kişi tarafından toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir¹¹.

B.Denetim Türleri

Denetim tanımlanan kurum ve kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen iktisadi faaliyet ve olayların çerçeve içinde genel olarak kabul edilen bir yaklaşımla denetimin amacı yönünden ve denetçi ile denetlenen kurum arasındaki hukuki ilişki yönünden türlere ayrılabilir.

1. Denetimin Amacı Yönünden

a.Mali tabloların denetimi

Mali tabloların denetimi; mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere (genel kabul görmüş

¹⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygulama Çerçevesi)**, İstanbul, 2008, s. 7.

¹¹ ÇALGAN v.d, a.g.e, s. 36.

muhasabe ilkeleri, vergi mevzuatı hükümleri veya ilgili diğer mevzuatlar) göre denetlenmesini ifade etmektedir¹².

Mali tablolar işletmenin faaliyet sonuçları ile ilgili olan ortak ya da yöneticileri ile sınırlı kalınmaksızın işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri; kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen temel (Bilanço, gelir tablosu) ve ek mali tablolardan (Satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu vb) oluşmaktadır¹³.

Mali tabloların denetimi, belirlenmiş muhasabe kurallarına ve mali tablo düzenleme ilkelerine uygun olarak, bilgi verme amacını yerine getirecek düzeyde şeffaflığın sağlanması ile mali tablo verilerinin güvenilir olmasını sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir.

Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca Gelir Vergisi Kanunu açısından yapılan, bankalar için Bankalar Yeminli Murakıplarınca, halka açık şirketler için ise Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan denetimin en önemli bölümünü mali tabloların denetimi oluşturmaktadır¹⁴. Ayrıca, mali tablo denetimi bağımsız denetim anlamında yeminli mali müşavirler tarafından da yapılmaktadır.

b.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kişileri veya ekonomik birimleri kapsayan, bu kişiler ile ekonomik birimlerce gerçekleştirilen faaliyet ve olayların önceden belirlenmiş kurallara uygunluğu açısından denetimi ifade etmektedir. İşletmelerde

¹² ÇALGAN v.d, a.g.e, s.36.

¹³ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Yayın tarihi: 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete.

¹⁴ Ömer DUMAN, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara, Tesmer Yayın No:78, 2008, s. 14.

gerçekleşen mali işlemlerle, gerçekleştirenlerin işletme yöneticileri ya da ortaklar ile kamu otoritesi tarafından konulmuş kurallara uygunluğunun araştırıldığı bir denetim türüdür.

Uygunluk denetiminde, önceden belirlenen kurallar bir üst makam tarafından saptanmaktadır. Yapılan denetim ile bu kurallara ne derecede uyulduğu ve yerine getirildiğinin tespiti yapılmaktadır. İşletmenin faaliyetleriyle ilgili olarak yönetim tarafından veya yasal uygulamalardan kaynaklanan, içerden ve dışarıdan önceden belirlenmiş olan ölçütler, işlem prosesleri ve iç kontrol uygulamaları denetimin konusunu oluşturmaktadır¹⁵. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının Sayıştay tarafından araştırılması, yine kamu ya da özel kişilere ait olan işletmede çalışanların ücret durumunu gösteren bordronun doğru düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri tarafından yapılan denetim de birer uygunluk denetimi olmaktadır¹⁶.

c. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsamaktadır¹⁷.

Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ya da o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşp ulaşmadığı ölçüldüğünden, bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denilmektedir¹⁸. Ayrıca işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına olan uyumunun sağlanması, belirlenmiş amaç ve hedeflere

¹⁵ AKBIYIK, age. s. 40.

¹⁶ DUMAN, a.g.e, s. 14.

¹⁷ Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004, s. 3.

¹⁸ DUMAN, a.g.e, s. 14.

ulaşılmasını sağlamak gibi kontrol esaslı bir karşılaştırma yapılmasına ve işletme hakkında bir görüş edinilmesine yardımcı olan bir denetim türü olup, literatürde performans denetimi olarak da adlandırılmaktadır¹⁹. Bu tür denetimde, muhasebe ve mali tablolardan ziyade, yönetsel faaliyetlerin etkinlik açısından denetimi ön plana çıkmaktadır. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, kamu kuruluşlarında ise kamu denetçileri tarafından yürütölmektedir.

2. Denetçi İle Denetlenen Kurum Arasındaki Hukuki İlişki Yönünden

a. İç denetim

Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır²⁰. İç denetim işletme içinde bulunan ve çalışanı olan denetçiler yoluyla gerçekleştirilmektedir.

İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır²¹.

İşletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için, işletme içinde kurulmuş bağımsız bir denetleme ve değerleme

¹⁹ AKBIYIK, age. s. 41.

²⁰ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.e, s. 7.

²¹ DUMAN, a.g.e, s. 15.

fonksiyonu olan iç denetim kapsamına, hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. İç denetimde en önemli amaç işletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek ve yapılmış olanları tespit etmektir²².

İç denetim kavramı son yıllarda kamu yönetiminde geçerli bir kavram haline gelmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç denetim kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

b. Dış Denetim

Dış denetim, işletmenin işletme içinde görevli olmayan kişi ya da yürürlükteki kanunlar gereği kamu görevlisi olan denetçiler tarafından denetlenmesidir.

(1) Bağımsız Denetim

Bağımsız dış denetim, kuruluşun mali tablolar ve uygunluk denetimlerin işletmeni talebi ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek sürdüren denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılmasıdır²³. Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, vergi kanunları ya da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumluluğunun araştırılmasıdır.

²² DUMAN, a.g.e, s. 15.

²³ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 12.

(2) Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini kanunlardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştiren mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir²⁴.

Kamu denetiminde, denetlenen işletmelerin denetime tabi tutulup tutulmamasında herhangi bir iradeleri olmamasına rağmen, iç denetime tabi tutulmak tamamen işletme içinde alınan kararlar doğrultusunda olmaktadır²⁵.

Kamu denetimi kamu idarelerinin kendisine tanınmış yetkiler çerçevesinde özel sektör üzerinde yapacağı vergi denetimleri ve diğer denetim (Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca, Belediyelerce, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, Sermaye Piyasası Kurulunca, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarca, Çevre Bakanlığınca, Sigorta Murakabe Kurulunca vb) olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca, kamu denetimi kamu gücünün özel sektörü düzenleyici ve kontrol edici fonksiyonu yanında çeşitli denetim kurumları ile (Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı'nın denetim birimleri, ilgili Bakanlıkların denetim birimleri vb.) kamunun kendi yapısını denetlemesi de söz konusudur.

²⁴ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 12.

²⁵ DUMAN, a.g.e, s. 16.

II. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI, AMACI VE NEDENLERİ

A.Vergi Denetimi Kavramı

Vergi, “kamusal hizmetlerin gerektirdiği giderler ile kamu borçları dolayısıyla ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir”²⁶. Devletin vergi alması ile ekonomik olaylar arasında tek taraflı iradeye dayanma gibi önemli bir fark mevcuttur. Bütün cebri işlerde olduğu gibi vergi de toplum açısından gönülsüz olarak yerine getirilen bir edimdir²⁷. Verginin temel amacı kamuya kaynak yaratmak, sosyal açıdan ise gelirin adaletli dağıtımını sağlamaktır²⁸.

Türk vergi sisteminde beyan esası temel alınmış ve gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve benzeri vergi türlerinde mükellefler gerçekleştirdikleri vergiye tabi ekonomik işlemleri düzenledikleri defter ve belgelere kaydetmekte ve bu kayıtlara dayanarak verecekleri beyannameler üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

Yükümlülerin kazanç ve iratlarını kendilerinin beyan etmeleri esasına dayanan beyan usulünde, gerçek matrahların beyan edilmesini sağlamak bakımından vergi idaresinin gözetim, denetim ve incelemesi son derece yaşamsal önemdedir. Beyan usulünün kötüye kullanılmaması ve etkin işlemesi bakımından sürecin içinde etkin işleyen bir denetim ve inceleme mekanizmasının kurulmuş olması gerekir²⁹.

Vergi beyannamelerinin aksi kanıtlanıncaya kadar verilen beyannamelerin hukuki olarak doğru olduğu kabul edilmiştir. Bu sistemin doğal

²⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2006, s. 115.

²⁷ AKBIYIK, age. s. 89.

²⁸ AKBIYIK, age. s. 92.

²⁹ EROL, a.g.e, s. 13.

bir sonucu olarak vergi idaresi, vergiye tabi kazançlar üzerinden beyan edilen ve hesaplanan matrahların doğruluk derecelerinin tespiti amacıyla denetim yapmaktadır. Uygulamada gerçek gelir ile beyan edilen gelir arasında fark olabileceğinden hareket ederek; beyan edilen vergiler ve beyannameler vergi denetimine tabi tutulmaktadır³⁰.

Vergi denetimi; egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi) veren yurttaşlarının (vergi yükümlüsü / vergi sorumlusu) vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediklerini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtip, yansıtmadığını³¹, vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır³².

Beyan sistemi dışında, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirme varsa da, vergilendirmenin özelliğinden kaynaklanan nedenlerle, bu ilişkiler çeşitlilik ve çok yönlülük göstermektedir. Yükümlülerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediklerinin tespiti ilişkilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bu konuda yapılacak denetimi gerekli kılmaktadır³³. Ayrıca vergi mükellefleri; ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi vermeme eğilimindedirler. Vergi mevzuatının birçok alanı kapsamayı, teşvik ve istisna uygulamalarının fazlalığı gibi nedenlerle her zaman anlaşılabilmesi ve mevzuatın kişilerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek sıklıkta değişikliklere tabi tutulması, ayrıca modern vergi sistemlerinin genellikle beyan esasına dayanması toplumdaki vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Öte yandan, vergi idaresinin mükellefiyetin saptanması, matrahın belirlenmesi ve

³⁰ AKBIYIK, age. s. 91.

³¹ EROL, a.g.e, s. 32.

³² Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

³³ Şükrü KIZILOĞ, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007, s. 120.

tahsilat gibi temel işlemlerini yerine getirmek için gereken verimlilik ve etkinlikle çalışmıyor olması da, toplumun vergi kaçırma eğilimini etkilemektedir. Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri ya da bilerek vergi kaçırma eğilimleri ile vergi idaresinin en yüksek verimlilikle çalışması gerekliliği, vergi denetim ihtiyacını yaratmaktadır³⁴.

Çağdaş vergi sistemleri, vergilendirmenin teknik boyutunun önemli bir kısmı yükümlülerce yerine getirilen, beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının geçerli olduğu sistemlerde, vergi idaresi faaliyetleri ise beyanlarının doğruluğunun kontrolüne ve vergi kapsamı dışında kalmış alanların denetlenmesine yönelmektedir. Yükümlülerce ödenmesi gereken vergilerle ilgili beyanların, vergi sisteminin sağlıklı çalışmasını sağlamak için zamanında yapılması ve vergi idaresince de beyanların düzenli bir şekilde denetlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde vergi güvenliğini sağlayacak tedbirler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemeler kadar cari yıl içinde yapılan denetimlere de önem verilmektedir. Bu nedenle, denetim anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye ait her türlü araştırma, karşılaştırma, iktisadi gerçekleri dikkate alma ve bu olayın belirlenmesindeki delilleri değerlendirme gibi geniş bir içerik kazanmıştır³⁵.

Kamu finansmanını sağlamaya yönelik olarak kamusal mali denetim içerisinde yer alan “vergi denetimi” tek taraflı, yasal fonksiyonu olan, mali tabloların denetimini de kapsayan hukuki bir hesap bir denetimdir. Taraflılığı Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kanunlar tarafından oluşturulmuş mali kurallara olan uygunluğunu ifade eden bir denetimdir³⁶.

³⁴ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

³⁵ Nadir ARICA, Ali İYİBİL, “İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler”, Fon Matbaası, Ankara 1985, s. 15.

³⁶ AKBIYIK, a.g.e, s. 92.

Vergi denetimi beyan sistemi içerisinde beyan edilenden daha ziyade olması gerekene yönelik bir denetimdir. Yapılan denetimler sonucunda verginin olması gerekeni ortaya konmakta ve bunu sonucunda bazen mükelleflerin ödedikleri verginin fazla olan kısımları mahsup edilmekte ya da ilgisine iade edilebilmektedir. Bu yanılla kamu içinde tarafsız bir vergi denetim anlayışı mevcuttur.

B.Vergi Denetiminin Türleri

1.Vergi Denetimi

Maliye politikasının etkin bir şekilde uygulanabilmesi, önemli bir aracı olan vergilerin doğru ve tam olarak tahsil edilmesine bağlı bulunmaktadır. Bu husus, çağdaş devlet anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması ve kalitenin yükseltilmesi açısından olduğu kadar, vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi yönünden de önem taşımaktadır³⁷. Bir ülkede uygulanan maliye/vergi politikasının olumlu sonuç vermesi, beyanlarının doğruluğuna ve vergilerin eksiksiz olarak zamanında ödenmesine bağlıdır. Sistemde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon ise vergi denetimidir³⁸.

Vergi denetim kavramı, vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi

³⁷ Metin ÖZŞAHİN, “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, **Vergi Dünyası**, Haziran 1987, sayı 70, s. 2.

³⁸ Abdullah ASLAN, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Yıl 16, Sayı 185, Ocak 1997, s. 3.

tutulması ile vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır³⁹.

Vergi denetimi hukuki açıdan bakıldığında mükellefin vergi mevzuatı ile tanımlanmış bazı ödevlerini yerine getirip getirmediğinin kontrolü olan yoklama, mükellefin iş ve işlemlerinin vergi kanunlarına uygunluk açısından kontrol edilmesi ve yukarıda açıklanan denetim kavramıyla örtüşür şekilde mali tablo ve uygunluk denetimlerinin olduğu vergi incelemesi ve daha çok vergi idaresinin vergi mükelleflerine ilişkin işlemlerinin ve vergi idaresinin işlem süreçlerinin gözden geçirildiği bir iç denetim niteliği olan vergi idaresi işlemlerinin denetiminden oluşmaktadır. Bu denetim işlemleri kamu otoritesi olan vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerdir.

Mükellefin beyanlarının gerçeğe uygun olması kanuni bir zorunluluk ve anayasal bir görevdir. Ancak uygulamada bunun bazen istisnaları görülebilir. Diğer bir ifade ile bildirimler, beyanlar gerçeği yansıtmamakta veya eksik olabilmektedir. Uygulamada gerçek gelir ile beyan edilen gelir arasında fark olabileceğinden hareket ederek, beyan edilen vergiler ve beyannameler, olanaklar ölçüsünde vergi denetimine tabi tutulmaktadır⁴⁰.

Kısaca vergi denetimi, mali idarenin hem kendisinin hem de mükelleflerin vergi mevzuatına uyup uymadıklarını tespiti, varsa hataların düzeltilmesine, vergi ziyayı halinde öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırılmasına yönelik işlemlerin tümüdür⁴¹.

³⁹ H.Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. Yayın No:436, İstanbul 1994, s. 7.

⁴⁰ AKBIYIK, a.g.e, s. 90.

⁴¹ Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye'de Vergi Reformu**, T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/367, Ankara 2005, s. 247.

a.Yoklama

Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, vergi dairesinin yetkili elemanı tarafından araştırılması olup, yoklama ile yükümlülükleri, vergi sorumlularını ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak ve tespit etmek amaçlanmaktadır⁴². Çünkü, vergilerin sağlıklı bir biçimde toplanması için mükellef ve mükellefiyetle ilgili durumların doğru saptanması gerekir. Yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili durumları tespit etmek Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesi gereğince vergi dairesinin görevlerindendir. Vergi dairesi ise yükümlülükleri ve bunlara ilişkin maddi tespitleri yoklama ile yapmaktadır⁴³. Şöyle ki; yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini artırırken; vergi kaçırانları saptayıp vergilendirilmesini sağlama yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ve ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir⁴⁴.

Kısaca, yoklama Vergi Usul Kanununa göre vergi idaresinin yetkili memurlarınca, mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir. Yoklama yapısı itibariyle vergilendirmeye ilişkin olayın fotoğrafını çekmeyi amaçlar ve ilgili hususları dış görünüşleri itibariyle araştırırken⁴⁵, yükümlülük kaydı olmayan potansiyel vergi yükümlülerinin, vergi yükümlüsü statüsüne alınabilmesini sağlamaktadır⁴⁶.

⁴² M. Nadir ARICA, **Vergi Usul Hukuku**, Yeni Cenup Matbaası, Ankara 1989, s. 511.

⁴³ İlhami SÖYLER, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara 1987, s. 12.

⁴⁴ DUMAN, a.g.e, s. 131.

⁴⁵ KIZILOĞ, v.d, a.g.e, s. 121.

⁴⁶ ŞEKER, a.g.e, s. 40.

Yoklama yapmaya Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesi gereğince vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları yetkili kılınmışlardır ve yoklama yetkisine haiz olan kişiler, vergi denetiminin etkin bir ölçekte yapılabilmesine yönelik, vergi konusu taşınabilir ve sevk irsaliyesi gerektiren iktisadi malların, taşıma irsaliyesi ve faturasının ilgili taşıtta bulunmaması veya ibrazında yasal yetersizliklerin görüldüğü durumlarda, bu belgenin hukuki çerçevede saptanmış ibrazına ilişkin yeterlilikler gerçekleşene kadar nakil araçlarını trafikten men etmek, bekletmek veya muhafaza altına almak yetkisine sahiptirler.

Yoklama işlevi, bireysel olarak yükümlüler hakkında uygulanabildiği gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 133. maddesi gereğince vergi uygulamalarının gerektirdiği, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek hallerde, yoklama fişi yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçlarının toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi yoluyla toplu yoklama yapılabilir.

Vergi denetiminin yaygın ve önleyici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi bakımından, yoklama müessesesinin büyük bir önemi bulunmaktadır. Yoklama yoluyla vergi ve ilgili işlem ve uygulamaların, gerçekleştirmeleri aşamasında, gözetim-denetim ve müdahale imkanı yaratılmış olmaktadır⁴⁷.

b.Yaygın ve yoğun vergi denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi kaybı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak vergi denetimleri ile vergiyi doğuran olayın kayıtlarla ilişkisinin belirlendiği, vergi kaybına neden olan suçların zamanında

⁴⁷ Abdurrahman AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2003, s. 43.

önlenmesinin amaçlandığı ve vergi kontrolü de denilen bir vergi denetim şeklidir⁴⁸.

Yoklama ile ilgili görevliler bu yetkilerini bireysel ve toplu yoklama şeklinde kullanarak vergi denetimlerini gerçekleştirebilecekleri gibi, VUK 127. maddesinde belirtilen;

“-Günlük hasılatı tespit etmek,

-Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek,

-Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

-Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icapeden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

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

⁴⁸ ŞEKER, a.g.e, s. 26.

şeklinde yaygın ve yoğun vergi denetimlerini de gerçekleştirirler.

c.Vergi incelemesi

Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri veya bilerek vergi kaçırma eğilimleri ile vergi idaresinin en yüksek verimlilikte çalışması gerekliliği, vergi denetim ihtiyacını oluşturmaktadır⁴⁹. Beyan usulünde matrahların doğru beyan edilip, edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemeleri en önemli vergi denetim tekniğidir⁵⁰. Vergi incelemesi, vergi denetiminin aynı zamanda bir hesap denetimi olması nedeni ile muhasebe kayıtlarının ayrıntılı olarak işlevleri açısından farklılığın ortaya konulması ancak inceleme ile sağlamaktadır⁵¹. Vergi incelemesiyle amaçlanan, vergi mükellefinin ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgularla doğru olup olmadığını tespit etmek ve ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmaktadır^{52 53}.

Vergilemede yükümlünün bildirimde bulunması esas modern vergicilik anlayışının bir ürünüdür. Bununla birlikte yükümlülerin vergiye karşı dirençlerinin olduğu bilinmektedir. Özellikle ekonomik durgunluğun hakim olduğu dönemlerde, vergilemenin yükümlünün bildirimine dayalı olması, bildirim esasının denetim mekanizması aracılığıyla desteklenmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun tespitine yönelik olarak

⁴⁹Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

⁵⁰ EROL, a.g.e, s. 21.

⁵¹ AKBIYIK, a.g.e, s. 94.

⁵² Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 133.

⁵³ TOBB Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergilemede Global Eğilimler Ab ve Türk Vergi Sistemi: Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Ankara 2001, s. 89.

vergi hukukunda yer alan en önemli düzenleme vergi incelemesidir⁵⁴. Vergi dairesi pek çok sorumluluk taşımasına karşın, çok karmaşık olan vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin yükümlülüklerine tam ve zamanında uyumlarını izleme amacıyla varolmuştur⁵⁵.

Alınan verginin gerçeğe uygun olması, yükümlünün bildiriminin içtenliğine ve doğruluğuna bağlı olmaktadır. Devlet yükümlüye göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve bazı sapmaları önleyerek, bildirim yönteminin işlerliğini sağlamak amacıyla, yükümlünün hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır⁵⁶.

Vergi incelemesi diğer taraftan, Vergi Usul Kanununda tanımlanan şekli ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmakta olup, vergi denetimi ise vergi incelemesini de kapsayan vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli önlemleri de içeren (yoklama, vergi incelemesi, bilgi toplama, kayıt nizamı kontrolleri, fiili envanter) bir kavram olarak tanımlanmaktadır⁵⁷.

Başka bir tanımda vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlülerin defter kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırma⁵⁸ ya da kapsamlı bir ifade ile mükelleflerin işlem ve hesaplarının, muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku yönünden eleştirel bir gözle, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim çeşididir⁵⁹.

⁵⁴ Hasan AYKIN, “**Vergi İncelemesi-I**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Eylül 2000, Sayı 328, s. 38.

⁵⁵ Nazmi KARYAĞDI, **Amerika Birleşik devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No 2006/371 Ankara 2006, s. 2.

⁵⁶ Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 7, Ankara 1995, s. 1201.

⁵⁷ DPT, **7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyon Raporu (510)**, Ankara 1996, s. 78.

⁵⁸ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No:494, Ankara, 1992, s. 101.

⁵⁹ Sakıp ŞEKER, “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı 5, Ankara 1993, s. 53.

Geniş anlamda vergi incelemesi, vergi yükümlüleri ve sorumluları; defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere yararlanılarak yapılan araştırma faaliyetleridir⁶⁰.

