

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN
MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ
(MANİSA İLİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN
DENETİME BAKIŞI ÜZERİNE BİR ANKET
ÇALIŞMASI)**

MÜBEYNA DOĞAN

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. TÜLİN CANBAY

MANİSA

2010

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2010

Adı Soyadı

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 25.03.2010 tarih ve 7/11 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Mübeyna DOĞAN'ın "Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)" Konulu tezi incelenmiş ve aday 08.04.2010 tarihinde saat 11.00 de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra..9.0... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	☒	<u>OY BİRLİĞİ</u>	☒
DÜZELTME yapılmasına	* ☐	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	☐
RED edilmesine	** ☐	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

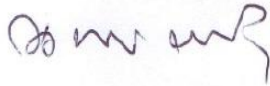
Yrd.Doç.Dr. Tülin CANBAY

(Danışman)



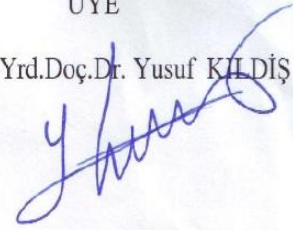
ÜYE

Doç.Dr. Birol KOVANCILAR



ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Yusuf KILDIŞ



Evet Hayır
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir
☐ ☐

Tez, mutlaka basılmalıdır
☐ ☐

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır
☐ ☐

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.
☒ ☐

Tez, basımı gereksizdir.
☐ ☐

**YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No:

Konu:

Üniv. Kodu:

TEZİN YAZARININ

Soyadı: DOĞAN

Adı: Mübeyna

Tezin Türkçe Adı: Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi
(Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)

Tezin Yabancı Adı: Tax Audit’s Effects on Taxpayers in Turkey (A Survey About
Manisa Province Taxpayer’s View on Tax Audit)

Tezin Yapıldığı Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

Enstitü: SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yılı: 2010

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

1- Yüksek Lisans **X**

2- Doktora

Sayfa Sayısı: 233

3- Tıpta Uzmanlık

Referans Sayısı: 232

4- Sanatta Yeterlilik

TEZ DANIŞMANININ

Ünvanı: Yrd. Doç. Dr.

Adı: Tülin

Soyadı: CANBAY

Türkçe anahtar kelimeler:

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Vergi Denetimi

1- Tax Audit

2- Vergi İncelemesi

2- Tax Examination

3- Vergi Uyumu

3- Tax Compliance

Tarih :

İmza :

ÖNSÖZ

Araştırmanın yürütülmesinde yardım ve desteğini esirgemeyen danışmanım Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Tülin CANBAY'ya, anket sorularının uygulanmasından önce gözden geçirip katkıda bulunan İşletme Bölümü öğretim üyesi Yrd. Doç. Dr. Asena GÜLOVA'ya, anket sorularının yanıtlarının istatistikî analizini yapan İpek KİREMİTÇİ'ye, manevi yönden katkı sağlayan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nün değerli öğretim üyeleriyle tüm akademisyen hocalarıma, anket çalışmalarımda desteğini esirgemeyen Alaybey Vergi Dairesi Müdürü Hasan GÜNDOĞDU'ya, anket çalışmalarının yürütülmesinde benimle birlikte gelen ve bana yardımcı olan Öğrenci İşleri Şefim Aynur PALAMUTÇUOĞLU'na, üniversitedeki iş arkadaşlarıma, anketimin yapılmasında bana yardımcı olan Celal Bayar Üniversitesin' deki öğrenci arkadaşlarıma, Üniversite eğitimimin tamamlanmasında bana maddi ve manevi destek olan Şenol GÜL ve ailesine ve İsmail DOĞAN'a, sonsuz desteği ve sabrından dolayı ev arkadaşım Feriştah ELDEN'e, ablam Süreyya DOĞAN YİĞİT'e ve annem Hülya DOĞAN'a teşekkür ederim.

Manisa, 2010

Mübeyna DOĞAN

ÖZET

Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan kazançlarına göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Günümüz vergi sistemleri büyük ölçüde beyan usulüne dayanmaktadır. Bu usulde, mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahını kanunda belirtilen usuller çerçevesinde kendi hesaplayarak vergi dairesine beyanname ile bildirmektedir. Mükellef bu usulde aktif bir rol oynamaktadır. Bu nedenle mükellef tarafından beyan edilen vergi matrahının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı büyük önem taşımakta olup, bu durum ise etkin bir vergi denetimini zorunlu kılmaktadır. Vergi denetimi ise, vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığını ve ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek ve sağlamak üzere yapılır. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı da ancak vergi denetimleri ile ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresinin en önemli uygulaması vergi denetimidir. Denetimler, denetim birimlerinin yapısı ve denetmenlerin davranışları doğrudan mükellefin tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Denetim özellikle mükellefler üzerinde önleyici, düzeltici ve eğitici etkisiyle vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmada önemli bir faktördür. Ayrıca denetim, mükelleflerin yasalara uygun davranmasını sağlayarak vergiye uyumun artırılmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmada, vergi denetiminin teorik temelleri ele alınmış, vergi denetiminin Türkiye’deki tarihsel gelişiminden bahsedilmiş ve ülkemizde vergi denetiminin istenen düzeyde ve etkinlikte yapılmadığının nedenleri ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması için alınması gereken tedbirler üzerinde durulmuştur. Son olarak da vergi mükelleflerinin denetime bakışını ortaya koymak üzere Manisa Merkez İlçe’de 272 vergi mükellefini kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır.

ABSTRACT

Tax Audit's Effects on Taxpayers in Turkey (A Survey About Manisa Province Taxpayers' View on Tax Audit)

Taxes are economic values which are collected from people and corporations that compose the society in accordance with their incomes through being volunteer or compulsory to meet finances of public expenditure of the country. Systems are mostly based on procedure of declaration in present. In this procedure, taxpayers or people who are responsible for taxes compute the tax base within the framework of manners that are indicated in laws and they declare it to the tax office by return. Taxpayer is active in this procedure. For this reason it is very significant whether the tax base which is declared by the taxpayer reflects the facts or not. And this state necessitate an active tax audit. The tax audit is made to search and fix the accuracy of taxes which are paid and whether people obey the provisions or not and to provide it. Whether the incomes that are declared are right or not come out just tax audits.

The most important application of tax administration is tax audit. These tax audits, the structure of control units and inspectors' manners influence the attitudes and manners of taxpayers directly. Tax audit is an important factor especially in reducing the loss of taxes and tax exiles with its effect of preventive , reformative and didactic on the taxpayers. Also the tax audit ensures increase in accommodation to the taxes by providing the taxpayers to act in accordance with the laws.

In this study, theoretical bases of tax base is approached, it is mentioned about the historical progress of tax audit in Turkey and the reasons of not auditing the taxes in wanted level and efficiency and the precautions for restructuring the tax audit are emphasized. Finally a search including 272 (two hundred seventy two) taxpayers in Manisa County has been made to put forward the views of the taxpayers on the tax audit.

İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (MANİSA İLİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİME BAKIŞI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI)

	<u>Sayfa No</u>
YEMİN METNİ	II
TUTANAK	III
YÖK DOKÜMANTASYON TEZ VERİ FORMU	IV
ÖNSÖZ	V
ÖZET	VI
ABSTRACT	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIV
TABLolar LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

I. GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ	5
A- DENETİM KAVRAMI	5
B- VERGİ DENETİMİNİN TANIMI	7
C- VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	9
1- Hukuki Bir Denetim Olması	9
2- Yaptırım Gücünün Olması	9
3- Tarafsız Olması	10
4- Dış Denetim Olma Özelliği	10
5- Hesap Denetimi Olma Özelliği	10
II. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI VE FONKSİYONLARI	11
A- VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	11
1- Mali Amaç	11
2- Ekonomik Amaç	12
3- Sosyal Amaç	12
4- Hukuki Amaç	13
B- VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI	13
1- Araştırmacı Fonksiyon	13
2- Önleyici Fonksiyonu	14
3- Düzeltici Fonksiyon	14

III. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ	14
A- KAPSAM BAKIMINDAN	15
B- KAYNAK BAKIMINDAN	15
C- YÜKÜMLÜ SAYISI BAKIMINDAN	16
D- İNCELEMENİN AKIŞI BAKIMINDAN	16
E- YAPILDIĞI YER BAKIMINDAN	16
F- SÜREKLİLİK BAKIMINDAN	17
G- DENETLEYEN VE DENETLENEN İLİŞKİLERİ BAKIMINDAN	17
IV. VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ	18
A- VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ	18
1- Mali Tablo Analizi	18
2- Karşıt İnceleme	19
3- Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma	19
4- Analitik İnceleme	19
5- Belge İncelemesi	19
6- İstihbarat Arşivindeki Bilgilerden Yararlanma	20
7- Kamu İdare ve Müesseseleri, Banka ve Sigorta Şirketleri ile Mükelleflerle İlişkisi Olan Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınacak Bilgiler	20
8- Fiili Envanter ve Randıman	20
B- VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ	20
1- Kapsam Yönünden	21
2- Şekli ve Maddi Yönden	21
3- İnceleme Yönü Bakımından	21
4- Kaynak Bilgi ve Belge Yönünden	22
V. VERGİ DENETİM ELEMANLARININ SORUMLULUKLARI	22
A- HUKUKİ SORUMLULUKLARI	22
B- AHLAKİ SORUMLULUKLARI	23
VI. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI	25
A- OECD ÜLKELERİ'NDE MÜKELLEF HAKLARI	25
B- TÜRKİYE'DE MÜKELLEF HAKLARI	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ	32
A- OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİ	32
B- CUMHURİYET DÖNEMİ	33
C- GÜNÜMÜZDE VERGİ DENETİMİ	35
II. VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ ÖRGÜTLER	37
A- MALİYE BAKANLIĞI'NA BAĞLI DENETİM BİRİMLERİ	38
1- Merkez Teşkilatı Denetim Birimleri	39
a- Maliye Teftiş Kurulu	40
b- Hesap Uzmanları Kurulu	43
c- Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	46

2- Taşra Teşkilatı Denetim Birimleri	50
a- İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdarlık)	50
b- Vergi Denetmenleri (Vergi Kontrol Memurları)	51
c- Vergi Dairesi Müdürleri	52
B- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMU	54
III. YÜKÜMLÜLERİN DENETLENMESİ YOLLARI	55
A- VERGİ İNCELEMESİ	55
1- Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı	55
2- Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabi Olanlar	57
3- Vergi İncelemesinin Zamanı ve Yeri	60
4- Vergi İncelemesi Süreci	61
B- YOKLAMA VE BEYANNAME REVİZYONU	63
C- YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ	66
D- ARAMA	68
E- BİLGİ TOPLAMA	71
F- TEFTİŞ (İÇ DENETİM)	72
IV. VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİ	72
A- VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI	73
1- Yönetmel Sorunlar	73
a- Denetimde Çok Başlılık	73
b- Planlama ve Koordinasyon Eksikliği	76
c- Yetki Sınırlarındaki Belirsizlik	77
d- İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması	78
e- Teknolojik Yetersizlik	79
2- Personel Sorunları	80
a- Denetim Elemanlarının Sayısının Yetersizliği	80
b- Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması	81
c- Denetim Elemanı Erozyonu	82
d- Performans Değerlemesinin Yapılmaması	83
e- Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği	83
3- Denetimin Etkinliğini Azaltan Diğer Sorunlar	84
a- Vergi Bilincinin Düşük Olması	84
b- Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	85
c- Vergi Afları	86
d- Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması	87
e- Beyan Sisteminin Tam Uygulanamayışı	88
f- Vergi Güvenlik Müesseselerinin Yokluğu	90
g- Uzlaşma Kurumunun Varlığı	91
B- VERGİ DENETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİ	93
1- Mevcut Durum	93
a- Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) Uygulaması	93
b- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)	96
c- Tek Düzen Hesap Planı	97
d- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik(SM, SMMM, YMM)Kurumları	98
e- Vergi Kimlik Numarası Alma ve Kullanma Zorunluluğu	99

2- Yapılması Gerekenler	101
a- İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalı	101
b- Dış Denetim Birimi İdarenin Dışında Bağımsız Bir Kurum Haline Getirilmeli	102
c- Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumluluk Alanları Net Olarak Belirlenmeli	103
d- Vergi Denetim Birimi ile Her Bir Vergi İnceleme Elemanı İçin Performans Değerlemesi Yapılmalı	104
e- Vergi İnceleme Elemanlarına Hiyerarşik Yükselme Olanığı Tanınmalı	104
f- Vergi İncelemelerinde Hız Kazandırıcı Olanaklar Kullanılmalı	105
g-İnceleme Elemanlığı Tercih Edilen, Saygın Bir Meslek Haline Getirilmeli	105
h- Vergide Borç Takip Sistemi ve Cebri Tahsilât Uygulanmalı	106

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM-VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE DENETİMİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE'DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI)

I. VERGİ DENETİMİ-VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ	109
A- VERGİ UYUMU KAVRAMI	109
B- VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER	110
1- Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları	111
2- Sosyal ve Demografik Faktörler	112
3- Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler	112
4- Mali Müşavirlik Müessesesi ve Vergi Danışmanlığı	113
5- Vergi Ahlakı	114
6- Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Affı	115
7- Sübjektif ve Objektif Ölçüler/Tedbirler	116
C- VERGİ UYUMUNU ARTTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER	116
1- Vergi Oranlarının Düşürülmesi	116
2- İstisnaların ve Muafiyetlerin Azaltılması	117
3- Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi	117
4- Vergi Denetimlerinin ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Artırılması	118
5- Vergi Aflarının Sık Aralıklarla Çıkarılmaması	118
6- Toplumda Vergi Bilincinin Oluşturulması	119
D- DENETİMİN MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	120
1- Önleyici Etki	121

2- Eğitici Etki	122
3- Düzeltici Etki	123
II. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİN MÜKELLEFİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ	124
A- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAPTANMASI	124
1- Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı	125
2- Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı	126
3- Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı / Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranı	127
4- Vergi Denetimlerinin Sonuçları	128
B- VERGİ DENETİMİNDEKİ ETKİNLİĞİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ	129
1- Vergi Denetimi ile Vergi Bildirimlerindeki Matrahlar Arasındaki İlişki	129
2- Vergi Denetimi ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki	130
3- Vergi Denetimi ile Vergi Tahakkuk/ Tahsilât Oranları Arasındaki İlişki	131
4- Vergi Denetimi ile Kayıt Dışı Ekonomi Arasındaki İlişki	131
III. MÜKELLEFLERİN VERGİ DENETİMİNE BAKIŞINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE’DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI	134
A- TÜRKİYE’DE YAPILAN BENZER ÇALIŞMALAR	134
B- ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	137
1- Araştırmanın Amacı ve Önemi	137
2- Araştırmanın Modeli	138
3- Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitle	138
4- Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi	140
5- Araştırmanın Problemi ve Hipotezleri	141
6- Manisa İli’nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı	142
7- Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Sosyo-Demografik Özellikleri	143
C- ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE YORUMU	147
1- Sıklık Analizleri	147
a- Vergi Mükelleflerinin Vergi ve Vergi Denetimlerine Yönelik Düşünceleri ile İlgili Sıklık Analizleri	148
b- İfadelere Verilen Cevapların Sıklık Analizleri	151
2- Faktör Analizi	163
3- Güvenilirlik Analizi	167
4- Tanımlayıcı İstatistikler	167
5- Çapraz Tablolar Analizi	169
6- T-Testi	185
7- ANOVA Testi	186
8- Korelasyon Analizi	191
D- ARAŞTIRMANIN SONUCU	195
SONUÇ	204
KAYNAKLAR	213
EKLER	229

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.r.	: Adı geçen rapor
a.g.t.	: Adı geçen tez
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
Bkz.	: Bakınız
Md.	: Madde
H.U.D.	: Hesap Uzmanları Derneği
H.U.K.	: Hesap Uzmanları Kurulu
K.V.K.	: Kazanç Vergisi Kanunu
K.H.K.	: Kanun Hükmünde Kararname
M.V.K.	: Muamele Vergisi Kanunu
M.T. K.	: Maliye Teftiş Kurulu
V.E.D.O.P.	: Vergi Daireleri Otomasyon Programı
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
M.A.S.A.K.	: Mali Suçlar Araştırma Kurulu Başkanlığı
G.İ. B.	: Gelir İdaresi Başkanlığı
G.K.D.	: Gelirler Kontrolörleri Derneği
G.K.D.B.	: Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı
C.M.U. K.	: Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu
M.O. T.O.P.	: Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
Y.M.M.	: Yeminli Mali Müşavir
S.M.M. M.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
S.M.	: Serbest Muhasebeci
V.D.D.	: Vergi Denetmenleri Derneği
M.B.	: Maliye Bakanlığı
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
Y.M.M. K.	: Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu
T.H.D.	: Tüketici Hakları Derneği
M.M.D.	: Maliye Müfettişleri Derneği

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1: Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı.....	36
Şekil 2: Türkiye’de Vergi Denetimi.....	37
Şekil 3: Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları.....	144
Şekil 4: Ankete Katılan Mükelleflerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları.....	145
Şekil 5: Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Düzeyleri Dağılımı.....	145
Şekil 6: Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Dağılımı.....	146
Şekil 7: Ankete Katılan Mükelleflerin Aylık Gelir Düzeyi Dağılımı.....	146
Şekil 8: Ankete Katılan Mükelleflerin Ekonomik Faaliyet Alanları Dağılımı.....	147

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar.....	27
Tablo 2: Vergi Denetim Kadroları.....	38
Tablo 3: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2008).....	39
Tablo 4: MTK'nın Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (2000-2008).....	42
Tablo 5: MTK Tarafından 2000-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları	42
Tablo 6: 2000-2008 Yılları Arası HUK' un Kadro Hareketleri.....	45
Tablo 7: HUK Tarafından 2000-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları..	46
Tablo 8: Gelirler Kontrolörlerinin Mevcut Kadroları Ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (2000-2008).....	48
Tablo 9: Gelirler Kontrolörleri Tarafından 2000-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları.....	49
Tablo 10: Vergi Denetmenleri Tarafından 2000-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları.....	52
Tablo 11: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından 2001-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları.....	53
Tablo 12: Türkiye Genelinde Yaygın Ve Yoğun Denetim Sonuçları (2000-2008).....	67
Tablo 13: Beyanname Veren Gelir Vergisi Mükelleflerinin Durumu (Bin YTL).....	89
Tablo 14: İnceleme Raporlarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları(1999-2008).....	92
Tablo 15: İllere Göre VEDOP'lu Vergi Daireleri.....	94
Tablo 16: 31 Mart 2009 İtibariyle Verilen Toplam Vergi Kimlik Numarası.....	101
Tablo 17: Mükelleflerin Denetlenme Oranları (2000-2008).....	125
Tablo 18: Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı (2000-2008).....	126
Tablo 19: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı (YTL) (2000-2008).....	127
Tablo 20: 2000- 2008 Döneminde Vergi İncelemeleri Yolu İle Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Ölçülmesi (YTL).....	128
Tablo 21: Türkiye'de 2000-2008 Yıllarında Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Denetim Oranı	130
Tablo 22: Denetim ve Tahakkuk/Tahsilât Oranları (2000-2008).....	131
Tablo 23: Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini Büyüklüğü...133	
Tablo 24: Manisa İli'nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2009 Şubat Ayı).....	143
Tablo 25: Manisa İli'nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2009 Ağustos Ayı)....	143
Tablo 26: Örneklem Profiline Sayısal Ve Yüzdesel Dağılımı Tablosu.....	144
Tablo 27: “Sizce Vergi Ne Anlama Gelmektedir” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	148
Tablo 28: “Ülkemizde Vergi Bilinci Nasıl Artırılabilir?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	148
Tablo 29: “Şimdiye Kadar Kaç Defa İncelemeye Tabi Tutulduunuz?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	149

Tablo 30: “Geçirmiş Olduğunuz Denetimler Sonucunda Son 5 Yıl İçinde Herhangi Bir Cezayla Karşılaştınız Mı?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	149
Tablo 31: “Mal Veya Hizmet Satın Aldığınız/Sattığınız Kişilerden Veya Kurumlardan Belge İstemenizde Etken Olan En Önemli Neden Aşağıdakilerden Hangisidir?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	150
Tablo 32: “Aşağıdaki Belirtilen Kavramlardan Bildiklerinizi İşaretleyiniz” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	150
Tablo 33: “Vergi Kaçıranlara Karşı Bakış Açınız Nasıldır?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	151
Tablo 34: Soru 1’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	151
Tablo 35: Soru 2’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	152
Tablo 36: Soru 3’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	152
Tablo 37: Soru 4’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	153
Tablo 38: Soru 5’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	153
Tablo 39: Soru 6’ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	154
Tablo 40: Soru 7’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	154
Tablo 41: Soru 8’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	155
Tablo 42: Soru 9’a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	155
Tablo 43: Soru 10’a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	156
Tablo 44: Soru 11’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	156
Tablo 45: Soru 12’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	157
Tablo 46: Soru 13’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	157
Tablo 47: Soru 14’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	158
Tablo 48: Soru 15.’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	158
Tablo 49: Soru 16’ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	159
Tablo 50: Soru 17’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	159
Tablo 51: Soru 18’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	160
Tablo 52: Soru 19’a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	160
Tablo 53: Soru 20’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	161
Tablo 54: Soru 21’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	161
Tablo 55: Soru 22’ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	162
Tablo 56: Soru 23’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	162
Tablo 57: Soru 24’e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	163
Tablo 58: Faktör Analizi.....	164
Tablo 59: Tanımlayıcı İstatistikler.....	168
Tablo 60: Cinsiyetine Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	169
Tablo 61: Eğitim Düzeyine Göre “Gelir İdaresi Başkanlığı Yeterince Mükellef Odaklı Davranmamaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki...170	
Tablo 62: Eğitim Düzeyine Göre “Vergi Denetimi Sonucunda Yapılan Bir İşlemin İptali İçin Vergi Mahkemesine Başvurmak Çok Faydalıdır.” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	171
Tablo 63: Eğitim Düzeyine Göre “Vergi Veya Vergi Denetimi İle İlgili Değişiklikleri Kolayca Takip Edebiliyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	172
Tablo 64: Eğitim Düzeyine Göre “Bir Mükellef İçin Vergi Ödemek Ahlaklı Olmanın Bir Göstergesidir” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki...172	

Tablo 65: Eğitim Düzeyine Göre “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterli Düzeyde Olduğunu Düşünüyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	173
Tablo 66: Yaş Gruplarına Göre “Gelir İdaresi Başkanlığı Yeterince Mükellef Odaklı Davranmamaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki...174	174
Tablo 67: Yaş Gruplarına Göre “Denetim Elemanları Hatalarımızı Gösterip, Uyararak Cezaya Muhatap Olmamızı Önlüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	175
Tablo 68: Yaş Gruplarına Göre “Denetim Elemanları, Denetim Esnasında İşimi Aksatarak Müşterilerimin Ve Çalışanlarımla Yanında Beni Küçük Düşürüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	176
Tablo 69: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetim Ve İnceleme Elemanları, İncelemenin Ciddiyetine Uygun Olarak Tarafsız Davranıyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	177
Tablo 70: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Denetim Elemanları, Denetim Esnasında İşimi Aksatarak Müşterilerimin Ve Çalışanlarımla Yanında Beni Küçük Düşürüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki...178	178
Tablo 71: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Veya Vergi Denetmenleri Tarafından Yapılan Vergi Denetimleri Sonrasında Vergi Yükümlülüklerimiz Konusundaki Bilgilerimiz Artırmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	178
Tablo 72: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetimi Yapan Elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Ve Vergi Denetmenlerinin Sahip Oldukları Bilgi Düzeyinin Yeterli Olduğuna İnanıyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	179
Tablo 73: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	180
Tablo 74: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetimi Sonucunda Yapılan Bir İşlemin İptali İçin Vergi Mahkemesine Başvurmak Çok Faydalıdır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	181
Tablo 75: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenmeyeceğimi Bilsem Dahi Verdiğim Mal Ve Hizmeti Kayda Geçiririm” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	182
Tablo 76: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetim Ve İnceleme Elemanları, İncelemenin Ciddiyetine Uygun Olarak Tarafsız Davranıyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	182
Tablo 77: Meslek Gruplarına Göre “Denetim Elemanları Hatalarımızı Gösterip, Uyararak Cezaya Muhatap Olmamızı Önlüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	183
Tablo 78: Meslek Gruplarına Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	184
Tablo 79: Meslek Gruplarına Göre “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterli Düzeyde Olduğunu Düşünüyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki.....	184

Tablo 80: Değişkenlerin Mükelleflerin Eğitim Düzeyine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	186
Tablo 81: Değişkenlerin Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	187
Tablo 82: Değişkenlerin Mükelleflerin Aylık Gelirlerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	188
Tablo 83: Değişkenlerin Mükelleflerin Ekonomik Faaliyette Bulundukları Alana Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	189
Tablo 84: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi.....	192

GİRİŞ

Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilikleri tarafından kamu hizmetlerini gidermek amacıyla egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebir unsuruna dayalı olarak alınan ekonomik değerlerdir. Bu özellikleri nedeniyle vergi, bireyler tarafından hoş karşılanmaz ve genellikle bir yük olarak algılanır. Dolayısıyla vergi ödemenin zorlama olmaksızın bireylerin kendi arzularına ve takdirlerine bırakılması söz konusu olmamalıdır. Bu nedenlerden dolayı verginin var olduğu süreçten itibaren vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulduğunu görmekteyiz.

Türkiye’de vergi denetimi ilk kez Maliye Teftiş Kurulu’nun 1789 yılında kurulmasıyla başlamıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde ise vergi denetimi bir müessese olarak faaliyete geçmiştir. Özellikle de Cumhuriyet döneminde, en önemli gelir kaynağı olan aşarın kaldırılması, hazine büyük gelir kaybına uğramış ve bunu telafi etmek için 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (KVK) yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla 1914 yılından beri uygulanmakta olan Temettü Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kanunun önemli sayılacak bir özelliği, o yıllarda, beyanname usulüne geniş yer vermesidir. Ayrıca bu kanunda beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmıştır.

Günümüzde vergi tarhı konusunda en yaygın usul “Beyan” usulüdür. Bu usule göre, mükellef ya da vergi sorumlusu verginin matrahını kanunda belirtilen esaslara göre saptayarak vergi dairesine yazılı olarak bildirmektedir. Mükellefler bu sistemde elde ettikleri gelirleri serbestçe beyan etmekte, yani bu sistemde aktif bir rol oynamaktadır. Fakat beyan sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi, ancak mükelleflerin dürüst davranmasına bağlıdır. Mükelleflerin dürüst davranıp davranmadığı da verdikleri beyannamelerin denetlenmesiyle ortaya çıkarılabilir. Bu bağlamda, vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları vasıtasıyla mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir. Eğer vergi denetimi yapılmazsa mükelleflerin gerçek kazançlarını beyan edip etmediği anlaşılamaz. Bu durum, ancak vergi denetimleriyle tespit edilir. Ayrıca,

mükellefler gerçek kazançlarının bir kısmını da kayıt dışı bırakarak vergi kaçırabilir. Bu nedenle vergi denetiminin amacı, vergi kaçakçılığını önleyerek devlete kaynak sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, yürürlüğe konan verginin gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır.

Günümüzde vergi denetimi, Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi örgütünde en son 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Böylece Maliye Bakanlığı’nın denetimden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan “Maliye Müfettişleri”, “Hesap Uzmanları” ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı “Gelirler Kontrolörleri” olmak üzere Bakanlığın taşra teşkilatından oluşmaktadır. Ayrıca bakanlık, mükellef sayısının artması ve denetim elemanlarının sayısının az olması ve gelir idaresinin yükünü azaltmak amacıyla yeminli mali müşavirlere de denetim yapma imkânı vermiştir. Yani Maliye Bakanlığı vergi denetimini hem kendi elemanları vasıtasıyla hem de bu konuda yetki tanıdığı yeminli mali müşavirler aracılığı ile gerçekleştirmektedir.

Türkiye’de vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde tahsil edebilmek için, mükellefleri çeşitli yollarla denetlemektedir. Yükümlülere denetleme yolları şunlardır; vergi incelemesi, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, arama, bilgi toplama, teftiş (iç denetim)’dir. Bu bağlamda, vergi denetiminin en önemli ve etkin aracı vergi incelemesidir.

Vergi sisteminin işleyişi, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanı sıra aynı zamanda etkin bir vergi denetimine bağlıdır. Ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa, gelir idaresinin işleyişi de mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken etkinlikte olmaması, zamanla bu sistemin bozulmasına ve doğru işlememesine neden olmaktadır.

Ülkemizde vergi denetiminde ortaya çıkan pek çok sorun bulunmaktadır. Bunlar; denetimde çok başlılık, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, planlama ve koordinasyon eksikliği, yetki sınırlarındaki belirsizlik, teknolojinin yetersizliği, denetim elemanlarının sayısının yetersizliği, denetim elemanı erozyonu gibi

çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Vergi denetiminin, gelir sistemin işlemlerini güvence altına alarak sistemin başarısını artıran bir temel olduğu göz önüne alındığında, denetimde var olan sorunların giderilmesi ve ülke gerçeklerine uygun bir şekilde yeniden yapılandırılması bir zorunluluktur. Çünkü bir ülkede çağdaş bir vergi sisteminin oluşması, iyi organize olmuş bir denetim sistemi ile mümkün olmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergilere ve vergi idaresine gönüllü olarak uyum göstermelerini sağlamak için de vergi denetiminin de yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi denetiminin yeniden yapılandırılması için; dış denetimin dış etkilere maruz kalmasına engel olunmalı, inceleme elemanlarına hiyerarşik yükselme olanağı tanınmalı, vergi incelemelerinde hız kazandırıcı olanaklar kullanılmalı, inceleme elemanlığı tercih edilen, saygın bir meslek haline getirilmeli, denetim elemanlarının durumları düzeltilmeli, vergi mevzuatının yeniden düzenlenmesi yapılarak, kuşkusuz vergi denetimi verimli ve etkin hale getirilmelidir.

Yapılan denetimler, denetim birimlerinin yapısı ve denetmenlerin davranışları doğrudan mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etki yaratmaktadır. Denetim mükelleflerin özellikle, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek davranışlardan kaçınarak vergiye uyumunun artması yönünde önleyici bir etki yaratacaktır. Bunun yanı sıra, denetim faaliyetleri mükelleflerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve vergi bilincinin attırılması yoluyla eğitici, hataların gösterilmesi yoluyla düzeltici etkiye de sahip olmaktadır. Yani denetimin temel amacı, kişileri yasalara uygun çalışmaya veya hareket etmeye yöneltmek vergiye uyumlarının arttırılmasıdır.

Denetimin mükellefler üzerindeki etkisi, denetimin etkinliği ile yakından ilişkilidir. Vergi denetiminin etkinliği ise, vergi incelemesi sonucunda yükümlülere beyan edilen matrahın olabildiğince gerçeğe yaklaştırılmasıyla ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca vergi denetimindeki etkinliğin bilinmesindeki amaç, yapılan denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığını öğrenmektir. Vergi denetiminin etkin bir şekilde uygulanması sonucunda, mükelleflerin vergiye uyumu artar ve bunun sonucunda vergi kayıp ve kaçağı azalır ve vergi gelirleri de artış gösterir.

Bu çalışmanın önemi; ülkemizde çeşitli dönemlerde yapılan vergi denetimi ile ilgili çalışmaların sonuçları ışığında, vergi denetiminin ne seviyede olduğu, vergi denetiminin sorunları ve yeniden yapılandırılmasına yönelik önerilerin üretilmesi ve son

bölümde yapılan anket çalışmasıyla mükelleflerin denetime bakışını ortaya koyarak bu alandaki literatüre önemli bir katkı sağlamaktır.

Çalışmanın amacı; beyan esasının büyük ölçüde geçerli olduğu günümüzde, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunda vergi denetiminin önemini ortaya koymaktır. Yani vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükelleflerin tespit edilmesinde denetimin önemini ve bunu Manisa'daki vergi mükelleflerinin denetime bakışı üzerine yapılan anket çalışması uygulamasını ve sonuçlarını ortaya koymak ve değerlendirmektir.

“Türkiye’de vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkisi (Manisa ili vergi mükelleflerinin denetime bakışı üzerine bir anket çalışması)” konulu bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi denetimi ile ilgili temel kavramlar; vergi denetimi, amaçları ve fonksiyonları, türleri, teknikleri ve yöntemleri, denetim elemanlarının sorumlulukları araştırılmaktadır. İkinci bölümde, Türkiye’de vergi denetimi; tarihsel gelişimi, vergi denetimi yapmaya yetkili örgütler ve Vergi Usul Kanun (VUK)’daki yükümlülerin denetlenmesi yolları, vergi denetiminin sorunları ve yeniden yapılandırılmasının gereği ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, vergi denetimi ve vergi uyumu arasındaki ilişki kapsamında, denetimi vergi uyumu üzerindeki etkileri, vergi uyumunu etkileyen faktörler, vergi uyumunu artırma yönünden alınabilecek önlemler, denetimin mükelleflerin vergiye uyumu üzerindeki etkisi, Türkiye’de vergi denetiminde etkinlik ve Manisa ili Merkez ilçe’de 272 vergi mükellefinin denetime bakışını ortaya koymayı amaçlayan bir alan çalışmasına yer verilmiştir. Bu alan çalışması, Manisa Merkez ilçe de faaliyette bulunan çeşitli meslek grupları üzerinde uygulanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

I. GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ

Vergilemede yükümlünün bildirimde bulunması esası, modern vergicilik anlayışının bir sonucudur. Türk vergi sistemi de ağırlıklı olarak bildirim esasına dayanmaktadır. Yükümlülerin vergilerinin hesaplanmasında esas alınan bildirim esasının doğru ve güvenilir olup olmadığı, devlet tarafından denetlenmesi gereğini de ortaya çıkarmıştır. Bunun için öncelikle denetimi, ardından da vergi denetiminin tanımı ve özellikleri, amaçları, fonksiyonları, türleri, teknikleri, yöntemleri ve vergi denetim elemanlarının sorumlulukları ele alınacaktır.

A- DENETİM KAVRAMI

Denetim kelimesinin kökü “denet”dir. Arapça karşılığı “murakabe”, Fransızca karşılığı ise “control” dır. *Denetim* ve *Denetleme* sözcüklerinin İngilizce’deki karşılıkları ise *Audit* ve *Auditing* dir. Audit sözcüğünün kökü, Latince “Audir” fiilinden gelmekte ve anlamı “dinlemek”tir. Görevleri incelemek olan ve “Muhasiplerin verdiği hesapları dinleyen kimselere” daha sonraları *Denetçi (Auditor)* denilirken yapılan işe de *Denetleme (Auditing)* denilmektedir¹. Ülkemizde ise Türk Dil Kurumu tarafından *denetleme*, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan ve/veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük bulunmaktadır ve Türkiye’de denetleme kavramı, daha çok revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinde kendisini bulmaktadır².

“Denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların

¹ Selin Ertürk; **1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği**, T.C. Gazi Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 2007, s.5.

² Erdal Kenger; “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, Yüksek Denetleme Kurumu, Şubat 2001, < http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a>, (Erişim Tarihi 02.10.2008).

tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir”³.

Bir başka tanım da ise; denetim, bağımsız bir kişi tarafından, işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanması ve bu bilgiler ışığında ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi ve bu sonuçların da rapor düzenlenerek açıklandığı bir kontrol mekanizmasıdır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi, denetim işletmeler için vazgeçilmez bir gerekliliktir⁴. Kısaca, denetim; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi ve araştırılması olarak tanımlanmaktadır⁵.

Denetim kavramı ile birlikte kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarda kullanılmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.⁶

Kontrol: Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonucu kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Ne derece amaçlanan sonuçlara uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir. Bu nedenle örneğin işletmede kurulan sisteme iç kontrol sistemi denir. Bu sistem bir önlemler dizisidir. Kurulu bu sistemin kuruluş amaçlarına uygun olarak çalışıp çalışmadığı ise iç denetim birimi (teftiş) tarafından denetlenir.

Teftiş: Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Buna uygunluk denetimi ismi verilir ve herhangi

³ Altar Ömer Arpacı; “Vergi Denetimi Üzerine”, 04 Şubat 2005, <http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm> , (Erişim Tarihi 10.10.2008).

⁴ Güldem Dalak; “Denetim ve Kalite Denetim”, **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Güz 2000, Cilt:1, S:1, s.66.

⁵ Hüsamettin Biçer; “Vergi Sistemi ve Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S: 11, Temmuz 1982,

⁶ Ahmet Başpınar; “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, S: 148, Ocak-Nisan, 2005, s.36.

bir alanda uygulanması gereken standart veya norm belirlenmiştir. Teftiş buna ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır.

Revizyon: Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Buradaki gözden geçirme eleştirisel bir gözle yapılmaktadır. Revizyon, daha çok finansal olayların ve özellikle vergi hesaplarının incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandığında ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.

Mali denetim, hükümetlere ve devletin fonksiyonlarını yerine getiren yönetsel kuruluşlara kamu faaliyetlerini yapabilmek için verilen kamu kaynaklarının ve onların uygulanmasındaki yetki ve sorumluluğun istenilen ve gerekli biçimde yapılıp yapılmadığının denetimidir. Yasama organınca kamu gelirlerinin toplanması ve harcamaların yapılması için yürütme organına izin ve yetki veren bütçe yasasıyla, bu izin ve yetkinin hükümet tarafından nasıl uygulandığı, kullanıldığı denetlenmektedir⁷.

Mali denetim giderlerin denetimi ve gelirlerin denetimini kapsamaktadır. Bütçenin uygulanması sırasında ve uygulamadan sonra gerçekleştirilen giderlerin denetimi ile kamu hizmetlerinin yapılması için tahsis edilen kaynakların gereken biçimde kullanılıp kullanılmadığı; gelirlerin denetimiyle ise, kamu gelirlerinin ilgili yasalara uygun biçimde toplanıp toplanmadığının denetimi yapılmaktadır.

B- VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenecek olan verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri içeren ve devamlılık özelliği olan işlemlerin tümüdür. Başka bir ifadeyle vergi denetimi, yönetim ve yükümlülerin yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin saptanmasıdır⁸. Bir başka tanım olarak vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları vasıtasıyla mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini

⁷ Gülay Coşkun; **Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989, s. 224.

⁸ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya; **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s.70-71.

incelemektir⁹. Vergi denetiminin, vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına yönelik ilgili yasalar çerçevesinde var olan ilke ve kurallara uyup-uymadığının saptanmasıyla ilgili fonksiyonel tüm işlemleri kapsadığı söylenebilir¹⁰.

Modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri de bizzat mükellef veya vergi sorumluları tarafından bildirilen beyan usulüdür. Bu usulde, mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahını kanunda belirtilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak vergi dairesine beyannameyle bildirmektedir ve bu usulde mükellef aktif bir rol oynamaktadır. Kuşkusuz vergi dairesi beyannameyi inceleyerek denetim yapar ve tahakkuk fişini düzenler. Bu usul, verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını ve yeterli bir denetim sağlanabildiğinde ise vergilemede adalet ilkesini yerine getirmektedir¹¹. Ayrıca mükellefin beyanı aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilmektedir. Vergi idaresi, mükelleflere göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini tespit etmek ve doğabilecek aksaklıkları önlemek amacıyla beyan işlemlerini denetime tabi tutmaktadır. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı ancak vergi denetimleriyle ortaya çıkarılabilmektedir¹². Bu sebeple, vergi denetimini vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara göre hareket edip etmediklerini araştırarak gerekli delillerin toplanması ve elde edilen deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması olarak da ifade etmek mümkündür¹³. Yani vergi sistemimiz, devlet ile vatandaş arasındaki vergileme olayını, belli kural ve yöntemle bağlamıştır. Sistemin içerisinde, kurallara uyulup-uyulmadığını ve vergilemenin tam ve doğru olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini araştıran bir denetim örgütü de bulunmaktadır.

Denetimin, işlevlerini en iyi biçimde yerine getirebilmesi ise, kurallarla bağlı bulunanların büyük bir çoğunluğunun bu kuralların toplumun birlikte ve sağlıklı bir biçimde yaşaması için konulmuş zorunlu unsurlar olduğunun bilincinde olması ve

⁹ Osman Pehlivan; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası Dergisi** CD’si, S: 62, Ekim 1986.

¹⁰ Alan S. Blinder and Robert M. Solow; “Does Fiscal Policy Matter?”, **Journal of Public Economics**, 1973, No.2, pp. 326, 319-337.

¹¹ Naci B. Muter, A.Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı; **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003, s.148.

¹² Yusuf Baytar; **Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi**, T.C. Çukurova Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Adana, 2006, s.89-90.

¹³ İbrahim Organ; **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar/Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.37-38.

bunlara uymasıyla alakalıdır. Böylece uymayan veya uymak istemeyen azınlık ise denetim yoluyla saptanacak ve uygulanacak yaptırımlarla da olsa, kurallara uydurulacak ve toplumun sağlıklı yapısı muhafaza edilecektir¹⁴. Kısaca vergi denetimi, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak için denetim yapmakla yetkili birimlerce yükümlülerin vergi yasalarından doğan ödevlerini yapıp yapmadıklarının tespit edilmesidir.

C- VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetiminin hukuki bir denetim olması, yaptırımcı olması, tarafsız olması, dış denetim olma özelliği ve hesap denetimini de kapsayan bir denetim olmak üzere beş başlık altında incelemek mümkündür.

1- Hukuki Bir Denetim Olması

Vergi dairesinin görevli elemanları tarafından yapılan vergi denetimi, kanuni bir yetkiye dayanılarak yapılmaktadır. Anayasanın 73.maddesi ve diğer kanunlarda da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin nasıl kullanılacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, hangi ölçülere göre alınması gerektiği düzenlenmiştir. Bu yüzden kanuni bir yetkiye dayanılarak ve kanunlarla belirlenen usul ve esaslara bağlı olarak yürütülen ve sonucunda mali ve cezai sorumluluklar oluşturan vergi denetimleri bünyesinde hukuki bir nitelik barındırmaktadır¹⁵.

2- Yaptırım Gücünün Olması

Vergi denetiminin diğer bir özelliği ise yaptırım gücünün olmasıdır. Çünkü yapılan denetimler sonucunda olması gerekene göre eksik beyan edilmiş yani ziyaa uğratılmış vergi aslının, duruma göre ceza uygulamak suretiyle tahsili mümkün olmaktadır¹⁶. Vergi denetiminin bu özelliğinin sonucu olarak, düzenlenen raporlar vergi dairesi tarafından hiçbir şarta bağlı olmaksızın işleme tabi tutulabileceği gibi bu aşamadan itibaren mükelleflerin vergisini ödeme, uzlaşmaya gitme veya dava yoluna gitmek suretiyle hem vergi hem de cezadan kurtulmaktadırlar¹⁷.

¹⁴ Biçer; **a.g.m.**

¹⁵ Organ; **a.g.e.**, s.45.

¹⁶ Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.77.

¹⁷ Organ; **a.g.e.**, s.45.

3- Tarafsız Olması

Vergi denetim elemanlarının yaptıkları denetimde tarafsız davranmaları gerekmektedir. Vergi denetimlerinin bağımsız birimlerce yapılmasının verimli olduğunun savunulduğu ancak bunun tamamen gerçekleşmediği günümüzde vergi denetimleri kamu görevlileri tarafından yapılmakta ise de esas gaye hazineye gelir sağlamak değildir. Yani yapılan denetim sonucunda mükellefe ek tarhiyat yapılabileceği gibi, mükellefler lehine de verginin iadesi veya terkinin mümkün olmaktadır¹⁸. Dolayısıyla, denetim elemanın gerçekleştirdiği denetim sonucunda bulunan işlem vergi dairesinin lehine olabileceği gibi mükellefinde lehine olması mümkündür. Ancak, önemli olan denetim elemanın burada tarafsız olarak işlemi gerçekleştirmesidir.

4- Dış Denetim Olma Özelliği

İşletme hesaplarının işletmede görevli elemanlarca incelenmesi, vergi denetimi olarak kabul edilmemektedir. Serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler tarafından 3568 Sayılı Kanun'a dayanılarak yapılan incelemeler ise vergi denetiminin özel bir yönünü oluşturmaktadır. Kamuya bağlı vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimi aslında bağımsız olarak yapılmamakla birlikte, sadece incelemeye tutulan taraf açısından bir dış denetimi ifade etmektedir¹⁹. Bu yüzden dış denetim hem daha güvenilir hem de daha nesnel olmaktadır.

5- Hesap Denetimi Olma Özelliği

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri de hesap denetimidir. Hesap denetimi; işletmelerin mali tablolarının ülkenin hukuki ve mali mevzuatı da dikkate alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenen muhasebe kayıtlarının, gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemi olarak ifade edilmektedir²⁰. Bilindiği gibi vergi denetimi, daha çok olması gerekenin saptanmasına yönelik bir incelemedir. Hatta Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 30. maddesinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni

¹⁸ Muhammet Emin Kaşkar; **Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçaklığını Önlemedeki Rolü**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Manisa, 1996, s.21.

¹⁹ Organ; **a.g.e.**, s.46-47.

²⁰ Hasan Basri Aktan; "İşletmelerde Mali Denetim", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 149, 3-14, 1994, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>>, (Erişim Tarihi 05.01.2008).

ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde, inceleme elemanına vergi matrahını tayin etme yetkisi tanınmıştır ve bu yüzden işletmelerin dönem karını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesi gerekir. Fakat bu incelemede hesap denetiminde olduğu gibi, belgeler ve bu belgelere dayanılarak hazırlanan muhasebe kayıtları bir veri olarak kabul edilmez, sadece bu kayıtların hazırlanmasına sebep olan olayların gerçek olup olmadığı araştırılmaktadır²¹. Ayrıca yapılan vergi denetiminde, yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri ile ülkenin hukuki ve mali mevzuatına uygunluğun olup olmadığına da bakılmalıdır. Bu da bize gösteriyor ki vergi denetimi, hesap denetimini de içine alan daha geniş bir kavram olmakta ve sadece ticari karın, mali kara dönüşümünü sağlayan bir revizyon değil, aynı zamanda hukuku bir denetim olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak etkin bir vergi denetiminin uygulanması ancak hesap denetimi özelliği gösterilerek gerçekleştirilir²².

II. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI VE FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin amacı, bildirim esasına dayanan vergi sisteminin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesini sağlamaktır. Dolayısıyla vergi denetiminin amacı, vergi kaçakçılığını önleyerek devlete kaynak sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, yürürlüğe konan verginin gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır. Vergi denetiminin fonksiyonu ise, yükümlü tarafından beyan edilen vergilerin doğruluğunu araştırmak, vergi ödememeye veya eksik olan unsurların oluşmasına engel olmak, vergi ile ilgili defter, kayıt ve belgelerdeki hataları, hileleri ortaya çıkarmak ve bunları düzeltmektir.

A- VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi denetiminin amacı, bir yandan idarenin düzenli ve mevzuata uygun bir biçimde hareket etmesini sağlarken, diğer taraftan mükelleflerin doğru bildirimde bulunmasını sağlayarak vergi kaybını önlemektir. Fakat vergi denetiminin, bu amacının ötesinde mali, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlere dayanan amaçları bulunmaktadır.

1- Mali Amaç

Günümüzde devletler klasik görevleri (güvenliğin sağlanması, verginin toplanması, v.s) yanında ekonomik ve sosyal görevlerde üstlenmektedir ve giderek artan bu görevleri nedeniyle devletin daha fazla gelire ihtiyacı bulunmaktadır. Devlet bu

²¹ Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.77-78.

²² Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.78.

geliri, gelirleri içinde önemli bir yer tutan vergilerle sağlamaktadır²³. Mevcut vergi gelirlerin artırılması ise; yeni vergilerin konulması, var olan vergilerin kapsamının veya tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının artırılması veya vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasıyla mümkündür²⁴. Bu yüzden vergilerin sağlıklı toplanması, mükellef beyanlarının vergi denetimi ile gerçeğe yaklaştırılması yoluyla mümkündür. Fakat bazı mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilirler. Yapılan denetimler sonucunda mükelleften alınan vergi, ceza ve fer'i alacaklar devlete ek bir gelir sağlarken, diğer taraftan da mükelleflerin beyanlarını daha düzenli hazırlamasını sağlayarak vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemektedir²⁵. Bu denetimler sonucunda devlet, ek gelir elde ettiği için mali yönden rahatlamaktadır.

2- Ekonomik Amaç

Vergi kayıp ve kaçakçılığın artması sonucunda, devlet elde ettiği kamu gelirleriyle giderleri karşılayamamaktadır. Bu giderleri karşılamak için devlet çeşitli yollara başvurmaktadır. Bu yollar; borçlanma, emisyon, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler koymak suretiyle bu giderlerini karşılamaktadır. Fakat bu yollardan hangisi kullanılırsa kullanılsın ülke ekonomisi çok önemli bir şekilde etkilenmektedir. Bu yüzden, ekonomik dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekmektedir. Bu da vergi kaybı ve kaçığı sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi denetimine önem vermeyi gerektirmektedir.

3- Sosyal Amaç

Günümüzde sosyal devlet ya da refah devlet anlayışının bir sonucu olarak herkesin haysiyetine yakışır bir şekilde yaşamını sürdürmesi ilkesi toplumlar tarafından kabul edilmiştir. Bunun sonucunda da herkesin belli bir gelir düzeyine ulaştırılması amaçlanmaktadır. Bilindiği gibi vergiler gerek yapıları gerekse uygulanış biçimleri nedeniyle gelir dağılımına önemli etkileri bulunmaktadır. Vergi denetimi vergilerin uygulanmasıyla ilgili olup, mükelleflerin vergi kaçırmaya engel olmaktadır.

²³ Latipa Kulmanova; **Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)**, T.C. Uludağ Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Bursa, 2006, s.6.

²⁴ Hasan Hüseyin Savaş; “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:3, S:36, Aralık 2000., < <http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>>, (Erişim Tarihi 05.01.2008).

²⁵ Organ; **a.g.e.**, s.39.

Vergilerin, gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerini yok eden faktörlerden birisi de vergi kaçakçılığıdır. Bu yüzden vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi denetiminin artırılması gerekir²⁶.

4- Hukuki Amaç

Vergi denetimi vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Çünkü vergi kanunları kamu hukukunun bir bölümünü oluşturmaktadır. Ayrıca devlet, egemenlik gücüne dayanarak vatandaştan vergi almakta ama hiçbir kişiye veya zümreye ayrıcalık tanımamaktadır. Başka bir ifadeyle uyguladığı vergileri mükellefler arasında kuşkuya yol açmayacak şekilde dağıtmakla sorumludur. Bu da ancak etkin bir vergi denetimi ile olmaktadır. Mükellefler bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi denetimi ise yapılmış olan bu kanunsuzluğu önlemek zorundadır²⁷. Kanunları uygulamak ve buna uymayanları cezalandırmak aynı zamanda devletin gücü ve saygınlığının da bir göstergesidir.

B- VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin fonksiyonları; araştırıcı, önleyici ve düzeltici fonksiyonları şeklinde üç grupta toplanabilir. Genel de vergi denetimi fonksiyonları, araştırıcı(arayıcı ve bulucu) fonksiyonu ve önleyici fonksiyonu olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Günümüz şartları vergi denetimlerinin yükümlülere uyarması, bilgi vermesi, yükümlülere yardımcı olması nedeniyle düzeltici fonksiyonunu da ortaya çıkarmıştır. Değinilecek işlevleri sağlayacak denetimin temel amacı, kişileri yasalara uygun hareket etmeye yöneltmektir.

1- Araştırıcı Fonksiyon

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu olan araştırma fonksiyonu vergi incelemesinin asli fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Bu fonksiyon mükelleflerin vergi ile ilgili yaptıkları hataları ve yanlışları araştırır ve buldukları hatalara vergi yasalarındaki yaptırımı uygulamaktadır. Çünkü vergi, yasalar ne kadar mükemmel olursa olsun vergi incelemesinin yapılmaması ya da olması gereken nitelik, verimlilik

²⁶ Mehmet Çomuk; **Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulamaları**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 1989, s.11.

²⁷ Kaşkar; **a.g.t.**, s.11-12.

ve etkinlikte yapılmaması var olan sistemin yozlaşmasına ve doğru işlememesine sebep olmaktadır²⁸.

2- Önleyici Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu, hata ve hileler meydana geldikten sonra bunları ortaya çıkararak cezalandırmak yerine, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırarak bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratmaktır. Bu yüzden vergi denetimlerine bu fonksiyonu kazandırmak için ilk olarak mükellefleri belli aralıklarla düzenli bir şekilde denetime tabi tutmak gerekir. Ayrıca denetim sırasında denetim elemanlarının sadece hazineye yarar gözetin, mükellefe güvenmeyen, matrah farkı bulmak isteyen ve ceza uygulaması anlayışıyla değil, mükelleflerle görüş birliği yapan, onları uyaran, aydınlatan ve doğruya yöneltin bir anlayış sergilemeleri sonucunda, mükelleflerin vergi idaresine güven duymasını ve işlemlerinde daha titiz, olmalarını sağlamaktadır. Yani bir devletin vergilemeye ne kadar hâkim olduğu vergi denetim yönetiminde görülmektedir²⁹.

3- Düzeltici Fonksiyon

Vergi denetimi sürecinde, denetim görevini yerine getiren memur, denetimi yapılan memuru veya mükellefi gerekli durumlarda uyarmak, onlara konuyla ilgili gerekli bilgileri vermek, yardımcı olmak, vergi yasalarını ihmal ettiğini veya kasıtlı olarak yaptıklarını tespit ettiğini gördüğü zaman onlara doğruyu ve olması gerekeni anlatmak zorundadır. Çünkü vergi denetiminin, her şeyden önce ikaz edici, denetim elemanından bilgi alıcı ve yapıcı yönleri bulunmaktadır. Bundan dolayı düzeltme işlevi, vergi denetiminde verginin doğruluğunu sağlaması bakımından mükellefleri bilgilendirme, konu ile ilgili olarak yetiştirme, vergi ahlakı ve bilincini yerleştirme görevlerini de üstlenmiştir³⁰.

III. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ

Vergi incelemesi türlerini birtakım kriterlere göre ayırmamız mümkündür. Vergi denetimi denilince ilk akla gelen vergi incelemesidir. Vergi incelemesinde amaç denetlenen işletmelerde vergisel sonuç doğurabilecek hata veya yanlışlıkların yapılıp

²⁸ İstanbul Ticaret Odası (İTO); **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul, Yayın No: 2005-17, s.87.

²⁹ Organ; **a.g.e.**, s.44.

³⁰ Baytar; **a.g.t.**, s.78-79.

yapılmadığını ve bu işletmelerin Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen usul hükümlerine uyup uymadıklarını tespit etmektir. Vergi incelemesi türlerini incelemenin kapsamı, kaynağı, incelenen yükümlü sayısı, incelemenin akışı, yapıldığı yer, sürekliliği ve denetleyen ve denetlenen ilişkileri bakımından sınıflandırabiliriz.

A- KAPSAM BAKIMINDAN

Tam inceleme, vergi mükelleflerinin vergi türüne göre bir hesap dönemindeki iktisadi bir değer oluşturan veya değer artışına konu olan tüm faaliyet ve işlemlerin yasalara uygunluğunun araştırılarak, matraha konu olan tüm unsurların doğruluğunun tarh esaslarına göre belirlenmesi tam bir inceleme olgusunu oluşturmaktadır. Örneğin, farklı gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin bir bütün olarak vergi incelemesine konu olması tam inceleme uygulamasını ortaya çıkarmaktadır³¹.

Kısa inceleme, vergi matrahını oluşturan unsurlardan yalnız biri veya birkaçında yapılan vergi incelemesine denilmektedir. Yani bir hesap döneminde elde edilen tek bir gelir unsurunun tek başına vergi incelemesine konu olmasına kısa inceleme denilmektedir³².

Sınırlı İnceleme, bir hesap döneminde, bir vergi türüne ilişkin olarak matrah unsurlarından sadece belli kısmına ilişkin ve belli konu ile sınırlı olarak yapılan incelemelere denilmektedir. Ayrıca mükellefin vergi kanunlarının usul ve şekil yönündeki hükümleri karşısındaki durumlarının incelenmesinde kullanılmaktadır. Bir de mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde vergi kanunları da dikkate alınarak genel vergi incelemesine yardımcı olmaktadır³³.

B- KAYNAK BAKIMINDAN

Normal inceleme, bu incelemede, herhangi bir ihbar ya da yükümlünün vergi kaçırdığına dair kesin kanıt olmaksızın zamanaşımı süresinde yapılan incelemedir³⁴ ki, bu da bize yapılan incelemenin daha önce belli plan ve programının yapıldığını göstermektedir.

³¹ A. Niyazi Özker; “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, S: 4, 2002, s.177.

³² Murat Ceyhan; “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, 04 Temmuz 2005, <http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm>, (Erişim Tarihi 01.11.2008).

³³ Organ; **a.g.e.**, s.50.

³⁴ İmran Mehmet Yılmaz; **Hesap İncelemeleri Yoluyla Vergi Denetim**, T.C. Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İstanbul, 2006, s.27.

Olağandışı inceleme, belli bir nedenden dolayı bu inceleme yapılmaktadır. Bu inceleme de önceden belirlenmiş beyanname ilkeleri veya inceleme öncesi raporları ile ilişkilendirilmeksizin vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgu ele geçirilen yükümlüler nezdinde özel nedenlerle inceleme başlatılmakta ve bu tür incelemelerde aramalı incelemeye başvurulmasının Anayasal haklara müdahale niteliği yanında, psikolojik sonuçları ve mükellef açısından itibar kaybı gibi olumsuz etki de doğurmaktadır³⁵.

Karşıt inceleme, yürütülmekte olan vergi incelemeleri sürecinde bu inceleme için gerekli veriyi sağlamak amacıyla bu mükellefle ilişkide bulunan diğer mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarına ya da bilgisine başvurulmasına karşıt inceleme denilmektedir³⁶.

C- YÜKÜMLÜ SAYISI BAKIMINDAN

Toplu incelemeler, belirli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesidir. Ayrıca bunlar arasındaki dikey ve yatay ilişkiler de dikkate alınmakta ve bu incelemeler yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir.

Münferit incelemeler, önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak işletmeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesi münferit incelemeyi oluşturmaktadır³⁷.

D- İNCELEMENİN AKIŞI BAKIMINDAN

İleriye doğru inceleme, bu denetim türünde tümevarım kuralı uygulanmaktadır. Bu da işlemlerin kayıt aşamasından başlayıp, bilanço ve kar – zarar tablolarına doğru incelenmesini ifade etmektedir.

Geriye doğru inceleme, geriye doğru denetim türünde ise tümdengelim kuralı uygulanmakta ve bilanço ve kar – zarar tablolarından belgelere doğru bir denetimi oluşturmaktadır³⁸.

E- YAPILDIĞI YER BAKIMINDAN

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır(V.U.K., md.139). İncelemenin işyerinde yapılması, incelemenin daha çabuk

³⁵ Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.197.

³⁶ İTO; **a.g.e.** s.120.

³⁷ Ceyhan; **a.g.m.**, <http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm>, (01.11.2008).

³⁸ Baytar; **a.g.t.**, s.94.

bitmesine, denetim elemanının mükellef hakkında daha gerçekçi bir kanaate ulaşmasına ve mükelleflerin inceleme dolayısıyla katlanacakları yükü azaltmaktadır.

Dairede inceleme, iş yerinin müsait olmaması, mükellefin ölümü, mükellefin işi bırakması gibi zaruri nedenlerle veya mükellef veya vergi sorumlularının isteği üzerine incelemenin dairede yapılması mümkündür³⁹.

F- SÜREKLİLİK BAKIMINDAN

Sürekli inceleme, incelemeye konu olan kuruluşların veya mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin belirli bir dönem temel alınarak sürekli olarak incelenmesidir. Burada, mükellefler veya kuruluşlar birkaç yıl arayla incelemeye tabi tutulmaktadır. Ancak; her inceleme kendinden bir önceki incelemenin bittiği tarihten başlatılmaktadır. Amaç, yapılan işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutulması sağlanarak vergi kaybının önlenmesidir. Bu inceleme yöntemi verimli olmakla birlikte, birçok sakıncayı da içerisinde barındırmaktadır. İlk olarak kuruluşların veya mükelleflerin sürekli incelemeye tabi tutulması fazla zamana gereksinme göstermektedir. Ayrıca, gerekli finansal olanaklarla yeterli sayıda inceleme elemanı bulmak mümkün değildir⁴⁰.

Devresel inceleme, mükelleflerin, zaman aşımı süresi içinde hiç değilse bir kez incelenmesidir. Ayrıca sürekli incelemenin güçlükleri nedeniyle bu inceleme türü kullanılmaktadır.

G- DENETLEYEN VE DENETLENEN İLİŞKİLERİ BAKIMINDAN

İç denetim, çalışanların vergi sisteminde öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik iç denetim, uygulama sırasında belirlenen yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları oluşturan nedenlerin ortadan kaldırılmasını hedeflemektedir. Bu denetim, kanunların mükelleflere eşit olarak uygulanmasını ve personeli doğru işlem yapmaya yönlendirerek verginin gerçeğe uygun olarak alınmasına yardımcı olmaktadır⁴¹. Başka bir deyişle, kuruluşun kendi bünyesinde bulunan çalışanlarının görevlerini yerine getirirken kanuni kurallara uyup uymadığını

³⁹ Güldem Dalak; “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, S:129, Haziran 1999, s.77-78.

⁴⁰ Osman Tan; **Vergi İncelemesi ve Etkinliği**, T.C. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 1987, s.56.

⁴¹ Kamil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, M. Erkan Üyümez; **Vergi Hukuku**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Anadolu Üniversitesi Web- Ofset Matbaası, Eskişehir, 2006, s.189.

kendi bünyesinde yer alan elemanlarca denetlemesidir. Örneğin, ülkemizdeki gelir idaresinin merkez ve taşradaki teşkilatlarında yaptığı denetimlerdir.

Dış denetim, denetlenecek kuruluşun, bu kuruluş dışında bağımsız bir kişi, bağımsız denetim kuruluşları veya kamuda çalışan denetim elemanlarca yapılan denetimidir. Örneğin, vergi denetim elemanları ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan incelemeyi ifade etmektedir⁴².

IV. VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ

Vergi denetim elemanları, vergi denetim tekniklerini ve yöntemlerini kullanarak yükümlüğe ait defter, kayıt ve belgeleri incelemektedir.

A- VERGİ DENETİM TEKNİKLERİ

Vergi denetim elemanları vergi denetimini yaparken bazı denetim tekniklerinden faydalanmaktadır. Bunlar; mali tablo analizi, karşılaştırma işlemi, tutar aktarmalarının denetimi, aritmetik inceleme, belge incelemesi gibi tekniklerdir.

1- Mali Tablo Analizi

Mali Tablo Analizi, işletme açısından bir firmanın mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu değerlendirmek, gelişme yönlerini belirleyebilmek ve o firma hakkında geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek amacıyla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları hareketlerin incelenmesini ifade etmektedir⁴³. Vergi denetimi açısından ise, işletmelerde mevcut bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, bütçeler ile küçük işletmelerde işletme hesabı özeti ile bunlara temel oluşturan defter ve belgelerin analizidir⁴⁴.

Yapılan inceleme de, bir yandan mevcut belgelerle nihai tablolar arasındaki ilişki sağlanırken, diğer yandan da bilanço kalemleri arasındaki ilişkiler araştırılmak suretiyle “olması gerekene varmak için” bulgulara ulaşılması hedeflenmektedir⁴⁵.

⁴² Organ; **a.g.e.**, s.49.