Vergi incelemesi, işlevi ile yükümlünün vergi ödeme bilincini ve gönüllü ödemeyi artırıcı nitelik taşımaktadır. Beyan esasının hakim olduğu çağdaş vergi sistemlerinde inceleme işlevi (vergi idaresinin tahakkuk, inceleme ve tahsilat işlevleri çerçevesinden değerlendirildiğinde), tahakkuk ve tahsilat işlevlerinin yerine getirilmesinde asıl belirleyici etkindir⁶¹.

Vergi incelemelerinin yapılmaması veya gereği gibi olmaması, bazı kimselerin vergi kaçırmalarına olanak verecek, bu durum ise bir taraftan vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte taraftan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratacaktır⁶².

Vergi incelemesi gerçekte idarenin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahiptir. Diğer taraftan vergi incelemesi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en temel araçtır⁶³.

⁶⁰ ŞEKER, a.g.m, s. 35.

⁶¹ Adnan GERÇEK, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması”, Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 13, Ankara 2002, s. 10.

⁶² Şükrü KIZILOĞLU, “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 91, Temmuz 2000, s. 6.

⁶³ KARYAĞDI, a.g.e, s. 2.

Vergi incelemesi, vergi denetimine tekabül eden bir deyim olmakla birlikte, araştırma ve revizyon olarak iki yönü bulunur. Revizyon; defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapıldığı halde, araştırma defter ve belgelere bağlı değildir⁶⁴.

Çağdaş devletlerin görevlerini yerine getirebilmeleri, varolan vergi potansiyelini tam olarak değerlendirebilmesine ve özellikle yasal olmayan biçimde vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılabilmesine bağlıdır. Bu konuda vergi incelemesi önemli bir müessesedir. Çünkü, vergi incelemesinde gösterilecek çaba ve etkinlik ölçüsünde devletin gelir sağlama olanakları artacaktır⁶⁵.

Vergi incelemesi incelemenin kapsamı açısından tam, kısa ve sınırlı inceleme ya da incelemenin kaynağı açısından olağan, olağandışı ve karşıt inceleme veya inceleme yöntemi açısından normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi gibi türlere ayrılmaktadır.

d. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi

Vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik iç denetim, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini hedeflemektedir. Kanunların mükelleflere eşit olarak uygulanması ve personelin doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi fonksiyonları ile verginin gerçeğe uygun alınmasına katkıda bulunan iç denetim, vergi denetiminin en önemli aracıdır⁶⁶.

İç denetim vergi idaresi uygulamalarının ve işleyişi ile iş süreçlerinin gözden geçirilmesi ve insan kaynaklarının etkililiğinin iyi kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi için düzenli olarak yapılan bir denetim faaliyetidir. Denetimle, denetim sonucunda aksaklıkların giderilmesi ile

⁶⁴ Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1988, s. 387.

⁶⁵ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi İncelemesi*, AİTİA Yayın No: 127, Ankara 1979, s. 6.

⁶⁶ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 132.

sistematiik çalışan, toplam kalite uygulamalarının geliştiği, etkin çalışan bir vergi idaresi amaçlanmaktadır.

2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke ve esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır⁶⁷.

Vergi denetimi açısından bakıldığında bağımsız denetim, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile tanımlanmış denetim şeklidir. 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde mesleğin konusu içinde gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; mali tabloları üzerinde belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek vb. görevleri sayılmıştır. Ayrıca, 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile yeminli mali müşavirlere gerçek ve tüzel kişilerin veya bunlara ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi verilmiştir.

⁶⁷ DUMAN, age. s. 164.

C.Vergi Denetiminin Amacı

Verginin zora dayalı bir yükümlülük olması ve yarattığı algı, vergi yükümlülerinin vergiye bakışlarını ve vergi ödenmesine olan bakışlarını zaafiyete uğratabilmekte, kişiler vergi ödemek istememektedirler.

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin olan bir uygulama aracıdır. Denetimin temel amacı; denetim süreci ile vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla, matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğru ya da yanlışlığının tespitidir⁶⁸. Bu amaç doğrultusunda hareket edilebilmesi için denetim elemanları nezdinde yaptıkları işin sonucunu net olarak görebilmelerinin sağlanması oldukça önemli görülmektedir⁶⁹.

Vergi denetimi yoluyla, bir yandan idareyi düzenli ve mevzuata uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek, diğer taraftan da mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır⁷⁰. Diğer taraftan hedeflenen amaç doğrultusunda salt bir vergi incelemesinden başka mükelleflerin vergilendirildikleri gelirlerini belirlemede karşılaştıkları zorlukları aşmalarını sağlamak, vergi bilincini geliştirmek ve vergi adaletinin sağlanmasında mükelleflerin gönüllü katılımlarını sağlamak gibi amaçlarının da olduğu izlenmektedir⁷¹.

Vergi denetiminin ortaya çıkmasına neden olan vergi sistemlerindeki beyan sisteminin geçerli olması neticesinde, beyan dışı bırakılan vergiye tabi gelirler ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyum konusunda gösterdikleri dirençlerdir. Ancak, asıl neden bu olmakla birlikte vergi denetiminin gerçekleştirilmesine olanak verdiği veya katkıda bulunduğu başkaca amaçlardan

⁶⁸ Osman PEHLİVAN, “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası**, S. 62, Ekim 1986, s. 34.

⁶⁹ Selçuk TEKİN, “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 181, Ankara 2003, s. 69.

⁷⁰ ARICA, İYİBİL, a.g.e, s. 2.

⁷¹ Niyazi ÖZKER, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, 2002, s. 176.

da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo ekonomik amaçlara ulaşılması⁷² ve mükellefin vergiye uyumunun sağlanmasına yönelik amaçlardır.

Vergi denetimin amaçları nitelik bakımından;

-Vergi hasılatını artırmak suretiyle ek gelir sağlama olarak açıklanabilecek mali amaç,

-Gelir dağılımını düzenleme yoluyla herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması ve vergide adalet ve eşitliğin sağlanması için vergi yapılarının ve uygulamaları olarak çerçevelendirilebilecek sosyal amaç,

-Devletin fonksiyonlarının artması sonucunda artan giderleri karşılayabilecek gelir artışını ifade eden ekonomik amaç,

-Vergi denetimi hukuki bir durum olması nedeniyle, vergi denetimindeki hukuk kurallarının eşit ve adaletli bir şekilde uygulanması hukuka olan güvenin ve devletin saygınlık ve gücünü göstermesi açısından hukuki amaç,

olarak ayrıştırılabilir. Ayrıca vergi denetimin türleri açısından bakıldığında yoklama ile vergi kanunlarının uygulanmasında yükümlüler hakkında yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konularla ilgili bilgilerin vergi dairesi tarafından tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

VUK'da vergi incelemesinin amacı "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır." olarak belirtilmiştir. Vergi denetimin temel amacı, Devlet açısından verginin doğru ve zamanında ödenmesini sağlamaya yöneliktir. Ancak bunun yanında vergi incelemesi diğer yandan, inceleme süresince ortaya çıkan, bilmemezlik, anlayamamazlık sonucu yapılmış olan hatalar konusunda, yetkilileri bilgilendiren yönü ile mükellefleri

⁷² AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, s. 168.

eğitmeyi, gönüllü olarak daha doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile de vergi adaletini güçlendirip, vergide eşitlik ilkesini pekiştirmeyi amaçlamaktadır⁷³.

Kısaca vergi incelemesinde amaç büyük tutarda matrah farkı bulmak değil beyan edilen ve/veya ödenen verginin doğruluğunu araştırmak ve sağlamaktır⁷⁴. Ayrıca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması kapsamına yalnız Devletin lehindeki hususların araştırılması girmemektedir. Nitekim Danıştay kararlarına göre inceleme elemanları, devletin aleyhine olsa da, yükümlülerin lehlerine olan hususları da değerlendirerek bu anlamda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak durumundadırlar⁷⁵.

Yükümlülerin vergi incelemesine tabi tutulma riskinin yüksekliği yükümlüleri doğru bildirimde bulunmaya yönlendirecektir. Aynı zamanda bu durum kayıt dışı ekonominin kayda alınmasında çok önemli bir rol üstlenecektir. Vergi inceleme mekanizması ile vergi idaresi bir yönden gerçek bildirimde bulunmayan yükümlüleri cezalandırırken diğer yandan da vergi kayıp ve kaçacağını en aza indirmeyi hedeflemektedir⁷⁶. Vergi inceleme oranının, yükümlünün tarh zaman aşımı süresi içinde en az bir kez incelenmesi mümkün olan bir orana yükseldiğinde, öncelikle mükellefleri doğru beyanda bulunmaya zorlayacak, ayrıca vergi ödeme bilincinin yerleşmesine katkı sağlayacaktır.

Vergi idaresi işlemlerinin denetiminden ise, vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını ve vergi hukukunu mükellefler nezdinde uygulayan görevlilerin gerçekleştirdikleri işlemlerin hukuka uygunluğunun sağlanması, mükellefe kalite odaklı bir hizmet anlayışıyla ulaştırılması ile vergi idaresinin etkin ve düşük maliyetle çalışması amaçlanmaktadır.

⁷³ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 133.

⁷⁴ AYKIN, a.g.m, s. 38.

⁷⁵ Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1977-1987)**, Savaş Yayınları, Ankara 1987, s. 525-527.

⁷⁶ Sevil ŞİN, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No 2005-17, İstanbul 2005, s. 80.

D. Vergi Denetimini Gerektiren Nedenler

Vergi idaresinin üstlendiği misyon ve görevler dikkate alındığında, bunun gerçekleştirilebilmesi ancak iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda etkin çalışan ve etkin bir denetim sistemi ile desteklenen bir yapının kurulmuş olmasına bağlıdır. Bu çerçevede vergi denetimi etkin vergi idaresinin gereklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetimi kamu hizmetlerinin ve temel kamusal fonksiyonların yerine getirilmesi için, ihtiyaç duyulan gelirin elde edilmesi gibi tanımlanabilecek mali, maliye politikasının ve gelir dağılımında önemli araç olan vergi politikası ve vergi uygulamaları ile ekonomik kalkınma sürecinde sektörel destek ve teşvik edici düzenlemeleri kapsayan ekonomik ve sosyal, vergi uygulamalarının temelini ve kaynağını oluşturan yasal düzenlemeleri kapsayan hukuki nedenlerle gerçekleştirilmektedir.

Bu bölümde vergi denetimini gerektiren nedenler mali, ekonomik, sosyal ve hukuki açıdan değil daha çok fonksiyonel içerikleri yönüyle değerlendirilmiştir.

1. Vergide Beyan Sisteminin Geçerliliği

Beyan usulüne dayanan vergi sistemleri iyi bir denetim sistemi ile desteklenmediği zaman başarılı olamamaktadır. Bu sebeple mükellefler tarafından yapılan beyanların doğruluğunu araştırmak ve incelemek zorunlu olmaktadır⁷⁷.

⁷⁷ Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 64.

Vergi sisteminin beyan esasına dayanması hukuki olarak mükellefler tarafından verilen beyannamelerin geçerli kılınmasını ve verginin beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi esasına dayanmaktadır.

Beyana dayalı vergilemenin en önemli esaslarından birisi de; mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin süratli ve sık denetim yapması, böylelikle mükellefin daha dürüst ve bilinçli bir şekilde beyanda bulunmasının sağlanmasıdır. Ancak, ülkemizde vergi daireleri, VUK'a göre inceleme konusunda önemli bir yetkiye sahipken, uygulamada bu durum böyle gerçekleşmemektedir⁷⁸.

Beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemlerinde, ekonomik çöküntü dönemlerinde, sürdürülegelen alışkanlıklar gereğince ya da psikolojik nedenlerle beyan sistemi iyi çalışmadığı ve verilen beyanların gerçek durumu yansıtmadığı görülmektedir. Vergi sisteminde beyan sisteminin etkin çalışmasını sağlayacak mekanizma vergi denetimidir. Vergi idaresince mükelleflerin beyannamelerini verip vermediklerinin kontrolünden beyannamede bildirilen vergi bilgilerinin doğruluğuna kadar kontroller vergi denetimi yoluyla sağlanır.

2. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi

Ülkemizde vergi sisteminin sorunlarından birisi kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve buna bağlı olarak da vergi kaçakçılığının yaygınlığıdır. Bu husus hem maliyeciler hem de genel kamuoyunda ağırlıkla kabul edilmektedir.

Vergi yükümlüleri nezdinde, içinde bulunulan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması ya da vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacaklarına ilişkin inancın zayıf olması⁷⁹, vergi bilincinin gelişmemesi,

⁷⁸ Derya YAYMAN, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Çerçevesinde Gelir İdaresinin Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **E-yaklaşım**, Aralık 2004, Sayı: 17.

⁷⁹ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

alınan verginin kamu hizmetlerine dönüşmemesi ve idarenin kamu hizmet sunumunda saydamlık ve hesap verilebilirliği sağlamaması, vergide adalet ve tarafsızlık ilkesinin yitirilmiş olması gibi ekonomik, sosyal veya psikolojik nedenlerle vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimindedirler.

Diğer taraftan vergi mevzuatının geniş bir alanı kapsamaması, teşvik ve istisna uygulamalarının çokluğu gibi nedenlerle her zaman kolay anlaşılabilmesi ve kişilerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyebilecek sıklıkta değişikliklere tabi tutulması, vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır⁸⁰. Vergi kaçakçılığı, vergi kaybına sebep olduğu gibi, vergi adaletini bozmakta ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında da eşitsizliklere yol açmaktadır⁸¹.

Kamu yönetimine oluşan güvensizlik, vergiden kaçınmanın nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu hizmetlerinde genel olarak kalitenin düşük olması, vergileri ödeyen ve bu hizmetlerin müşterisi olan mükelleflerde vergiye karşı direncin oluşmasına neden olmaktadır. Kamu hizmetinin üzerinde uzlaşmış herhangi bir tanımının olmaması ise, kamu harcamalarının temel finansman aracı olan verginin sınırlarını belirsiz bir hale getirmektedir⁸². Tüm bu benzeri nedenlerle, vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma veya kaçırma eğilimleri vergi denetimin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

3. Ekonomide Kayıt Dışılığın Önlenmesi

Kayıt dışı ekonomi kavramı, 1950 yılından itibaren tüm dünyada önemini artırmıştır. Kayıt dışı ekonomi, hiç kayıt altına alınmamış ekonomik faaliyetler ve/veya kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlerini içermektedir⁸³. Kayıt dışı

⁸⁰ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

⁸¹ DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu (685)**, Yayın No 2734, Ankara 2007, s. 7.

⁸² DPT, a.g.r, s. 17.

⁸³ DPT, a.g.r, s. 7.

ekonomi farklı ekonomilerde farklı biçimlerde ortaya çıkmakta ve bu niteliklerine göre de farklı adlarla anılmaktadır. Bunlar, yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi ve vergi dışı ekonomi olarak sıralanabilir. Ancak bu kavramların her birisi tek başına ele alındığında kayıt dışı ekonominin tamamını açıklamakta yetersiz kalmakta ya da çağrıştırdıkları ile anlaşılan manadaki kayıt dışı ekonomi kavramına denk düşmemektedir. Örneğin yer altı ekonomisi ve kara ekonomi kavramları daha çok, uyuşturucu, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı gibi yasa dışı faaliyetleri, vergi dışı ekonomi kavramı da sadece vergilendirilmemiş faaliyetleri çağrıştırmaktadır. Kapsamı içinde olmakla birlikte bu kavramlar kayıt dışı ekonominin tamamını açıklamaktan uzaktır⁸⁴.

Kısaca geniş anlamda kayıt dışı ekonomi, ülkenin milli gelir hesaplarına dahil edilmeyen, hesaplara girmeyen yada eksik alınan, milli gelir hesabında dikkate alınan istatistiksel yöntemlerle tahmin edilemeyen yasal yada kanunlara aykırı faaliyetlerin tamamıdır.

Kayıt dışılığın birçok olumsuz sonucu bulunmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması, devletin yeni vergilere başvurmasına veya mevcut vergileri artırmasına yol açmaktadır. Artan vergi yükü ise, kayıt dışılığı teşvik ederek bir kısır döngü yaratmaktadır. Kayıt dışı çalışanlar kanunlara uygun faaliyet gösterenler yanında, düşük maliyetle üretim yaptıkları için haksız rekabet avantajı elde etmektedir⁸⁵.

Vergi denetiminin temel amacı, kişileri kanunlara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, kanunlara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira, vergi denetimi kanunlara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan kriter, bu riskin büyüklüğüdür. Denetim geçirme riski ne kadar yüksek olursa, mükelleflerin gelirlerini doğru beyan etme

⁸⁴ Şinasi AYDEMİR, “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I)”, **Vergi Dünyası**, Ocak 1995, Sayı. 161.

⁸⁵ DPT, a.g.r, s, 7.

eğilimleri o kadar yüksek olur. Ampirik araştırmalar, vergi inceleme olasılığındaki artışın beyan edilen gelirin doğruluk derecesini artırdığını göstermektedir⁸⁶.

Ekonomideki kayıt dışılığın yüksekliği vergi gelirlerinin düşmesine ve kamu finansman dengesinin bozulmasına yol açmaktadır. Özellikle kayıt dışılığı kayıt altına alma amacına yönelik yoklama ve vergi incelemeleri yoluyla yapılacak vergi denetimlerini gerekli kılmaktadır.

4. Maliye Politikasının Sürdürülebilirliği

Ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun kanunlar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinliğe sahip bulunmaması halinde sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesi kaçınılmazdır. Denetim, oluşturulan sistemin işlemlerini güvence altına alarak bozulmasını önlediği gibi, maliye politikalarının başarısını da artırır⁸⁷.

Vergilerden beklenen bir diğer önemli fonksiyon da gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu fonksiyon; gelir, tüketim ya da servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir grubuna dahil kişilerin refahını arttırıcı alanlarda kullanılması suretiyle yerine getirilmektedir. Verginin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi beklenen bu olumlu etkisi, kuşkusuz vergi kaçakçılığının yaygınlığını büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır⁸⁸.

Devlet tarafından oluşturulan vergi sistemleri öncelikle kamu giderlerinin finansmanına yöneliktir. Ancak asıl nedenin yanında vergi uygulamalarının

⁸⁶ ASLAN, a.g.m, s. 4.

⁸⁷ ASLAN, a.g.m, s. 3.

⁸⁸ İsmail TÜRK, **Maliye Politikası -Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri-**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1997, s. 296.

vergiye tabi kazançların belirlenmesi, istisna ve muafiyetler ve vergi oranları yoluyla gelir dağılımına olan etkileridir.

Vergi denetimleri, vergiye tabi kazançların doğru belirlenmesine, vergi oranlarının doğru uygulanmasına ve vergiden istisna edilmiş işlemlerle muafiyetlerin doğru uygulanması açısından gelir dağılımına olan etkilerini ortaya koyacak ve bu nedenle belirlenmiş maliye politikalarının sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır.

5. Vergilendirmede Adaletin Sağlanması

Vergi denetimi, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşır. Vergi kaçırmaya yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece, vergi adaletinden söz edilmez. 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, hiç şüphesiz vergi denetimleri ile sağlanmaktadır⁸⁹.

⁸⁹ AKDOĞAN, Vergi İncelemesi, s. 8.

6. Bütçe Denkliğinin Sağlanması

Devlet kamu hizmetlerini vergilerle finanse eder. Günümüz devletleri temel kamu hizmetleri yanında sosyal devlet anlayışının gereği olarak kamu hizmetlerini çeşitlendirmekte ve ayrıca adil bir gelir dağılımı için çeşitli kesimlere kamu harcamaları yoluyla sübvansiyonlar sağlamaktadır. Kamu hizmetlerinin artan maliyetleri sonucunda daha fazla kamu geliri elde edilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca zorunlu kamu hizmetlerinin maliyetlerindeki artışlar ve ekonomik çöküntü durumları, devlet bütçesinde gelirlerin yeterince toplanamaması nedeniyle bütçede açıklara neden olmaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanında sürdürülebilir finansman şekli vergilerdir.

Bütçe açıklarına neden olan ikinci durum, ekonomik çöküntü zamanlarında, vergi matrahlarının düşmesi, verginin ödenme zamanının ertelenmesi ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri kamu gelirlerinde azalışa neden olmakta, denk bütçe sisteminde tahmin edilenden daha az gelir karşılığında kamu giderleri aynı tepkiyi vererek azaltılamadığından, bütçe açıklarını artmaktadır. Vergi denetimi geciktirilmiş vergilerin, kayıp ve kaçakların ya da beyan sisteminin iyi çalışmasını sağlayarak elde edilecek vergi gelirleri artışı ile bütçe açıklarının finansmanını sağlayıcı bir etki ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminin temel nedenlerinden birisi vergi ve ceza olarak devlete ek gelir sağlanmasıdır. Gelir sağlanması sürecinde, denetimin yaygın ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi ile mükelleflerin vergi denetimiyle karşılaşma risklerine yönelik olarak beyan ettikleri vergilerin yükselmesi yoluyla da gelir artışı mümkün olabilmektedir.

III. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FONKSİYONLARI

A.Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi, kamu hukuku içinde gerçekleştirilen, yapısı itibariyle bir tür kamusal dış denetimdir. Bir başka deyişle, egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere kaynak (vergi) veren yurttaşlarının (vergi mükellefi/vergi sorumlusu) vergisel ödevlerini yerine getirip, getirmediklerini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığının tespiti vergi denetimi yoluyla gerçekleştirir. Bu tür denetim, Devletin kendi içine yönelik olmayıp, kendisine vergi verenlere yönelik bir denetim biçimidir. Bu anlamda vergi denetimi çok etkili, çok güçlü bir kamusal yetki kullanım alanıdır⁹⁰. Vergi denetimi, yapısı gereğince bazı özellikleri içermektedir.

1. Vergisel Yükümlülükleri Kontrol Süreci

Vergi denetimi, yükümlülerin yükümlüklerini yerine getirip getirmediği ile ilgili olarak yasal süreç içinde gerçekleştirilen bir kontroldür. Bu kontrol bazen vergi idaresinin yükümlülüğe ilişkin bilgileri aldığı basit bir kontrol süreci olabileceği gibi, yükümlünün tüm hesap ve işlemlerinin, mali tablolarının, hesaplarının doğruluğunun kontrolüne de yönelen şekilde, geniş bir denetim şekli olarak da uygulanmaktadır.

Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile ülkemizde mali yönetim sisteminde iç denetim tanımlanmış olup, vergi idaresi işlemlerinin iç denetime tabi tutulması söz konusu olmaktadır.

⁹⁰ Ahmet EROL, “Vergi Denetiminde Hukuki Özen”, **Yaklaşım**, Şubat 2009, Sayı: 194.

2. İktisadi Faaliyetin Vergisel Çerçevesinin Belirlenmesi

Vergi, sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iratların bir bölümünün, belli hizmetlerin ifa edilebilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir⁹¹. Vergi devlete aktarılan parasal olarak ifade edilen iktisadi değerlerdir. Verginin konusu ise, verginin üzerine konulduğu doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını belirten verginin konusu kavramı, mükellefiyetin hedefini ve amacını da önemli ölçüde gösterir. Verginin neyin üzerinden alınacağı, kanun koyucu tarafından belirlenmekte olup, kanunlarda gösterilmiş olmadıkça herhangi bir unsur ya da işlem vergilendirilemez⁹². Vergi denetimi verginin konusunu oluşturan iktisadi faaliyetin hukuki açıdan kapsamının ortaya konması ve çerçevesinin belirlenmesi özelliğini taşır.

3. Önceden Belirlenmiş Denetim Kriterleri

Vergi denetimi görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından gerçekleştirilir. Günümüz devletlerinde iç kontrol, iç denetim sistemi, toplam kalite yönetimi, vatandaş odaklı hizmet anlayışı gibi gelişen yönetim ilkeleri çerçevesinde hizmet standartları ve iç kontrol süreçleri geliştirilmektedir. Vergi denetiminde de bu süreçleri tamamlayan denetim standartlarının geliştirilmesi ve denetimin bu niteliğini de içinde barındırması gerekir.

⁹¹ Hesap Uzmanları Derneği, age. s. 131.

⁹² AKDOĞAN, a.g.e, s. 45.

4. Faaliyet ile Vergi Arasındaki Uyumluluk Derecesini Tespit Etmek

Vergi denetiminde amaç, yükümlülerin hesap ve işlemlerinin ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunu kontrol etmektir. Yapılan denetim ile yükümlülerce gerçekleştirilen iktisadi faaliyetlerin vergi kanunları açısından verginin konusu ve kapsamına girip girmedikleri kontrol edilir. Vergi denetimi, gerçekleşen iktisadi faaliyetlerle beyan edilen vergi arasındaki uyumu sağlama amacı taşır.

Vergi denetimi bu özellikleri yanında;

- Sonuçları itibariyle yükümlülüklerini yerine getirmeyen ya da eksik getiren yükümlüler hakkında parasal ya da hürriyeti bağlayıcı cezai müeyyidelere sahip bir yaptırım özelliğini,

- Yapılan denetimin yükümlülerin hesaplarına yönelik olması ve muhasebe kayıtları ile mali tablolarının denetlenmesi nedeniyle hesap denetimi,

- Etkin bir kamu gücüne dayanarak denetim yapılması nedeniyle kamu denetimi,

- İşletmeler açısından bakıldığında tarafsız bir gözle hesap ve işlemlerin denetiminin yapılması nedeniyle işletme açısından dış denetim,

özelliklerini de taşır.

B.Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetimi tanımından da anlaşılacağı üzere mükellefler ve idarenin vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, diğer taraftan uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi

sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir⁹³. Vergi denetiminin nedenlerine bağlı olarak beklenen amacın gerçekleştirilebilmesi için denetime bazı fonksiyonlar yüklenebilir.

1. Araştırma ve Doğrulama

Vergi incelemesi her şeyden önce ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırır. Araştırma esas olarak incelenen mükellefin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin, dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinde ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir⁹⁴.

Araştırma, vergi denetiminin asıl işlevidir. Eğer vergi yönetimi, vergi incelemeleri aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gereği gibi kontrol edemiyorsa, vergi kanunlarına hataen veya kasten aykırı hareketleri araştırarak tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesinin sonuçları olan müeyyideler işletilememektedir⁹⁵. Vergi kanunları ne denli mükemmel olursa olsun vergi incelemesinin yapılmaması ya da olması gereken nitelik, verimlilik ve etkinlikte gerçekleştirilememesi oluşturulan sistemin yozlaşmasına ve doğru işlememesine neden olur⁹⁶.

Uygulanmakta olan vergi politikasından hedeflenen olumlu sonuçların alınabilmesi, yükümlü bildirimlerinin doğruluğuna bağlı olduğu kadar aynı zamanda vergilerin eksiksiz bir biçimde ve de zamanında ödenmesine de

⁹³ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s. 131.

⁹⁴ DUMAN, a.g.e, s. 132.

⁹⁵ ŞEKER, age. s. 38.

⁹⁶ Abdullah ASLAN, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", **Vergi Dünyası**, Haziran 2002, Sayı 250, s. 4.

bağlıdır. Bu noktada vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamada idari işleve sahip bulunmaktadır⁹⁷.

2. Vergi Kayıplarını Önleme

Vergi incelemesinin, incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonu (prevantif fonksiyonu) mevcuttur⁹⁸.

Önleme fonksiyonunun işlevini gerçekleştirebilmesi ancak belli koşullar altında olasıdır. Öncelikle, yükümlülerin vergi inceleme riskinin yüksek olması gerekir. Diğer bir ifade ile tarh zamanaşımı süresi içerisinde ekonomik faaliyette bulunan tüm yükümlüler faaliyet alanları her ne olursa olsun incelenmeye tabi tutulma olasılığının yüksek olması gereklidir.

Vergi incelemesine tabi tutulma olasılığı düşük veya hemen hemen hiç yoksa yükümlünün doğru ve gerçek beyanda bulunmasını beklemek aşırı derecede iyiniyetlilik olacaktır. Bu açıdan vergi incelemesinin önleyici işlevini yerine getirmesinde yükümlülerin incelemeye tabi turumla olasılığı ne kadar yüksek olursa, beyan esasının geçerli olduğu mevcut vergi sistemimizde incelemenin önleyici fonksiyonu o derece etkin olacaktır⁹⁹.

⁹⁷ ŞİN, a.g.e, s. 79.

⁹⁸ DUMAN, a.g.e, s. 132.

⁹⁹ ŞİN, a.g.e, s. 87.

3. Eğitim

Vergi denetiminin, mükelleflerin vergisel işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamaya dönük araştırma işlevinin yanısıra hata ve hilelerin oluşmasını önleyici işlevi de söz konusudur¹⁰⁰.

Vergi incelemeleri sürecinde mükelleflerin vergisel konularda eğitildiği bir gerçektir. Yükümlüler vergi incelemesine alındıklarında inceleme sonuçlanıncaya kadar eğitim sürecine de girmektedirler. Vergi incelemesinde her şeyden evvel, uyarıcı, bilgi alıcı ve yapıcı yönler de söz konusudur. Doğaldır ki, incelemeye alınan yükümlüler, değişik kişiler oldukça bu işlev daha da etkili olacaktır¹⁰¹.

Yükümlü yükümlülüklerini yerine getirirken yasaya yeterince nüfuz edememekten kaynaklanan hatalar yapabilir. İnceleme sürecinde bu ve benzeri konularda yükümlü bilinçlendirilebilir¹⁰².

IV. ETKİNLİK KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

A. Etkinlik Kavramı

Örgütsel başarı, genellikle etkinlik ve verimlilik kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve

¹⁰⁰ ASLAN, a.g.m, s. 4.

¹⁰¹ ŞEKER, age. s. 39.

¹⁰² ŞİN, a.g.e, s. 89.

başarma düzeyini belirlemektedir¹⁰³. Kamu kesiminde verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle, kamu idarelerinin başarılarının ölçülmesinde verimlilikten daha geniş bir kavram olan etkinlik kavramı ön plan çıkmaktadır¹⁰⁴. Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder.

Etkinlik, kaynakların verimsiz kullanımı gibi sakıncaları gidermek, aynı amaç veya çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için yol gösterici bir süreci ifade etmektedir¹⁰⁵.

Etkinlik bir kurumun belirlenen kriterler ve planlanan hedefler ile elde edilen çıktı ve sonuçların karşılaştırılmasını sağlamakta olup, sisteme yöneliktir. Başka bir ifade ile etkinlik girdi ve çıktıların parasal değerlerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılmasını gerektiren verimlilik kavramına göre daha geniştir ve genellikle çıktıların parasal değerlerle ifade edilmediği durumlarda kullanılır¹⁰⁶. Etkinlik kavramı gereğinden fazla girilen veya tekrarlanan maliyet, mal ve hizmetlerin belirlenmesini sağlar¹⁰⁷.

Etkinlik, gerçekleştirilmek istenen amaç ile faaliyet sonucunda elde edilen çıktının karşılaştırılması sonucunda gerçekleştirilebilirlik durumunun ölçülmesiyle ortaya çıkan sonuçtur. Dolayısıyla etkinlikte belirlenen amaç ve hedefler, amaç ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetler ve en önemlisi de ulaşılan sonuçların ölçülmesidir. Amaç ve hedefler belirlenirken, bunların ölçülebilir olması durumunda etkinliğin belirlenmesi kolaydır. Ancak,amacın ölçülemediği durumlarda, örneğin vergi denetimin etkinliğini sağlamaya yönelik belirlenmiş amaçların ölçülmesi çok kolay görünmemektedir.

¹⁰³ Burhan ERDEM, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:233/154, Eskişehir 1981, s. 45.

¹⁰⁴ GERÇEK, a.g.e, s. 15.

¹⁰⁵ GERÇEK, a.g.e, s. 15.

¹⁰⁶ Figen ALTUĞ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000, s. 18.

¹⁰⁷ GERÇEK, a.g.e, s. 16.

B. Vergi Denetimin Etkinliği

Vergi denetimi ve incelemesi, vergi sistemi yaptırımlarının ve ekonomik etkilerinin ölçülmesindeki en önemli aşamalardan biridir. Bu sürecin, vergi kaçırıcıların toplam vergi gelirlerini düşürdüğü bir vergi sisteminde bir denetim etkinliğinin sağlanması amacına yönelik olduğu görölür¹⁰⁸.

Günümüzde vergi denetim sistemi, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Beyan dışı kalan gelirlerin vergi idaresinin etkinliğine, verginin amaçlarını gerçekleştirmedeki etkinliği, gelirin giderleri karşılama oranı ve sürdürülebilir borçlanma ve maliye politikasına olumsuz etkisinin giderilmesi, etkili bir vergi denetimi mekanizması kurulması ile mümkündür¹⁰⁹.

Vergi yapıları bir başka bireyin refah düzeyini azaltmaksızın, herhangi bir bireyin refah düzeyini artırarak vergi gelirlerinin artışının mümkün olabildiğı vergi sistemleri etkindir¹¹⁰.

Vergi denetimi, çağdaş vergi sisteminin işlemlerini güvence altına alan ve zaman içinde bozulmasını engelleyen bir işleve sahiptir. Denetimdeki etkinlik vergi idaresinin başarısını artırırken, kanunların öngördüğü yaptırımların uygulanmasına ortam hazırlar. Vergi yükümlülerinin denetlenme oranı ve sıklığı,

¹⁰⁸ ÖZKER, a.g.m, s. 172.

¹⁰⁹ İbrahim Attila ACAR, Mehmet Emin MERTER, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 2004, Sayı 147, s. 6.

¹¹⁰ Alirıza GÖKBUNAR, **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereğı**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997, s. 301.

vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan temel kriterler olmasına rağmen, optimal denetim stratejisi belirlenerek vergi denetimlerinin etkin, koordineli, planlı-programlı ve doğru bir şekilde yapılması bu kriterlerden daha önemlidir¹¹¹.

Vergi uygulamalarında etkinlik ve verimlilik ancak sağlıklı inceleme ve bu incelemelerin gereklerini yerine getirmekle olur¹¹². Etkin bir vergi denetimini kaçınılmaz kılan vergi direncinin sosyo-psikolojik temeli, toplumsal genel bir vergi etiğinin yanı sıra, denetimin fonksiyonelliğine gerekçe oluşturabilecek bir spesifik vergileme düşüncesiyle de biçimlenebilmektedir. Pozitif hukuk çerçevesinde vergi denetiminin sürekli bir fiskal verimliliği hedeflemesi etkin bir vergi incelemesiyle başlamakta, vergilendirilen ticari ve sınai dalların iktisadi yapısından, vergilemeye konu olan ancak mali olmayan unsurlara ve hatta doğru bir vergilendirilebilir gelir ölçeğinin saptanmasına kadar çok yönlü bir fonksiyonel yapıya dönüşmektedir¹¹³.

Şüphesiz etkin bir vergi denetimi, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu da doğrudan ilintilidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlüleri açısından değerlendirilmesi ve vergilemeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir¹¹⁴.

Yükümlülerce beyan edilen vergi matrahlarının doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir vergi denetimi, aynı zamanda vergi sistemini başarılı kılan önemli bir faktördür¹¹⁵.

¹¹¹ GERÇEK, a.g.e, s. 45.

¹¹² Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, “Resen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, Sayı 177, s. 70.

¹¹³ ÖZKER, agm. s. 173.

¹¹⁴ ÖZKER, agm. s. 175.

¹¹⁵ PEHLİVAN, a.g.m, s. 33.

Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yöntemi olmamakla birlikte, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemidir. Vergi sistemini veri olarak kabul ettiğimizde, kısa vadede vergi sisteminde değişiklik yapılamayacağı düşünüldüğünde, vergi kayıplarını önlemek için yapılan vergi denetimlerinin etkinliği vergi kaybını önleme derecesi ve vergi inceleme elemanlarınca saptanan matrah farklarının, incelenen matrah tutarlarına oranlanması ile ölçülebilir.

C. Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Unsurlar

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında; vergi idaresinin çağdaş yapıda ve etkin işleyen performans odaklı yönetim anlayışına hakim bir şekilde örgütlenmesi, vergi idaresi ve denetimin mükellef odaklı şeffaflık ilkesine uygun ve yasal düzenlemelerle görev ve yetki sınırlarının net olarak belirlenen bir çerçevede faaliyetlerini gerçekleştirmeleri, mükellef haklarının geçerli olması, denetim standartlarının geliştirilmesi, ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesine yönelik strateji ve uygulamaların geliştirilmiş olması, basit ve etkin işleyen bir vergi sistemi, verginin alınması ve kamu hizmetlerine aktarılmasının her sürecinde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin varlığı, denetim elemanlarının sayısal yeterlikleri ve nitelikleri, vergi denetiminin gelişen teknolojileri iyi kullanan ve sürekli modernize bir yapıya sahip olması gibi unsurlar etkinliğin sağlanmasında ana belirleyiciler olmaktadır.

V. BAZI YABANCI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergiler, federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel bazda (belediye) toplanmakta olup, her birim kendi vergilerini uygular. Birden fazla birim ana vergi kaynaklarından yararlanmasına rağmen birimler arasında paylaşılan vergi söz konusu değildir. Federal hükümet, eyalet yönetimlerinin çoğu ve yerel yönetimler gelir vergileri uygulamaktadırlar. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken eyalet düzeyinde, satış ve gelir vergileri ile yerel düzeyde ise servet vergileridir¹¹⁶.

ABD Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) Hazine Bakanlığı'nın bir birimi olup, çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, IRS Başkanı, bir kamu sektörü temsilcisi ve 6 özel sektör temsilcisinden oluşan ve ABD Başkanı tarafından atanan bir kurul tarafından yerine getirilir¹¹⁷. IRS'in görevi, genel olarak, tüm federal vergilerin toplanmasını sağlamak olup bunun yanı sıra ithalat üzerindeki vergileri uygulamak ve alkollü içkiler ile uyuşturucu ilaçların satışına ve beyaz fosforlu kibritlerin üretimine ilişkin vb. bazı yasal düzenlemelerin gerektirdiği zorlayıcı uygulamaları yapmaktır¹¹⁸.

ABD kanunlarına göre vergi incelemesi, bir kişinin ya da kurumun defterlerinin, yasal belgelerinin ve kayıtlarının incelenmesidir. Bunun yanı sıra inceleme, tarafları araştırarak kişi ya da kurumun gerçek vergi borcunu belirlemeyi de kapsar.

¹¹⁶ KARYAĞDI, a.g.e, s. 13.

¹¹⁷ Metin DURAN, "ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, Eylül 2004, s. 30.

¹¹⁸ KARYAĞDI, a.g.e, s. 22.

IRS vergi incelemesi, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir. Bu kapsamda bir vergi incelemesinin varlığı suça ilişkin bir yanlış fiili ya da mükellefin beyannamesindeki hatalı bilgiyi ortaya koymamakta, iddia etmemektedir. Gerçekte IRS'in yaptığı mükellefin beyanında dikkat çeken bir unsurla ilgilenilmesinden başka bir şey değildir. Örneğin 1995'te IRS tarafından dairede gerçekleştirilen basit incelemelerin ortalama %16'sı ve ülke genelinde mükellefin işyerinde gerçekleştirilen büyük incelemelerin %6'lık kısmı mükelleflerin vergi yükümlülüklerinde herhangi bir artış olmadan sonuçlanmıştır. Diğer taraftan incelenen mükelleflerin inceleme sonucunda göre vergi iadesi alması da uygulamada karşılaşılabilen bir durumdur. Vergi inceleme oranları son yıllarda ciddi şekilde düşüşler göstermiştir. Örneğin 1997'de inceleme oranı en düşük tarihi seviye olan %0,65'e inmişken bu oran 2000'de %0,23'e inmiştir. Düşük seviyedeki bu oranlar bir kısım mükellefler arasında inceleme riskinin çok düşük olduğu gibi bir anlayışla aşırı bir şekilde abartılmakta ve yanlış anlamalara neden olmaktadır¹¹⁹.

Esas olarak yükümlülerin işyerinde ve beyannamelerindeki bütün gelir unsurlarını dikkate alarak defter ve belgeleri üzerinden inceleme yapan, gerekli gördüğünde karşıt inceleme yaparak incelemeyi derinleştiren ve bu konuda da uzmanlaşan elemanlara işyeri inceleme elemanları denilmektedir. Bunlar incelemeleri sırasında vergi kaçakçılığı ve suç teşkil eden hileli işleri saptarlarsa, incelemeyi durdurup istihbarat servisini uyarmaktadırlar¹²⁰.

ABD Gelir İdaresi beyanname seçimi ve her tip federal vergi beyannamelerinin incelenmesinde mükellef için geçerli olan gerçek vergi borcunu tespitiye yönelik bir inceleme programı uygular. İncelemeler ya yüzyüze

¹¹⁹ KARYAĞDI, a.g.e, s. 47.

¹²⁰ İsmail CAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", Maliye Dergisi, Eylül-Ekim 1981, Sayı 53, s. 70.

görüşmeler aracılığıyla ya da telefon veya yazı ile gerçekleştirilir. Bu incelemelerden Ücret ve Yatırım Gelirleri Uygulama Bölümü incelemelerinin çoğu Uyum Merkezi elemanları olan Gelir Bürosu Denetçilerince telefon ya da yazı ile gerçekleştirilir. 2001 mali yılında 529.241 adet beyanname Uyum Merkezi incelemeleri aracılığıyla düzeltilmiştir. Bu rakam toplam bireysel vergi beyannamesi incelemelerinin %70'ine karşılık gelmektedir. Her bölge, uyum yetkilisi ismindeki görevliye ve ticari ya da gayri ticari yüksek tutarlı gelirlerin incelenmesinden sorumlu Gelir Ajanlarına sahiptir. Vergi Denetçileri muhasebeci değildirler ve seçilen gelir vergisi mükellefleri, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konusunda inceleme yaparlar. Vergi Uyum Yetkilileri birer uyum personeli olup, seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler. Öte yandan hileli vergi suçlarını soruşturan Cezai Soruşturma birimi de IRS'in yasal cebri uygulama bölümlerinden biri olup vergi kanunlarına uyumun zorla sağlanması ile görevlidir ve vergi kanunlarının ihlal edilmesinin soruşturulması işlemlerini Özel Ajan adlandırılan görevliler eliyle yürütmektedir¹²¹.

B. İngiltere'de Vergi Denetimi

İngiliz gelir idaresinin amacı kendisine kanunlarla yüklenen vergiyi doğru miktarda ve doğru zamanda toplamaktır. İngiltere'de vergi incelemesi "tax inspector" denilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Gelir idaresinin uyum stratejisi ise gönüllü uyumu teşvik edici, uyumsuzluğu ise ortaya çıkarıcı ve düzeltici olmak üzere iki yönlüdür. Denetim elemanı gelir idaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirler. İhtilaflı olaylarda Gelir İdaresi Başkanı'ndan bir önceki aşama olarak gelir idaresini temsil eder, vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi kanunlarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak-işyerine

¹²¹ KARYAĞDI, a.g.e, s. 49.

giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır.

Her yıl idare vergi incelemesi için bazı beyannameleri seçer. Yükümlü beyannamedeki kayıtların ve bunlara ilişkin detayların doğruluğundan sorumludur. İdare yükümlü kayıt ve beyanlarını inceleyerek bunların çok fazla veya çok az vergi ödemelerini önlemek ister¹²².

Gelir idaresi yükümlünün yaptığı beyanı kontrol için olduğu kadar beyanname üzerindeki kayıtları, kontrol için gereken bilgiyi sağlamak amacıyla da bilgi isteyebilir. İnceleme elemanı yükümlü kayıtlarını incelerken beyannamenin tam ve doğru olup olmadığına karar vermede yükümlünün özel kayıtlarına gereksinim duyarsa yükümlü bu kayıtları temin etmek durumundadır. İnceleme sırasında yükümlünün beyannamesinde veya kayıtlarında hata tespit edildiğinde yükümlü bu hatayı düzeltme konusunda gerekli özeni göstermezse cezalandırılır. Bu durum yükümlüye inceleme başlamadan önce söylenir¹²³.

C. Almanya’da Vergi Denetimi

Vergi incelemeleri vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine 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 mevcuttur¹²⁴.

¹²² ŞİN, a.g.e, s. 153.

¹²³ ŞİN, a.g.e, s. 158.

¹²⁴ İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, s. 28-30.

Vergi denetimi, vergi dairelerine bağlı inceleme elemanlarınca yapılmakta, teftiş ve performans ağırlıklı denetim ise Alman Sayıştay'ı tarafından gerekleřtirilmektedir¹²⁵.

Gelir vergisi beyannamelerinin tahakkuku st derecede vergi denetmeni tarafından incelenmeden önce orta dereceli bir vergi denetmeni tarafından kontrol edilmek zorundadır. Bu sıra denetim temel olarak beyannamelerin makul olmasıyla bağlantılıdır. Yani farklı gelir gruplarındaki mükelleflerin nasıl yeniden inceleneceği önceki yıllarda olduğu kadar aynı işi ve mesleği yapan mükelleflerinde karşılaştırılmasıyla geliştirilmiştir.