⁴³ Öztin Akgüç; **Mali Tablolar Analizi**, Arayış Yayıncılık, İstanbul, 2006, s.1.

⁴⁴ Organ; **a.g.e.**, s.55.

⁴⁵ Aktan; **a.g.m.**, < <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>>, (Erişim Tarihi 18.11.2008).

2- Karşıt İnceleme

İnceleme yapılan mükellefin iş ilişkisinde bulunduğu diğer işletmelerin defter, belge ve kayıtları ile uyumlu olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu incelemede, denetlenen işletme ile karşıt inceleme yapılacak işletme;

- Aynı şehirde ise ya işyerine ya da daireye belgeler getirilerek yapılır.
- Farklı şehirlerde ise, karşıt inceleme yapılması bir yazı ile o ildeki ilgili birimden yapılması istenir⁴⁶.

3- Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

Vergi daireleri, bir taraftan mükellefin beyanlarıyla diğer taraftan da kendi görevleri dolayısıyla yaptıkları yoklama ve incelemeler sonucu elde ettiği bilgilerle donanmıştır. Bu yüzden, vergi denetiminde öncelikle başvurulacak kaynaklardan biri vergi dairelerindeki bu bilgilerdir. Ayrıca, vergi dairelerinin otomasyona geçmesiyle birlikte bilgi edinimi, kullanımı ve paylaşımı kolaylaşacaktır⁴⁷.

4- Analitik İnceleme

İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçların dışında sapmaların olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımını belirlemek için, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir⁴⁸.

5- Belge İncelemesi

İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayanılarak incelenmesi; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır⁴⁹.

⁴⁶ Organ; **a.g.e.**, s.58.

⁴⁷ Yılmaz; **a.g.t.**, s.9.

⁴⁸ Veysi Seviğ; “Denetim Teknikleri Ve Karşıt İnceleme”, **Mali Haber**, <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=28902>>, (Erişim Tarihi 18.11.2008).

⁴⁹ Ertürk; **a.g.t.**, s.82.

6- İstihbarat Arşivindeki Bilgilerden Yararlanma

VUK' un 152. maddesinde yapılan bir düzenlemeyle bilgilerin istihbarat arşivinde toplanarak burada saklanması zorunluluğu getirilmiştir ve özellikle son yıllarda görülen hızlı teknolojik gelişmeler sonucu, bilgisayarlar vasıtasıyla depo edilen bilgilerin araştırmalara önemli ölçüde ışık tutacağı görülmektedir⁵⁰.

7- Kamu İdare ve Müesseseleri, Banka ve Sigorta Şirketleri ile Mükelleflerle İlişkisi Olan Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınacak Bilgiler

Vergi denetiminde, mükelleflerin beyanları ve ifadeleri daha önemlidir ve VUK 148. maddesinde, şahıs ve tüzel kişilerden istenildiğinde istenen bilgileri vermekle sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ekonomik olayların ve faaliyetlerin hızlı gelişimi, finansal piyasalar ile üretici firmaların, sigorta şirketlerinin parasal işlemleri, bankalar sistemi içerisinde işlem görmelerini sağlamıştır. Bu durum ticari faaliyetlerde kullanılan çek, senet gibi fiskal türevlerin kayıtlanmasına sebep olmakta ve bu nedenle şahıs ve kurumların ticari işlemlerinin vergi denetimi için gerekli bilgilerin doğru olarak tespit edilmesini sağlamaktadır⁵¹.

8- Fiili Envanter ve Randıman

Vergi denetiminde, gerek görülmesi halinde işletmelerde fiili envanter yapılması da mümkün olmaktadır. Nitekim VUK 'un 134. maddesinin ikinci fıkrasında, "incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir..." denilmek suretiyle, fiili durumdan yola çıkarak gerçeğin bulunmasına yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan da, randıman nisbi üzerinden yararlanılması suretiyle üretimin kontrol edilmesi ve dolayısıyla işletmelerin gerçek cirolarının saptanması da sağlanmaktadır⁵².

B- VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Denetim yöntemleri ile denetim tekniklerinin birbirinden farklı kavramlar olduğu görülmektedir. Denetim yöntemleri denetim tekniklerinden daha geniş kapsamlı olup dörde

⁵⁰ Aktan; **a.g.m.**, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>>, (Erişim Tarihi 18.11.2008).

⁵¹ Kulmanova; **a.g.t.**, s.68.

⁵² Aktan; **a.g.m.**, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>>, (Erişim Tarihi 18.11.2008).

ayrılmaktadır. Kapsam, şekli ve maddi, inceleme, kaynak bilgi ve belge yönü olarak ayrılmaktadır.

1- Kapsam Yönünden

Hesaplanan dönemdeki tüm işlemlerin tek tek gözden geçirilmesine, diğer bir ifadeyle tüm muhasebe kayıtlarının şekli ve maddi denetime tabi tutulmasına, aralıksız denetim yöntemi denilmektedir. Denetim elemanı gerekli görmedikçe bu yöntem yerine örnekleme yoluyla denetimi tercih etmektedir. Bu yöntemde muhasebe belge ve kayıtlarının tamamı yerine, belirli kıstaslara göre seçilen bir kısmı denetlenmektedir. Kısmi denetim niteliğinde olup, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak maksadıyla uygulanan çağdaş bir denetim yöntemidir⁵³.

2- Şekli ve Maddi Yönden

Şekli denetim, işletmede tutulan muhasebe kayıtlarının şekil açısından uygun olup olmadığının denetimidir ve bu denetimin amacı; işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ilkeleri doğrultusunda defterlere doğru kaydedilip, mali tablolara yansıyan tutarların, tutar aktarmalarının, mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun var olup olmadığını araştırmaktır⁵⁴.

Maddi denetim; işletmeye ait varlıklarda değişiklik meydana getiren işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygun yapılıp yapılmadığı ile defter, hesap ve değerleme ölçüleri ışığında doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğini incelemesidir. Ayrıca bu denetim, mali tablo kalemlerine ait tutarların özünün ve içeriğinin doğruluğu ile iktisadi açıdan anlamlılığını da araştırmaktadır⁵⁵.

3- İnceleme Yönü Bakımından

Denetimin, muhasebe tekniğine uygun olarak belgelerden başlayıp mali tablolara doğru yapılan denetime ileriye doğru denetim denilirken, eğer denetim mali tablolardan başlayıp belgelere doğru yapılıyorsa geriye doğru denetim denilmektedir⁵⁶. Yani denetim elemanı ileriye doğru denetim de baştan başlayıp sona giderken, geriye doğru denetim de ise sondan başlayıp başa doğru gitmektedir.

⁵³ M.Bülent Aydın; **Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007**, Vergi Denetmenleri Derneği, İstanbul, 2006, s.49.

⁵⁴ Ersin Güredin; **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.99.

⁵⁵ Güredin; **a.g.e.**,s.99.

⁵⁶ Mevlüt Özer; **Denetim (Cilt 1)**, Özkan Maatbacılık, Ankara, 1997, s.308.

4- Kaynak Bilgi ve Belge Yönünden

Doğrudan denetim, her bir işlemin ayrı ayrı ve doğrudan incelendiği yöntemdir ve bu yöntemde denetim elemanı, kuruluştaki kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlemenin doğru yapıldığını yapılmadığını ve kapanış hesaplarına doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma yoluyla incelemektedir.

Dolaylı denetim ise, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında karşılaştırma yöntemi ile yapılan uygunluk araştırmasıdır. Dolaylı denetim olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini tek tek incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket edilerek yapılan denetimi ifade etmektedir. Dolaylı denetimin amacı, aralarında ekonomik ilişkiler bulunan çeşitli tutarların karşılaştırılarak denetim elemanına ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir sunmaktır. Kısaca dolaylı denetim tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır. Bu yüzden dolaylı denetim, hata alanlarını daha işin başlangıcında belirleyerek, daha sonra doğrudan denetim yöntemine başvurur⁵⁷.

V. VERGİ DENETİM ELEMANLARININ SORUMLULUKLARI

Vergi denetim elemanının sorumluluğunu hukuki ve ahlaki sorumluluk şeklinde iki grupta toplayabiliriz. Vergi denetim elemanının en büyük hukuki sorumluluğu olan vergi mahremiyeti kuralına uyması gerekmektedir. Ayrıca denetim elemanı ahlaki sorumluluğu altında ele aldıkları konularda objektif olmaya özen göstermeli, denetim sonucu yaptığı raporları net, nesnel ve yansız olarak sonuçlandırmalıdır.

A- HUKUKİ SORUMLULUKLARI

Vergi denetim elemanının en büyük sorumluluğu VUK’da yer alan “vergi mahremiyeti” kuralına uymaktır. Vergi mahremiyeti ise VUK’nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. *“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar.*

⁵⁷ Kenger; a.g.m., < http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm>, (Erişim Tarihi 02.10.2008).

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder”.

Vergi mahremiyetinin ihlali ise VUK' nun 362. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir.

“Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere, Türk Ceza Kanununun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz. Suçları tekrerr edenler bir daha Devlet hizmetinde kullanılmazlar”.

Denetim elemanlarına düşen bir yükümlülük de vergi denetimi sırasında belirledikleri kaçakçılık veya iştirak suçlarını yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirmeleri gerekmektedir. Konu ile ilgili VUK' nun 367'nci maddesi aşağıdaki şekildedir.

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla, keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder”⁵⁸.

B- AHLAKİ SORUMLULUKLARI

Denetim elemanın en büyük sorumluluğu eline aldığı işlerde objektif ve tarafsız davranarak gerekli işlemleri yapmaktır. Devlet memuru olsa da yaptığı incelemelerde ilk amacı matrah farkı tespit etmek olmamalıdır. İlk amacı VUK m. 134 belirtildiği

⁵⁸ Arpacı; **a.g.m.**, < http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm>, (Erişim Tarihi 10.10.2008).

üzere ödenen vergilerin doğruluğu araştırmaktır ve eğer yaptığı inceleme de fazla vergi tarhiyatı yapılmışsa bunun iadesini sağlamalıdır. Mükellefin eğitilmesine katkıda bulunmalı ve devlet- mükellef arası ilişkilere zarar vermemelidir. Çünkü mükellefler aynı zamanda vergi kaynağıdır ve önemli olan bu kaynaktan mümkün olan en iyi şekilde faydalanmaktır. Eğer vergi sistemini iyi işleyen bir mekanizma olarak betimlersek mükelleflerde bu mekanizmanın sorunsuz çalışan çarkları olmaktadır. Bu yüzden vergi denetim elemanı sorumluluklarını bilerek yetkilerini bu bilinç ile kullanmaları gerekmektedir. Çünkü mükellefin haklarına yapılacak en ufak tecavüz yapılan tarhiyatın iptaline ve dolayısıyla incelemenin ve sarf edilen emeklerin boşa gitmesini sebep olacaktır⁵⁹.

Denetim elemanı inceleme yaparken şu sorumluluklarına dikkat etmesi gerekmektedir. İlk olarak inceleme yaptığı mükellefe hüviyetini ibraz etmeli, inceleme öncesinde mükellefe inceleme ile ilgili açıklamada bulunmalı, mükellefin işyerinde yapılan incelemelerde resmi çalışma saatlerine riayet etmeli, eğer resmi çalışma saatlerinden sonra çalışılacaksa bunun için mükelleften izin almalı, incelemeye başladığını bir tutanakla tespit etmeli, işyerinde yapılan incelemelerde işyerini fazla meşgul etmemeli ve incelemeyi mümkün olan en kısa zamanda tamamlamalı, hazırladığı tutanağa mükellefin itiraz ve yorumlarını eklemeli, eğer incelemede mükellef lehine bir bulgu varsa bunun tutanağa geçirmeli ve son olarak inceleme sonunda tutanağın bir örneğini mükellefe vermesi gerekir⁶⁰.

Ayrıca vergi denetim elemanının bir takım ahlaki yükümlülüğe uymasının gerektiği hem kendi kurumlarınca hem de Uluslar arası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (INTOSAI) tarafından mesleki ahlak ilkeleri adı altında belirlenmiştir. Meslek ahlakı dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlilik gibi beş temele dayandırılmalı, denetim elemanı her zaman ve her koşulda kusursuz olmalı⁶¹, ele aldıkları konularda objektif olmaya özen gösterilmeli, denetim sonucu yaptığı raporları net, nesnel ve yansız olarak sonuçlandırılmalıdır. Ayrıca denetim elemanı mesleği icra etmek için gerekli bilgi donanımına ve karakter yapısına sahip olmalıdır ve denetim

⁵⁹ Onur Özdoğan; “Vergi İncelemesi Hakkında”, <http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.08).

⁶⁰ Özdoğan; **a.g.m.**, <http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.2008).

⁶¹ Altar Ömer Arpacı; “Kamu Denetimi ve İntosai Mesleki Ahlâk Kuralları”, 04 Şubat 2005, <http://www.alomaliye.com/altar_omer_kamu_denetimi.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.2008).

elemanı resmi konumlarını özel amaçları için kullanmamalı, denetim elemanı denetlenenlerle ilişkilerini belirli bir seviyede tutmalı, kesin deliller elde edilmeden denetlenene vergi kaçakçısı olarak bakmamalıdır. Bir de denetim elemanı denetlenenin iyi niyetli olduğunu bilerek başlamalı önyargılı olmamalı, denetim elemanı çalışmalarında azami dikkat ve özeni göstermeli, incelemeyi mümkün olan en kısa zamanda tamamlamalıdır. Eğer denetim elemanları tespit edilen bu ilkeler çerçevesinde hareket ederse hem mesleğin kalitesi açısından hem de mükellefin haklarının korunması bakımından çok büyük fayda sağlayacaktır⁶².

VI. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi denetiminde mükellefler hakları konusunda özellikle son yıllarda önemli çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Bu nedenle vergi denetimi sırasında ve vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında mükellef haklarına özel bir önem verilmesi gerekmektedir.

A- OECD ÜLKELERİ'NDE MÜKELLEF HAKLARI

Vergi idaresi, her zaman mükelleflerin beyanlarının doğru olup olmadığını denetleyebilmektedir. Bir mükellefin denetlenmesine ilişkin karar, belirli verilerin veya ihbarların değerlendirilmesi sonucunda verilmektedir. Yapılan denetim sırasında mükelleflere bazı özel haklar tanınmıştır. Haklar kısaca şunlardır⁶³:

-Denetim süreci ve bu süreçte yapılacaklar işler hakkında bilgi verilmesidir. Vergi denetimine başlamadan önce, genellikle mektupla veya telefonla mükellefe ulaşılmakta ve hangi vergi ile ilgili denetim yapılacağı, denetimin hangi dönemi kapsayacağı, hangi belgelere ihtiyaç duyulacağı bildirilmekte ve bunların hazırlanması için makul bir süre verilmektedir. Denetim yapılmaya gidildiğinde ise yetkililer kimliklerini gösterip kendilerini tanıtarak mükelleflerin güven duymalarını sağlayarak denetime başlaması gerekir.

⁶² Özdoğan, **a.g.m.**, <http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_415.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.2008).

⁶³ Commonwealth Of Virginia Department of Taxation, **Virginia Taxpayer Bill of Rights**, 2005, ss. 3-4, <http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillofRights.pdf>, (Erişim Tarihi 11.03. 2010); State of Michigan Department of Treasury, **Taxpayers Rights Handbook**, 2003, ss. 22-24, <http://www.michigan.gov/documents/taxes/TBOR_199483_7.pdf>, (Erişim Tarihi 11.03. 2010).

- Denetimin uygun yer ve zamanda yapılması ve mükellefin faaliyetlerine, malına ve özel hayatına saygı gösterilmesi gerekir. Denetimin gerçekleştirilmesi için mükelleften uygun yer ve zaman belirlenmesi istenir. Genellikle vergi denetimi mükellefin işyerinde, işlerin yürütülmesini minimum etkileyecek şekilde ve mesai saatleri içinde yapılır. Denetim süresince, mükellefin işlerinin aksamaması, müşterilerinin rahatsız edilmemesi ve denetimin alenileştirilmemesi gerekir.

- Denetim sırasında mükellefle işbirliğine gidilmesi ve elde edilen bulguların anlaşılır şekilde açıklanması gerekir. Denetimin başarılı olması için, gerekli bilgilerin sağlıklı toplanması ve bunun için de mükellefle yakın işbirliğine gidilmesi önemlidir. Bu sebeple, bilgilerin hazırlanması ve sorulan sorulara cevap verilmesi için mükellefe uygun süre tanınır. Denetim sonucu elde edilen bulgular açık ve anlaşılır şekilde mükellefe anlatılır, mükellefe hangi cezaların verileceği ve bir daha bu cezalara maruz kalmaması için nasıl davranması gerektiği açıklanır ve denetim bulgularına katılmıyorsa itiraz ve yargı yoluna başvurma ile ilgili hangi haklara sahip olduğu açıklanır. OECD ülkelerinde vergi denetimi sırasında uyulması gereken şartlar karşılaştırmalı olarak Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: OECD Ülkelerinde Vergi Denetimi İle İlgili Şartlar

Ülke	Denetimin Başlaması ile İlgili İhbar	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Saatleri	Son Tarihten Önce Mükellefe Bilgi Verilmesi
ABD	Var, Yazılı veya Sözlü		Uygun Saatler	
Almanya	Var, Yazılı		Yok	İnceleme Raporu
Avustralya	Yok	Yok	Yok	Yok
Avusturya	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Belçika	Yok, Son üç yılı aşan denetimler için Var, yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporundaki bazı bilgiler
Danimarka	Yok, (Uygulamada Var)		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Finlandiya	Var, Yazılı veya Sözlü		Yok, (Uygulamada Mesai Saatleri)	Ön İnceleme Raporu
Fransa	Denetim Programı Verilir	İşyerinde 3 ay	Mesai Saatleri	İhbar Mektubu
Hollanda	Yok, (Uygulamada Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İngiltere	Var, Yazılı		Uygun Saatler	İnceleme Raporu
İrlanda	Var, Yazılı	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İspanya	Var, Yazılı	Var, 12 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
İsveç	Var, Yazılı		8.00-19.00 arası	İnceleme Raporu
İsviçre	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu veya Bitiş Tutanağı
İtalya	Yok	İşyerinde 30 Gün	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Japonya	Yok, (Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Yok, (Genellikle Mesai Saatleri)	Yok(Uygulamada Sözlü Bilgi verilir)
Kanada	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Kore	Var, 7 gün önceden yazılı ihbar gönderilir		Mesai Saatleri	Var
Lüksembourg	Yok,(Uygulamada Sözlü Var)	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Macaristan	Var, Yazılı		Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Norveç	Yok	Yok	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Portekiz	Yok	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Slovakya	Var, Yazılı	6 ay	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
Yeni Zelanda	Yok	Yok	Yok	Öneri Mektubu
Yunanistan	Var, Yazılı	İşletme büyüklüğüne Göre değişiyor	Mesai Saatleri	İnceleme Raporu
TÜRKİYE	Yok	Yok	Mesai Saatleri	Bitiş Tutanağı

Kaynak: OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, Ekler Table 13, s. 58-59, <<http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>>, (Erişim Tarihi 11.03.2010.)

Vergi idarelerinin yeniden yapılandırılmasında mükellef odaklı yaklaşımda ön plana çıkmış ve buna paralel olarak mükellef haklarına büyük önem verilmiştir. Böylece vergi idarelerinin temel çalışma ilkeleri şu şekilde saptanmıştır⁶⁴:

- Mükellef bakış açısını anlamak ve sorunları kavrama ve çözmede olaya mükellef açısından bakabilmek,
- Müşteri anlayışıyla hareket ederek mükelleflerle mümkün olduğu kadar hızlı, dürüst ve açık iletişime sahip olmak,
- Mükelleflerin yükümlülük ve hakları ile ilgili tam, doğru ve tutarlı bilgi vererek vergi idaresinin tavsiye ve bilgilerine güvenmelerini sağlamak,
- Mükelleflerin özel durumlarını da göz önünde tutarak kaliteli hizmet ve yardım sunarak yasalara uyumlarını özendirmek,
- Mükelleflerin bilgi ihtiyacını ve uyum maliyetlerini en aza indiren basit bir sistem geliştirmek,
- Mükelleflerin özel yaşamına ve vergi mahremiyetine saygı göstererek, elde edilen bilgilerin gizliliğini ve güvenliğini sağlamak,
- Mükelleflere veya bağlı bulundukları örgütlere, uygun olan yerlerde, idari politika ve prosedürler konusundaki değişimler hakkında yorum yapma fırsatı vermek ve bunlardan yararlanmak,
- Mükelleflerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde vergi idaresi personeline eğitim vermek,
- Vergi idaresi personelinin terfisinde veya işten çıkarılmasında objektif değerlendirme yöntemleri belirlemek,
- Değişim sürecinde eleme, gelişme, ödüllendirme ve performans beklentileri çerçevesinde vergi idaresi yöneticilerinin liderlik vasıflarını ön plana çıkarmak,
- İdari uygulamaları sürekli olarak gözden geçirmek ve dünya ekonomisi ile uluslararası vergileme alanındaki değişimlere uygun faaliyetleri desteklemek,

⁶⁴ Adnan Gerçek; “ Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 209, Yıl: Şubat 2006, s.136-137.

- Uluslararası vergi anlaşmalarının hükümlerini adil ve tutarlı biçimde uygulayarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek,

B- TÜRKİYE'DE MÜKELLEFLERİN HAKLARI

Çağdaş ülkelerdeki mükellefler hakları ile ülkemizde vergi mükelleflerine tanınan haklar karşılaştırıldığında, mükellefler haklarının önemli bir kısmının Türk vergi hukukunda da yer aldığı görülmektedir. Sadece, Türk vergi kanunlarında mükellefler hakları ayrı ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş, bunlara kanunlarda düzenlenen müesseselere ait hükümler şeklinde yer verilmiştir. Bu sebeple, ülkemizde mükelleflerin sahip oldukları hakları tespit etmek ve öğrenmek, bu konu ile ilgili özel araştırma yapılmasıyla ortaya çıkabilir. Türk vergi hukukunda vergi denetimi yapılması sırasında mükelleflere bazı haklar tanınmıştır.

VUK'un 129. ve 136. maddelerinde, yoklama ve incelemeye yetkili olanların işe başlamadan önce kendilerini tanıtmaları ve kimliklerini göstermeleri gerektiği belirtilmiştir. Böyle yapmalarının nedeni, denetime tabi olan mükelleflerin denetim elemanlarına güvenmesi, defter ve belgelerini sadece bu kişilere vermesini sağlamaktır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesinin gösterilmesini isteme ve gösterilmemesi halinde defter ve belgeleri ibraz etmekten kaçınma hakları bulunmaktadır.

VUK'un 140/1. maddesinde ise, denetim elemanlarının vergi incelemesine başlamadan önce incelemenin konusunu açıkça izah etmeleri gerektiği belirtilmiştir. Bunun amacı incelemenin daha sağlıklı yürütülmesini sağlamaktır.

VUK'un 139. maddesinde vergi incelemesinin esas itibarıyla iş yerinde yapılması gerektiğini düzenlemiştir. VUK'un 140/2. maddesinde ise, vergi incelemesinin mesai saatleri içinde yapılacağını düzenlemiştir. Böylece, inceleme elemanlarının işyerindeki faaliyetlerin yürütülmesini aksatmaması, tarafsız, dürüst ve saygılı davranması, mükelleflerin hukuka uygun davranmaları konusunda bilgiler vermeye özen göstermesi amaçlanmaktadır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının müsait veya mümkün olmaması veya mükelleflerin işyerinde yapılmasını istememeleri halinde, inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda, mükelleflere defter ve belgeleri ibraz etmesi için 15 günden az olmamak üzere uygun süre verilmektedir.

Ülkemizde mükellef haklarının önemli kısmının vergi kanunlarında düzenlenmesinin amacı, mükellefleri güvence ve koruma altına almaktır. Fakat vergi idaresi klasik çalışma anlayışını ve mükellefe bakış açısını sürdürdüğü için, vergi idaresi - mükellef ilişkilerinde mükellef haklarının ön plana çıkarılması ve duyurulması ihmal edilmektedir.

Çağdaş ülkelerde vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmalarına paralel olarak vergileme sürecine mükellef bakış açısıyla yaklaşılmasının sonucunda mükellef haklarının basit ve anlaşılabilir şekilde düzenleyerek ve bunların mükellefler tarafından kolay öğrenilmesini sağlayacak şekilde yayınlanmasına büyük önem verirken, ülkemizde mükellef haklarının topluca ve sistematik bir şekilde düzenlenmesi ve açıklanmasına yönelik herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Sadece, mükellef odaklı bir yaklaşımla, mükelleflerin haklarını ön plana çıkararak ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini hatırlatarak vergi bilincini ve mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak mümkün olacaktır. Çağdaş ülkelerin izlemiş olduğu strateji budur.

Ülkemizde benzer bir stratejinin benimsenmesinin tam zamanıdır. 5333 sayılı Vergi İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununu 1.maddesinde, vergi idaresinin *“mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere”* kurulduğu belirtilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulması sürecinde fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmanın tercih edilmesine uygun olarak mükellef haklarının düzenlenmesi, açıklanması ve korunması ile ilgili şunlar yapılmalıdır⁶⁵:

- VUK’da mükellef hakları ve bunların korunması ile ilgili düzenlemeler yer almalı,

- Farklı kanunlarda, anayasal norm ve ilkelerde düzenlenmiş mükellef hakları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bildirge veya imtiyaz şeklinde bir belgede toplanmalı, sistematik olarak sınıflandırılıp yayınlanmalıdır,

⁶⁵ Gerçek; a.g.m., s.145-146.

- Bu belge hazırlanırken, sadece yasal düzenlemelerde tanınan mevcut hakların ele alınmasıyla yetinilmemeli, çağdaş ülkelerdeki vergi idareleri tarafından belirlenen hizmet standartları, mükelleflerine verdiği taahhütler ve mükelleflerine sağladığı güvencelere de dikkate alınmalıdır,

- Vergileme işlemine mükellef bakışıyla bakmanın sonucu olarak mükellef haklarının açıklanması, mükelleflerin ödev veya yükümlülüklerinin ihmal edileceği anlamına gelmemektedir. Yani mükellef hakları açıklanırken veya duyurulurken, mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödev ve yükümlülüklerin neler olduğu da ifade edilmelidir.

- Ülkemizde vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında benimsenen fonksiyonel ve mükellef odaklı bir yapılanmaya uygun olarak mükelleflere en iyi şekilde hizmet sunulması için oluşturulan birimlerin rolü ve tanıtımları ön plana alınmalıdır.

- Mükellef haklarının tam olarak benimsenmesi ve uygulanması için ilk olarak vergi idaresindeki personelin bu haklar hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Bu nedenle vergi idaresi personelini mükellef hakları konusunda iyi bir şekilde eğitmelidir.

- Mükellef haklarının korunmasına yönelik yargılama sürecinin yanı sıra, çağdaş ülkelere benzer mekanizmalarda geliştirilmelidir. Ülkemiz koşulları dikkate alınarak mükellef haklarının korunması amacıyla mükellefin avukatı idaresi veya ombudsman müessesesi ülkemizde de yerleştirilmelidir.

- Mükellef haklarının korunmasını topluma yaymak ve sivil toplum kuruluşlarının da konuyla ilgilenmesini sağlamak amacıyla ülkemizde de Mükellef Birlikleri kurulmalı ve bunların Dünya Mükellefler Birliğine de üye olması sağlanarak uluslararası platformda mükellef haklarının korunmasına yönelik çalışmalara destek verilmelidir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ

I. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’deki vergi denetiminin tarihsel gelişimini; Osmanlı İmparatorluğu dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç başlık altında incelemek mümkündür.

A- OSMANLI İMPARATORLUĞU DÖNEMİ

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, çağdaş anlamda bir maliye örgütü bulunmadığı için, 19. yüzyılın sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini denetim altına almak amacı ile denetim örgütünün kurulması ihtiyacı gündeme gelmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak için, Maliye Nazırı tarafından “Umur-u Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından onaylanan 26 Ağustos 1879 tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur ve bu nizamname ile Maliye Müfettişleri tayin edilmiştir.⁶⁶

Maliye Teftiş Kurulu’nun oluşturulmasında iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birincisi Tanzimat’tan, özellikle Meşrutiyetten sonra devlet yönetiminde beliren merkeziyetçi sistemin ağır basmasıdır. İkincisi ise bu doğrultuda Umur-u Maliyenin Tanzim ve Islahı ile genel maliye örgütünün ülke içerisindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek, devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bakanın adına bakanın vekili olarak çözmek, bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm gerekli yasal işlemleri başlatmaktır.⁶⁷

MTK, Fransa’daki MTK’yı örnek alarak kurulmuştur ve bu kurulun, kuruluş amacı sadece Osmanlı Devleti’nin ordusunun harcamalarını denetlemek iken, zamanla

⁶⁶ Maliye Müfettişleri Derneği (MMD); “Tarihçe”,
<<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=16>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

⁶⁷ İlhan Binbirkaya; **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi**, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayımlanmamış), İstanbul, 2006, s.8.

bu kurulun yetkileri genişletilerek bu kurula devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme yetkisi de devredilmiştir⁶⁸.

B- CUMHURİYET DÖNEMİ

Cumhuriyet sonrası dönemde vergi denetimi bir müessese olarak faaliyete başlamıştır. Özellikle de Cumhuriyet döneminde ilk ve önemli vergi reformu, 1925 yılında 522 sayılı Kanunla Aşar'ın kaldırılmasıyla gerçekleşmiştir. Hazine gerçekten büyük gelir kaybına uğramıştır ve bunu telafi etmek için, önce 1914 yılından beri uygulanmakta olan Temettü Vergisi yürürlükten kaldırılmış sonra bunun yerine 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu (KVK) yürürlüğe girmiştir. Kanunun önemli sayılacak bir özelliği, daha o yıllarda, beyanname usulüne geniş yer vermesiydi. Üstelik yasada beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmıştır⁶⁹.

KVK' da, vergi beyannamelerinin incelenmesi için görevli olarak Tahakkuk Teftiş Memurluğu adı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir. Maliye Müfettişlerini saymasak, Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda vergi denetimi görevini üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanlarıdır. Ancak, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren böyle bir görevi yerine getirebilecek formasyonları ve deneyimleri yeterli olmayan Tahakkuk Teftiş Memurları, bu alanda başarılı olamamış ve kaldırılmıştır⁷⁰. Bundan sonra, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden faydalanılmış, bu kişilere, vergi incelemelerinde görev verilmiş fakat bu uygulama da, 2395 sayılı KVK ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun (MVK) 1934 yılında kabul edilmesiyle sona ermiştir⁷¹.

Cumhuriyetin kurulması ile birlikte yeni getirilen vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, 18.05.1929 tarih 1452 sayılı “Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun” un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu”na ekli cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve “Varidatı Mahsusa Müdüriyeti

⁶⁸ Mehmet Emin Merter; **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004, s.68.

⁶⁹ Selahattin Tuncer; “Hesap Mütahasssışlığından Hesap Uzmanlığına”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 2001, S:238, s.5.

⁷⁰ Tuncer; **a.g.m.**,s.5.

⁷¹ Mustafa Ali Sarılı; “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs 2003, S: 9, s.104.

Umumiyesi”, “Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidat Umum Müdürlüğü” kadrolarında bulunan “Müfettiş”, “Pul Tahakkuk Müfettişi” ve “Tahsilât Müfettişi” gibi unvana sahip denetim elemanları; Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, bu unvanları kaldırılmış yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dâhil edilerek “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu oluşturulmuştur⁷².

Ancak 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile 2996 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü, “Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü” ve “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” olarak ikiye ayrılmış, üstelik “Tahsilât Umum Müdürlüğü” kurulmuştur ve bu yasayla Varidat Kontrolörlüğü ünvanı aynen kalırken, ayrıca “Tahsilât Kontrolörlüğü” de kurulmuştur. Daha sonra 03.08.1944 tarih 4644 sayılı kanunla Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü kadrosuna dâhil “Varidat Kontrolör Muavinliği” ihdas edilmiştir. Üstelik 29.05.1946 tarih 4910 sayılı kanunla Vasitasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, “Gelirler Umum Müdürlüğü” olarak bir araya getirilmiştir. Ama Tahsilât Umum Müdürlüğü aynen yürürlükte kalmıştır. Ayrıca aynı kanunla “Gelirler Kontrolörü”, “Gelirler Kontrolör Yardımcısı” ve “Tahsilât Kontrolörü” kadroları oluşturulmuştur. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilât ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında toplanmıştır ve Varidat ve Tahsilât Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına dâhil edilmiştir⁷³.

Gerek KVK ile gerekse MVK, beyannameli mükellef sayısı arttırdığı için vergi incelemeleri de önem kazanmıştır ve bunun sonucu olarak da, kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı” ile “Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı” adı altında ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Bu mütahassıslar, vergi denetimi ile görevli yeni ve düzenli bir kuruluşun elemanları niteliğini kazanmıştır. Hesap Mütahassısları, kazanç ve muamele vergisi alanlarında devamlı olarak ve giderek sayısal artış göstermek suretiyle, öncelikle İstanbul’da, sonraları da Ankara, İzmir ve Bursa’da olmak üzere, çalışmalara başlamışlardır. KVK’ yı değiştiren 3840 sayılı Kanunla, 1940 yılında “Hesap Mütahassis Muavinliği” de ihdas edilmiştir. Başlangıçta ücretle çalıştırılan Hesap Mütahassısları sonradan, 4644

⁷² Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı (GKDB); “Kuruluş Amacı ve Tarihçesi”, <<http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

⁷³ GKDB; a.g.m, <<http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

sayılı Kanunla, kadrolu olarak çalışmaya başlamışlardır. Ancak, mahalli karakterli olma ve Defterdarlıklar bünyesinde yer alma durumları korunmuştur. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu denetim elemanları, çalışmalarını çağdaş vergi inceleme yöntemlerinden uzak ve daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yerine getirmişlerdir. 28 Mart 1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Hesap Mütahassıslığı kaldırılmış yerine MTK’ un yapısı model alınarak “Hesap Uzmanları Kurulu” (HUK) oluşturulmuştur. HUK kurulduğu 1945’li yıllarda kazanç ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinden sorumluydu ⁷⁴.

C- GÜNÜMÜZDE VERGİ DENETİMİ

1936 yılında 2996 Sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun’da Varidat Kontrol Memuru olarak göreve başlayan Vergi Denetmenleri, 1950 yılında 5655 sayılı yasayla Vergi Kontrol Memuru, 1994 yılında 543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bugünkü Vergi Denetmeni unvanına sahip olmuştur.

Türkiye’de bağımsız denetçilik ise, 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (YMMK) ile gerekli yasal düzenlemeye kavuşturularak sisteme dâhil edilmiş⁷⁵ ve böylece vergi denetiminde kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerde denetim sisteminde yer almıştır.

Vergi denetimi örgütünde en son 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur⁷⁶. Böylece Maliye Bakanlığı (MB)’nın denetimden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan “Maliye Müfettişleri”, “Hesap Uzmanları” ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı “Gelirler Kontrolörleri” olmak üzere Bakanlığın taşra teşkilatından oluşmaktadır.

Türkiye’de devletin gelir, gider ve mallarının denetimi, MB’nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. MB’ nın gelir ve

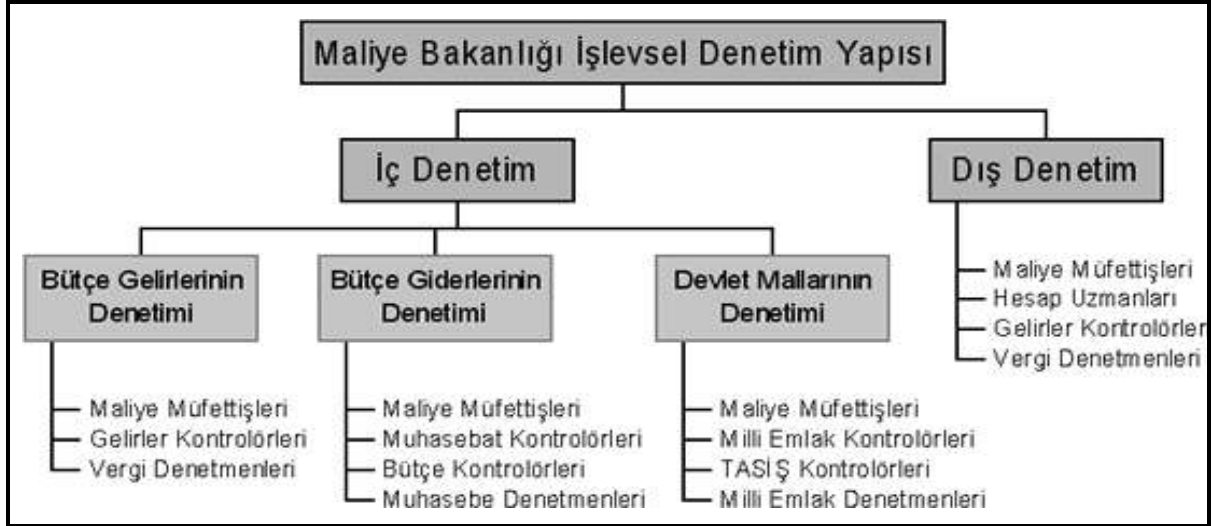
⁷⁴ Hesap Uzmanları Kurulu; “Tarihçe”, <<http://www.huk.gov.tr/tarihce.html>>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).

⁷⁵ Hasan Aykın; “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, S:94, Yıl:8, Ekim 2000, s.124.

⁷⁶ Vergi Denetmenleri Derneği (VDD), **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi**, Eğitim Yayınları Serisi:14, Ankara, Mart 2007, s.130.

harcama fonksiyonlarını birlikte yürütmesi ve özellikle diğer Bakanlıklara ödenen kadro tahsisi ile bu ödenek ve kadroların yerinde ve yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi görevini de üstlenmesi nedeniyle Bakanlık bünyesindeki denetim birimleri, diğer bakanlıklardaki denetim birimlerinden farklı olmaktadır⁷⁷.

Şekil 1: Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: MTK; “Denetim Şeması”, <<http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=5>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

Şekil 1’de görüldüğü gibi, MB’nın işlevsel denetim yapısı iç ve dış denetim olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatında bulunan denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen bütçe gelirleri, bütçe giderleri ve devlet mallarının denetimi, denetimin iç denetim kısmını; vergi denetimi ise denetimin dış denetim kısmını ifade etmektedir⁷⁸.

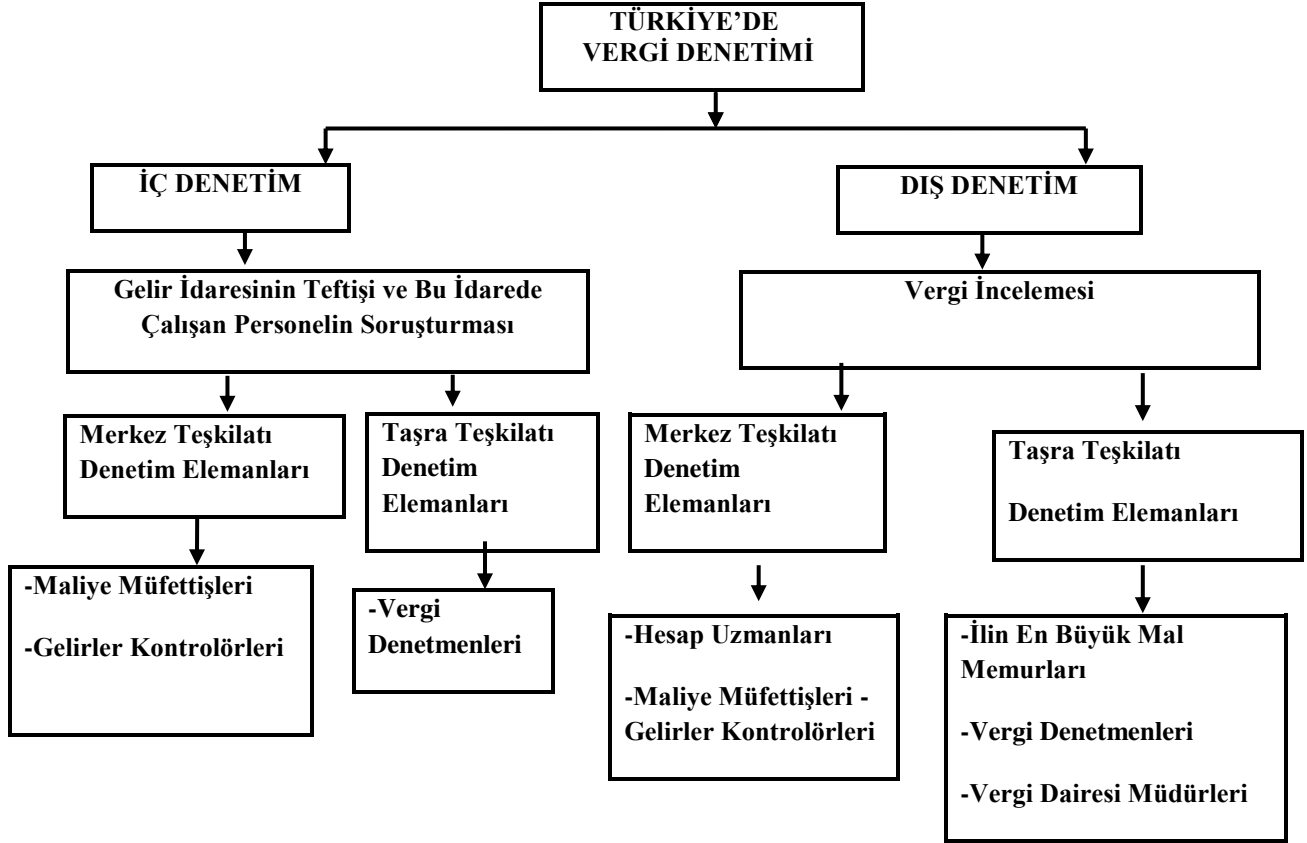
Ülkemizde vergi denetimi şekil 2’de görüldüğü gibi iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır ve dış denetimde görevli elemanların vergi incelemesi yetkisi bulunurken, iç denetimde görevli elemanların ise teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmaktadır. Gelirler Kontrolörleri ile Maliye Müfettişlerinin hem iç denetim hem de dış denetim yetkisi bulunurken, Hesap Uzmanlarının sadece dış denetim yetkisi

⁷⁷ Fatih Acar; “Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:169, Ekim 2002, s.204.

⁷⁸ Organ; **a.g.e.**,s.99.

bulunmaktadır. Ayrıca taşra teşkilatı içinde yer alan Vergi Denetmenlerinin de hem iç hem de dış denetim yetkisi varken bu teşkilatta yer alan ilin en büyük mal memurları ile vergi dairesi müdürlerinin ise sadece dış denetim yetkileri bulunmaktadır.

Şekil 2: Türkiye’de Vergi Denetimi



Kaynak: Organ; a.g.e., s.100.

II. VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ ÖRGÜTLER

Vergi idaresi bünyesinde, mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadığını kontrol etmek üzere bazı birimler oluşturulmuştur. Ülkemizdeki vergi denetimi, MB'nın “merkez” ve “taşra” denetim kuruluşları aracılığıyla gerçekleşmektedir. Merkez teşkilatı denetim birimleri; maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleridir ve bunlar MB'na bağlıdır. Taşra teşkilatı denetim birimleri ise; ilin en büyük mal memurları, vergi denetmenleri (Vergi Kontrol Memurları) ve vergi dairesi müdürleridir. Ayrıca MB'nın vergi denetimindeki yükünü azaltmak, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına engel olmak, vergi toplamada etkinliği sağlamak, mükelleflere vergi

ödeme bilincini aşlamak ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyumsuzlukları en aza indirebilmek için YMMK’da vergi denetimi yapabilmektedir.

A- MALİYE BAKANLIĞI’NA BAĞLI DENETİM BİRİMLERİ

Türkiye’de dış denetim olarak da ifade edilen vergi denetimi MB’na bağlı merkez ve taşra teşkilatı içerisinde yer alan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Bu denetim birimleri, merkez teşkilatı içinde yer alan denetim birimleri ile taşra teşkilatı içinde yer alan denetim birimleri olarak iki başlık altında incelenecektir.

Tablo 2: Vergi Denetim Kadroları

Vergi Denetim Kadroları (1)			
	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
Bakana Bağlı:	451	1.167	1.618
-Maliye Müfettişi (2)	144	323	467
-Hesap Uzmanı (2)	306	845	1.151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı:	2.938	5.462	8.400
-Merkezi			
(Gelirler Kontrolörü) (2)	343	557	900
-Mahalli (Defterdarlık Emrinde)			
(Vergi Denetmeni) (2)	2.595	4.905	7.500
GENEL TOPLAM:	3.389	6.629	10.018
(1) Şubat 2009 Tarihi itibariyle			
(2)Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri İle Vergi Denetmen Yardımcıları Dâhil.			

Kaynak: GİB; “Vergi İstatistikleri”,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm>, (Erişim Tarihi 02.04.2009).

Tablo 2’de görüldüğü gibi Şubat 2009 itibari ile MB’nın merkez ve taşra da bulunan denetim elemanlarının genel toplam kadro sayısı 10.018’dir. Ancak, bu kadroların sadece % 34 (3.389’u) doldurulmuşken, % 66 (6.629’u) ise boş kalmıştır. Tablo da görüldüğü gibi, maliye müfettişi ve hesap uzmanı kadrolarındaki boşluk çok yüksek orandadır. Tablodan da anlaşıldığı gibi ülkemizde etkin bir vergi denetiminin yapılabilmesi için bu boş kadroların doldurularak denetim eleman sayısının artırılması gerekmektedir. Ülkemizde işsizlik oranının büyük bir kısmını üniversite mezunları oluşturduğuna göre ve bu kadrolara da üniversite mezunlarının başvurabileceği göz önüne alındığında bu boş kadroların doldurulması ilk bakışta kolay gibi gözükmemektedir

fakat bu olayın bir anda çözülmesi mümkün değildir. Diğer taraftan da, sürekli olarak denetim kadrolarının % 60-70' inin ise boş olması doğru bir olay olmamaktadır⁷⁹.

Tablo 3: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları (2008)

VERGİ TÜRÜ	RAPOR SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Gelir Vergisi	16.799	1.522.122.311	2.066.289.283
Kurumlar Vergisi	11.118	3.146.979.472	6.284.693.889
Katma Değer Vergisi	32.469	57.301.564.066	6.338.667.277
Bank. Sig. Mua. Ver.	1.246	8.494.038.669	178.386.415.821
Veraset ve İnt. Ver.	39	2.650.226	19.721.856
Damga Ver.	1.090	542.012.477	9.332.452.689
Katma Değer Vergisi İad.	1.918	2.711.517.738	892.786.591
Geçici Vergi	13.422	806.151.390	3.971.449.853
Diğerleri	34.972	4.311.853.268	3.800.412.081
TOPLAM	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340

Kaynak: GİB; **Faaliyet Raporu 2008**, Ankara, 2009, s.75.

Yukarıdaki tabloda vergi incelemelerinin vergi türleri bakımından dağılımı yer almaktadır. Söz konusu tablo incelediğinde de görüleceği gibi incelenen matrahın bulunan matrah farkından azdır.

1- Merkez Teşkilatı Denetim Birimleri

Türkiye'deki merkezi denetim birimlerini MB'na bağlı olarak çalışanlar ve GİB'na bağlı olarak çalışanlar olmak üzere ikili bir yapıya sahiptir. Maliye teşkilatının denetim birimlerinin önemli bir kısmı merkezi denetim birimleri tarafından oluşmaktadır. Bu merkezi denetim birimleri, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörlerini ifade etmektedir. Gelirler Kontrolörleri, 5345 Sayılı GİB'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile MB'na bağlı olarak kurulan GİB'na dâhil edilmiştir. Diğer iki denetim birimi ise MB'na bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedir. Kısaca söylemek gerekirse, merkezi teşkilat içinde üç denetim birimi yer almaktadır. Birincisi, Maliye Teftiş Kurulu ikinci Hesap Uzmanları Kurulu ve üçüncü ise GİB bağlı olarak çalışan Gelirler Kontrolörleridir.

⁷⁹ Şükrü Kızılot; "Vergi Denetim Kadrolarının Yüzde 65'i Boş", **Hürriyet**, 29 Mayıs 2007, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=6604230&yazarid=82>>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).

a- Maliye Teftiş Kurulu

MB'nın yapısına baktığımızda bu bakanlığın en üst denetim organı olarak bu kurulun olduğu görülmektedir. Bu kurul Türkiye'de teftiş geleneğini, ilkelerini ve kurallarını oluşturan ilk kurul olma özelliğine sahiptir. Ülkemizde bütün denetim örgütlerinin kendisine misyon olarak örnek aldığı ilk ve tek kurul olmaktadır. 1879 yılında “Heyet-i Teftiş-i Maliye” adıyla doğrudan zamanın Maliye Nazırına bağlı bir kuruluş olarak kurulmuştur⁸⁰.

MTK, Fransa'dan aynen alınmış ve Türkiye'ye şartlarına göre uyarlanmıştır. Bu kurul dünya'da sadece Fransa ve Türkiye'de uygulanmaktadır⁸¹. Kurulun Türkiye'de kuruluş amacı, Osmanlı Ordusu'nun harcamalarını denetlemektir. Daha sonra bu kurulun yetkileri genişletilmiştir. Bu kurula devletin parasının, pulunun ve malının olduğu her yeri ve her kurumu denetleme, teftiş etme, inceleme ve soruşturma yetkisi verilmiştir⁸². Ancak, Maliye Teftiş Kurulu ve bu Kurul'un mensupları olan Maliye Müfettişleri, sadece vergi inceleme elemanı olarak görülmektedir, ama vergi incelemesi Maliye Müfettişlerinin asli görevi değildir. Vergi incelemesi MTK'nun çok sayıda görevlerinden biridir ve zaten ülke ekonomisinin gelişmeye başlaması ve ekonomik ilişkilerin karmaşıklaşması üzerine MTK'nun yardımıyla vergi incelemesi yapmak üzere HUK ihdas edilmiştir⁸³. 213 sayılı VUK'nun 135. Maddesine göre Maliye Müfettişleri ve Yardımcıları her hal ve takdirde vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir. Buradaki “her hal ve takdirde” den maksat, “görev ve işlerinin gerektirdiği durum”dur⁸⁴.

MTK'nun kuruluş, yetki ve görevlerine ait hükümler 01.06.1936 tarihli 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun'un 5. maddesine dayanılarak düzenlenmiştir. Son olarak Maliye Müfettişlerinin görev ve yetkileri, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı Kanun Hükmündeki Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile değişik 20'nci maddesinde düzenlenmiştir⁸⁵. MTK, bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye

⁸⁰ Ahmet Erol; “Devlet ve Denetim”, **Mükellef Dergisi**, S:66, Haziran 1998, s.88.

⁸¹ Başak Ataman Akgül; **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s.47.

⁸² Erol; **a.g.m.**, s.89.

⁸³ Ahmet Erol; “Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, S:186, Haziran 2008, s.25-26.

⁸⁴ Erol; **a.g.m.**, s.27.

⁸⁵ Akgül; **a.g.e.**, s.47.

Müfettiş Yardımcılarından oluşmaktadır ve bakanın emri veya onayı üzerine, Bakanın adına aşağıdaki görevleri yerine getirmek zorundadır⁸⁶.

i- Genel, katma ve özel bütçeli idareleri, döner sermayeli kuruluşları, kuruluş statüleri ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşları ve bütün bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

ii- İmtiyazlı şirketlerle, sermayesinde (i) bendinde belirtilen kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları yetkili makamların isteği üzerine ve bakanın izni ile teftiş etmek,

iii- Dernekleri, vakıfları ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

iv- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerle Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanınan teftiş ve denetleme yetkilerini kullanmak,

(i) bendinde sayılan idare, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında özel denetim hükümleri öngörülmüş olması, Maliye Müfettişlerinin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamamaktadır.

MTK'nun çalışma düzeni Maliye Teftiş Kurulu Tüzüğü ve Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Merkezi, Ankara'da olan kurulun İstanbul ve İzmir'de sürekli çalışma merkezleri bulunmaktadır. Maliye Müfettişleri ve müfettiş yardımcıları, bu merkezlerde yaptıkları çalışmaların yanı sıra, yaz aylarında diğer bölgelerde de “turne” adı verilen çalışmalar yapmaktadırlar⁸⁷.

⁸⁶ Nevzat Erdağ; **Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi (El Kitabı)**, Arkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s.44.

⁸⁷ MMD; “Maliye Müfettişliği”, <<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=20>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

Tablo 4: MTK'nın Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (2000-2008)

Yıllar	Dolu	Boş Kadro	Mevcut Kadro	Boş Kadro/Mevcut Kadro (%)
2000	114	353	467	75,6
2001	113	354	467	75,8
2002	114	353	467	75,6
2003	114	353	467	75,6
2004	126	389	515	75,5
2005	124	391	515	75,9
2006	122	393	515	76,3
2007	138	377	515	73,2
2008	156	359	515	69,7

Kaynak: Sarılı; a.g.m., Mayıs 2003, s.110.; Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü; “İstatistik Bültenleri”, <<http://www.maliye.gov.tr/pergen/istatistikler.php>>, (Erişim Tarihi 16.03.2009).

Tablo 4’te, 2000-2008 yılları arasındaki MTK’ nun mevcut kadrolarının sayısal dağılımı ve boş kadro oranları gösterilmektedir. 2000-2003 yıllarında mevcut kadro sayısı 467 olmasına rağmen kurula yeni eleman alınmadığı için kurulun mevcut toplam kadrosunun 3/4’ü boş kalmaktadır. 2004 yılından sonra mevcut kadro sayısı 515’e yükselmesine rağmen, yine boş kadro sayısı, dolu kadro sayısından daha fazladır. 2007’den itibaren ise boş kadro oranı biraz azalmış, dolu kadro sayısı ise artmıştır. 2008’de ise yine mevcut kadro sayısı 515 iken, boş kadro oranı azalmış dolu kadro oranı da artmıştır.

Tablo 5: MTK Tarafından 2000-2008’de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Yıl	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı(YTL)
2000	272	43.616.463	59.070.136
2001	171	20.199.426	4.712.672
2002	3.109	106.857.163	88.630.031
2003	1.917	347.946.563	117.195.151
2004	219	19.154.936	15.350.867
2005	47	3.630.946	4.640.211
2006	90	33.578.690	41.712.434
2007	208	657.770.993	132.557.590
2008	214	1.989.392.091	158.452.669

Kaynak: Gelirler Kontrolörleri Derneği(GKD); “Son Beş Yıllık Vergi İnceleme Sonuçları”, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).; GİB; **Faaliyet Raporu 2004**, Ankara, Nisan 2005, s.117; GİB; **Faaliyet Raporu 2008**, Ankara, 2009, s.75.

Maliye Müfettişleri tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları Tablo 5'te gösterildiği gibi, 2000 yılından 272 iken, 2002 yılında bu sayı diğer yıllardan daha fazla olarak 3.109' a yükselmiştir. 2002 yılını izleyen yıllarda gerçekleştirilen inceleme sayısı ise düşmüştür. Özellikle de 2005 yılında inceleme sayısı, incelenen matrah sayısı ve bulunan matrah farkı da en düşüktür. Bir başka dikkat çekilecek durum ise 2008 yılındaki incelenen matrahtır. Gerçekten çok fazla artmıştır. 2000-2007 yılına kadar incelenen matrahların toplamından daha fazla matrah incelenmiştir.

b- Hesap Uzmanları Kurulu

Vergi denetiminin bir kurum olarak ilk olarak KVK ile başladığını söylemek mümkündür. 1927 yılında muamele vergisinin kabul edilmesiyle birlikte bu alanda da vergi denetimi artmıştır. Sonuç olarak ‐Kazanç Vergisi Hesap M tehasssı‐ ve ‐Muamele Vergisi Hesap M tehasssı‐ adları altında ikiye ayrılarak görev yaparken, 1934 yılında bu iki hesap m tehasssı tek örgütte toplanmıřtır⁸⁸.

HUK'nun doğuşu ve gelişmesi ise, Modern Vergi Sisteminin  lkemizde de uygulanması amacıyla yapılan çalışmalarla birlikte olmuştur ve bilindiği üzere, Türk Vergi Reformunun hazırlık çalışmaları 1943 yılında başlamıştır. Reformun konusu,  zde Gelir ve Kurumlar Vergileri teşkil ettiğinden ve bu vergiler beyana dayandığı gibi geniş bir alanı kapsamına aldığından, vergi denetimine tabi tutulacakların sayıları da gittikçe artıyordu. Bir yandan ise, Muamele Vergisi uygulamaları genişleyerek devam ediyordu. Üstelik mevcut denetim  rg t  ve metotları yeni ihtiyaçlara cevap vermekten uzaktı. Bu koşullar ise, inceleme tekniğini çok iyi bilen, yüksek mesleki bilgi ve ihtisas sahibi ve görevini tam bir bağımsızlık ve tarafsızlıkla yapabilecek nitelikte elemanlardan oluşan, Batıdaki örneklerine uygun, bir vergi denetim örgütünün kurulmasını zorunlu kılmaktaydı. İşte, bu zorunluluğun sonucu, 29 Mayıs 1945'te, 4709 sayılı özel kuruluş kanunuyla HUK kurulmuştur ve o zamanki MB'nin merkez  rg t  içinde yerini almıřtır⁸⁹.

Günümüzde HUK'nun statüsü ile görev ve yetkileri, kuruluş kanununun yanında 12.12.1983 gün ve 178 sayılı ‐Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında

⁸⁸ Nusret Kesler; ‐37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları‐ , **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1982, S:10, s.2.

⁸⁹ Nusret Kesler; ‐39. Kuruluş Yılına Girerken Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları‐, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Haziran 1983, S:22, s.1.

Kanun Hükmünde Kararname” ve bunu değiştiren 18.06.1984 gün ve 207 sayılı KHK ile 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan HUK Yönetmeliğinde açıklanmıştır. Anılan Kanun, Kanun Hükmünde Kararnameler ve Yönetmelik hükümlerine göre; HUK doğrudan Bakan’a bağlı olup, Hesap Uzmanları görevlerini Bakan adına yapmaktadırlar⁹⁰.

Kuruluş kanunu uyarınca HUK’nun asli görevi, gelir kanunlarının emrettiği mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından gerekli görülecek durumlarda etüt çalışmaları yapmaktır. Kurul, 64 yıllık çalışma döneminde asli görevi olan vergi denetimini büyük işletme esasına göre üst seviyede ve Türkiye çapında planlayarak gerekleřtirmiřtir⁹¹.

HUK'nun görevlerini řunlardır⁹²:

“i- 4709 sayılı Kuruluş Kanunun HUK’na verdiği görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak, en önemlisi ise Gelir Kanunlarında ngrlen denetim işlerini yapmak, yönetmek, yürütmek, bu konuda plan ve programlar hazırlamak,

ii- Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve soruştırma çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,

iii- çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla Hesap Uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,

iv- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak”.

HUK, ağırlıklı olarak ekonomik içerikli dış kamusal denetimini üstlenmiştir. Böylece kurul bir yandan kamu finansmanının reel kaynaklardan sağlanması yardımcı olurken, diğer yandan ise yapılan incelemelerden sonra geçen sonuçlara göre, uygulanan ekonomik ve mali tedbirlerin etkinliklerinin ölçülmesinde ve bu sonuçların idarece değerlendirilmesi suretiyle de alınacak genel ekonomik kararlarla ilgili verilerin toplanmasını saęlamaktadır⁹³.

Merkezi Ankara’da olan HUK, merkezde bir Kurul Başkanı’nın yönetiminde, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları’ndan

⁹⁰ Tekin, elikkaya; **a.g.e.**, s.256.

⁹¹ Erdağ; **a.g.e.**,s.46.

⁹² Serdar Koyutürk; “ağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu’nun Katkısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 1991, S:117, s.3.

⁹³ Akgül; **a.g.e.**, s.51.

oluşmaktadır. Hesap Uzmanlarının ülke çapındaki mesleki faaliyetleri, devamlı ve geçici inceleme yerleri esasına göre düzenlenmiştir. Hesap Uzmanları gerek devamlı gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışmaktadırlar. Devamlı inceleme yerleri, Ankara, İstanbul ve İzmir gruplardır ve grup, bir grup başkanlığına bağlı olarak devamlı inceleme yerlerinde teşkil edilen çalışma ünitesini ifade etmektedir. Geçici inceleme yerlerindeki faaliyetler ise turne esasına göre düzenlenmektedir. Grup oluşturulmayan yerlerdeki Hesap Uzmanı topluluğuna ise “Ekip” denilmektedir. Ekiplerde işlerin düzenlenmesi ve yürütülmesi ekip kıdemlisi tarafından sağlanır. Gruplar veya ekipler içinde veya dışında, belli bir konu üzerinde inceleme veya soruşturma yapmakla görevlendirilen birden fazla Hesap Uzmanı, bir komisyon oluşturmaktadır. Komisyon çalışmaları Hesap Uzmanları tarafından birlikte yürütülmektedir. Komisyona kıdemli Hesap Uzmanı başkanlık etmektedir⁹⁴.

Tablo 6: 2000-2008 Yılları Arası HUK’ un Kadro Hareketleri

YILLAR	Toplam Kadro Sayısı	Yıl Sonu Dolu Kadro	Yıl Sonu Boş Kadro	Boş Kadro/Mevcut Kadro(%)
2000	1150	293	857	75
2001	1150	309	841	73
2002	1150	306	844	73
2003	1150	280	870	76
2004	1151	294	857	74
2005	1151	293	858	75
2006	1151	290	861	75
2007	1151	305	846	74
2008	1151	306	845	73

Kaynak: HUK; “Kadro Hareketleri”,

<<http://www.huk.gov.tr/kadrohareketleri.html>>, (Erişim Tarihi 16.03.2009).

HUK’un 2000-2008 yılları arasında kadro hareketlerinin yer aldığı Tablo 6’da görüldüğü üzere, 2000 yılında 1150 toplam kadronun 293’ü dolu iken 857’si boştur. Kadro artırımına paralel olarak kurula yeni eleman alınmadığı için boş kadro oranı çok fazladır. 2001 yılında ise dolu kadro sayısı 309’a yükselmiştir. 2006 yılında ise 290’a kadar düşmüştür. Bu durumun temel nedeni ise, HUK’ a yeni eleman alımının çok az olması veya alınan elemanların kurumdan ayrılması nedeniyle boş kadronun daha fazla olmasıdır.

⁹⁴ HUK; “İdari Yapı ve Kadro Durumu”, <<http://www.huk.gov.tr/idariyapi.html>>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).

Tablo 7: HUK Tarafından 2000-2008’de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı(YTL)
2000	3.103	1.223.427.564	959.008.208
2001	2.559	3.858.514.397	11.787.795.735
2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
2007	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673
2008	2.257	19.205.401.726	11.828.006.641

Kaynak: GKD; a.g.m., <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008). GİB; a.g.r., Ankara 2009, s.73.