İşyeri denetimleri Almanya'da oldukça gelişmiştir. Alman Vergi dairesinde toplam olarak 10.000'den fazla işyeri denetmeni çalışır. Ciro su belli bir tutarın üzerinde olan işyerleri işyeri denetmenlerince firmanın muhasebe sistemi ve buna ilişkin belgelerini olağan bir denetim süreci için (son 3 veya 4 yıl) denetlenir. cret stopajı ise daha kısa aralıklarla (genellikle 1 yada 2 yılda) işverinin ofisinde denetlenir¹²⁶.

İşyeri denetim sistemine muhasebecilerin düzenli çalışmasını engellediği ve denetim sürecinin çok uzun olduğu gibi sebepler yüzünden eleştiriler bulunmaktadır. Gelir idaresi işyeri denetimi yaparken kayıtları elektronik ortamda tutan yükümlülerin defter kayıt ve belgelerine on-line ulaşma hakkına sahiptir. Bu durum, modern bilgi toplumu ve elektronik ticaretin büyümesi konusunda denetimlerde mali tasarruf ve etkinliğe olanak tanır. Alman vergi kanunları daha basit, daha uygun ve daha şeffaf hale getirilerek AB gerekleriyle uyumlařtırılmıřtır¹²⁷.

¹²⁵ şİN, a.g.e, s. 137.

¹²⁶ şİN, a.g.e, s. 138-139.

¹²⁷ şİN, a.g.e, s. 140.

D. Diğer Ülke Uygulamaları

Fransa'da Vergiler Genel İdaresi 1998 yılında Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Vergi denetimi konusunda Ekonomi ve Finans Bakanlığı'na bağlı Vergiler Genel İdaresi (doğrudan ve dolaylı vergilerle, gelir vergisi, katma değer vergisi gibi vergiler) ve İnderkt Haklar ve Gümrükler Genel İdaresi yetkilidir.

Fransa'da vergi incelemesi, esas itibariyle, yetki ve görev alanlarına göre, bildirimleri yükümlüden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleme elemanları, ulusal inceleme elemanları ve tüm vergi ve resimleri inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir¹²⁸.

Vergi denetimi vergi yönetimine tanınan mükelleflerin vergi hususunda yaptıkları hataları, yanlışlıkları, eksiklikleri düzeltme ve tamamlama erki olarak da tanımlanabilir. Bu güç anayasal bir değer taşır. Devlet anayasaya göre, yönetilenlerin vergi kaçırıp kaçırmadığını denetlemek zorundadır.

Fransa'da denetim işyeri denetimi ve vergi dairesinde denetim olarak iki şekilde yapılmaktadır. Vergi idaresinde yapılan denetim onaylanmış tüm mali bildirimler üzerinde yapılmaktadır. 1997 yılında onaylanmış bildirimlerin gerçek kişi beyanlarının %6'sı, kurum beyanlarının ise %15'i incelenebilmiştir. İşyeri denetimleri ise daha derinlemesine yapılmaktadır¹²⁹. Kayıtların incelenmesi ilk olarak şirketlerin kayıt altındaki bölümlerini (envanterler-defterler) ilgilendirir. Fakat genel olarak inceleme, yükümlünün tüm ticari, mesleki faaliyetleri üzerinde bilgi sahibi olunabilecek alanlarda, vergi görevlisinin aydınlanması için yapılabilir. İnceleme şirketler için 3 ayla sınırlandırılmıştır. Bilanço değerleri kanunda öngörülen tutarı aşan şirketler için ise bir zaman sınırlaması yoktur¹³⁰.

¹²⁸ CAN, agm. s. 71.

¹²⁹ ŞİN, a.g.e, s. 146.

¹³⁰ ŞİN, a.g.e, s. 151.

İspanya'da vergiler merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Bunlar arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, servet vergisi, çöp vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, katma değer vergisinin bulunduğu yaklaşık 15 tür vergi bulunmaktadır. Merkezi hükümet vergileri Ekonomi ve Vergileme Bakanlığınca bölgesel vergi toplama merkezlerinden yönetilir. Bölgesel vergiler 17 özerk bölge idaresi tarafından yönetilmektedir. Yerel belediyeler ise yerel vergileri toplamaktadırlar.

Muhasebe kayıtları mali yılı izleyen dört ay içinde tasdik edilmek zorundadır. Tasdik işlemi defterler kullanılmadan önce yapılabildiği gibi defterler kullanıldıktan sonra da yapılabilir. Muhasebe kayıtları ve buna ilişkin belgelerin altı yıl saklanması gerekmektedir¹³¹.

İtalyan gelir idaresi, vergi yönetimi, tahakkuku ve toplanmasına ilişkin tüm fonksiyonları yerine getirmektedir. İtalyan gelir idaresi Ekonomi ve Finans Bakanlığına bağlı olarak çalışır. İtalyan gelir idaresinin ülke çapında 400 ofisi bulunmakta olup, bu ofisler yükümlülere bilgi ve yardım sağlama, vergilerin yönetimi, tahakkuku ve tahsili, yükümlü uyumsuzluğu gibi önemli işlevlerini yerine getirirler.

Geliri asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler. Vergi idaresi önceden haber vermeden, mahkeme kararı ile işyerinde denetleme yapabilir. İkametinde inceleme ancak çok ciddi vergi kaçakçılığı olaylarında gerçekleştirilir. Vergi idaresi diğer kurumlardan, bir vergi mükellefi hakkında bilgi isteyebilir. Hiçbir meslek grubunun mesleki sır saklama hakkı yokken, istenen bilgileri vermeyenlere para cezası uygulanır¹³².

¹³¹ ŞİN, a.g.e, s. 162.

¹³² İKV Yayınları, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, Yayın No:129, İstanbul 1994, s. 40.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

I. VERGİ DENETİMİNİN YAPISI

A. Vergi Denetimin Yapısı

Vergi sistemi içinde vergi denetimi temel olarak yoklama, vergi incelemesi ve idarenin denetimi (iç denetim) başlıklarından oluşmaktadır.

Mükellefle ilgili bilgi ve kayıtlara ulaşmak, araştırmak ve tespitlerde bulunmak VUK madde 127’de yoklama olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda mükellef, mükellefle ilgili olgular, kayıtlar ve konular araştırılır. Bu işlemler vergi dairelerinin sorumluluğunda yürütülür.

Vergi denetiminde asıl önemli yer tutan vergi incelemesi VUK’un 135. maddesi gereğince maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri veya merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından gerçekleştirilir.

Vergi inceleme elemanlarından maliye müfettişleri ve yardımcıları ile hesap uzmanları ve yardımcıları Maliye Bakanlığı merkezinde bakana bağlı kurullar Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu olarak örgütlenmişlerdir. Bu görevlilerden hesap uzmanları sadece vergi incelemesi ile görevlilerdir. Diğer vergi inceleme işi ile görevli olanlar (maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri) aynı zamanda vergi idaresinin denetimini de gerçekleştirmekte ve soruşturma görevleri yanında defterdar ve vergi dairesi müdürleri veya merkez ve taşra teşkilatında m d r kadrolarında görev yapanların da asıl görevleri yönetimdir.

B. Vergi Denetimi ile Görevli Olanlar

1.Yoklama İşi ile Görevli Olanlar

Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca, mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir. Yoklama işi ile görevlendirilmiş olanlar mükellefler nezdinde yukarıda açıklanan şekilde mükellefiyetle ilgili olayları ve mevcut durumu tespit ederler.

VUK'un 128. maddesi gereğince;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Vergi dairelerinde görevlendirilmiş yoklama memurları,
- Özel bazı denetimler amacıyla yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelenmesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları

yoklama işini yapma konusunda yetkili kılınmışlardır.

2.Vergi İncelemesi ile Görevli Olanlar

Vergi incelemesi ile mükellefin ödenmesi gereken vergilerinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve vergilerin ödenmesini sağlamak amaçlanmaktadır. Bunun için, mükelleflerin ödenmesi gereken vergilerinin doğruluğunu tespit etmek amacıyla, mükellefin defter ve belgeleri üzerinden gerektiğinde envanteri de içine alarak ekonomik faaliyetlerin kayıtlarının araştırılması ve doğruluğun tespitine yönelik detaylı bir araştırma ve doğrulama faaliyeti gerçekleştirilmektedir.

Vergi incelemesi ile görevli olanlar öncelikle VUK'un 135. maddesinde;

- Maliye Müfettişleri ve yardımcıları,
- Hesap Uzmanları ve yardımcıları,
- Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri,
- İlin en büyük mal memuru (Defterdar)
- Gelir idaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında görev yapan müdürler,
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları,

olarak sayılmıştır. Vergi denetim yapısı içinde mesleğe özel yarışma sınavı ile alınıp denetim elemanı olarak yetiştirilen merkezi denetim elemanlarından hesap uzmanları sadece vergi incelemesi ile görevlendirilmiş olup, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri vergi incelemeleri yanında soruşturma ve vergi dairesi işlemlerinin denetimi ile de

görevlendirilmektedirler. Aynı şekilde denetim elemanı olarak yetiştirilen vergi denetmenleri de vergi denetimin taşra bölümünde görevli olup vergi incelemesi esas görevlerinin yanında soruşturma ve vergi dairesi işlemelerinin denetimi ile de görevlendirilebilmektedirler.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görevli olanlar ise, öncelikle vergi idaresinde idari yapıda görevli olup görevlerinin gerektirdiği ve belirlenen alanlarda vergi incelemesi ile görevlendirilmektedirler. VUK'un vergi incelemesi ile yetkilendirdiği görevlilerden ilin en büyük mal memuru olan Defterdarlar esas yöneticilik görevlerinin yanı sıra gerektiğinde vergi incelemesi de yapabilmektedirler.

Bu açıklamalara göre vergi incelemesi işi değişik düzeylerde ve nitelikte bir çok görevli tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi inceleme görevi verilmiş olanların farklılığı vergi idaresinin yapısından ve mükelleflerle ilgili inceleme görevlerinin nitelik ve kapsam itibarıyla çeşitliliğinden kaynaklanmaktadır.

Vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısal durumları yıllar itibarıyla, ünvanlar ve konsolide halde aşağıdaki gibidir.

TABLO 1: Vergi Denetim Elemanlarının Yıllar İtibarıyla Kadro Durumları (Konsolide)

YILLAR	DOLU KADRO	DOLU/TOPLAM KADRO ORANI	BOŞ KADRO	BOŞ/TOPLAM KADRO ORANI	TOPLAM KADRO
2010 ⁽²⁾	3.628	% 40	5.540	% 60	9.168
2008	3.489	% 35	6.528	% 65	10.017
2007	3.626	% 36	6.391	% 64	10.017
2006	3.401	% 34	6.616	% 66	10.017
2005	3.499	% 34	6.670	% 66	10.168
2004	3.537	% 32	7.380	% 68	10.917

Kaynak: (1) www.mtk.gov.tr, www.huk.gov.tr, www.gib.gov.tr , www.pergen.gov.tr

(2) Sükrü KIZILOĞLU, "Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel", Hürriyet, 10.03.2010

Erisim: www.hurriyetim.com.tr/yazarlar

2004-2008 yıllarında toplam denetim elemanı kadrolarının %65-%68'i boştur. 2010 yılı verilerine göre ise boş kadroların oranı %60 oranına gerilemiş olup, bunun nedeni denetim elemanı sayısındaki artış değil, toplam kadro sayısındaki düşüştür.

Yıllar itibariyle denetim elemanlarının kadro durumlarındaki değişimler aşağıdaki gibidir.

TABLO 2: Vergi Denetim Elemanlarının Denetim Birimleri Bazında 2010 Yılında Kadro Durumları

UNVAN	DOLU KADRO	DOLU/TOPLAM KADRO ORANI	BOŞ KADRO	BOŞ/TOPLAM ORANI	TOPLAM KADRO
Maliye Müfettişleri	159	% 34	308	% 66	467
Hesap Uzmanları	306	% 27	845	% 73	1.151
Gelirler Kontrolörleri	374	% 42	526	% 58	900
Vergi Denetmenleri	2.789	% 42	3.861	% 58	6.650
TOPLAM	3.628	% 40	5.540	% 60	9.168

Kaynak: Sükrü KIZILOĞ, "Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel", Hürriyet, 10.03.2010
Erisim: www.hurriyetim.com.tr/yazarlar.

TABLO 3: Vergi Denetim Elemanlarının Denetim Birimleri Bazında Yıllar İtibariyle Kadro Durumları

UNVAN	YIL	DOLU KADRO	DOLU/TOPLAM KADRO ORANI	BOŞ KADRO	BOŞ/TOPLAM ORANI	TOPLAM KADRO
Maliye Müfettişleri	2008	144	% 31	323	% 69	467
Hesap Uzmanları		303	% 26	847	% 74	1.150
Gelirler Kontrolörleri		325	% 36	575	% 64	900
Vergi Denetmenleri		2.717	% 36	4.783	% 64	7.500
TOPLAM		3.489	% 35	6.528	% 65	10.017
Maliye Müfettişleri	2007	128	% 27	339	% 73	467
Hesap Uzmanları		305	% 27	845	% 73	1.150
Gelirler Kontrolörleri		320	% 36	580	% 64	900
Vergi Denetmenleri		2.873	% 38	4.627	% 62	7.500
TOPLAM		3.626	% 36	6.391	% 64	10.017
Maliye Müfettişleri	2006	110	% 24	357	% 76	467
Hesap Uzmanları		290	% 25	860	% 75	1.150
Gelirler Kontrolörleri		326	% 36	574	% 64	900
Vergi Denetmenleri		2.675	% 36	4.825	% 64	7.500
TOPLAM		3.401	% 34	6.616	% 66	10.017
Maliye Müfettişleri	2005	109	% 23	358	% 77	467
Hesap Uzmanları		362	% 28	939	% 72	1.301
Gelirler Kontrolörleri		331	% 37	570	% 63	900
Vergi Denetmenleri		2.697	% 36	4.803	% 64	7.500
TOPLAM		3.499	% 34	6.670	% 66	10.168
Maliye Müfettişleri	2004	111	% 24	356	% 76	467
Hesap Uzmanları		363	% 28	938	% 72	1.301
Gelirler Kontrolörleri		341	% 21	1.259	% 79	1.600
Vergi Denetmenleri		2.722	% 36	4.827	% 64	7.549
TOPLAM		3.537	% 32	7.380	% 68	10.917

Kaynak: (1) www.mtk.gov.tr,
(2) www.huk.gov.tr,
(3) www.gib.gov.tr,
(4) www.per-gen.gov.tr.

Yukarıda vergi incelemesi ile ilgili olarak görevliler bazında bir belirleme sözkonusu iken, Vergi Usul Kanunu'nun 72. maddesi gereğince illerde ve ilçelerde takdir komisyonlarının kurulması öngörülmüştür. Takdir komisyonları;

- Yetkili makamlar tarafından matrah ve servet takdirlerini yapmak,
- Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek,
- vb. olarak kanunda sayılan görevleri yerine getirirler.

Vergi işleri ile ilgili oluşturulan takdir komisyonlarına VUK'un 75. maddesine göre kanunda sayılan bu görevleri çerçevesinde inceleme yetkisi verilmiştir. Bu inceleme yetkisi takdir komisyonu tarafından kullanılan bir yetkidir.

3. Vergi İdaresi İşlemlerinin Denetimi ile Görevli Olanlar

Vergi denetimi kapsamında aynı zamanda vergi idaresinin işlemlerinin ve iş süreçlerinin de denetimi söz konusu olmaktadır. Vergi idaresi işlemlerinin denetimi vergi inceleme görevlerinin yanı sıra maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yerine getirilmektedir. Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı'na atanacak iç denetçiler de idarenin iç denetim tanımı çerçevesindeki denetim görevini yerine getireceklerdir.

4. Bağımsız Denetim İşi ile Görevli Olanlar

Vergi denetimi açısından bakıldığında bağımsız denetim 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile tanımlanmış denetim şeklidir. Serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli

mali müşavirler kişi yada kuruluşlarla yaptıkları sözleşmeler gereğince öncelikle o kişi ve kuruluşa bir bağımsız denetim hizmeti sağlamaktadır. Ancak vergi denetimi açısından bakıldığında kamu denetimi içinde yer alan vergi denetiminin mükellefler üzerinde etkisinin arttırılabilmesi ve vergi denetim işinin vergi idaresine yardımcı olacak şekilde bağımsız denetim yetkisine sahip kişi ve kuruluşlarca yapılması vergi sistemindeki denetim anlayışının yerleşmesine ve vergisel yükümlülüklerin doğru olarak yerine getirilmesine olanak sağlamaktadır. Yeminli mali müşavirler bu kapsamda özellikle 3568 sayılı kanunun 12. maddesi gereğince gerçek ve tüzel kişilerin veya bunlara ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre inceleyerek tasdik etme yetkisini kullanmakta ve mükelleflerin mali tablolarının denetimi vergi incelemesi yoluyla denetlemekte ve beyannamelerini tasdik etmektedirler.

C. Vergi Denetiminin Kapsamı

Vergi denetimiyle, vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına yönelik ilgili kanunlar çerçevesinde var olan ilke ve kurallara uyup-uymadığının saptanmasıyla ilgili fonksiyonel tüm işlemleri kapsadığından söz edilebilir¹³³.

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla mükelleflerin vergiyi doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini inceleme işlemlerinden oluşan vergi incelemesini, yükümlülükle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesinden oluşan yoklamayı ve vergi idaresinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuat ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülen iç denetimi kapsar.

¹³³ ÖZKER, a.g.m, s. 173.

II. VERGİ DENETİM SONUÇLARI

A.Yoklama ve Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları

Yoklama, vergi kanunlarının uygulanması için yükümlü nezdinde belirlenmesi gereken durumların, vergi idaresinin yetkili kıldığı görevlilerce araştırılması olup, yoklama ile yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak, tespit etmek amaçlanmakta ve vergi daireleri bünyesinde düzenli olarak gerçekleştirilmektedir.

Aslında genelleştirilmiş özel bir yoklama alanı olan yaygın ve yoğun vergi denetimi ile, vergi kaybı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayla ilgili hususların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri sektörel bazda ya da kayıt dışılığın kayıt altına alınmasında önemli bir vergi denetim yöntemidir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı Faaliyet Raporunda¹³⁴ Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından 01.01.2008 – 31.12.2008 tarihleri arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde 4.313.620 adet yükümlünün denetlendiği, 5.098 iş yerinde fiili envanter yapıldığı, 80.595 adet iş yerinde hasılat tespiti yapıldığı ve yapılan bu vergi denetimleri soncunda ilgililere 176.213.518.-TL usulsüzlük cezası kesildiği belirtilmiştir. Ayrıca ekonomide kayıt dışılıkla mücadele kapsamında 39.629 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiş olduğu açıklanmıştır.

¹³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı Faaliyet Raporu
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.zip>, Ankara 2009, s. 81.

Yaygın ve yoğun denetim sonucunda ulaşılan sonuçlar açısından bakıldığında Türkiye genelinde yapılan yaygın yoğun vergi denetimlerinde 2008 yılında kesilen usulsüzlük cezası 2007 yılına göre % 32 artmış, ancak denetlenen mükellef sayısı %4 düşmüştür. Ayrıca vergi idaresinin etkinliği açısından yaygın ve yoğun vergi denetimi gerçekleştiren denetim elemanları açısından bakıldığında 2008 yılında taşrada görevli tüm personelin denetime katıldığı açıklanmış olup bu durum denetimin etkinliğinin ölçülmesinde olumsuz bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır.

TABLO 4: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Sonuçları

Yılı	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısındaki Artış (%)	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Usulsüzlük Cezasındaki Artış (%)
2004	295	4.554	4.849	3.176.412		64.262.698.-	
2005	208	3.571	3.779	3.342.798	%5	98.775.956.-	%54
2006	219	3.720	3.939	3.778.146	%13	100.149.000.-	%1
2007	211	6.109	6.320	4.513.740	%19	134.235.029.-	%34
2008	1.167	47.190	48.357	4.313.620	%-4	176.213.518.-	%31

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Ayrıca 2008 yılında yaygın ve yoğun vergi denetimleri kapsamında ayrıca aşağıdaki tabloda gösterilen denetimler gerçekleştirilmiştir.

TABLO 5: 2008 Yılında Gerçekleştirilen Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Bilgileri

Denetimin Konusu	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
Zirai Ürünlerin Denetim Sonuçları	170.828	2.174.648
2008 Yılı Yılbaşı Tatili, Ramazan Bayramı ve Kurban Bayramı Süresince Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri Sonuçları	188.047	4.146.725
Bandrollü Ürün İzleme Denetim Sonuçları	193.765	4.007.109
Akaryakıt Pompalarını Ödeme Kaydedici Cihazlara Bağlatmayan Mükellefler Hakkında Yapılan Denetim Sonuçları		3.334.498
Fiili Envanter Denetimleri Projesi	402	259.126
Hububat ve Bakliyat Toptancıları Fiili Envanter Projesi	1.885	2.090.391
Pirinç Üreticileri ve Toptancıları Fiili Envanter Projesi		934.902
Çiftçi Kayıt Sistemi Vasıtasıyla Zirai Destekleme Prim İncelemeleri Projesi		2.527.873
Baz Yağ İncelemeleri Projesi	58	193.539

Kaynak: www.gib.gov.tr.

B. Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilen Vergi Denetimleri

1. Vergi Denetim Elemanlarınca Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları¹³⁵

Vergi denetiminde etkinliğin başarı şartlarından en önemlisi, yıllar itibariyle daha çok mükellefi kapsayacak ve vergi yükümlülerinin yükümlülüklerini vergi kanunlarında belirlenmiş zamanlarda yerine getirilmesini (beyan zamanlarında beyan ve ödenmesi, defter ve belge düzenine uyulması vb) sağlayacak vergi denetim sisteminin oluşturulmasıdır.

Vergi incelemeleri dolayısıyla vergi denetim birimlerince yıllar itibariyle gerçekleştirilen incelemelere ilişkin denetim sonuçları aşağıda gösterilmiştir.

¹³⁵ Vergi inceleme sonuçlarına ilişkin bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 2008, 2007, 2006, 2005 yılları Faaliyet Raporlarından ve 2004 yılına ilişkin Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporundan alınmıştır.