Tablo 7’de görüldüğü gibi, HUK tarafından 2000-2008 yılları arasında gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçlarına göre inceleme sayısının en az olduğu yıl 2003 iken, inceleme sayısının en fazla olduğu yıllar 2000, 2005, 2007 ve özellikle de 2006 yılıdır. İncelenen matrah sayısı da 2007 yılında en yüksektir. Bulunan matrah farkı ise yıllar arasında dalgalanmalar göstermektedir. Ayrıca, 2008 yılında dikkat edilecek bir durum; inceleme sayısındaki azalmaya rağmen bulunan matrah farkının 2007 yılındakinden daha az olmasıdır.

c– Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

Maliye Bakanlığı Gelirleri Kontrolörleri, Maliye Vekâleti ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 Tarih ve 2996 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı bünyesinde Merkez Denetim Elemanı olarak “Varidat Kontrolörlüğü” adı altında kurulmuş olup, gelirler kontrolörlüğü 1946 yılında bu unvana kavuşmuştur. 1970’li yıllara kadar çok az sayıda meslek elemanı ile denetim işlemini devam ettirmiştir. Ancak ekonomimizde ve vergi mevzuatımızda meydana gelen gelişme ve değişiklikler sonucunda, artan merkezi denetim elemanı ihtiyacını karşılamak için Gelirler Kontrolörleri eleman sayısı artırılmıştır⁹⁵.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 43 üncü maddesinde Gelir İdaresinin “*her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen*

⁹⁵ Orhan Karaer; “Gelirler Kontrolörleri 60 Yaşında”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:4, S: 41, Mayıs 1996, s.11.

görevleri” yapacakları açıklanmıştır. 16.05.2005 tarih 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 14. maddesinde Gelirler Kontrolörlerinin vergi incelemesi ve denetimini yapacağı belirtilmiştir. Ayrıca, 213 sayılı VUK’nun değişiklik 135. maddesinin ikinci fıkrası, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin *“her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz”* oldukları; 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 134. maddesi, Gelirler Kontrolörlerinin *“her hal ve takdirde, harçları tahsile salahiyyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili bulundukları”* ve 4208 sayılı “Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi”ne ilişkin Kanunun 3. maddesinin iki ve üçüncü fıkraları da Gelirler Kontrolörlerinin karapara aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları hükmünü kapsamaktadır⁹⁶. Görüldüğü gibi, Gelirler Kontrolörlerinin çeşitli kanunlardan aldığı görev, yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır.

05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla Gelirler Genel Müdürlüğü yeniden yapılandırılarak GİB kurulmuştur. Yeni yapılanmada GKDB GİB’nin tek merkez denetim birimi olarak örgütlenmiştir⁹⁷. Türkiye’deki denetim örgütleri içerisinde çok önemli bir yere sahip olan Gelirler Kontrolörlerinin görev ve yetkileri şunlardır⁹⁸:

- i- GİB’nin Merkez ve Taşra Teşkilatının bütün işlerini teftiş etmek ve incelemek,
- ii- Maliye Memurları hakkında soruşturma yapmak
- iii-VUK Hükümleri gereğince vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak,
- iv- Harçlar Kanunu uyarınca yurtiçinde ve yurtdışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,
- v- Bakanlık Makamı veya GİB’nca istenen diğer işleri yapmak, bunlara ek olarak 5345 sayılı kanunda şu görevleri de belirtilmiştir⁹⁹.

⁹⁶ GKD; “Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri Yetkileri”, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp>>, (Erişim Tarihi 10.03.2010).

⁹⁷ GKDB; **a.g.m** <<http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

⁹⁸ Karaer; **a.g.m.**, s.13.

⁹⁹ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, m.14.

vi- Teftiş ve soruşturmayla ilgili gizli olsa da her türlü belge ve yazıları incelemek,

vii- Vergi idarelerine ait para, mal, değerli kâğıtların ve eşyaların saklanması için olan ambar, kasa gibi şeyleri saymak ve tespit etmek,

viii- 4208 sayılı Kanun kapsamına giren kara para aklama suçunun araştırma ve incelemesini yapmak,

ix- Kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerde verilen diğer görevleri yerine getirmek,

Tablo 8: Gelirler Kontrolörlerinin Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (2000-2008)

Yıllar	Dolu	Boş Kadro	Mevcut Kadro	Boş Kadro/Mevcut Kadro (%)
2000	352	1.548	1.900	81,5
2001	356	1.544	1.900	81,3
2002	351	1.549	1.900	81,5
2003	347	1.553	1.900	81,7
2004	344	1.556	1.900	81,8
2005	330	570	900	63,3
2006	326	574	900	63,7
2007	320	580	900	64,4
2008	325	575	900	63,8

Kaynak: G.K.D.B; “Görev ve Yetkiler : Kadro Dağılımı”,
<<http://www.gelkont.gov.tr/kadro.asp>>, (ErişimTarihi 21.01.2009).; GİB; **a.g.r.**,
Ankara 2009, s.75.; Organ; **a.g.e.**, s.114.

Tablo 8’de, 2000-2008 yılları arasında Gelirler Kontrolörlerine ilişkin kadro hareketleri gösterilmektedir. 2000’den 2004’e kadar mevcut kadro sayısı 1.900 iken, 2005’ten sonra kadro sayısı 900’e indirilmiştir.2000-2004 yıllarında mevcut kadro sayısı 1900 olmasına rağmen, yeni eleman alınmaması nedeniyle kadroların % 81’inden fazlası boş kalmıştır. 2005 yılında kadro azalışına gidilmiştir. 2005 yılından itibaren, mevcut kadroların % 63’ünden fazlası boş kalmıştır.

Etkinlik, yetkinlik, bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen ve etik değerlere sahip olma gibi Uluslararası Denetim ilke ve prensiplerini kurulduğu günden bu yana taşıyan Gelirler Kontrolörleri; yapılacak vergi incelemelerinde, teknolojik yeniliklerden azami olarak yararlanmayı ve vergi incelemelerinde verimliliği artırmayı hedefleyen GELKONT-BİS sistemini 2002’den beri hayata geçirerek risk analizine dayalı denetim

modeliyle daha etkin ve objektif bir vergi denetim sistemi oluşturmuş, böylece kayıt dışı ekonomiyle mücadeleyi kendilerine hedef alan bir strateji belirleyerek GİB'nın veri ambarından aldıkları verileri değerlendirme ve analizlere tabi tutarak büyük mükellefler nezdinde yürüttükleri vergi incelemelerinde çok çarpıcı sonuçlara ulaşmaktadırlar¹⁰⁰.

Tablo 9: Gelirler Kontrolörleri Tarafından 2000-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
2000	1.650	658.274.904	430.973.298
2001	2.594	275.498.146	550.108.491
2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
2006	3.414	19.747.548.207	37.200.280.934
2007	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975
2008	2.351	6.906.461.648	190.481.501.165

Kaynak: GKD; **a.g.m.**, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).; GİB; **a.g.r**, Ankara 2009, s.73-74.

Tablo 9'da görüldüğü gibi Gelirler Kontrolörleri tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme sayısı 2002 yılında 3.078 iken bu sayı ardından gelen iki sene boyunca düşmüştür. Bu rakam 2005 yılında tekrar yükselmiş, sonra yine düşmüştür. Dikkat edilmesi gereken bir durum ise 2005 yılında bulunan matrah farkının çok yüksek olmasıdır. 2008 yılı içerisinde ise 2.351 vergi incelemesi gerçekleştirilmiş, bu incelemelerde 6.904.461.648 liralık beyana karşılık 190.481.501.165 lira tutarında gelirin devletten kaçırıldığını göstermektedir. Bu da ülkemizde vergi kaçakçılığının çok fazla olduğunu ispatlamaktadır.

Gelirler Kontrolörlerinin çalışmaları yıllık plan ve programlara göre *grup* ve *turne* görevleri şeklinde düzenlenmektedir. Turne çalışmaları, Gelirler Kontrolörlerinin bağlı oldukları Grup Merkezleri dışında Türkiye genelinde teftiş ve vergi incelemesi şeklinde yürütülmektedir. Turne süreleri en az 2 en çok 4 ay olup mesleki kıdem ve unvana göre değişmektedir. Gelirler Kontrolörlerinin Ankara, İstanbul ve İzmir İl Merkezlerinde Grup Başkanlıkları vardır. Grup Merkezi veya devamlı çalışma yeri de

¹⁰⁰ Burhan Düz; "Vergi Denetiminin Parlayan Yıldızı Gelirler Kontrolörleri 73 Yaşında...", <<http://www.vergisorumlari.com.tr/duyuru.aspx?did=12>>, (28.12.2009).

denilen bu yerlerde görevli Gelirler Kontrolörleri turne çalışmaları dışında aralıksız olarak teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi çalışmalarında da bulunmaktadır¹⁰¹.

2- Taşra Teşkilatı Denetim Birimleri

Türkiye’deki taşra teşkilatı içinde de üç denetim birimi bulunmaktadır. Bunlar; İlin En Büyük Mal Memurları (Defterdarlık), Vergi Denetmenleri (Vergi Kontrol Memuru), Vergi Dairesi Müdürleridir.

a- İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdarlık)

Bir ilin en büyük mal memuru defterdarlardır. Defterdarlar, Maliye Teşkilatı’nın bir ildeki en üst amiridir. Defterdarlar, vergi inceleme görevini VUK’ un 135. maddesi ile kendilerine tanınan yetki sınırları içinde yerine getirmektedirler. 2005 yılında daha güçlü gelir idaresi oluşturmak için, 5345 sayılı Kanunun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı’na dönüştürülmüştür. Bu kanunla Defterdarlıkların bünyesindeki Vergi Daireleri ve Vergi İnceleme Birimleri, illerde oluşturulan “Vergi Dairesi Başkanlıkları”na devredilmiştir¹⁰². Böylece defterdarlıklar ise sadece Milli Emlak, Muhasebat ve Muhakemat işlerini yürütecektir. Yani, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş olan yerlerde vergi incelemesini defterdarlık yapmamaktadır. Ama şu an ülkemiz genelinde 29 adet Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuş olup başkanlığın kurulmadığı yerlerde defterdarlık sistemi hala devam etmektedir.

19/06/ 1994 543 sayılı KHK’nin 15 md.ne göre ise şöyle tarif edilmektedir; Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı’nın en büyük memuru ve il ve bağlı ilçeler teşkilatının amiri olup, işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan gelen sorunların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında gerekli işlemlerin yapılması, atamaları il’e ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının sicillerinin tutulması ile hem görevlidirler hem de sorumludurlar¹⁰³. Ancak defterdarların yoğun iş yükü altında olmaları nedeniyle inceleme yetkilerini kullanmaları pek mümkün değildir.

¹⁰¹ GKDB; “Çalışma Düzeni”, <<http://www.gelkont.gov.tr/duzen.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).

¹⁰² İ.Hüseyin Yıldız; “Defterdarlık Algılaması Değişmiyor!”, **Akşam Gazetesi**, 03.05.2006, Çarşamba, <<http://www.turmobil.org.tr/mbs/BasinArsivi.aspx>>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).

¹⁰³ “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, KHK’nin Tarihi - No: 13/12/1983 – 178, < <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/10007.html>>, (Erişim Tarihi 27.01.2010).

b- Vergi Denetmenleri (Vergi Kontrol Memurları)

GİB'nın taşradaki en önemli vergi inceleme elemanıdır. Bunlar Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı olarak çalıştıkları illere bağlı ilçelerde vergi incelemesi (Dış Denetim), teftiş ve soruşturma (İç Denetim) yapma görev ve yetkileri bulunmaktadır. Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kurulu olmadığı iller ve bunların ilçelerinde de, Vergi Dairesi Başkanının görevlendirmesi halinde benzer şekilde, vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma da yapmaktadır.

1936 yılında 2996 sayılı Maliye Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun'da Varidat Kontrol Memuru olarak başlayan meslek unvanı, 1950 yılında 5655 sayılı yasayla Vergi Kontrol Memuruna, 1994 yılında ise 543 sayılı KHK ile Vergi Denetmeni olarak adlandırılmıştır¹⁰⁴.

1936 yılından 1998 yılına kadar illerdeki Defterdara bağlı olarak örgütlenmiş Vergi Denetmenleri bu yapı içerisinde etkin ve verimli vergi incelemesi yapmaları çok mümkün görülmediği için, 1998 yılında Bölge Müdürlükleri kurularak, Bölge Müdürlüğüne bağlı olarak örgütlendirilip, daha etkin ve verimli vergi incelemesi yapmaları amaçlanmıştır¹⁰⁵. Vergi Denetmenleri, 5345 sayılı Kanun sonrası günümüzde 29 ilde örgütlenmiş olan Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak çalışmaya başlamışlardır¹⁰⁶.

Vergi denetmenlerinin inceleme yetkileri, 213 sayılı VUK' un 135. maddesinde belirtilmişken, teftiş ve soruşturma yetkileri ise yürürlükte bulunan Vergi Denetmenlerinin Görev Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelikte düzenlenmiştir¹⁰⁷.

¹⁰⁴ VDD; “Vergi Denetmenliği Mesleğinin Tarihçesi”, 19 Temmuz 2007, <http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=1694&Itemid=39>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).

¹⁰⁵ VDD; **a.g.e.**, s.13.

¹⁰⁶ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelik (07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete) yönetmenlik md.31:

“Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları; mevzuatla yetkili kılındıkları konularda, vergi inceleme, denetim ve vergi dairesi başkanı tarafından verilen diğer iş ve işlemleri mevzuata uygun olarak ve zamanında yapmakla görevlidirler.

Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmemekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumludurlar.”

¹⁰⁷ VDD; **a.g.m.**,

<http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=1694&Itemid=39>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).

Tablo 10: Vergi Denetmenleri Tarafından 2000-2008’de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
2000	55.310	1.695.702.732	538.050.372
2001	46.013	2.288.863.774	958.446.579
2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
2007	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718
2008	68.089	48.488.423.808	7.803.234.736

Kaynak: GKD; a.g.m., <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008); GİB; a.g.r., Ankara 2009, s.73-74.

Ülkemizde vergi denetimlerinin büyük bir çoğunluğu vergi denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Tablo 10’da görüldüğü gibi 2000-2008 yılları arasında inceleme sayısı genel olarak çok yüksek olmakla beraber en yüksek 2007 yılıdır. İncelenen matrah ise en az 2000 yılında gerçekleşirken, en fazla 2008 yılıdır. Bulunan matrah farkı ise en az 2000 yılı iken en fazla 2008’dir.

Vergi Denetmenleri, vergi denetim elemanları arasında en çok vergi incelemesi (% 90) yapmaları ve ülkemizin 79 ilinde görev almaları nedeniyle, hem bağlı bulunduğu birimleri temsil etme hem de vergi bilincinin oluşturulmasında çok önemli sorumlulukları bulunmaktadır¹⁰⁸.

c- Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi Dairesi Müdürleri, 5345 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde söz konusu Başkanlığa¹⁰⁹, kurulmayan yerlerde ise

¹⁰⁸ Bayram Turan Çiftçi; “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri”, Mali Çözüm, 32(1995),32-33<<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08-BAYRAMTURANCIFCI32.doc>>,(Erişim Tarihi 26.10.2008).

¹⁰⁹ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, **Geçici Madde 1-** Vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak çalışan vergi dairesi müdürlükleri 24.12.1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği” hükümlerine tabi olup, bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden sonra kurulacak vergi dairesi müdürlükleri de anılan yönetmelik hükümlerine göre kurulur ve vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak çalışırlar. <http://www.alomaliye.com/vd_baskanliklarinin_kur_gorev_yonet.htm>, (Erişim Tarihi 29.11.2008).

defterdarlıklara¹¹⁰ bağlı olarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedir. Vergi dairesi müdürleri vergi inceleme yetkisini VUK' un 135. maddesinden almaktadır.

Vergi dairesi; mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden yerdir. Vergi Dairesi Müdürleri ise Vergi Dairelerinin idarecileridir. Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı olduğu vergi kanunları ile belirlenmektedir. Fakat MB, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı olmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibariyle mükelleflerin bağlı olacağı vergi dairesini belirleme yetkisine sahiptir¹¹¹.

Tablo 11: Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından 2001-2008'de Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları

Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
2001*	16.949	846.546.767	177.254.201
2002	48.484	477.592.948	295.148.552
2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
2005	46.810	724.999.648	159.451.255
2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
2007	55.756	1.573.520.598	621.180.194
2008	40.162	2.249.210.344	821.694.129

Kaynak: GKD; **a.g.m.**, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008); GİB; **a.g.r.**, Ankara 2009, s.73-74.

Vergi dairesi müdürleri tarafından 2001-2008 yılında gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları Tablo 11'de görüldüğü gibi, inceleme sayısı bazen yükselmiş, bazen düşmüştür. Bu tablo da dikkat edilmesi gereken 2004 yılında hem inceleme sayısı hem de bulunan matrah farkının çok yüksek olmasıdır. 2003 yılında ise inceleme sayısı az olmasına rağmen incelenen matrah çok fazladır.

¹¹⁰ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, **Geçici Madde 2-** Bağlı vergi daireleri, vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerdeki vergi daireleri ise 5345 sayılı Kanunun 24 ve 25 inci maddelerindeki yetkileri haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, defterdarlıklara bağlı olarak 24/12/1994 tarihli ve 22151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği" hükümlerine göre faaliyetlerine devam ederler.

<http://www.alomaliye.com/vd_baskanliklarinin_kur_gorev_yonet.htm>, (Erişim Tarihi 29.11.2008).

¹¹¹ GİB; **2009-2011 Performans Programı**, Yayın No: 73, Kasım 2008, s. 12

* Vergi Dairesi Müdürlerinin yaptıkları incelemeler ile ilgili istatistik sonuçlarının istenilmesine 2001 yılında başlanılmıştır. (Faaliyet Raporu, 2004, s.117)

B- YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KURUMU

Ekonomik hayatın gelişmesiyle, devletin ekonomi içindeki görev ve fonksiyonları artmış ve bu yüzden vergilere olan ihtiyaç daha da artmıştır. MB'nın da bu vergilerin düzenli ödenip ödenmediğini denetlemesi zorlaşmıştır. MB'nın vergi denetimindeki yükünü azaltmak, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına engel olmak, vergi toplamada etkinliği sağlamak, mükelleflere vergi ödeme bilincini aşılacak ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyumsuzlukları en aza indirebilmek için Yeminli Mali Müşavirlik Kurumuna (YMMK) ihtiyaç duyulmuştur¹¹².

Diğer taraftan ekonomi içindeki sermaye şirketlerinin sayılarının artması ve yapılarının büyüyüp genişlemesi mükelleflerin ve hissedarların şirketlerle olan ilişkilerini karmaşık hale getirmesi dolayısıyla şirketlerin bilanço hesaplarının ciddi şekilde tutulmasını ve denetlenmesini zorunlu kıldığı gibi, bunun herkes tarafından da bilinmesi gerekmektedir. Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan da ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı mali ve ekonomik sorunlar, öyle büyük ve karmaşık hale gelmiştir ki, değil sade bir yurttaş, mali ekonomik konularda yüksek öğrenim görmüş kimseler bile, bu işlerin rahatlıkla üstesinden gelebilme durumunda değildirler. İşte bu nedenlerle, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi, mükelleflere yardımcı olacak ve idarenin denetim yükünü azaltacak yeni bir mesleğin varlığına yol açmıştır¹¹³.

YMM Kurumu ve mesleği vergi mevzuatına ilk, 3239 sayılı Yasanın 13'üncü maddesi ile VUK'nun 141. maddesini takiben ek madde ile girmiş bulunmaktadır¹¹⁴. Bu maddeyle YMM mesleğiyle ilgili getirilen hükümler ile 3568 sayılı Kanun'daki hükümler benzer olup, yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar yer almıştır. YMMK' nun oluşumu konusu, çalışmamızın vergi denetiminin yeniden yapılandırılması bölümünde de ayrıca incelenecektir.

¹¹² Erkan Yetkiner; "YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumluluklar", **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 246, Şubat 2002.

¹¹³ Murat Başaran; "Kamusal Gücün Kullanım Bağlamında YMMK veya Mesleğinin Dayanakları; Vergi İncelemesi Sürecindeki Yeri Üzerine Bir Deneme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 152, Mayıs 2001, s.73.

¹¹⁴ Başaran; **a.g.m.**, s.72.

III. YÜKÜMLÜLERİN DENETLENMESİ YOLLARI

Vergi hukukumuzda vergilendirme kural olarak mükellefin beyanına dayalı olarak yapılmaktadır. Vergiyi doğuran olayı mükellef, süresi içinde ve usulüne göre vergi idaresine bildirir ve vergilendirme işlemleri yapılır. Ancak uygulamada her zaman olaylar vergi kanunlarında belirtildiği gibi cereyan etmemektedir. Mükellefler, beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir, eksik yerine getirebilir ya da mükellefiyetini etkileyen durumları gizleyebilmektedir. Bu takdirde vergi idaresi mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini gören; inceleme, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, arama, bilgi toplama, teftiş (iç denetim) yolları ile gerçekleştirmektedir¹¹⁵.

A- VERGİ İNCELEMESİ

Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayarak, tahsil edebilmek için ayrıntılı bir araştırma yapma gereği duyduğunda vergi incelemesi yoluyla mükellefi denetlemeyi tercih edecektir. Bu bağlamda, vergi denetiminin en önemli ve etkin aracı vergi incelemesidir.

1- Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesi, vergi denetiminin içinde yer alan bir kavram olup, çeşitli tanımları bulunmaktadır. Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin beyan ederek ödedikleri vergilerinin doğruluğunun araştırılmasıdır¹¹⁶. Bir başka tanımda ise vergi incelemesi, mükellef ve sorumlularının ele alınarak vergi karşısındaki durumlarının derinlemesine denetimi olan bir kavram olarak ifade edilmektedir¹¹⁷. VUK'da ise vergi incelemesi, “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. (VUK. Md.134)*”

Vergi incelemesinin amacı, VUK'nun 134. maddesinin birinci fıkrasında açıkça ortaya konulduğu üzere, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Burada ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak demek, vergi noksan ödenmiş ise tamamlamak, fazla ödenmiş ise iadesi yönünde bir

¹¹⁵ Mehmet, Aslan; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.237.

¹¹⁶ Tahir Şilkan; “Vergi İncelemesi, Vergi Kaçıranı Caydırmıyor”, 23.11.2005, <<http://www.tumgazeteler.com/?a=1170885>>, (Erişim Tarihi 01.12.2008).

¹¹⁷ Bekir Baykara; “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 27, S: 313, Eylül 2007, s.10.

rapor hazırlamaktır fakat iade için re'sen takdiri* gerektiren bir durum söz konusu olmamalıdır (VUK md.76). Yani vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma ile sınırlı olması gerektiği ifade edilmektedir. Bu amacın dışındaki bir amaçla vergi incelemesi gerçekleştirilemez. Bu da bize vergi incelemesi incelenen için zahmetli, stresli ve hiç vergi çıkmasa bile doğrudan veya dolaylı maliyetli bir süreç olduğunu göstermektedir¹¹⁸.

Vergi incelemesinin kapsamı, 2365 sayılı kanun ile değişiklik yapılmadan önce** defter, hesap ve kayıtlara dayandırılmıştır, ancak yapılan değişiklikle bu sınırlayıcı ifade madde metninden çıkarılmak suretiyle vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiştir¹¹⁹. *“Yeni hüküm ile incelemeye yetkili olanlar, defter ve belge ile kısıtlı olmaksızın, ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarında, ekonomik gerçekleri de dikkate almak suretiyle her türlü delili değerlendirme yetkisine sahip kılınmışlardır”*¹²⁰. Ancak, ülkemizde, vergiyi doğuran olayın anında belirlenmesi için zorunlu olan çalışmaları fiilen yürütebilecek bir örgüt kurulmadığından, klasik anlamda denetim, mükelleflerin kapanmış bulunan hesap dönemlerine ait kayıt ve belgelerin incelenmesine dayanmaktadır. VUK’ nun 134. maddesinin 2’nci fıkrasında da incelemenin kapsamı ile ilgili olarak şu ifade yer almaktadır; *“İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir”*. Bu fıkra göre vergi inceleme elemanları, gerçek matrahı tespit ederken; defter, belge, kayıt ve hesapların yanı sıra aynı zamanda fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle gerçekleştirmektedir.

* Vergi incelemesi sonucunda, matrah, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilemiyorsa, re'sen tarhiyat yapılır. Böyle bir durumda vergi inceleme elemanı çalışmalarına göre bir matrah takdir eder ve vergi bu matrah üzerinden hesaplanır.

¹¹⁸ Baykara, **a.g.m.**, s.15.

** 213 sayılı VUK’ nun 134.Md 2365 sayılı kanun değişmeden önce “...defter ve hesaba dayanılarak...” Bkz. VUK’ nun 1949 tarih ve 5432 sayılı kanunun 124. Md. deki tanımına

¹¹⁹ Musa Kazım Ünver; “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:12, S:138, Haziran 2004, s.136.

¹²⁰ 143 Seri No.lu VUK Genel Tebliği; <http://www.alomaliye.com/vuk_tebliğleri/vuk_143.htm>, (Erişim Tarihi 15.12.2008).

2- Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabi Olanlar

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar VUK'nun 135. maddesinde açıklanmıştır. Bunlar; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanı ve bunların Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ile Stajyer Gelirler Kontrolörleri, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmenleri Yardımcıları, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatında görevli olanlardır. Vergi incelemesine yetkili olanlar bu madde de sayılanlarla sınırlı değildir. VUK'nun 75. maddesi uyarınca, takdir komisyonları kendilerine intikal eden konularla sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapmaları mümkün olmaktadır¹²¹.

Mükellefler açısından yapılan incelemenin geçerli olması için VUK'nun 135. maddesinde açıklanan inceleme elemanlarınca yapılması gerekmektedir. Çünkü Danıştay; Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından gerçekleştirilen incelemelere göre belirlenen tarhiyatlari yerinde bulmamaktadır¹²².

VUK'nun 136. maddesine göre, mükellefler incelenmeye başlamadan önce, incelemeyi yapacak inceleme elemanlarından incelemeye yetkili olduğunu gösteren fotoğraflı resmi belgeyi görme hakkına sahiptir¹²³.

Bilindiği gibi, devletin egemenlik yetkisini kullanarak aldığı en önemli olay vergidir. Bu olay sırasında mükellefle karşı karşıya gelmektedir ve bu olay sırasında bir gerginlik olmaması ve normal seyir etmesi ancak önceden belirlenmiş genel ve uygulanabilir kuralların var olmasına ve bunun yanında hem mükelleflerin hem de vergi idaresinin bilinçli olmasına ve bu kurallara uyulmasına bağlı olmaktadır. Bu yüzden vergi inceleme elemanlarına bazı yetki ve sorumluluklar verilmiştir. Yetkiler; incelemenin başarılı ve kolaylıkla yürütülmesini sağlarken, sorumluluk ise; idarenin ve mükellefin bazı zor durumlarla karşılaşmalarının önceden önlenmesine yardımcı olmaktadır¹²⁴. Vergi inceleme elemanlarının başlıca yetkileri şunlardır¹²⁵:

- Defter, kayıt ve belgeleri istemek,

¹²¹ Hasan Aykın; "Vergi İncelemesi-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S:328, 15 Eylül 2000, s.40.

¹²² Atlar Ömer Arpacı; "Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:192, Eylül 2004, s.83.

¹²³ Ali Metin İnal; **Vergi Hukuku 1(Vergi Usul Hukuku)**, Manisa, 1996, s.78.

¹²⁴ Erhan Gümüş; "Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları", **Mali Çözüm-72**, İSMMO Yayın Organı, s.235-236.

¹²⁵ İTO; **a.g.e.**, s.129.

- İncelemeleri işyerinde yapmak,
- İncelemenin rahat ve verimli bir şekilde yürütülmesi için, gerekli görülen bilgi ve yardımları mükelleften istemek,
- İşyerini gezmek ve görmek,
- Üçüncü kişilerden bilgi istemek,
- İnceleme tutanaklarının imzalanmasını istemek,
- İncelemesi yapılan defter ve belgelerin daireye götürülmesi,
- Sayım yapmak (Kasa sayımı, fiili envanter v.b).
- Gerekirse arama yapmak,

Vergi inceleme elemanları, yetkilerini kullanmaya başlamadan önce, bazı durumlarda ilgilinin iznini alma ve konuyu açıklama gibi davranışlarda bulunarak mükellef ve vergi idaresi arasında olumsuz bir durum yaşanmamasını sağlamakla yükümlüdür. Bu yüzden vergi incelemelerinde bulunan yetkili elemanların tarafsız olması gerektiği bilincine sahip olması gerekir¹²⁶. Vergi inceleme elemanlarının sorumlulukları ise¹²⁷:

- Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında görevli olduklarını gösteren fotoğraflı bir resmi vesika bulundurmak ve inceleme yapmadan önce bu belgeyi ilgililere göstermek zorundadırlar,
- Vergi incelemesi sırasında öğrenilen bilgileri açıklamamak veya üçüncü kişiler aleyhine kullanmamak,
- Mükellefin özel işleri ile ilgilenmemek, ayrıca¹²⁸;
- Vergi inceleme elemanı inceleme konusunu incelemeye başlamadan önce açık bir şekilde incelemeye tabi tutulacak mükellefe açıklamalıdır,
- İncelemeye tabi olanın rızası olmadan resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapmamak veya başlanmış ise buna devam etmemek,

¹²⁶ Gümüş; **a.g.m.**, s.236-237.

¹²⁷ Organ; **a.g.e.**, s.131-132.

¹²⁸ Zekai Özdemir, Erol Altunoğlu; “Türkiye’deki Vergi Uygulamasında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Uygulanacak Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S:190, Haziran 1997.

- İnceleme bitiminde, inceleme yapıldığını gösteren bir vesikayı inceleme yapılana vermektir.

VUK'nun 137 maddesinde, bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi denetimine tabidir. Böylece buradan da *vergi incelemesine tabi olanlar* ikiye ayrıldığını görmekteyiz:

i- Defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler;

Bunlar VUK 172'ye *göre defter tutmak zorunda olan*; Ticaret ve sanat erbabı, Ticaret şirketleri, İktisadi kamu müesseseleri, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Serbest meslek erbabı, Çiftçilerdir. Burada sayılan mükelleflerin ortak özelliği, faaliyetlerinde “devamlılık” unsuruna sahip olmasıdır. Ayrıca VUK 173'e göre defter tutma zorunluluğu bulunmayan; Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, GVK'ya göre kazançları basit usulde tespit edilenler, Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Fakat bu kişi ve kuruluşların başka vergilerden birine gerçek usulde tabi olması halinde, diğer vergiler bakımından defter tutmaları zorunlu olmaktadır¹²⁹.

ii- Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler,

Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanlar, VUK' un 227-257. maddelerinde açıklanmıştır. Kanunun 227. maddesinin birinci fıkrasına göre, kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belge ile kanıtlanması gerekir. Böylece Kanun'un 172. maddesinde belirtilen kişilerin defter tutması zorunlu olduğu için kayıtlarını belgeye dayandırmalıdır. Bu kanunun ikinci fıkrasında ise, defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belge ile ispatlaması gerekmektedir. Böylece defter tutma zorunluluğu olmayanlar; vergiden muaf esnaf, gerçek usule tabi olmayan çiftçi, basit usule tabi mükellefler, vergiden muaf serbest meslek erbabı, ücret geliri elde eden, gayrimenkul sermaye iradi sahibi, menkul sermaye iradi sahibi, diğer kazanç ve iratlar sahibi, vergiden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi

¹²⁹ Azmi Demirci, Zihni Kartal; “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 211, Mart 1999.

işletmeler defter tutmak zorunda değildir. Böylece bu mükelleflerin kayıt tutma ve bu kayıtları belgeye dayandırma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Sadece vergi matrahlarının tespitinde dikkate alınan giderlerini belgelemeleri gerekir¹³⁰.

3- Vergi İncelemesinin Zamanı ve Yeri

Mükellefe, incelemeye tabi tutulacağı konusunda önceden haber verilmesi, bu incelemenin gerçekleşmesi bakımından sakıncalı olabilmektedir. Çünkü vergi inceleme fonksiyonu, sadece defter ve belgelere yönelik olmayıp, aynı zamanda günlük işlemler, aktif ve pasif değerlerin kayıtlara uygunluğunun araştırılmasını da kapsamaktadır. Bu durumda mükellefe inceleme yapılacağı önceden haber verilirse, mükellefler yaptıkları işlemlerde değişiklikler yapma imkânına sahip olacaktır ki, bu da incelemeden beklenen faydayı azaltacaktır¹³¹. Bu yüzden VUK'nun 138. maddesinde “*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir*” denilmek suretiyle bir zorunluluk getirilmemiştir ve yetki idareye bırakılmıştır. “*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.(VUK'nun 138 maddenin 2. Fıkrası)*” bu hüküm zamanaşımı süresi dışında kalan işlemlerin incelenmeyeceğini ifade etmektedir. “*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir*”(VUK'nun 138 maddenin 3 fıkrası)¹³² bu fıkrayla daha önce inceleme yapılmış veya matrah resen takdir edilmiş olsa bile bu incelemenin yeniden yapılarak eksikliklerin giderileceği ifade edilmektedir.

Vergi incelemeleri kural olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmaktadır. Buradaki amaç, inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararlarının yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgilenmek ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı anlayış içersinde yürütmesini sağlamak da, beklenen faydalarındandır¹³³.

Fakat işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsızlığı söz konusudur veya mükellef ve vergi

¹³⁰ Demirci, Kartal; **a.g.m.**

¹³¹ Tan; **a.g.t.**, s.125-126.

¹³² Tan; **a.g.t.**, s.126.

¹³³ Kurtuluş Akdeniz; “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, S:151, Temmuz 2005, s.146.

sorumlularının istemesi ve bunun inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda da, inceleme dairede yapılabilmektedir¹³⁴. Bu durumda inceleme elemanı, mükellefi bir yazı ile daireye davet etmektedir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmezse, bunları ibraz etmemiş sayılır. Eğer haklı bir mazeret gösterirse, defter ve vesikaları daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilmektedir¹³⁵. Böylece inceleme ister mükellefin işyerinde ister inceleme elemanının bulunduğu dairede yapılsın, inceleme, incelemenin konusu ve dönemini de gösteren “işe başlama” tutanağının hazırlanıp mükellef ve incelemeye yetkili olan tarafından imzalanması ile başlamaktadır

4- Vergi İncelemesi Süreci

Vergi incelemesi çeşitli süreçlerden oluşmaktadır. Bu süreçler; vergi incelemesinin planlanması, hazırlanması, yapılması ve sona ermesidir.

Vergi incelemesinin, etkin ve istenilen amaca uygun olması için yapılacak incelemenin bir *plan* doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Bu yüzden plan hazırlanırken şu faktörler dikkate alınmalıdır¹³⁶:

i- Vergi inceleme elemanlarının sayısı (emekliye ayrılacaklar, eğitimini tamamlayıp inceleme yapacaklar, geçici görevde olanlar v.s durumlar...),

ii- Bu denetim elemanlarının planlanan dönemde çalışacakları ortalama iş günü (Örneğin, ülkemizdeki Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin teftiş ve soruşturma yetkileri olduğu için inceleme gün sayısı daha az olmaktadır. Ayrıca eğitim, araştırma ve diğer görevleri nedeniyle de daha az iş günü çalışmaktadırlar),

iii- İnceleme türlerine göre öngörülen ortalama çalışma süresi,

iv- Vergi mükelleflerinin sayısı,

v- İnceleme oranı ve incelemenin dağılımı gibi faktörler...

¹³⁴ GİB; **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No:50, Kasım 2007, s.10.

¹³⁵ Yavuz Yıldırım; “İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine...”, **Vergi Dünya Dergisi CD’si**, S:227, Temmuz 2000.

¹³⁶ Okan Akyol; **Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**, T.C.Dokuz Eylül Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İzmir, 1997, s.126.

Vergi incelemeleri ile ilgili bazı *hazırlıklar* yapılması incelemenin verimliliğini artırmaktadır. “*İncelemenin hazırlığının amacı, öncelikle incelemeye tabi tutulan işletme ve daha geniş anlamda iş kolu, ticaret şekli, ticari emtia hakkında bilgi edinmek ve tanımak incelenecek yükümlü hakkında, ilk bilgileri araştırmak, tespit etmek, belgelemektir.*” Böylece incelenecek mükellefin dâhil olduğu sektör ve iş yerinin bulunduğu bölgenin ekonomik ve hukuki yönleri hakkında genel bir hazırlık yapılır ve daha sonra ise özelde incelenecek kuruluşla ilgili bilgilerin temin edilmesine çalışılmaktadır. İncelenecek kuruluşla ilgili bilgiler mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi ve meslek odalarından da sağlanmaktadır. Ayrıca incelemeye alınan yükümlü veya sorumlunun vergi dairesinde bulunan dosya ve kayıtlardan vergi karşısındaki durumu hakkında bilgi alınmaktadır. Düzenli bir vergi incelemesi için, yükümlünün beyannamesi önceden incelenmeli, gerekli notlar alınmadan incelemeye başlanılmamalıdır. Bu hazırlıklar tamamlandıktan sonra mükellef ve sorumlu ile temasa geçirilerek incelemeye başlanılmalıdır. İncelemeye mükellefe bir resmi yazı yazılarak veya haber verme ve işe başlama tutanağının hazırlanması ile başlanılmaktadır¹³⁷.

Vergi incelemesinin yapılması sürecinde vergi kaybına yol açan işlemlerin saptanmasını içermektedir. Bu aşamada artık inceleme için gerekli planlama ve tüm ön hazırlıklar tamamlanmıştır ve artık detaylı bir incelemeye başlamak mümkündür. İnceleme sırasında şu hususlar üzerinde durulur:

i- Satışların incelenmesi; satılan mal veya hizmet tutarlarının tamamen ya da kısmen ilgili hesaplara alınmamasıyla vergi kaçırılmaktadır. Örneğin, yapılan bir anlaşmayla göstermelik firmalara daha düşük fiyatla mal satılmış gibi gösterilmekte ve sonrasında el altından yüksek fiyata satılmakta ve bu durumda iki fiyat arasındaki fark vergiden kaçırılmıştır.

ii- Alışların incelenmesi; alışların kayıt dışı tutularak yapılan vergi kaçakçılığı ile satışlar da gizlenmektedir. Alış işlemlerinden yararlanmak suretiyle vergi kaçakçılığı, defter tutmayan ya da vergiye tabi olmayan kişilerden yapılmış ise karşıt inceleme yolu ile saptanılması mümkündür.

¹³⁷ Orhan Berber; **Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği**, T.C. İstanbul Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İstanbul, 2002, s.45.

iii- Giderlerin incelenmesi; giderlerin olduğundan fazla gösterilerek karın azaltılması ve dolayısıyla vergi kaçırılması mümkün olmaktadır. Ancak giderlerin incelenmesi oldukça güçtür çünkü gider hesapları karmaşık bir yapıya sahiptir.

iv- Son olarak da incelenen husus gelirlerdir. Gelirlerin gizlenmesi genellikle karını gizlemeye çalışan işletmelerin kullandığı bir yöntemdir. Çünkü her işletmenin çalışma alanına giren gelir konusu farklıdır. Genelde gizlenen gelirler; satış hasılatı, olağandışı ve geçici gelirlerdir¹³⁸.

Yasada incelemenin ne kadar sürede tamamlanması konusunda bir hüküm bulunmamaktadır ve bu yüzden vergi incelemeleri zaman bakımından farklılık göstermektedir. Ancak vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması için bu süreç çok fazla olmamalıdır. Yapılan inceleme sonucunda inceleme elemanı tespit ettiği durumlar hakkında ilgiliye bilgi verebilir. Yapılan inceleme sonucunda matrah farkı bulunmuşsa buna ilişkin hususları tutanak düzenleyerek saptaması gerekir ve bu tutanağın bir nüshası da ilgiliye verilir. Eğer yapılan inceleme sonucunda matrah farkı bulunmamışsa kabul raporu düzenlenir ve vergi dairesi bu raporu yükümlüğe tebliğ etmeksizin dosyasına koymaktadır ve yükümlü isterse rapor hakkında bilgi verilir¹³⁹.

B- YOKLAMA VE BEYANNAME REVİZYONU

Yoklama kelimesi; muayene, kontrol, sınav gibi anlamlar taşımaktadır. Çeşitli tanımları bulunmaktadır. Genel olarak, bir topluluğu oluşturan birimlerin, belli zaman ve yerde bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla yapılan sayma işlemidir¹⁴⁰. Bir başka tanımda ise, bir şeyin yerinde olup olmadığını araştırmak için yapılan harekete denilmektedir.¹⁴¹

VUK'nun 127. maddesinde düzenlenen yoklamayla, denetim elemanlarına; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırıp tespit etme imkânı verilmiştir. Bu müesseseyle vergilendirme ile ilgili somut olaylar

¹³⁸ Canan Ünal; **Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İzmir, 2007,s.35-36.

¹³⁹ İTO; **a.g.e.**,s127-128.

¹⁴⁰ Levent Demirdağ; “Mali Açından Yoklama”, **Mali Çözüm** , S: 16, 1992, ss. 29-36 , <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/16MaliCozum/06-LeventDemirdag29.doc>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).

¹⁴¹ Erkan Gürboğa; “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2004, S:191, s.7-11.

anında tespit edilerek belgelendirilmekte ve vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulması sağlanmaktadır.¹⁴² Ayrıca yoklama, henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişiler ile vergilendirilmeye tabi tutulmamış kaynakların ortaya çıkarılmasını da amaçlamaktadır. Yoklama bu yönü ile vergi gelirlerini artırırken, vergi ödeyen kişiler açısından ise rekabeti daha adil hale getirmekte ve sosyal adaleti sağlamaktadır¹⁴³.

Yoklamaya yetkili kişiler, VUK'nun 128. maddesine göre; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlardır¹⁴⁴. Bu madde hükmüne göre vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanları da bazı durumlarda yoklama yapabilmektedir. Ayrıca 5345 sayılı kanun ile 2005 yılından itibaren bu yetkili kişiler arasına gelir uzmanları eklenmiştir.¹⁴⁵

Yoklamaya yetkili memurlar vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak mükelleflerin¹⁴⁶:

- i- Özel yetki verilmiş olmak kaydıyla, günlük hâsılatını tespit etmek
- ii- Ödeme kaydedici cihazı kullanıp kullanmadığını ve bu cihazları da belirlenmiş esaslara göre kullanıp kullanmadığını belirlemek,
- iii- Günü gününe tutulması gereken defterlerin işyerinde bulunup bulunmadığına, tasdikli olup olmadığına, vergi kanunlarının gerekli kıldığı belgelerin usulüne göre tutulup tutulmadığına, levha asma ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını saptamak ve vergi kaybının bulunduğunu gösteren defter, belge ve delillerin bulunması halinde bunları almak,
- iv- Nakil araçlarını, MB'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulunması gereken faturalar ile taşınan yolcu ve malların birbirine uyumunu tespit etmek,
- v- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi gibi belgelerin taşıtta bulunmaması halinde taşıtları trafikten alıkoymak, içindeki malı bekletmek ve muhafaza yetkisine sahiptir.

Yoklama, yoklamaya yetkili olanlar tarafından incelemeye tabi tutulacak yükümlüye haber verilmeden, yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi kimlik

¹⁴² M.Sedat Özkanlı; “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 119, Temmuz 1991.

¹⁴³ Yılmaz; **a.g.t.**, s.6-7.

¹⁴⁴ Sadık Kırbaş; **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Siyasal Kitabevi, Ekim 1997, Ankara, s.167.

¹⁴⁵ Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.153.

¹⁴⁶ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2008, s.131-132.

belgelerini ibraz etmeleri sonucunda, yılın her günü ve her saatinde yapılması mümkündür. Çünkü yoklamanın amacı, yükümlünün veya yükümlülükle ilgili olayların ve konuların ani olarak belirlenmesi ve gerçeğin ortaya çıkartılmasıdır. Yoklama, geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün bir yıl içinde ve her zaman yapılabilmektedir¹⁴⁷.

Yoklama sonuçlarının bildirilmesi ise; yoklama elemanlarınca yapılan yoklamanın sonuçları tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişlerine” geçirilmektedir. Bu fişler yoklama yapılan yerde tarih belirtilerek iki nüsha olarak hazırlanmaktadır. Eğer bulunursa yoklama yapılan veya yetkili elemanına imza attırılır ama bunlar bulunmazsa veya imza atmaktan kaçınırlarsa keyfiyet fişi yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır¹⁴⁸. Yoklama fişlerinin bir nüshası yoklama yapılan şahısa veya yetkili adamına bırakılmaktadır. Eğer bu kişiler bulunmazsa bilinen adreslerine 7 gün içinde postalanır. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca karneye işlenmektedir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshası ise vergi dairesine bırakılmaktadır¹⁴⁹. Kısaca söylemek gerekirse yoklama fişine, ya yoklama yapılan şahıs veya yetkili elemanı imza atmalı, üçüncü şahıslara imzalatırılması veya sadece yoklama memurunun imza atması bu fişi geçersiz kılmaktadır.

Görüldüğü gibi yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan bulguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Çünkü yoklama, henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini artırırken, vergi kaçırانları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması yönüyle vergi ödeyenler nezdinde de ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleyerek de sosyal adalete hizmet etmektedir¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Metin Erdem; **Kamu Mali Denetimi**, Ekin Kitabevi Bursa, 1993, s.51

¹⁴⁸ Metin Meriç; **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.42.

¹⁴⁹ Erdağ; **a.g.e.**, s.83.

¹⁵⁰ Nail Sanlı; “Vergi Denetimi Karşında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği”, İSMMMO; **5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (2-6 Mayıs 2001)**, <[<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENET%DDM%DD%20SEMPOZYUMU%20\(2-6%20May%FDs%202001\)>](http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENET%DDM%DD%20SEMPOZYUMU%20(2-6%20May%FDs%202001))>, (Erişim Tarihi 02.01.2009).

Sözcük anlamıyla revizyon, yeniden gözden geçirme, düzeltme, yenileme, yenilenme, inceleme, kontrol etme anlamına gelmektedir¹⁵¹. Beyanname revizyonu ise, beyanname ve eklerindeki bilgilere dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme, hata varsa tekrarına engel olmaktır¹⁵². Başka bir deyişle, vergi dairesi yetkililerinin vergi incelemesi dışında yaptıkları bir denetimdir. Beyanname revizyonun da, defter ve belgeler herhangi bir incelemeye tabi tutulmamaktadır, bu da vergi incelemesi kadar kapsamlı olmadığını göstermektedir.

C- YAYGIN VE YOĞUN VERGİ DENETİMİ

Vergileme ile ilgili işlemlerin iyi kavranması, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi, yaygın ve yoğun vergi denetiminin başarılı olmasını sağlayan ilk basamaktır ve bu aşamada denetim yapan vergi elemanları ile mükelleflerin ödevlerini karşılıklı olarak bilmeleri gereklidir¹⁵³.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi; vergi zıya ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesiyle kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi zıyına neden olan suçların zamanında önlenmesi için yapılan denetim faaliyeti şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵⁴. Diğer bir deyişle anında yapılan denetim, vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesini sağlamaktadır.

MB'nca Haziran 1981'de başlatılan “yaygın vergi denetimi” yüzeysel bir denetimdir. Yani güncel işlemlerin belgelendirilmesi amaçlanır.¹⁵⁵ Bu denetimin amacı, mükellefleri belge düzenine uymaya zorlarken vergi incelemelerinin ise daha sağlıklı olmasını sağlamaktır. Çünkü özellikle belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkemizde ticari işlemler genellikle kayıt dışı gerçekleşmekte ve tür işlemler vergi kaçakçılığını meydana getirmektedir. Dolayısıyla yaygın ve yoğun vergi denetiminin etkin ve verimli olması, belge düzeninin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının alan

¹⁵¹ “Revizyon”, <<http://sozluk.sourtimes.org/show.asp?t=revizyon>>, (Erişim Tarihi 10.11.2008).

¹⁵² Meriç; **a.g.e.**, s.42.

¹⁵³ İbrahim Kılınç; “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri Sırasında Dikkat Edilecek Hususlar”, **Mali Çözüm**, S:13, 1992, ss. 25-28, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/08-İbrahimKilic25.doc>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).

¹⁵⁴ M. Cahit Güran; “Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 194, Ekim 1997.

¹⁵⁵ Kemal Kılıçdaroğlu; “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S:1, Eylül 1981.

olarak sınırlandırılmasına bağlıdır. Ayrıca bu denetim kamu gelirlerini önemli ölçüde artırırken, diğer taraftan ise bu alandaki otorite boşluğunu da ortadan kaldırmaktadır¹⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra, yaygın ve yoğun vergi denetimi; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün KDV'yi uygulamaya koymasıyla birlikte geliştirdiği bir denetim türü olup, amacını şöyle özetleyebiliriz¹⁵⁷.

- i- Ekonomik delil sistemine işlerlik sağlamak,
- ii- Vergi incelemelerini mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlı olmaktan çıkarmak,
- iii- Mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydını yapmak,
- iv- Mükellefiyet ile ilgili somut olayları, kayıtları ve konuları araştırmak suretiyle, vergilendirme ile ilgili olayları anında belirlemek,

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, genelde vergi kontrol memurlarının eşgüdümü altında, yoklama yetkisi belgesi taşıyan yoklama memurları ile özel yoklama yetki belgesi taşıyan memurlar tarafından gerçekleştirilmektedir¹⁵⁸.

01.01.2008 - 31.12.2008 tarihleri arasında Vergi Denetmenleri ve Yoklama Yetki Belgesi'ne sahip memurlar tarafından yapılan vergi denetiminde; 4.313.620 mükellef denetlenmiş, 176.213.518.YTL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Tablo 12: Türkiye Genelinde Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları (2000-2008)

Yıllar	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (YTL)
2000	452	3.138	3.590	5.029.339	17.896.315
2001	160	3.637	3.797	3.448.523	29.703.010
2002	131	2.963	3.094	2.866.037	45.840.631
2003	187	4.320	4.507	2.903.111	65.443.280
2004	295	4.554	4.849	3.176.412	64.262.698
2005	208	3.571	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	219	3.720	3.939	3.778.146	100.149.000
2007	211	6.109	6.320	4.513.740	134.235.029
2008	1.167	47.190	48.357	4.313.620	176.213.518

Kaynak: GİB; a.g.r., s.119.; GİB; a.g.r.,s.81 (2004 ve 2008 Faaliyet Raporu).

¹⁵⁶ Kılıçdaroğlu; a.g.m.,

¹⁵⁷ Sami Kazıcı; "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim 1993, Sayı:146.

¹⁵⁸ Kılıç; a.g.m., < archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/08-İbrahimKilic25.doc>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).

Tabloyu incelediğimizde denetlenen mükellef sayısı yıllar itibariyle çok fazla artış göstermemekle birlikte son yıllarda diğer yıllara göre biraz daha artmıştır. Denetime katılan personel sayısında da yıllar itibarıyla dalgalanmalar olmuştur ama özellikle 2008 yılında çok fazla yükselmiştir. Kesilen usulsüzlük cezaları ise yıllar itibariyle artmıştır fakat en fazla 2008 yılında olmuştur. Türkiye genelinde yapılan yaygın yoğun vergi denetim sonuçlarında 2008 yılında kesilen usulsüzlük cezası 2007 yılına göre; % 32 artmıştır. Bu durum devletin ek gelir sağladığını göstermektedir.

D- ARAMA

Arama, vergi incelemesinin amacını yerine getirmek için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların; işyerlerinde, evlerinde ve üzerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan araştırmaya denilmektedir. Vergi incelemesinin kanunda belirtilen amacına ulaşmasını sağlamak ancak, doğru, hızlı bilgi ve belge teminiyle mümkündür. Bu belgeler mükelleften yazılı veya sözlü istenebilmektedir. Fakat bazı durumlarda bu belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaybolması söz konusudur. Bu durumda bu belgelere ulaşmada arama, vergi incelemesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları yüzünden özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracı olması nedeniyle, VUK'nun 142-147. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir¹⁵⁹.

VUK'nun 142. maddesine göre, yapılan incelemeler dolayısıyla veya alınan bir ihbar nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair karineler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgilisi görülen diğer kişiler nezdinde ve üzerinde arama yapılmaktadır. Bu ifadeden de anlaşıldığı gibi arama yapılabilmesi için; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı yazıp yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır¹⁶⁰. Eğer bu şartlar yerine getirilmezse arama yapılamayacaktır.

¹⁵⁹ Hakkı Koçak; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", *Vergi Dünyası Dergisi* CD'si, S:213, Mayıs 1999.

¹⁶⁰ Koçak; **a.g.m.**,

Arama çok sıkı şekil şartlarına tabi kılınmıştır. Çünkü aramanın, gerek mükellef gerekse arama yapılan diğer kişiler için çok ağır sonuçları bulunmaktadır. Bu yüzden ihbara dayanan aramalarda ihbar tek taraflı yeterli olmayıp, denetim elemanı ayrıca bir ön hazırlık yapmalıdır. Zira ihbarda belirtilen hususlar doğru olmadığı zaman, aramaya muhatap olanlar ihbar edenin kimliğini idareden öğrenme hakkına sahiptir, çünkü bu olay yüzünden maddi ve manevi zararlarının tazmini haklarının adli yargıda dava konusu olması için ihbar edenin öğrenilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme ile mükellef koruma altına alınmıştır. Fakat ihbar doğru ise hiçbir şekilde ihbar edilenin kimliği açıklanmamaktadır ve ihbarcıya kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak ihbar tazminatı ödenmektedir¹⁶¹. Özellikle son yıllarda ihbar ikramiyesinin cazibesiyle artan ihbarlara bağlı olarak aramalı vergi inceleme yöntemi artmıştır¹⁶².

Arama vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılmaktadır. Aramanın güvenli bir şekilde yapılması için emniyet güçlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü yetkili kişilerin direnişle karşılaşma ihtimalleri yüksek olduğu için arama faaliyetine güvenlik güçlerinin* de katılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, güvenlik güçlerinin arama süreci boyunca inceleme elemanının emri altında olmasıdır ve sadece güvenlikten sorumludurlar¹⁶³. Arama ayrıca kişisel özgürlük ve konut dokunulmazlığı ile ticari faaliyeti, doğrudan olumsuz etkileyebileceğinden iyi planlanması gerekmektedir¹⁶⁴.

Arama sırasında kimlerin bulunması gerektiği VUK’unda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, genel hükümler çerçevesinde Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu’nun (CMUK) aramayla ilgili hükümlerine atıf yapılmıştır. C.M.U.K.’nın 98. maddesine göre, arama yapılan yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi, kendisi bulunmazsa vekili veya temyiz kudretine sahip bir akrabası ya da kendisiyle birlikte oturan birisi veya komşusunun aramada hazır bulunması gerekmektedir. Aynı kanunun 97. maddesinde ise, Hâkim veya Cumhuriyet Savcısının hazır bulunmadığı, evde veya

¹⁶¹ Erdem; **a.g.e.**, s.73.

¹⁶² Raci Ün; “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, S:191, Kasım 2008, s.67.

*VUK’ nun 7. maddesinde, emniyet amir ve memurlarının vergi kanunlarının uygulamasında ilgili memurlara (arama elemanına) yardımda bulunma mecburiyetleri vardır.

¹⁶³ Raci Ün; “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, S:192, Aralık 2008, s.40.

¹⁶⁴ Koçak; **a.g.m.**

işyeri ile kapalı yerlerde yapılan aramalarda, o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişinin bulundurulması gerektiği belirtilmektedir¹⁶⁵.

Aramaya başlamadan önce aramaya yetkili olan kimse kimliğini ve mahkeme kararını ilgili kimseye göstermesi ve aramanın amacını ve kapsamını açıklaması gerekmektedir. Arama genelde, gündüz ve çalışma saatlerinde yapılmaktadır ve konu da VUK' da açıkça ifade edilmediği için CMUK'un hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre konut, işyeri gibi kapalı alanlarda gündüz arama yapılmaktadır. Ama bazı durumlarda da yapılan aramanın bitmemesinden dolayı gecede aramaya devam edilmektedir. Üstelik başlanılan arama bitirilmeden kesilirse suç delilinin ortadan kaldırılmasına imkân verilecektir. İşyerinde veya ikametgâhlarında bulunan ve vergi kaçakçılığına delil teşkil edecek defter, belge, kaset, disket, kağıt gibi her türlü eşyaya el konularak, aramaya katılanların en azından bir kısmının katıldığı bir tutanakla eşyalar kaplara konur ve mühürlenip imzalanır. Fakat aramanın uzun süresi halinde ele geçirilen ve vergi kaçakçılığına delil teşkil eden her türlü belge mükellef nezdinde emin bir yere konur ve mükellefle birlikte bu kapalı yer mühürlenir. Daha sonra mükellefin veya temsilcisinin nezdinde kapalı alandakiler tek tek olarak tutanaklara bağlanır. Bu tutanakların birer örneği de mükellef veya temsilcisine verilmektedir¹⁶⁶.

Aramanın Sonuçlandırılması ise; Aramalı incelemenin diğer işlerden öncelikle ve çok kısa sürede yapılarak sonuçlandırılması gerektiği VUK'nun 144-145. maddelerinde açıklanmaktadır. Bu amaçla öngörülen süre üç aydır fakat bitirilmesine imkân yoksa Sulh yargıcına başvurarak inceleme süresi uzatabilmektedir. Arama sırasında ele geçirilen vergi ile alakalı olmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evrak ve eşyalar tutanaklara bağlanmak koşuluyla sahiplerine geri verilmesi gerekmektedir. Aramada defter ve belgelerine el konulması mükellefin süresi gelen beyannamelerini ödemesine engel olmaz çünkü mükellef beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilir. Hatta beyanname süresinin bitimine az kala talep edilmişse beyanname süresi bir ay uzamaktadır¹⁶⁷. Ayrıca aramada ele geçirilen defter, belge, diğer eşyalar üzerinde yapılan incelemeler sonucunda, kanuna aykırı olaylar ve hesaplar mevcut ise bunlar tutanaklarla tespit edilmektedir. Bu tutanaklarda mükellefin ya da

¹⁶⁵ Ceyhan; **a.g.m.**, < http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm>, (Erişim Tarihi 01.11.2009).

¹⁶⁶ Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.239-240.

¹⁶⁷ Koçak; **a.g.m.**

temsilcisinin imzaları bulunmaktadır. Mükellefler imza atmadıkları tutanakları sonradan imzalayabilir. Fakat imzaladıkları belgeler suç delili ise bunları geri alamaz. Arama sırasında alınan defterlere kayıtlar yapılmadığı için geri verilmesi durumunda belirlenen bir süre içinde bu kayıtlar yapılmaktadır. Aramalı vergi incelemesi bitirildikten sonra tarh edilecek vergi için Vergi İnceleme Raporu düzenlenmekte ve bu rapor vergi dairesine gönderilmektedir¹⁶⁸.

E- BİLGİ TOPLAMA

Bugün idarenin kullandığı en önemli denetleme yollarından biri de bilgi toplamadır. Her türlü vergi matrahının tayininde üçüncü şahısların bilgilerine başvurmak yaygın olmaya başlamıştır. Bilgi toplama başta dolaysız vergilerde kullanılmakta iken bu kontrol usulü zamanla geliştirilmiş ve dolaylı vergilerde de kullanılmaya başlanılmıştır. Sadece özel kişilerden değil bütün kamu teşekküllerinden ve idarenin kontrolü altında bulunan şirketlerden de devamlı bir şekilde alınmakta ve bu yolla vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir¹⁶⁹.

VUK'muz vergilemeye ilişkin olayların kavranabilmesi için, denetim elemanlarına 148-151 maddeleriyle bilgi isteme ve alma olanaklarını düzenlemiştir¹⁷⁰. VUK'nun 148. Maddesinde “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar” şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'nun 151. maddesinde ise, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler (birkaç istisna hariç)¹⁷¹. Bilgiler yazı veya sözle istenir. Sözde istenilen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile belirtilerek ve uygun bir süre tanınarak tekrar istenir. Fakat bilgi istenen mükellefler vergi dairesine zorla getirilemez. Ayrıca yabancı ülke temsilcilik memurları bilgi verme mecburiyetinde değildir. Bilgi vermekten çekinenlere ise usulsüzlük cezası verilmektedir¹⁷². Bilgi verme görevini yerine getirmek, yasal bir zorunluluğun dışında,

¹⁶⁸ Koçak; **a.g.m.**

¹⁶⁹ A.Naci Arıkan; “Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 241, Eylül 2001.

¹⁷⁰ Yahya Bülent Oğuz; “Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermenin Müeyyideleri”, **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S: 24, Ağustos 1983.

¹⁷¹ Yetkiner; **a.g.m.**

¹⁷² İnal; **a.g.e.**, s.81.

devlet-mükellef ilişkisinin daha iyi boyutlara ulaşmasını sağladığı için ulusal bir görev olarak kabul edilmelidir.

F- TEFTİŞ (İÇ DENETİM)

Vergi denetiminde çok önemli bir denetleme yoludur. *Teftiş, “bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etmek anlamındadır”*. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında yapılan ve iç denetim de denilen teftiş, vergi idaresi çalışanlarının mevzuata uyup uymadıklarının, doğru, adaletli, etkin ve ekonomik olarak çalışıp çalışmadıklarının saptanması iç denetimin konusunu oluşturmaktadır. İç denetim bir yönüyle de, uygulama ile planın karşılaştırılması ve plandan ayrılan noktaların saptanması, aksaklık ve yanlışlıkların giderilmesine yönelik çalışmaların yapılması olarak da tanımlanmaktadır¹⁷³.

Bir başka deyişle teftiş, örgüt işleyişinin kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olarak yönetilip yönetilmediğinin denetimidir. Hiyerarşik üstlerce alınan kararların astlarca yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi, hem yönetimin etkin işleyişini hem de herhangi bir anda örgütün ne durumda bulunduğu tespitinde en önemli araçtır. Kısaca, yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanmasını ve personelin doğru işlem yapmasını sağlayarak verginin gerçeğe uygun olarak alınmasını sağlayan iç denetim, vergi denetiminin en önemli araçlarından biridir.

IV. VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI VE YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİ

Vergi sisteminin işleyişi, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanı sıra aynı zamanda etkin bir vergi denetimine bağlıdır. Ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsun ve gelir idaresinin işleyişi de mükemmel olsa bile vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken etkinlikte değilse, bu durum sistemin zamanla bozulmasına ve doğru işlememesine neden olmaktadır. Özellikle son dönemde ekonomik, sosyal, siyasi ve teknolojik alanda yaşanan hızlı değişim ve dönüşümler yeniden yapılanmayı zorunlu hale getirmiştir¹⁷⁴. Bu nedenle vergi

¹⁷³ Güran; **a.g.m.**,

¹⁷⁴ Birol Kovancılar, Mustafa Miynat, Sibel A. Bursalıoğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.89.

denetiminin ülke gerçeklerine uygun, çıkar gruplarından uzak bir şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

A- VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI

Vergi denetiminin yaşadığı sorunları üç ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlar; yönetsel sorunlar, personel sorunları ve denetimin etkinliğini azaltan diğer sorunlardır.

1- Yönetmel Sorunlar

Yönetmel sorunlar içinde; denetimde çok başlılık, planlama ve koordinasyon eksikliği, yetki sınırlarındaki belirsizlik, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması ve teknolojinin yetersizliği gibi çeşitli sorunlar yer almaktadır.

a- Denetimde Çok Başlılık

Türkiye’de Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri olmak üzere dört denetim birimi bulunmaktadır. Fakat en geniş yetkilendirme ve fonksiyonel tanım Maliye Müfettişleri için yapılmıştır. Görüldüğü gibi vergi denetiminde çok başlılık söz konusudur. Özellikle GİB’ in kurulması ve vergi denetimi yapan iki önemli birimin GİB dışında kalması, bu çok başlılığı iyice su yüzüne çıkarmaktadır. Öyle bir hal almıştır ki, bir mükellef bir denetim birimi tarafından incelenirken, bu mükellef diğer denetim birimleri tarafından da incelemeye tabi olabilmektedir¹⁷⁵. Ayrıca birimler arasındaki bilgi kıskançlığı, incelemeleri verimsizleştirmekte ve uygulamadaki aksaklığın faturası mükellefe çıkarılmakta, yıllar süren davalar ve hesapta olmayan bir vergi yükü ile karşılaşmakta, mükellefin vergi idaresine karşı olan olası olumlu bakışı yok edilmektedir¹⁷⁶. Bu etkinsizlik ve iletişim eksikliğinden kaynaklanan koordinasyonsuzluk, Denetim Koordinasyon Kurulu ile çözülmeye çalışılmakta, fakat bu kurulun üyelerinin de bir kısmının, bilgi kıskançlığı, “temsil ettikleri ve mensubu oldukları birimleri” diğerlerinden üstün görmesi ve birlikte çalışmaya yanaşmamaları nedeniyle hiçbir iş yapmadığını söylemek mümkündür.

Görüldüğü gibi ülkemizde vergi denetiminde çok başlılık olduğunu savunan ve savunmayan görüşler ortaya çıkmıştır. Vergi denetiminde çok başlılık olduğunu savunanlardan Meriç Köyatası’na göre, “*Türkiye’de vergi denetiminde çok başlılık var.*

¹⁷⁵ Ahmet Salih Meriç; “Vergi Denetimindeki Sorunlar ve Denetim Birimlerinin Yapılandırılması”, **Stratejik Boyut**, 28 Ocak 2008 , <http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=217>, (Erişim Tarihi 26.12.2009).

¹⁷⁶ Meriç; **a.g.m.**,

Hesap uzmanları ve maliye müfettişleri kendilerini ayrı bir yerde görüyorlar. Ayrıca gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri var. Vergi denetmenleri, ordudaki astsubaylar gibi. İşin hamaliyesini onlar yapıyor. Bir de elleri kollar tamamen bağlanmış, ne yapacakları hiç belli olmayan gelir uzmanları var¹⁷⁷.” Yasanın amacı gelir idaresindeki çok başlılığı ortadan kaldırmak ve özerk bir başkanlık kurmaktır. Ama hesap uzmanları ve maliye müfettişleri “biz bu işte yokuz” deyip kendilerini bir üst kata taşımak istemektedirler. Görünüşe göre vergi denetiminde çok başlılık devam edecek, sadece Gelirler Genel Müdürlüğü’nün adı Gelir İdaresi Başkanlığı olacaktır¹⁷⁸. Vergi denetiminde çok başlılık olduğunu savunan bir başka yazarımız Kemal Yılmaz’a göre ise, “Vergi incelemesinin dört ayrı denetim birimi tarafından yürütülmesi ve zaman zaman birimler arası çekişmelerin görülmesinin enerji ve zaman kaybına neden olduğu; bu birimlerin birleştirilmesi ya da yeni bir yapılanmaya tabi tutulması gerektiği ifade edilmektedir. Batı ülkelerindeki, özellikle ABD’deki denetim yapılanmasının ülkemizden farklı olması nedeniyle bu görüşler güç kazanmaktadır. Ayrıca çeşitli şekilde konumlandırılan denetim elemanlarının özlük haklarında derin farklılıklar bulunmasının çekişmeye yol açmakta, moral ve motivasyon bozukluğu da meydana getirmektedir. Salt bu gerekçeler dahi denetim elemanlarının birleştirilmesi, unvan farklılıklarının giderilmesi, etkin bir denetim için zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle vergi denetimi çok başlılıktan kurtarılmalıdır”¹⁷⁹.

Vergi denetiminde çok başlılık olmadığını savunanlardan İ.Hüseyin Yıldız; “vergi denetiminde çok başlılık olduğu argümanını çok inandırıcı değildir çünkü Maliye bünyesindeki vergi denetim programları hâlihazırda koordine edilmekte ve bakanlık makamından onay alınarak uygulanmaktadır. Kaldı ki, ülkemizde vergi denetim yüzdesinin, yüzde üçlerde seyrettiği göz önünde tutulursa bu durum hiç geçerli değildir. Üstelik Avrupa ülkelerinin tümünde de vergi denetim birimleri birden fazladır. Örneğin İtalya’da; iki maliye bakanına, ikisi de vergi dairesine bağlı olarak çalışan dört denetim birimi olmaktadır. Fransa’da ise; biri doğrudan maliye bakanına, beş tanesi gelir idaresine bağlı olan altı denetim birimi bulunmaktadır. Bakana bağlı olanlar ülke

¹⁷⁷ Meriç Köyatısı; “Mali Reformları Kim Yapar?”, **Akşam Gazetesi**, 14.03.2005, <<http://www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/2005/03/14/yazarlar/yazarlar326.html>>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).

¹⁷⁸ Köyatısı; **a.g.m.**

¹⁷⁹ Kemal Yılmaz; “Vergi ve Denetim, Yapılandırma ve Çözüm Önerileri”, 28 Mayıs 2008, <http://www.maliyekursu.com/haber_detay.asp?haberID=322>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).

genelinde denetim yetkisine sahipler, diğerleri ise mükellef grupları veya bölgeler itibarıyla yetkilendirilmişlerdir”¹⁸⁰ demektir. Denetimde çok başlılık olmadığını savunun bir başka yazarımız Nihat Uzunoğlu’na göre ise, “ülkemizde dört tane farklı denetim biriminin olması çok başlılık diye adlandırılıyor. Böyle bir şey söz konusu değil. Çok başlılık olması için herkesin kendi başına hareket ediyor olabilmesi lazım. Dört denetim birimi var ama bunların hepsi sonuçta Maliye Bakanlığının bünyesinde içinde. Bir tanesi Maliye Bakanlığına, bir tanesi Tarım Bakanlığına, bir tanesi Sağlık Bakanlığına bağlı değil bunların. Hepsi Maliye Bakanlığı bünyesi içinde. Yine bakanlık içinde bir denetim koordinasyon kurulu var zaten. Bu kurul gerekli koordinasyonu yapabilecek durumda, istenirse yapabilir. Bunlar yapılmadan, yapılmaya çalışılmadan veya bunlar hep göz ardı edilerek çok başlılık var demek mümkün değil”¹⁸¹.

Vergi incelemesinde çok başlılık olduğu gerekçesiyle hazırlanan bir tasarıda; MTK ve HUK’nun kapatılarak, bakana bağlı Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanlarının Gelir İdaresi Başkanlığı içindeki Gelirler Kontrolörleri ile birlikte, sadece “vergi incelemesi” yapmak üzere, yeni bir birimde toplanması öngörülmektedir. Ancak, birleştirilmek istenen üç birimin de aynı bakana bağlı olarak çalışmaları, çok başlılığın bulunmadığının en açık göstergesidir. Dünya çapında genel kabul gören denetimin coğrafi ve hiyerarşik kademelendirilmesi de çok başlılık değildir¹⁸².

Bizim katıldığımız görüş ise vergi denetiminde çok başlılık olduğudur; çünkü vergi denetiminin başarılı olması için öncelikle bağımsız, etkin ve verimli bir yapının kurulması gerekmektedir. Zira ülkemiz açısından bunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü merkezi denetim elemanı olan Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Maliye Bakanlığı bünyesinde iken, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ise GİB bünyesinde yer almaktadır. Bu da denetim birimlerinin farklı birimlere ve makamlara bağlı olmasına ve vergi denetiminde çok başlılığa sebep olmaktadır. 5345 sayılı düzenleme ile bu çok başlılık giderilememiştir. Bu denetim yapısı günümüzde de devam etmektedir. Bu çok başlılık vergi denetiminden beklenen olumlu sonuçların alınmaması

¹⁸⁰ İ.Hüseyin Yıldız; “Vergi Denetim Birimlerini Yok Etmeyelim”, **Akşam Gazetesi** , 23.04.2008 <<http://www.tumgazeteler.com/?a=2772332>>, (29.12.2008).

¹⁸¹ Nihat Uzunoğlu; “ Sadece Vergi Denetimiyle Kayıtdışılık Engellenemez”, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=2128>>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).

¹⁸² Bilal Yücel; “Maliye Teftiş Kurulu'nun kapatılması doğru mu?”, **Referans Gazetesi**, 12.05.2008 <<http://www.mmd.org.tr/eserler/5.B.Y%C3%9CCEL%2012.05.2008.pdf>>, (Erişim Tarihi 03.03.2010)

sonucunu doğurmaktadır. Bu da kayıt dışı alanlarının genişlemesine sebep olmakta ve kayıtlıların üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır¹⁸³. Vergi denetimindeki çok başlılığın ortadan kaldırılmak için, yani merkezi denetim birimlerinin tek çatı ve tek unvan altında merkezde birleştirilmesine yönelik yasa tasarısı Bakanlar tarafından imzalanarak 08.05.2008 tarihinde TBMM'ye sevk edilmiş, fakat tasarı Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeyi beklemektedir¹⁸⁴.

b- Planlama ve Koordinasyon Eksikliği

Koordinasyon, bir örgütün işleyişini kolaylaştıracak ve başarılı olmasını sağlayacak biçimde, tüm örgütsel etkinliklerin uyumlaştırılmasıdır. Buna karşın kamu denetim sistemimizde aynı alanda denetim yapan hem aynı bakanlığın içerisinde hem de farklı bakanlıklara bağlı çok sayıda denetim kurumu mevcuttur. Örneğin, Maliye Bakanlığında, vergi incelemesinde, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenlerinin denetim yapmaları söz konusu iken, harcama evrakı üzerinde yapılan denetimlerde ise yine maliye müfettişlerinin, muhasebat kontrolörlerinin ve muhasebe denetmenlerinin denetim yapma yetkileri bulunmaktadır¹⁸⁵. Gelir İdaresinde denetimin örgütlenme yapısı ve işleyişinin pek çok soruna yol açtığı söylenmektedir. Öncelikle mevcut örgütsel yapı mükerrer denetime, dolayısıyla kaynak israfına, denetim birimleri arasında eşgüdüm noksanlığına ve denetim kargaşasına yol açmaktadır.

Günümüzde vergi idaresi çatısı altında yer alan vergi inceleme elemanları merkez ve taşrada örgütlenmiştir. Merkezde ve taşrada örgütlenmiş inceleme elemanlarının gösterecekleri yıllık faaliyetlerinin planlanmasına ve 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 planları ile bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır; fakat vergi yönetiminin en etkili yönetim aracı olan vergi incelemesini planlama ve koordine etme konusunda yeterli titizliği göstermemiştir¹⁸⁶.

¹⁸³ Organ; **a.g.e.**, s.150-151.

¹⁸⁴ Düz; **a.g.m.**

¹⁸⁵ Rıdvan Akarsu; “Türk İdari Yapısında Koordinasyon Eksikliği”, **Stratejik Boyut**, 18 Haziran 2007, <http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=47>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).

¹⁸⁶ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı; **Türk Vergi Sistemi Sorunlar & Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), Ankara, Ekim 2002, s:90-91.

Yani ülkemizde vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri ile bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önüne alınarak genel vergi denetimi yıllık uygulama programları yapılmamaktadır. Bu programda yer alacak esaslar çerçevesinde, bölgelerin coğrafi durumları ile ekonomik ihtiyaçları göz önüne alınarak bölgesel vergi denetim uygulama programı da hazırlanmamaktadır. Bunun sonucunda incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sırasının belirlenmesinde, vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşmakta, vergi incelemesinin etkinliği ve verimliliğini büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır¹⁸⁷. Vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için sistemli ve etkin vergi denetim planı yaptıklarını söylemek söz konusu değildir.

Vergi denetiminin tek merkezden planlanıp uygulamaya konulmaması yüzünden, birimler arasında istenmeyen görev ve yetki çakışmaları meydana gelmekte, denetlenecek mükelleflerin seçiminde rasyonel davranılmaması, bazı kimse ve alanların hiç denetlenmemesine, bazı alan ve kimselerin ise birden çok denetlenmesi şeklinde sorunlar ortaya çıkarmaktadır.¹⁸⁸ Ayrıca tek merkezden vergi denetim planlamasının yapılmaması, değişik denetim birimlerince yapılan denetim sonuçlarının konsolide edilip değerlendirilmemesi yüzünden idarece hazırlanan ileriye dönük eylem planlarından istenilen sonuç alınamamaktadır.

c- Yetki Sınırlarındaki Belirsizlik

Türkiye’de vergi denetim birimleri arasında iş bölümü ve uzmanlaşma esasları dikkate alınarak bir yetki ayrımı yapılmamıştır. Vergi denetim birimleri, mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar ve kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev ayrımına göre değil, il veya ülke çapında denetim yapabilmeyi esas alan bir yetki ve görev dağılımına göre ayrılmıştır. Bu da, tüm denetim birimlerinin görev alanları içerisindeki bütün işlem ve faaliyetleri inceleme yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. Aslında, miktarı belli bir büyüklüğün üzerindeki iade incelemeleri ile vergi incelemelerinin merkezdeki denetim elemanlarca yapılması konusunda iç düzenlemeler bulunmaktadır, fakat merkezdeki denetim elemanlarının azlığı yüzünden

¹⁸⁷ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT); **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: DPT:2597-ÖİK: 608, Ankara, 2001, s.35.

¹⁸⁸ Acar; **a.g.m.**, s:211.

bu incelemeler vergi denetmenlerince yapılmaktadır¹⁸⁹. Bu yüzden vergi denetim birimlerinin görev, yetki ve sorumluluk alanları net olarak belirlenerek eşgüdüm sağlanmalıdır. Vergi denetiminde etkinliği sağlamış ülkeler, mükellefin hangi birim ve elemanlarca denetleneceğini önceden belirlemektedir. Çünkü görev, yetki ve sorumlulukları belirsiz birimlerin etkin olabilmeleri mümkün değildir¹⁹⁰.

Ülkemizde halen, merkez teşkilatında Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri, taşrada da Vergi Denetmenleri, vergi denetimini gerçekleştirmektedir, söz konusu denetim birimleri arasında koordinasyon bulunmamaktadır. Bu sebepler yüzünden merkez ve taşra denetim elemanları arasında görev girişikliği olduğu kadar merkez denetim elemanları arasında da görev girişikliği ortaya çıkmakta, aynı görev için değişik birimlere mensup denetim elemanları görevlendirilebilmektedir¹⁹¹. Kısaca denetim birimlerinin görev, yetki ve sorumluluk alanlarının belirsizliği, yapılan denetimin etkin olmamasını sağlamaktadır.

d- İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması

Bilindiği gibi Hesap Uzmanları dışındaki diğer tüm vergi denetim elemanlarının, vergi inceleme yetkilerinin yanında, teftiş ve soruşturma yetkisinin olması vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına engel olmaktadır.

Yani pek çok vergi denetim elemanının dış denetim yetkisi, (Örneğin bunlar, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin) ya iç denetim yetkisi ile ya da idari göreviyle çakışmaktadır. Ayrıca taşra teşkilatı içinde yer alan Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra teşkilatının müdür kadrolarında bulunanların, yürütmekte oldukları idari görevleri nedeniyle vergi denetimi ile uğraşmaları pek mümkün değildir¹⁹². Üstelik sürekli teftiş ve soruşturma yapmakla görevli bulunan bu denetim elemanlarının vergi inceleme konusunda uzmanlaşması mümkün olmamaktadır. İç ve dış denetimin birbirinden farklı uzmanlık alanı olduğu gerçeğini göz önünde bulundurursak, bu fonksiyonların etkin ve

¹⁸⁹ Organ; a.g.e., s.156.

¹⁹⁰ Abdullah Aslan; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Ocak 1997, S:185.

¹⁹¹ İsmail Can, “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, S: 142, Ocak-Nisan 2003, s.93., < <http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/MaliyeDegisi.aspx>>, (Erişim Tarihi 01.12.2009).

¹⁹² DPT; a.g.r., s.35.

verimli bir şekilde yürütülebilmesi için birbirinden kesin olarak ayrılması gerekmektedir.

Ülkemizde iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu doğurmakta, bu da hem zaman kaybına hem de bu niyetle işe alınan denetim elemanlarının vergi denetimi ile iç denetim alanında yeterli eğitimi almamalarına neden olmaktadır¹⁹³. Üstelik vergi denetim elemanlarının nitelik ve fonksiyonları itibarıyla parçalanmışlık durumu, uzmanlık işi olan vergi denetiminin etkin ve caydırıcı olma özelliğini yok etmektedir. Gerek iç denetim elemanı gerekse dış denetim elemanın kendi denetim alanlarında uzmanlaşması gerekir, yoksa görev ve yetki konularından kaynaklanan iletişim ve organizasyon bozuklukları ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin ya da idari görevinde de bulunması, bir taraftan söz konusu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmasını engellerken, diğer taraftan vergi uygulamalarında etkinliğin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici iç denetimin yapılmasında ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara sebep olmaktadır.

e- Teknolojik Yetersizlik

Denetim birimleri, vergi incelemelerini en kısa sürede sonuçlandırmak için gerekli olanaklardan yeterince yararlanmamaktadır. Örneğin, denetim birimleri, incelenecek mükelleflerin seçiminde klasik yöntemleri kullanmakta, çağdaş ve objektif kriterleri henüz yeterince kullanmamaktadır.

Türkiye’de denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri oldukça yetersizdir. Hem mevcut denetim elemanlarının yetersizliği, hem de denetim elemanı başına düşen inceleme sayısının azlığı vergi inceleme oranının düşük seviyede kalmasına neden olmaktadır. Vergi inceleme oranının yükseltilmesi için incelenen mükellef sayısının artırılması gerekmektedir¹⁹⁴. Bu nedenle klasik vergi inceleme teknik ve yöntemlerinin yerine teknolojik yeniliklerden de faydalanarak pratik, kısa, yaygın ve standart vergi incelemeleri dikkate alınmalı, vergi incelemeleri sadece büyük

¹⁹³ Mustafa Ali Sarılı; “Türkiye’de Etkin Bir Vergi İdaresi İçin Neler Yapılmalıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004 Özel Ek, s.61.

¹⁹⁴ Sarılı; **a.g.m.**, s.126.

işletmeler nezdinde değil, orta büyüklükteki işletmeler de dikkate alınmalıdır¹⁹⁵. Ayrıca, Maliye Bakanlığı denetim de kullanmak amacıyla topladığı bilgilerin, büyük bir kısmını arşivlerde bekletmekte ve düzenli bir şekilde tasnif etmeyerek inceleme elemanlarının kullanımına sunmamakta veya geç sunmaktadır. Yani ekonomik gelişmeyle paralel olarak denetlenmesi gereken hem mükellef sayısı hem de firma sayısı artmıştır. Dolayısıyla, gerek mükellefin gerekse firmaların yaptığı işlemlerin takip edilmesi için bilgisayar teknolojisinin ülke çapında yaygınlaştırılmaması, vergi denetiminin etkin ve verimli yapılmasına engel olmaktadır. Günümüzde muhasebeciler bile bilgisayardan bütün işlemlerini yaparken, bazı illerde bile vergi idareleri daha bilgisayar teknolojisine yeni yeni kavuşmaktadır. Eğer bilgisayar denetim sürecinde kullanılırsa denetim daha verimli ve daha etkin olacaktır. Görüldüğü gibi denetim birimleri vergi incelemelerinde ağdaş teknolojilerden yararlanmalı, mükelleflerinin bütün vergisel işlemlerini bu teknoloji yardımıyla sorgulamayabilme seviyesine ulaştırılmalıdır.

2- Personel Sorunları

Vergi denetiminin sorunlarından bir diğeri ise personel sorunlarıdır. Bu sorun içerisinde; denetim elemanlarının yetersizliği, dış etkilere maruz kalmaları, denetim elemanı erozyonu, performans değerlendirmesinin yapılmaması, maddi ve manevi motivasyon eksikliği gibi sorunlar bulunmaktadır.

a- Denetim Elemanlarının Sayısının Yetersizliği

Ülkemizde vergi denetimi nitelikli, fakat sayıca sınırlı denetim elemanı tarafından yapılıyor olması, hem zaman hem de maliyet ve etkinlik açısından denetimin başarısız olmasına neden olmaktadır¹⁹⁶.

3568 sayılı Kanun’la, meslekte 10 yılını tamamlayan merkezi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanlarına sınavsız Yeminli Mali Müşavir olabilme imkânının verilmesi ve özlük haklarındaki olumsuzluklar gibi çeşitli sebeplerden dolayı denetim elemanlarının önemli bir kısmı kurumlarından ayrılmaktadır. Üstelik vergi denetim elemanlarının aldığı ücretler, yaptıkları hizmetlerle doğru orantılı olmadığı, iş riski ve benzer görevi yerine getiren meslektaşlarına nazaran daha az olması nedeniyle, bu durum vergi denetim

¹⁹⁵ Sakıp şeker, “Vergi İncelemeleri zerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:1, S:5, Mayıs 1993, s.64.

¹⁹⁶ İbrahim Atilla Acar, Mehmet Emin Merter; “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, S:147, Eylül-Aralık 2004, s.9.

elemanlarının verimliliğini, etkinliğini düşürmekte ve görevlerinden ayrılarak özel sektörde iş bulmasına sebep olmaktadır¹⁹⁷. Ülkemizdeki denetim birimlerindeki kadroların doluluk oranlarına baktığımızda zaten denetim elemanlarının yetersiz olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki bu vergi denetim oranındaki düşüklük mükellefi rahatlatmakta ve çok kolay bir şekilde vergi kaçırmasını sağlamaktadır. Üstelik bir mükellefin yakalanma olasılığı yoksa ya da yok denecek kadar az ise bu da yaptırımın caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ya da zayıflatmaktadır. Hatta mükellef bu düşük yakalanma olasılığının ortaya çıkması durumunda, kurtulma olanaklarını da hesaba katmakta gerektiğinde o olanakları da kullanmaktadır¹⁹⁸. Kısaca ifade etmek gerekirse, bildirimde bulunan mükellef sayısındaki artışa rağmen, inceleme elemanı sayısının da yüksek olması gerekir, aksi takdirde inceleme oranının düşmesi söz konusu olacaktır¹⁹⁹.

b- Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması

Vergi denetiminin en önemli ilkelerinden biri de objektif (nesnel) olmasıdır. Vergi denetim birimlerinin gelir idaresinden bağımsız olması, dış etkilere etkilenebilmesi, vergi uygulamasında hem mükellefi hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız davranması gerekmektedir. Bu da demek oluyor ki, denetim elemanları hazinenin menfaatini korumak isterken mükellefin haklarını da göz ardı etmemelidir fakat ülkemizde denetim birimleri yeterince objektif bir yapıya kavuşturulmamıştır²⁰⁰.

Bilindiği gibi denetim birimleri Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatı olarak ikiye ayrılmaktadır. Maliye Bakanlığı hem siyasi hem de idari statüde bir makamdır. İdari olarak devletin vergi ile ilgili işlemlerini yürütmektedir. Fakat Maliye Bakanının milletvekili olması onun siyasi kimliğini ortaya çıkarmaktadır. Maliye Bakanı denetim elemanlarına doğrudan emir ve talimat verebilmektedir. Kanunlar hazırlanırken Maliye Bakanının hukuk dışı emir ve talimat vermeyeceği düşünülmekte, fakat uygulama da bunu söylemek pek mümkün değildir. Örneğin, Maliye Bakanlığı ile aynı fikirde olmayan denetim elemanları cezalandırılma veya

¹⁹⁷ Acar, Merter; **a.g.m.**, s.9.

¹⁹⁸ Turgut Candan; “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek-Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.264.

¹⁹⁹ “ Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Başlıca Etkiler”, s.1., <<http://www.scribd.com/doc/13723612/vergi-denetiminin-etkinligini-belirleyen-baslica-etkenler>>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

²⁰⁰ Sarılı; **a.g.m.**, s.124-125.

başka yerlere tayin olma durumları olabilmektedir²⁰¹. Özellikle de taşra teşkilatı içinde yer alan denetim birimleri bu tür dış etkilere oldukça açık bir yapıya sahiptir ve bu durum taşra teşkilatı içindeki denetim birimlerinin tarafsız ve bağımsız bir örgütlenme yapısı içinde görev yapmalarını önlemektedir. Yani incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak gerçek anlamda yeterince güvenceye sahip olmalarını söyleyebiliriz²⁰². Ayrıca, denetim yapan birimlerin sıklıkla dış etkilere maruz kalması nedeniyle kanunları objektif ve tarafsız şekilde uygulamalarında problemler ortaya çıkmaktadır²⁰³.

c- Denetim Elemanı Erozyonu

Denetim elemanları oldukça zor bir süreçten geçerek denetim elemanı olmaktadır. Öncelikle binlerce kişinin katıldığı sınavları geçerek ya yardımcı ya da stajyer olmaya hak kazanmaktadırlar. 3 yıllık zorlu bir yardımcı veya stajyerlikten sonra binlerce kanun, yönetmelik, tebliğ vs. den oluşan mevzuattan oldukça zorlu bir yeterlilik sınavına katılmakta, telafisi olmayan bu sınavda da başarı göstermesi durumunda vergi denetim elemanı olmaktadır. Üstelik yapılan bu yeterlilik sınavları kamudaki diğer yeterlilik sınavından çok farklıdır. Bu süreç psikolojik olarak yıpratıcı olmakla birlikte kamu da bulunan denetim elemanları ile aynı haklara sahip olmaktadır. Oysa vergi incelemesinde bulunan denetim elemanları özel sektörde daha yüksek ücretlerle iş bulabildiği bilinen bir gerçektir²⁰⁴.

İtina ile seçilen ve iyi bir eğitim programıyla beslenen denetim elemanları hem kamuda hem de özel sektörde iş imkânına sahiptir. Özellikle ekonominin önde gelen kurum ve kuruluşları için kaynakta oluşturmakta, bilgi düzeyleri, nitelikleri ve moral değerleri itibarıyla özel kesimce çok iyi imkânlar sunularak talep edilmektedir. Bu yüzden vergi denetim birimleri yıllardır kan kaybetmektedir. Görüldüğü gibi denetim elemanları verimli olmaya başladıkları çağlarda kamudan ayrılmaktadır. Bu denetim elemanlarından kamunun yararlanabilmesi için bu elemanların özlük haklarının düzeltilmesi, turne dönemlerindeki giderlerinin gerçekçi bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir²⁰⁵. Ülkemizde vergi denetiminin istenilen düzeyde işlerlik ve etkinlik

²⁰¹ Sarılı; **a.g.m.**, s.125.

²⁰² DPT; **a.g.r.**, s.36.

²⁰³ Ersan Öz, Birol Karakurt; “ Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar**, 2007, Cilt:44, S: 510, s.84.

²⁰⁴ Ahmet Ozansoy; “Kamuda Denetimin Sorunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:173, Şubat 2003, s.110.

²⁰⁵ Aslan; **a.g.m.**

kazanması için, sağlam moral ortamı içinde yetişmiş, sağlıklı yorum yapma ve kanıt değerlendirme ehliyetine sahip, deneyimli denetim eleman sayısını çoğaltmak ve bu kişilerin daha sonra başka birimlere gitmesine engel olmak gerekmektedir²⁰⁶. Ülkemizde “Eşit işe eşit ücret” ilkesi “Benzer unvanlara eşit ücret” olarak algılanmaktadır. Müfettiş unvanını taşıyan herkesin aynı işi yapmadığı, yetiştirme ve çalışma koşullarının aynı olmadığı bilinen bir gerçektir²⁰⁷. Görüldüğü gibi bakanlık söz konusu denetim elemanlarını uzun süre istihdam edememekte, en verimli çağlarında denetim elemanlarını başka kurum ve kuruluşlara kaptırmaktadır.

d- Performans Değerlemesinin Yapılmaması

Vergi denetim birimlerinde, periyodik dönemler itibariyle hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve vergi inceleme elemanları için performansa dayalı olarak ödüllendirme-cezalandırma sistemi uygulanmamaktadır. Bu durum, bir taraftan vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşp ulaşmadıklarının kamuoyunun bilgisi dışında kalması yüzünden birimlerin vergi denetimi konusunda ilave gayret gösterme ihtiyacını ortadan kaldırmakta, diğer taraftan ise, başarılı vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarını zayıflatmakta ve bunların sonucunda da vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması söz konusu olmamaktadır²⁰⁸. Çağdaş vergi idarelerinde, denetimin geliştirilmesinde, öncelik denetim sürecinin şeffaflaşmasına ve denetim başarısının ölçülmesine verilmişken, Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili denetim standartları ve prosedürleri vergi idaresi tarafından incelenmemektedir²⁰⁹.

e- Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği

Ülkemizde vergi denetim elemanlığı, daha iyi imkânlar sunan diğer kamu ve özel kuruluşlar karşısında, iyi eğitim görmüş olanların işe girmek için ilk sırada tercih ettikleri bir yer olmaktan çıkmış, hatta işe alındıktan sonra meslek içi eğitim alıp en verimli çağlarında terk ettikleri bir meslek haline sokulmuştur. İyi eğitim almış personelin işe alınmaması, ya da iyi eğitim almış denetim elemanının da muhafaza

²⁰⁶ Rüştü Kalyoncu; “Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S:28, Aralık 1983.

²⁰⁷ Ozansoy; **a.g.m.**, s.110

²⁰⁸ Ramazan Gökbuğar, Keramettin Tezcan, Ahmet Utkuseven, “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Manisa&Adana-2002, s.54, <<http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/vergi.pdf>>, (Erişim Tarihi 08.03.2010).

²⁰⁹ Sarılı; **a.g.m.**, s.69.

edilmemesi yüzünden vergi denetimi günden güne kan kaybetmektedir. Bunun en büyük sebeplerinden biri ücret seviyelerinin, emsali bazı kamu kurumlarında denetim görevinde bulunanların ücretlerine kıyasla çok düşük düzeyde kalmasıdır²¹⁰.

Denetim elemanlarının moral ve motivasyonları, başta özlük hakları olmak üzere çeşitli maddi ve manevi sebeplere bağlı olmakta, eğer moral ve motivasyonları düşük ise görevlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmemektedirler²¹¹. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, hem mevcut vergi denetimi elemanlarının hem de mesleğe yeni katılan inceleme elemanlarının serbest çalışmak üzere kamudan ayrılmasına neden olmuştur. Kısaca söylemek gerekirse denetim elemanlarına gereken önem verilmediği için, moral ve motivasyonları azalmakta ve çalıştıkları birimden diğer kurumlara geçmektedirler.

3- Denetimin Etkinliğini Azaltan Diğer Sorunlar

Ülkemizdeki vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini azaltan diğer nedenler; vergi bilincinin düşük olması, vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlar, vergi afları, yerleşmemiş belge düzeni ve saire nedenler yer almaktadır.

a- Vergi Bilincinin Düşük Olması

Vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir. Vergi bilinci sadece vergiyi ödeme bilinci olarak da algılanmamalıdır. Vergi bilinci aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin harcandığı yerlerin denetimini de ifade eden bir kavram olarak değerlendirilmelidir²¹². Ancak ülkemizde çeşitli nedenlerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür ve vergi bilincinin oluşturulması amacına yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak

²¹⁰ DPT; a.g.r., s.37.

²¹¹ Binbirkaya; a.g.t., s.60.

²¹² Nuri Ömürberk, Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar ÇİÇEK; “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anket Bulguları”, **Maliye Dergisi**, S: 153, Temmuz-Aralık 2007, s.104.

ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gerekmektedir. Yoksa vergi mükellefleri vergiye karşı bir direnç göstermektedir²¹³.

Vergi bilinci toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden etkilenen bir olgudur. Toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtılmadığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin aşınmasına dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olacaktır²¹⁴. Toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde olumsuz düşünceler bulunduğu için, mükelleflerde vergi bilinci oluşturulamamaktadır.

Vergi bilincine sahip olmayan toplumlarda vergi bir yük olarak kabul edilmekte ve vergiler düzenli olarak ödenilmemektedir. Yani vergi bilinci ve eğitimi yetersiz olduğunda pek çok vergi konusunun beyan dışı bırakılması söz konusu olmaktadır.

b- Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi denetiminde etkinliği azaltan diğer bir konu ise vergi mevzuatıdır. Vergi mevzuatında o kadar sık değişiklik yapılmaktadır ki, konunun uzmanları bile yüzde yüz emin oldukları konularda bile mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmiştir.

Vergi mevzuatında çok sık yapılan değişiklikler sadece mükellefleri değil aynı zamanda denetim elemanlarını da zor durumda bırakmaktadır. Vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına neden olmaktadır²¹⁵. Bu yüzden vergilendirilmesi gereken konu ya da kişiler mevzuattaki boşluklar nedeniyle vergi dışı kalabilmektedir. Ayrıca istisna ve muafiyetlerin iyi belirlenmemesi ya da belirlenememesi veya vergi kanunlarında çok sayıda yer alması ve vergilerin teşvik aracı olarak yoğun bir biçimde kullanılması vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır ve bu da vergi denetiminin verimliliğini ve etkinliğini azaltmaktadır²¹⁶. Etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için vergi yasalarının yorum farklılığı yaratmayacak derecede açık olmaları, uygulanacak hesap

²¹³ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan; “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, S:177, s.68.

²¹⁴ İbrahim Kumluca; “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:180, Eylül 2003, s.94-95.

²¹⁵ Kumluca; **a.g.m.**, s.94.

²¹⁶ Yusuf Karakoç; “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.94.

planları, muhasebe usullerinde birliğin sağlanması ve mükellefler hakkında bilgilere ulaşmak için denetim birimlerinin planlı çalışmaları gerekmektedir²¹⁷. Yani vergi mevzuatımızdaki belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun olmaması gibi nedenlerden dolayı etkin bir vergi denetiminin oluşmasına engel olmaktadır.

c- Vergi Afları

Kelime anlamı, bir haktan vazgeçmek olan af, suça ait olayların unutulmasına yönelik işlem olarak ifade edilmektedir. Bir başka deyişle, suç oluşturan fiiller için ceza vermek hakkını ortadan kaldıran verilmiş cezaların kısmen veya tamamen infazını önleyen hukuki tasarruflardır. Vergi affı ise; devletin kendi yetkisini kullanarak aldığı karar sonucunda alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalmasına denilmektedir²¹⁸. Ayrıca vergi affı, “*Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere karşı uygulanan yaptırımların ortadan kaldırılması*” şeklinde de tanımlanmaktadır²¹⁹.

Ülkemizde vergi afları sık sık tekrarlanır olması mükelleflere ve kurumlara ileride çıkacak bir af kanunun olduğunu vergi cezalarından ve vergi aslının bir bölümünden kurtulma imkânı vermekte ve mükellefler vergi ödemekten kaçınmaktadır²²⁰. Vergi aflarının sık çıkarılması aynı zamanda vergide adaletsizliğe de sebep olmakta ve vergisini düzenli ödeyen vatandaşın devlete olan güvenini azaltmaktadır.

Vergi afları ile vergi cezalarının ve gecikme faizlerinin indirimi yoluna gidilmesi, ana vergilerin taksit bağlanması, vergi cezalarının uygulanmasının etkinliğini kaybetmesine neden olmaktadır.

Vergi aflarının ortaya çıkışı devlet açısından denetim ya da cezalar gibi müdahale araçları kullanılarak saklı (ödenmemiş, saklanmış, açığa çıkmamış) vergilerin telafisinden vazgeçildiğinin göstergesi olmakta, mükellefler denetim olasılıklarının

²¹⁷ Metin Özşahin; “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S: 70, Haziran 1987.

²¹⁸ Birol Kovancılar, Güneş Çetin Ceran; “Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.228, Eylül 2007, Yıl:30, s.135-136.

²¹⁹ Yusuf Keleş; “Yine mi Af? Mükellefler ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S: 249, Mayıs 2002.

²²⁰ Kadir Boy; “Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliği”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S:247, Mart 2002.

azaldığını düşünerek vergi uyumlarını bozmaktadır²²¹. Görüldüğü gibi vergi kaçırın, düşük beyanda bulunan ya da beyan ettiğı vergileri ödemeyen mükelleflerin karşı karşıya oldukları tek risk, vergi denetimidir.

Ülkemizde, af kanunları ıslah edici olmaktan çıkmış, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirici bir hale gelmiştir. Vergi afları popüler ifadesiyle “bir kereye mahsus ve son defa” olmak üzere gündeme getirilmiş, tahsilâtı hızlandırma amacıyla yapıldığı ifade edilmiş, ama 1950 yılından sonra ise sık sık af kanunun çıkarılması yüzünden mükellefler ödemelerini geciktirmeye başlamıştır²²². Görüldüğü gibi, vergi denetim birimlerinin ödenmeyen vergiyi araştırmak, belirlemek ve tahsil etmek için verdikleri çabaların büyük bölümü vergi affı ile ortadan kalkmakta ve bu durum vergi denetim elemanlarının da sisteme olan güvencini sarsmaktadır.

Bu nedenle vergilemeyle ilgili yükümlölüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından vergi suç ve cezalarının yasalarla açık ve seçik tanımlanması, yoruma müsait olmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda idare, uygulanan vergi cezalarının sık çıkarılan af yasaları kapsamına alınmasını önlemek suretiyle kararlılığını gösterecektir.

d- Belge Düzeninin Yerleşmemiş Olması

Türkiye’de belge düzeninin yerleşmesine ilişkin tarihsel süreç dikkatle incelendiğinde, belge düzenin etkinliğini sağlayacak sağlıklı bir mekanizmanın oluşturulamadığı görülmektedir. İdeal bir vergileme sisteminin en önemli koşulu sağlıklı bir belge düzenin olmasına bağlıdır. Sağlıklı belge düzeninden amaç ise, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiğı şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır. Ayrıca belge düzeni, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve kanıtlanmasını sağlayan vergi denetiminin en önemli aracıdır. Vergi denetimi,

²²¹ Fatih Saraçoğlu; “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2008, s. 113.

²²² Nihat Işık, Mustafa Acar; “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S:21, Temmuz-Aralık 2003. s.121.

genellikle defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için, yapılan denetimler sırasında bazı sorunlarla karşılaşmaktadır²²³.

Ülkemizde belge düzeninin yerleşmemiş olması kayıt dışı ekonomiye neden olmaktadır ve günümüz ekonomisinde, VUK’ daki fatura ve benzeri belgelerin verilmesinin ve alınmasının yaygınlaştırılamaması ve belge düzenini yerleştirici idari önlemler alınamaması yüzünden belge düzeni tam olarak yerleştirilememiştir. Bu yüzden mükellefler, vergi incelemesine alındıkların da, bunların belirtilen hükümlere göre tutmuş oldukları defter kayıtları ile bunlara esas aldıkları belgeler çeşitli yönlerden incelenmekte ve bu hesaplara, kayıtlara ve belgelere dayalı olarak yapılan beyanların doğruluğu kontrol edilmektedir²²⁴.

Görüldüğü gibi belge ve kayıt düzeni vergi yasalarının temel öncelik verdiği konular arasında yer almaktadır. Vergi yasalarının belge ve kayıt düzenine büyük önem vermesi aslında beyan esası ile de yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmesi, daha açık bir ifadeyle, vergi denetimi yetkisini kullanabilmesi açısından belge ve kayıt düzeni önemli bir fonksiyona sahiptir. Belge ve kayıt düzenine en az vergi idaresi kadar mükellefin kendisi de ihtiyaç duymaktadır. Çünkü belge ve defter kayıtları mükellefin beyanının doğruluğunu ispatlaması için de önemli bir kanıttır²²⁵.

e- Beyan Sisteminin Tam Uygulanamayışı

Modern vergi sistemleri genellikle beyan esasına dayanmasına rağmen, ülkemizde ise beyan esası yeteri kadar uygulanmamakta, hatta son yıllarda beyan esasından uzaklaşmaktadır. Vergi idaresi ise, adeta bilinçli olarak vergi beyannamesi almak istememektedir. Bu amaçla, gelir unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlardan, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiş, diğer gelir unsurlarının beyan edilmesi bazı şartların sağlanması durumunda söz konusu olmaktadır.

²²³ Erhan Gümüş; “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar”, **e- akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Kasım 2005, S:45, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm>>, (Erişim Tarihi 08.01.2008).

²²⁴ Gümüş; **a.g.m.**, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm>>, (Erişim Tarihi 08.01.2008).

²²⁵ Niyazi Cangir; “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, CD’si, S: 241, Eylül 2001.

Vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan Gelir Vergisi önceleri beyan esasına göre düzenlenirken, son dönemlerde daha çok tevkifat yöntemine göre düzenlenmektedir²²⁶.

Gelişmiş ülkelerde uygulanan beyan esaslı ülkemizde yeterince uygulanmamaktadır. Ülkemizde bu sistemin uygulanmaması bize ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin olmadığını göstermektedir. Bu durumda mükellefler “Nasıl olsa denetlenmeyiz” düşüncesiyle bildirimlerindeki bilgilerini ya eksik vermelerine ya da hiç vermemelerine sebep olmaktadır. Bu durum ülkemizde vergi denetiminin ne derece önemli bir şekilde ele alınması gerektiğini ortaya koymaktadır²²⁷.

Tablo 13: Beyanname Veren Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu (Bin YTL)

Yıllar	GV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tevkifatla Alınan GV'nin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2000	23,4	91,2	5,6	1,3
2001	29,1	93,7	4,2	1,2
2002	23,0	91,1	6,3	1,4
2003	20,2	90,2	6,4	1,3
2004*	19,5	90,2	5,8	1,1
2005**	20,3	90,3	5,6	1,1
2006**	21,0	91,1	5,2	1,1
2007**	22,2	92,0	4,6	1,0
2008**	23,4	92,2	4,6	1,1

Kaynak: Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü; “Kamu Hesapları Bülteni”, <<http://www.muhasebat.gov.tr/mbulten/T3-1-4.xls>> (Erişim Tarihi 20.05.2009), (2000-2003 yılları);

Not: Vergi gelirleri tahsilâtı, Gelir Vergisi Tahsilât, Beyana Dayanan Gelir Vergisi, Gelir Vergisi Tevkifatı için: 2004 yılı için 2004 Faaliyet Raporu s.167; 2005 yılı için 2006 Faaliyet Raporu, Nisan 2007, s.320.; 2006 yılı için 2007 Faaliyet Raporu, s.179.; 2007 ve 2008 yılı için 2008 Faaliyet Raporundaki (s.171.) verilerden yararlanılmıştır.

²²⁶ Acar, Merter; **a.g.m.**

²²⁷ Hasan Abdioğlu; “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S: 36, Ekim 2007, s.163.

* Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dâhil edilmiştir.

** 2006 - 2008 yılları bütçe kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara Mahalli İdare ve Fon Payları ile Red ve İadeler dâhildir. 2008 Yılı Gelir Vergi içerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat rakamına Asgari Geçim İndirimi tutarı dâhildir.

2000-2008 yılları arasında beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi içindeki payı % 4,2 ile % 6,4 arasında değişmektedir. Yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı gibi 2003 yılındaki gelir vergisinin % 6,4 beyannameyle, % 90,2'si tevkifat suretiyle tahsil edilmiştir. Bunun sonucu olarak beyanname veren gelir vergisi mükelleflerin ödedikleri gelir vergilerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payları oldukça düşüktür. Yani ülkemizde en önemli vergi türlerinden birisi olan gelir vergisinde beyan esas işlememektedir.

Beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise % 1,0 ile % 1,4 arasında dalgalanmaktadır. Bu oranlar oldukça düşüktür. Özellikle son sütunda görüldüğü gibi toplam vergi gelirlerinin içindeki beyannameyi alanların payı 2007 yılında % 1,0'lar seviyesine düşmüştür. Oysa 2002 yılında % 1,4 civarındadır.

Tabloda görülen bir başka durum ise gelir vergisinin genelde tevkifatla alındığını görmekteyiz. Tevkifatla alınan gelir vergisinin, gelir vergisi içindeki payının da yıllar itibarıyla çok az değişerek genelde artış gösterdiğini tabloda görmekteyiz.

f- Vergi Güvenlik Müesseselerinin Yokluğu

Ülkemizde vergi denetimi genelde mükelleflerin beyan ettikleri gelirler üzerinden yapılmakta fakat hiçbir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile herhangi bir gelir beyan etmeyenlerin gelirleri vergi denetimi kapsamına girmemektedir. Zaten vergi denetimleriyle, vergi mükellefiyet kaydı bulunmayanları tespit etmek zordur. Bu durum, sadece vergi güvenlik müesseseleriyle tespit edilebilir. Başka bir deyişle, ülkemizde vergi kaybının azaltılması sadece vergi denetimi ile değil, aynı zamanda vergi sistemi içine alınacak vergi güvenlik müesseseleri sayesinde sağlanabilir²²⁸.

Vergisel olayları tek tek tespit etmeye yönelik çok eleman ve zaman gerektiren yöntemlerin yerine daha hızlı ve etkin sorgulayabilen bir güvenlik müessesesi olması gerekmektedir. Vergi sistemi içinde yer alan gelir vergisindeki uygulamalarda vergi güvenliğine ilişkin tedbirler ön görülmüştür. “Servet Beyanı, ortalama kar haddi esas, asgari gayri safi hâsılat esas, gider esas, asgari zirai kazanç esas, emsal kira bedeli ve hayat standardı esas” bahsedilen vergi güvenlik müesseseleri olarak uygulanmıştır. Vergi güvenliğinin tam sağlanamadığı durumlarda, vergi yükü hemen

²²⁸ Sarılı; a.g.m.,s.127.

ücretlilere ve de vergilerini düzenli bir şekilde ödeyen dürüst mükellefler ve kurumlaşmış işletmelerin üzerine kalmaktadır. Bu yüzden vergileme tekniği gereği vergi güvenliğini sağlayan müesseselere başvurulması, beyan esasına dayanan vergiler için vazgeçilmez olmuştur. Fakat son yıllarda vergi güvenlik müesseselerinin neredeyse tamamı yürürlükten kalkmıştır. Çünkü ülkemizde bu müesseselerin katı uygulanması mükelleflerin bu uygulamalara mesafeli yaklaşımlarına neden olmuştur. Ancak, ülkemizde oto kontrol müesseselerinin etkin olmayışı veya uygulamadan kaldırılmalar, vergi sistemimizi bir bakıma korumasız hale sokmuştur²²⁹. Başka bir deyişle, ülkemizde daha önce uygulanan fakat bazı nedenlerle yürürlükten kaldırılan vergi güvenlik müesseselerinin günümüz şartlarına uygun olanları yeniden düzenlenerek tekrar yürürlüğe konulmalıdır. *“Vergi güvenlik önlemleri olmayan bir vergi sisteminde vergi denetimi bir binada su tesisatını, boruları, vanaları ve muslukları emniyetli olmayan sayaca bağlamadan plastik borulara su vermek, sonra yüzlerce adama kepçe ve kovalarla su kaçak ve taşkınlarını toplama görevi vermeye benzemektedir”*²³⁰.

g- Uzlaşma Kurumunun Varlığı

Vergiye, hiç tahsil edememektense belirli bir indirim yapılmak suretiyle verginin ödenmesini sağlamak amacıyla, uzlaşma müessesesi ilk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemine dâhil edilmiştir²³¹. Böylece uzlaşma müessesesi kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlarken, mükellef açısından ise, mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri azaltmaktadır²³². Bir başka deyişle, Uzlaşma, vergi denetimi sonucunda, bir vergi anlaşmazlığı ortaya çıktıktan sonra Maliyenin yetkili organları ile mükellef arasında anlaşmazlık konusu üzerinde çoğu hallerde bir çeşit pazarlık yolu ile anlaşmaya varılması şeklinde tanımlanmaktadır²³³.

²²⁹ Şafak Ertan Çomaklı; **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi&Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, Erzurum, Ağustos 2007, s.105-106-107

²³⁰ Organ; **a.g.e.**, s.170.

²³¹ Acar, Merter; **a.g.m.**, s.11.

²³² Memduh Aslan; **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınlar, Ankara, Ekim 2008,s.64.

²³³ İhsan Akköy; **“Uzlaşma”**, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S: 3, Kasım 1981,

Tablo 14: İnceleme Raporlarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (1999-2008)

Yıllar	Rapor Sayısı (1)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı (2)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İsteme Oranı (%) 2/1	Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Rapor Sayısı (3)	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı(%) 3/2
1999	2.215	1.654	75	1.390	84
2000	2.842	2.128	75	1.722	81
2001	1.650	1.068	65	855	80
2002	1.206	525	44	373	71
2003	985	460	47	287	62
2004	2.200	1.471	67	1.343	91
2005	2.815	2.451	87	2.352	96
2006	5.064	2.218	44	2.087	94
2007	1.941	1.785	92	1.563	88
2008	2.043	1.422	70	1.297	91
Genel	22.961	15.182	66	13.269	87

Kaynak: Acar, Merter; **a.g.m.**, s.11.; Tekin, Çelikkaya; **a.g.e.**, s.260.; HUK; “İstatistikler”, <<http://www.huk.gov.tr/istatistikler.html>>, (Erişim Tarihi 03.04.2009).

Mükelleflerin inceleme sonucunda bulunan matrah farkı ve cezaları için uzlaşma hakları vardır. Uzlaşma talebine konu olan raporların 1999-2008 yıllarındaki toplamı 15.182’dir. Uzlaşılan rapor sayısı ise 13.269 olduğu görülmektedir. Uzlaşma müessesesi, mükelleflere ödemedikleri vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra ödeme imkânı sunmaktadır.

Bir taraftan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer taraftan ise mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuzca davranmasına sebep olabilecek “*ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı vergi dairesiyle anlaşarak, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim*” düşüncesine yönlendirebilecek bir müessese olan Uzlaşma Müessesesi tezat oluşturmaktadır ve ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azalmaktadır²³⁴.

Vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmı uzlaşma ile sonuçlanmakta, oldukça az bir kısmı ise yargı, tarhiyat sonrası uzlaşma veya merkezi uzlaşma işlemlerine konu olmaktadır. Ayrıca yargı kararlarının da büyük ölçüde vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı saptanmıştır.

²³⁴ Acar, Merter; **a.g.m.**,s.11.

B- VERGİ DENETİMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI GEREĞİ

Bir ülkede çağdaş bir vergi sisteminin oluşması, o ülkede devletin çağdaş bir yapılanma içinde olmasına bağlıdır. Bunun içindir ki vergi mükelleflerinin vergilere ve vergi idaresine gönüllü olarak uyum göstermelerini sağlamak için vergi denetiminin de yeniden yapılandırılması gerekmektedir²³⁵. Vergi gelirlerinin öneminin yeniden anlaşıldığı şu günlerde, gelir idaresinin ve vergi sisteminin iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırılması konusunun ele alınması şüphesiz çok isabetli olacaktır. Dolayısıyla, vergi denetiminin yeniden yapılandırılması birimler arasındaki koordinasyonu sağlamalı, bilgi akışını kolaylaştırmalı, kurumların etkin çalışmasını ve kamunun kaynak kaybını ortadan kaldırmalı ve bu yönde çalışmaları sürdürmelidir.

1- Mevcut Durum

Günümüzde vergi denetimi açısından mevcut VEDOP uygulaması, MASAK Kurumu ve Müşavirlik Kurumlarının vergi denetiminin yeniden yapılandırılması açısından öncelikle ele alınarak, birtakım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. VEDOP uygulamasının bütün vergi dairelerince kullanılmasının sağlanması, MASAK kurumunun daha etkin hale getirmek, tek düzen hesap planı uygulamasının daha da yaygınlaştırılması ve SM, SMMM, YMM kurumlarını da daha etkin hale getirerek, hem vergi idaresinin hem de denetim elemanlarının yükünün azaltılması konularında çalışmalar yapılmalıdır.

a- Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) Uygulaması

Çağdaş ve etkin bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi mevzuatında yapılacak düzenlemeler kadar vergi idaresindeki organizasyon yapısı da önem taşımakta ve vergi mevzuatı ne kadar teknik ölçütlere uyularak mükemmel hazırlanırsa hazırlansın onu uygulayacak etkin ve çağdaş bir vergi idaresi oluşturulamadığı sürece sonuç almak mümkün değildir. Bu nedenle çağdaş bir vergi idaresinden bahsedebilmek için bu yapının etkin, hızlı ve adil hizmet üreten bir özellik taşıması gerekmektedir²³⁶. Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesinin (VEDOP) uygulama amacı; vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması, mükellef işlemlerinin

²³⁵ Ali Rıza Gökbunar, Ahmet Utkuseven; “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:44, S:508, 2007, s.65.

²³⁶ Ertürk; **a.g.t.**, s.28.

kolaylaştırılması, denetim ve takip fonksiyonlarının güçlendirilmesi, vergi idaresi yöneticileri için sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla uygulamaya konulmuştur²³⁷.

Tablo 15: İllere Göre VEDOP’lu Vergi Daireleri

İl	VEDOP’lu Vergi Dairesi Sayısı	İl	VEDOP’lu Vergi Dairesi Sayısı
Adana	4	İçel	5
Ankara	22	İstanbul	58
Antalya	5	İzmir	10
Aydın	5	Kayseri	3
Bursa	5	Kocaeli	3
Çorum	1	Konya	3
Denizli	3	Manisa	4
Diyarbakır	2	Samsun	2
Eskişehir	3	Tekirdağ	3
Gaziantep	4	Trabzon	2
Hatay	4	Şanlıurfa	2
Toplam	58	Toplam	95

Kaynak: Fazıl Aydın; “Gelir İdaresi Otomasyon Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 162, Mart 2002, s.17.

Tablo 15’te görüldüğü gibi 22 il merkezindeki VEDOP’lu vergi daireleri gösterilmiştir. Böylece vergi gelirlerinin büyük bir kısmı bilgisayarda günlük olarak izlenmeye başlanmıştır. Ayrıca tablo bize diğer illerdeki vergi dairelerinin teknolojiden çok az yararlandığını veya hiç yararlanmadığını göstermektedir. Dolayısıyla vergi sistemimizin, gerçekleşen ekonomik olayları takip etmesi, vergi kayıt ve denetiminde bilgisayarın önemli olduğu görülmektedir.

Ülkemizde kamu sektöründeki otomasyona yönelik ilk uygulama örneklerinden birisi olan Gelirler Genel Müdürlüğü Otomasyon Uygulaması, 1985 yılından günümüze kadar büyük aşamalar kat ederek sürekli gelişme göstermektedir. 2001 yılı sonu itibariyle 153 vergi dairesi Vergi Dairesi Otomasyonu Projesi-1 (VEDOP-1), 17 vergi dairesi Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi (MOTOP) kapsamında

²³⁷ Adnan Gerçek; “Çağdaş Eğilimleri Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, < <http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>>, (Erişim Tarihi 08.03.2010).

bulunmakta, ayrıca sicil işlemleri 120 adet vergi dairesinde İnternet aracılığıyla gerçekleştirilmektedir²³⁸.

Vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması ve mükelleflere vergi ödemede kolaylık sağlanması amacıyla, vergi borcunun bankalar aracılığıyla ödenmesi konusunda önemli adımlar atılmıştır. 6183 sayılı AATUHK' nın 41. maddesi ile MB'na verilen yetki kullanılmak suretiyle 2002 yılı itibariyle 20 bankaya vergi tahsil etme yetkisi verilmiş olup, banka tahsilâtının toplam tahsilât içerisindeki payı % 55 civarında olmuştur. Vergi tahsilât işlemlerinde bankalarca yapılan tahsilâtın artması nedeniyle, bankalar aracılığıyla yapılan tahsilâtların mükellef hesaplarına manyetik ortamda aktarılmasını hedefleyen Elektronik Banka Tahsilâtları İşleme Sistemi (EBTİS) Projesinin hazırlık çalışmaları tamamlanarak VEDOP uygulaması yapılan 153 vergi dairesinde uygulamaya konulmuştur. Mükelleflerle daha iyi iletişim kurmak, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yapılan çalışmaları mükelleflere, araştırmacılara ve diğer ilgililere daha iyi anlatmak, çalışma sonuçlarını ve mevzuat değişikliklerini daha seri bir şekilde duyurmak amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğü web sitesi “www.gelirler.gov.tr” adresinde kullanıma açılmıştır. Bu web sitesinde vergi idaresinin tanıtımı ve faaliyetleri, vergi istatistikleri, basın bülteni, sıkça sorulan sorular v.b. konularda bilgi elde etmek mümkün olmaktadır. Ayrıca, bu sitede sanal olarak kurulan internet vergi dairesi aracılığıyla mükellefler mevcut vergi durumlarıyla ilgili bilgi sorgulayabilmekte, ödedikleri vergileri ve borçlarını görebilme imkânına da sahiptir²³⁹. Aynı zamanda vergi mükellefleri, vergi dairelerinde adlarına yapılan işlemleri denetleyebilme olanağına da sahiptir. Ayrıca, kamu sektörü de internetteki gelişmeleri yakından takip ederek, kamu hizmetlerinin vatandaşlara daha sağlıklı ve daha hızlı bir şekilde ulaştırmak için internet vergi dairesini uygulamaya koymuştur. Bu uygulama sayesinde mükellefler internet vasıtasıyla ofislerinden beyannamelerini verebilecekler, tahakkuk eden vergilerini de anlaşmalı bankaların internet şubelerinden ödeyebilecektir²⁴⁰.

Nisan 2004 VEDOP-2 ile birlikte ise sadece vergi daireleri otomasyona geçirilmemiş, aynı zamanda vergi kayıp ve kaçağı ile elektronik ortamda mücadelenin

²³⁸ Keramettin Tezcan; “Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.964.

²³⁹ Tezcan; **a.g.m.**, s.964-965.

²⁴⁰ Yusuf Çilkoparan; “İnternet Vergi Dairesi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S: 247, Mart 2002.

altyapısı da kurulmuştur. Her ilde en az bir vergi dairesinin tam otomasyona geçirilmesini sağlayan bu proje, Türkiye’deki 450’ye yakın vergi dairesinin 292’si tam otomasyona geçmiştir. Buna paralel olarak 2005 yılı itibarıyla Vergi Denetmenleri de Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) programını kullanma imkânına kavuşmuştur. Bu program sayesinde mükelleflerin her türlü banka işlemleri ve diğer kamu kuruluşları ile olan işlemleri de kontrol altına alınmıştır.

17 Temmuz 2007’den itibaren VEDOP-3’ün çalışmalarına başlanılmıştır ve VEDOP-3’ün, Mayıs 2009 ayından itibaren devreye girmesiyle vergiyle ilgili bütün işlemler hem elektronik ortamda yapılacak hem de takip edilebilecektir. VEDOP-3, Türkiye’nin en kapsamlı IT projesi olup, Türkiye genelinde 448 vergi dairesi ile 585 mal müdürlüğü gelir servisi yeniden yapılandırılarak, vergi dairesi otomasyon uygulamaları tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülecek ve vergi dairelerinin 24 saat 365 gün hizmet vermeleri sağlanacak ve İnternet Vergi Dairesinin gelişimine de ağırlık verilecektir. VEDOP-3 sayesinde, Türkiye’deki tüm vergi kayıt ve mükellef bilgileri ikili bir yedekleme sistemiyle olağanüstü durumlara, savaş, deprem, sel gibi felaketlere karşı koruma altına alınacaktır²⁴¹. Böylece denetim elemanları, inceleme yapacak mükellef hakkında verilere düzenli ve güvenli bir şekilde ulaşacak ve daha kısa sürede bilgi sahibi olacaktır.

b- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)

Karapara, yasaların suç saydığı fillerden elde edilen her türlü ekonomik menfaat ve değer olarak ifade edilmektedir. Sözlük anlamı, “yasa dışı yollardan sağlanan kazanç” şeklinde tanımlanmaktadır. Uluslararası literatür de ise “kirli para” (Dirty Money), “karapara” (Black Money) veya “suç parası” (Criminal Fund) terimleri kullanılmaktadır.

Aklama suçu ise, genel olarak öncül suçlardan elde edilen gelirlerin, yasa dışı kaynağını gizlemek ve bu gelirleri yasal bir kaynaktan elde edilmiş gibi göstermek amacıyla yapılan her türlü işlem olarak tanımlanmaktadır²⁴².

²⁴¹ Mükellef Gazetesi; “VEDOP-3 Vergi Dairelerini Tek Çatıda Toplayacak”, **Mükellef Gazetesi**, S:268, 02 Ağustos 2007, <<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/eskisayilar/268/vedop020807.asp>>, (Erişim Tarihi 10.01.2009).

²⁴² MASAK; “Genel Bilgi”, <http://www.masak.gov.tr/SucGelirlerininAklanmasi/genel_bilgi.htm>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).

MASAK, 19.11.1996 tarihinde yürürlüğe giren 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunıyla kurulmuş, 17 Şubat 1997 tarihinde faaliyetine başlamıştır²⁴³. Doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan MASAK'ın görev ve yetkileri incelendiğinde; veri toplama ve değerlendirme, inceleme, uygulama ve denetleme, düzenleme ve koordinasyon fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile kurulduğu görülmektedir²⁴⁴. Bu görevleri, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Hazine Kontrolörleri, Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanları v.s kişiler aracılığıyla yerine getirmektedir. Böylece MASAK, kanun dışı olan paranın sisteme dâhil edilmesini sağlamakta ve ayrıca bu paranın kaynağını ve bu suçu işleyen failleri belirlemekle de sorumludur. Bu durum da çok büyük artış gösteren kayıt dışı alanın sorgulanmasını sağlamaktadır. Kısaca, kayıtdışı ekonominin engellenmesi bakımından önemli fonksiyonları icra edecek MASAK, icra birimi olmanın yanında bir denetim ve inceleme kurulu olduğunu gözden uzak tutmadan, bu yönde yapılacak çalışmalara ağırlık vermesi, ülke menfaati açısından büyük bir öneme sahiptir²⁴⁵.

c- Tek Düzen Hesap Planı

Tekdüzen muhasebe sistemi, yeknesak muhasebe sistemi, üniform muhasebe sistemi ya da muhasebenin normalizasyonu gibi deyimlerle adlandırılan ve muhasebenin standartlaşmasına yönelik olan çalışmaların batı ülkelerinde 19. yüzyılın sonlarında yaygınlık kazanırken, ülkemizde ise konuyla ilgili ciddi çalışmalar ilk kez planlı kalkınma döneminde başlatılmıştır. Nitekim büyüyen ve ülke düzeyine yayılan şirket toplulukları, standart bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyduklarından dolayı, tek düzen muhasebe sisteminden yararlanmayı tercih etmişlerdir²⁴⁶. İşletmeler bu hesap planı sayesinde, işlemlerini daha açıklık, duruluk ve birlik içinde yapmalarını sağlamıştır. Çünkü her hesap bölümünün açık ve tek anlamlı tanımının yapılması nedeniyle, ilerde işlemler bu bölümlere ayrılırken ortaya çıkabilecek duraksama ve

²⁴³ MASAK; “Görev, Yetki ve Fonksiyonları”, <http://www.masak.gov.tr/Kurulumuz/gorev_yetki.htm>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).

²⁴⁴ Ali Çımat, Ozan Bahar; “Türkiye’de 1990 Sonrası Kurulan Ekonomik ve Mali Kurumlar”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:6, S:70, Ekim 2003, <<http://www.mevzuatdersisi.com/2003/10a/03.htm>>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).

²⁴⁵ Hayrettin Gümüşkaya; “Karapara Aklama Suçunun İncelenmesi ve Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 144, Eylül 2000, s.176.

²⁴⁶ Müslim Demirbilek; “Standart Genel Hesap Planı ve Uygulama İlkeleri”, **Vergi Dünya Dergisi CD’si**, S:36, Ağustos 1984.

kararsızlıkları önlediği gibi iş akışı hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Böylece belirli dönemlerde istenen sonuçlar süratli ve doğru olarak alınabilmektedir²⁴⁷.