TABLO 6: Yıllar İtibariyle Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

DENETİM BİRİMLERİ	YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)
Teftiş Kur.Bşk(*)	2008	214	1.989.392.091	158.452.669
Hesap Uz.Kur.Bşk.		2.257	19.205.401.726	11.828.006.641
Gelirler Kontrolörleri		2.351	6.906.461.648	190.481.501.165
Vergi Denetmenleri		68.089	48.488.423.808	7.803.234.736
Vergi Dairesi Müd.		40.162	2.249.210.344	821.694.129
TOPLAM		113.073	78.838.889.618	211.092.889.340
Teftiş Kur.Bşk.	2007	208	657.770.993	132.557.590
Hesap Uz.Kur.Bşk.		3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
Gelirler Kontr.		3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
Vergi Denetmenleri		73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
Vergi Dairesi Müd.		55.756	1.573.520.598	621.180.194
TOPLAM		135.847	63.409.073.436	30.450.980.150
Teftiş Kur.Bşk.	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uz.Kur.Bşk.		5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontr.		3.414	19.747.548.207	37.200.280.934
Vergi Denetmenleri		67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müd.		34.391	1.011.803.514	211.570.475
TOPLAM		110.442	46.796.638.680	47.419.483.413
Teftiş Kur.Bşk.	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uz.Kur.Bşk.		3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontr.		3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmenleri		50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müd.		46.810	724.999.648	159.451.255
TOPLAM		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
Teftiş Kur.Bşk.	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uz.Kur.Bşk.		2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontr.		2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmenleri		50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müd.		98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
TOPLAM		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620

(*)Teftiş Kurulu Başkanlığınca 2008 yılında yürütülen teftiş faaliyeti sonucu tarhedilen 486.976.797.-TL tutarındaki vergi ve ceza tutarı harihtir.

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Vergi denetimleri denetim elemanlarının sayısal yetersizliklerine rağmen büyük bir özveri ile sürdürülmekte ve gelişen yapı sayesinde vergi denetimi konu ve sektörel bazda ve kendinden beklenen etkiyi sağlayacak tarzda yürütülmektedir.

2. Vergi Türleri İtibariyle Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi denetim elemanlarınca 2008 yılında yapılan veri incelemelerinin vergi türleri itibariyle sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde değişik ölçütler kullanılabileceği gibi, vergi gelirlerindeki artışın ya da gelir sağlama fonksiyonu gereğince yapılan incelemeler sonucunda tarh edilen verginin önemi bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı ilk kez 2008 yılı Faaliyet Raporunda vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlar neticesinde “**Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi**” başlığı altında tarh edilen verginin açıklanmasına yer vermiştir. Ancak bu verinin gelecek yıllarda ortaya çıkan sonuçlarla karşılaştırılarak vergi denetimlerinin etkinliği konusunda değerlendirmelerde bulunmada katkısı daha fazla olacaktır.

TABLO 7: 2008 Yılında Vergi Türü Bazında Vergi İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	RAPOR SAYISI	İNCELENEN MATRAH (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN/İNCELENEN MATRAH İLİŞKİSİ (%)	MATRAH FARKI ÜZERİNDEN TARH EDİLEN VERGİ (TL)
Gelir Vergisi	16.799	1.522.122.311	2.066.289.283	% 136	362.776.151
Kurumlar Vergisi	11.118	3.146.979.472	6.284.693.889	% 200	1.377.186.046
KDV	32.469	57.301.564.066	6.338.667.277	% 11	1.498.547.799
BSMV	1.246	8.494.038.669	178.386.415.821	% 2.100	421.531.505
VİV	39	2.650.226	19.721.856	% 744	1.787.790
Damga Vergisi	1.090	542.012.477	9.332.452.689	% 1.722	71.189.502
Katma Değer Vergisi İadesi	1.918	2.711.517.738	892.786.591	% 33	80.799.189
Geçici Vergi	13.422	806.151.390	3.971.449.853	% 493	637.460.432
Diğerleri	34.972	4.311.853.268	3.800.412.081	% 88	241.090.067
TOPLAM	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	% 268	4.692.368.482

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Ayrıca yıllar itibariyle bazı vergilerle ilgili inceleme sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

TABLO 8: Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

YILLAR	RAPOR SAYISI	RAPOR SAYISINDAKİ DEĞİŞİM (%)	İNCELENEN MATRAH (TL)	İNCELENEN MATRAHTA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN MATRAH FARKINDA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN/İNCELENEN MATRAH İLİŞKİSİ (%)
2008	16.799	% 19	1.522.122.311	% 24	2.066.289.283	% 26	% 136
2007	20.729	-% 24	1.990.551.254	% 5	1.642.546.859	-% 19	% 83
2006	27.378	% 4	1.898.934.632	% 47	2.018.374.839	% 213	% 106
2005	26.356	-% 34	1.290.660.027	-% 47	644.970.970	-% 90	% 50
2004	39.666		2.423.137.990		6.527.744.340		% 269

Kaynak: www.gib.gov.tr.

TABLO 9: Yıllar İtibariyle Kurumlar Vergisi Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

YILLAR	RAPOR SAYISI	RAPOR SAYISINDAKİ DEĞİŞİM (%)	İNCELENEN MATRAH (TL)	İNCELENEN MATRAHTA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN MATRAH FARKINDA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN/İNCELENEN MATRAH İLİŞKİSİ (%)
2008	32.469	% 145	57.301.564.066	% 356	6.338.667.277	-% 31	% 11
2007	13.253	% 26	12.567.300.708	% 172	9.134.947.875	% 107	% 73
2006	10.480	-% 16	4.622.578.286	-% 15	4.405.318.870	-% 30	% 95
2005	12.514	-% 21	5.462.496.748	% 85	6.248.829.614	% 44	% 114
2004	15.796		2.952.907.834		4.345.800.615		% 147

Kaynak: www.gib.gov.tr.

TABLO 10: Yıllar İtibariyle KDV Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

YILLAR	RAPOR SAYISI	RAPOR SAYISINDAKİ DEĞİŞİM (%)	İNCELENEN MATRAH (TL)	İNCELENEN MATRAHTA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN MATRAH FARKINDA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN/İNCELENEN MATRAH İLİŞKİSİ (%)
2008	32.469	-% 11	57.301.564.066	% 31	6.338.667.277	% 18	% 11
2007	36.374	% 29	43.775.998.548	% 113	5.361.443.912	% 64	% 12
2006	28.250	% 27	20.534.245.811	% 30	3.271.063.370	% 10	% 16
2005	22.203	-% 26	15.740.798.929	% 03	2.970.576.544	-% 27	% 19
2004	30.192		15.209.915.947		4.086.168.747		% 27

Kaynak: www.gib.gov.tr.

TABLO 11: Yıllar İtibariyle BSMV Konusunda Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

YILLAR	RAPOR SAYISI	RAPOR SAYISINDAKİ DEĞİŞİM (%)	İNCELENEN MATRAH (TL)	İNCELENEN MATRAHA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN MATRAH FARKINDA DEĞİŞİM (%)	BULUNAN/İNCELENEN MATRAH İLİŞKİSİ (%)
2008	1.246	% 2	8.494.038.669	% 422	178.386.415.821	% 5.884	% 2100
2007	1.216	-% 13	1.626.236.951	-% 90	2.981.235.089	-% 91	% 183
2006	1.395	-% 44	15.804.630.088	% 87	32.969.836.717	% 25	% 209
2005	2.487	% 258	8.451.418.433	% 8.646	26.339.750.854	% 24.943	% 312
2004	694		96.637.244		105.176.629		% 109

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Katma değer vergisi ve kurumlar vergisinde yıllar itibariyle yapılan vergi incelemeleri sonucunda incelenen matrahlar ile bulunan matrah farklarına bakıldığında düzenli olarak azalış göstermektedir. Bu durum bu yükümlüler üzerindeki vergi denetimleri sonucunda beyan dışı bırakılan vergi matrahlarının azaldığını göstermektedir. Ancak Gelir Vergisi ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde aynı durumun olmayışı, bu yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemelerinin yükümlü davranışları konusunda etkisinin bulunmadığı açıktır.

Vergi türleri ve mükellef sayıları itibariyle düzenli incelemelerin yapıldığı, incelenen mükellefler ve tespit edilen matrah farklarının vergi türleri ve kayıt dışılık açısından farklı sonuçlar bulunduğu görülmektedir. Kurumlar vergisine bakıldığında 2008 yılında incelemeler sonucunda düzenlenen rapor sayılarında bir önceki yıla göre %145'lik bir artış söz konusudur. Ayrıca KDV konusunda yapılan vergi incelemelerinde incelenen matrah arttığı halde, bulunan matrah farkı düzenli olarak azalmaktadır. Belirtilen bu sonuçlar, denetimin vergi türleri bazında etkinliğine olumlu katkıları olduğunu göstermektedir.

C. Vergi Denetimlerinden Elde Edilen Sonuçlar

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen yükümlülerin tespit edilmesi ve mükellef sayılarının artırılması, ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesidir.

TABLO 12: Vergi Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları (2004-2010)

YILLAR	GELİR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYISI	GELİR STOPAJ VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYISI	G.M.S.İ. FAAL MÜKELLEF SAYISI	BASİT USULDE VERGİLENDİRİLEN GELİR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYISI	KURUMLAR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYISI	KATMA DEĞER VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYISI
2004	1.774.568	2.141.913	573.308	824.441	632.093	2.230.815
2005	1.691.499	2.127.603	576.199	792.706	593.166	2.165.516
2006	1.712.719	2.212.690	625.982	775.141	608.981	2.220.477
2007	1.724.366	2.284.723	696.905	762.111	634.569	2.268.925
2008	1.701.865	2.326.494	744.103	744.188	640.679	2.266.053
2009 (*)	1.683.308	2.322.883	840.077	739.092	640.786	2.249.950
2010(**)	1.694.163	2.340.703	988.760	734.110	644.881	2.261.172
(*) Aralık 2009 ayı itibariyle						
(**) Mayıs 2010 ayı itibariyle						

Kaynak: (1) 2004-2008 yılları verileri, www.gib.gov.tr.
 (2) 2009 ve 2010 yılı verileri, Sükrü KIZILOĞLU, "Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel", Hürriyet, 10.03.2010 Erisim: www.hurriyetim.com.tr/yazarlar

Mükellef sayılarında değişime bakıldığında, sadece gayrimenkul sermaye iradı konusunda vergi idaresince yapılan çalışmalar sonucunda mükellef sayısında belirgin bir artış söz konusudur. Diğer vergi türleri itibariyle mükellef sayılarında artışın olmaması, hatta azalış olması vergi denetimlerinde etkinliğin mükellef sayıları itibariyle gerçekleşmediği ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimlerinin ağırlıklı kısmını oluşturan ve etkinliği yüksek bir uygulama olan vergi incelemeleri sonuçları yıllar itibariyle aşağıda konsolide edilmiştir.

TABLO 13: Yıllar İtibariyle Konsolide Vergi İnceleme Sonuçları

YILI	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI (TL)	BULUNAN MATRAH FARKI/İNCELENEN MATRAH/ (%)
2008	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	% 267,75
2007	135.847	63.409.073.436	30.450.980.150	% 48,02
2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413	% 101,33
2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165	% 118,95
2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620	% 84,58

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Denetim birimlerince gerçekleştirilen vergi inceleme sayıları yıllar itibariyle belli ve düzenli bir artış göstermemekte, değişen bir görünüm sergilemektedir. 2008 Yılında bulunan matrah farkının 178.386.415.821.-TL'lik kısmı sadece 2008 yılına özgü Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden kaynaklanmaktadır.

Vergi inceleme sonuçlarını değerlendirdiğimizde; denetimin, hem sayısal, hem de oransal olarak yetersiz olduğu, mevcut kanunların gizlenen matrahın ortaya çıkartılması açısından bazı zaaflarının olduğu, kalifiye eleman sayısının artması gerekirken, aksine azaldığı sonucu ortaya çıkmaktadır¹³⁶.

Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin daha çok ek gelir sağlama özelliği ön plana çıkmakta, vergi denetiminin vergi yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi, verginin doğru ödenmesi, ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesine yönelik etkiler daha az görülmektedir.

¹³⁶ KIZILOT, a.g.m, s. 11.

III. VERGİ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

Genel anlamıyla etkinlik, kurum performansının yada amaç ve hedeflerin ölçülmesine ilişkin olarak ölçülebilir hedeflere yaklaşma derecesi olarak tanımlanabilir ve etkinlik gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilecek sonuçlara veya mevcut çıktıların iyileştirilmesine yönelir.

Vergi denetimi, vergi idaresinin başarısı için vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergi idaresinin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığını belirleyen iç denetim (teftiş) ve vergi mükelleflerinin kanunlara ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılan dış denetim (vergi incelemesi) vergi idaresini başarılı ve etkin kılmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi idaresinin etkinliği büyük ölçüde denetimin etkinliğine bağlıdır¹³⁷.

Ülkemizde Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporunda “Vergi 2007-2013 Vizyonu” “Çağdaş vergi hukuku ilke, sistem ve yöntemleriyle çalışan, hukuka bağlı ve mükellef haklarına saygılı, her türlü işlemi yargı denetimine açık, etkin bir örgütün yönetim ve denetiminde işleyen, vergi kayıp ve kaçığının azaltıldığı, uluslararası gelişmeleri izleyen, vergi yükünün âdil ve dengeli dağıtımını mali güç ilkesine uygun şekilde gerçekleştiren, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmak.” olarak açıklanmıştır. Vizyonda vergi sistematığının işleyişinin yönetim ve denetiminde, etkin bir örgütün varlığına vurgu yapılmıştır¹³⁸.

Özellikle vergi sisteminin ağırlıklı olarak bildirim esasına dayanıyor olması yükümlülerin vergi hakkında olumsuz görüşünden daha kolay etkilenmesine yol açabilecektir. Bunun önlenmesi için etkin bir vergi denetimin kurulması

¹³⁷ GERÇEK, a.g.e, s. 45.

¹³⁸ DPT, ÖİKR, s. 6.

kaçınılmazdır. Vergi denetim mekanizması içerisinde en önemli yere sahip olan müessese ise vergi incelemesidir.

Etkin vergi incelemesi, vergi kaçakçılığının önlenmesinde önemli bir işlevi yerine getirecektir. Böylelikle vergi kaçakçılığının gelir dağılımını bozucu etkisi gibi ve/veya gelir gereksinimi dolayısıyla ekonomiye ek yük getiren kararların alınması vb olumsuz sonuçların ortaya çıkması önenebilecektir¹³⁹.

Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önem taşımaktadır¹⁴⁰.

Vergi denetiminin etkinliğinin değerlendirilmesinde vergi kaybı, iadeler ve uyuşmazlıkların büyüklüğü önemli bir ölçüdür. Kuşkusuz söz konusu unsurların büyük boyutlara ulaşması, yalnızca yönetimin başarısızlığı sonucu değildir. Ancak yönetimin, yargının ve mevzuatın elde edilen sonuçlar üzerinde değişik boyutlarda olabilmekle birlikte, etkili bulundukları bir gerçektir. Vergi mevzuat veya yargısında yer alan darboğazlar ve sorunlar nedeniyle başarısızlıklarla karşılaşmaktadır. Yönetim, yargı ve mevzuatın sonuçlar üzerindeki etkilerinin birbirinden tamamen soyutlanarak belirlenmesi olanaksızdır. Bu nedenle hiç değilse uygulamanın görünümünü ortaya koyabilmek bakımından söz konusu kriterlere göre sonuçları incelemek yararlı olabilir¹⁴¹.

Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını sadece denetim sistemindeki alınacak birkaç önlem ve düzenlemelerle sağlamak mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılması ve vergi idaresinin etkinliği açısından değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Bu kapsamda vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını direkt olarak etkileyen, vergi idaresinde etkinliği azaltan çeşitli faktörler üzerinde durmak yerinde olacaktır. Bu faktörleri şöyle sıralayabiliriz¹⁴².

¹³⁹ ŞİN, a.g.e, s. 84.

¹⁴⁰ ACAR, MERTER, a.g.m, s. 15.

¹⁴¹ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 502.

¹⁴² ACAR, MERTER, a.g.m, s. 15.

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve 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.

Vergi denetimin etkinliğin sağlanması vergi denetim elemanlarının sayısal ve niteliksel yeterlikleri önemli olup, vergi idaresinin merkez örgütünde çalışanların %20'si, taşrada çalışanların %4,6'sı ve tüm vergi idaresinde çalışanların da %5,3'ü vergi inceleme elemanı olarak istihdam edilmektedir. Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu bünyesindeki denetim elemanları da dikkate alındığında bu oran %6 olmaktadır. Vergi denetim elemanı istihdam oranı Amerikan Vergi İdaresi IRS'de %29,3'tür. Esasen bu farklılık, vergi denetiminde personel sayısındaki yetersizliği göstermesinin yanı sıra vergi yönetiminin incelemelere verdiği önemdeki anlayış farklılığını da göstermektedir. Türk vergi idaresi, birçok nedenle vergi incelemesine gereken önemi vermemiştir¹⁴³.

Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesinde yapılan ölçüm kriteri ve değerlendirme önemlidir. Etkinliğin ölçülmesinde en önemli nokta ölçümlerde kullanılacak göstergelerin seçimidir. Özellikle matematiksel açıdan kesin ölçümlerin yapılamadığı durumlarda seçilecek göstergelerin etkinliği yansıtmalıdır. Ayrıca etkinliğin ölçülmesinde kullanılan standartlar olarak hedeflerin de açık ve net bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu standartların tespiti ise görüldüğü kadar kolay değildir. Öte yandan etkinlik ölçümlerini zorlaştıran diğer bir unsur da kamu faaliyetlerinde çıktı ve sonuç ayırımına gidilmesinde yaşanan güçlüklerdir¹⁴⁴.

¹⁴³ TOBB, age s. 92.

¹⁴⁴ BATIREL Ömer Faruk, "Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:8 (Nisan-Haziran 1992), s. 81.

A. Vergi Denetiminde Etkinliğin Unsurları

Günümüzde gelişmiş ülkeler, vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ve performans yönetimi anlayışının uygulanmasının ayrılmaz parçası olarak vergi denetiminin geliştirilmesi ve denetimin başarısının artırılması ile ilgili çalışmalara ağırlık vermişlerdir. Vergi denetiminin geliştirilmesine yönelik çalışmaların temel amaçları; inceleme sürecini hızlandırmak, mükelleflerin denetimle ilgili zaman ve gider kaybını azaltmak, vergi idaresinin beyanname inceleme, vergi toplama ve mükellef sorunlarını çözmedeki etkinliğini artırmak, vergi idaresinin denetim maliyetlerini azaltmak şeklinde belirlenmiştir. Bu amaçların gerçekleştirilmesiyle vergi kanunlarının daha etkin bir şekilde uygulanacağı, mükelleflerin denetim hizmetinden duyacakları memnuniyetin ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun artacağı beklenmektedir¹⁴⁵.

Vergi denetiminin yapısının denetimde etkinliği sağlayacak bir şekilde belirlenmesi ve vergi denetiminin ulusal ölçekte planlanması ve uygulanması, denetim birimlerinin görev ve yetki alanlarının belirlenmesi, vergi idaresi işlemlerinin denetimi (iç denetim) ile vergi denetiminin ayrılması başlıkları çerçevesinde yapılandırılması, etkinliğin sağlanmasında odak noktası olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi denetimin etkin bir şekilde geliştirilmesini sağlayacak yasal düzenlemelerin varlığı, denetim elemanlarının çalışma sınırlarının açık ve net belirlenmesi ve yükümlü açısından vergi denetimin kapsamının net olarak tanımlanması etkinliğin sağlanmasında önemlidir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında önemli unsurlardan birisi vergi idaresinin güçlü ve iyi işleyen bir teknolojik altyapıya sahip olmasıdır. Teknolojik altyapının ve denetimde kullanılacak verilerin elektronik ortamda alınması ve denetlenecek konu, sektör ve yükümlülerin tespiti denetimin etkinliğine katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda yükümlülerin vergi beyanlarının veri ambarındaki verilerden yararlanılarak belirlenen kriterler ve riskli konular

¹⁴⁵ GERÇEK, a.g.e, s. 47.

bazında kontrol edilmesi, denetim elemanlarının çalışma zamanlarının diğer denetimlere yöneltilmesi suretiyle denetimin etkinliğine katkı sağlayacaktır.

Çağdaş vergi sistemlerinde vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında şeffaf bir denetim anlayışı ve denetim başarısının performans odaklı bir anlayışla ölçülmesi önem kazanmaktadır. Vergi denetiminin gerçekleştirilmesinde denetimin planlanmasından, uygulanmasına, kanıtların toplanmasından raporlanmasına kadar geçen denetim sürecinin denetim standartları kapsamında ve denetim elemanlarının yükümlülüklerinin belirlenmiş olması, denetimin etkinliğini artıracak, denetimi başarılı ve yükümlünün vergi idaresine ve denetime karşı güveninin kazanılmasının temel unsuru olacaktır. Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu uyarınca vergi idaresinin de stratejik plan hazırlaması ve performans programlarına dönüştürerek amaç ve ölçülebilir hedeflerini ortaya koymaları gerekmektedir. Bu çalışmalar sonucunda idareler faaliyet raporları hazırlayarak mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kamuoyuna sunmaları ve ilgili mercilere göndermeleri gerekmektedir. Bu yaklaşım idare faaliyetlerinin performans odaklı bir anlayışla yürütülmesini ve ölçülebilir performans hedeflerinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Vergi idaresinin denetimi geliştirilen bu performans ölçütleri çevresinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu durum vergi idaresinin iç denetimin performans odaklı bir denetim anlayışı doğrultusunda yürütülmesi, vergi denetiminde etkinliğin temel belirleyicisidir.

Belirtmek gerekir ki; vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında vergi inceleme fonksiyonunun etkinliği;

- Vergi idaresi çalışanlarının profesyonellikleri (konularını en ince ayrıntılarına kadar vakıf olmaları), teknik kapasitede yüksek seviyenin yanı sıra hizmet ve ahlâki duyarlılık, bu nedenle de adil bir topluluk imajı yansıtan, verimli ve etkin vergi dairesi,

- Şeffaflık ve standartların uygunluğu ile gerçek hayata uyarlanmış olan yazılı kurallar: Böylece vergi mükelleflerinin yaptıkları eylemleri sonucunda karşılaşacakları durumu önceden bilmeleri, diğer taraftan vergi idaresinin yetkin otorite olarak eylemde bulunması ve vergiyle ilgili bilgiye ulaşılması,

- Bilgi sistemlerinin ve modern teknolojinin yararlı ve biliniyor olması, inceleme sürecinin gerçekleştirilmesinde ve programlanmasında objektif kriterler uygulanması, diğer taraftan takip edilen sürecin her aşamasında gelişmeye izin verilmesiyle sağlanabilir¹⁴⁶.