Ülke çapında uygulanacak bir hesap planının bünyesinde taşıdığı ahenk, birlik, yeknesaklık ve yetiştirici olma unsurları sayesinde muhasebenin ekonomik yönden daha doğru bilgileri alınmasını sağladığı için milli muhasebenin taleplerine daha kolay cevap vermektedir. Doğal olarak milli muhasebenin vereceği sonuçlar kesin ve karşı gelinmez duruma sahip olacaktır²⁴⁸. Yani muhasebe de kullanılan tek düzen hesap planı sayesinde ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesi gerektiği zamanlarda bu planın uygulanması, hem denetimin iş yükünü azaltacak hem de işlemlerini kolaylaştıracağı açık bir gerçektir.

d- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik (SM, SMMM, YMM) Kurumları

Vergi denetiminde etkinliği sağlamak için alınan önlemlerden biri de 01.06.1989 tarihinde kabul edilip 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun'dur ve bu kanunda meslek unvanları "SM, SMMM, YMM" olarak üçe ayrılmaktadır. Bizim ele aldığımız meslek mensubu ise 3568 sayılı Kanunun 12. maddesinde yer alan yeminli mali müşavirin yapacağı denetimdir ve kanun maddesinde şöyle ifade edilmiştir: "*Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler*"²⁴⁹ şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde de tasdik edilen bu mali tabloların, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceği ve YMM' in yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklarını ifade etmektedir²⁵⁰. Böylece YMM müessesesiyle Maliye Bakanlığının vergi denetimi

²⁴⁷ Yaşar Baskın; "Muhasebelerin Yeknesaklaşması ve Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi** CD'si, S:52, Aralık 1985.

²⁴⁸ Baskın; **a.g.m.**

²⁴⁹ SM, SMMM VE YMM KANUNU; <http://www.alomaliye.com/smmm_kanunu.htm>, (Erişim Tarihi 10.01.2009).

²⁵⁰ Ahmet Ozansoy; "SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, S:176, Ağustos 2007,s.88.

konusundaki ağır yükünün hafifletilmesi, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaştırılması sağlanmıştır. Fakat YMM' in tasdik ettikleri işlemlerin kamu inceleme elemanlarınca tekrar incelenmesi kamunun bu yetkiyi tam olarak devretmediğinin bir işaretidir.

Ülkemizde vergi inceleme oranının % 2-3 gibi son derece düşük rakamlarla ifade edilmesi vergi denetiminin yeterli seviyede yapılmadığını göstermekte ve buda YMM' in bu paya olumlu katkıda bulunacağını göstermektedir²⁵¹. Mükelleflere yardımcı olmak amacıyla doğan bu meslek, zamanla gelişmiş ve bazı kamusal sorumluluklar da yüklenerek, vergi alan ile vergi veren arasındaki çift taraflı fonksiyonu ifade eden önemli konuma sahip olmuştur²⁵². Yani devlet YMM vasıtasıyla denetim yükünün bir kısmını hafifletmek istendiğini ve devletin denetimlerinde gecikmesinden dolayı mükellef aleyhine doğabilecek bir takım sorunların aşılması için gerekli olduğunu görmüştür.

e- Vergi Kimlik Numarası Alma ve Kullanma Zorunluluğu

213 sayılı VUK' nun 8 maddesinin son fıkrasına 24/6/1994 gün ve 4008 Sayılı Kanunla eklenen fıkra hükmüyle Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişiye bir vergi numarası verilmesine ilişkin getirilen düzenlemenin kapsamı, 25/05/1995 Gün ve 4108 Sayılı Kanunla genişletilmesiyle tüzel kişiye de bir vergi numarası verileceği ve bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir. Aşamalı olarak her Türk vatandaşına bir vergi numarası verilmesi ve bu vergi numarasının bütün ekonomik faaliyetlerde ve işlemlerde kullanılması amaçlanmaktadır²⁵³. Bu nedenle Temmuz 1995 itibariyle başlatılan "tek vergi numarası" uygulaması önemli bir aşama olarak kabul edilmelidir. Temel hedef ise, ekonominin kayda alınarak vergi tabanının genişletilmesi ve bunun sonucunda da Anayasamızın 73. maddesinde öngörülen vergi

²⁵¹ Ahmet Şanlı; "Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi İncelemesine Katkısı Hakkında Eleştiri ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S:152, Mayıs 2001, s.122-123.

²⁵² Ozansoy; **a.g.m.**, s.87.

²⁵³ Burhan Gezgin; "Vergi Kimlik Numarası Alma ve Kullanma Zorunluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, S:201, Mayıs 1998.

adaletinin oluşturulmasıdır. 1 Kasım 2006 tarihinden itibaren de T.C. kimlik numaralarının vergi kimlik numarası yerine kullanımına geçilmiştir²⁵⁴.

Gelir İdaresinin vergi kimlik numarasındaki etkinliği artırmaya yönelik yapacağı işlemler ise; reorganizasyon, teknik altyapının modernizasyonu (bilgisayar kullanımının iyileştirilmesi ve idarenin tüm birimlerine yaygınlaştırılması) ve personel kalitesinin artırılması konularında yoğun bir çaba içerisinde bulunmasına bağlıdır²⁵⁵.

Vergi kimlik numarasının uygulanmasıyla; mükelleflerin takibi daha kolay olacak, vergi gelirlerinin artırılması amacıyla kayıt dışı organizasyonların önüne geçilmeye çalışılacak ve bu sayede vergi tahsilâtının sağlıklı olup olmadığı tespit edilecek, vergi idaresinin mükelleflerle olan ilişkisinin modern şartlarda olup olmadığı gözlemlenecek²⁵⁶, mükelleflerin ve vergi dairelerinin iş yükü azalacak, mükelleflerin gerçek gelirlerini belirlemek için bilgi toplanmasına kaynak olacak, bazı mükelleflerin yeni işe başlamaları nedeniyle sağlanan kolaylıkları (örneğin muafiyet, istisna gibi...) kötüye kullanıp kullanılmadığı belirlenecek ve son olarak vergi mükelleflerinin farklı gelir unsurlarından elde ettiği gelirleri farklı vergi dairesinde belirlemesine engel olacaktır²⁵⁷.

²⁵⁴ Fatih Saraçoğlu; “Vergi Kimlik Numarası ve T.C Kimlik Numarası”, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_21.pdf>, (Erişim Tarihi 09.03.2010).

²⁵⁵ Adnan Yıldırım; “Tek Vergi Numarası Uygulaması Başlarken” **Vergi Dünyası Dergisi** CD’si, S: 167, Temmuz 1995.

²⁵⁶ Selçuk Tekin; “Vergi Kimlik Numarasının Uygulanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 182, Kasım 2003, s.66.

²⁵⁷ Yıldırım; **a.g.m.**

Tablo 16: 31 Mart 2009 İtibariyle Verilen Toplam Vergi Kimlik Numarası

3 Temmuz 1995'de Verilen Vergi Kimlik Numarası	4.839.558
3 Temmuz 1995 / 31 Aralık 1998 Arası Verilen Vergi Kimlik Numarası	5.394.110
1999 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	2.731.635
2000 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	2.254.525
2001 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	7.550.323
2002 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	6.623.627
2003 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	3.901.459
2004 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	3.527.106
2005 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	3.385.019
2006 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	2.843.401
2007 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	242.176
2008 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	227.112
2009 Yılında Verilen Vergi Kimlik Numarası	232.803
31Aralık 2009 İtibariyle Verilen Toplam Vergi Kimlik Numarası	43.752.854

Kaynak: G.İ.B; “Vergi İstatistikleri”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/VKNS/vergi_no.xls.htm>, (Erişim Tarihi 05.01.2010).

Tablo 16'yı incelediğimizde 3 Temmuz 1995 yılında verilen Vergi Kimlik Numarası sayısı 4.839.558'dir. 31 Aralık 2009 itibariyle verilen toplam kimlik numarası 43.752.854'tür. Yılları incelediğimizde verilen kimlik numarasın dalgalanmalar çok fazladır. Bazı yıllarda artarken bazı yıllarda ise düşmüştür.

2- Yapılması Gerekenler

Ülkemizdeki vergi denetiminin sorunlarından bazılarını detaylı bir şekilde bahsetmiştik. Aslında burada anlattığımız sorunlar ortadan kaldırıldığı takdirde bu konudaki problemlerde çözülmüş olacaktır. Burada vergi denetiminin çeşitli nedenlerden dolayı etkin olmadığı için alınması gereken tedbirlere kısaca değinilecektir.

a- İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmalı

Bilindiği gibi ülkemizde merkezi denetim elemanlarından maliye müfettişleri ve hesap uzmanları doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapacakları şekilde örgütlenmişlerken, Gelirler Kontrolörleri fiilen Maliye Bakanına bağlı olarak çalıştıkları halde GİB'ye bağlanmışlardır. Merkezi denetim elemanı olan Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri, dış denetim olarak nitelendirilen vergi incelemesi yanında Bakanlığın teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütmektedir. Hesap Uzmanları ise sadece vergi incelemesi yapmaktadır. Taşra teşkilatında görev yapan Vergi Denetmenleri ise, görev yaptıkları taşra teşkilatı ile sınırlı olmak üzere inceleme

görevinin yanında teftiş ve soruşturma görevi de bulunmaktadır. Bu nedenler yüzünden iç denetim ile dış denetim fonksiyonları ile bu fonksiyonları yürüten denetim birimleri birbirinden ayrılmalı, her denetim biriminin uzmanlaşmış olduğu alanda denetim yapmasını sağlayıcı yeniden yapılandırmaya gidilmelidir.

Bu durum gerek vergi uygulamaları ile vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması gerekse, eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetimin gerçekleştirilmesi için zorunludur²⁵⁸. Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin tam anlamı ile sağlanabilmesi için dış denetim yetkisine sahip olan denetim elemanlarının teftiş ve soruşturma yetkilerinin kaldırılması için gerekli düzenlemeler yapılmalı, ayrıca idari görevleri bulunan defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ile gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşrada teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların sahip oldukları dış denetim yetkilerinin kaldırılması içinde gerekli düzenlemelerin de yapılması gereklidir. Yani dış denetim ile iç denetimin aynı birim ve aynı kişinin uhdesinde bulundurulması uygulamasına son verilmelidir.

b- Dış Denetim Birimi İdarenin Dışında Bağımsız Bir Kurum Haline Getirilmeli

Vergi denetimi, vergi inceleme elemanlarının kanundan aldığı yetkiyi kullanarak, idare ile mükellef arasında bir taraf tutmadan, iki tarafında hakkını gözeterek objektif yaptığı denetimdir. Fakat denetim elemanlarının idarenin içinde bulunduğu göz önüne alındığında denetimi tarafsız yürütmesi pek mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, Gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatında bulunan denetim elemanlarının idareden ayrılarak, bağımsız bir denetim biriminin şemsiyesi altında toplanması faydalı olacaktır.

Vergi denetiminin, tarafsızlığının ve objektifliğinin idare dışından gelecek müdahalelerle de zedelenmesi mümkündür. Bu müdahalelere karşı koymak için vergi denetim birimine denetim uygulamalarında özerklik sağlayacak yasal düzenlemeler yapılması gerekir ve özerk bir hale getirilecek vergi denetim birimi için, tek merkezden vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Böylece

²⁵⁸ Adnan Gerçek; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.647.

Türkiye genelinde ve bölgesel düzeyde daha verimli ve etkin denetim gerçekleşmiş olacaktır. Bu nedenle, merkez ve taşra denetim birimlerinin yeniden yapılandırılarak, daha bağımsız bir kurum haline getirilmeli ve dış etkilere karşıda güvenceye kavuşturularak verimliliği ve etkinliği artırılmalıdır.

Kısaca belirtmek gerekirse, idare ile vergi mükellefleri arasında taraf olmaksızın, her iki tarafın haklarını gözeterek objektif ölçütlere göre yürütülmesi gereken vergi incelemelerini, her türlü dış etki ve müdahalelere karşı güvenceye kavuşturmak amacıyla, vergi denetim biriminin idari ve mali özerkliğinin sağlanması gerekir²⁵⁹.

c- Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumluluk Alanları Net Olarak Belirlenmeli

Vergi denetimi, merkez ve bölge düzeyinde yapılmak üzere iki kademeli hale getirilmeli ve bu iki denetim biriminde görev yapan vergi denetim elemanları arasında yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla bunun yaratacağı iş gücü kayıplarına imkân verilmeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları ve birbirleriyle ilişkileri net olarak belirlenmelidir. Merkezin temel görevleri vardır²⁶⁰:

- i- Vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerini saptamalı,
- ii- Ekonominin ve bölgelerin coğrafik durumları dikkate alınarak ülke çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programları hazırlamalı,
- iii- Vergi denetim elemanlarının işe alınmaları ve yetiştirilmeleri ile ilgili işlemleri yapmalı,
- iv- Özel olarak yetiştirdiği vergi inceleme elemanları aracılığıyla özel ihtisas gerektiren vergi incelemelerinin yapılmasını sağlamalı,
- v- Vergi denetiminin etkinliği ve verimliliği için ülke çapında gerekli alt yapının oluşturulmasından, geliştirilmesinden ve teknik personelin istihdamından da sorumlu olmalıdır.

Bölge düzeyinde görev yapacak vergi denetim elemanları ise, genel vergi denetimi yıllık uygulama programları ile bölgenin coğrafi ve ekonomik koşullarına

²⁵⁹ Abdullah Aslan; “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Haziran 2002, S:250.

²⁶⁰ DPT; **a.g.r.**, s.57-58.

uygun hazırlanan kendi bölgelerine özgü planların uygulanmasından sorumlu olmalıdırlar.

d- Vergi Denetim Birimi ile Her Bir Vergi İnceleme Elemanı İçin Performans Değerlemesi Yapılmalı

Vergi denetimi yapan denetim elemanlarının mesleki kariyerlerinde performans değerlemesine göre yükselmeleri sağlanmamıştır. Bu durum, vergi denetim elemanlarının çalışma şevklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması, denetim elemanlarının istekli çalışmasıyla yakından ilgilidir. Bunun için, her denetim elemanı için performans değerlemesi yapılmalı ve bu denetim elemanlarının meslekte yükselmeleri performans değerlemesi dikkate alınarak yapılmalıdır²⁶¹.

Performans değerlemesi, belirlenecek nesnel performans değerlendirme kriterleri çerçevesinde, her bir denetim elemanı için yapılmalıdır. Ayrıca, vergi denetim elemanın gösterdiği performans, ek ücret ödemeleri dâhil olmak üzere, sağlanacak her türlü imkân ile denetim elemanlarının bağımsızlığını zedelemeyecek yaptırımların belirlenmesinde de esas alınmalıdır²⁶². Ayrıca, yaptığı incelemelerde üstün performans gösterenlerin hiyerarşik yükselmelerine imkân veren düzenlemeler de yürürlüğe konulmalıdır.

Yani vergi denetim elemanlarının performans değerlemelerinin etkin ve gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için performans değerlendirmesinde kullanılacak unsurların objektif olması gerekmektedir.

e- Vergi İnceleme Elemanlarına Hiyerarşik Yükselme Olanağı Tanınmalı

Vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği sağlamanın bir başka yolu da, vergi denetimi görevinde başarılı olanlara hiyerarşik yükselme imkânı verecek düzenlemelerin yapılmasıdır. Örneğin, taşradaki denetimlerde başarılı olan denetim elemanlarına hiyerarşik olarak yükselme imkânı verilmelidir. Eğer başarılarından dolayı yükselme imkanları olmazsa, motivasyon eksikliği ve bunun sonucunda da verim düşüklüğü oluşmaktadır²⁶³. Çünkü çalışan denetim elemanlarının motivasyonunu ve

²⁶¹ Sarılı; **a.g.m.**, s.126.

²⁶² Necdet Gökmen, H. Abdullah Güleç; “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S:238, Haziran 2001.

²⁶³ Gerçek; **a.g.m.**, s.648.

verimliliğini etkileyen en önemli unsurlardan birisi de iş yaşamında geleceğe ilişkin ilerleme, yükselme şansının varlığına bağlıdır. Bu yüzden tüm kademedeki denetim elemanları için başarılarına göre, objektif ve bilimsel kıstaslar uygulanarak yükselme olanağı veren bir yapı oluşturulmalıdır.

f- Vergi İncelemelerinde Hız Kazandırıcı Olanaklar Kullanılmalı

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması, mükellef seçimi ve incelemelerin en kısa sürede sonuçlandırılması ile yakından alakalıdır. Bu yüzden idarenin, mükelleflerin seçiminde ve incelenmesinde klasik yöntemler yerine, çağdaş ve objektif kriterlerin yaygın olarak kullanılmasına olanak verecek alt yapıyı oluşturması gerekir.

Vergi İstihbarat Arşivi, her zaman güncel ve tam bilgiyle desteklenmesi için bu arşiv yeniden yapılandırılmalı ve devamlı güncel olmalı, ayrıca bütün denetim elemanlarının bu arşivden yararlanmasına imkân verilmelidir. Çünkü vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgiler sayesinde özellikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan yükümlülerin daha kolay saptanılması ve izlenilmesi sağlanacak. Ayrıca vergi incelemesi yapan elemanlara sağlıklı bilgi akışı sağlanacak ve böylece denetim elemanlarının veri toplama süresi kısılacak ve incelemelerin süratle tamamlanması sonucunda vergi denetimlerinde etkinlik ve verimlilik artacaktır²⁶⁴. Denetim elemanlarının vergi incelemelerinde mükellefin ekonomik faaliyeti ile ilgili bilgi sahibi olan kamu kurumlarıyla elektronik bilgi akışı sağlanırsa, denetim hem kısa sürede, hem de daha etkin ve verimli olacaktır. Yani mükelleflerin yasal kayıtlarının elektronik ortam aracılığıyla vergi denetim elemanlarına aktarımına imkân veren özel bir yazılımın kullanılmaya başlanmasıyla incelemeler hız ve etkinlik kazanacaktır²⁶⁵. Ayrıca, vergi denetim elemanına yardımcı olacak (istatistikçi, teknisyen, yazılımcı, v.s..) personel istihdam edilmelidir²⁶⁶.

g- İnceleme Elemanlığı Tercih Edilen, Saygın Bir Meslek Haline Getirilmeli

Vergi denetim elemanlığı, yüksek öğrenim görmüş olanların ilk tercih ettiği bir meslek haline getirilmelidir. Yukarıda bahsettiğimiz gibi vergi denetim elemanlarının çoğu vergi denetim elemanı olarak işe alınırlar sonra iyi bir meslek içi eğitimi

²⁶⁴ Kazıcı; **a.g.m.**

²⁶⁵ Muhasebe Net; “Vergide Borç Takip Sistemi Kuruluyor”, <<http://www.muhasebenet.net/2009-0901-vergide%20borc%20takip%20sistemi%20kuruluyor.html>>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).

²⁶⁶ DPT; **a.g.r.**, s.58-59.

gördükten sonra ya başka devlet kurumuna ya da özel sektöre geçmektedir. Çünkü ücret düzeyi ve özlük hakları onları tatmin etmemektedir. Örneğin, küresel kriz nedeniyle düşen vergi tahsilâtlarını artırmak için yeni formüller arayan Maliye Bakanlığı, denetim sistemini daha da etkin hale getirmek için, vergi denetim elemanlarına “prim verme” modelini geliştirmiş, henüz taslak halinde olan modele göre, denetim elemanlarının hazırladığı raporlar doğrultusunda, bu raporları hazırlayan denetim elemanlarına belirli oranda prim verileceği öngörülmektedir. Maliye Bakanı Mehmet Şimşek onaylarsa, yasal düzenleme haline getirilecek, böylece hem vergi gelirlerinin artırılması hem de denetim elemanlarının daha etkin bir şekilde çalışmasını sağlayacak²⁶⁷. Bu yüzden denetim elemanlarının işten ayrılmasına engel olmak için, maddi ve manevi imkânlarının tatmin edecek düzeye çıkartılması gerekir. Çünkü denetim elemanları kamu yönetimi ile ekonominin önde gelen kurum ve kuruluşları için kaynak oluşturmakta; bilgi düzeyleri, nitelikleri ve moral değerleri itibarıyla özel kesimce çok iyi imkânlarla talep edilmektedir. Bu elemanlardan kamunun yeterince yararlanabilmesi ve tercih edilen bir meslek haline gelmesi için, özlük haklarının düzeltilmesi ve turne dönemindeki gündelik ve gider karşılıklarının gerçekçi bir şekilde belirlenmesi gereklidir²⁶⁸.

h- Vergide Borç Takip Sistemi ve Cebri Tahsilât Uygulanmalı

Vergi kanunlarına gönüllü uyum göstermeyen ve vergiyi karşılıksız bırakmaya çalışan kötü niyetli mükelleflere karşı, cebren takip ve tahsil işlemlerinin seri ve etkin bir şekilde uygulanması için tamamen bu konuda ihtisaslaşmış tahsil dairesi oluşturulması gerekmektedir. GİB’nce, 2009-2013 döneminde hayata geçirilecek düzenlemelerin yer aldığı “Stratejik Plan” da bu konu da yer almaktadır. Planda yer alan düzenlemeler ile; vergi ceza sistemi rasyonelleşecek, yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmeyen mükelleflere vergi mevzuatı çerçevesinde uygulanan cezaların caydırıcılığının artırılması ve vergi ceza sisteminin gerek yeterliliği, gerek sistematığı ve gerekse uygulanabilirliği açısından geliştirilmesine yönelik çalışmalarda bulunulacak, denetim performansı ve sonuçlarının düzenli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistem güçlendirilecek ve bu amaçla vergi denetimlerinin

²⁶⁷ Hüseyin Özyay; “Vergi Cezası Kes, Primi Kap”, **Star Gazetesi**, 08 Aralık 2009 Salı, <<http://mobil.stargazete.com/pc/ekonomi/vergi-cezasi-kes-primi-kap-haber-230225.htm>>, (28.12.2009).

²⁶⁸ Aslan; **a.g.m**,

etkinliğini ölçmek için denetim performansı düzenli izlenecek²⁶⁹, hacizli malların satışının kısa sürede gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar da yürütülecektir. Yani GİB, vergi ve diğer kamu alacakların erken tespiti için “ Borç Takip ve Değerlendirme Sistemi”, vergi ve diğer yükümlülüklerin zamanında ödenmesi için de “ Cebri Tahsilât Sistemi” oluşturulacaktır. Bu kapsamda bu sistemin etkinliğini artırmak için diğer kurumlarla işbirliğinin artırılması gereklidir²⁷⁰.

²⁶⁹ Muhasebe Türk ; “Borç Takip Sistemi ve Cebri Tahsilât”, 9 Ocak 2009, <<http://muhasebeturk.org/muhasebe-haberleri/9028-borc-takip-sistemi-ve-cebri-tahsilat.html>>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).

²⁷⁰ A. Serdar Aksoy; “Vergi Borçlarında Yeni Tahsilât Usuller”, 10.01.2008, <http://www.muhasebenet.net/makale_serdar%20aksoy_mugla%20vd%20baskani_%20vergi%20borclari_nda%20yeni%20tahsilat%20usulleri.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM-VERGİ UYUMU İLİŞKİSİ KAPSAMINDA TÜRKİYE’DE DENETİMİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE’DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI)

Toplum bireyleri kamu hizmetlerinden yararlanırken, bunun finansmanına katılma konusunda çok istekli değildirler. Bu nedenle çeşitli şekillerde vergi yükünün dışında kalma çabası içindedirler²⁷¹. Bu durum vergiye gönüllü uyumun azalması sonucunu da doğurmaktadır. Vergi oranları, gelir düzeyi ve gelirin kaynağı, denetim yetersizliği, vergilemede eşitlik, yasal müeyyideler – toplumsal etki ve suçluluk duygusu gibi caydırıcı faktörler, vergi etiği, eğitim ve demografik etkenler vergi ödemeyi etkileyen faktörler arasında yer almaktadır²⁷². Vergi yüküne tüm toplum bireylerinin katılımının sağlanması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bakımından vergi denetimi oldukça önemlidir. Çünkü vergi idaresinin en önemli uygulaması vergi denetimleridir. Yapılan denetimler, denetim birimlerinin yapısı ve denetmenlerin davranışları doğrudan mükelleflerin tutum ve davranışları üzerinde etki yaratmaktadır. Denetim mükelleflerin özellikle, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek davranışlardan kaçınarak vergiye uyumunun artması yönünde önleyici bir etki yaratacaktır. Bunun yanı sıra, denetim faaliyetleri mükelleflerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve vergi bilincinin attırılması yoluyla eğitici, hataların gösterilmesi yoluyla düzeltici etkiye de sahiptir. Ancak denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun çalışmaya veya hareket etmeye yöneltmek vergiye uyumlarının arttırılmasıdır.

Bu bölümde öncelikle denetimin mükellef üzerindeki en önemli etkisi olan vergiye uyum davranışı, denetim ve vergi uyumu ilişkisi kapsamında ele alınacaktır. Daha sonra, Türkiye’de gerçekleştirilen denetimler ve vergi gelirleri arasındaki ilişki kapsamında denetimin mükellefler üzerinde ne ölçüde etkili olduğu, diğer bir ifadeyle

²⁷¹ Fatih Saraçoğlu; “Verginin Vergiyle Denetimi Ve Ücretlilere Vergi İadesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S: 270, Şubat 2004, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_12.pdf>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

²⁷² Naci Tolga Suruç; “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 178, Temmuz 2003, s.152-165.

vergi denetiminin etkinliği ortaya konulacaktır. Son olarak ise Manisa ili Merkez İlçe’de gerçekleştirilen anket yardımıyla mükelleflerin denetime bakışı analiz edilecektir.

I. VERGİ DENETİMİ -VERGİ UYUMU İLİşKİSİ

Mükelleflerin vergi yükünün artması sonucunda, hem var olan gelir dağılımı adaletsizliği hem de mükellefin vergiye karşı direnci artacaktır. Bu yüzden devletin amacı mükellefin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerini arttırmak olmalıdır. İdare bu amaçla, önemli boyutlara ulaşmış kayıt dışı ekonomiyi ve geliri kayıt altına almak suretiyle vergi tabanını genişletmeye çalışırken, bir taraftan ise gerçek gelirlerini beyan etmeyen kesimleri vergilendirecek idari ve yasal düzenlemelere gitmek yoluyla vergiye uyumu arttırmayı amaçlamaktadır. Vergiye uyumun sağlanması idarenin kullanabileceği önemli araçlardan birisi de vergi denetimidir. Vergi denetimi yoluyla, vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayda alınması, böylece vergi gelirlerinin artışı yoluyla vergi yükü dağılımındaki adaletsizliğin ortadan kaldırılması yoluyla vergi uyumunun arttırılması mümkün olabilecektir.

Vergi denetiminin yoğun olması yükümlünün gönüllü olmasa da zorunlu uyumunu sağlayacaktır. Günümüzde mükellefler tarafından vergiye gönüllü uyumun sağlanması için vergi idaresi-mükellef işbirliğinin oluşması ve her iki tarafın birbirine güven duyması gerekir.

A- VERGİ UYUMU KAVRAMI

Vergi uyumu kavramı, İngilizce de *tax compliance* ya da *taxpayer compliance* kavramlarının karşılığıdır. Tax Compliance kavramı “vergi ödeme istekliliği” şeklinde ifade edilmektedir. Türkçe de ise tam bir karşılığı bulunmamakta birlikte genelde, “gönüllü uyum” ya da “vergiye uyum” şeklinde kullanılmaktadır²⁷³. Vergiye uyum, vergi yükümlölüklerinin mükellefler tarafından doğru biçimde yerine getirilmesidir ki bu da mükelleflere vergiye tabi gelirlerini doğru ve zamanında beyan etmelerini, gelirinden düşmesi gereken unsurları doğru bir şekilde düşürmesi gibi ödevler yüklemektedir²⁷⁴.

²⁷³ Kumluca; **a.g.m.**, s.180.

²⁷⁴ Fatih Saraçoğlu; “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Finans-Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S:483, Haziran 2004.

Vergi uyumsuzluğu (tax noncompliance, taxpayer noncompliance) ise; yukarıdaki tanımda belirtilen standartlara aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün hem düşük gösterilmesini (underreporting) hem de yüksek gösterilmesini (overreporting) içerir. Vergi uyumsuzluğu; vergi yükümlülüğünün, cezai müeyyidelere de konu olan bilerek düşük gösterilmesini kapsadığı gibi, yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık veya benzer diğer nedenlerden kaynaklanan düşük gösterilmesini de kapsar²⁷⁵.

Vergi yüklerinin yüksek olması, vergilerle ilgili dokümanların sık sık değiştirilmesi gibi sebepler mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırmakta ve bu nedenlerden ötürü tepki vermektedirler.²⁷⁶ Bu nedenle, mükelleflerin gelir idaresine güveninin sağlanması ve vergi ödeme bilincinin yerleşmesi için gelir idaresi-mükellef ilişkileri çok önemli rol oynamaktadır. Yükümlü psikolojisini olumsuz yönde etkileyerek vergi ödeme bakımından isteksiz davranmaya yöneltecek nedenlerin tespit edilerek ortadan kaldırılması gerekmektedir. Öncelikle vergi yükümlüleri, vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılmalıdır. Vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu kabul edilmelidir. Belge düzenine uymayan, vergi kaçırmayı meziyet kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı yükümlülere iyi anlatılmalıdır. Verginin olmadığı yerde devletin de varlığını sürdüremeyeceği açıklanmalıdır. Bu sebeplerden dolayı vergi idaresi personeli, yükümlülerle olan ilişkilerinde yükümlülere yol gösterici birer profesyonel olmalıdırlar. Çünkü mükellefin vergiye uyum göstermemesinde, gelir idaresinin etkisi göz ardı edilemez.

B- VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Amerikan İç Gelir İdaresi (IRS)'ne göre altmıştan fazla faktör vergi uyumuna etkileyebilmektedir²⁷⁷. Bunlar; ekonomik, vergi yönetimine ilişkin ve sosyo-psikolojik faktörler şeklinde sınıflandırılabilir. Vergi uyumu üzerine etkileri açısından vergi

²⁷⁵ Roth Jeffrey A.; John T. Scholz and Ann Dryden Witte, (Eds.), 1989:2 ; “**Taxpayer Compliance**”, Vol:1, An Agenda for Research, Philadelphia: University of Pennsylvania Pres, <http://books.google.com.tr/books?id=vh03LFjGKKQC&printsec=frontcover&dq=Taxpayer+Compliance&source=bl&ots=CRw6RO_2mh&sig=16Sia93MDZaZkhVONB4YkjBx7YU&hl=tr&ei=SWCdS_egDs_jKjAf_1PiZDA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=2&ved=0CAsQ6AEwAQ#v=onepage&q=&f=false>, (Erişim Tarihi 06.03.2010).

²⁷⁶ Filiz Giray; **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2001, s.242-243.

²⁷⁷ James Alm, Betty Jackson and Michael McKee; “Deterrence and Beyond: Toward Akinder, Gentler IRS”, Slemrod Joel (Eds), Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, Ann Arbor: University of Michigan Pres, 1992, s. 315, pp:311-329.

denetim düzeyi ve yoğunluğu, ceza sisteminin yapısı, vergi oranları ve vergi yükü gibi ekonomik faktörlerin yanı sıra, eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş gibi sosyal faktörlerden bahsetmek mümkündür²⁷⁸. Ancak, bu faktörlerin hepsini burada ele almanın güçlüğü nedeniyle vergiye gönüllü uyumu etkileyen faktörler yedi başlık altında toplanmıştır. Bu faktörler; gelir düzeyi ve vergi oranları, sosyal ve demografik faktörler, cezalar denetim olasılığı ve önceki denetimler, mali müşavirlik müessesesi ve vergi danışmanlığı, vergi ahlakı, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergi affı, subjektif ve objektif ölçüler/tedbirlerdir.

1- Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda başta Clotfelter olmak üzere birçok deneye dayalı araştırma yapılmıştır. Araştırmaların çoğu, gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır²⁷⁹. Vergi oranlarının mükellef üzerindeki etkisine baktığımızda ise; çok açık varsayımlar yoktur, ama geniş manada vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca belirleyicisi olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkı sağlayacağını ortaya koyan deneye dayalı çalışmalar bulunmaktadır²⁸⁰. Özellikle son yıllarda vergi sistemleri hakkında tartışmalar içinde de üzerinde en çok durulan konu, verginin oransal yapısıdır. Çünkü vergilemede oranların nasıl olması gerektiği, sosyal ve ekonomik açıdan önemli bir konu olmuştur²⁸¹.

Açık varsayımlar tam olarak ortaya konulmamasının sebebi, vergi oranlarındaki bir değişimin mükellefler üzerinde iki karşıt etki oluşturmasıdır. Yani, bir taraftan vergi oranlardaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kazancı arttırdığı için daha fazla kaçakçılığı teşvik ederken, diğer taraftan ise daha yüksek bir vergi oranı, vergi sonrası

²⁷⁸ Birol Kovancılar; “Vergi Kültür ve Ahlakı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:231, Aralık 2007.

²⁷⁹ James Andreoni, Brian Erard and Jonathan Feinstein; “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, Vol. XXXVI, No:2 , June 1998, <<http://www.jstor.org/stable/2565123?seq=3>>, (Erişim Tarihi 12.01.2010).

²⁸⁰ James Alm, Betty Jackson and Michael McKee; “Estimating The Determinant Of Taxpayer Compliance With Experimental Data”, **National Tax Journal**, Vol. XLV, No, 1, March 1992, p.107-114. <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/\\$FILE/v45n1107.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/$FILE/v45n1107.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.9.2009).

²⁸¹ Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s.100

geliri azaltmakla ek bir etki yaratmakta, bu da mükelleflerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az kaçırımlarını neden olmaktadır²⁸².

Ülkemizdeki kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı, toplumun alışıktığı olduğu vergi ödeme oranı, devletin vergiye olan gereksinimi, istisna, vergi idaresinin etkinliği, vergi kaçakçılığının yaygınlığı, vergi ahlakının düzeyi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olanaklarının farklılığı gibi etkenleri de göz önüne aldığımızda; ülkemizdeki vergi oranlarının yüksek olduğunu ve vergileme sürecinde önemli sorunlara neden olduğunu söyleyebiliriz²⁸³.

2- Sosyal ve Demografik Faktörler

Yükümlülerin beyanları üzerinde çeşitli sosyal ve demografik faktörlerin de etkisi bulunmaktadır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu üzerinde “yaş”, “cinsiyet”, “medeni hal”, “mesleki çevre” ve “eğitim” gibi faktörlerin etkili olduğu görülmektedir. Örneğin, ABD’de yapılan deneye dayalı bir araştırmaya göre, erkeklerin kadınlara oranla, evli çiftlerin bekârlara oranlara daha fazla kaçırma eğilimin de olduğu görülmektedir. Ayrıca, 65 yaş üzerindeki kişilerde doğru beyanda bulunma eğilimi daha yüksek iken, buna karşılık genelde gençlerin risk alma güdülerinin güçlü olması nedeniyle vergi kaçırma konusunda daha istekli oldukları görülmektedir²⁸⁴. Bir başka örnekte ise, mükellefin mensup olduğu meslek gurubunda kaçakçılık yaygınsa, bu durum bireysel olarak bu mükellefin de vergi verme azmini ve şevkini kırmaktadır.

3- Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler

Vergi denetimin temel amacı yükümlülerin yasalara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Yükümlülerin her an denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini artırmaktadır. Çünkü vergi denetimi, yasalara aykırı davranarak

²⁸² Steven E. Crane and Farrokh Nourzad; “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From California Amnesty Data”, **National Tax Journal**, Vol. XLIII, No, 2, June, 1990, pp. 188-199.

²⁸³ Mehmet Tunçer; “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Mayıs 2002.

²⁸⁴ Marsha Blumenthal, Joel Slemrod; “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal** , Vol.XLV, No, 2, June 1992, pp.185-202.

<[http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/32DDE1B0157480288525686C00686D0E/\\$FILE/v45n2185.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/32DDE1B0157480288525686C00686D0E/$FILE/v45n2185.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.01.2010).

vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için risk oluşturmaktadır²⁸⁵. Risk faktörünün büyüklüğü doğru beyan vermesini teşvik etmektedir.

Araştırmalar, yüksek cezalar ve denetim olasılığının vergi kaçakçılığını engelleyeceğini göstermektedir. Dolayısıyla, denetim olasılığı ile vergi uyumu arasında güçlü bir pozitif ilişki mevcuttur. Alm, Jackson ve Mckee'nin deneye dayalı yaptığı araştırmada, vergiye uyumun denetim oranı ile arttığını fakat ceza oranındaki değişimin vergiye uyum üzerinde çok az etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmaya göre, ceza oranlarındaki bir artışa verilen tepki pozitif fakat küçük ve çokta önemli değildir. Üstelik cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmamaktadır²⁸⁶.

Ülkemizdeki vergi cezalarının yeterince ağır olduğu ve bunların tam olarak uygulanabilmesi durumunda vergi yasalarına olan uyum artacaktır. Fakat ülkemizdeki vergi idaresinin etkinsizliği ve vergi yargısına ilişkin sorunlardan dolayı, yasalarda belirtilen bu cezalar uygulanmamakta ve gerçek ceza oranı çok düşük kalmaktadır. Ayrıca mükellef önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını artıracığını düşünürse vergiye uyum davranışını artıracaktır. Ayrıca cezaların ve denetlenme olasılığının düşük olması vergiye gönüllü uyumu yüksek olan mükellefleri de olumsuz etkilemektedir.

4- Mali Müşavirlik Müessesesi ve Vergi Danışmanlığı

Bugüne kadar vergi mevzuatında çok sık yapılan değişiklikler vergi mevzuatını karmaşık bir hale getirmiştir. Bu durum, vergilemeye ilişkin işlemlerin anlaşılması için daha fazla yayının takip edilmesini, daha fazla zaman ve işgücünün kullanılmasını gerektirmektedir²⁸⁷. Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve uygulamadaki belirsizliği mükellefleri, mali müşavirlerden ve vergi danışmanlarından yardım almaya zorlamaktadır. Görüldüğü gibi; vergi idaresine güven eksikliği olanlar, vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olmayanlar, yeterli zamanı olmayanlar ve vergi

²⁸⁵ Ali Çelikkaya; “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, S: 5, Temmuz 2002.

²⁸⁶ Elif Tuay, İnci Güvenç; **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Kasım 2007, s.30.

²⁸⁷ Fatih Acar, Zeynel Murat Gül, Selahattin Gökmen; “Vergi İdaresi ve Sistemine İlişkin Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 173, Şubat 2003, s.6.

kanunlarının sadelikten uzak olması sebebiyle doğru anlaşılma riskinin olduğunu düşünenler bir profesyonel yardıma ihtiyaç duymaktadır.

Ülkemiz de mükellefler muhasebecilerden özellikle bilgi akışında yararlanmaktadır. Mevzuattaki değişiklikleri takip edemedikleri için bu konuda yardım almaktadırlar. Mali müşavirlerin ve vergi danışmanlarının gönüllü uyuma etkisi konusunda iki görüş mevcuttur. Birincisi, mali müşavirler hata oranını azaltmakta ve gönüllü uyumu artırmaktadır. İkinci görüş göre ise, denetimin ahlaki ve fiziksel maliyetini düşürerek doğru beyanda bulunmamaya teşvik edebilir²⁸⁸.

5- Vergi Ahlakı

Ahlak, insanlar arası ilişkilerde nasıl davranılması gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş ve hazır bir şekilde değer yargıları sistemidir. Yani ahlak kişisel ilişkileri yönlendirir²⁸⁹. Vergi ahlakı ise, vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle mükellefin vergi yükünün adil olmadığına inanmaması, psikolojik olarak mükellefin vergiden kaçırmasına neden olmaktadır. Çünkü böyle bir mükellef, vergi kanunlarının diğerlerine göre kendisine daha adaletsiz uygulandığına ya da vergi kanunlarının vergi kaçakçılığı yolu ile ihlal edildiğine inanmaktadır. Ekonomik ve psikolojik tahliller de bunu göstermektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinin devletten memnuniyetsizlik derecesi de mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde etkili olmaktadır. Yani hükümet politikaları uyum üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle mükellefler ödedikleri verginin karşılığında bir takım kamu hizmetlerinden yararlanırsa gönüllü uyum derecesi ve bunun sonucunda da beyan ettikleri gelirleri de yükselmektedir²⁹⁰. Bir ülkede vergi idaresine, vergi yargısına ve vergi elemanına güven yoksa o ülke de vergi kaybı çok fazladır.

Mükellef verginin toplanmasından daha çok verginin nereye harcandığını bilmek ister. Bu nedenle vergilerin nerelere ve nasıl harcandığı önemli olmaktadır. Ne kadar vergi adalet ve eşitlik içinde toplansa bile harcanırken bu adalet ve eşitlik bozulabilmektedir.

²⁸⁸ Andreoni, Erard, Feinstein, **a.g.m.**

²⁸⁹ Tülin Canbay; “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2001 Cilt:8, S:2, s.126.

²⁹⁰ Alm, Jakson and Mckee; **a.g.m.**

6- Vergi Sisteminin Karmaşıklığı ve Vergi Affı

Vergi sisteminin gittikçe daha karmaşık ve anlaşılmaz bir hale gelmesiyle birlikte, vergi mükelleflerinin beyan yükümlülüklerini sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmeleri²⁹¹ oldukça zorlaşmıştır. Yani mükellefler kanun ne demek istediğini anlamadığı için doğru beyan vermekte zorlanacaktır. Hatta vergi kanunların karmaşıklığı yargı organları ve denetim elemanlarını da zor duruma sokmaktadır. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi takibini güçleştirmektedir.

Vergi aflarına gelince, affın kısa vadede vergi tahsilâtını artırdığı ve özellikle kayıt dışı sektörlerin kayıt altına alınmasına yardımcı olduğu görülmektedir. Ancak uzun vadede mükelleflerin gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Eğer mükellefler gelecekte de vergi aflarının sık sık çıkarılacağına inanırlarsa, vergi ödeme konusundaki istekleri azalmaktadır²⁹². Görüldüğü gibi vergi aflarının gönüllü uyum üzerinde iki etkisi bulunmaktadır. Birincisi affın kısa dönem etkisidir ki, affın bir kereye mahsus uygulanması gönüllü uyumu artırmaktadır. Böylece af önceden kayıt dışı sektörlerde olan birçok mükellefin sisteme kazandırılmasını sağlamaktadır. İkincisi uzun dönem etkisidir ki, affın uzun dönem sonuçlarının mükelleflerin gönüllü uyumu üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır. Çünkü dürüst mükellefler vergi kaçırıcılara yapılan özel uygulamaya karşı çıkmaktadır. Kendilerine yapılan bir haksızlık olduğunu düşünmekte ve gönüllü uyum derecelerini azaltmaktadır. Ayrıca gelecekte de vergi aflarının devam edeceğine inanırlarsa bu da onların gönüllü uyumunu derecelerinde negatif etkiye sahip olmaktadır²⁹³. Bir başka durum ise vergi affından önce vergiye uyum gösteren mükelleflerin af sonrasında vergi uyum dereceleri önemli ölçüde düşmektedir²⁹⁴. Yani kısa vadede gelir temin etme anlamında başarılı veya başarısız olsun, uzun vadede mükelleflerin uyum davranışlarını, adalet düşüncelerini, mali idareye ve vergi ceza sistemine güvenini olumsuz etkilemektedir²⁹⁵. Kısaca söylemek gerekirse, vergi

²⁹¹ Mehmet Tunçer; “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi** 57-3, s.116.

²⁹² Adnan Gerçek; “Mükellefler Neden Vergi Kaçırır?”, **Pusula**, 9 Şubat 2009, <<http://www.ekonomikpusula.com/yazarlar/51-adnan-gercek/864-muekellefler-neden-vergikacirir.html>>, (Erişim Tarihi 13.09.2009).

²⁹³ Saraçoğlu; **a.g.m.**, s.113.

²⁹⁴ James Alm, Michale Mckee and William Beck, “Amazing Graze: Tax Amnesties and Tax Compliance”, **National Tax Journal**, SayıXLIII, No:1 March 1990, pp.23-37. <[http://ntj.tax.org/wwtax%5Cnjrec.nsf/EC5A7047E6E951A68525686C00686DC0/\\$FILE/v43n1023.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cnjrec.nsf/EC5A7047E6E951A68525686C00686DC0/$FILE/v43n1023.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.01.2010).

²⁹⁵ Kovancılar, Çetin Ceran; **a.g.m.**, s.163.

sisteminde çok sık değişikliklere gidilmesi vergi mükelleflerinin devlete olan güvenini ortadan kaldırır ve yerli ve yabancı yatırımcıların karar ve tercihlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Ya da çok sık vergi aflarına başvurulması, mükelleflerin adalet algılamalarını değiştirir ve onları gönüllü uyumdan uzaklaştırabilir²⁹⁶.

7- Sübjektif ve Objektif Ölçüler / Tedbirler

Denetim olasılığının yüksek olduğunu düşünen mükellefler daha az vergi kaçırarak beyanda bulunmaktadır. Eğer mükellefler vergi kaçırmanın haklı olduğuna inanırsa vergi kaçırmak için, yok eğer tam tersi bir düşünceye sahip iseler dürüst beyanda bulunmak için uğraşmaktadır. Kısaca mükellefler inançlarına uyumlu ve rasyonel bir durum hayal etmektedirler²⁹⁷.

C- VERGİ UYUMUNU ARTTIRMAK İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Mükelleflerin vergiye uyumu artırılmalıdır. Vergiye uyumun artırılması, uyumsuzluğa sebep olan unsurların ortadan kaldırılması ile olanaklıdır. Vergiye uyumu artırmak için; vergi oranlarının düşürülmesi, istisna ve muafiyetlerin azaltılması, Türk Vergi Sistemi'nin sadeleştirilmesi, vergi denetimlerinin ve vergi cezalarının caydırıcılığının artırılması, vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılmaması ve ilköğretim ve liselerde vergi bilincinin oluşturulması gibi tedbirler alınmalıdır.

1- Vergi Oranlarının Düşürülmesi

Günümüzde çok yüksek olan vergi oranları yaşanabilir bir düzeye indirilmeli, parafiskal yükler de kademeli olarak azaltılmalıdır. Ayrıca ağır vergi ve sosyal güvenlik yükleri de kayıt dışına teşvik edici olmaktadır. Anayasamızda, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımını, genel olarak maliye politikasının, özel olarak da vergi politikasının temel amacı olarak kabul etmektedir²⁹⁸. Ülkemizde gelişmişlik derecesiyle vergi oranları arasında ciddi bir tutarsızlık bulunmaktadır ki bu da gelişmişlik düzeyimize göre çok yüksektir. Ülkemizdeki vergi yükünün ağırlığı ve vergi oranlarının yüksekliği,

²⁹⁶ Çoşkun Can Aktan & Hilmi Çoban; "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi** (Editörler: Çoşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural), Seçkin Kitabevi, Ankara, 2006, s.147.

²⁹⁷ Çelikkaya; **a.g.m.**

²⁹⁸ Mehmet Timur; "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele ve Toplumsal Katkı" Konulu Panel, 16 Eylül 2003, Ankara, <<http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/konusma9.doc>>, (Erişim Tarihi 17.09.2009).

yurtiçi tasarruf ve yatırımları engellemekle kalmamakta, sürdürülebilir büyüme için gerekli olan yabancı sermayeyi zorlaştırmaktadır²⁹⁹.

Vergi oranlarının düşürülmesiyle hem kayıt dışı ekonominin boyutlarının küçüleceği hem de arz yönlü etkilerle büyümenin hızlanacağı beklenmektedir³⁰⁰. Kısaca vergi gelirlerini artırmak, kayıt dışı ekonomiyi küçültmek için vergi oranları indirilmeli ve vergi yükü azaltılarak vergiye uyum sağlanmalıdır.

2- İstisnaların ve Muafiyetlerin Azaltılması

Kanunlar bazı kişi (muafiyet) ve konulara (istisna) imtiyaz hakkı tanımıştır. Kanunun amacı, vergi yükümlülerin gerçek ödeme gücüne ulaşabilmesini ve ekonomide gelişmesi gereken bazı sektörlerle destek olmaktır. Fakat bu durum kanunların genellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Genellik ilkesi, toplumda yaşayan ve vergi mükellefi olma konusunda şartları taşıyan herkesin mükellef olarak vergiyi ödeme zorunluluğunu ifade etmektedir.

Türk vergi sisteminde uygulanan muafiyet ve istisnaların fazla olması vergi tabanının genişlemesini engellemekte ve kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun olmayan vergi imtiyazlarının kaldırılması gerekmektedir. Yani ülkemizde uygulanan muafiyet ve istisnalar çok fazla olması vergi tabanını daraltmakta bu da kayıt dışı ekonomiyi genişletmektedir. Özellikle vergi mükelleflerinin, istisna sınırlarını geçmemek için sağladığı gelirleri gizleyerek beyan etmemektedir ve bu nedenle kayıt dışı ekonomi daha da büyümektedir. Bu da dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır.

3- Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi

Vergi sisteminin vergi mükellefleri tarafından kolaylıkla anlaşılabilir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Fakat hazırlanan vergi ile ilgili değişiklikler mükellefler tarafından kolayca anlaşılmadığı için kanunlar sürekli açıklama gereksinimi nedeniyle değişiklikler yapmaktadır. Mevzuattaki yapılan bu değişiklikler, ne vergi mükellefleri ne de vergi daireleri tarafından yeterince takip edilemez hale gelmiştir. Bu nedenle vergi

²⁹⁹ Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu (TİSK); “Türkiye’de Vergi Yüğü Hızla Artarken Rakiplerimizde Azalıyor”, Kasım 2004, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1087&id=61>, (Erişim Tarihi 17.09.2009).

³⁰⁰ Yusuf Kıldış; “ Kayıt Dışı Ekonomi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf>, s.22., (Erişim Tarihi 13.01.2010).

kanunları gözden geçirilerek metinler kısa ve kesin hükümlerle sadeleştirilmeli, herkesin anlayabileceği bir dil kullanılmalıdır ki mükellefin gönüllü uyumu artsın.

Kısaca söylemek gerekirse, vergi sisteminin sadeleştirilmesi, herkesi kapsayacak basit ve uygulanması kolay bir sistemin kurulması yönündeki çalışmalara başlanması bile kamuoyunda olumlu bir gelişme sağlayabilecektir³⁰¹.

4- Vergi Denetimlerinin ve Vergi Cezalarının Caydırıcılığının Artırılması

Vergi denetimleri daha sıklıkla yapılmalı ve daha çok mükellefi kapsayacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Fakat denetim elemanın yetersiz olması hem denetimin yetersiz olmasını sağlamakta hem de vergi cezalarının caydırıcılığını da düşürmektedir.

Vergi denetimlerinin daha etkin hale getirilmesiyle mükellefin beyanları sürekli denetim altında olacak, böylece kayıt dışı işlemleri ile vergiye karşı dirençleri zamanla azalacaktır. Denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak caydırıcılığı yükseltilmeli ve hapis cezaları, para cezalarına çevrilemez, ertelenemez hale getirilmelidir ki mükellefin vergiye uyumu sağlansın.

Yapılan araştırmalarda, cezanın fazla şiddetli olmadığına ve yakalanma olasılığının küçük olduğuna inananlar arasında vergi kaçakçılığı daha yüksek boyutta olduğu görülmüştür³⁰². Yani vergi cezalarının caydırıcılığı büyüklüğü ile değil gerçek oranı ile doğru orantılı olması gerekmektedir.

5- Vergi Aflarının Sık Aralıklarla Çıkarılmaması

Ülkemizde 1960 yılından günümüze değin birçok kere vergi affı yasası çıkarılmıştır. Vergi affı bir defaya mahsus olarak çıkarılır ve aftan sonra daha katı ceza ve yaptırım mekanizmasıyla donatılırsa vergi afları mükelleflerin gelecekteki vergilenme istençlerinde artışa yol açacaktır. Fakat vergi affına karşı olanlar ise, vergi aflarının mükelleflerin gelecekteki vergilenme isteklerini olumsuz etkileyeceğini ve devletin vergi gelirlerinin azalacağını öne sürmektedirler. Çünkü dürüst vergi mükellefleri vergi aflarını devleti aldatanlara getirilen bir imtiyaz olarak görmektedirler³⁰³. Ayrıca, sık aralıklarla çıkarılan bu vergi afları, yükümlüyü her zaman

³⁰¹ Can; **a.g.m.**, s.95.

³⁰² İnci User; “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Çözüm**, S. 26, 1994, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../14-YrdDocDrİnciUser68.doc>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

³⁰³ İbrahim Yumuşak; “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, S:188, Nisan 1997.

af beklentisi içine sokmakta ve vergi kaçırmayı teşvik eder bir hale büründürmektedir. Aslında vergi aflarının ancak kanunla çıkması ve bu kanun çıkması içinde belirli bir zaman gerekmesini beklemek yerine, vergi borçlarının tecili ve taksitlendirilme imkânı olmalıdır.

Vergi affının bireylerin vergiye uyumuna ilişkin kendisinden beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca bir defa ve önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekir. Eğer vergi aflarına sık başvurulursa ve önceden tahmin edilmesi de mükelleflerin uyum davranışını olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle vergi afları sık sık aralıklarla çıkarılmamalıdır.

6- Toplumda Vergi Bilincinin Oluşturulması

Bireylerin vergi kültürü başka bir deyişle vergi ödeme bilinci ile vergiye gönüllü uyumu arasında doğru bir orantı bulunmaktadır. Vergi bilinci arttıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi gelirleri artacaktır.

Vergi mükelleflerine, vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş bir suç olduğu anlatılmalı ve vergi ödemenin hukuksal ve toplumsal bir ödev olduğuna inandırılması gerekmektedir ve vergi kaçırmanın bir meziyet olduğunu kabul eden bir anlayışın vatandaşlık bilinciyle bağdaşmadığı iyi anlatılmalıdır. Çünkü verginin olmadığı yerde devletin de varlığını sürdüremeyeceği açıktır bu nedenle bireylerin yaşam ve özgürlük hakların korunabilmesi için devletin varlığı ne kadar önemli ise vergilerinde o kadar önemli olduğu aşılmalıdır³⁰⁴.

Vergi bilincinin yerleşmesi için, gelecekte vergi mükellefi olacak çocuk ve gençlere verginin bir ödev, toplumsal yaşamın gerekliliği için harcamaların bedeli, bu harcamalara katılma payı olduğu ders konularak ve seminerler düzenleyerek anlatılmamalıdır. Çünkü vergi bilinci çocuk yaşlarda şekillenmeye başlamaktadır. Örneğin okullarda öğrencilere, bilinçli vatandaşlık anlamına gelen tüketici hakları gibi haklar anlatılarak vergi bilinci oluşturulmaya çalışılmalıdır.

Yani vergi bilincinin istenilen seviyeye yükseltilebilmesi için göz ardı edilmemesi gereken husus eğitimidir. Toplum bireyelerine öncelikle aileden başlayan,

³⁰⁴ Harun Yeniçeri; “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s.1010-1011.

okulda devam eden ve basın ve diğer iletişim araçlarıyla dinsel kurumlarca desteklenecek bir eğitim verilmesinin, vergi bilincinin tesisi yönünde önemli faydası olacaktır³⁰⁵.

Mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü ve bilinçli olarak yerine getirmesi, sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşır³⁰⁶.

D- DENETİMİN MÜKELLEFLERİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Modern vergi sistemlerinde vergilerin önemli bir bölümü yükümlülerin beyanı esasına dayanmaktadır. Bu durum, gelir idaresinin güçlü ve etkin olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Çünkü vergi idaresinin sağlıklı bir şekilde vergi toplayabilmesi için, bir taraftan yükümlülere modern idari hizmet sunması, diğer taraftan ise yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir³⁰⁷. Ayrıca beyan esasında vergi denetimi, vergi kayıplarının önlenmesinde önemli bir araçtır. Bu nedenle, mükelleflerin denetime bakışını başta ekonomistler olmak üzere, psikologlar, sosyologlar ve hatta suç bilimciler incelemiştir³⁰⁸. Birçok çalışmada, vergilemede, adalet ve eşitliğin nasıl sağlanacağına yönelik olarak, vergi mükelleflerinin fikirleri incelenerek, vergi oranlarına, ceza oranlarına ve vergi denetimi gibi konularda davranışlarının nasıl olacağı tespit edilmeye çalışılmıştır³⁰⁹.

Vergi uyumuna ilişkin klasik model, hem denetim olasılığının hem de cezaların şiddetinin vergi kaçakçılığını etkileyeceği tahminini yaparak, denetim olasılığının yüksek ve cezaların da ağır olması durumunda bireylerin daha uyumlu olacağı sonucuna varmaktadır. Görüldüğü gibi, vergi uyumuna ilişkin klasik model bireyleri rasyonel, ahlakla ilgisi olmayan karar vericiler şeklinde değerlendirerek vergi uyumu sorununu beklenen faydayı maksimize etmeye yönelik bir süreç olarak ele almaktadır. Ancak, denetim olasılığı ve cezalar vergi uyumunu bir dereceye kadar etkilese de, bu faktörlerin

³⁰⁵ Kumluca; **a.g.m.**, s.95.

³⁰⁶ Hasan Basri Aktan; “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:5, S: 52, Nisan 1997, s.11

³⁰⁷ Zeynep Arkan; “Vergilendirme Hizmeti”, **Prof. Dr. Nezihe Sönmeze Armağan**, Anadolu Maatbacılık, İzmir, 1997, s.117.

³⁰⁸ Harun Cansız; “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, (C.VIII, S:2, 2006).**, s.118.

³⁰⁹ Cansız; **a.g.m.**, s.118.

vergi uyumu davranışının tamamını, daha doğrusu çoğunu, açıklayamadığı da bir gerçektir.

Vergi denetiminin temel amaçlarına baktığımız da ise; inceleme sürecini hızlandırmak, mükelleflerin denetimle ilgili zaman ve gider kaybını azaltmak, gelir idaresinin beyanname inceleme, vergi toplama ve mükellef sorunlarını çözmedeki etkinliğini artırmak ve denetim maliyetlerini azaltmak şeklinde belirlenmiştir. Bu amaçların gerçekleştirilmesiyle vergi kanunlarının daha etkin bir şekilde uygulanacağı, mükelleflerin denetim hizmetinden memnuniyeti ve dolayısıyla vergiye gönüllü uyumunun artacağı beklenmektedir.

Kısaca mükellefler devlete ve diğer vatandaşlara güvenirse vergiye uyumunu arttıracaklardır. Bu yüzden vergiye uyumu devlete olan güvenle birebir ilişkilendirebiliriz. Vergiye uyum ile ifade edilen şüphesiz ki gönüllü uyumdur. Mükellefler iyi hazırlanmış bir vergi sisteminin var olduğu, bilginin paylaşıldığı ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için cezalar yolu ile denetimin sağlandığı bir ortamda vergiye uyumlarını arttıracaklardır³¹⁰.

Denetim mükelleflerin özellikle, vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilecek davranışlardan kaçınarak vergiye uyumunun artması yönünde önleyici bir etki yaratacaktır. Bunun yanı sıra, denetim faaliyetleri mükelleflerin vergi konusunda bilgilendirilmesi ve vergi bilincinin attırılması yoluyla eğitici, hataların gösterilmesi yoluyla düzeltici etkiye de sahiptir. Ancak denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun çalışmaya veya hareket etmeye yöneltmek vergiye uyumlarını arttırmaktır.

1- Önleyici Etki

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

³¹⁰ Joel Slemrod; "Trust in Public Finance", **National Bureau of Economic Research Working Papers: 9187**, Cambridge, September 2002, p.8.

denetime caydırıcı bir fonksiyon kazandırmaktadır³¹¹. Dolayısıyla, vergi denetimlerinin, inceleme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonu söz konusudur. Vergi denetimlerine önleyici bir fonksiyon kazandırabilmek, öncelikle işletmelerin belli aralıklarla düzenli bir şekilde denetlenmesi ile mümkündür. Bu suretle vergi mükelleflerinde devamlı olarak denetim altında bulundukları duygusu yaratılır³¹².

Etkin bir vergi denetimi sağlanamadığı takdirde, vergi kayıplarının istenilen düzeylere indirilmesi mümkün değildir. Çünkü bireylerin vergi ödememe şeklinde genel bir istek ve eğilime sahip olmalarının yanı sıra; her toplumda, her zaman rastlanabilecek vergi kaçakçılarına karşı gerekli denetimin yapılamaması, kanunsuz yollara başvurmamak istemeyen veya bunu göze alamayan mükellefleri de vergi kaçakçılığına itebilecektir³¹³.

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, mükelleflerin doğru bildirimde bulunmasının sağlanması, dolayısıyla vergi kaybının önlenmesi etkin bir vergi denetimiyle gerçekleştirilebilecektir.

2- Eğitici Etki

Ülkemizde çeşitli sebeplerden dolayı mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir³¹⁴. Aksi takdirde vergi mükellefleri vergiye karşı bir direnç göstereceklerdir.

Bilindiği gibi vergi denetimlerinin temel amacı kişileri yasalara uygun davranmaya yöneltmektir. Eğer vergi denetimleri mükelleflerde her an denetlenebilecekleri düşüncesine yol açıyorsa, bu durum mükelleflerin yasalara uygun davranma eğilimini arttıracaktır. Vergi denetiminin eğitici etkisi olarak ifade edilen bu

³¹¹ Savaş; **a.g.m.**, <<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>>

³¹² M. Bülent Aydın; “Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı (6)”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 01 Mayıs 2006, s.5, <<http://www.degerymm.com/yeni/icerik/COGFIRlh0dfvelAj6qWYy9gHT6623s.pdf>>, (Erişim Tarihi (01.03.2010).

³¹³ İsmail Aktürk; “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, İzmir 1988., s. 147.

³¹⁴ Tosuner, Arıkan; **a.g.e.**, s.68.

işlevin getirisini rakamlarla ölçmek güçtür. Aynı şekilde denetimlerin mükellefler üzerindeki eğitici işlevinin sonuçları da parasal büyüklük olarak hesaplanamaz³¹⁵.

Ayrıca vergi denetimleri, vergi ödemekle yükümlü olanların, vergiyi doğuran işlemlerini ve mükellefiyetiyle ilişkili işlemlerine ait defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yaptığı inceleme ve araştırmalar sonucunda ortaya çıkardığı eksikleri mükelleflere göstermektedir. Böylece vergi denetimleri haksız rekabete yol açacak kayıt dışını ve mükellefi kayıt alma noktasında eğitici rol oynamaktadır. Bu bakımdan vergi denetimlerinin eğitici etkisiyle vergi kayıplarının azaltılması gerçekleşmektedir.

Ülkemizdeki koşullar vergi denetimleri sonucunda vergi yükümlülerini aydınlatma, vergi konusundaki muhasebe kayıt ve belge düzeni hakkında bilgi verme, vergi ahlakı ve vergi bilincini yükümlülere yerleştirme işlevini ortaya çıkarmıştır.

3- Düzeltici Etki

Ayrıca denetim elemanının denetim sırasındaki davranış tarzı ve görev anlayışı da, vergi denetiminin önleyici etkisinin yanı sıra düzeltici fonksiyonunu da yerine getirmesinde önemli rol oynar. Karşılarında sadece hazine yararı gözetken, matrah farkı arayan ve ceza uygulaması peşinde koşan bir denetim elemanı yerine; kendileri ile görüş alışverişinde bulunan, uyaran, aydınlatan ve doğru yöne yönlendirmeye çalışan bir görevli bulunması ister. Böylece mükelleflerin iyi niyetleri kazanılarak, vergi ilişki ve işlemlerinde daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket etmeleri sağlanılabilmektedir³¹⁶.