Yukarıda açıklananlar dışında vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında, ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesine yönelik geliştirilecek strateji ve uygulamalar, basit ve etkin işleyen bir vergi sistemi, verginin alınması ve kamu hizmetlerine aktarılmasının her sürecinde şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışının varlığı da önem taşımaktadır.

B. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Etkenler

Ülkemizde vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlar, denetimin yapısal sorunları, denetim elemanı sayılarının yetersizliği, teknolojik altyapı eksikliği ve teknolojinin etkin kullanılmaması, vergi bilinci eksikliği gibi birçok faktör olumsuz etkilemektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ile kayıt dışı ekonominin önlenmesi arasındaki doğrudan bağıntı, denetimin etkinliğinin artırılmasını zorunlu kılmaktadır. Denetimin kanunlara uymayanlar açısından ciddi bir risk olduğu inancı sağlanmadıkça etkinlikten ve kayıt dışı ekonomiyi önlemekten bahsetmek zordur. Toplumda oluşan “vergi ödemek ile ödememek arasında

¹⁴⁶ KARYAĞDI, age. S. 3.

hiçbir fark yok” inancı ve neticede sıklıkla başvuru vergi afları ile denetimin etkinliğini önemli ölçüde zedelenmektedir¹⁴⁷.

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanamamasının nedenleri arasında, gerçek anlamda vergi incelemesinin azlığı, ülke çapında bir denetim planlamasının yapılamaması, inceleme birimlerinin yararlanabileceği sağlıklı bir veri tabanının oluşturulamaması, inceleme elemanlarının gerekli bilgi ve delillere ulaşmada yasal engellerle karşılaşmaları sayılabilir¹⁴⁸.

Ülkemizde tüm denetim birimleri açısından henüz denetim standartlarının oluşturulmamış olması, denetimin ortaya koyacağı etkiyi zayıflatan sebeplerden biri olup, denetim sonuçlarının yükümlü ya da idare uygulamalarına yön vermesi sağlanamamaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği doğrudan etkileyen ve vergi idaresindeki etkinliği zayıflatan faktörler;

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve sık değişikliklere tabi tutulması,
 - Vergi düzenlemelerinde hazırlık ve geçiş dönemlerinin doğru planlanamaması ve yönetilememesi,
 - Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve yükümlülerin vergi kanunlarındaki değişiklikleri takip etme zorluğu,
 - Vergi cezalarının uygulanmasında yaşanan güçlükler,
 - Vergi yükümlülerinin vergi ödeme alışkanlıklarının ve bilinçlerinin geliştirilememesi,
 - Verginin tahsilat imkanlarını kolaylaştırmak amacıyla getirilen uzlaşma müessesinin varlığı,
- olarak sayılabilir.

Ancak bu bölümde ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini belirleyen nedenler, denetim kavramı ve yapılanmasının yapısal sorunları, gelişen ekonomik yapılarda ve elektronik altyapının gelişmesine bağlı olarak denetimde teknolojik altyapının kullanılmamasından kaynaklanan sorunlar, denetim

¹⁴⁷ TEKİN, a.g.m, s. 70.

¹⁴⁸ TEKİN, a.g.m, s. 72.

kapsamı ve denetim elemanlarının kariyer ve özlük haklarından kaynaklanan sorunlar çerçevesinde irdelenecektir.

1. Vergi Denetimin Yapısı

Vergi denetiminde başarıdan söz edebilmek için öncelikle bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının kurulması gerekmektedir. Daha öncede belirtildiği üzere, ülkemizde kamusal bir mali denetim olan vergi denetiminin en önemli unsuru olan vergi incelemesi merkezi yapıda Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri eliyle, taşrada ise Vergi Denetmenleri aracılığıyla yürütülmektedir. Vergi incelemeleri esas itibariyle sayılan görevliler eliyle yapılmakla birlikte aynı zamanda ilin en büyük malmemuru, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatında çalışan müdürler ve vergi dairesi müdürleri de inceleme yetkisine sahiptirler. Ancak sadece Hesap Uzmanları doğrudan vergi inceleme işiyle uğraşmakta, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri aynı zamanda vergi idaresinin iç denetim işlevini de yürütmektedirler. Sayılan diğer görevlilerin esas işi yöneticilik olmakla birlikte gereken durumlarda vergi incelemesi yapmaktadırlar. Vergi inceleme elemanlarının nitelik ve fonksiyonları itibariyle parçalanmışlık durumu, bir uzmanlık işi olan vergi denetimin etkin ve caydırıcı olma niteliklerini ortadan kaldırmıştır¹⁴⁹.

Vergi denetiminin diğer unsuru olan yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimleri yoklama yetkisi verilmiş memurlar ve diğer eliyle gördürülmekte olup, bu çalışmalar ciddi sayıda vergi denetmeni tarafından koordine edilmektedir.

Vergi denetim yapısının dağınıklığı ve görevlerin net ve açık olarak tanımlanmaması, denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliği vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

¹⁴⁹ TOBB, age s. 90.

2.Vergi Mevzuatının Kapsamı ve Sıklıkla Değişmesi

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve yapılan düzenlemelerin planlanmadan ve önceden yükümlülere duyurulmadan gerçekleştirilmesi yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesine engel olmakta, bu durum ise vergi denetiminin iç hacmini artırmaktadır.

Vergi sisteminde yükümlüler çok sayıda defter ve belge düzenlemek zorundadırlar. Yerleşik belge düzeninin karmaşıklığı yükümlülüklerin yerine getirilmesini zorlaştırmaktadır. Gelişen vergi sistemlerinde vergi mevzuatı basit, anlaşılır ve uygulanabilir bir özellik taşımaktadır. Vergi sisteminde kullanılması zorunluluğu bulunan defter ve belgelerin karmaşık olması, mevzuatın kapsamlı ve sık değişmesi vergi denetiminde etkinliğin sağlanamamasında etkenlerden biridir.

3. Vergi Bilincinin Gelişmemesi

Kamu hizmetlerinin müşterisi olan vatandaşların, ödedikleri vergiler karşılığında aldıkları hizmetin kalite düzeyinin düşük olması ve kamu harcamalarındaki yolsuzluklar, mükelleflerde vergiye karşı direnci artıran en önemli unsurlardan biri olmuştur. Ancak, bu noktada iki taraflı bir kısır döngüye de dikkat çekmek gerekir. Bireylerin vergi ödemedeki isteksizliği, buna karşın kaliteli bir kamu hizmeti talebinde bulunması, bütçe üzerinde çift yönlü (gelir ve harcama) bir baskı yaratmaktadır¹⁵⁰.

Günümüzde etkin bir vergilemede, verginin toplanmasından ziyade vergilerin harcanması konusu ön plana çıkmaktadır. Artık kamu harcamalarının nedeni olan kamu hizmetlerinden yararlanma talepleri giderek artmakta, bu talebin etkin bir şekilde karşılanmaması durumunda vergi ödemenin gerekçesi

¹⁵⁰ DPT, a.g.r, s. 28.

sorgulanmaktadır. Birçok kamu hizmetinin özelleştirilmesiyle özellikle dolaysız vergilerdeki sorgulama derinleşmektedir. Son zamanlarda, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarını denetlemek üzere örgütlenme eğilimleri gözlenmektedir. İsveç'te başlayan ve batı'da pek çok ülkeye de yansıyan bu hareketle kamu harcamalarında şeffaflık, bilgilendirme, tasarruf ve etkinlik yönünde talepte bulunulmakta ve bu amaçla politik ve bürokratik mekanizmalar üzerinde kamuoyu baskısı kurularak kamuoyunun mali bilincinin geliştirilmesi, devlete de maliyet bilinci kazandırılarak mali kültürün gelişmesi amaçlanmaktadır¹⁵¹.

Ülkemizde çeşitli nedenlerle yükümlülerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik olarak vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir¹⁵². Vergi bilincinin oluşturulmamasına ilişkin olarak söylenebilecek önemli husus, toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde olumsuz düşünceler bulunmaktadır. Nitekim yapılan bir ankette, mükelleflerin vergisini eksik beyan etmelerinin temelinde yatan temel düşüncenin “ödediği verginin yolsuzluklara çarçur edildiği ve kendisine hizmet olarak dönmediği” şeklinde bir inancın egemen olduğu görülmektedir¹⁵³. Yükümlülerin vergi ödeme bilincinin yeterince gelişmemesi, vergi denetiminin kapsamını genişletmekte ve bu durum denetimin etkinsizliğine neden olmaktadır.

4. Ekonomideki Kayıt Dışılığın Yüksekliği

Türk vergi sistemi kayıt dışı ekonomiyi kavramakta yetersiz kalmaktadır. Türkiye’de orta gelir seviyesine sahip belirli bir kesimin önemli bir bölümünün beyannameli vergi mükellefi olmaması, ekonomik yapının küçük işletmeler ağırlıklı olmasından kaynaklanmaktadır. Küçük işletmelerin izlenme ve

¹⁵¹ GÖKBUNAR, age. s. 307.

¹⁵² TOSUNER, ARIKAN, a.g.m, s. 68.

¹⁵³ KARYAĞDI, age. S. 146.

denetlenmesinin oldukça zor olması, önemli bir mükellef kesiminin idarenin denetimi dışında kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca, hızlı kentleşmenin yarattığı kentsel rant önemli bir servet birikimi mekanizması haline dönüşmekte; ancak, bu gelirlerin kavranması bir yana, aksine bu durum dürüst mükellefler aleyhine haksız bir ekonomik ortam yaratmaktadır.

Vergi denetimi de, kayıt dışı ekonomiyi kavrayamamaktadır. Vergi güvenlik mekanizmalarının sistemde etkinliğini kaybetmesi ve teknolojik altyapının arzulan düzeyde ulaşamaması kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli engellerin başında gelmektedir¹⁵⁴.

Ekonominin kayıt altına alınması konusu son yıllarda üzerinde en çok tartışılan konulardan biridir. Ekonomide kayıt dışı işlemlerin varlığı, ülke açısından büyük miktarlarda vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle ekonomideki kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınmasında diğer birçok tedbirlerin yanı sıra vergi denetimleri de önemli bir rol oynamaktadır. Vergi denetimlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi sonucunda, ekonomide kayıt dışılığın azalmasının bekleneceği ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının azalacağı önemli bir varsayımdır¹⁵⁵. Ekonomide kayıt dışılığın yüksekliği, vergi denetimlerinin geniş bir alana yayılmasını gerekliliğini ortaya çıkarmakta, bu durum ise etkinlik üzerinde olumsuzluk oluşturmaktadır.

5. Vergi Denetiminde Görevli Elemanlarının Seçimi, Eğitimi ve Nitelikleri

Vergi denetimi ile görevlendirilmiş elemanların ister yoklama, ister vergi incelemesi isterse vergi idaresinin iç denetimi ile görevli olsun yapılan görev tanımlaması çerçevesinde seçilmeleri ve eğitilmeleri gerekmektedir.

Yoklama işi ile görevlendirilmiş olanlar, mesleğe alındıktan sonra kendilerine tanımlanmış görevlerini en iyi şekilde yerine getirebilecekleri

¹⁵⁴ DPT, a.g.r, s. 16.

¹⁵⁵ ACAR, MERTER, a.g.m, S. 23.

mevzuat, etkili insan ilişkileri ve davranış vb. konularda ve kamu hizmetlerinde toplam kalite odaklı bir anlayışa uygun eğitilmeleri gerekmektedir. Ayrıca her durumda gelişen mevzuat, yönetim anlayışı ve kişisel gelişim konusunda belli aralıklarla eğitimler güncellenmeli ve mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmesinde öncü ve yönlendirici bir rol üstlenen görevlilerin hizmet standartlarının artırılması zorunlu olmaktadır.

Vergi denetim birimlerinde çalışan denetçiler, gerek objektif yapılan sınav sonucu işe alınmaları, gerek eğitilmeleri ve gerekse faaliyetlerini sürdürmeleri için başarma şansı dışında seçenekleri olmayan ağır ve ciddi yeterlik sınavını geçmeleri nedeniyle önemli meziyetleri bünyelerinde fazlası ile taşıyan kişilerdir. Bunun ötesinde her denetim birimi, kendisine özgü eleman seçme, eğitme ve öngördüğü homojen niteliklere sahip olma anlayış ve disiplini de geliştirmiştir¹⁵⁶.

Vergi denetim elemanları personel kalitesi olarak nitelikli olsalar da, vergi denetiminde yaşanan planlama ve eşgüdümünden yoksun olması, vergi inceleme elemanlarının azlığı, bu elemanlara maddi ve manevi motivasyonlarının yeterince sağlanamaması gibi sorunlar, vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zayıflatmaktadır¹⁵⁷.

Vergi denetiminin en önemli ayağını oluşturan vergi incelemelerini gerçekleştiren vergi denetim elemanlarının, mesleğe alınmaları konusunda seçici davranılması ve mesleğin gerektirdiği gereksinmelere uygun bir şekilde ve bilimsel esaslar ile uygulama bakımından uzmanlaşmalarını sağlamak amacıyla, zamana yayılan teorik ve mesleki, eğitim ve yetişme sürecine tabi tutulmaları yetişme sürecini uzatmakta ve denetim elemanı sayısı yeteri kadar arttırılamamaktadır.

¹⁵⁶ TOBB, age s. 91.

¹⁵⁷ TOBB, age s. 574.

6. Vergi Denetimi ile Görevli Olanların Sayısı, Özlük ve Kariyer Planlamalarından Kaynaklanan Nedenler

Vergi denetim kapsamını önemli ölçüde oluşturan vergi incelemeleri, yapılan işin doğası gereği oldukça kapsamlı ve yoğun bir süreçtir. Bu süreç vergi incelemelerinin iyi yetişmiş denetim elemanlarınca yapılmasını gerekli kılar ve denetim elemanlarının sayısal yetersizlikleri vergi denetiminin etkin olarak yürütülmemesinin başlıca etkenlerinden biri olmaktadır.

Denetim elemanı sayılarının yeterli olmasının sebepleri arasında denetim elemanı yetiştirme güçlüklerinin yanı sıra, yetişmiş denetim elemanlarının özlük ve kariyer planlamalarının yapılmamış olması nedenleriyle, yüksek ücretlerle ve daha iyi bir gelecek planlaması sebebiyle özel sektöre geçmeleri de sayılabilir.

Vergi inceleme elemanlarının diğer kurumlardaki benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan diğer denetim elemanlarının koşullarına sahip olmaması ve diğer maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle, Maliye Bakanlığı söz konusu inceleme elemanlarını uzun süreli istihdam edememekte, en verimli çağlarında ayrılmalarına sebebiyet vermektedir¹⁵⁸.

Bugün vergi denetim elemanlarının almış oldukları ücretler, ürettikleri hizmetle doğru orantılı olmadığı gibi iş riski ve benzer görevi yerine getiren meslektaşlarına nazaran oldukça düşüktür. Şüphesiz bu durum vergi denetim elemanlarının etkinliğini olumsuz etkilemektedir¹⁵⁹. Vergi denetim elemanlarının niteliklerine uygun görevler verilmemesi, performans sistemine geçilmemesi, yürütülen çalışmalarla ilgili performansların tespit edilerek özlük haklarında, kariyer planlamalarında dikkate alınmaması vergi denetimlerinin etkinliğini olumsuz olarak etkilemekte ve denetim elemanı sayılarının artırılmamasında önemli bir sebep olmaktadır.

¹⁵⁸ TOBB, age s. 91.

¹⁵⁹ ACAR, MERTER, agm. s. 9.

7. Teknolojik Altyapıdan Kaynaklanan Nedenler

Verilerin düzenli ve güvenli bir şekilde saklanabilmesi ve verilere hızlı bir şekilde erişim ihtiyacı, bilgisayar teknolojisinin vergilendirme süreci içerisinde mutlak surette kullanılması gerektirmektedir¹⁶⁰. Bilgisayarın denetim süreci içerisinde kullanılması, denetimi daha güçlü ve etkin kılacaktır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak, kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir¹⁶¹.

Ülkemizde vergi idaresi son yıllarda teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı, vergi yükümlülerinin beyanname ve bildirimlerinin elektronik ortamda alınması uygulamasından başlayarak, yükümlülükle ilgili tüm mali bilgilerin veri ambarına aktarılmasına ve denetim bilgi sistemlerinin kurulmasına kadar uzanan bir doğrultuda teknolojik gelişim sergilenmektedir. Ancak teknolojik altyapının, denetim süreç ve sistematığında, vergi denetimine tabi tutulacak sektör, konu ve yükümlü seçimlerinde etkin kullanılamaması vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkileyen nedenlerin başında gelmektedir.

8. Vergi İncelemelerinin Planlanması, Yükümlü ve Konu Bazında Alanların Belirlenememesinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi denetiminin kapsamı oldukça geniştir. Özellikle ekonomik ve sosyal açıdan gelişkin olmayan, vergi mevzuatı tam oturmamış ve vergi bilinci gelişmemiş ülkelerde sağlam bir finansman kaynağı olan vergilerin alınmasında vergi denetiminin önemini bir kat daha artırmaktadır.

Vergi idaresi bünyesinde çalışan, merkez ve taşarda örgütlenmiş inceleme elemanlarının gösterecekleri yıllık faaliyetlerin planlanmasına ve

¹⁶⁰ ACAR, MERTER, agm. s. 10.

¹⁶¹ KARYAĞDI, age. s. 101.

koordinasyonuna ilişkin vergi idaresinde sistematik olarak hazırlanmış denetim stratejisi ve politikasına ilişkin bir çalışma, saptanmış ilkeler ve yayımlanmış yönergeler bulunmamaktadır. Bu eksiklik, her birimin bizzat kendisi tarafından hazırlanan yıllık çalışma planları ile bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Ancak, vergi yönetiminin en etkili yönetim aracı olan vergi incelemesini planlama ve koordine etme konusunda yeterli titizliği gösterememiştir¹⁶².

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında en önemli unsurlardan biriside, sonucu hızlı alınabilen vergi incelemeleridir. Bu nedenle vergi incelemelerinin en çok etkiyi yaratabilecek ve vergi açısından riskli alanlara yönelecek tarzda planlanması ya da düzenli olarak sektörel ve risk esasına göre belirlenmiş mükellefler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

İncelemenin planlandığı dönem boyunca uygulanacak inceleme politikasını ve içeriğini belirleyen inceleme planı; incelemeyi gerçekleştirecek vergi denetim elemanlarının işgücünü, inceleme yöntemlerini, hedeflenen vergi inceleme oranını (performans göstergesi şeklinde olabilir) gösteren ve denetim elemanlarının performans odaklı bir anlayışla çalışmasına imkan veren gelecek yönelimli ve düzenleyici bir çalışmaya olanak verebilmektedir. Ayrıca incelemenin iyi planlanması yanında denetim elemanları, vergi idaresi ile denetim elemanları arasındaki işbirliği ve koordinasyon planının başarısını etkilemektedir.

Vergi denetiminde farklı birimler ve inceleme kapsamına alınacak sektör, konu ve yükümlülerle ilgili farklı seçim tercihlerinin uygulanması ile denetimin planlanmasında yaşanan sorunlar denetimin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

C. Vergi Denetim Sonuçlarının Etkinliğe Katkısı

Vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesinde mükellef sayılarındaki artış, incelemeler sonucunda tespit edilen matrah farklarındaki azalış, vergi kayıp ve

¹⁶² TOBB, age s. 91.

kaçak oranlarında düşüş ve net sayısal büyüklükler açısından bakıldığında inceleme sonucunda tespit edilen matrah farkı ile tarhiyat öncesi uzlaşma, tarh olunan vergi ve tahsil olunana vergiler arasındaki ilişkiler dikkate alınması gereken ölçütlerdir. Ancak ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yıllık Faaliyet Raporlarında mükellef sayılarındaki artışlar, vergi incelemelerinin sonuçları ve diğer bazı bilgiler verilmekte, ancak bunlar üzerinden denetimin etkinliğinin değerlendirilmesinde genel bir fikir vermektedir.

Vergi denetimin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılacak veriler daha çok yine faaliyet raporlarında belirtilen yaygın ve yoğun denetimler sonucunda denetlenen mükellef sayılarındaki artış ve kesilen usulsüzlük cezalarındaki azalışla birlikte değerlendirildiğinde, yaygın ve yoğun denetimin yükümlülerin vergi mevzuatına ve defter ve belge düzenine uyum konusunda yaygın ve yoğun denetimin etkinliğinden bahsedilebilir. Yaygın ve yoğun denetimler sonucunda denetlenen mükellef sayısı artmasına rağmen, yeni mükellefiyet tesis edilmesi işleminin azalması sonucunda, yaygın ve yoğun vergi denetimin etkinliğinden bahsedilebilir. Örneğin; 2008 yılında gerçekleştirilen yaygın ve yoğun denetimler sırasında 4.313.620 adet yükümlü denetlenmiş ve 39.629 kişi için yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. 2007 yılına bakıldığında 4.513.740 mükellef denetlenmiş ve denetimler sonucunda 51.686 yeni mükellefiyet tesis ettirilmiştir. Dolayısıyla denetlenen mükellef sayılarına oranlandığında 2007 yılında denetlenen mükelleflerin % 1,14 ü kayıt dışılıktan dolayı mükellefiyet tesis ettirilirken 2008 yılın denetlenen mükelleflerin %0,91'i için mükellefiyet tesisi gerçekleştirilmiştir. 2007 ve 2008 yılları açısından durum değerlendirildiğinde yaygın ve yoğun denetimlerin etkinlik kazanmaya başladığını değerlendirilebilir.

Vergi incelemeleri açısından duruma bakıldığında vergi incelemelerinin bulunan matrah, incelenen mükelleflerin sayısı, sektör bazında devam eden incelemelerde beyan edilen matrah ve bulunan matrah ilişkisi, vergi incelemeleri sonucunda tespit edilen matrah farkının tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma, vergi yargısı sonrası tahsilat durumuna ilişkin veriler vergi

denetimlerinin değerlendirilmesinde dikkate alınacaktır. Ayrıca vergi türleri itibariyle incelenen mükellef sayılarındaki değişim ile inceleme sonucunda düzenlenen rapor ve bulunan matrah farkları arasındaki ilişki vergi denetimin etkinliğinin ölçülmesinde faydalı olacaktır.