Vergi denetimi sırasında inceleme elemanları, incelemeye tabi tutulan yükümlü veya sorumlulara icap ettiği durumda uyarı yapmak, bilgi vermek ve onlara yardımcı olmakla da sorumludur. Bu uyarı ve bilgi vermektan amaç mükellef tarafından yapılan hataların noksanlıkların azaltılması veya ortadan kaldırılmasıdır. Bu işlev daha çok yeterli bilgiye sahip olmayan mükelleflerin bilgi eksiklikleri nedeniyle yaptığı hataları ve noksanları düzeltmek ve mükelleflere yardımcı olması nedeniyle önemlidir. Böylece bilmeden hata ve noksan yapan yükümlüler bu uyarılar sayesinde bir daha aynı hata ve noksanlara düşmemeye çalışacaktır. Ama mükellefin amacı vergi kaybını sağlamak ise, yükümlülükleri ile ilgili bilgileri eksik ve hatalı yapmakta ve uyarılara aldırış

³¹⁵ Aslan; **a.g.m.**

³¹⁶ Mehmet Akbay; “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, **1990 Yılına Girerken Türkiye’ de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Konulu Sempozyum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 215

etmemektedir. Bu yüzden vergi denetimleri sık sık yapılarak vergi kaybına neden olan mükelleflerin ağır bir ceza ile cezalandırılması gerekmektedir.

II. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİN MÜKELLEFİN VERGİYE UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Denetimin mükellefler üzerindeki etkisi, denetimin etkinliğiyle yakından ilişkilidir. Etkin bir denetim sistemi, mükelleflerin vergiye uyumunu arttırarak, vergi kayıp ve kaçagını azaltırken, vergi gelirlerinin de artışını beraberinde getirecektir. Vergi denetiminin etkinliği, vergi incelemesi sonucunda yükümlülerce beyan edilen matrahın olabildiğince gerçeğe yaklaştırılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vergi denetimindeki etkinliğin bilinmesindeki amaç, yapılan denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığını öğrenmektir. Ancak denetim birimlerinin gerek örgütlenme biçimi gerekse görevlerinin çokluğu nedeniyle vergi denetimini etkin bir şekilde gerçekleştiremediği ifade edilmektedir. Vergi denetiminin etkin olması, denetim yapan birimlerinin etkin olması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle ülkemizde 2000 sonrası dönemde etkin bir şekilde vergi denetiminin yapılıp yapılmadığı ve bu denetimlerle mükellefin matrah bildirimleri ve vergi gelirleri arasındaki ilişki çeşitli veriler yardımıyla ele alınacaktır.

A- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAPTANMASI

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasaları yürürlükte olsa, vergi idaresinin örgütsel yapısı mükemmel olsa da vergi denetimi yeterli düzeyde olmasa bu ülkenin vergi sistemi zamanla bozulacak ve sistem doğru bir şekilde işlemeyecektir³¹⁷.

Ülkemizde vergi denetimi önceki bölümlerde de anlattığımız gibi dış denetim olarak da ifade edilmekte ve Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatı içerisinde yer alan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Bu denetim birimlerinin amacı olası kayıp ve kaçakları önlemek, ya da daha önce meydana gelenleri tespit ederek bu kaybı tekrar ekonomiye kazandırmaktır. Bu nedenle vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, yapılan denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığını belirlemektedir. Ülkemizdeki vergi denetimindeki etkinliğin ne düzeyde olduğunu belirlemek için; Vergi Mükelleflerinin Denetim Oranına, Vergi Mükellefi/Denetim

³¹⁷ Acar, Merter; **a.g.m.**, s.14.

Elemanları Sayısı Oranına, Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı/Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranına, Vergi Denetimlerinin Sonuçlarına ilişkin veriler yardımıyla tablolar halinde açıklanacaktır. Bu verilerin sonucu denetimlerin mükelleflerin vergiye uyumu üzerinde ne ölçüde etkili olup olmadığını göstermektedir.

1- Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı

Ülkemizdeki inceleme sayısının, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplamına oranlayarak vergi denetimindeki etkinlik belirlenmiştir. Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulması oranı ne kadar yüksek olursa denetimde etkinlik o ölçüde yüksektir. Aşağıdaki tabloda 2000-2008 yılları itibarıyla mükelleflerin denetlenme oranları gösterilmiştir.

Tablo 17: Mükelleflerin Denetlenme Oranları (2000-2008)

Yıllar	İnceleme Sayısı (1)	Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1/2)
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.286	2.334.209	2,92
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	2.340.742	2,91
2004	153.881	2.406.661	6,39
2005	104.578	2.284.665	4,57
2006	110.442	2.321.700	4,75
2007	135.847	2.358.935	5,75
2008	113.073	2.342.544	4,82
2000-2008 Denetim Oranı Ortalaması			4,39

Kaynak: Tablo aşağıdaki kaynaklardan yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur. GİB; “Vergi İstatistikleri”, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).; GKD; **a.g.m.**, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>; Tüketici Hakları Derneği; “Vergi Canavarı Yoksulun Sırtında”, <http://www.tuketicihaklari.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=270>, (Erişim Tarihi 08.04.2009).; GİB, **a.g.r.**, s.81(2008 Faaliyet Raporu).

Yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı gibi ülkemizdeki vergi denetim oranları düşüktür ve 2000-2008 dönemleri arasında ortalama olarak her 100 mükelleften yalnızca 4.39’ü denetlenmiştir. Bu dönemler incelendiğinde en yüksek denetim oranının 6.39 ile 2004 yılında olduğu görülmektedir. Ayrıca bu yılda vergi dairesi müdürleri en fazla (98.625) incelemeyi gerçekleştirmiştir.

Bu dönemler incelendiğinde ortalamanın üzerinde olan yıllar 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 iken; 2000, 2001 ve 2003 yılları ise ortalamanın altında kalmıştır. Tablodan da görüldüğü gibi 2000-2008 yılları arasında denetimin etkin olduğu yıl 2004 iken, etkinliğin az olduğu yıl ise 2000’dir. Ayrıca tablodan da anlaşıldığı gibi 2004

yılında hem inceleme sayısı hem de mükellef sayısı en fazladır ve bunun sonucu olarak denetim oranının da en fazla olduğu yıl olmaktadır, ayrıca bu yıllar arasında denetimin en etkin olarak gerçekleştiği yılın bu yıl olduğunu görmekteyiz.

2- Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı

Ülkemizdeki denetime tabi tutulan mükelleflerin toplam sayısı ile denetime katılan denetim elemanlarının sayısını bularak, bunların birbirine oranlanması sonucunda da bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısına ulaşılmaktadır ve bulunan sayı düşük ise denetimde etkinlik açısından olumlu bir değerlendirme iken, bulunan oran yüksek ise denetim etkinliği açısından olumsuz bir durumdur.

Tablo 18: Bir Denetim Elemanına İsabet Eden Mükellef Sayısı (2000-2008)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Denetim Elemanı Sayısı (2)	Bir Denetim Elemanına İsabet Eden Mükellef Sayısı (1/2)
2000	5.029.339	3.590	1.400.930
2001	3.448.523	3.797	908.2
2002	2.866.037	3.094	926.3
2003	2.903.111	4.507	644.1
2004	3.176.412	4.849	655.0
2005	3.342.798	3.779	884.5
2006	3.778.146	3.939	959.1
2007	4.513.740	6.320	714.1
2008	4.313.620	48.357	89.2

Kaynak: GİB; a.g.r.,s.119 (2004 Faaliyet Raporundan alınan yıllar 2000-2004).; GİB; a.g.r., s.92 (2007 Faaliyet Raporundan alınan yıllar 2005-2007).; GİB; a.g.r.,s.81(2008 Faaliyet Raporundan 2008 yılı).

Tablodan da anlaşıldığı gibi bir vergi denetim elemanına düşen vergi mükellefi sayısı çok fazladır. Verilen dönemleri incelediğimiz zaman en düşük yılın 2008 yılı olduğu ve bu yılda bir vergi denetim elemanına isabet eden mükellef sayısının 89,2 iken, en yüksek ise 1.400.930 ile 2000 yılı olmaktadır. Bu da bize verilen dönemler içerisinde; denetimde etkinliğin en fazla 2008, etkinliğin en az ise 2000 yılı olduğunu göstermektedir. 2000-2008 dönemleri arasındaki bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısının ortalamasını aldığımız zaman ortalama 797,9 çıkmaktadır. Bu ortalamanın üzerinde gerçekleşen yıllar 2000, 2001, 2002, 2005, 2006 iken, bu ortalamanın altında ise 2003, 2004, 2007, 2008'dir. Tabloda dikkatimizi çekecek bir durum ise 2000 yılındaki denetlenen mükellef sayısının en yüksek olduğu yıldır ve

bunun sonucunda da bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı da en fazla bu yılda olmuştur.

3- Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı / Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranı

Türkiye de belirli dönemlerde tahakkuk eden toplam vergi gelirleri ile incelemeye tabi tutulan vergi matrahı ele alınarak vergi denetimde etkinliğin olup olmadığı aşağıdaki tablo da gösterilmiştir. Tahakkuk eden vergi gelirlerinin büyük bir kısmının denetime tabi tutulması, denetimde etkinliğin yüksek boyutta olduğunu gösterebilir.

Tablo 19: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı (YTL) (2000-2008)

Yıllar	Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri (1)	İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı (2)	Oran (2/1)
2000	29.273.625	3.621.021	%12,36
2001	43.990.362	7.289.622	%16,57
2002	65.245.173	13.863.392	%21,24
2003	91.117.632	25.563.195	%28,05
2004	97.729.805	22.124.052	%22,63
2005	117.242.478	32.548.467	%27,76
2006	150.310.500	46.796.638	%31,13
2007	169.505.503	63.409.073	%37,40
2008	190.015.734	78.838.889	%41,49

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü; “Kamu Hesapları Bülteni”, <<http://www.muhasebat.gov.tr/mbulten/iller.php>>, (Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri Sütünü).; GİB; **a.g.r.** 2004, s.117.; GİB; **a.g.r.**, 2008, s.73-74.; THD; **a.g.m.**, <http://www.tuketicihaklari.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=270> (Erişim Tarihi 08.04.2009).

Yukarıdaki tabloyu incelediğimiz zaman 2000-2008 tarihleri arasında incelemeye tabi tutulan vergi matrahının tahakkuk eden vergi gelirlerine oranlanması sonucu çeşitli oranlar ortaya çıkmıştır. Bu oranların ortalamasını % 26,51’dir. Bu ortalamayı tablodaki değerler ile karşılaştırdığımız takdir de 2003, 2005, 2006, 2007, 2008 yıllarının bu ortalamanın üzerinde olduğu, diğer yıllar ise bu ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. İncelemeye tabi tutulan vergi matrahının tahakkuk eden vergi gelirlerine oranladığımız zaman en yüksek oranın % 41,49 ile 2008 yılı iken, en düşük yılın ise % 12,36 ile 2000 yılı olmuştur. Tabloda da görüldüğü gibi 2008 yılında hem

tahakkuk eden vergi gelirlerinin hem de incelemeye tabi tutulan vergi matrahının en yüksek olduğu yıldır.

Tablodan da anlaşıldığı gibi vergilerin çok düşük bir oranı denetime tabi tutulmaktadır. Bu yüzden vergi denetimlerinin etkin ve verimli olmadığı görülmektedir.

4- Vergi Denetimlerinin Sonuçları

Burada vergi denetimleri sonucunda denetime tabi tutulan matrah ve bulunan matrah farkı dikkate alınmıştır. Matrah farkının incelenen matraha oranlanması sonucunda ortaya çıkan oran değerlendirilerek vergi denetiminin etkin olup olmadığı yorumlanacaktır.

Tablo 20: 2000- 2008 Döneminde Vergi İncelemeleri Yolu İle Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Ölçülmesi (YTL)

Yıllar	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (1)	Bulunan Matrah Farkı (2)	Oran (2/1)
2000	60.335	3.621.021.663	1.987.102.014	%54,8
2001	68.286	7.289.622.510	13.478.317.678	%184,8
2002	113.244	13.863.392.055	7.971.330.648	%57,5
2003	68.251	25.563.195.271	18.834.977.142	%73,6
2004	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620	%84,5
2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165	%118,9
2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413	%101,3
2007	135.847	63.409.073.436	30.450.980.150	%48,0
2008	113.073	78.838.889.618	211.092.889.340	%267,7

Kaynak: GİB; a.g.r., s.117.; GİB; a.g.r., s.73-74; GKD; a.g.m., <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 08.04.2009).

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranlandığını ve bu oranın yüksek olduğu yıllarda da vergi denetiminin etkin olduğunu ifade edebiliriz. Tabloda da görüldüğü gibi bu oranın en yüksek olduğu yıl % 267,7 ile 2008 yılıdır. Vergi denetimindeki etkinliğin en az olduğu yıl ise 2007 yılıdır. 2000-2008 dönemlerinin oran ortalaması ise % 110,1'dir. Bu ortalamayı göz önüne aldığımızda 2001, 2005, 2008 yıllarının bu ortalamayı geçtiğini, diğer yılların ise bu ortalamanın altında kaldığını görmekteyiz. Ayrıca 2001, 2005, 2006, 2008 yıllarında incelenen vergi matrahlarından daha çok kaçırılan ya da gizlenen vergi matrahları (matrah farkı) saptanmıştır. Yani vergi incelemelerinin sonuçlarının değerlendirilmesi yolu ile yapılan incelemede, 2000-2008 dönemine ilişkin olarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün % 48,0 ile % 267,7 arasında değiştiği görülmektedir.

Aslında Gelir İdaresi 2008 yılını kayıt dışı çalışan kişi ve kurumlara dönük eylem yılı ilan etmesine rağmen bu dönemde ortaya çıkan matrah farkı çok yüksektir. Yani 2008 yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan verilere göre yaklaşık 113 bin vergi denetimi yapılırken, mükellefler 78,8 milyarlık beyanda bulunmuştur. 211,1 milyarlık TL'lik gelirin ise vergisini ödememektedir. Bulunan matrah farkının beyan edilene nispeten üç kat olduğu görülmektedir. Bu tablo, kayıt dışılığın yaygınlığını gözler önüne koymaktadır³¹⁸.

Tablolar yardımıyla açıkladığımız gibi, ülkemizde vergi denetiminin yeterli düzeyde olmadığını görmekteyiz. Ülkemizde yeterli sayıda vergi denetim elemanı bulunmamaktadır ve sayısının az olmasına karşın bir denetim elemanına isabet eden vergi mükellefinin çok yüksek olduğunu yukarıdaki tablo yardımıyla ifade etmiştik. Bu da bize denetimin yetersiz olduğunu ve vergi kayıp ve kaçığının çok yüksek boyutlarda olduğunu göstermektedir.

B- VERGİ DENETİMİNDEKİ ETKİNLİĞİN VERGİ UYUMU ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ANALİZİ

Vergi denetiminin amacı, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uymalarını ve beyanlarını doğru şekilde vermesini sağlamaktır. Bu yüzden vergi denetimine dair veriler ile vergi denetiminin doğrudan etkilediğini düşündüğümüz çeşitli göstergelerin arasındaki ilişki, bize farklı değerlendirme yapma olanağı sunacaktır.

1- Vergi Denetimi ile Vergi Bildirimlerindeki Matrahlar Arasındaki İlişki

Mükellefler tarafından beyan edilen matrahların doğruluğu çok önemlidir. Vergi denetimleri sonucunda mükelleflerin beyanda bulundukları matrahın gerçeğe uygun olması arzulanmaktadır. Yukarıda anlattığımız gibi, vergi denetimi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi denetimlerinde, 2000-2008 yılları itibariyle incelenen matrah ile bulunan matrah farkları arasındaki en yüksek ilişki 2008 yılında bulunmaktadır. 2008 yılında incelenen matrahın yaklaşık olarak üç katı bir matrah farkı bulunmuştur ve bu yılda yapılan denetimler sonucunda bulunan oran % 267,7'dir. Bu durum vergi mükellefleri tarafından beyan edilen matrahın neredeyse üç katı tutarında vergi kaybı olduğunu göstermektedir. Ayrıca ülkemiz için, 2001 yılı da önemli bir yıldır. Bu yılda

³¹⁸ Ercan Baysal; "Kayıt Dışı ile Mücadele Yılında Bile 211 Milyar TL Maliye'den Gizlendi", **Zaman Gazetesi**, 04 Mayıs 2009, <<http://www.tumgazeteler.com/?a=5034538>>, (Erişim Tarihi 09.03.2010).

hem seçim hem de kriz yaşanmasına rağmen, bu yılda da vergi denetimleri sonucunda matrah farkı yüksek bulunmuştur.

2- Vergi Denetimi ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki

Veri denetimi ile mükelleflerin vergiye uyumunun artıp artmadığı, bütçede hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri ile denetim oranı arasındaki ilişkinin analizi ile ortaya konulabilir. Bu amaçla tablo 21’de, 2000-2008 dönemlerindeki hedeflenen ve gerçekleşen genel bütçe vergi gelirleri ile denetim oranları gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde, ülkemizdeki vergi denetim oranlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. En yüksek denetim oranının olduğu yıl 6.39 ile 2004 yılı olmuştur. En düşük denetim oranı ise 2,52 oranı ile 2000 yılıdır. Tabloda dikkat çeken yıllar ise 2003 ve 2007 yıllarıdır. Sadece 2003 ve 2007 yıllarında gerçekleşen vergi gelirlerinin hedeflenen toplam vergi gelirlerinin altında gerçekleştiği görülmektedir. 2003 yılında denetim oranı 2.91 iken, 2007 yılında bu oran 5.75’tir. Dolayısıyla 2007 yılında geçmiş yıllara oranla daha yüksek bir denetlenme oranının varlığına rağmen, hedeflenen vergi gelirinin altında kaldığı dikkati çekmektedir.

Tablo 21: Türkiye’de 2000-2008 Yıllarında Hedeflenen ve Gerçekleşen Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Denetim Oranı

Yıllar	Hedeflenen (TL)	Gerçekleşen (Toplam Vergi Gelirleri)(TL)	Denetim Oranı
2000	24.000.000.000	26.503.698.413.	2,52
2001	31.770.000.000	39.735.928.150.	2,92
2002	57.911.000.000	59.631.867.852.	4,89
2003	85.955.000.000	84.316.168.756.	2,91
2004*	99.173.000.000	101.038.904.000	6,39
2005*	118.950.000.000	119.250.807.000	4,57
2006**	146.449.000.000	151.271.701.000	4,75
2007**	173.861.616.000	171.098.466.000	5,75
2008**	187.504.321.000	189.980.827.000	4,82

Kaynak: GİB; “Vergi İstatistikleri”,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_12.xls.htm>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).

* 2000-2005 Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları Hariç Red ve İadeler Dahil Tutarlardır. 2004-2005 Yılları Bütçe Kanununda ve önceki yıllarda red ve iadeler vergi gelirleri içerisinde yer aldığından, 2004-2005 yılları gerçekleşen tahsilat rakamlarına da red ve iadeler dahil edilmiştir.

** 2006-2008 yıllarında Bütçe Kanunu’nda mahalli İdare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için gerçekleşen tahsilat rakamlarına da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

3- Vergi Denetimi ile Vergi Tahakkuk/ Tahsilat Oranları Arasındaki İlişki

Vergi denetiminin amacının, vergi mükelleflerinin yaptıkları beyanlarını vergi kanunlarına uygun yapıp yapmadığının araştırılması olduğunu ifade etmiştik ve bunun sonucu olarak da vergi gelirleri tahsilâtında bir artış beklenmektedir. Ülkemizdeki vergi denetim oranları ile vergi tahsilâtındaki artış oranlarını bir tablo halinde açıklamak daha faydalı olacaktır.

Tablo 22: Denetim ve Tahakkuk/Tahsilât Oranları (2000-2008)

Yıllar	Denetim Oranları (%)	Tahakkuk/Tahsilât Oranı (%)
2000	2,52	90,5
2001	2,92	90,3
2002	4,89	91,4
2003	2,91	92,5
2004	6,39	93,0
2005	4,57	92,0
2006	4,75	92,2
2007	5,75	91,1
2008	4,82	89,7

Kaynak:GİB; “Vergi İstatistikleri”,

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_20.xls.htm>, (Erişim Tarihi 08.04.2009).

Not: 1) 2005 yılı tahsilât oranına mahalli idare ve fon payları hariç, red ve iadeler dâhil edilerek alınmıştır.**2)** 2006 - 2008 yılları tahsilât oranı mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlara göre alınmıştır.**3)** 2008 yılı vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirim tutarı dâhildir.

Tablodan da görüldüğü gibi 2000-2008 yıllarındaki vergi denetim oranları ile bu yıllardaki tahakkuk/tahsilât oranları görülmektedir. Genel olarak denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilâtı oranının yüksek olması beklenmektedir ama bu her zaman geçerli bir durum değildir. Bunu 2007 yılında görmekteyiz denetim oranı yüksek olmasına rağmen tahakkuk / tahsilât oranı düşüktür. Ama tablomuzda görüldüğü gibi, denetim oranının 6.39 olarak gerçekleştiği 2004 yılında, tahakkuk / tahsilât oranı da % 93,0 olarak en yüksek orana ulaşmıştır. 2000-2008 yılları arasındaki vergi denetiminin oran ortalamasını aldığımızda 4,39 olarak bulmaktayız. 2000-2008 yıllarındaki tahakkuk/ tahsilâtının oranının ortalaması ise % 91,4 olmaktadır.

4- Vergi Denetimi ile Kayıt Dışı Ekonomi Arasındaki İlişki

Mükelleflere göre vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde en etkili araçlardan biri, vergi denetimlerinin artırılmasıdır. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin ortaya çıkışı ve boyutlarının genişlemesinin nedenlerinin başında, etkin bir vergi idaresinin olmayışı

ve vergi denetimlerinin yetersizliği gelmektedir. Mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olacaklardır³¹⁹. Bir ülke de vergi denetimi yetersiz ise o ülke de vergi kayıp ve kaçağı çok yüksek boyutlarda olacaktır. Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerin işlemlerini yakından izleyebilirse, vergi dışına çıkma eğilimleri büyük oranda azalır. Mükelleflerin her an denetlenebileceklerini düşünmeleri sonucunda da yasalara uygun davranma eğilimleri artar. Böylece vergi denetimi, yasalara uymayanlar için bir risk oluşturarak vergi kayıp ve kaçağını asgariye indirmekte ve kayıt dışılığını azaltmaktadır. Bu yüzden kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınması için vergi denetimlerin artırılması gerekmektedir.

Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı yapma düzeyini dört değişken belirlemektedir. Bunlardan birincisi bir vergi denetimi geçirme ihtimali, ikincisi beyan dışı kalan gelir sebebiyle ödenecek vergi cezası, üçüncüsü olarak mükelleflerin muhatap oldukları marjinal gelir vergisi oranı, dördüncüsü ise mükelleflerin risk alma eğilimi yatmaktadır. Mükellefler, yakalanma ihtimaline göre ödeyecekleri vergi cezası, tam beyan yapmaları halinde ödeyecekleri vergi miktarından daha düşükse, mükellefler vergi kaçırma eğiliminde olacaktır. Ama denetim geçirme ve ceza görme ihtimalleri yüksekse, vergi kaçırma eğilimi azalacaktır³²⁰.

Görüldüğü gibi vergi kayıplarını önlemek için yapılan vergi denetimlerinin etkinliği vergi kaybını azaltma derecesiyle ilişkilendirilebilir. Başka bir ifade ile vergi denetiminin etkinliği, vergi incelemesi sonucunda mükelleflerce beyan edilen matrahın olabildiğince gerçeğe yakınlaştırılmasıyla ortaya çıkmaktadır³²¹. Vergi denetimine etkinlik kazandırılarak, kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve mükellefin vergi uyumunun arttırılması arasındaki ilişki açık olarak görünmektedir. Denetim ne kadar etkin ise, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar az olmaktadır. Vergi denetimi yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe, vergi kayıplarının önüne geçebilmek de mümkün görülmemektedir.

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları konusunda yapılan çalışmalarda çok farklı değerler bulunmuştur. Bu durum yalnızca Türkiye ekonomisine özgü değildir. Diğer ülkelerde yapılan kayıt dışı ekonomi tahminlerinde de sonuçlar çok farklı

³¹⁹ “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, <<http://www.ekodialog.com/Konular/KayitdisiEkonomi.html>>, (Erişim Tarihi 07.03.2010).

³²⁰ Kıldış, **a.g.m.**, s.5.

³²¹ Savaş; **a.g.m.**, <<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>>, (Erişim Tarihi 05.01.2008).

olabilmektedir. Bu farklılığın temel nedeni, kayıt dışı ekonominin genel kabul görmüş bir ölçümleme yönteminin ve teorisinin olmamasıdır. Schneirder ve Klingmair'in fiziki girdi yaklaşımına göre; 1999-2000 dönemi için yapmış oldukları kayıt dışı ekonominin GSMH'ya oranı % 32,1'dir. Bu dönemde kayıt dışı ekonominin rakamsal büyüklüğü 644,9 dolar gibi bir meblağla ifade edilirken, kayıt dışı ekonomide kişi başına düşen GSMH 995,1 dolar olarak tahmin edilmiştir³²². Schineider and Klinglmair (2004)'in tahminlerine göre, kayıt dışı ekonominin payı gelişmekte olan Afrika ve Latin Amerika ülkelerinde % 41 düzeyinde iken, gelişmiş 21 OECD ülkesinde bu oran %17'ye ulaşmaktadır.

Tablo 23: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini Büyüklüğü

Yıllar	Kayıt Dışı (KE)	KE/GSYH	Vergi Kaybı (VK)	VK/GSYH
2000	2641699262	6,99	557459852	3,31
2001	9464791073	2,74	2131028064	1,22
2002	1576671514	25,28	341850194	11,66
2003	750606137,7	67,78	177436572	28,67
2004	5957997667	10,06	1403460392	4,27
2005	779488833,3	86,73	191107062	35,37

Kaynak: Erkuş, Karagöz; **a.g.m.**, s.137.

Yukarıdaki tabloda 2000-2005 dönemlerine ait kayıt dışı ekonomi ve vergi kaybının tahmini gösterilmektedir. Tabloda görüldüğü gibi, kayıt dışı ekonominin ve vergi kaybının GSYH'ye oranı zaman içinde dalgalı bir seyir izlemektedir. Ülkemizde 2005 döneminde, kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı %86,73'tür. Kayıt dışı ekonominin tahmin edilen büyüklüğüne bağlı olarak hesaplanan vergi kaybının GSYH'ye oranı ise % 35,37'tir³²³.

Kısaca, denetimlerin daha etkin hale getirilmesiyle, mükelleflerin beyanlarının sürekli denetimi sağlanmış olacak, böylece hem kayıt dışında kalmayı hem de kayıt altında olup eksik beyan güdüsü gibi dirençleri zamanla azaltacaktır³²⁴. Yani kayıt dışı ekonominin daraltılması ve ortadan kaldırılması için vergi denetimlerine önem

³²² Çomaklı; **a.g.e.**, s.31-32.

³²³ Hakan Erkuş, Kadir Karagöz; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak- Haziran 2009, s.139.

³²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı; **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Yayın No: 87, Ankara, Nisan 2009, s.44

verilmelidir. Vergi denetim mekanizmasının etkin ve yaygın bir şekilde çalıştırılması gerekmektedir³²⁵.

III. MÜKELLEFLERİN VERGİ DENETİMİNE BAKIŞINA İLİŞKİN MANİSA MERKEZ İLÇE'DE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI

Denetim etkinliği analizinin, denetimin mükellefler üzerindeki etkisini ortaya koymadaki yetersizliği nedeniyle, bu etkiyi ortaya koyacak bir alan araştırmasının yapılması daha isabetli sonuçlara ulaşılmasına yardımcı olacaktır. Denetimin mükellefler üzerindeki etkisi ise mükelleflerin denetime bakışı, denetim algısı ile yakından ilişkilidir. Vergi denetiminden beklenen temel fonksiyon mükellefin vergiye uyumunun arttırılması ve böylece vergi kayıp ve kaçaklarının minimum düzeye indirilebilmesidir. Denetim yoluyla vergiye uyumun arttırılabilmesi için mükellefin denetime ve denetim elemanına nasıl baktığının bilinmesi gerekir. Sosyo-demografik faktörler, gelir düzeyi, vergi ahlakı, diğer mükelleflerin tutumları, meslek grupları ve denetim elemanın davranışlarına bağlı olarak mükelleflerin denetime bakışı, dolayısıyla denetimin mükellefler üzerindeki etkisi değişebilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin denetime bakışını belirlemeye yönelik olarak Manisa Merkez İlçe'de vergi mükellefleri ile yapılan bir anket çalışmasından yararlanılması uygun görülmüştür.

A- TÜRKİYE'DE YAPILAN BENZER ÇALIŞMALAR

1993 yılında Manisa'da Mutur, Sakıncı, Çelebi, "Mükelleflerin Vergi Karşındaki Tutum ve Davranışları"nı 505 mükellefin katılımıyla gerçekleştiren bir anketle araştırmışlardır. Yapılan bu çalışmadan elde edilen denetim ve denetim elemanı ile ilgili bulgular şöyledir; Vergi mükelleflerinin denetim elemanlarının davranışları hakkındaki düşüncelerini incelediğimizde; % 41,4'ü (209 kişi) incelemenin ciddiyetine uygun tarafsız davrandıklarını, % 38,6'sı (195 kişi) hatalarımızı gösterip uyarıda bulunuyorlar, %13,1'i (66 kişi) denetim esnasında işimi aksatıp müşterilerimin karşında beni küçük düşürüyor, % 3,1'i (16 kişi) zaman zaman anlayışlı zaman zaman ters davrandıklarını ifade etmişler, % 3,8'i (19 kişi) ise bu soruyu yanıtlamamıştır. Buradan da görüldüğü

³²⁵ Abdullah Savaş, "Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Önerileri", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:72, s.61.

gibi vergi mükelleflerinin çoğunluğu denetim elemanlarının davranış biçiminden memnundur³²⁶.

İstanbul'un Esenler, Fatih, Beşiktaş ve Etiler semtlerinde Yeniçeri tarafından “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışma 300 vergi mükellefinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmadan elde edilen denetim ile ilgili bulgular şöyledir; araştırmada vergi yükümlülerinin sadece % 18,1'i denetimin çok sık yapıldığını, % 59,6'sı ise çok sık denetimle karşılaşmadıklarını, % 22,3'ünün de görüş beyan etmediği görülmüştür. Görüldüğü gibi büyük çoğunluk çok sıkı denetim yapılmadığını söylemiştir. Denetimle ilgili sorulan bir başka soruya ise, yükümlülerin % 37'si her an vergi denetimi yapılacağını düşünmekte, % 42,3'ü her an denetlenme olasılığının çok düşük olduğunu ifade etmekte iken % 20,7'si ise görüş beyan etmemiştir. Buradan da anlaşıldığı gibi her an vergi denetimi yapılıp yapılmayacağının dağılımı birbirine çok yakındır. Bir başka soruda ise, yükümlülerin % 48,3'ü vergi denetimlerinin ve cezaların yükümlünün vergisini ödemesi bakımından bir baskı unsuru olarak görmediklerini, % 41,0'ı ise bir baskı unsuru olarak gördüklerini belirtmiş, % 10,7'si ise bu konuda görüş beyan etmemiştir. Görüldüğü gibi vergi mükelleflerin çoğunluğu denetim ve cezaları bir baskı unsuru olarak görmemektedir³²⁷.

20 Kasım-14 Aralık 2006 tarihleri arasında 18 ilde 6546 kişiye “ Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı” adı altında Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından vergi mükelleflerine anket uygulanmıştır. Bu çalışmada vergi denetimi ve denetim elemanları hakkındaki bulgular şöyledir; “vergi verip vermediğim ilgililer tarafından yeterince denetlenmemektedir” şeklindeki soruya verilen cevaplarda mükelleflerin; % 53,3'ü katılmadıklarını, % 27,5'i bu görüşe katıldıklarını, % 19,3'ü kararsız olduğunu ifade etmiş, %0,9'u bu soruyu yanıtlamamıştır. Bu sorudan da anlaşıldığı gibi mükelleflerin yarısından fazlası ilgililer tarafından yeterince denetlendiklerini düşünmektedirler. Bir başka soruda ise, “Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır” ifadesine verilen cevabın dağılımı şöyledir; % 8,2'si katılmadıklarını, % 16,3'ü kararsız olduğunu, % 75,5'i ise bu düşünceye

³²⁶ B.Naci Muter, A.Kemal Çelebi, Süreyya Sakıncı; **Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Manisa,1993, s.61.

³²⁷ Yeniçeri; **a.g.m.**

katıldığını ifade etmiştir. Bu bulgulardan yola çıkarak, cezaları takiben yapılacak denetimlerin bir kere ile sınırlı kalmaması ve sıklaştırılmasının vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellef üzerinde daha caydırıcı olacağı sonucu ortaya çıkmaktadır³²⁸.

Ocak 2006-Nisan 2007 tarihleri arasında Afyonkarahisar’da Cansız tarafından “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri” hakkında bir anket çalışması, 816 vergi mükellefinin katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Bu anket sonucunun önemli bulguları ise şöyledir; bayların % 85,5’i, bayanların % 34,4’ü denetimlerin azlığının vergi kaçırmayı kolaylaştırdığını söylemiştir. Eğitim durumları açısından bakıldığında ilköğretim mezunlarının % 85,5’i, lise mezunlarının % 56,3’ü, üniversite mezunlarının % 47,1’i denetimin yetersizliğinin, vergi kaçırmayı kolaylaştırdığını ifade ederken, yüksek lisans mezunlarının % 53,8’i ise kararsız olduğunu ifade etmiştir. Buna göre eğitim düzeyi arttıkça vergi mükelleflerinin fikirleri değişmektedir. Gelir düzeyi açısından incelediğimiz zaman; 750’den az gelir elde edenlerin %100’ü, 750-1000 arasındaki gelir elde edenlerin % 65,9’u, 1001-1500 arasındaki gelir sahiplerinin % 58,3’ü denetim yetersizliğinin vergi kaçırmaya sebep olduğunu söylerken, 1500 ve üzerindeki gelir sahiplerinin % 66,7’si ise bu görüşe katılmamaktadır. Buradan da anlaşıldığı gibi, gelir düzeylerinin farklı olması mükelleflerin fikirlerini etkilemektedir³²⁹.

2008 yılında Güneydoğu Anadolu Bölgesindeki beş ilde (Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Şanlıurfa ve Mardin) Çiçek, Karakaş, Yıldız tarafından “Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılamaları ve Tutum Analizi” adındaki bir alan çalışması 1361 vergi mükellefi ile anket yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada vergi denetimi ve denetim elemanları hakkındaki bulgular şöyledir; ankete katılanların % 47,8’i (649 kişi) neredeyse katılanların yarısı devletin artan gelir ihtiyacını karşılaması için vergi denetimlerini arttırması gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca bu anket formunda vergi yükümlülerine “Vergi denetim ve inceleme elemanlarının denetleme ve inceleme esnasındaki davranışı nasıldır?” diye soru sorularak düşünceleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Bu soruda dikkat çeken durum ise, % 6,8’i (92 kişi) bu soruya yanıt vermemiştir. Bu da yükümlülerin direkt olarak vergi

³²⁸ Tuay, Güvenç; **a.g.e.**, s.57-s. 65.

³²⁹ Cansız; **a.g.m.**, s.129.

idaresi ve inceleme elemanları hakkında görüş bildirmekten kaçınmaları nedeniyle olabileceği gibi, elde edilen sonuçların kendileri için olumsuz sonuç doğurabileceği endişelerinden de kaynaklanabilir. Geriye kalanlardan % 32,5'i (413 kişi) incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar, % 26,3'ü (334 kişi) hatalarımızı gösterip uyarıda bulunarak cezaya muhatap olmamızı önlüyorlar, % 22,0'si (279 kişi) denetim esnasında işimi aksatıyor, müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyor, % 17,9'u (243 kişi) bunlarında dışında diyerek yanıtlamıştır. Genel olarak bakıldığında ise, yanıt vermeyenleri dikkate almazsak % 58,8'lik bir çoğunluk vergi inceleme elemanlarının denetim esnasındaki davranışları hakkında olumlu düşünmektedir³³⁰.

Ülkemizde mükellef davranışları hakkında çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların; mükellefin vergi denetimi ve denetim elemanı hakkındaki düşünceleri ile ilgili bölümler yukarıda açıkladığımız şekildedir. Bu çalışmalardan anlaşıldığı gibi; vergi mükellefleri vergi denetim elemanlarının davranışlarından memnundur. Ayrıca, vergi denetimlerinin yetersizliği vergi kaçırmayı kolaylaştırdığını düşünmektedirler.

B- ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Manisa İli Merkez İlçe'de 272 vergi mükellefi ve 45 denetim elemanına yöneltilen anket soruları ile yapılan bu araştırmanın, amacı, önemi, kullanılan model, araştırmanın örnekleme, verilerin çözümlenmesi ve kurulan hipotezlerle ilgili genel bilgiler aşağıdaki bölümlerde açıklanmaktadır.

1- Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi olayının iki tarafı bulunmaktadır. Verginin bir tarafını devlet ve/veya yetkisini devrettiği kamu tüzel kişileri, diğer tarafını ise vergi yükümlüsü oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi sisteminin tasarlanmasında ve oluşturulmasında devlet, yükümlülerin düşünce, görüş ve tepkilerini göz önüne almak zorundadır. Etkin, verimli ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması ve eksiksiz uygulanması için, yükümlülerin vergi ve vergi denetimi karşındaki tutum ve davranışlarının bilinmesi ve değerlendirilmesi oldukça önem taşımaktadır. Bu bağlamda yükümlülerle birebir görüşülerek, zaman zaman onların vergi hakkındaki düşüncelerinin alınması, adeta bir

³³⁰ Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız; **Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/381, Ankara, 2008, s.77 ve 92.

barometre niteliği taşıyacak, etkin ve verimli bir vergi sisteminin oluşturulmasında yol gösterici olabilecektir. Vergi denetiminin etkin ve verimli olabilmesi için vergi mükellefleri ile denetim yapmakla yetkili birimlerin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve davranışlarının bilinmesi gerekmektedir. Çünkü etkin bir vergi sisteminin kurulabilmesi için gerçekleştirilecek reformlar yine etkin bir vergi denetimi uygulamasından geçtikten sonra sağlıklı bir sonuç vermektedir. Ayrıca vergi denetim birimleri mükelleflere karşı yaklaşımını gözden geçirmesi ve daha sağlıklı ilişkiler kurması için, mükelleflerin denetim ve denetim elemanı hakkındaki düşüncelerini bilmesiyle mümkün olmaktadır. Mükelleflerin denetim ile ilgili olası tepki ve davranışlarının önceden kestirilmesi, vergi denetimi uygulamalarının daha başarılı olması bakımından yol göstericidir.

Bu anket çalışmamızın amacı, vergi denetiminin mükellefler üzerinde yarattığı etkiyi ölçmek ve vergi denetimi hakkındaki düşüncelerini belirlemektir. Bu çalışmada ayrıca, vergi mükelleflerinin denetim elemanları hakkındaki düşünceleri de tespit edilmeye çalışılacaktır.

2- Araştırmanın Modeli

Mükelleflerin ve vergi denetim birimlerinin, vergi denetimi hakkındaki düşüncelerini öğrenmek için çalışmanın bir anket çalışması ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle Manisa ili merkez ilçedeki vergi mükellefleri ile denetim yapmakla yetkili denetim birimlerine uygulanmak üzere iki farklı anket formu hazırlanmıştır. Ankete katılan vergi mükelleflerine ve denetim elemanlarına; anket sorularına verecekleri cevapların sadece bilimsel amaçlı kullanılacağı, sonuçların vergi mükellefleri ve denetim elemanları açısından ayrı olarak analiz edileceği ve cevaplarının kesinlikle açıklanmayacağı şeklinde bilgi verilmiştir. Soruların açık sade ve anlaşılır bir dille hazırlanmasına dikkat edilmiş ve cevap şıklarının herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesi için titizlik gösterilmiştir.

3- Araştırmanın Evreni ve Örnek Kitle

Bilimsel araştırmaların hem zaman hem de maliyet açısından külfetleri oldukça yüksek olduğu ve çalışmaların belirli bir zaman dilimi içerisinde tamamlanması gerektiği için, araştırmacılar konu edindikleri araştırma alanında (Araştırmanın Evreni) bulunan bütün denekleri araştırmaya dâhil etme şansına sahip değildirler. Bu nedenle, araştırmacılar araştırdıkları alanı temsil ettiklerine inandıkları küçük bir grubu (Örnek

Kütleyi) değişik yöntemler kullanarak oluşturup çalışmalarını bu kütle üzerinde yapmaktadırlar. Bu kütleyle ilişkin bulgularını ise evrene genellemektedir. Kural olarak örnek kütlenin büyüklüğü evrene yaklaştıkça, örnek kütlenin temsil gücü artmaktadır. Örnek kütle belirlenirken ise, olasılığa dayalı (önyargısız) ve olasılığa dayalı olmayan örnekleme yöntemlerinden birisi kullanılmaktadır³³¹. Bu araştırmada, olasılığa dayalı örnekleme yöntemlerinin en yaygın kullanılanlarından biri olan “basit tesadüfî örnekleme yöntemi” kullanılmıştır.

Çalışmada ankete katılmak isteyen tüm mükellefler kabul edildiği için taraf tutulmamıştır, yani belirli bir grup herhangi bir nedenle tercih edilmemiştir, çünkü örneklem seçiminde taraf tutulmayarak rastgeleleştirme yapmak araştırmanın güvenilirliği için gerekli görülmektedir³³². Anket çalışmasının alanı, Manisa Merkez ilçedeki faaliyet gösteren tüm vergi yükümlüleridir. Manisa ilinin sosyo-ekonomik yapısında; tarım, sanayi ve hizmetler sektörlerinin oldukça dengeli bir şekilde dağılması nedeniyle, bu çalışma için uygun bir alan olduğu düşünülmüştür. Alan seçiminde, hem çok sayıda deneğe ulaşılabilmesi hem de örnek kitlenin yoğunlaştığı yer olması nedeniyle merkez ilçe ile sınırlı tutulmuştur. Kitle ise, Manisa Merkez İlçe’de faaliyet gösteren, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri ile basit usule tabi vergi yükümlülerinden oluşmaktadır. Manisa Merkez İlçede anketler rastgele seçilen 320 kişiye dağıtılmış, daha sonra geri toplanmıştır. Dağıtılan 320 anketin 272 tanesinden cevap alınabilmektedir. Geri dönüşüm oranı % 85’dir. Böylece deneklerden toplanan verilerden elde edilen sonuçların tüm kitleyi temsil edilebileceği varsayılmıştır.

Aşağıda ankete katılan 272 kişinin genel özellikleri hakkında çeşitli bilgiler verilmektedir. Yükümlülerin kişisel bilgileri açısından ulaşılan istatistiksel verileri, vergi denetimine karşı gösterilen davranışların kişisel niteliklere göre değişip değişmediği hakkında bilgi sağlayacaktır. Bu nedenle, öncelikle anketimize katılan yükümlülerin kişisel profilleri hakkındaki verilerin sunulması, yükümlülerin genel olarak nasıl bir yapıda oldukları hakkında değerlendirme yapılmasına olanak sağlamış olacaktır.

Manisa ili merkez ilçedeki denetim yapmakla yetkili denetim birimlerine uygulanmak üzere de anket formu hazırlanmıştır. Vergi denetim elemanlarının

³³¹ Çiçek, Karakaş, Yıldız; **a.g.e.**, s.60

³³² Çiçek, Karakaş, Yıldız; **a.g.e.**, s.64.

tamamına ulaşılmış olup 45 (bunların 5’ü vergi dairesi müdürü, 25’i vergi denetmeni, 6’sı yeminli mali müşavir ve 9’u ise daha önce Manisa’da denetim yapmış) kişiyle yüz yüze görüşme yapılarak anket formları doldurulmuştur. Alfa katsayısı; 0,00 ile 0,40 arasında ise ölçek güvenilir değil, 0,40 ile 0,60 arasında ise ölçek düşük güvenilirlikte, 0,60 ile 0,80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir, 0,80 ile 1,00 arasında ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir şeklinde yorumlanmaktadır³³³. Ancak denetim elemanlarına sorulan soruların Alfa Katsayısı (Cronbach’s Alpha) değeri güvenilir olarak bulunmamıştır. Bu nedenle denetim elemanları ile yapılan anket teze konulmamıştır.

4- Veri Toplama Aracı ve Verilerin Çözümlemesi

Değerlendirilebilir niteliklere sahip anket formlarının analizinde Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi (Statistical Package for Social Science- SPSS 16.0 for Windows) kullanılmıştır. İşletme, ekonomi, sosyoloji, psikoloji ve pazarlama gibi birçok alanda yaygın olarak kullanıldığından biz de SPSS programını tercih ettik. Ayrıca Excel programı kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve yorumlanmıştır.

Araştırmaya 25 Şubat - 15 Haziran 2009 tarihleri arasında Manisa Merkez İlçe’de bulunan, vergi mükellefleri ile denetim yapmakla yetkili kişilerden anketin uygulamasını kabul eden kişiler dâhil edilmiştir. Anketi üç kısma ayırırsak; ilk bölümünde vergi mükelleflerinin ve denetim elemanlarının demografik özelliklerini saptamaya yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise vergi ve vergi denetim ile ilgili mükelleflerin ve denetim elemanlarının bilgi düzeylerine yönelik sorular yer almaktadır. Üçüncü kısımda ise vergi mükelleflerinin 24 sorusu, denetim elemanlarının 13 sorusu 5’li Likert tipi ile sorulmuştur. Bu ölçeğe göre denekler sorulara (1= Kesinlikle Katılmıyorum)’dan (5=Kesinlikle Katılıyorum)’a uzanan bir aralıkta bir cevap vermektedir.

Araştırmada verilerin çözümülenmesi için veri çözümlemeye yönelik paket program kullanılmıştır. Veri girişleri araştırmacı tarafından, çözümleme işlemleri istatistikçi desteği ile gerçekleştirilmiştir. Verilerin çözümülenmesi amacıyla aşağıdaki teknikler kullanılmıştır. Verileri sınıflandırmak için frekans ve yüzde değerleri

³³³ Hasan Oruçoğlu, Nihat Yılmaz, Abdülkadir Şengün, Funda Kont Çobankara; “Yeni Bir Bilgisayarlı Sıvı Filtrasyon Ölçüm Cihazının Güvenilirlik Analizi”, Cumhuriyet Üniversitesi, **Diş Hekimliği Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, S:2 2005, s.101.

hesaplanmıştır. Faktör Analizi, Güvenirlik Analizi, Tanımlayıcı İstatistikler, Çapraz Tablolar Analizi, T-testi, Anova testi ve Korelasyon Analizi kullanılmıştır.

5- Araştırmanın Problemi ve Hipotezleri

Araştırmanın problem cümlesi, “vergi mükelleflerinin denetime bakışını etkileyen faktörler nelerdir?” cümlesi olarak belirlenmiştir.

Araştırma Hipotezleri:

i- Yönsüz Hipotezler

H1: Vergi mükelleflerinin eğitim düzeylerine göre “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

H2: Vergi mükelleflerinin yaş gruplarına göre “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

H3: Vergi mükelleflerinin aylık gelirlerine göre “Denetimin Sonuçları” değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

H4: Vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerine göre “Vergi Ahlakı” değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

H5: Vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerine göre “Bilgi Düzeyi” değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

ii- Yönlü Hipotezler

H6: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H7: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Denetimin Sonuçları” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H8: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H9: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H10: Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Denetimin Sonuçları” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H11: Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H12: Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H13: Vergi mükelleflerinin “Denetimin Sonuçları” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H14: Vergi mükelleflerinin “Denetimin Sonuçları” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

H15: Vergi mükelleflerinin “Bilgi Düzeyi” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.

6- Manisa İli’nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı

Manisa Defterdarlığı’ndan alınan bilgiye göre Gelir Vergisi Mükellef sayıları aşağıda verilen tablodaki gibidir. Manisa Merkez İlçe’de gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin meslek gruplarına göre dağılımı yer almaktadır. Manisa ili genelinde 2008 yılı Şubat ayı itibariyle 71.486 Gelir Vergisi mükellefi, 8.107 Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır. 2009 yılı Şubat ayı itibariyle 69.079 Gelir Vergisi mükellefi ve 6.472 Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır.

Tablo 24: Manisa İli'nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2009 Şubat Ayı İtibariyle)

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI									
GERÇEK USUL							BASİT USUL		
Ticari Kazanç		Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	GMSİ	Diğerleri	Gerçek Usul Mükellef Toplamı	Basit Usul	Diğer Ücretli	Basit Usul Mükellef Toplamı
1.Sınıf Bilanço Esası	2.Sınıf İşletme Hesabı								
4.665	21.869	36	2.016	15.112	1.071	44.769	22.895	1.415	24.310

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı

Tablo 25: Manisa İli'nde Gerçek Usulde ve Basit Usulde Gelir Vergisi Mükelleflerinin Meslek Gruplarına Göre Dağılımı (2009 Ağustos Ayı İtibariyle)

GELİR VERGİSİ MÜKELLEF SAYILARI								
GERÇEK USUL						BASİT USUL		
Ticari Kazanç		Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı	Diğerleri	Toplam	Basit Usul	Diğer Ücretli	Basit Usul Mükellef Toplamı
1.Sınıf Bilanço Esası	2.Sınıf İşletme Hesabı							
4.681	21.936	41	1.991	17.554	46.203	23.161	1.387	24.548

Kaynak: Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı

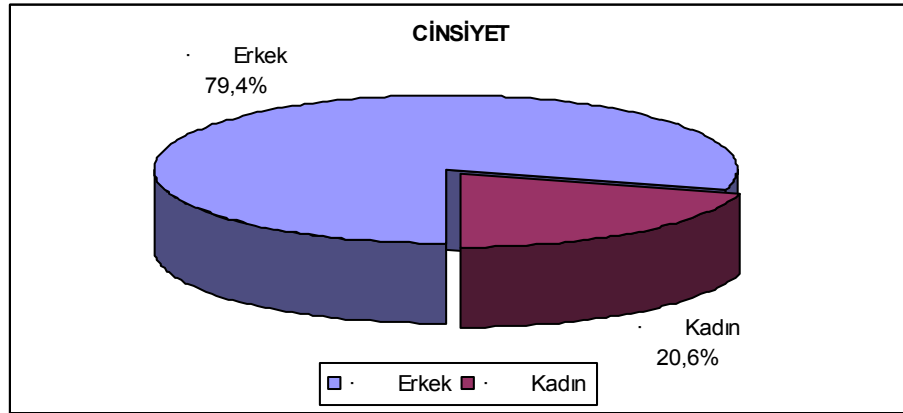
7- Araştırmaya Katılan Mükelleflerin Sosyo-Demografik Özellikleri

Tablo 26'da, anket çalışmasının uygulandığı vergi mükelleflerinin; cinsiyeti, medeni durumu, eğitim durumu, yaş grubu, aylık geliri, ekonomik faaliyetine ilişkin sosyo-demografik bilgiler yer almaktadır.

Tablo 26: Örneklem Profiline Sayısal ve Yüzdesel Dağılımı Tablosu

Demografik Özellikler	Sayı (n)	Yüzde %
<u>Cinsiyet</u>		
• Erkek	216	79,4
• Kadın	56	20,6
Toplam	272	100,0
<u>Medeni Durum</u>		
• Evli	201	76,1
• Bekâr	63	23,9
Toplam	264	100,0
<u>Eğitim Durumu</u>		
• İlköğretim	80	29,7
• Lise	91	33,8
• Ön lisans ve üzeri	98	36,4
Toplam	269	100,0
<u>Yaş Grubu</u>		
• 18-30 yaş	58	21,4
• 31-43 yaş	118	43,5
• 44 yaş ve üzeri	95	35,1
Toplam	271	100,0
<u>Aylık Gelir</u>		
• 1000 TL ve daha az	122	45,5
• 1001 TL -2500 TL	84	31,3
• 2501 TL ve daha fazla	62	23,1
Toplam	268	100,0
<u>Meslek</u>		
• Tüccar	76	28,1
• Sanayici	41	15,2
• Esnaf	67	24,8
• Çiftçi	31	11,5
• Serbest Meslek Erbabı	55	20,4
Toplam	270	100,0

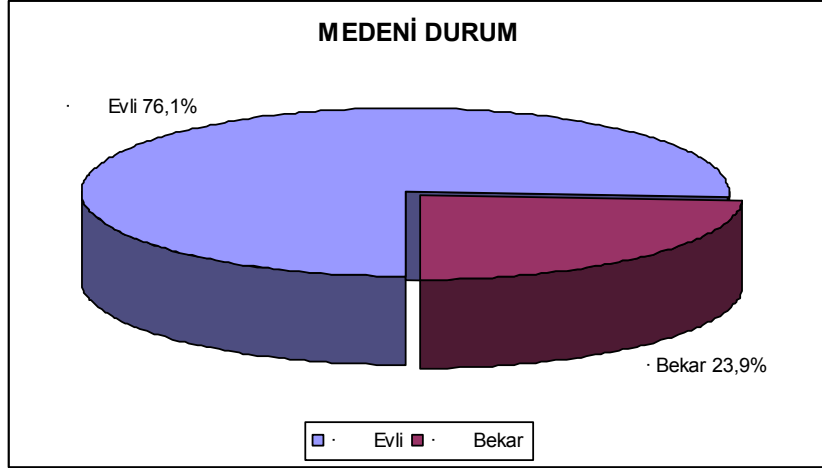
Şekil 3: Ankete Katılan Mükelleflerin Cinsiyetlerine Göre Dağılımları



Şekil 3'te ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine göre dağılımları yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine göre dağılımı incelendiğinde

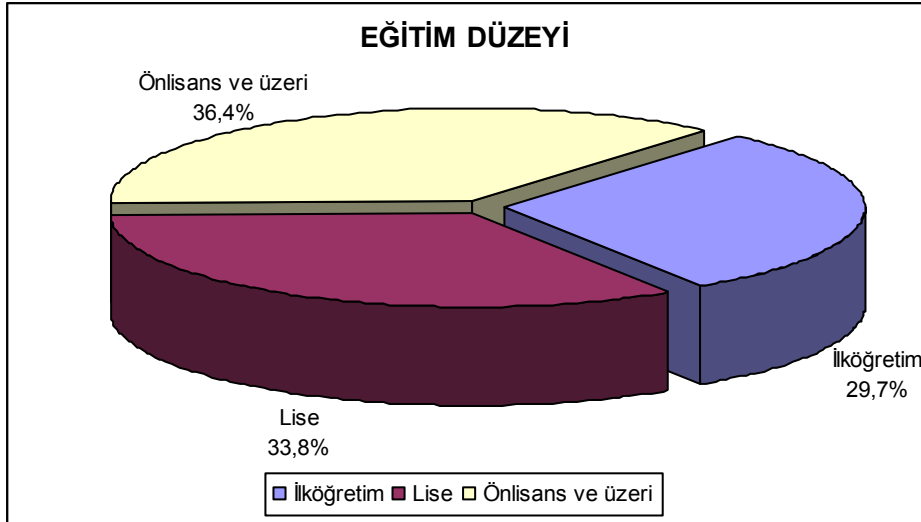
katılımcıların büyük bir çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu göze çarpmaktadır. Ankete katılanların % 20,6'sı bayan, % 79,4'ü erkeklerden oluşmaktadır.

Şekil 4: Ankete Katılan Mükelleflerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları



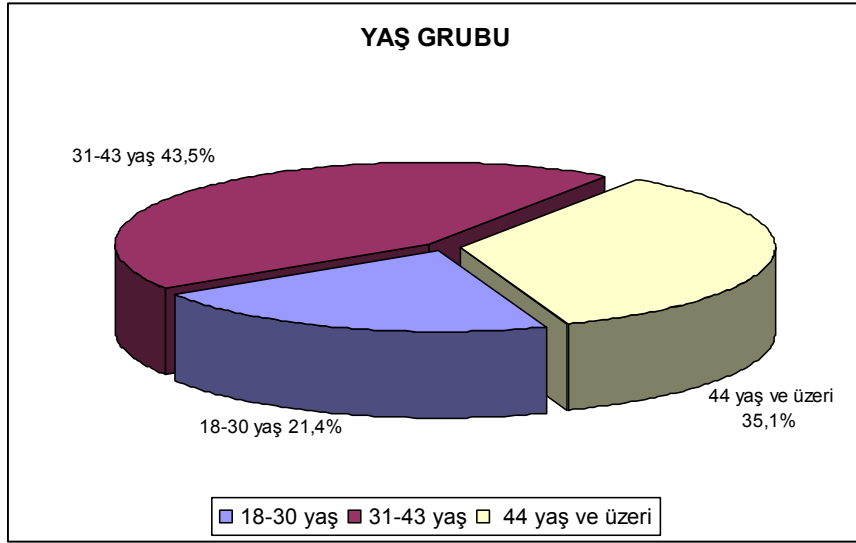
Ankete katılan mükelleflerin medeni durumlarına göre dağılımı Şekil 4'te incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun evli olduğu göze çarpmaktadır. Ankete katılanların % 76,1'i evli iken, % 23,9'u bekârdır

Şekil 5: Ankete Katılan Mükelleflerin Eğitim Düzeyleri Dağılımı



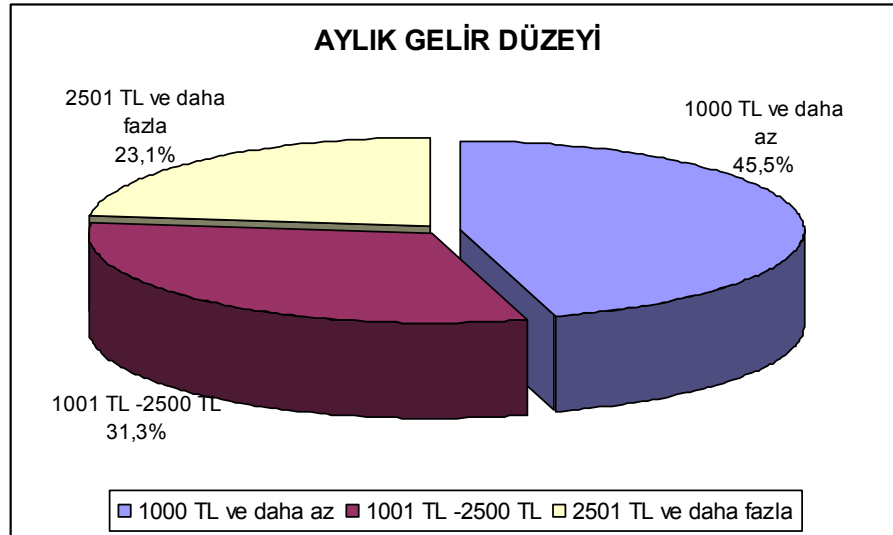
Şekil 5'te ankete katılan mükelleflerin eğitim düzeyleri yer almaktadır. Ankete katılanlardan % 29,7'si ilköğretim mezunu, % 33,8'i lise mezunu ve % 36,4'ü ön lisans ve üzeri eğitim düzeyine sahip olduklarını belirtmişlerdir. Şekil de görüldüğü gibi katılımcıların büyük çoğunluğunu lise mezunudur.

Şekil 6: Ankete Katılan Mükelleflerin Yaş Dağılımı



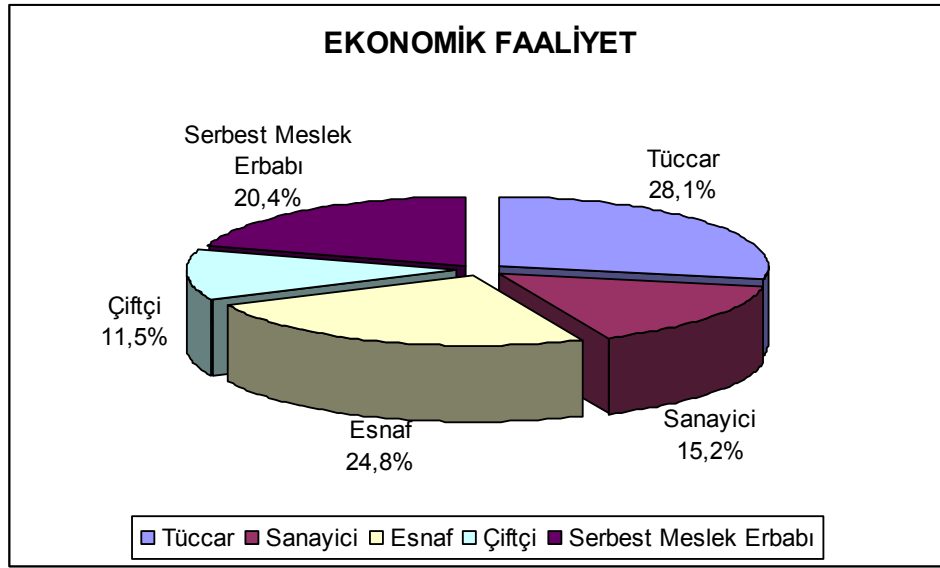
Ankete katılan mükelleflerin yaş dağılımı ise Şekil 6’da yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin % 21,4’ü 18-30 yaş, % 43,5’i 31-43 yaş ve % 35,1’i 44 yaş ve üzerindedir. Araştırmaya katılanların çoğunluğunu 31-43 yaş grubunda olan katılımcılar oluşturmaktadır

Şekil 7: Ankete Katılan Mükelleflerin Aylık Gelir Düzeyi Dağılımı



Ankete katılan mükelleflerin aylık gelir düzeyi dağılımı ise Şekil 7’de yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin % 45,5’inin 1000 TL ve daha az, % 31,3’ünün 1001-2500 TL arasında ve % 23,1’inin 2501 TL ve üzerinde aylık gelire sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu, 1000 TL ve daha az aylık gelir düzeyine sahip olduğunu belirtmişlerdir.

Şekil 8: Ankete Katılan Mükelleflerin Ekonomik Faaliyet Alanları Dağılımı



Ankete katılan mükelleflerin ekonomik faaliyet alanları dağılımı ise Şekil 8’de yer almaktadır. Ankete katılan mükelleflerin % 28,1’i tüccarlardan, % 15,2’si sanayicilerden, % 24,8’i esnaflardan, % 11,5’i çiftçilerden ve % 20,4’ü serbest meslekle uğraşanlardan oluşmaktadır. Ankete katılan mükelleflerden tüccar ve esnaflar ticari kazanç elde edenler grubunu, sanayiciler kurum kazancı elde edenler grubunu, çiftçiler zirai kazanç elde edenler grubunu, serbest meslek erbapları ise serbest meslek kazancı elde eden grubu oluşturmaktadır.

C- ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE YORUMU

Burada toplanan veri ve bu verinin istatistiksel analiz sonuçları sunulmaktadır. Araştırmanın temel bulguları kısaca özetlenmektedir. Hipotezlerin istatistiksel olarak nasıl sınandığı ve bu sınamanın sonuçları görülmektedir. Buna göre araştırmada elde edilen verilere; sıklık analizi, faktör analizi, güvenilirlik analizi, tanımlayıcı istatistikler, Çapraz tablolar Analizi, t-testi, Anova testi ve korelasyon analizine tabi tutularak bulgular yorumlanmıştır.

1- Sıklık Analizleri

Vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla uygulanan bu anketten elde edilen verilere öncelikle sıklık analizi yapılmıştır. Bu analiz iki kısımda ele alınmıştır. İlk olarak, vergi ve vergi denetimi ile ilgili olarak mükelleflerin bilgi düzeylerine yönelik soruların sıklıkları yer almaktadır.

Daha sonra ise, ankette yer alan ifadelerle, anket ölçeğine göre vergi mükelleflerinin verdikleri cevapların sıklıkları ve yüzde dağılımları ele alınmıştır.

a- Vergi Mükelleflerinin Vergi ve Vergi Denetimlerine Yönelik Düşünceleri ile İlgili Sıklık Analizleri

Bu bölümde araştırma kapsamında vergi mükelleflerine vergi ve vergi denetimleri ile ilgili görüşlerini ortaya koyabilecek ifadelerle yer verilmiştir. Bu ifadelerle verilen yanıtların dağılımı ifadeler bazında ele alınacaktır.