Açıklananlar dışında vergi denetimleri sonucunda tespit edilen matrah farkları üzerinden hesaplanan vergilerin yükümlüler açısından tahsilat şeklini kolaylaştırmak amacıyla vergi mevzuatına giren uzlaşma müessesesi vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Yükümlüler uzlaşma müessesesinin varlığı sonucunda vergi düzenlemelerine uymamaları ve vergi denetime tabi tutulmaları sonucunda ortaya çıkacak cezanın nasılsa uzlaşma müessesesinde azalacağını düşünerek vergi ödemekten kaçınmakta ya da vergi kaçırmaktadırlar. Bu etkisi ile uzlaşma, vergi denetimlerinin yükümlü üzerindeki etkilerini zayıflatmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR

A. Vergi Denetiminin Yapısal Sorunları

Vergi idaresinin yapılandırılması, vergi açısından yapılacak plânlamanın en önemli ayaklarından birisini oluşturmaktadır. Çünkü, iyi hukuk kurallarına sahip olmak, bunların uygulanmasında etkinlik yoksa bir anlam ifade etmemektedir.

Dünya uygulamaları, hukuka saygılı ve anayasal vergilendirme ilkelerini hayata geçirmeyi hedefleyen, yargı kararlarına uyumlu, etkin, mükellef haklarına saygılı, ayırık uygulamalara yer vermeyen, hızlı çalışan vergi idareleri kurma yönündedir¹⁶³.

Kazançların vergi sistemi tarafından kavranabilmesinin en temel aracı olan vergi denetimi etkin bir işleyişe kavuşturulamamıştır. Vergi denetiminin diğer unsurları olan meslek mensuplarından da etkin şekilde yararlanılamamıştır¹⁶⁴.

¹⁶³ DPT, a.g.r, s. 9.

¹⁶⁴ DPT, a.g.r, s. 26.

Vergi idaresi örgüt yapısı itibariyle tahsilat fonksiyonuna ağırlık vermiş, denetim açısından ise gerekli nitel ve nicel kapasiteye ulaşamamıştır. Bugün vergi dairesince alınan pek çok beyanname eksik bildirilen geliri içermektedir. Dolayısıyla yıllık denetim planları tamamen tecrübeye dayalı olarak yapılmaktadır. Denetim elemanlarına, inceleyecekleri sektör veya mükellef gruplarına ilişkin olarak denetimi kolaylaştırıcı hiç bir istihbarat bilgisi sunulmamaktadır. Vergi yönetiminin çağdaş vergi yönetimlerinin denetim esasına göre kurulmaması, inceleme birimleri arasında eşgüdüm ve birim içi planlama noksanlığı, vergi suçu niteliğindeki suçların takibinde uzman elemanların yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin yetersizliği denetim etkinliğini doğrudan etkilemektedir¹⁶⁵.

Ülkemizde mevcut durumda vergi incelemelerine yönelik vergi denetimleri bütün denetim birimlerini kapsayan ülke çapında bir planlamayla değil, her denetim birimi tarafından ayrı ayrı hazırlanan denetim planlarıyla yürütülmektedir. Her birimin diğer birimlerle gerekli koordinasyonu sağlamaksızın müstakil bazen aynı yerde ve zamanda, benzer iş kollarında ve birbirlerinden bağımsız olarak üç ayrı birimdeki merkez denetim elemanları tarafından vergi incelemesi yapılabilmektedir. Vergi denetim yetkisine sahip denetim birimleri arasında çalışma programları, çalışma usul ve kuralları ile çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi konularında, tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanamamıştır¹⁶⁶. Vergi denetimindeki bu koordinasyon eksikliği, denetim mükerrerliğine yol açarken, tüm sektörleri kapsamayan denetimler mükellefler arasında rekabet eşitsizliği oluşturmaktadır¹⁶⁷.

Günümüzde çağdaş gelir idarelerinde, iyi yönetim, hesap verilebilirlik ve mali saydamlık uygulamaları doğrultusunda denetim sürecinin şeffaflaşması ve denetim başarısının ölçülmesine yani performansa odaklanılmış iken, ülkemizde

¹⁶⁵ GÖKBUNAR, age. s. 310.

¹⁶⁶ Mustafa Ali SARILI, "Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 9(Mayıs 2003), s. 119.

¹⁶⁷ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı/Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Türk Vergi Sistemi; Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara 2002, s. 150.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile getirilen stratejik planlama ve performans programları hazırlanmakta, ancak vergi denetimi ve performansın ölçülmesinde yeteri kadar detaylı değerlendirmeler yapılamamakta ve denetim sonuçları önceden belirlenmiş performans kriterleri açısından ölçülememektedir.

Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetim elemanlarının yükselmeleri mesleki kariyerlerindeki performans değerlendirmesine göre yapılmamaktadır. Performans değerlendirmesinin yapılamaması vergi denetim elemanlarının çalışma gayretlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir¹⁶⁸. Vergi denetiminde etkin uygulanan birim ve denetim elemanı performans ölçütlerinin geliştirilememiş olması denetim elemanlarının ilave bir performans gösterme gayretini ortadan kaldırmakta, motivasyonu yüksek verimli çalışan denetim elemanlarını olumsuz şekilde etkilemektedir.

B. Denetimin İdari Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

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. Pek çok iç denetim elemanının (örneğin Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin) teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Aynı şekilde, Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevler nedeniyle yapmak zorunda oldukları idari denetim, vergi inceleme (dış denetim) yetkisi ile çakışmaktadır. Bu durum, vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin gereği gibi

¹⁶⁸ SARILI, a.g.m.s. 126.

yapılamamasına ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır¹⁶⁹.

Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde, denetim birimlerinin birbirinden bağımsız olmaları, denetim planlarının ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında kesin bir işbölümüne gidilmemiş olması ve koordinasyonun sağlanamaması bazı görev tekrarlarına neden olmakta¹⁷⁰ ve Türkiye genelinde bölgeler de dikkate alınarak inceleme yapılması gereken sektör grupları rasyonel bir şekilde tespit edilememesi¹⁷¹ gibi durumlar denetimin gücünden yeterince faydalanılamamasına yol açmaktadır

Vergi incelemelerini yürüten denetim elemanlarının merkezi ve taşrada farklı yapılarda yer almaları ve farklı örgütlenmiş olmaları, denetim birimleri arasındaki görev alanları açısından yaşanan çekişme ve dağınık birimler arasındaki denetimin koordinasyonsuzluğu, vergi idaresinin faaliyetlerinin özellikle denetimde yoğunlaşmasına engel olmakta ve vergi denetiminin etkinsizleştirmektedir. Denetim birimleri arasında görev çatışmaları ve kurumsal hedeflerin zarar göreceği kaygısıyla dağınıklığın giderilememesi, vergi denetiminde etkinliği olumsuz etkilemekle birlikte, denetim altyapısının çağdaş kurallara uygun oluşturulamamasına neden olmaktadır.

C. Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliğinden, Özlük Haklarından Ve Niteliklerinden Kaynaklanan Sorunlar

Vergi denetiminin asli unsuru vergi incelemesidir ve vergi incelemesi vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilir. Doğrudan Vergi Usul Kanununun 135. maddesi ile vergi inceleme yetkisine sahip ve sadece bu işle görevli olan Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, Hesap Uzmanları ve yardımcıları, Gelirler

¹⁶⁹ DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (608), Ankara 2001, s. 32.

¹⁷⁰ AKBAY, a.g.e, s. 227.

¹⁷¹ YAYMAN, a.g.m, s. 7.

Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları tarafından yürütülmektedir.

Yıllar itibariyle vergi idaresinde görevli denetim elemanlarının kadrolarına bakıldığında (**TABLO 1**) 2008 yılı itibariyle merkezi denetim birimlerinin toplam kadro sayısı 2.517 olup, bu kadroların ancak yüzde 30'unun (772) dolu olduğu, taşrada ise kadroların doluluk oranı yüzde 36 (2717/7500) civarındadır. Ayrıca denetim birimlerinin 2004-2008 yıllarında toplam denetim elemanı kadrolarının %65-%68 arasında boş olduğu ve sayısal yetersizliklerinin düzenli olarak devam ettiği anlaşılmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği sağlayacak nitelikli işgücünü yetiştiren denetim birimleri bazında da, yıllar itibariyle denetim elemanı sayılarını artırma eğilimlerinin olmadığı gözlenmektedir. Bu durum vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

Planlanan ve öngörülen kadro sayıları yıllar itibariyle değişiklik göstermekle birlikte, vergi inceleme elemanlarının yetişme ve eğitim döneminde yaşanan güçlükler nedeniyle mesleğe alınması ve çalışan sayılarının artırılması zor olmaktadır.

Türkiye'de vergi denetiminin etkin ve verimli hale getirilebilmesi için vergi denetim elemanlarının, sadece nitelikleri itibariyle değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekir. Son yıllarda, mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmak yerine meslekten ayrılımlar nedeniyle önemli ölçüde erozyona uğramıştır¹⁷².

Vergi denetim elemanlarının diğer kurumlardaki benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan denetim elemanlarının koşullarına sahip olmaması, maddi ve manevi motivasyon eksikliklerinin bulunması, bunların uzun süreli istihdam edilememelerine ve en verimli dönemlerinde ayrılımlarına yol açmaktadır¹⁷³.

Denetim elemanlarının sayısal yetersizliğinin sebeplerinden birisi de, aynı niteliklere sahip bir çalışanın özel sektörde aldığı ücretlere nazaran kamudaki

¹⁷² SARILI, a.g.m, s. 121.

¹⁷³ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı/Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, a.g.e, s. 91.

ücretlerin düşüklüğü denetim elemanlarının özel sektöre geçişine neden olmakta, bu durum ise zaten sınırlı sayıda olan denetim elemanı sayısı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

Gerek vergi denetim kadrolarının düzenli olarak yeterli seviyeye ulaşmaması, gerekse ekonomik koşullar nedeniyle özel sektöre geçişler mevcut denetim elemanlarının iş yükünü artırmakta ve vergi denetiminin gerektiği gibi yapılamaması denetimin etkinliğini zayıflatmaktadır.

Vergi incelemeleri dışındaki denetim işleri, yükümlüleri sadece tam ve zamanında görevlerini yerine getirmeye neden olmakta, vergi incelemesi kadar vergi sistemi üzerinde düzeltici etkiye neden olmamaktadır.

D. Teknolojik Altyapının Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Gelişen ekonomik koşullar ve ekonomide vergilendirilebilir işlemlerin çeşitliliği, yükümlülerin mali bilgilerinin önemli bir kısmının elektronik ortamda takip edilmesi vergi idaresinin teknolojik bir altyapıya geçmesini zorunlu kılmaktadır.

Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir¹⁷⁴.

Vergi idaresinin teknolojik altyapıyı sağlaması ve yükümlülerin ekonomik işlemlerinin ve akışlarının veri olarak alınması, vergi beyannamelerinin ve vergisel iş ve işlemlerin elektronik ortamda izlenmesi vergi denetiminin de teknolojik altyapıyı etkin olarak kullanması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığının teknolojik altyapısı ile ilgili olarak 2008 Yılı Faaliyet Raporunda vergi dairelerinin VEDOP, VEDOP-2 ve VEDOP-3 kapsamında 449 (81 ilde örgütlenen 448 vergi dairesi müdürlüğü ve Büyük

¹⁷⁴ Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara 2001, s. 101.

Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı) vergi dairesinde kullanılmaya başlandığı belirtilmiştir.

TABLO 14: Yıllar İtibariyle Otomasyonlu Vergi Daireleri Sayıları

2003 ve öncesi	2004	2005	2006	2007	2008	TOPLAM
157	110	57	126	1	-	449

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılmasının, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılmasının ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği Vergi Dairesi Otomasyon Projesi, vergi daireleri otomasyonu (VDO) ve merkezi yapıda çalışan vergi daireleri otomasyonu (e-VDO) olmak üzere iki ayrı sistem ile yürütülmektedir. 2008 yılı sonu itibariyle; 79 vergi dairesi (VDO), 369 vergi dairesi (e-VDO), Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDO), 541 malmüdürlüğü (e-VDO) otomasyon kapsamında bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığınca vergi dairesi müdürlüklerinin hizmetlerini yürüttükleri bu yazılımlar dışında e-haciz projesi, kredi kartı ile vergi tahsilatı, özelge ve evrak akışlarına ilişkin yazılımlar ile motorlu taşıtlar vergisini tahsile yetkili vergi dairelerinin otomasyonu (MOTOP) ile teknolojik yapı kurulmuş bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığınca başta Katma Değer Vergisi Beyannameleri (1 ve 2 no.'lu), Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi, Muhtasar Beyannameler, Damga Vergisi Beyannamesi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamesi olmak üzere otomasyon kapsamındaki vergi dairelerince alınan

beyannamelerin %99'unu kapsayan yaklaşık 23 adet beyanname ya da bildirim elektronik ortamda alınmaktadır¹⁷⁵.

Vergi denetiminde etkinliği sağlayacak teknolojik yapılardan birisi Gelir İdaresi Başkanlığınca kurulan Veri Ambarı (VERİA) Projesidir. Beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla yürütölen proje kapsamında; bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütölmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere, iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktıların incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı (VERİA) oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmaları 2008 yılında devam ettirilen çalışmalardandır. Bankalar, özel finans kurumları, sigorta şirketleri, aracı kuruluşlar, portföy yönetim şirketleri, diğer borsa aracı kuruluşları, posta ve telgraf teşkilatı, factoring şirketleri, tüketici finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, yetkili müesseseler (döviz büroları), ikrazatçılar, kıymetli maden aracı kuruluşları ve Takasbank'tan 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin bilgiler veri ambarına aktarılmıştır. Ayrıca Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ve Muhasebat Genel Müdürlüğünden de yükümlölere ilişkin mali bilgiler 2008 yılında alınmaya başlanmış olup, 2008 Yılında Veri Ambarında yer alan bilgilerin sayısal içeriği aşığıdaki gibidir¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı Faaliyet Raporu
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.zip>, Ankara 2009, s. 20-24.

¹⁷⁶ Gelir İdaresi Başkanlığının 2008 yılı Faaliyet Raporu
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2008/faaliyetraporu2008.zip>, Ankara 2009, s. 25-27.

TABLO 15: 2008 Yılı İtibariyle Veri Ambarında Yer Alan Bilgiler ve Kayıt Sayıları

Veri Ambarında Yer Alan Bilginin Tipi	2008 Yılı Kayıt Sayısı
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	3.881.606
Gayrimenkul İpoteği İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	3.780
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)	9.663.107
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)	9.632.317
Merkez Bankasından Alınan 50.000 ABD Doları veya Muadili Yabancı Parayı Yurtdışına Transfer Edenlere İlişkin Bilgiler	332.874
Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu	5.826
POS Cihazı Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri	741.598
POS Cihazı Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Satış Bilgileri Kayıt Sayısı	189.824.559
Devlet Malzeme Ofisine Mal ve Hizmet Satanlara İlişkin Bilgiler	6.723
Aracı Kuruluşlar	658
Bankalar	22.131.273
Factoring Şirketleri	40.168
Finansal Kiralama	49.062
İkrazatçılar	4.857
Kıymetli Maden Aracı Kuruluşları	15.819
Katılım Bankaları	1.257.816
Portföy Yönetim Şirketleri	882
Posta ve Telgraf Teşkilatı	111.983
Sigorta Şirketleri	639.479
Yetkili Müesseseler (döviz büroları)	32.121
Tüketici Finansman Şirketleri	128.008
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	3.881.606
Gayrimenkul İpoteği İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	3.780
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)	9.663.107

Kaynak: www.gib.gov.tr.

Teknolojik altyapının denetim amacıyla kullanılması ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine yönelik olarak denetim kapasitesinin artırılmasına imkan verecek Denetim Bilgi Sistemi (VEDOS) projesi ile etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi, Vergi Denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği ve Vergi Denetmenlerinin

daha verimli çalışmalarının sağlanması amaçlanmıştır. Bu sistem ile mükellefin yasal kayıtlarının ve Merkezi Risk Analizi Sistemi çerçevesinde elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi denetim elemanlarına aktarımı sağlanarak vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılacaktır. Bu bağlamda, ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucu incelenmesinde veya gönüllü uyum projesi kapsamında gönüllü uyuma teşvik edilmesinde yarar görülen mükellefler VEDOS üzerinden Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderilmiş, yapılan incelemelere veya matrah artırımlarına ilişkin çalışmaların istatistiki sonuçlarının alınması sağlanmıştır¹⁷⁷.

Gelir idaresinin teknolojik altyapının oluşturulmasına ilişkin çalışmalarının yanında ayrıca elektronik ortama taşınan vergi dairesi işlemlerinin elektronik ortamda teftiş edilmesi (iç denetim) gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede Maliye Teftiş Kurulu VEDOP esas alınarak vergi dairesi teftişine yönelik geliştirilmiş bir yazılım ile 2008 yılında 34 vergi dairesi Maliye Teftiş Kurulu Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (MTK VEDEBİS) uygulamasıyla denetlenmiştir¹⁷⁸.

Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığınca etkin şekilde vergi incelemelerinin yapılması ve etkin risk analiz sistemi ile mükellef seçimi yapılmasına olanak sağlamak üzere modern bilişim teknolojileri destekli bilişim sistemleri kurmak ve bilgisayar destekli denetim teknikleri uygulamak amacıyla Bilgisayar Destekli Denetim (Vergi İdaresinin Kapasitesinin Artırılması) Projesi 2008 yılında tamamlanmıştır¹⁷⁹.

Gelir İdaresi Başkanlığınca teknolojik olarak altyapının oluşturulması çalışmalarına devam edilmekte olup, açıklanan teknolojiler içinde vergi denetimin etkinliğini artıracak denetim kapasitesini güçlendirecek bir teknolojik altyapıya henüz kavuşmamıştır. Bu durum sahip olunan verinin kullanılamaması nedeniyle vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

¹⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 28.

¹⁷⁸ Maliye Bakanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 49.

¹⁷⁹ Maliye Bakanlığı, **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, s. 50.

E. Mevzuatın Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar

Vergi mevzuatı oldukça geniş, yoğun, ve detaylı bir anlayışla hazırlanmakta ve yürürlüğe girmektedir. Kapsamlı ve karmaşık bir mevzuat çerçevesi yükümlüler ve vergi denetimini gerçekleştirenler açısından takip edilmesi oldukça zordur.

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır¹⁸⁰. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürütme maddesi de dahil 45 maddeden oluşmakta olup, bu kanunun uygulanmasına yönelik olarak 03.04.2007 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 230 sayfadan oluşmaktadır. Diğer taraftan vergi sistemimizde temel vergi kanunlarından biri olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden uygulamaya ilişkin olarak çıkarılmış tebliğ sayısı 113'tür. Vergi mevzuatının sıklıkla değişmesi, yükümlüler hakkında uygulanması gereken kuralları değiştirmekte, bu durum ise denetim elemanlarının yaptıkları denetimlerde işlerini zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak vergi denetimlerine ilişkin görev alanlarının ve denetim standartlarına ilişkin bir mevzuat düzenlemesi yapılmamıştır. Mevzuatın dağınıklığı ve denetim açısından gerekli yasal düzenlemelerin yapılmamış olması vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

¹⁸⁰ Mehmet AKBAY, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 230.

II. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ BAKIMINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

A. Vergi Denetiminin Yapısal Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerileri

Vergi idaresinin yapılandırılması, vergi açısından yapılacak plânlamanın en önemli ayaklarından birisini oluşturmaktadır. Çünkü, iyi hukuk kurallarına sahip olmak, bunların uygulanmasında etkinlik yoksa bir anlam ifade etmemektedir. Dünya uygulamaları, hukuka saygılı ve anayasal vergilendirme ilkelerini hayata geçirmeyi hedefleyen, yargı kararlarına uyumlu, etkin, mükellef haklarına saygılı, ayırık uygulamalara yer vermeyen, hızlı çalışan vergi idareleri kurma yönündedir¹⁸¹.

1. Denetimin Yapısı, İç ve Dış Denetimin Ayrılması

Gelişen ekonomi içinde işletmelerin ölçekleri büyümekte, uluslararası faaliyetleri artmakta, bir mükellefin tüm ekonomik faaliyetlerinin kavranması güçleşmektedir. Bu gelişmeler vergi incelemesinde uzmanlaşmayı zorunlu hale getirmektedir. Vergi inceleme elemanlarının çoğunun hem vergi inceleme (dış denetim) hem de teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkisi vardır. İncelemelerde uzmanlaşmanın sağlanabilmesi için, öncelikle iç ve dış denetim ayrımı yapılmalı; vergi denetim elemanlarının sadece dış denetimle uğraşması esas olmalıdır. Ayrıca vergi incelemesi ile uğraşan denetim elemanları arasında da uzmanlaşma yoluna gidilmelidir. Vergi denetimi, piramit kadro yapısında koordine edilmiş, işletme büyüklükleri ve mükellefiyet türleri itibarıyla görev ve yetki sınırları tanımlanmış sistematik bir yapıya kavuşturulmalıdır¹⁸². Diğer taraftan merkezi yapıdaki denetim birimleri tekleştirilmeli, taşra denetim

¹⁸¹ DPT, a.g.r, s. 9.

¹⁸² DPT, a.g.r, s. 72.

birimlerine ise belirli bir deneyim sonrasında merkezi yapıda görev alması yolunda düzenlemeler yapılmalıdır.

Etkin bir vergi denetimi için ön koşullardan biri vergi denetim birim/birimlerinin fonksiyonel çalışan bir yapıda oluşturulmasıdır. İyi yönetim esaslarının geçerli olduğu, görev tanımlarının, iş süreçlerinin tanımlandığı ve daha çok performansı öne çıkartan bir denetim yapısı vergi denetiminde etkinliği artıracaktır. Vergi denetiminin yapısının doğru oluşturulması doğrudan olmasa da vergi idaresinin yapısına ve yönetim anlayışına paraleldir. Ayrıca oluşturulan yapının vergi idaresi ile ilişkilerinin ve yönetsel süreçlerinin doğru belirlenmesi ve birimler arası koordinasyon vergi denetiminden beklenen doğru etkiyi ortaya çıkarmakta başarılı olacaktır.

2.Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi

Vergi denetiminde, denetimin yönetimi ve çalışma ve iş süreçleri tanımlanarak standart hale getirilmeli ve bu süreçler elektronik ortama taşınarak denetim elemanlarının performans değerlendirmelerinde kullanılmalı ayrıca tüm yazışma, görevlendirme ve raporlama sistematığının de gelişen elektronik uygulamalar çerçevesinde bu ortamda gerçekleştirilmesi denetim elemanlarının zamanlarını iyi kullanılması açısından ve yönetim açısından gerekli olmaktadır. Vergi denetimindeki iş süreçlerinin geliştirilen yazılımlarla elektronik ortama aktarılması, denetim sürecindeki zaman kayıplarının ortadan kaldırılması ve etkin zaman kullanımı yanında denetimin doğru yönetilmesine ve vergi denetiminin etkinliğine katkı sağlayacaktır.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabileceği alt başlıklardan birisi ise, performans değerlendirme sisteminin kurulmasıdır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamalarını ve performans esaslı bütçeleme sistemine geçişi zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenen amaçlardan biri her türlü ekonomik

aktiviteyi geliştirmek, kavramak ve gözetlemek olarak belirlenmiştir. Vergi idaresince stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme anlayışı doğrultusunda, performans programlarında belirtilen performans ölçütlerinin iç denetim kapsamında denetlenmesi sağlanmalı ve iç denetim sonucunda mükellef odaklı hizmet anlayışına yönelik hizmet standartları da geliştirilmelidir. Vergi denetimindeki amaç ve hedeflere uygun olarak geliştirilen performans ölçütlerinin ve denetim standartlarının işlerliğinin dış denetim tarafından denetlenmesi sağlanmalı ve iyileştirici tedbirler alınmalıdır.

3.Denetim Standartları

Vergi denetiminin etkin bir şekilde yürütölmesinin koşullarından biri de, denetim standartlarının geliştirilmesidir. Özellikle vergi inceleme elemanları tarafından gerçekteşirilecek vergi denetimleri için, hem vergi incelemesinin daha verimli ve doğru yürütölmesini hem de denetim elemanlarının sınırlı olan çalışma sürelerinin daha rasyonel olarak kullanılması sağlayacak denetim standartları geliştirilmelidir. İç denetim için belirlenen standartların etkin bir şekilde uygulanması sağlanmalıdır.

Vergi denetimine etkinlik kazandırılabilmesi için vergi denetimine ilişkin süreçlerin net olarak belirlendiği, iş akışlarının düzenlendiği ve uyulması gereken standartlar belirlenmeli ve yükümlülerin bilgisine sunulmalıdır. Denetim standartlarının geliştirilebilmesine yönelik yasal düzenlemeler yapılmalı, vergi mevzuatında tebliğ ve benzeri ikincil ya da üçüncül mevzuat düzenlemelerinin yapılmasına neden olan yoruma bağlı hususlar belirginleştirilmelidir. Denetim elemanları için belirlenecek denetim standartları doğrultusunda objektif performans ölçütleri belirlenmelidir.

4. Denetim Stratejisi ve Yıllık Uygulama Planları ve Koordinasyon

Vergi denetiminin diğ er türü olan yoklama ve yaygın yoğun denetim alanlarında ise stratejik hedefler belirlenmeli ve hizmet standartları geliştirilerek, yoklama ve yaygın yoğun vergi denetim işinin düzenlilikle ve yükümlüler üzerindeki etkisini artıracak tarzda bir denetim yönetimi yaklaşımı sergilenmelidir.

Vergi denetim elemanlarının veri ambarındaki verilerden yararlanarak sektörel, ülke ve yükümlü bazında yıllık çalışma planları merkezi bir yapıda hazırlanarak, denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanmalıdır. Ayrıca yıllık denetim planları ve denetim birimlerinin koordinasyonları yanında, kıt olan işgücünün en iyi şekilde kullanılması için denetim elemanlarının çalışma ve denetim standartları, yetki ve sorumluluk alanları net olarak belirlenmelidir.

Vergi denetiminde stratejik bir yaklaşımla hedefler belirlenmeli ve bu hedeflere yönelik yıllık merkezi uygulama planları yapılmalıdır. Yıllık uygulama planlarının birimler arasında koordinasyonu sağlanmalı ve denetim m  kerreri  liklerinin ve görev çakışmalarının önüne geçilmelidir. Yıllık denetim planlarında daha çok yerel bazda ve yoğun gerçekleştirilecek denetimler ve vergi incelemeleri taşra denetim elemanlarınca, sektörel bazda ve konu bazında gerçekleştirilecek incelemeler ise merkezi yapıda gerçekleştirilmelidir.

5. Denetim Sonuçlarının Kamuoyu ile Paylaşılması

Vergi denetimin etkinlik kazanması için, vergi denetimleri sonucunda ulaşılan sonuçlar kamuoyuna düzenli olarak açıklanmalı ve mükelleflerin vergi denetimine olan inanışları pekiştirilmelidir. Ayrıca, vergi kaçıranlar hakkında yapılacak vergi incelemeleri tarafsızca, adalet anlayışı içinde gerçekleştirilerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere uygulanan yaptırımlar ile vergi

verenlerin vergi idaresine ve vergi denetimine olan güvenlerini sağlamlaştıracaktır.

B. Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliğine, Özlük Haklarına ve Niteliklerine İlişkin Çözüm Önerileri

Ülkemizde vergi denetim elemanı kadrolarının denetimin kapsadığı alan düşünüldüğünde yeterli olduğu söylenebilir. Ancak, uzun yıllardır kadro yetersizliği olduğu halde kadrolar doldurulamamakta ya da çeşitli nedenlerle denetim elemanları özel sektöre geçmektedirler.

Ülkemizde vergi denetim oranının %1-3 arasında olduğu düşünüldüğünde bu oranın yükseltilmesi için vergi incelemelerini yapan nitelikli ve kalifiye denetim elemanı sayısının artırılması gerekmektedir. Ne kadar nitelikli ve kaliteli bir eğitim sürecinden geçse de, denetim elemanlarının güncel bilgilere ulaşmasını sağlamak ve yine toplam kalite anlayışı çerçevesinde kişisel gelişim konularında eğitilmeleri faydalı olacaktır. Ayrıca denetim elemanlarının gerçekleştirdikleri vergi incelemelerinin sektörler bazında ayrılması ve denetim elemanlarının sektör faaliyetleri konusunda uzmanlaşmaları, vergi incelemeleri üzerinde etkinlik sağlayıcı bir faktör olacaktır. Denetim elemanlarına kariyer ve ücret kaygıları ile özel sektöre geçmelerini engelleyecek tarzda bir ücret düzeyinin belirlenmesi ve iyi yetişmiş nitelikli elemanların devlette çalışmalarının devamı sağlanmalıdır.

C. Teknolojik Altyapının Yetersizliğine İlişkin Çözüm Önerileri

Vergi idaresinin teknolojik gelişmeleri takip ederek mükellef hizmetlerinin önemli bir kısmının elektronik ortama taşınması, kamuda hizmet standartlarının yükseltilmesi açısından önemlidir. Ancak teknolojik altyapının gelişmesi aynı zamanda vergi denetiminin planlanmasına ve gerçekleştirilmesine de altyapı

hazırlaması ve gelişen teknolojinin vergi denetiminde etkin bir şekilde kullanılması gereklidir.

Vergi idaresi, vergi uygulamalarının daha etkin yapılabilmesi bakımından, gerekli ve yeterli teknolojik altyapıya kavuşturulmalıdır. Bu sayede hatalar azalacak, tahsilat kolaylaşacak, vergi denetimi hızlanacaktır. Bu itibarla, vergi idaresinin teknik donanımı ve personel kalitesi yükseltilerek, etkinliğinin artırılması büyük önem taşımaktadır.

Vergi daireleri arasındaki bilgisayar bağlantısının tüm vergi dairelerini kapsayarak bilgisayara dayalı mali bilgi toplama (istihbarat) ağının tüm Türkiye'ye yayılması gerekmektedir. Bu yolla;

- Bilgisayar teknolojilerini iyi kullanan, etkin ve hızlı çalışan gelir idaresi oluşturulacak,

- Bankalardaki para hareketleri,
 - Tapu dairelerindeki gayrimenkul bilgileri,
 - Trafikteki taşıt bilgileri,
- kolayca izlenebilecektir.

Bunun doğal sonucu olarak, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin 2'nci bendinde yer alan ve nakit hareketlerinin izlenmesine imkân veren hükmün gereği de yapılmış olacaktır¹⁸³.

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilebilmesi amacıyla beyanname vermek, vergileri ödemek, vergilendirmeye ilişkin hususlarla ilgili yazışmalar ve bilgi isteme vb. nedenlerle vergi dairesine gitmek zorunda kalan yükümlülerin bu tür işlemlerini azaltarak ya da elektronik ortam içinde gerçekleştirmelerini sağlayarak vergi dairesi çalışanlarının, yükümlülerin bu tür işlemlerine ayıracakları süreleri vergilendirme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak yoklama işlemlerine yönlendirilmelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca oluşturulan veri ambarına değişik nitelikte veriler, değişik zamanlarda aktarılmaktadır. Veri ambarındaki verilerin vergi

¹⁸³ DPT, a.g.r, s, 59-60.

denetiminde kullanılması için yükümlülere ilişkin diğer kurum, işletme ve kişilerdeki verilerin aktarılması ve yükümlü ekonomik faaliyetlerinin tamamının kapsanması sağlanmalı, ayrıca alınan verinin nitelik ve kalitesinin artırılması çalışmalarının sürekli olarak devam ettirilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesi kapsamına alınan yükümlülerle ilgili tüm verilere kolay ulaşılmasını temin etmek, denetim elemanının çok daha kısa sürede incelemeyi tamamlamasına neden olacak bu durum vergi incelemelerinin etkinliğini olumlu etkileyecektir.

Etkin bir vergi denetimi için, elektronik ortamda denetim altyapısının geliştirilmesi, inceleme kapsamına alınacak yükümlülerin veri ambarındaki veriler arasından riskli alanlar belirlenerek seçilmesi, riskli sektörlerin sektör bazında inceleme kapsamına alınması ve sektör bazında tüm yükümlülerin geliştirilecek denetim standartları kapsamında denetlenerek inceleme kapsamına alınanlar açısından adaletli bir denetim gerçekleştirilmesi, yükümlülerin tüm mali işlemlerine ilişkin verilerin değerlendirilebileceği ve denetimin bu çerçevede gerçekleştirilebileceği yasal düzenlemelerin yapılması, aynı mükelleflerin farklı grup denetim elemanlarınca sıklıkla denetlenmesi yerine denetim birimleri arasında eşgüdümün sağlanması ve yıllık sektörel, bölgesel planların yapılarak denetimin yükümlüler nezdinde sıradan bir süreç niteliğinden kurtarılması, denetim birimlerinin görev tanımlarının ve inceleme görevlerinin kapsamlarının sınırları belli ve açık bir şekilde yapılması gereklidir. Vergi denetiminde etkinliğin artırılması için özellikle ekonomi faaliyetleri kayıt dışında kalan ve kilit öneme diğer sektörlerle etkileşime sahip sektörler düzenli olarak inceleme kapsamına alınmalıdır. Ayrıca ülke çapında kazancı olan tüm kişilerin beyanname vermesi sağlanarak ve giderlerin bildirilmesi yoluyla önemli ölçüde kayıt dışılık önlenmiş olacaktır. Alınan verilerin veri ambarındaki diğer verilerle karşılıklı ve belirlenmiş riskler açısından elektronik ortamda gerekli kontroller yapılmalıdır. Yapılan bu sistem denetimleri ile önemli büyüklükte mükellef denetlenecek, bu denetimlere vergi denetim elemanlarınca harcanacak işgücü

diğer daha sektörel ve konu bazlı incelemelere ayrılarak, vergi denetiminde etkinlik sağlanabilecektir.

D. Mevzuatın Yetersizliğine İlişkin Çözüm Önerileri

Vergi idaresinde ve vergi denetiminde etkinlik sağlanabilmesinin koşullarından biri çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi vergi mevzuatının sade, anlaşılır, basit ve adil bir anlayışla ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda vergi mevzuatı günün koşullarına uygun, vergiyi doğuran olayı ve iktisadi faaliyetleri kapsar halde düzenlenmelidir. Mevzuatın düzenlenmesinde yoruma açık hususların bulunmamasına dikkat edilmesi gerekir. Vergi düzenlemeleri ile etkin bir denetim sisteminin kurulmasına yönelik mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirilmeli, ayrıca denetim standartlarının hazırlanması ve uygulanmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergi denetimin etkinliğinin sağlanmasında önemli araçlardan biri, denetim soncunda uygulanacak yaptırımlardır. Vergi düzenlemeleri yükümlülere uygulanacak yaptırımları açık bir şekilde ve vergi denetiminin etkinliğine katkı sağlayacak düzeyde belirlemelidir.

SONUÇ

Vergi, kamu giderlerinin finansmanında kullanılan önemli bir maliye politikası aracıdır. Vergi uygulamalarının ve oluşturulan vergi sistemlerinin başarısı çağdaş, ekonomik, uygun, yalın, basit kavranabilir ve uygulanabilir vergi düzenlemelerine, bu vergi düzenlemelerini hayata geçirecek iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda yönetilen gelir idaresine ve vergi sisteminin içinde bütün yapının doğru çalışmasını kontrol edecek ve düzenleyici katkısı olacak yoğun etkin bir denetim sisteminin varlığına bağlıdır.

Ülkemizde vergi denetimi yeterince etkin şekilde gerçekleştirilememektedir. Denetimin etkinliğinin sağlanamamasında denetim birimlerinin yapılarındaki farklılıklar, görev çakışmaları, denetim birimleri arasındaki görev uyuşmazlıkları, denetimin planlanması ve birimler arasındaki koordinasyon eksikliği, ekonomideki kayıt dışılığın yüksekliği, vergi bilincinin yerleşmemesi, teknolojik altyapının denetim işlevinde yeterince ve etkin kullanılamaması başlıca nedenler olmaktadır.

Denetimde etkinliğin sağlanması, ancak iyi kurulmuş bir vergi idaresi ve denetim yapısı ile mümkün olabilecektir. Ülkemizde vergi idaresindeki yapılanma, çağdaş bir yaklaşımla performansa dayalı, iyi yönetim ilkeleri doğrultusunda ve toplam kalite anlayışının hakim kılındığı, mükellef haklarına saygılı olma ilkesi doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Ancak, vergide beyan sisteminin geçerli olduğu vergi sistemlerinde başarılı bir vergi idaresi için ön koşul etkin çalışan vergi denetimin varlığıdır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için ise, denetim birimlerinin verimli çalışır bir yapıda

düzenlenmesi, denetim elemanlarının sayısal olarak artışının sağlanması, denetim standartlarının hazırlanması ve uygulamaya konulması, denetim elemanlarının teşvik edici kariyer sistemleri ve özlük haklarına kavuşturulması, vergi denetiminin performans ölçütlerinin geliştirilmesi, vergi idaresinin performans odaklı bir yaklaşımla denetlenmesi, denetimde gelişmiş teknolojik altyapının ve veri ambarının etkin şekilde kullanılması ve denetim planlanması ve yıllık uygulamalarla denetim birimleri ve denetim elemanları arasında koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKBAY, Mehmet; **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**, 1990 Yılına Giren Türkiye'de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990.

AKBIYIK, Sedat; **Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2006.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 4.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2003.

AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi İncelemesi**, AİTİA Yayın No: 127, Ankara 1979.

AKSOY, Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim: Ab İle Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Yetkin Basım ve Yayım, Ankara 2006.

AKSOY, Şerafettin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

ALTUĞ, Figen; **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000.

ARICA, M. Nadir; **Vergi Usul Hukuku**, Yeni Cenuş Matbaası, Ankara 1989.

ARICA, Nadir, İYİBİL, Ali; **İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler**, Fon Matbaası, Ankara 1985.

ÇALGAN, Erkan, MENTEŞE, Erkan, IŞILOĞLU, Fatma, TOROSLU, M.Vefa, ÖZCAN, Mukaddes, GÜLMEZ KANPAK, Nurgül, SAVAŞ, Şükrü, ONUR, Zehra Jülide, AĞCA, Zekiye; **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:113,İstanbul 2008.

DPT, **VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (510)**, Ankara 1996.

DPT, **VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu (608)** Ankara 2001.

DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu (685)**, Yayın No 2734, Ankara 2007.

DUMAN, Ömer; **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayın No:78, Ankara 2008.

ERDEM, Burhan; **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:233/154, Eskişehir 1981.

EROL, Ahmet; **Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2010.

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı**, İstanbul 2004.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005 Yılı Faaliyet Raporu, www.gib.gov.tr

GÖKBUNAR, Alırza; **Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir 1997.

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998.

İKV Yayınları, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, Yayın No:129, İstanbul 1994.

KARYAĞDI, Nazmi; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara 2001.

KARYAĞDI, Nazmi; **Amerika Birleşik devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Yayın No 2006/371, Ankara 2006.

KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 7, Ankara 1995.

KIZILOT, Şükrü; **Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları (1977-1987)**, Savaş Yayınları, Ankara 1987.

KIZILOT, Şükrü, ŞENYÜZ, Doğan, TAŞ, Metin, DÖNMEZ, Recai; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Mart 2007.

Maliye Bakanlığı, 2008 Yılı Faaliyet Raporu, www.maliye.gov.tr

Maliye Bakanlığı, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, www.maliye.gov.tr

Maliye Bakanlığı, 2006 Yılı Faaliyet Raporu, www.maliye.gov.tr

Maliye Hesap Uzmanları Vakfı/Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Türk Vergi Sistemi; Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara 2002.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No:494, Ankara, 1992.

ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara 1988.

SÖYLER, İlhami; **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara 1987.

ŞEKER, H.Nezih; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. Yayın No:436, İstanbul 1994.

ŞİN, Sevil; **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No 2005-17, İstanbul 2005.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları (Mesleki Uygulama Çerçevesi)**, İstanbul, 2008.

TOBB Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, **Vergilemede Global Eğilimler Ab ve Türk Vergi Sistemi: Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, TOBB Genel Yayın No:359-BÖM-59, Ankara 2001.

TÜRK, İsmail; **Maliye Politikası -Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri-**, 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1997.

YARAŞLI, Genç Osman; **Türkiye’de Vergi Reformu**, T.C.Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı yayın no:2005/367, Ankara 2005.

www.mtk.gov.tr

www.huk.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.dpt.gov.tr

www.personel.gov.tr

MAKALELER

ACAR, İbrahim Attila, MERTER, Mehmet Emin; “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık 2004, Sayı 147.

AYKIN, Hasan; “Vergi İncelemesi-I”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, 15 Eylül 2000, Sayı 328.

ASLAN, Abdullah; “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2002, Sayı 250.

ASLAN, Abdullah; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 16, Sayı: 185, Ocak 1997.

AYDEMİR, Şinasi; “Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (I)”, **Vergi Dünyası**, Ocak 1995, Sayı 161.

BATIREL, Ömer Faruk; “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 8 (Nisan-Haziran 1992).

CAN, İsmail; “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004.

CAN, İsmail; “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı 53.

DURAN, Metin; “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 192, Eylül 2004.

EROL, Ahmet; “Vergi Denetiminde Hukuki Özen”, **Yaklaşım**, Şubat 2009, Sayı: 194.

GERÇEK, Adnan; “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması”, **Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları**, Yayın No: 13, Ankara 2002.

KIZILOT, Şükrü; “Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 91, Temmuz 2000.

KIZILOT, Şükrü; “Vergi Kaçıranlara Ağır Bedel”, **Hürriyet**, 10.03.2010.

ÖZŞAHİN, Metin; “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, **Vergi Dünyası**, Haziran 1987, Sayı 70.

ÖZKER, Niyazi; “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, 2002.

PEHLİVAN, Osman; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası**, S.62, Ekim 1986.

SARILI, Mustafa Ali; “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı 9 (Mayıs 2003).

ŞEKER, Sakıp; “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Yıl 1, Sayı 5, Mayıs 1993.

TEKİN, Selçuk; “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 181, Ankara 2003.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep; “Resen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, Sayı 177.

YAYMAN, Derya; “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Çerçevesinde Gelir İdaresinin Ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **E-yaklaşım**, Aralık 2004, Sayı: 17.

ÖZET

[HASTÜRK Mesut]. [Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi],[Yüksek Lisans Tezi], [Ankara 2010]

Vergi kamu giderlerinin finansmanında kullanılan önemli bir maliye politikası aracıdır. Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde, yükümlülerin beyanı doğru kabul edilmekte ve yükümlülerin vergi beyanlarının doğruluğu ve güvenilirliği vergi denetimi ile sağlanmaktadır.

Vergi sisteminin ve vergi idaresinin etkinliğinde, etkin işleyen bir denetim yapısının varlığıdır. Vergi denetiminin yapısı ve işleyişi, vergi mevzuatı, denetim standartları, denetim elemanlarının sayısı ve nitelikleri, denetimde teknolojik altyapının etkin kullanımı, vergi denetiminin etkinliğini temel belirleyici unsurlar olmaktadır.

Vergi denetim elemanlarının yetiştirilmeleri, sayılarının artırılması, denetlenecek sektör, konu ve yükümlülerin belirlenmesinde riskli olanların seçimi, denetim standartlarının ve denetimde iş süreçlerinin belirlenmesi, iyi işleyen bir iç denetim sistemi vergi denetiminde etkinliğin oluşmasına katkı sağlayacaktır.

Anahtar Sözcükler:

1. Vergi Denetimi
2. Etkinlik,
3. Vergi Denetiminin Etkinliği
4. Vergi İncelemesi
5. Yoklama

ABSTRACT

[HASTÜRK Mesut]. [Assesment and Analysis of the efficiency of tax inspection in Turkey],[Graduation Thesis], [Ankara 2010]

Tax is an impotrant fiscal policy tool used for finincing public expenditures. In declaration based tax system , taxpayers income declaration is accepted as true and its relability and accuracy verified through tax inspection methods.

That the presence of an effective tax inspection system is determining factor for the effecy of the existing tax system and tax administration. The organisational structure and administration of tax inspection system, tax laws, inspection standards, the quality and the number of tax inspectors and, using technological insturments at tax inspection in an effective manner are determiner factotors for the efficiency of tax inspection.

There is no doubt, to train tax inspectors properly and increase the number of them, to chose the risky sectors, issues, and taxpayers, to determine inspection standards and tax inspection work processes and to have a good working internal audit system are useful to improve the efficiency of tax inspection.

Key Words:

1. Tax Audit
2. Efficiency
3. Tax Inspection Efficiency
4. Tax Inspeccion
5. Searching