Tablo 27: “Sizce Vergi Ne Anlama Gelmektedir” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Zorunlu bir ödemedir.	59	22,6
Kamu hizmetlerinin karşılığıdır.	127	48,7
Bir ödevdir.	61	23,4
Bir yüküdür.	11	4,2
Teşebbüs Kabiliyetini engellemektedir.	3	1,1
Toplam	261	100,0

Mükelleflere “Sizce vergi ne anlama gelmektedir?” sorusu yöneltilmiştir. Mükelleflerin bu soruya verdikleri yanıtların % 48,7 gibi büyük bir kısmı “kamu hizmetlerinin karşılığıdır” yönündedir, % 23,4’ü verginin bir ödev olduğunu, % 22,6’sı da zorunlu bir ödeme olduğunu düşünmektedir. Görüldüğü üzere bireylerin önemsiz bir kısmı vergiye olumsuz yaklaşma eğilimi gösterirken, önemli bir kısmı ise vergiyi gerçek tanımına uygun olarak görebilmektedir.

Tablo 28: “Ülkemizde Vergi Bilinci Nasıl Artırılabilir?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık
Eğitim ve öğretim ile	168
Kamu harcamalarındaki savurganlığın giderilmesi ile	79
Vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi ile	176
Vergi oranlarının düşürülmesi ile	131
Kişi başına düşen gelir düzeyinin artırılması ile	84

Bu soruda en çok sıklığa sahip olan cevap ile mükelleflerin ülkemizdeki vergi bilincinin nasıl artırılabilceği konusundaki düşüncesinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Tablo 28’den de görülebileceği gibi ülkemizde vergi bilincinin artırılmasına yönelik olarak mükelleflere yöneltilen soruda, mükelleflerin en sıklıkla işaretledikleri yanıtlar sırasıyla “vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi ile”,

“eğitim ve öğretim ile” ve “vergi oranlarının düşürülmesi ile” olarak gerçekleşmiştir. Mükelleflerin büyük kısmının vergi sisteminin adaletsiz olduğu yönünde bir yargıya sahip olduğu dikkati çekmektedir.

Tablo 29: “Şimdiye Kadar Kaç Defa İncelemeye Tabi Tutuldunuz?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	100	36,8
Sadece 1 defa	52	19,1
1-5 arasında	80	29,4
5’ten fazla	40	14,7
Toplam	272	100,0

Mükelleflerin % 36,8’i şimdiye kadar hiç inceleme geçirmediğini, %19,1’i sadece 1 defa, % 29,4’ü 1-5 arasında, % 14,7’si 5’ten fazla incelemeye tabi tutulduklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla mükelleflerin büyük kısmının inceleme geçirmediği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 30: “Geçirmiş Olduğunuz Denetimler Sonucunda Son 5 Yıl İçinde Herhangi Bir Cezayla Karşılaştınız mı?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi	75	27,8
Evet	73	27,0
Hayır	122	45,2
Toplam	270	100,0

Tablo 30’dan da görülebileceği gibi araştırmaya katılan mükelleflerin % 27,8’i şimdiye kadar hiç inceleme geçirmediğini, % 27,0’si geçirdiği denetimler sonucunda 5 yıl içinde bir ceza ile karşılaştıklarını ve % 45,2’si böyle bir ceza ile karşılaşmadıklarını belirtmişlerdir. Tablodan da görüldüğü gibi, mükelleflerin büyük çoğunluğu geçirmiş oldukları denetim sonrasında herhangi bir ceza ile karşılaşmadığını söylemiştir.

Tablo 31: “Mal Veya Hizmet Satın Aldığınız/Sattığınız Kişilerden Veya Kurumlardan Belge İstemenizde Etken Olan En Önemli Neden Aşağıdakilerden Hangisidir?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Vergi Denetimleri	29	11,4
Vicdanım	44	17,3
Karşı tarafın isteği	9	3,5
Satıcının/Alıcının vergisel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamak	172	67,7
Toplam	254	100,0

Tablo 31’de görüldüğü üzere mükelleflerin % 11,4’ü vergi denetimlerinden, %17,3’ü vicdanından, % 3,5’i karşı tarafın isteğinden ve % 67,7’si satıcının/alıcının vergisel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamak istediğinden dolayı belge istemektedirler.

Tablo 32: “Aşağıdaki Belirtilen Kavramlardan Bildiklerinizi İşaretleyiniz” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık
Denetim	243
Yoklama	190
Revizyon	115
Arama	137
Uzlaşma	192
Matrah	194
Zamanaşımı	173
İnceleme	220

Bu soruda en çok sıklığa sahip olan cevap ile mükelleflerin en çok bildikleri kavramın ortaya konulması amaçlanmaktadır. Tablo 32’den de görülebileceği gibi araştırmaya katılan mükelleflerden çoğu genelde belirtilen kavramları bilmektedir. Bu kavramlardan “Denetim”, “İnceleme”, “Matrah”, “Uzlaşma” ve “Yoklama” mükelleflerin büyük çoğunluğu tarafından bilinmektedir. “Revizyon” ise en az bilinen kavramdır.

Tablo 33: “Vergi Kaçıranlara Karşı Bakış Açımız Nasıldır?” İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık
Vatan Haini	125
Hırsız	172
Zorunlu olduğu için	70
Kurnaz bir insan	79
Normal bir davranış	15

Bu soruda en çok sıklığa sahip olan cevap ile mükelleflerin vergi kaçırınlara bakışı ortaya konulmaktadır. Tablo 33’den de görülebileceği gibi araştırmaya katılan mükelleflerin çoğu vergi kaçırınlara hırsız olduğunu düşünmektedir. Mükelleflerin büyük bir kısmı da aynı zamanda vergi kaçırınlara vatan haini olduklarını düşünmektedir. Vergi kaçırmanın normal bir davranış olduğunu düşünen katılımcıların sayısı oldukça azdır.

b- İfadelere Verilen Cevapların Sıklık Analizleri

Anket ölçeğine göre vergi mükelleflerinin verdikleri cevapların sıklıkları ve yüzde dağılımları ankette yer alan soru sırasıyla ele alınmış ve bulgular yorumlanmıştır.

SORU 1: Vergi Verip Vermediğim İlgililer Tarafından Yeterince Denetlenmemektedir.

Tablo 34: Soru 1’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	57	21,0
Katılmıyorum	93	34,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	38	14,0
Katılıyorum	66	24,4
Kesinlikle Katılıyorum	17	6,3
Toplam	271	100,0

Not: Ort=2.61, SS=1.24, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla, katılımcılara “Vergi verip vermediğim ilgililer tarafından yeterince denetlenmemektedir” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 34’de görülmektedir. Tablo 34’de yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin vergi verip vermediğinin ilgililer tarafından denetlenmediği görüşüne katılmamaktadır. Katılımcıların çoğunluğu denetlendiğini

ifade etmektedir. Ankete katılan 38 kişi ise bu ifadeye ne katılıp, ne de katılmadıklarını bildirmişlerdir.

SORU 2: Gelir İdaresi Başkanlığı Yeterince Mükellef Odaklı Davranmamaktadır.

Tablo 35: Soru 2'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	8,4
Katılmıyorum	81	30,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	43	15,9
Katılıyorum	90	33,3
Kesinlikle Katılıyorum	33	12,2
Toplam	270	100,0

Not: Ort=3,11, SS=1.24, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 35'te yer alan bulgulardan da anlaşılacağı gibi, mükelleflerin çoğunluğu Gelir İdaresi Başkanlığının mükellef odaklı olmadığını düşünmektedir. Ancak katılımcıların önemli bir kısmı da bu soruya “Katılmadıklarını” bildirmişlerdir.

SORU 3: Vergi Kaçırıldığı İçin Bir Defa Cezalandırılan Mükellefin Tekrar Denetlenmesi Daha Caydırıcı Olacaktır.

Tablo 36: Soru 3'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	5,5
Katılmıyorum	31	11,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	33	12,2
Katılıyorum	121	44,6
Kesinlikle Katılıyorum	71	25,2
Toplam	271	100,0

Not: Ort=3,75, SS=1.13, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Katılımcılara “Vergi kaçırıldığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Mükelleflerin çoğunluğu katıldıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla mükellefler denetim sonucu yakalanan mükelleflerin cezalandırılması durumunda, bu mükellefin denetim altında tutulması halinde vergi kaçırma yoluna tekrar başvurmayaacağı kanaatindedir.

SORU 4: Bir Tanıdığım Vergi Kaçırır Ve Yakalanmazsa, Bu Bende De Zaman Zaman Vergi Kaçırabileceğim Fikrini Doğurur.

Tablo 37: Soru 4'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	68	25,1
Katılmıyorum	54	27,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	34	12,5
Katılıyorum	56	28,0
Kesinlikle Katılıyorum	19	7,0
Toplam	271	100,0

Not: Ort=2.65, SS=1.31, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 37'de görülmektedir. Mükelleflerin çoğunluğu bu ifadeye “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yanıtını vermişlerdir. Ancak bu ifade ile ilgili mükelleflerin hiç azımsanmayacak bir kısmı da bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu kapsamda mükelleflerin birbirlerinden vergi kaçırma gibi olumsuz davranışları benimseme konusunda, diğer mükelleflerden etkilenme düzeylerinin yüksek olduğu ve denetim etkinliğinin azalması durumunda mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin artacağı sonucuna varılabilir.

SORU 5: Denetlenmeyeceğimi Bilsem Dahi Verdiğim Mal Ve Hizmeti Kayda Geçiririm.

Tablo 38: Soru 5'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	3,7
Katılmıyorum	26	9,6
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	30	11,0
Katılıyorum	99	36,4
Kesinlikle Katılıyorum	107	39,3
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3.98, SS=1.11, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin % 75'ten fazlası denetlenmeyeceklerini bilseler dahi sattıkları mal ve hizmetleri kayda geçireceklerini beyan ettikleri görülmektedir. Bu soruya verilen yanıtlardan anlaşılmaktadır ki denetim mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasında

etkili bir araç olsa da, ahlak, vergi bilinci gibi birtakım diğer faktörlerin denetimden daha önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Mükelleflerin vergi denetimi ile ilgili olumsuz düşüncelerini değiştirmede etkili olduğunu düşündüğümüz en önemli unsurlardan birisi, denetim elemanlarının mükelleflere karşı göstereceği tarafsız tutum, güven verici ve yapılan işin ciddiyetine uygun bir davranış biçimi ve vergi kanunlarının tanıdığı olanaklar içerisinde yardım yapmaya hazır, mesleki bilgi ve uzmanlığa sahip olmasıdır. Bu kapsamda, aşağıda yer alan 6-7-8-9 ve 10. sorular mükellefin denetim elemanına ve dolayısıyla denetime bakışını ortaya koymak üzere sorulmuştur.

SORU 6: Vergi Denetim Ve İnceleme Elemanları, İncelemenin Ciddiyetine Uygun Olarak Tarafsız Davranıyorlar.

Tablo 39: Soru 6'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	22	8,1
Katılmıyorum	66	24,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	54	19,9
Katılıyorum	89	32,7
Kesinlikle Katılıyorum	41	15,1
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3,22, SS=1.21, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin % 47 gibi büyük çoğunluğu denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandığına katıldıklarını ve kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Ancak mükelleflerin % 32 gibi önemli bir kısmının yanıtı ise katılmıyorum yönündedir.

SORU 7: Denetim Elemanları Hatalarımızı Gösterip, Uyararak Cezaya Muhatap Olmamızı Önlüyorlar.

Tablo 40: Soru 7'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	10,3
Katılmıyorum	66	24,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	52	19,1
Katılıyorum	101	37,1
Kesinlikle Katılıyorum	25	9,2
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3,11, SS=1.78, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum, (5) Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 40’ta yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin büyük çoğunluğu denetim elemanlarının hatalarını gösterdiğini uyararak cezayı önlediği görüşüne katıldıklarını belirtmişlerdir. Ancak mükelleflerin 66 kişilik önemli bir kısmının görüşü de katılmıyorum yönündedir.

SORU 8: Denetim Elemanları, Denetim Esnasında İşimi Aksatarak Müşterilerimin Ve Çalışanlarımın Yanında Beni Küçük Düşürüyorlar.

Tablo 41: Soru 8’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	66	24,4
Katılmıyorum	100	36,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	47	17,3
Katılıyorum	39	14,4
Kesinlikle Katılıyorum	19	7,0
Toplam	271	100,0

Not: Ort=2.43, SS=1.20, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

“Denetim elemanları, denetim esnasında işimi aksatarak müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyorlar” sorusuna mükelleflerin büyük çoğunluğu bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Ancak mükelleflerin 47 kişilik bir kısmının görüşü “Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum” yönündedir.

SORU 9: Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Veya Vergi Denetmenleri Tarafından Yapılan Vergi Denetimleri Sonrasında Vergi Yükümlülüklerimiz Konusundaki Bilgilerimiz Artırmaktadır.

Tablo 42: Soru 9’a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	17	6,3
Katılmıyorum	50	18,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	49	18,1
Katılıyorum	115	42,4
Kesinlikle Katılıyorum	40	14,8
Toplam	271	100,0

Not: Ort=2.43, SS=1.14, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin büyük çoğunluğu denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimi sonrasında vergi yükümlülükleri konusunda bilgilerinin arttığı görüşüne katıldıklarını belirtmişlerdir. Ancak mükelleflerin 49 kişilik bir kısmının görüşü “Ne katılıyorum, Ne katılmıyorum” yönündedir.

SORU 10: Vergi Denetimi Yapan Elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Ve Vergi Denetmenlerinin Sahip Oldukları Bilgi Düzeyinin Yeterli Olduğuna İnanıyorum.

Tablo 43: Soru 10’a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	17	6,2
Katılmıyorum	62	22,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	50	18,5
Katılıyorum	98	36,2
Kesinlikle Katılıyorum	44	16,2
Toplam	271	100,0

Not: Ort=3,33, SS=1.17, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin büyük çoğunluğu Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmenlerinin sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğunu kanaatindedir. Ancak mükelleflerin 62 kişilik bir kısmının gr “Katılmıyorum” yönündedir.

SORU 11: Vergi Denetimlerinin, Vergiyle İlgili Yükümlülüklerini Yerine Getirenler İle Getirmeyenleri Ayırmakta Etkili Olduğuna İnanıyorum.

Tablo 44: Soru 11’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	30	11,2
Katılmıyorum	62	23,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	56	20,8
Katılıyorum	85	31,6
Kesinlikle Katılıyorum	36	13,4
Toplam	269	100,0

Not: Ort=3,13, SS=1.23, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

“Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum” sorusuna mükelleflerin verdikleri yanıtlar arasında orantılı bir dağılım olduğu görülmektedir. Bu ifadeye katılan mükellefler olduğu gibi katılmayanlar da bulunmaktadır. Ancak, bu sorudaki dağılım, mükellefin vergi denetiminin fonksiyonları konusunda yeterince bilgiye sahip olmadığını ortaya koymaktadır.

SORU 12: Yapılmakta Olan Vergi Denetimi Yöntemleriyle Beyan Edilmemiş Kazançlar Ortaya Çıkmaktadır.

Tablo 45: Soru 12'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	22	8,2
Katılmıyorum	47	17,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	48	17,8
Katılıyorum	105	39,0
Kesinlikle Katılıyorum	47	17,5
Toplam	269	100

Not: Ort=3,40, SS=1.20, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

“Yapılmakta olan vergi denetimi yöntemleriyle beyan edilmemiş kazançlar ortaya çıkmaktadır” sorusuna Tablo 45'te görüldüğü üzere mükelleflerin verdikleri yanıtlar genellikle “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Mükelleflerin % 56'lık kısmı vergi denetimi yöntemleriyle beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkarıldığı kanaatindedir. Bu durum mükelleflerin vergi ödevinden kaçabilme fırsatı bulduğunda, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmediklerini ortaya koymaktadır.

SORU 13: Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır.

Tablo 46: Soru 13'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	7,0
Katılmıyorum	68	25,2
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	55	20,4
Katılıyorum	80	29,6
Kesinlikle Katılıyorum	48	17,8
Toplam	270	100,0

Not: Ort=3.261, SS=1.22, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin verdikleri yanıtların % 47 gibi büyük çoğunluğu “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Dolayısıyla mükelleflerinin beyanlarını tam ve gerçeğe uygun olarak yapmasında vergi denetiminin etkisinin yüksek olduğunu göstermesi açısından bu sonuç önemlidir. Ancak bu soruya %17'lik bir grup “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde yanıt vermişlerdir.

SORU 14: Vergi borcumuzu zamanında ve tam olarak ödememizde vergi denetimlerinin etkisi çok fazladır.

Tablo 47: Soru 14’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	34	12,6
Katılmıyorum	94	34,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	38	14,1
Katılıyorum	73	27,1
Kesinlikle Katılıyorum	30	11,2
Toplam	269	100,0

Not: Ort=2.89, SS=1.25, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 47’de yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin vergi borçlarını tam ve zamanında ödemelerinde denetimlerin etkisinin olduğunu düşünenler olduğu gibi böyle düşünmeyenler de vardır.

SORU 15: İşimizde Veya İşyerimizde (Çalıştırdığınız İşçi Sayısında Artış Veya Azalış, Şube Açma Veya Kapama, İşe Başlama Veya Bırakma, Gibi..) Vergilendirme İle İlgili Değişiklikler Olduğunda, Bunları Vergi Dairesine Bildirmemizde Vergi Denetimlerinin Etkisi Olmaktadır.

Tablo 48: Soru 15.’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	10,3
Katılmıyorum	74	27,1
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	51	18,8
Katılıyorum	90	33,1
Kesinlikle Katılıyorum	29	10,7
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3,07, SS=1.20, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 48’de yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin verdikleri yanıtların arasında orantılı bir dağılım olduğu görülmektedir. Bu ifadeye katılan mükelleflerin oranı % 43 iken, katılmayanların oranı %37’dir. Ayrıca mükelleflerin % 18’i “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermişlerdir. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye ilişkin şekli yükümlülüklerini yerine getirirken vergi denetimlerini çok da önemsemedikleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumun temel nedeni ise kanımızca vergi denetim oranının düşüklüğüne bağlıdır.

SORU 16: Vergi Denetimi Sonucunda Yapılan Bir İşlemin İptali İçin Vergi Mahkemesine Başvurmak Çok Faydalıdır.

Tablo 49: Soru 16'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	6,6
Katılmıyorum	32	11,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	62	22,8
Katılıyorum	112	41,2
Kesinlikle Katılıyorum	48	17,6
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3.5 1, SS=1.11, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Denetim sonucu yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurulmasının yararlı olacağını düşünen mükellef sayısı oldukça fazladır. mükelleflerin çoğu bu ifadeye % 58'lik bir oranla “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönünde yanıt vermişlerdir. Ancak 62 kişi de “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” yanıtını vermişlerdir.

SORU 17: Vergi Veya Vergi Denetimi İle İlgili Değişiklikleri Kolayca Takip Edebiliyorum.

Tablo 50: Soru 17'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	7,8
Katılmıyorum	99	36,7
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	50	18,5
Katılıyorum	73	27,0
Kesinlikle Katılıyorum	27	10,0
Toplam	270	100,0

Not: Ort=2.95, SS=1.16, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 50'de görüldüğü üzere, mükelleflerin bir kısmı vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edebildiklerini düşünürken diğer bir kısmı da kolayca takip edemediklerini düşünmektedirler. Yanıtların dağılımından da anlaşıldığı gibi, vergi ve vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri daha kolay takip edilebilir hale getirilmesi gerektiği söylenebilir.

SORU 18: “Sahte Belge Kullanılmasının, Vergi Denetiminin Yetersizliğinden Kaynaklandığı” Düşüncesine İnanıyorum.

Tablo 51: Soru 18’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	26	9,6
Katılmıyorum	59	21,8
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	33	12,2
Katılıyorum	91	33,6
Kesinlikle Katılıyorum	62	22,9
Toplam	271	100,0

Not: Ort=3,38, SS=1.31, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin % 56’sı sahte belge kullanımının denetimin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünmekteyken % 30’luk kısmı bu kanaate sahip olmadığını ifade etmiştir. Dolayısıyla vergi denetimlerinin belge düzenin sağlanmasında önemli bir role sahip olduğunu söylemek mümkündür.

SORU 19: Denetim Yöntemi Ve Sonuçları Hakkında Yeterli Bilgiye Sahibim.

Tablo 52: Soru 19’a Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	7,8
Katılmıyorum	83	30,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	59	21,9
Katılıyorum	80	29,7
Kesinlikle Katılıyorum	26	9,7
Toplam	269	100,0

Not: Ort=3,03, SS=1.14, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Katılımcılara “Denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahibim” ifadesi yöneltilmiş ve onlardan bu ifadeye katılıp katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 52’de görülmektedir. Tablo 52’de yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin verdikleri yanıtların arasında orantılı bir dağılım olduğu görülmektedir. Bu ifadeye katılan mükellefler olduğu gibi katılmayanlar da bulunmaktadır.

SORU 20: Yakalanma Olasılığının Fazla Olduğunu Düşünen Mükellefin Daha Az Vergi Kaçıracağına İnanıyorum.

Tablo 53: Soru 20'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	16	5,9
Katılmıyorum	46	16,9
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	36	13,2
Katılıyorum	105	38,6
Kesinlikle Katılıyorum	69	25,4
Toplam	272	100,0

Not: Ort=3.61, SS=1.20, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Tablo 53’de görüldüğü üzere, mükelleflerin “Yakalanma olasılığının fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçıracağına” inandıkları ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin çoğunun bu ifadeye verdikleri yanıt “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Bu kapsamda, mükelleflerin daha sık denetlenmesinin, vergi kaçakçılığının önüne geçmek konusunda önemli bir adım olacağı söylenebilir.

SORU 21: Vergi Kaçırmanın Cezalandırılması Gereken Ciddi Bir Suç Olduğunu Düşünüyorum.

Tablo 54: Soru 21’e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	3,7
Katılmıyorum	20	7,4
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	28	10,3
Katılıyorum	70	25,7
Kesinlikle Katılıyorum	144	52,9
Toplam	272	100,0

Not: Ort=4,17, SS=1.11, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflere, “Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olduğunu” düşünüp düşünmedikleri sorulmuş, mükelleflerin % 78,6’sı vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olarak düşündüklerini ifade etmişlerdir..

SORU 22: Bir Mükellef İçin Vergi Ödemek Ahlaklı Olmanın Bir Göstergesidir.

Tablo 55: Soru 22'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	14	5,3
Katılmıyorum	19	7,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	24	9,2
Katılıyorum	61	23,3
Kesinlikle Katılıyorum	144	55,0
Toplam	262	100,0

Not: Ort=4,15, SS=1.18, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5), Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin %78,3'lük büyük bir çoğunluğu vergi ödemenin ahlaklı olmanın bir göstergesi olduğu düşüncesindedir. Vergi ödemek ile ahlaklı olmak arasında bire ilişki olmadığı düşünen mükellefler % 12'lik bir orana sahipken, bu konuda kararsız olan mükellefler ise % 9,2'lik bir orandadır.

SORU 23: Herhangi Bir Ortamda Vergi Kaçırıldığına Tanık Olursam, Bunu İlgili Makamlara Bildiririm.

Tablo 56: Soru 23'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	20	7,6
Katılmıyorum	40	15,3
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	61	23,3
Katılıyorum	69	26,3
Kesinlikle Katılıyorum	72	27,5
Toplam	262	100,0

Not: Ort=3,51, SS=1.25, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum.

Mükelleflerin vergi kaçırma davranışı karşısındaki eğilimlerini ölçmek üzere bu soru sorulmuştur. Mükelleflerin %53'lük kısmı, vergi kaçırıldığına tanık olduklarında bunu ilgili makamlara bildireceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin, vergi kaçıran mükellef dolayısıyla oluşan adaletsizliğe göz yummayacakları sonucuna ulaşılabilir.

SORU 24: Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterli Düzeyde Olduğunu Düşünüyorum.

Tablo 57: Soru 24'e Verilen Yanıtların Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	83	31,7
Katılmıyorum	80	30,5
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	40	15,3
Katılıyorum	40	15,3
Kesinlikle Katılıyorum	19	7,3
Toplam	262	100,0

Not: Ort=2.36, SS=1.27, (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5). Kesinlikle Katılıyorum

Mükelleflerin ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olup olmadığı hakkındaki düşüncelerini öğrenmek üzere bu soru sorulmuştur. Katılımcıların bu soruya verdikleri cevapların dağılımı Tablo 57'de görülmektedir. Tablo 57'de yer alan bulgulardan da anlaşılabileceği gibi, mükelleflerin % 62,2'si ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olmadığı kanaatindedirler.

2- Faktör Analizi

Vergi denetim uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla uygulanan ankette eşit aralıklı ölçekle sorulmuş 24 ifade bulunmaktadır. Faktör analizlerinin uygunluğunu belirlemek amacıyla veri setine uygulanan Küresellik Testi (Barlett's Test of Spiritity) sonucu 0.001 düzeyinde anlamlı, Kaizer-Mayer-Olkin örneklem değeri de 0,82 olarak bulunmuştur. Bu değer örneklemin doğru seçildiğinin bir göstergesi olarak karşımıza çıkmakta ve faktör analizine uygunluğu vurgulanmaktadır. Buna bağlı olarak, Barlett's Test of Sphericity değeri anlamlıdır. Barlett's Test of Sphericity sonucuna göre de maddeler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde ilişki vardır ve test sonucu $X^2 = 1,493$ ve $p < 0,001$ olarak gerçekleşmiştir.

Faktör analizi, gözlemlenen çok sayıdaki değişken içerisinde gruplandırılmış temel değişkenler ya da faktörler tanımlayarak değişken sayısını azaltmak amacı ile yapılmaktadır³³⁴. Analizler sonucunda ankette yer alan “Vergi verip vermediğim ilgililer tarafından yeterince denetlenmemektedir.” ifadesi faktör analizi sonucunda

³³⁴ Ayhan Ural, İbrahim Kılıç; **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.253.

ölçekten çıkartılmıştır. Anketi yanıtlayan mükellefler bu soruyu bir boyut altında toplamışlardır. Kurama göre incelendiğinde bu ifadenin bir boyut altında toplanmasının konunun içeriği ile ters düşmesinden dolayı bu soru ölçekten çıkartılmıştır.

Tablo 58: Faktör Analizi

	Faktör Yükü	Özdeğerler	Açıklanan Varyans Yüzdesi	M	F Değeri	Alpha	P
1. Faktör		5,417	23,551	3,97	33,163	,727	,001
VERGİ AHLAKI							
Bir mükellef için vergi ödemek ahlaklı olmanın bir göstergesidir.	,767						
Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm.	,728						
Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olduğunu düşünüyorum.	,656						
Herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursam, bunu ilgili makamlara bildiririm.	,626						
2. FAKTÖR		1,887	8,206	3,18	22,544	,728	,001
MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞI							
Vergi borcumuzu zamanında ve tam olarak ödememizde vergi denetimlerinin etkisi çok fazladır.	,750						
İşimizde veya işyerimizde (çalıştırdığınız işçi sayısında artış veya azalış, şube açma veya kapama, işe başlama veya bırakma, gibi..) vergilendirme ile ilgili değişiklikler olduğunda, bunları vergi dairesine bildirmemizde vergi denetimlerinin etkisi olmaktadır.	,750						
Vergiyle ilgili beyanlarımızı tam ve doğru olarak yapmamızda vergi denetiminin etkisi çok büyük olmaktadır.	,675						
Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için Vergi Mahkemesine başvurmak çok faydalıdır.	,431						
3. FAKTÖR		1,802	7,835	3,33	4,289	,618	,005
DENETİMİN SONUÇLARI							
Vergi denetimi yapan elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmenlerinin sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğuna inanıyorum.	,625						

Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum.	,608						
Yapılmakta olan vergi denetimi yöntemleriyle beyan edilmemiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.	,592						
Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü veya Vergi Denetmenleri tarafından yapılan vergi denetimleri sonrasında vergi yükümlülüklerimiz konusundaki bilgilerimiz artırmaktadır.	,580						
4. FAKTÖR		1,410	6,130	2,79	38,003	,625	,001
BİLGİ DÜZEYİ							
Vergi veya vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.	,734						
Denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahibim	,728						
Ülkemizde vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.	,585						
5. FAKTÖR		1,225	5,325	3,13	59,666	,183	,001
DENETİM ELEMANLARINA BAKIŞ							
Denetim elemanları hatalarımızı gösterip, uyararak cezaya muhatap olmamızı önüyorlar.	,698						
Denetim elemanları, denetim esnasında işimi aksatarak müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyorlar.	,675						
Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	,607						
Vergi denetim ve inceleme elemanları, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar.	,571						
6. FAKTÖR		1,085	4,716	3,18	35,653	,478	,001
DENETİM SİSTEMİNE OLAN GÜVENSİZLİK							
Gelir İdaresi Başkanlığı yeterince mükellef odaklı davranmamaktadır.	,671						
Bir tanıdığım vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu bende de zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.	,647						
“Sahte belge kullanılmasının, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığı” düşüncesine inanıyorum.	,548						
Yakalanma olasılığının fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.	,448						
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Ölçümü: ,822; Bartlett's Test of Sphericity=1,493 (p<0,001) Açıklanan Toplam Varyans: 55,764							

Vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla yapılan anket sonucu elde edilen faktör analizinde;

Tablo 58 incelendiğinde, veri setinin 6 boyut altında oluştuğu görülmektedir. Faktör analizi sonucu oluşan ilk faktör “Vergi Ahlakı” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün öz değeri 5,417’dir ve toplam varyansın % 23,55’ini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,97 vermişlerdir. “Vergi Ahlakı” değişkeninin parça güvenilirliği ,73’tür ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan ikinci faktör “Mükelleflerin Denetime Bakışı” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün öz değeri 1,887’dir ve toplam varyansın % 8,21’ini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,18 vermişlerdir. “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeninin parça güvenilirliği ,73’tür ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan üçüncü faktör “Denetimin Sonuçları”dır. Bu faktörün öz değeri 1,802’dur ve toplam varyansın % 7,84’ünü açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,33 vermişlerdir. “Denetimin Sonuçları” değişkeninin parça güvenilirliği ,62’dir ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucunda “Bilgi Düzeyi” dördüncü faktör olarak belirlenmiştir. Bu faktörün öz değeri 1,410’dur ve toplam varyansın % 6,13’ünü açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 2,79 vermişlerdir. “Bilgi Düzeyi” değişkeninin parça güvenilirliği ,63’dır ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

“Denetim Elemanlarına Bakış” faktör analizi sonucunda beşinci faktör olarak bulunmuştur. Bu faktörün öz değeri 1,225’tir ve toplam varyansın % 5,33’ünü açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,13 vermişlerdir. “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeninin parça güvenilirliği ,18’dir ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır. Bu boyutun parça güvenilirliği düşük çıkmıştır.

Faktör analizi sonucu oluşan altıncı faktör “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik”tir. Bu faktörün öz değeri 1,085’tir ve toplam varyansın % 4,72’sini açıklamaktadır. Bu faktöre göre anketi dolduranlar ortalama değer olarak 3,18

vermişlerdir. “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeninin parça güvenilirliği ,48’dir ve $p=0,001$ düzeyinde anlamlıdır.

3- Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, ölçümün tutarlı ve dengeli sonuçlar çıkarıp çıkaramayacağı ile ilişkilidir³³⁵ . Diğer bir ifade ile güvenilirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimler üzerinden veri toplamak amacı ile geliştirilen ölçme aracını oluşturan ifadelerin, kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile kullanılmaktadır. Katılımcıların ölçme aracını oluşturan ifadelere yaklaşımlarından hareket ile katılımcılara yöneltilen ifadelerin tümünün aynı konuyu ölçüp ölçmediği test edilmektedir³³⁶ .

Anket verilerinin tümüne öncelikle geçerlilik analizi ardından da güvenilirlik analizi yapılmış, güvenilirlik testi sonucunda, vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla geliştirilen ölçeğin genel Cronbach Alfa değeri ,81 ($p<0,001$) bulunmuştur. Bu nedenle ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

4- Tanımlayıcı İstatistikler

Bilimsel araştırmalarda toplanan veriler genellikle düzensiz bir durumda bulunmaktadır. İncelenen vasıflar açısından hedef kitlenin yapısını ortaya çıkarabilmek için ham veri adı verilen bu bilgilerin işlenmesi gerekmektedir. Veri işlenmesinde ise, ortalama, frekans, standart sapma, v.s. ölçütlerden yararlanılmaktadır.

³³⁵ Nilgün Avcı; **Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme, İş Tutumları ve Örgütsel Sapma Arasındaki İlişkinin Analizi**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim dalı, İzmir, 2008, s.135

³³⁶ Ural, Kılıç; **a.g.e.**, s.258.

Tablo 59: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma
VERGİ AHLAKI	272	3,94	,87982
MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞI	272	3,18	,88773
DENETİMİN SONUÇLARI	272	3,32	,81228
BİLGİ DÜZEYİ	272	2,78	,90746
DENETİM ELEMANLARINA BAKIŞ	272	3,41	,81929
DENETİM SİSTEMİNE OLAN GÜVENSİZLİK	272	3,19	,78552

Not: (1) Kesinlikle Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum, (4) Katılıyorum (5) Kesinlikle Katılıyorum.

Araştırmada elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde “Vergi Ahlakı” ile ilgili olarak ankete katılanların verdiği cevapların ortalaması 3,94, “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile ilgili soruların ortalaması 3,18, “Denetimin Sonuçları” ile ilgili bölümün ortalaması 3,32’dir.

Anketi yanıtlayan mükelleflerin “Bilgi Düzeyi” boyutuna verdikleri yanıtların ortalaması 2,78, “Denetim Elemanlarına Bakış” boyutu ortalaması 3,41 ve son olarak “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” boyutunun ortalaması 3,19’dur.

Bu sonuçlara göre katılımcıların “Vergi Ahlakı” ile ilgili sorulara verilen yanıtların ortalaması “Katılıyorum” düzeyine yakındır. Katılımcıların “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile ilgili sorulara verdiği yanıtların ortalaması “ Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” düzeyindedir. “Denetimin Sonuçları” ile ilgili sorulara verilen yanıtların ortalaması da “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” düzeyindedir. Diğer bir değişken olan “Bilgi Düzeyi” ile ilgili sorulara verilen yanıtların ortalaması “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtına yakındır. “Denetim Elemanlarına Bakış” ile ilgili katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması incelediğinde “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” düzeyindedir. Son olarak, “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni ile ilgili olarak mükelleflerin verdikleri yanıtların ortalaması “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” düzeyindedir. Buradan da anlaşıldığı gibi katılımcılar “Vergi Ahlakı” ile ilgili sorulara daha net ve açık bir şekilde cevap verirken, “Bilgi Düzeyi” ile ilgili soruları net olarak cevaplamadıkları görülmektedir.

Bu boyutlardan en olumlu ortalama sahip olan değişken “Vergi Ahlakı” olarak bulunmuşken, mükelleflerin verdikleri yanıtların en olumsuz yönde olduğu boyut ise “Bilgi Düzeyi” değişkeni olarak tespit edilmiştir.

5- Çapraz Tablolar Analizi

Bu analiz, vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan ankete katılan mükelleflerin cinsiyetlerine, medeni durumlarına, eğitim düzeylerine, yaş gruplarına, aylık gelir düzeyine ve meslek durumlarına göre sorulara verdikleri yanıtların sıklıklarını, yüzdelerini ve bu grupları arasında verilen yanıtlar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu analiz sonucunda demografik özelliklere göre ankette yer alan ifadelerle ilgili düşünceleri tespit edilecektir.

- Cinsiyet İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda cinsiyet ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 13 numaralı ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur. Tablo 60'da bu fark incelenmektedir.

Tablo 60: Cinsiyete Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Erkek	Bayan	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	15	4	19
	Yüzde (%)	%78,9	%21,1	%100,0
Katılmıyorum	Sıklık	63	5	68
	Yüzde (%)	%92,6	%7,4	%100,0
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	40	15	55
	Yüzde (%)	%72,7	%27,3	%100,0
Katılıyorum	Sıklık	61	19	80
	Yüzde (%)	%76,2	%23,8	%100,0
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	36	12	48
	Yüzde (%)	%75,0	%25,0	%100,0

Not: Pearson Chi-Square Value: 9,922 (p=0,042).

“Vergiyle ilgili beyanlarımızı tam ve doğru olarak yapmamızda vergi denetiminin etkisi çok büyük olmaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 60'da, cinsiyet ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile cinsiyet arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=9,922$ ve $p=0,042$).

Genel olarak bayan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Erkeklerin de bu soru ile ilgili düşünceleri katılıyorum yönündedir; ancak katılmadığını belirten mükelleflerin sayısı da oldukça fazladır. Buna ek olarak erkeklerden 40 kişi de bu soru ile ilgili “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

-Medeni Durum İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda mükelleflerin medeni durumları ile ifadelere verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenler bu tablolara yer verilmemiştir.

-Eğitim Düzeyi İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda eğitim düzeyi ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 2, 16, 17, 22 ve 24 numaralı ifadelerde anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 61: Eğitim Düzeyine Göre “Gelir İdaresi Başkanlığı Yeterince Mükellef Odaklı Davranmamaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		İlköğretim	Lise	Önlis. ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	5	9	9	23
	Yüzde (%)	%21,7	%39,1	%39,1	%100,0
Katılmıyorum	Sıklık	36	27	17	80
	Yüzde (%)	45,0%	33,8%	21,2%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	13	12	18	43
	Yüzde (%)	30,2%	27,9%	41,9%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	22	31	35	88
	Yüzde (%)	25,0%	35,2%	39,8%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	2	12	19	33
	Yüzde (%)	6,1%	36,4%	57,6%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 24,306 (p=0,002).

“Gelir İdaresi Başkanlığı yeterince mükellef odaklı davranmamaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 61’de, eğitim düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=24,306$ ve $p=0,002$).

Genel olarak ilköğretim ve lise mezunu katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri seçenekler arasında düzgün bir dağılım göstermiştir. Ancak ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların büyük bir çoğunluğunun görüşü “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. İlköğretim mezunu olan 13 kişi, lise mezunu olan 12 kişi ve ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan 18 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Tablodan da görüldüğü gibi, eğitim seviyesi yüksek olan katılımcılar, Gelir İdaresi Başkanlığının mükelleflerin beklentilerine önem vermediğine inanmaktadır.

Tablo 62: Eğitim Düzeyine Göre “Vergi Denetimi Sonucunda Yapılan Bir İşlemin İptali İçin Vergi Mahkemesine Başvurmak Çok Faydalıdır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		İlköğretim	Lise	Önlis. Ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	5	4	8	17
	Yüzde (%)	29,4%	23,5%	47,1%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	14	5	12	31
	Yüzde (%)	45,2%	16,1%	38,7%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	22	15	24	61
	Yüzde (%)	36,1%	24,6%	39,3%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	30	38	44	112
	Yüzde (%)	26,8%	33,9%	39,3%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	9	29	10	48
	Yüzde (%)	18,8%	60,4%	20,8%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 24,721 (p=0,002).

“Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için Vergi Mahkemesine başvurmak çok faydalıdır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 62’de, eğitim düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=24,721$ ve $p=0,002$).

Genel olarak ilköğretim, lise ve ön lisans ve üzeri eğitim durumuna sahip olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ek olarak, İlköğretim mezunu olan 22 kişi, lise mezunu olan 15 kişi ve ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan 24 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Tabloda görüldüğü gibi, her eğitim seviyesindeki katılımcıların büyük çoğunluğu, vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için Vergi Mahkemesine başvurmanın faydalı olacağına inanmaktadır.

Tablo 63: Eğitim Düzeyine Göre “Vergi Veya Vergi Denetimi İle İlgili Değişiklikleri Kolayca Takip Edebiliyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		İlköğretim	Lise	Önlis. ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	11	6	4	21
	Yüzde (%)	52,4%	28,6%	19,0%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	20	42	35	97
	Yüzde (%)	20,6%	43,3%	36,1%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	11	15	24	50
	Yüzde (%)	22,0%	30,0%	48,0%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	29	20	23	72
	Yüzde (%)	40,3%	27,8%	31,9%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	7	8	12	27
	Yüzde (%)	25,9%	29,6%	44,4%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 18,582 (p=0,017).

“Vergi veya vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 63’de, eğitim düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 18,582$ ve $p = 0,017$).

Genel olarak ilköğretim, lise ve ön lisans ve üzeri eğitim durumuna sahip olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri hem katıldıkları hem de katılmadıkları yönündedir. Ancak lise mezunlarının çoğunluğunun görüşü bu “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ek olarak, İlköğretim mezunu olan 11 kişi, lise mezunu olan 15 kişi ve ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan 24 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 64: Eğitim Düzeyine Göre “Bir Mükellef İçin Vergi Ödemek Ahlaklı Olmanın Bir Göstergesidir” İfadesine Mükelleflerin Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		İlköğretim	Lise	Önlis. ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	7	0	6	13
	Yüzde (%)	53,8%	,0%	46,2%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	3	5	11	19
	Yüzde (%)	15,8%	26,3%	57,9%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	9	10	5	24
	Yüzde (%)	37,5%	41,7%	20,8%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	11	20	29	60
	Yüzde (%)	18,3%	33,3%	48,3%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	44	55	45	144
	Yüzde (%)	30,6%	38,2%	31,2%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 20,489 (p=0,009).

“Bir mükellef için vergi ödemek ahlaklı olmanın bir göstergesidir” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 64’de, eğitim düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 20,489$ ve $p = 0,009$).

Genel olarak ilköğretim, lise ve ön lisans ve üzeri eğitim durumuna sahip olan katılımcıların çoğunluğunun görüşü “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ek olarak, İlköğretim mezunu olan 9 kişi, lise mezunu olan 10 kişi ve ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan 5 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir. Tablodan da anlaşıldığı gibi, her eğitim düzeyindeki katılımcıların büyük çoğunluğu vergi ödemenin ahlaklı olmanın göstergesi olduğunu düşünmektedir.

Tablo 65: Eğitim Düzeyine Göre “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterli Düzeyde Olduğunu Düşünüyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		İlköğretim	Lise	Önlis. ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	13	33	36	82
	Yüzde (%)	15,9%	40,2%	43,9%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	24	22	33	79
	Yüzde (%)	30,4%	27,8%	41,8%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	14	11	15	40
	Yüzde (%)	35,0%	27,5%	37,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	16	18	6	40
	Yüzde (%)	40,0%	45,0%	15,0%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	7	6	6	19
	Yüzde (%)	36,8%	31,6%	31,6%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 18,242 ($p = 0,019$).

“Ülkemizde vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 65’te, eğitim düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile eğitim düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 18,242$ ve $p = 0,019$).

Genel olarak ilköğretim, lise ve ön lisans ve üzeri eğitim durumuna sahip olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ancak, ilköğretim ve lise mezunu katılımcıların bir kısmı da katılıyorum yönünde görüş bildirmişlerdir. Ek olarak, İlköğretim mezunu olan 14

kişi, lise mezunu olan 11 kişi ve ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan 15 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

-Yaş Grupları İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda yaş grupları ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 2, 7 ve 8 numaralı ifadelerde ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 66: Yaş Gruplarına Göre “Gelir İdaresi Başkanlığı Yeterince Mükellef Odaklı Davranmamaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		18-30 yaş	31-43 yaş	44 yaş ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	1	13	8	22
	Yüzde (%)	4,5%	59,1%	36,4%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	15	28	38	81
	Yüzde (%)	18,5%	34,6%	46,9%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	13	21	9	43
	Yüzde (%)	30,2%	48,8%	20,9%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	18	40	32	90
	Yüzde (%)	20,0%	44,4%	35,6%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	11	14	8	33
	Yüzde (%)	33,3%	42,4%	24,2%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 16,825 (p=0,032).

“Gelir İdaresi Başkanlığı yeterince mükellef odaklı davranmamaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 66’da, yaş grubu ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile yaş grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 16,825$ ve $p = 0,032$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin 18-30 ve 31-43 yaş arasında olanların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak, 44 yaş ve üzerinde olan katılımcıların çoğu “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönünde yanıt vermişlerdir. Elde edilen sonuçlar belirtildiği gibi olmakla birlikte her grupta da seçeneklere verilen yanıtlar azımsanmayacak şekildedir. Ek olarak, 18-30 yaş arasında olan katılımcılardan 13 kişi, 31-43 yaş arasında olan 21 kişi ve 44 yaş ve daha fazla olan katılımcılardan 9 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 67: Yaş Gruplarına Göre “Denetim Elemanları Hatalarımızı Gösterip, Uyararak Cezaya Muhatap Olmamızı Önlüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		18-30 yaş	31-43 yaş	44 yaş ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	4	12	12	28
	Yüzde (%)	14,3%	42,9%	42,9%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	15	37	14	66
	Yüzde (%)	22,7%	56,1%	21,2%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	3	29	20	52
	Yüzde (%)	5,8%	55,8%	38,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	29	35	36	100
	Yüzde (%)	29,0%	35,0%	36,0%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	7	5	13	25
	Yüzde (%)	28,0%	20,0%	52,0%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 25,221 (p=0,001).

“Denetim elemanları hatalarımızı gösterip, uyararak cezaya muhatap olmamızı önlüyorlar” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 67’de, yaş grubu ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile yaş grupları arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=25,221$ ve $p=0,001$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin 18-30 ve 44 yaş ve üzerinde olan katılımcıların çoğunluğu bu ifadeye ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak, 31-43 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri yanıtlar arasında düzenli bir dağılımın olduğunu görmekteyiz. Ek olarak, 18-30 yaş arasında olan katılımcılardan 3 kişi, 31-43 yaş arasında olan 29 kişi ve 44 yaş ve daha fazla olan katılımcılardan 20 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 68: Yaş Gruplarına Göre “Denetim Elemanları, Denetim Esnasında İşimi Aksatarak Müşterilerimin Ve Çalışanlarımın Yanında Beni Küçük Düşürüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		18-30 yaş	31-43 yaş	44 yaş ve üzeri	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	16	18	31	65
	Yüzde (%)	24,6%	27,7%	47,7%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	20	44	36	100
	Yüzde (%)	20,0%	44,0%	36,0%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	9	29	9	47
	Yüzde (%)	19,1%	61,7%	19,1%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	9	15	15	39
	Yüzde (%)	23,1%	38,5%	38,5%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	4	11	4	19
	Yüzde (%)	21,1%	57,9%	21,1%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 16,590 (p=0,035).

“Denetim elemanları, denetim esnasında işimi aksatarak müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyorlar” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 68’de, yaş grubu ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile yaş grupları arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=16,590$ ve $p=0,035$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin genelinin bu ifade ile ilgili düşünceleri “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ek olarak, 18-30 yaş arasında olan katılımcılardan 9 kişi, 31-43 yaş arasında olan 29 kişi ve 44 yaş ve daha fazla olan katılımcılardan 9 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

-Aylık Gelir Düzeyi İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda aylık gelir düzeyi ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 6, 8, 9, 10, 13 ve 16 numaralı ifadelerde ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 69: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetim Ve İnceleme Elemanları, İncelemenin Ciddiyetine Uygun Olarak Tarafsız Davranıyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501TL ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	10	10	2	22
	Yüzde (%)	45,5%	45,5%	9,1%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	31	22	12	65
	Yüzde (%)	47,7%	33,8%	18,5%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	18	20	16	54
	Yüzde (%)	33,3%	37,0%	29,6%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	39	28	21	88
	Yüzde (%)	44,3%	31,8%	23,9%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	24	4	11	39
	Yüzde (%)	61,5%	10,3%	28,2%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 15,608 (p=0,048).

“Vergi denetim ve inceleme elemanları, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 69’de, aylık gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=15,608$ ve $p=0,048$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin genelinin bu ifade ile düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak özellikle gelir düzeyi 1000 TL ve daha az ve 1001-2500 TL arasında olan katılımcıların verdikleri yanıtların önemli bir kısmı da katılmıyorum yönündedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 18 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 20 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 16 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 70: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Denetim Elemanları, Denetim Esnasında İşimi Aksatarak Müşterilerimin Ve Çalışanlarımın Yanında Beni Küçük Düşürüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501 ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	37	14	13	64
	Yüzde (%)	57,8%	21,9%	20,3%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	52	27	20	99
	Yüzde (%)	52,5%	27,3%	20,2%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	10	18	19	47
	Yüzde (%)	21,3%	38,3%	40,4%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	12	19	8	39
	Yüzde (%)	30,8%	48,7%	20,5%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	11	6	2	19
	Yüzde (%)	57,9%	31,6%	10,5%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 26,683 (p=0,001).

Tablo 70’de “Denetim elemanları, denetim esnasında işimi aksatarak müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyorlar” ifadesine yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 26,683$ ve $p = 0,001$). Araştırmaya katılan mükelleflerin genelinin bu ifade ile düşünceleri “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 10 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 18 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 19 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 71: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Veya Vergi Denetmenleri Tarafından Yapılan Vergi Denetimleri Sonrasında Vergi Yükümlülüklerimiz Konusundaki Bilgilerimiz Artırmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501 ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	6	4	7	17
	Yüzde (%)	35,3%	23,5%	41,2%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	13	25	11	49
	Yüzde (%)	26,5%	51,0%	22,4%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	24	20	5	49
	Yüzde (%)	49,0%	40,8%	10,2%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	51	30	31	112
	Yüzde (%)	45,5%	26,8%	27,7%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	27	5	8	40
	Yüzde (%)	67,5%	12,5%	20,0%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 28,779 (p<0,001).

“Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü veya Vergi Denetmenleri tarafından yapılan vergi denetimleri sonrasında vergi yükümlülüklerimiz konusundaki bilgilerimiz artırmaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 71’de, aylık gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=28,779$ ve $p<0,001$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin genelinin bu ifade ile düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak gelir düzeyi 1001-2501 TL arasında olan katılımcıların önemli bir kısmının da bu ifade ile ilgili görüşü katılmıyorum yönündedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 24 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 20 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 5 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 72: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetimi Yapan Elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü Ve Vergi Denetmenlerinin Sahip Oldukları Bilgi Düzeyinin Yeterli Olduğuna İnanıyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501 ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	12	2	3	17
	Yüzde (%)	70,6%	11,8%	17,6%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	24	25	11	60
	Yüzde (%)	40,0%	41,7%	18,3%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	17	24	9	50
	Yüzde (%)	34,0%	48,0%	18,0%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	45	24	28	97
	Yüzde (%)	46,4%	24,7%	28,9%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	23	9	11	43
	Yüzde (%)	53,5%	20,9%	25,6%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 19,045 ($p=0,015$).

“Vergi denetimi yapan elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmenlerinin sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğuna inanıyorum” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 72’de, aylık gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık

olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 19,045$ ve $p = 0,015$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin genelinin bu ifade ile düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak gelir düzeyi 1001-2501 TL arasında olan katılımcıların bu ifade ile ilgili olarak görüşlerinde seçenekler arasında düzenli bir dağılım olduğu görülmektedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 17 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 24 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 9 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 73: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501 ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	8	2	9	19
	Yüzde (%)	42,1%	10,5%	47,4%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	29	23	16	68
	Yüzde (%)	42,6%	33,8%	23,5%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	20	24	10	54
	Yüzde (%)	37,0%	44,4%	18,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	38	25	15	78
	Yüzde (%)	48,7%	32,1%	19,2%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	27	9	12	48
	Yüzde (%)	56,2%	18,8%	25,0%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 16,513 ($p = 0,036$).

“Vergiyle ilgili beyanlarımızı tam ve doğru olarak yapmamızda vergi denetiminin etkisi çok büyük olmaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 73’de, aylık gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 16,513$ ve $p = 0,036$).

Araştırmaya katılan mükelleflerden gelir düzeyi 1000 TL ve daha az olan katılımcıların bu ifade ile düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak gelir düzeyi 1001-2500 TL arasında ve 2501 ve üzerinde olan katılımcıların bu ifade ile ilgili olarak görüşlerinde seçenekler arasında düzenli bir

dağılım olduğu görülmektedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 20 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 24 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 10 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

Tablo 74: Aylık Gelir Düzeylerine Göre “Vergi Denetimi Sonucunda Yapılan Bir İşlemin İptali İçin Vergi Mahkemesine Başvurmak Çok Faydalıdır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		1000TL ve daha az	1001-2500	2501 ve daha fazla	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	10	7	1	18
	Yüzde (%)	55,6%	38,9%	5,6%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	16	9	7	32
	Yüzde (%)	50,0%	28,1%	21,9%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	17	26	18	61
	Yüzde (%)	27,9%	42,6%	29,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	49	34	26	109
	Yüzde (%)	45,0%	31,2%	23,9%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	30	8	10	48
	Yüzde (%)	62,5%	16,7%	20,8%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 17,602 (p=0,024).

“Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için Vergi Mahkemesine başvurmak çok faydalıdır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 74’de, aylık gelir düzeyi ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile gelir düzeyi arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=17,602$ ve $p=0,024$).

Araştırmaya katılan mükelleflerin genel olarak bu ifade ile düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ek olarak, aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcılardan 17 kişi, 1001-2500 TL olan katılımcılardan 26 kişi ve 2501 TL ve daha fazla olan katılımcılardan 18 kişi bu soruya “Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum” yanıtını vermiştir.

-Meslek Grupları İle İfadelere Verilen Yanıtların Dağılımı:

Yapılan çapraz tablolar analizi sonucunda aylık gelir düzeyi ile ifadelere verilen yanıtlar arasında sadece 5, 6, 7, 13 ve 24 numaralı ifadelere ifadede anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 75: Meslek Gruplarına Göre “Denetlenmeyeceğimi Bilsem Dahı Verdiğim Mal Ve Hizmeti Kayda Geçiririm” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Tüccar	Sanayici	Esnaf	Çiftçi	Ser.Mes.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	3	2	0	1	4	10
	Yüzde (%)	30,0%	20,0%	,0%	10,0%	40,0%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	9	2	8	0	7	26
	Yüzde (%)	34,6%	7,7%	30,8%	,0%	26,9%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	8	6	4	2	10	30
	Yüzde (%)	26,7%	20,0%	13,3%	6,7%	33,3%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	22	9	31	16	21	99
	Yüzde (%)	22,2%	9,1%	31,3%	16,2%	21,2%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	34	22	24	12	13	105
	Yüzde (%)	32,4%	21,0%	22,9%	11,4%	12,4%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 28,650 (p=0,026).

“Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 75’te, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2=28,650$ ve $p=0,026$).

Genel olarak tüccar, sanayici, esnaf, çiftçi ve serbest meslek erbabı olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir.

Tablo 76: Meslek Gruplarına Göre “Vergi Denetim Ve İnceleme Elemanları, İncelemenin Ciddiyetine Uygun Olarak Tarafsız Davranıyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Tüccar	Sanayici	Esnaf	Çiftçi	Ser.Mes.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	5	4	5	2	5	21
	Yüzde (%)	23,8%	19,0%	23,8%	9,5%	23,8%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	21	4	19	7	15	66
	Yüzde (%)	31,8%	6,1%	28,8%	10,6%	22,7%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	13	16	4	4	17	54
	Yüzde (%)	24,1%	29,6%	7,4%	7,4%	31,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	25	11	25	15	12	88
	Yüzde (%)	28,4%	12,5%	28,4%	17,0%	13,6%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	12	6	14	3	6	41
	Yüzde (%)	29,3%	14,6%	34,1%	7,3%	14,6%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 31,468 (p=0,012).

“Vergi denetim ve inceleme elemanları, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 76’da, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 31,468$ ve $p = 0,012$).

Genel olarak sanayici ve çiftçilerin çoğu bu soruya “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönünde yanıt vermişlerdir. Tüccar, esnaf ve serbest meslekle uğraşanların verdikleri yanıtların orantılı bir şekilde dağıldığı görülmektedir.

Tablo 77: Meslek Gruplarına Göre “Denetim Elemanları Hatalarımızı Gösterip, Uyararak Cezaya Muhatap Olmamızı Önlüyorlar” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Tüccar	Sanayici	Esnaf	Çiftçi	Ser. Mes.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	7	9	4	2	5	27
	Yüzde (%)	25,9%	33,3%	14,8%	7,4%	18,5%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	19	8	13	6	20	66
	Yüzde (%)	28,8%	12,1%	19,7%	9,1%	30,3%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	10	11	9	5	17	52
	Yüzde (%)	19,2%	21,2%	17,3%	9,6%	32,7%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	33	11	31	16	10	101
	Yüzde (%)	32,7%	10,9%	30,7%	15,8%	9,9%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	7	2	10	2	3	24
	Yüzde (%)	29,2%	8,3%	41,7%	8,3%	12,5%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 34,879 ($p = 0,004$).

“Denetim elemanları hatalarımızı gösterip, uyararak cezaya muhatap olmamızı önlüyorlar” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 77’de, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 34,879$ ve $p = 0,004$).

Genel olarak tüccar, esnaf ve çiftçi olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Ancak serbest meslek erbabı ile sanayici olan katılımcıların verdikleri yanıtlar “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir.

Tablo 78: Meslek Gruplarına Göre “Vergiyle İlgili Beyanlarımızı Tam Ve Doğru Olarak Yapmamızda Vergi Denetiminin Etkisi Çok Büyük Olmaktadır” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Tüccar	Sanayici	Esnaf	Çiftçi	Ser.Mes.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	4	8	3	0	4	19
	Yüzde (%)	21,1%	42,1%	15,8%	,0%	21,1%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	24	6	17	5	16	68
	Yüzde (%)	35,3%	8,8%	25,0%	7,4%	23,5%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	14	12	9	3	16	54
	Yüzde (%)	25,9%	22,2%	16,7%	5,6%	29,6%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	22	8	23	19	8	80
	Yüzde (%)	27,5%	10,0%	28,8%	23,8%	10,0%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	11	7	15	4	10	47
	Yüzde (%)	23,4%	14,9%	31,9%	8,5%	21,3%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 42,007 (p<0,001).

“Vergiyle ilgili beyanlarımızı tam ve doğru olarak yapmamızda vergi denetiminin etkisi çok büyük olmaktadır” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 78’de, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 42,007$ ve $p < 0,001$).

Genel olarak esnaf ve çiftçiler olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yönündedir. Diğer meslek gruplarının ise normal dağılım gösterdiği görülmektedir.

Tablo 79: Meslek Gruplarına Göre “Ülkemizde Vergi Bilincinin Yeterli Düzeyde Olduğunu Düşünüyorum” İfadesine Verilen Yanıtlar Arasındaki İlişki

		Tüccar	Sanayici	Esnaf	Çiftçi	Ser.Mes.	Toplam
Kesinlikle Katılmıyorum	Sıklık	28	11	19	2	22	82
	Yüzde (%)	34,1%	13,4%	23,2%	2,4%	26,8%	100,0%
Katılmıyorum	Sıklık	25	11	20	8	15	79
	Yüzde (%)	31,6%	13,9%	25,3%	10,1%	19,0%	100,0%
Ne Katılıyorum, Ne Katılmıyorum	Sıklık	6	7	9	9	9	40
	Yüzde (%)	15,0%	17,5%	22,5%	22,5%	22,5%	100,0%
Katılıyorum	Sıklık	10	7	11	9	3	40
	Yüzde (%)	25,0%	17,5%	27,5%	22,5%	7,5%	100,0%
Kesinlikle Katılıyorum	Sıklık	2	1	8	3	5	19
	Yüzde (%)	10,5%	5,3%	42,1%	15,8%	26,3%	100,0%

Not: Pearson Chi-Square Value: 29,769 (p=0,019).

“Ülkemizde vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum” ifadesine mükelleflerin verdikleri yanıtlara ilişkin Tablo 79’da, meslek grupları ile bu soruya cevap veren mükelleflerin düşünceleri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sorgulanmaktadır. Bu soruya yanıt veren mükelleflerin düşünceleri ile meslek grubu arasında anlamlı bir fark olduğu gözlenmektedir ($X^2 = 29,769$ ve $p = 0,019$).

Genel olarak tüccar, sanayici, esnaf ve serbest meslek erbabı olan katılımcıların bu soruya ilişkin düşünceleri “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yönündedir. Ancak çiftçilerin verdikleri yanıtlar arasında düzenli bir dağılım olduğu görülmektedir.

6- T-Testi

Vergi denetimi uygulamaları hakkında vergi mükelleflerinin görüşlerini belirlemek amacıyla mükelleflere uygulanan anket sonucu elde edilen veri setine t-testi yapılmıştır. Bu analiz, faktör analizi sonucunda elde edilen boyutların demografik verilere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılmıştır. T-testi, iki seçenekli bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçek arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla yapılmaktadır. Çalışmada mükelleflerin cinsiyetlerine ve medeni durumlarına göre araştırma değişkenlerini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı yapılan T-testi ile sınanmıştır.

Çalışmada iki adet T-testi yapılmıştır:

İlk olarak mükelleflerin düşüncelerinde cinsiyetlerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacıyla t-testi yapılmıştır. Araştırma değişkenlerine cinsiyete göre mükelleflerin verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

İkinci t-testi mükelleflerin medeni durumlarına göre araştırma değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla yapılmıştır. Elde edilen bulgulara göre mükelleflerin medeni durumlarına göre verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık gözlenmemektedir.

7- ANOVA Testi

ANOVA, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır. ANOVA bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir. İki'den fazla seçeneği olan bir sınıflama ölçeği ile eşit aralıklı ölçekle sorulmuş bir bağımsız değişkenin karşılaştırılmasında ANOVA testi uygulanmaktadır.

Araştırma kapsamında eğitim, yaş, aylık gelir durumu ve ekonomik faaliyette bulundukları alana ilişkin ANOVA Testi yapılmıştır.

Tablo 80: Değişkenlerin Mükelleflerin Eğitim Düzeyine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞI	İlköğretim	80	3,0927	,84808	,09482
	Lise	91	3,3846	,83692	,08773
	Ön lisans ve üzeri	98	3,0893	,93696	,09465
	Toplam	269	3,1902	,88565	,05400

ANOVA testinde mükelleflerin verdikleri cevapların eğitim düzeylerine göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “Mükelleflerin Denetime Bakışı” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Eğitim düzeylerine göre “Mükelleflerin Denetime Bakışı” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=3,372$ ve $p= 0,036$). Tablo 80’den görüleceği gibi “Mükelleflerin Denetime Bakışı” bağımsız değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri yanıtların ortalaması 3,09, lise mezunlarının verdikleri yanıtların ortalaması 3,39 ve ön lisans ve üzerinde eğitim düzeyine sahip olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,09’dur.

ANOVA testinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H1 (H1: Vergi mükelleflerinin eğitim düzeylerine göre “Mükelleflerin Denetime Bakışı” (vergi denetimlerinin vergi borcunun zamanında ve tam olarak ödenmesini sağladığına, iş ve işyerinde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi**

denetimlerinin etkili olduğuna, vergi ile ilgili beyanların tam ve doğru yapılmasında vergi denetimlerinin etkili olduğuna, vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurmanın faydalı olduğuna) değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Bu analizden elde edilen bulgulara göre mükelleflerin denetime bakışı ile ilgili olarak ilköğretim ve ön lisans ve üzeri mezunlarının verdikleri ortalamaların aynı olduğu görülmektedir.) hipotezi kabul edilmiştir.

Eğitim düzeyine göre katılımcıların “Vergi Ahlakı”, “Bilgi Düzeyi”, “Denetimin Sonuçları”, “Denetim Elemanlarına Bakış” ve “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 81: Değişkenlerin Mükelleflerin Yaş Gruplarına Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Yaş Grupları	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
DENETİM ELEMANINA BAKIŞ	18-30 yaş	58	3,5345	,85513	,11228
	31-43 yaş	118	3,2232	,76879	,07077
	44 ve üzeri	95	3,5579	,81333	,08345
	Toplam	271	3,4071	,81674	,04961

İkinci olarak yapılan ANOVA testinde mükelleflerin verdikleri cevapların yaş gruplarına göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “Denetim Elemanına Bakış” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Yaş gruplarına göre “Denetim Elemanına Bakış” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=5,494$ ve $p= 0,005$). Tablo 81’den görüleceği gibi “Denetim Elemanına Bakış” bağımsız değişkenine 18-30 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,54, 31-43 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,22 ve 44 yaş ve üzerinde olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,56’dır.

ANOVA testinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H2** (**H2**: Vergi mükelleflerinin yaş gruplarına göre “Denetim Elemanlarına Bakış” (denetim elemanları hataları gösterip uyarak cezayı önlediğine, denetim elemanlarının denetim esnasında işi

aksattığına ve müşterilerin ve çalışanların yanında küçük düşürdüğüne, vergi kaçırarak mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağına, denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandığına) değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, 31-43 yaş grubunda yer alan vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına bakışı, 44 ve üzeri yaş grubunda yer alan mükelleflere oranla daha olumsuz olduğu sonucu çıkmaktadır.) hipotezi kabul edilmiştir.

Yaş gruplarına göre katılımcıların “Vergi Ahlakı”, “Mükelleflerin Denetime Bakışı”, “Denetimin Sonuçları”, “Bilgi Düzeyi” ve “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 82: Değişkenlerin Mükelleflerin Aylık Gelirlerine Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Aylık Gelir	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
DENETİMİN SONUÇLARI	1000 TL ve daha az	122	3,4221	,88151	,07981
	1001 TL-2500 TL arası	84	3,1052	,69108	,07540
	2501 TL ve daha fazla	62	3,3911	,77963	,09901
	Toplam	268	3,3156	,81236	,04962

Üçüncü olarak yapılan ANOVA testinde mükelleflerin verdikleri cevapların aylık gelire göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “Denetimin Sonuçları” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla aylık gelir düzeyi arasında anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Aylık gelire göre “Denetimin Sonuçları” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=4,236$ ve $p=0,015$). Tablo 82’den görüleceği gibi “Denetimin Sonuçları” bağımsız değişkenine aylık geliri 1000 TL ve daha az olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,42, aylık geliri 1001 TL-2500 TL arasında olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,11 ve aylık geliri 2501 TL ve daha fazla olan katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması 3,39’dur.

ANOVA testinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H3** (**H3**: Vergi mükelleflerinin aylık gelirlerine göre “Denetimin Sonuçları” (denetim elemanlarının

sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğuna, vergi denetimlerinin vergi ile ilgili yükümlülükleri yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna, denetimler sonucunda beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkacağına, denetim sonrasında vergi yükümlülükleri hakkında bilgilerinin arttığına) değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, 1001-2500 TL arasında gelire sahip olan mükelleflerin denetimin sonuçlarına daha olumsuz baktığı sonucu çıkmaktadır. Aylık gelir düzeyi 1000 TL ve daha az olan mükellefler, denetim sonucunda beyan edilememiş kazançların ortaya çıkacağına, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna ve denetim sonrasında vergi yükümlülükleri hakkında bilgilerinin arttığına daha çok inanmaktadırlar.) hipotezi kabul edilmiştir.

Aylık gelire göre katılımcıların “Vergi Ahlakı”, “Mükelleflerin Denetime Bakışı”, “Denetim Elemanlarına Bakış”, “Bilgi Düzeyi” ve “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 83: Değişkenlerin Mükelleflerin Ekonomik Faaliyette Bulundukları Alana Göre ANOVA Testine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişkenler	Ekonomik Faaliyet	N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata
VERGİ AHLAKI	Tüccar	76	3,9145	,97515	,11186
	Sanayici	41	4,1646	,73868	,11536
	Esnaf	67	3,9664	,81405	,09945
	Çiftçi	31	4,1774	,71061	,12763
	Serbest Meslek Erbabı	55	3,6273	,93526	,12611
	Toplam	270	3,9370	,88051	,05359
BİLGİ DÜZEYİ	Tüccar	76	2,6601	,86343	,09904
	Sanayici	41	2,9350	,75909	,11855
	Esnaf	67	2,7687	1,03066	,12591
	Çiftçi	31	3,1882	,97063	,17433
	Serbest Meslek Erbabı	55	2,6303	,80743	,10887
	Toplam	270	2,7833	,90644	,05516

Dördüncü olarak yapılan ANOVA testinde mükelleflerin verdikleri cevapların ekonomik faaliyetlerine göre farklı olup olmadığı incelenmek istenmiştir. “Vergi Ahlakı” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla ekonomik faaliyetler arasında anlamlı

bir farklılık olduğu saptanmıştır. Ekonomik faaliyete göre “Vergi Ahlakı” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=3,088$ ve $p= 0,016$). Tablo 83’ten görüleceği gibi “Vergi Ahlakı” bağımsız değişkenine tüccarların verdikleri yanıtların ortalaması 3,92, sanayici olanların verdikleri yanıtların ortalaması 4,17, esnafların verdikleri yanıtların ortalaması 3,97, çiftçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 4,18 ve serbest meslek erbabı olanların verdikleri yanıtların ortalaması 3,63’tür.

“Bilgi Düzeyi” bağımsız değişkenine verilen cevaplarla ekonomik faaliyetler arasında da anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Ekonomik faaliyete göre “Bilgi Düzeyi” bağımsız değişkenine ankete katılanların verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir ($F=2,643$ ve $p= 0,034$). Tablo 83’den görüleceği gibi “Bilgi Düzeyi” bağımsız değişkenine tüccarların verdikleri yanıtların ortalaması 2,66, sanayici olanların verdikleri yanıtların ortalaması 2,94, esnafların verdikleri yanıtların ortalaması 2,77, çiftçilerin verdikleri yanıtların ortalaması 3,19 ve serbest meslek erbabı olanların verdikleri yanıtların ortalaması 2,63’tür.

ANOVA testinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H4** (**H4:** Vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerine göre “Vergi Ahlakı” (*vergi ödemenin ahlaklı olduğunun göstergesi olduğuna, denetlenmese dahi verdiği mal ve hizmeti kayda geçireceğine, vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken bir suç olduğuna, herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursa ilgili makamlara bildireceğine*) değişkenine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, ekonomik faaliyet grubunda yer alan çiftçilerin ve sanayicilerin vergi ahlakı değişkenine daha olumlu baktığı sonucu çıkmaktadır. Burada dikkat çeken durum ise, Serbest meslek erbabının vergi ödemenin ahlaklı olduğunun göstergesi olduğuna, denetlenmese dahi verdiği mal ve hizmeti kayda geçireceğine, vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken bir suç olduğuna ve herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursa bunu ilgili makamlara bildirileceğine daha az inandığı sonucu çıkmaktadır.) hipotezi kabul edilmiştir.

ANOVA testinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H5** (**H5:** Vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerine göre “Bilgi Düzeyi” (*vergi ve vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip ettiğine, denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğuna, ülkedeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğuna*) değişkenine

verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır. Buradan, ekonomik faaliyet grubunda yer alan çiftçilerin ve sanayicilerin vergi ve vergi denetimleri ile ilgili değişiklikleri kolayca takip ettiğini ve ülkedeki vergi bilinci düzeyinin yeterli düzeyde olduğuna serbest meslek erbabından daha fazla inandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.) hipotezi kabul edilmiştir.

Ekonomik faaliyete göre katılımcıların “Mükelleflerin Denetime Bakışı”, “Denetim Sonuçları”, “Denetim Elemanlarına Bakış” ve “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

8- Korelasyon Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi, değişkenlerin ölçme yapısına, dağılımın özelliklerine, aralarındaki ilişkinin doğrusal olup olmamasına, değişken sayısına ve kontrol durumuna bağlı olarak farklı istatistiksel teknikler kullanılarak yapılmaktadır. İki değişken arasındaki ilişki, ikili ya da basit korelasyon ismi verilen korelasyon tekniğiyle bulunmaktadır. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini ya da miktarını ve yönünü açıklayan bir sayıdır³³⁷.

Korelasyon katsayısının +1 olması durumunda, değişkenler arasından doğru yönlü bir ilişki varken, bir değişken hangi oranda arttı ise diğerrinin de aynı oranda arttığı, korelasyon katsayısının – 1 olması durumunda ise değişkenler arasında negatif bir ilişki varken, bir değişken hangi oranda arttı ise diğerrinin de o oranda azaldığı yorumu yapılabilmektedir. Korelasyon katsayısının 0 olması ($r=0$) durumunda değişkenler arasından hiçbir ilişki yoktur şeklinde yorumlanmaktadır³³⁸.

³³⁷ Şener Büyüköztürk; *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara, 2002, s.31

³³⁸ Ural, Kılıç; *a.g.e.*,s.247.

Tablo 84: Bağımsız Değişkenlerin Korelasyon Analizi

		VERGİ AHLAKI	MÜKELLEFLERİN DENETİME BAKIŞI	DENETİMİN SONUÇLARI	BİLGİ DÜZEYİ	DENETİM ELEMENLARINA BAKIŞ	DENETİM SİSTEMİNE OLAN GÜVENSİZLİK
VERGİ AHLAKI	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 272					
MÜKELLEFLER-İN DENETİME BAKIŞI	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,363 ,000 272	1 272				
DENETİMİN SONUÇLARI	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,412 ,000 272	,534 ,000 272	1 272			
BİLGİ DÜZEYİ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,177 ,000 272	,307 ,000 272	,265 ,000 272	1 272		
DENETİM ELEMENLARINA BAKIŞ	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,425 ,000 272	,380 ,000 272	,476 ,000 272	,273 ,000 272	1 272	
DENETİM SİSTEMİNE OLAN GÜVENSİZLİK	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	-,009 ,880 272	,116 ,056 272	,074 ,222 272	-,109 ,073 272	-,024 ,073 272	1 272

“Vergi Ahlakı” değişkeni ile “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,363$) olduğu görülmektedir. “Vergi Ahlakı” değişkeni ile “Denetimin Sonuçları” değişkeni arasında kuvvetli bir ilişki olduğu görülmektedir ($p < 0,001$ ve $r = ,412$). “Vergi Ahlakı” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında zayıf kuvvette bir ilişki olduğu görülmektedir ($p < 0,001$ ve $r = ,177$). “Vergi Ahlakı” değişkeni ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,425$) olduğu tablodan anlaşılmaktadır. “Vergi Ahlakı” değişkeni ile “Denetim

Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. (p=0,880).

Korelasyon analizinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H6 (H6: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” (vergi ödemenin ahlaklı olduğunun göstergesi olduğuna, denetlenmese dahi verdiği mal ve hizmeti kayda geçireceğine, vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken bir suç olduğuna, herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursa ilgili makamlara bildireceğine) ile “Mükelleflerin Denetime Bakışı” (vergi denetimlerinin vergi borcunun zamanında ve tam olarak ödenmesini sağladığına, iş ve işyerinde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetimlerinin etkili olduğuna, vergi ile ilgili beyanların tam ve doğru yapılmasında vergi denetimlerinin etkili olduğuna, vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurunun faydalı olduğuna) değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.), H7 (H7: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Denetimin Sonuçları” (denetim elemanlarının sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğuna, vergi denetimlerinin vergi ile ilgili yükümlülükleri yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna, denetimler sonucunda beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkacağına, denetim sonrasında vergi yükümlülükleri hakkında bilgilerinin arttığına) değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.), H8 (H8: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Bilgi Düzeyi” (vergi ve vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip ettiğine, denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğuna, ülkedeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğuna) değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) ve H9 (H9: Vergi mükelleflerinin “Vergi Ahlakı” ile “Denetim Elemanlarına Bakış”(denetim elemanları hataları gösterip uyarak cezayı önlediğine, denetim elemanlarının denetim esnasında işi aksattığına ve müşterilerin ve çalışanların yanında küçük düşürdüğüne, vergi kaçırın mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağına, denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandığına) değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) hipotezleri kabul edilmiştir.**

“Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni ile “Denetimin Sonuçları” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,534$) olduğu görülmektedir. “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki ($p = 0,013$ ve $r = ,307$) olduğu görülmektedir. “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,380$) olduğu görülmektedir. “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni ile “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır ($p = 0,056$).

Korelasyon analizinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H10** (**H10:** Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Denetimin Sonuçları” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.), **H11** (**H11:** Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) ve **H12** (**H12:** Vergi mükelleflerinin “Mükelleflerin Denetime Bakışı” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) hipotezleri kabul edilmiştir.

“Denetimin Sonuçları” değişkeni ile “Bilgi Düzeyi” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf kuvvette bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,265$) olduğu görülmektedir. “Denetimin Sonuçları” değişkeni ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki ($p < 0,001$ ve $r = ,476$) vardır. “Denetimin Sonuçları” değişkeni ile “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır ($p = 0,222$).

Korelasyon analizinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H13** (**H13:** Vergi mükelleflerinin “Denetimin Sonuçları” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) ve **H14** (**H14:** Vergi mükelleflerinin “Denetimin Sonuçları” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) hipotezleri kabul edilmiştir.

“Bilgi Düzeyi” değişkeni ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeni arasında pozitif yönde zayıf kuvvette bir ilişki ($p=0,008$ ve $r = ,273$) olduğu görülmektedir. “Bilgi Düzeyi” değişkeni ile “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,073$). “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkeni ile “Denetim Sistemine Olan Güvensizlik” değişkeni arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır ($p=0,073$).

Korelasyon analizinden elde edilen bulgular doğrultusunda **H15** (**H15:** Vergi mükelleflerinin “Bilgi Düzeyi” ile “Denetim Elemanlarına Bakış” değişkenlerine verdikleri yanıtlar arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki vardır.) hipotezi kabul edilmiştir.

D- ARAŞTIRMANIN SONUCU

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları vasıtasıyla mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelemesidir. Manisa’da çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunan vergi mükellefleri ile yaptığımız anket çalışmasında mükelleflerin vergi ve vergi denetimlerine yönelik düşüncelerindeki bulgular şöyledir; vergi mükelleflerinin % 48,7’si vergiyi kamu hizmetlerinin karşılığı olarak görmektedir. Yükümlüler, devletin vergiyi kamu hizmetlerinin finansmanında kullandığını düşündüğü için bu yanıtı vermiş olabilir. Mükelleflere sorulan bir diğer soru ise “*Ülkemizdeki vergi bilincinin nasıl artırılacağı*” dır. Mükellefler sırasıyla; vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesiyle, eğitim ve öğretimin artırılmasıyla, vergi oranlarının düşürülmesiyle olacağını söylemiştir. Anket çalışmamızın sonucunda hiç inceleme geçirmemiş % 36,8 oranında mükellef grubu bulunmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakçılığının azaltılması için vergi denetimlerinin yaygın ve yoğun olması gerekmektedir. Vergi incelemesi geçirmiş olanlarında, % 45,2’si ise son beş yılda her hangi bir ceza ile karşılaşmadığını belirtmiştir bu oran da oldukça yüksektir. Mükelleflere sorulan bir diğer soru ise, “*Mal veya hizmet aldığınız/sattığınız kişilerden veya kurumlardan belge istemenize neden olan nedir?*” sorusuna yükümlülerin, % 67,7’si satıcının/alıcının vergisel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamaktır, demiştir. Bu soruda dikkat çeken bir durum ise, yükümlülerin mal ve hizmet satın aldığında veya sattığında belge istemelerinin nedenlerinden biri de vergi denetimleridir. Fakat vergi denetimini işaretleyenlerin sayısı çok azdır. Bu

durumun nedeni mükelleflerin yeterince denetlenmediği düşüncesinden kaynaklanabilir. Yükümlülere, vergi kaçırıcılar hakkındaki düşünceleri sorulmuştur, mükelleflerin çoğu vergi kaçırıcıları hırsız ve vatan haini olarak görmektedir. Ülkemizde gerek vergi denetimlerinin yeterli olmaması ve gerekse vergi kaçırmanın bir ahlaki sorun olarak görülmemesi, mükelleflerin kayıt dışı kalmaktan çekinmemelerine yol açmaktadır. Bu duruma engel olmak için vergi denetiminin etkin olması gerekir.

Manisa'daki vergi mükelleflerinin % 55,3'ü denetlendiğini söylemiştir. Bu durum bize Manisa Merkez ilçe'de vergi denetimlerinin etkin olarak yapıldığını göstermektedir. Ayrıca mükelleflerin %45,5'i Gelir idaresinin yeterince mükellef odaklı (mükellefin beklenti ve düşüncelerini dikkate alan) davranmadığını ifade etmişlerdir. Vergi mükelleflerin % 69,8'i vergi kaçırdığı için cezalandırılan bir mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünmektedir. Dolayısıyla, vergi denetimlerinin sürekli olması halinde denetim mükellef üzerinde daha etkili olabilmektedir. Diğer bir soru ise, *“Bir tanıdığınız vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu sizde de zaman zaman vergi kaçırma fikrini doğurur mu?”* sorusuna mükelleflerin % 52,4'ü böyle bir fikrin oluşmayacağını söylemiştir. Ancak mükelleflerin hiç azımsanmayacak bir kısmı da böyle bir fikrin oluşabileceğini belirtmiştir. Bu soruya verilen yanıt kapsamında, vergi kaçırıcıların yakalanıp cezalandırılması gerektiği söylenebilir. Aksi takdirde, vergisini dürüst ve düzenli olarak ödeyenlere bu durum kötü örnek olmaktadır. Vergi mükelleflerine sorulan bir başka soru ise, *“Denetlenmeyeceğinizi bilseniz dahi verdiğiniz mal ve hizmeti kayda geçirir misiniz?”* sorusudur. Mükelleflerin %75,7'si denetlenmesem bile verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm demiştir. Buradan da anlaşıldığı gibi, mükelleflerin verdiği mal ve hizmetleri kayda geçirmesinde denetimden çok, vergi ahlakı, kültürü gibi başka faktörler daha etkili görülmektedir.

Manisa'daki vergi mükelleflerinin % 47,8'i, denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandığını belirtmiştir. Zaten vergi denetiminin özelliklerinden biri de denetimin tarafsız olması gerektiğidir. Ayrıca bu soru ile ilişki kurabileceğimiz bir başka soru ise *“Denetim elemanlarının denetim esnasında nasıl davrandığıdır”* ile ilgilidir. Mükelleflerin % 61,3'ü, denetim elemanlarının denetim esnasında işlerini aksatmadığını, çalışanlarının ve müşterilerinin yanında iyi davrandığını söylemiştir. Görüldüğü gibi mükellefler denetim elemanlarının

davranışlarından memnun olduklarını söylemişler. Dolayısıyla vergi mükelleflerinin denetim elemanına bakışı oldukça olumludur. Denetim elemanları hakkındaki bu görüş, mükelleflerin vergiye uyumunu artırıcı bir etkiye sahip olması açısından önemlidir. Vergi mükelleflerine sorulan bir başka soru ise “*Vergi denetimleri sonrasında denetim elemanları tarafından vergi yükümlülükleri konusunda bilgilerinin artıp artmadığı*” ile alakalıdır. Mükelleflerin % 57,2’si vergi denetimi sonrasında vergi yükümlülükleri hakkında bilgilerinin arttığını söylemiştir. Buradan da vergi denetimlerinin mükellefin vergiye uyumunu sağlamada önemli bir işleve sahip olduğu anlaşılmaktadır. Denetim elemanları hakkında ilişki kurabileceğimiz diğer bir soru ise “*Bilgi düzeylerinin yeterli olup olmadığı*” ile ilgilidir. Vergi mükelleflerinin % 52,4’ü denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğuna inanmaktadır.

“*Vergi denetimlerinin sonucunda beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkıp çıkmayacağı*” sorusuna mükelleflerin % 56,5’i vergi denetimler sonucunda beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkacağını düşünmektedir. Dolayısıyla vergi denetimleri yeterli düzeyde yapılabilirse mükelleflerin beyan dışı kazançları vergilendirme imkanına kavuşarak vergi gelirlerinde artış sağlanabilecektir. Bu soru ile ilişki kurabileceğimiz bir başka soru ise “*Sahte belge kullanılmasının, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı*” sorusudur. Mükelleflerin %56,5’i denetimin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünmektedir. Buradan çıkarabileceğimiz sonuç ise, vergi denetimleri sonucunda vergi kaçakçılığının azalacağıdır.

Mükellefe sorulan bir başka soru ise “*Vergi denetimleri vergi ile ilgili yükümlülükleri yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili midir?*” sorusudur. Bu soruya mükellefler hem etkili olduğunu hem de etkili olmadığını ifade etmişlerdir. Mükelleflere sorulan diğer bir soru ise “*Vergi ile ilgili beyanlarınızı tam ve doğru yapmanızda vergi denetimi etkili midir?*” sorusudur. Mükelleflerin, % 47,4’ü vergi denetimlerinin etkili olduğunu söylemiştir. Bu soruya verilen yanıt denetimin mükellefin vergiye uyumu üzerindeki olumlu etkisini ortaya koyması açısından oldukça önemlidir. Mükelleflere sorulan bir başka soru ise, “*Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurmak faydalı mıdır?*” sorusuna, mükelleflerin % 58,8’i faydalı olacağını söylemiştir.

Mükelleflerin % 64,0'ü, yakalanma olasılığını düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin % 78,6'sı da vergi kaçırmanın cezalandırması gereken bir suç olduğunu düşünmektedir. Bu oranlar da oldukça yüksektir.

Mükelleflere sorulan bir başka soru ise “*Vergi ödemek ahlaklı olmanın göstergesi midir?*” sorusudur. Mükelleflerin % 78,3'ü ise vergi ödemenin ahlaklı olmanın göstergesi olduğuna inanmaktadır. Mükelleflere, “*Herhangi bir ortamda vergi kaçakçılığına tanık olursan bunu ilgili makamlara bildirir misin?*” sorusu sorulmuştur, mükelleflerin % 53,8'i vergi kaçakçılığına tanık olursa bunu ilgili makamlara bildireceğini söylemiştir. Çünkü vergi kaçakçılığı vergi adaletini zedelemektedir. Ayrıca, mükelleflerin % 62,2'si ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olmadığına inanmaktadır.

Faktör analizi açısından bulgulara baktığımızda ise; mükelleflere sorulan eşit aralıklı ölçekle sorulmuş 24 sorunun Küresellik testi 0,001 düzeyinde anlamlı, Kaizer Mayer-Olkin örneklem değeri ise 0,82 olarak bulunmuştur. Ayrıca Barlett's Test of Sphericity sonucuna göre maddeler arasında faktör analizi için yeterli düzeyde ilişki vardır ve $\chi^2=1,493$ ve $p<0,001$ 'dir. Bu ankette faktör analizini kullanmamızın nedeni, çok sayıdaki değişkeni gruplandırarak değişken sayısını azaltmaktır. Bu araştırmada faktör analizinin veri setinin 6 boyut altında olduğu görülmüştür. Bu faktörler; vergi ahlakı, mükelleflerin denetime bakışı, denetimin sonuçları, bilgi düzeyi, denetim elemanlarına bakış, denetim sistemine olan güvensizliktir. Ayrıca ankette yer alan ifadelerin kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek için güvenirlik analizi de yapılmıştır. Bu analiz sonucu yani Cronbach Alfa değeri ,81 çıkmıştır. Bu nedenle ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Araştırmada elde edilen verilerin *tanımlayıcı istatistiklerini* incelediğimiz zaman en olumlu ortalamaya sahip olan “Vergi Ahlakı” iken, en düşük ortalamaya sahip olan değişken ise “Bilgi Düzeyi”dir. Bu durum, katılımcıların “Vergi Ahlakı” altında yer alan sorulara daha net ve açık bir şekilde cevap verirken, “Bilgi Düzeyi” ile ilgili soruları ise net olarak cevaplamamasından kaynaklanabilir.

Çapraz tablo analizlerinin yorumlanmasında da önemli sonuçlar elde edilmiştir. Mükelleflerin cinsiyet durumları ile “Vergiyle ilgili beyanlarını tam ve doğru

yapmalarında vergi denetimlerinin etkili olup olmadığını” karşılaştırdığımızda; bayanlar erkeklere nazaran vergi denetimlerinin beyanlarını tam ve doğru yapmalarında daha etkili olduğunu söylerken, erkeklerinde büyük çoğunluğu bayanlarla aynı fikirdedir, ancak denetimlerin etkili olmadığını belirten erkek sayısı da oldukça fazladır. Bu soruya mükelleflerin aylık gelir düzeyi açısından baktığımızda ise, 1000TL ve daha az gelire sahip olan katılımcılar vergi denetimlerinin etkili olduğunu söylerken, diğer gelir grupların da yer alan katılımcıların bazıları etkili olduğunu söylerken bazıları ise etkili olmadığını belirtmiştir. Bu soruya mükelleflerin meslek grupları açısından baktığımızda ise; esnaf ve çiftçilerin büyük çoğunluğu beyanlarını tam ve doğru yapmalarında vergi denetimlerinin etkili olduğunu söylerken, diğer meslek gruplarında yer alan katılımcılar ise bu soru ile ilgili görüşlerini net olarak belirtmemiştir. Genel olarak, mükelleflerin beyanlarını tam ve doğru yapmalarında vergi denetimlerinin etkisi bulunmaktadır.

Mükelleflerin eğitim düzeylerine göre *“Gelir idaresinin mükellef odaklı davranıp davranmadığını”* karşılaştırdığımızda; ön lisans ve daha üzerinde eğitim düzeyine sahip olan katılımcılar gelir idaresinin mükelleflerin beklentilerine önem vermediği söylerken, diğer eğitim düzeylerinde yer alan katılımcılar bu soruya ilişkin düşüncelerini net olarak belirtmemiştir. Bu soruya mükelleflerin yaş grupları açısından baktığımızda ise, 18-30 ve 31-43 yaş grubundakiler gelir idaresinin mükellef odaklı davranmadığını söylerken, 44 yaş ve üzerindeki mükellefler net bir cevap vermemiştir.

Mükelleflerin eğitim düzeyine göre *“Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurmanın faydalı olup olmayacağı”* hakkındaki görüşlerini incelediğimiz zaman; her eğitim seviyesinde yer alanların büyük çoğunluğu vergi mahkemesine başvurmanın faydalı olacağına inanmaktadır. Bu soruyu aylık gelir düzeyi açısından incelediğimiz zamanda bütün gelir diliminde yer alanların çoğu da vergi mahkemesine başvurmanın faydalı olacağına inanmaktadır. Yani mükellefler vergi denetimi sonucunda bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurduğu zaman sonucun kendi lehine sonuçlanacağına inanmaktadır.

Mükelleflerin eğitim düzeyine göre *“Vergi veya vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edip edemediğini”* karşılaştırdığımızda; lise mezunlarının büyük çoğunluğu takip edemediğini söylerken, ilköğretim ile ön lisans ve üzerindeki

eğitime sahip olanlar ise net bir cevap vermemiştir. Bu durum, vergi bilincinin oluşmamasına neden olabilmektedir.

Katılımcıların eğitim düzeyi ile *“Bir mükellefi için vergi ödemek ahlaklı olmanın göstergesi olup olmadığını”* karşılaştırdığımızda; her eğitim düzeyinde yer alan mükelleflerin çoğu, vergi ödemenin ahlaklı olmanın bir göstergesi olduğuna inanmaktadır.

Yükümlülerin eğitim düzeyine göre *“Ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olup olmadığı”* hakkındaki görüşleri ise şöyledir; her eğitim düzeyindeki mükelleflerin çoğu ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olmadığını ifade etmiştir. Bu soruya meslek gruplarına göre baktığımız zaman ise; tüccarların, sanayicilerin, esnafların, serbest meslek erbaplarının çoğu ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olmadığını söylerken, çiftçiler bu konu hakkında net bir cevap vermemiştir.

Mükelleflerin yaş grupları ile *“Denetim elemanları hatalarınızı gösterip, uyararak cezaya muhatap olmanızı önliiyor mu?”* sorusuna ilişkin dağılım; 18-30 ve 44 yaş ve üzeri yaş grubundakiler denetim elemanlarının kendilerine hatalarını gösterip uyararak cezaya engel olduklarını söylerken, 31-43 yaşındakiler bu soru hakkında net fikir belirtmemiştir. Bu soruya meslek grupları açısından baktığımızda ise; tüccar, esnaf, çiftçiler denetim elemanlarının kendilerine yardımcı olduğunu söylerken, sanayici ve serbest meslek erbabı denetim elemanlarının kendilerine yardımcı olmadığını düşünmektedir.

Mükelleflerin yaş gruplarına göre *“Denetim elemanlarının denetim esnasında işlerini aksatıp aksatmadığı ile çalışanlarının ve müşterilerinin yanında küçük düşürüp düşürmediğı”* hakkındaki görüşlerine; araştırmada yer alan bütün yaş grubundaki mükelleflerin çoğunluğu denetim elemanlarının davranışlarından memnundur. Bu soruya aylık gelir düzeyi açısından baktığımızda da mükelleflerin çoğu denetim elemanlarının davranışından memnundur. Yani Manisa’daki vergi mükelleflerinin çoğu denetim elemanlarının davranışlarından memnun olduğunu ve kendilerine yardımcı olduklarını ifade etmiştir.

Bir başka soru ise *“Denetim elemanlarının, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıp davranmadığına”* ilişkindir. Bu soruyu mükelleflerin aylık

gelir düzeyi açısından incelediğimiz zaman genel olarak inceleme elemanlarının tarafsız davrandığına inanmaktadırlar. Bu soruyu meslek grupları açısından incelediğimiz zaman sanayici ve çiftçilerin çoğu inceleme elemanlarının tarafsız davrandığını söylerken, diğerleri net bir fikir belirtmemiştir.

Bir başka soruda ise mükelleflerin aylık gelir düzeyine göre “*Denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri sonrasında vergi yükümlülükleri konusunda bilgilerinin artıp artmadığına*” ilişkin düşüncelerini incelediğimizde; 1000TL ve daha az ile 2501 ve daha fazla gelire sahip olanlar denetimler sonrasında vergi ile ilgili bilgilerinin arttığını söylerken, 1001-2500 gelir dilimindekiler net bir cevap vermemişlerdir. Bir başka soruda ise mükelleflerin aylık gelir düzeyi ile “*Denetim elemanlarının sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olup olmadığı*” incelenmiştir, 1000 TL ve daha az gelire sahip olanlar ile 2501 TL ve fazlasına sahip olanların çoğu denetim elemanlarının sahip olduğu bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünürken, 1001-2500 TL’ye sahip olanlar ise bu konuda net bir fikir belirtmemişlerdir. Bir başka soruda ise mükelleflerin meslek gruplarına göre “*Denetlenmeyeceğini bilse dahi verdiği mal ve hizmeti kayda geçirip geçirmeyeceği*” hakkındaki düşünceleri ise, bu grupta yer alanların çoğu denetlenmese bile verdiği mal ve hizmeti kayda geçireceğini söylemiştir.

Ayrıca anket sorularına *T-testi* de uygulanmıştır. Uyguladığımız t-test sonucunda ne cinsiyete göre ne de medeni duruma göre anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Anket sorularına uyguladığımız bir diğer test ise *ANOVA* testidir. Bu test de mükelleflerin eğitim düzeyi ile tanımlayıcı istatistikleri karşılaştırdığımızda sadece eğitim düzeyi ile “Mükelleflerin Denetime Bakışı” değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Mükelleflerin yaş grupları ile tanımlayıcı istatistikleri karşılaştırdığımızda ise yaş grubu ile “Denetim Elemanına Bakış” değişkeni arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Mükelleflerin sosyo- demografik özelliklerinden aylık gelir düzeyi ile tanımlayıcı istatistikleri karşılaştırdığımızda ise aylık gelir düzeyi ile “Denetimin Sonuçları” değişkeni arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Mükelleflerin ekonomik faaliyeti ile tanımlayıcı istatistikleri karşılaştırdığımızda ise “Vergi Ahlakı” ile “Bilgi Düzeyi” değişkenleri arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur.

Son olarak yaptığımız bir diğer analiz ise *korelasyon analizidir*, bu analizi değişkenler arasındaki ilişkinin derecesini ve yönünü tespit etmek amacıyla kullandık. Vergi Ahlakı değişkeni ile diğer değişkenleri karşılaştırdık. *Vergi Ahlakı* değişkeni ile Mükelleflerin Denetime Bakışı değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki mevcuttur. *Vergi Ahlakı* değişkeni ile Denetimin Sonuçları değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. *Vergi Ahlakı* değişkeni ile Bilgi düzeyi değişkeni arasında pozitif yönde zayıf kuvvette ilişki mevcuttur. *Vergi Ahlakı* değişkeni ile Denetim Elemanlarına Bakış değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. Fakat *Vergi Ahlakı* ile Denetim Sistemine Olan Güvensizlik Değişkeni arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Mükelleflerin Denetime Bakışı değişkeni ile diğer değişkenleri karşılaştırdık. *Mükelleflerin Denetime Bakışı* değişkeni ile Denetimin Sonuçları değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki mevcuttur. *Mükelleflerin Denetime Bakışı* değişkeni ile Bilgi düzeyi değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki bulunmaktadır. *Mükelleflerin Denetime Bakışı* değişkeni ile Denetim Elemanlarına Bakış değişkeni arasında pozitif yönde orta kuvvette bir ilişki mevcuttur. Fakat *Mükelleflerin Denetime Bakışı* ile Denetim Sistemine Olan Güvensizlik değişkeni arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Denetimin Sonuçları değişkeni ile diğer değişkenleri karşılaştırdık. *Denetimin Sonuçları* değişkeni ile Bilgi düzeyi değişkeni arasında pozitif yönde zayıf kuvvette bir ilişki mevcuttur. *Denetimin Sonuçları* değişkeni ile Denetim Elemanlarına Bakış değişkeni arasında pozitif yönde kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır. *Denetimin Sonuçları* ile Denetim Sistemine Olan Güvensizlik Değişkeni arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Bilgi düzeyi değişkeni ile diğer değişkenleri karşılaştırdık. *Bilgi Düzeyi* değişkeni ile Denetim Elemanlarına Bakış değişkeni arasında pozitif yönde zayıf kuvvette bir ilişki mevcuttur. *Bilgi Düzeyi* değişkeni ile Denetim Sistemine Olan Güvensizlik Değişkeni arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

Denetim Elemanlarına Bakış değişkeni ile diğer değişkenleri karşılaştık. Bu değişken ile diğer değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır.

Manisa'daki vergi mükellefleri vergi bilincinin artırılması için vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesini, eğitim ve öğretim oranının artırılmasını, vergi

oranlarının düşürülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ayrıca ülkemizdeki vergi bilincinin de yeterli düzeyde olmadığını söylemişlerdir. Yapılan anket sonucunda % 36,8 oranında mükellef grubu inceleme geçirmediğini ifade etmişlerdir. İnceleme geçirenlerin büyük çoğunluğu da son beş yılda her hangi bir ceza ile karşılaşmamıştır. Manisa'daki vergi mükelleflerinin yarıdan fazlası ise denetlendiklerini söylemiştir. Ayrıca vergi kaçırانların tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını söylemişlerdir. Manisa'daki vergi mükellefleri denetlenmese bile yaptığı işlemleri kayda geçireceklerini ifade etmişlerdir. Mükellefler kendilerini denetleyen denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun tarafsız davrandığını, denetim esnasında işini aksatmadığını, müşterilerinin ve çalışanlarının yanında iyi davrandığını, hatalarını gösterip uyardığını söylemiştir. Ayrıca denetim sonucunda beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkacağını, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ortaya çıkardığını söylemişlerdir.

Anket çalışması sonucunda; vergi denetimlerinin mükellef üzerindeki temel ve en önemli etkileri şöyle sıralanabilir: Denetim; vergi ile ilgili beyanların tam ve doğru yapılmasında, vergi denetimi sonrasında mükelleflerin vergi yükümlülükleri hakkında bilgilerinin artmasında, sahte belge kullanılmasının önlenmesinde, beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olmaktadır. Ayrıca, yakalanma olasılığını düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanılmaktadır.

Sosyo-demografik özellikler açısından bakıldığında ise, bayanlar erkeklere nazaran vergi denetimlerinin beyanlarını tam ve doğru yapmalarında daha etkili olduğunu söylerken, erkeklerinde büyük çoğunluğu bayanlarla aynı fikirde olsa da denetimlerin etkili olmadığını belirten erkek sayısı da oldukça fazladır. Esnaf ve çiftçilerin büyük çoğunluğu beyanlarını tam ve doğru yapmalarında vergi denetimlerinin etkili olduğunu söylerken, diğer meslek gruplarında yer alan katılımcılar ise bu soru ile ilgili görüşlerini net olarak belirtmemiştir. Tüccar, esnaf, çiftçiler denetim elemanlarının kendilerine yardımcı olduğunu söylerken, sanayici ve serbest meslek erbabı denetim elemanlarının kendilerine yardımcı olmadığını düşünmektedir. Araştırmada yer alan bütün yaş grubundaki ve aylık gelir düzeyi farklı olan mükelleflerin çoğunluğu denetim elemanlarının davranışlarından memnundur. Ayrıca, eğitim düzeyi ve vergi ahlakı yükseldiğinde mükellefin denetime bakışının pozitif yönde olduğu vergiye uyumunun arttığı görülmektedir.

SONUÇ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak yüklenmiş olduğu kamu giderlerini finanse etmek için kişilerden hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dâhilinde aldığı ekonomik değerler şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin finansmanı için vergi gelirleri hayati bir öneme sahiptir.

Günümüz vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası ise, vergi ile ilgili temel yükümlülüklerin bizzat vergi mükellefi tarafından yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bu nedenle beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması gereklidir. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı da ancak vergi denetimleriyle ortaya çıkarılabilir. Vergi denetimi yeni bir bilginin ortaya çıkarılması için değil, mükellefler tarafından beyan edilen kazançların doğru ve güvenilir olup olmadığını incelemek için yapılmaktadır. Bu bağlamda vergi denetimini şöyle tanımlayabiliriz; vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları vasıtasıyla mükelleflerin, vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelemesidir.

Vergi denetimi hukuki bir denetim olması, yaptırım gücünün bulunması, tarafsız olması, dış denetim ve hesap denetimi niteliklerine sahip olması gibi özelliklere sahiptir. Bu özellikler içinde en önemlisi vergi denetiminin hukuki bir denetim olmasıdır. Çünkü kanuni bir yetkiye dayanılarak ve kanunlarla belirlenen usul ve esaslara bağlı olarak yürütülen ve sonucunda yükümlülüğünü yerine getirmeyen için mali ve cezai sorumluluklar oluşturması nedeniyle vergi denetimi bünyesinde hukuki bir nitelik barındırmaktadır.

Vergi denetiminin mali, ekonomik, hukuki ve sosyal amaçları bulunmaktadır. Bu amaçları bir arada ele aldığımızda ise, vergi denetiminin en önemli amacının, vergi kaçakçılığını önleyerek devlete kaynak yaratmak, gelir dağılımında adaleti gerçekleştirmek, yürürlüğe konulan verginin gereği gibi uygulanmasını sağlamaktır. Bu amaçlar doğrultusunda vergi denetimi, mükellefler tarafından beyan edilen kazançların doğruluğunu araştırmak, düzeltmek ve önlemek fonksiyonlarına sahiptir. Ancak günümüz şartları vergi denetimlerinin yükümlülükleri uyarması, bilgi vermesi, yükümlülere yardımcı olması nedeniyle düzeltici fonksiyonunu daha da ön plana çıkarmaktadır.

Vergi denetimlerinin uygulanmasında en önemli görev vergi denetim elemanlarına düşmektedir. Bu bağlamda vergi denetim elemanının hukuki ve ahlaki sorumluluğu bulunmaktadır. En önemli hukuki sorumluluğu, vergi mahremiyeti kuralına uymaktır. Vergi mahremiyeti, vergi işlem ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi yargısı mercilerinde görevli olanların, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanların ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları ya da gizli kalması gereken diğer hususları açıklamaları veya üçüncü kişilerin yararına olacak şekilde kullanmaları yasağıdır. Yani bu kişiler görevlerinden ayrılırlar bile bu yasağa uymaya devam etmek zorundadır. Bu kurala aykırı hareketler “vergi mahremiyetinin ihlali suçu” nu oluşturmaktadır. Yani vergi mahremiyetini ihlal edenlerin, iki aydan az olmamak üzere, Türk Ceza Kanunu’nun 198’inci maddesinde yer alan cezaların iki katı ile cezalandırılacak, suçu tekrür edenlerin ise bir daha devlet hizmetinde kullanılmayacakları kabul edilmiştir. Denetim elemanının en önemli ahlaki sorumluluğu ise, incelediği konularda objektif ve tarafsız davranarak gerekli işlemleri yapmaktır. Yani vergi denetimleri sırasında hem mükellefin hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız davranması gerekir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de vergi denetim örgütünün mevcut yapısı ve vergi denetiminin sorunları üzerinde durulmaktadır. Bu amaçla öncelikle vergi denetim örgütünün Türkiye’deki tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmektedir. Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimini; *Osmanlı İmparatorluğu dönemi*, *Cumhuriyet dönemi* ve *günümüzde vergi denetimi* olarak üç başlık altında incelenmektedir. *Osmanlı İmparatorluğu döneminde*; vergi denetimi ile ilgili işlemleri yerine getirecek olan kuruluş, 1789 yılında kurulan Maliye Teftiş Kurulu’dur. *Cumhuriyet döneminde ise*; vergi denetimi bir müessese olarak faaliyete başlamıştır. Özellikle bu dönemde aşarın kaldırılmasıyla, hazine büyük bir gelir kaybına uğramış ve bunu telafi etmek için 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir ve bu kanunla vergi denetiminin önemi artmaya başlamıştır. Bu tarihten sonra vergi denetimi ile ilgili birçok kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanuni düzenlemeler 1950 yılından itibaren daha da artmıştır. Örneğin, Tahsilât ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Son olarak günümüz vergi denetiminde ise;

05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” ile bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Bu kanunla vergi denetimi, merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri tarafından yapılacaktır. Merkez teşkilatı denetim birimleri; maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleridir. Bunlardan maliye müfettişleri ve hesap uzmanları Maliye Bakanlığına bağlı iken, gelirler kontrolörleri ise Gelir İdaresi Başkanlığına bağlıdır. Gelirler Kontrolörleri ile Maliye Müfettişlerinin hem iç denetim (teftiş ve soruşturma) hem de dış denetim (vergi inceleme) yetkisi bulunurken, Hesap Uzmanlarının sadece dış denetim yetkisi bulunmaktadır.

Taşra teşkilatı denetim birimleri ise; ilin en büyük mal memurları, vergi denetmenleri (Vergi Kontrol Memurları) ve vergi dairesi müdürleridir. Taşra teşkilatı içinde yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın taşradaki en önemli inceleme elemanı olan vergi denetmenlerinin de hem iç hem de dış denetim yetkisi bulunmaktadır. İlin en büyük mal memurları ile vergi dairesi müdürlerinin ise sadece dış denetim yetkileri bulunmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimindeki yükünü azaltmak, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına engel olmak, vergi toplamada etkinliği sağlamak, mükelleflere vergi ödeme bilincini aşlamak ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları en aza indirebilmek için Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu da vergi denetimi yapabilmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşrada bulunan denetim elemanlarının Şubat 2009 yılı itibariyle genel toplam kadro sayısı 10.018’dir. Ancak, bu kadroların sadece %34’ü (3.389’u) doldurulmuşken, %66’sı (6.629’u) boş kalmıştır. Bu durum bize ülkemizdeki vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmediğini göstermektedir. Bu nedenle etkin bir vergi denetimi için bu boş kadroların doldurularak denetim eleman sayısının artırılması gerekmektedir.

Vergi hukukumuzda vergilendirme kural olarak mükellefin beyanına dayalı olarak yapılmaktadır. Mükellefler veya vergi sorumluları, vergi matrahını kanunda belirtilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak, vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler. Ancak uygulamada her zaman olaylar vergi kanunlarında belirtildiği gibi cereyan etmemektedir. Mükellefler, beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir, eksik

yerine getirebilir ya da mükellefiyetini etkileyen durumları gizleyebilmektedir. Bu takdirde vergi idaresi mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini gören, inceleme, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, arama, bilgi toplama, teftiş (iç denetim) yolları ile gerçekleştirmektedir. Bunların içinde vergi incelemesi ayrı bir anlam ve öneme sahiptir, çünkü vergi denetiminin en önemli ve en etkin aracıdır. VUK 134 m. vergi incelemesi, *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”* şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir denetleme yolu ise yoklamadır. Yoklama; muayene, kontrol, sınav gibi anlamlar taşımaktadır. Genel olarak yoklama, bir topluluğu oluşturan birimlerin, belli zaman ve yerde bulunup bulunmadığını tespit etmek amacıyla yapılan sayma işlemidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi kaybına sebep olan delil ve izlerin ortadan kaldırılmadan, anında yapılacak denetimlerle, cezasının kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şekli olmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında izlenmesine yönelik bir uygulamadır. Arama ise vergi incelemesinin amacını yerine getirmek için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların; işyerlerinde, evlerinde ve üzerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan araştırmaya denilmektedir. Vergi denetim yollarından bilgi toplama ise, yapılan denetim sırasında elde edilen bilgi ne kadar fazla ise, yapılan denetim daha sağlıklı gerçekleştirilmiş olacaktır. Teftiş ise, *“bir şeyin aslını veya doğruluğunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etmek anlamındadır”*.

Ülkemizde vergi denetiminin yaşadığı bazı sorunlar, vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde icra edilmesini engellemektedir. Ülkemizde yapılan vergi denetiminin etkinliğini azaltan başlıca sorunlar; denetimde çok başlılık, planlama ve koordinasyon eksikliği, yetki sınırlarındaki belirsizlik, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, teknolojik yetersizlik, denetim elemanlarının sayısının yetersizliği, denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalması, denetim elemanı erozyonu gibi çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Vergi denetimindeki bu sorunların giderilmesi için, vergi denetiminin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Vergi denetimini daha etkin ve verimli kılmak için yapılması gereken düzenlemeler ise; vergi daireleri otomasyon projesi (VEDOP) uygulamalarını yaygınlaştırma, mali suçları araştırma kurulunu (MASAK) daha da etkinleştirme, tek düzen hesap planı uygulamasını yaygınlaştırma,

Serbest muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik (SM,SMMM, YMM) kurumunun oluşumu, vergi kimlik numarası alma ve kullanma zorunluluğu, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılması, dış denetim biriminin bağımsız bir kurum haline getirilmesi gibi çeşitli düzenlemeler yapılmalıdır.

Mükelleflerin denetim ve denetim elemanlarına bakışı vergiye uyum davranışını belirleyen önemli bir faktördür. Vergi uyumu ya da uyumsuzluğu; vergi oranları, denetim olasılığı, para ve hapis cezaları, vergi idaresinin etkinliği gibi bir dizi ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin faktörler tarafından belirlenmektedir. Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu dikkate alındığında, vergi uyumunu artırmaya yönelik çalışmaların önemi de ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde mükelleflerin vergiye uyum düzeylerinin belirlenmesinde temel sosyo-psikolojik faktörlerden biri olan mükelleflerin vergi denetimine bakışı ve denetimin mükellefler üzerindeki etkisi analiz edilmeye çalışılmaktadır.

Vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkisini belirlemede kullanılabilecek yöntemlerden biri etkinlik analizidir. Vergi denetiminin etkinliği, vergi incelemesi sonucunda yükümlülerce beyan edilen matrahın, gerçek matraha yakın olup olmadığının ortaya çıkarılmasıyla oluşmaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesindeki amaç, yapılan denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ve mükellefin vergiye uyumunun sağlanıp sağlanamadığının ortaya çıkması bakımından önem taşımaktadır. Ülkemizdeki vergi denetimindeki etkinliğin ne düzeyde olduğunu saptamak için; *ilk olarak*, mükelleflerin denetlenme oranına bakabiliriz. Ülkemizde 2000-2008 dönemleri arasında ortalama olarak mükelleflerin yalnızca 4.39'u denetlenmektedir. En yüksek denetim oranı 2004 yılında 6.39 olmuştur. Bu dönemde hem inceleme sayısı hem de mükellef sayısı fazladır. Bu da bize bu yılda etkin bir vergi denetiminin olduğunu göstermektedir. *İkinci olarak*, bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısına bakabiliriz. 2000-2008 yıllarında bir vergi denetim elemanına düşen mükellef sayısı çok fazladır. 2000 yılında 1.400.930 mükellef isabet ederken, 2008 yılında ise 89,2 olmaktadır. Böylece denetimdeki etkinliğin en fazla olduğu yıl 2008 iken, etkinliğin en az olduğu yıl ise 2000'dir. *Üçüncü olarak*, denetime tabi tutulan vergi matrahı ile tahakkuk eden toplam vergi gelirlerini oranına bakabiliriz. İncelemeye tabi tutulan vergi matrahının tahakkuk eden vergi gelirlerine oranladığımız zaman en yüksek oran %41,49 ile 2008 yılı iken, en düşük yıl ise %12,36 ile 2000 yılı olmuştur. Görüldüğü gibi

Ülkemizde, tahakkuk eden vergi gelirlerinin çok düşük bir oranı denetime tabi tutulmakta bu nedenle vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik istenen seviyede olmamaktadır. *Son olarak*, 2000- 2008 dönemlerinde vergi incelemeleri yolu ile kayıt dış ekonominin byklgnn llmesine bakabiliriz. Burada, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranlanması sonucu, bu oranın en yüksek olduğu yıl 2008'dir ve bulunan oran ise % 267,7'dir. Bu oranın en düşük olduğu yıl 2007'dir ve bulunan oran ise %48,0'dır. Yani 2000-2008 dönemlerine ilişkin olarak kayıt dış ekonominin byklgnn % 48,0 ile % 267,7 arasında değiştiği görülmektedir. Ayrıca lkemizdeki 2000-2008 dönemindeki vergi denetim oranları ile bu yıllardaki tahakkuk/tahsilât oranlarını incelediğimizde, denetim oranının % 6.39 olarak gerçekleştiği 2004 yılında, tahakkuk/tahsilât oranı da buna paralel olarak % 93,0'le en yüksek orana ulaşmıştır. Genel olarak denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilt oranında yüksek olması beklenmektedir ama bu her zaman geçerli bir durum değildir. Bunu 2007 yılında görmekteyiz denetim oranı % 5,75 iken, tahsilât oranı % 91,1'dir.

Vergi denetiminin mükellef üzerindeki etkisini analiz etmede, vergi denetiminin etkinliğinin ortaya konulması tek başına yeterli olmamaktadır. Mükellefin denetimden ne ölçüde ve nasıl etkilendiğinin belirlenebilmesi için mükellefin vergi denetime bakışının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla, Manisa Merkez İlçede vergi mükelleflerinin denetime bakışını ortaya koymaya yönelik bir anket çalışması yapılmıştır.

Yaptığımız anketin sonucunda vergi mükelleflerinin %55,3' denetlendiğini ifade etmektedir. Bu temel soruya verilen oran oldukça yüksektir. Ülkemizdeki inceleme oranının %2-3 arasında olduğu dnlnce Manisa Merkez ilçede vergi denetimi oranının Türkiye ortalamasının oldukça üzerinde olduğu görülmektedir.

Yapılan alan araştırması sonucunda, katılımcıların çoğu vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünmektedir. Bu durum denetimlerin sık sık yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Katılımcıların önemli bir kısmı, bir tanıdığım vergi kaçırır ve yakalanmazsa, kendisinin de etkilenip vergi kaırabileceğini ifade etmiştir. Bu durum bize, vergi

kaçıranların yakalanıp cezalandırılması gerektiğini gösterir, yoksa vergisini düzenli olarak ödeyenlere bu durum kötü örnek olmaktadır.

Katılımcıların yarısından fazlası denetlenmeyeceklerini bilseler bile verdiği mal ve hizmetleri kayda geçireceklerini ifade etmektedirler. Buradan da anlaşıldığı gibi Manisa Merkez İlçedeki vergi mükellefleri işlemlerini kayda geçirmelerinde denetimlerin pek etkili olmadığını ifade etmişlerdir.

Bir başka soruda ise katılımcıların yarısından fazlası vergi denetimi sonrasında vergi denetim elemanları tarafından vergi yükümlülükleri konusunda bilgilerinin arttığını söylemişlerdir. Bu durum vergi denetiminin eğitici etkisini ortaya koymaktadır.

Yaptığımız anket çalışmasında vergi mükellefinin denetim elemanına bakışı da ortaya çıkmıştır. Katılımcıların yarıya yakın bir kısmı denetim elemanlarının incelemenin ciddiyetine uygun ve tarafsız davrandığını belirtmişlerdir. Buna göre, denetim elemanı hem vergi idaresinin hem de vergi mükellefinin menfaatini korurken tarafsız davranmalıdır. Ayrıca katılımcıların önemli bir kısmı denetim elemanlarının hatalarını gösterdiğini, uyararak ceza almalarına engel olduğunu söylemiştir. Bu durum vergi denetiminin düzeltici etkisini ortaya koymaktadır. Ayrıca katılımcıların yarısından fazlası, denetim elemanlarının denetim sırasında işlerini aksatmadığını, çalışanlarının ve müşterilerinin yanında kendine iyi davrandığını belirtmişlerdir. Buradan, mükelleflerin denetim elemanına bakışının olumlu olduğunu görmekteyiz.

Manisa Merkez ilçedeki katılımcıların yarısından fazlası, vergi denetimi sonrasında beyan edilmemiş kazançların ortaya çıkacağını söylemiştir. Yine katılımcıların büyük çoğunluğu sahte belge kullanılmasının sebebi olarak vergi denetimlerinin yetersizliğini görmektedir. Bu durumlara engel olmak için vergi denetimlerinin artırılması gerekir. Denetimlerin artması sonucunda ise vergi kaçakçılığı azalacaktır.

Uygulanan anket sonucunda bir başka sonuç ise, katılımcıların yarıya yakını vergi ile ilgili beyanlarını tam ve doğru yapmalarında vergi denetimlerinin etkisinin büyük olduğunu söylemiştir. Yani denetimler mükellefleri, beyanlarını gerçek gelirlerini yansıtabilecek şekilde vermeye teşvik etmektedir.

Manisa Merkez ilçedeki katılımcıların çoğu vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için vergi mahkemesine başvurmanın faydalı olacağını belirtmişlerdir.

Çünkü yargıya intikal eden olaylar genelde mükellefin lehine çözümlenirken, vergi idaresinin aleyhine olmaktadır.

Katılımcıların yarıya yakını vergi veya vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edemediğini söylemiştir. Bu durumun nedenleri olarak, hem vergi mevzuatının karışık olması hem de sık sık değişiyor olması mükellefin takibini zorlaştırabilmektedir. Bu nedenle vergi mevzuatında sık sık değiştirme yapılmamalıdır. Ayrıca kanunların açık anlaşılır ve takip edilebilir olacak şekilde hazırlanması gerekmektedir.

Ayrıca Manisa'daki mükelleflerin çoğunluğu vergi ödemenin ahlaklı olmanın göstergesi olduğuna inanmaktadır. Yani devletin kamu hizmetlerini yerine getirmesi için bu gelir kaynağına ihtiyacı olduğunu bilmektedir ve bu nedenle vergilerin düzenli ödenmesi gerektiğini söylemiştir.

Manisa'daki vergi mükelleflerinin %62,2'si ülkemizdeki vergi bilincinin yeterli düzeyde olmadığını belirtmiştir. Bu bilincin artırılması için ise; vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi gerektiğini, eğitim ve öğretim yoluyla mükelleflere küçük yaşta bu bilincin yerleştirilmesini ve vergi oranlarının düşürülmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Yapılan anket çalışması sonucunda, Manisa'daki vergi mükelleflerinin denetime bakışı altı faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler şu şekilde sıralanmıştır; vergi ahlakı, mükelleflerin denetime bakışı, denetimin sonuçları, bilgi düzeyi, denetim elemanlarına bakış, denetim sistemine olan güvensizliktir.

Yapılan anket çalışmasında, Manisa'daki vergi mükellefleri vergi ahlakı değişkenine daha çok önem verirken, bilgi düzeyi değişkenine daha olumsuz bakmaktadır. Çünkü vergi mükellefleri vergi ve vergi ile ilgili geçen olaylara pek olumlu bakmamaktadır. Mükellefler vergi sonrasında gelirlerinin azalacağını bildiği için psikolojik olarak vergiyi olumsuz olarak algılamaktadır. Yapılan korelasyon analizi sonucunda da bu değişkenler arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Örneğin vergi ahlakı arttıkça, mükelleflerin denetime bakışı da artmaktadır. Vergi ahlakı azaldıkça mükelleflerin denetime bakışı da azalmaktadır.

Manisa Merkez ilçede yapılan anket çalışmasında görüldüğü üzere; ülkemizde denetim oranının (% 2-3) düşük olduğu halde Manisa'daki denetim oranının yüksek olduğu

ortaya çıkmıştır. Denetim yapan denetim elemanlarının gerek bilgi düzeyinden, gerek davranışından, gerekse kendilerine yardımcı olmalarından çok memnun olduklarını ifade etmişlerdir. Yani Manisa'daki vergi mükellefleri denetim elemanlarından korkmamaktadırlar. Ayrıca mükellefler denetimler sonucunda vergi veren ile vermeyenin belirleneceğini, sahte belge kullanımının azalacağını, vergi ile ilgili yükümlülükleri hakkında yeni şeyler öğreneceğini belirtmişlerdir. Yani vergilemede adaletin sağlanması için vergi denetimlerinin olması gerektiğini söylemektedirler. Bu nedenle denetim elemanlarına tahsis edilen mevcut boş kadroların doldurulması gerekir.

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için, vergi denetimlerinin yapılması gerekir. Çünkü vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yolu olmasa da, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yoludur. Bu nedenle vergi politikasının başarısı için iyi düzenlemiş vergi kanunlarına, bu kanunları en iyi biçimde uygulayacak vergi idaresine, kurallara uymayan vergi mükelleflerini en hızlı ve en adil biçimde yargılayıp cezalandıracak mali yargı organlarına, vergileme bilincine sahip mükelleflere, vergi mükellefiyle vergi idaresi arasına köprü olacak örgütlü-bilgili- sorumlu denetim elemanlarına ve yeminli mali müşavirlere ihtiyaç bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKGÜÇ, Öztin; **Mali Tablolar Analizi**, Arayış Yayıncılık, İstanbul, 2006.

AKGÜL, Başak Ataman; **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

AKTAN, Çoşkun Can & ÇOBAN, Hilmi; “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi** (Editörler: Çoşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural) Seçkin Kitabevi, Ankara, 2006.

ARIKAN, Zeynep; “Vergilendirme Hizmeti”, **Prof. Dr. Nezihe Sönmeze Armağan**, Anadolu Maatbacılık, İzmir, 1997.

ASLAN, Memduh; **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınlar, Ankara, Ekim 2008.

ASLAN, Mehmet; **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

AYDIN, M. Bülent; **Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002-2007**, Vergi Denetmenleri Derneği, İstanbul, 2006.

BÜYÜKÖZTÜRK, Şener; **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Pegen A Yayıncılık, Ankara, 2002.

CANBAY, Tülin; **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009.

COMMONWEALTH OF VIRGINIA DEPARTMENT OF TAXATION; **Virginia Taxpayer Bill of Rights**, 2005, <http://www.tax.virginia.gov/Web_PDFs/BillOfRights.pdf >, (Erişim Tarihi 11.03. 2010).

ÇİÇEK, Halit; KARAKAŞ, Mehmet; YILDIZ Abdunnur; **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı, Yayın No:2008/381, Ankara 2008.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan; **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi&Vergisel Kayıtdışılık**, Turhan Kitabevi, Erzurum, Ağustos 2007.

COŞKUN, Gülay; **Devlet Bütçesi-Türk Bütçe Sistemi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1989.

ERDAĞ, Nevzat; **Vergi İdaremi ve Denetim Müessesesi (El Kitabı)**, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2006.

ERDEM, Metin; **Kamu Mali Denetimi**, Ekin Kitabevi Bursa, 1993.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI; **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Yayın No:50, Kasım 2007.

GİRAY, Filiz; **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2001.

- GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- İNAL, Ali Metin; **Vergi Hukuku 1(Vergi Usul Hukuku)**, Manisa, 1996.
- İSTANBUL TİCARET ODASI; **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul, Yayın No: 2005-17.
- KIRBAŞ, Sadık; **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, Siyasal Kitabevi, Ankara, Ekim 1997.
- KOVANCILAR, Birol; MİYNAT, Mustafa; AYBARÇ BURSALIOĞLU, Sibel; **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI; **Türk Vergi Sistemi Sorunlar & Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), Ankara, Ekim 2002.
- MERİÇ, Metin; **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, A.Kemal; SAKINÇ Süreyya; **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003.
- MUTER, Naci B.; ÇELEBİ, A.Kemal; SAKINÇ Süreyya; **Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması**, Manisa,1993.
- MUTLUER, Kamil; HEPER, Fethi; DÖNMEZ; Recai, ÜYÜMEZ, M. Erkan; **Vergi Hukuku**, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Anadolu Üniversitesi Web- Ofset Matbaası, Eskişehir, 2006.
- ORGAN, İbrahim; **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar/Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- ÖZER, Mevlüt; **Denetim (Cilt 1)**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997.
- STATE OF MICHIGAN DEPARTMENT OF TREASURY; **Taxpayers Rights Handbook**, 2003, <http://www.michigan.gov/documents/taxes/TBOR_199483_7.pdf>, (Erişim Tarihi 11.03. 2010).
- TEKİN, Fazıl; ÇELİKKAYA, Ali; **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; **Vergi Usul Hukuku**, İzmir, 2008.
- TUAY, Elif; GÜVENÇ, İnci; **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:51, Kasım 2007.
- URAL, Ayhan; KILIÇ, İbrahim; **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.253.
- VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ; **Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi**, Eğitim Yayınları Serisi:14, Ankara, Mart 2007.

MAKALELER

- ABDİÖĞLU, Hasan; “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim 2007.
- ACAR, Fatih; “Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002.
- ACAR, Fatih; GÜL Zeynel Murat; GÖKMEN Selahattin, “Vergi İdaresi ve Sistemine İlişkin Mevcut Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 173, Şubat 2003.
- ACAR, İbrahim Atilla; MERTER Mehmet Emin; “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, Eylül-Aralık 2004.
- AKARSU, Rıdvan; “Türk İdari Yapısında Koordinasyon Eksikliği”, **Stratejik Boyut**, 18 Haziran 2007, <http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=47>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).
- AKBAY, Mehmet; “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, **1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Konulu Sempozyum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1990/308, Ankara 1990.
- AKDENİZ, Kurtuluş; “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 13, Sayı:151, Temmuz 2005.
- AKKÖY, İhsan; “Uzlaşma”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 3, Kasım 1981,
- AKSOY, A. Serdar; “Vergi Borçlarında Yeni Tahsilât Usuller”, 10.01.2008, <http://www.muhasabenet.net/makale_serdar%20aksoy_mugla%20vd%20baskani_%20vergi%20borclarinda%20yeni%20tahsilat%20usulleri.html>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).
- AKTAN, Hasan Basri; “İşletmelerde Mali Denetim”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 149, 3-14, 1994, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>>, (Erişim Tarihi 05.01.2008).
- AKTAN, Hasan Basri; “Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:5, Sayı: 52, Nisan 1997.
- AKTÜRK, İsmail; “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, İzmir 1988., s. 147.
- ALM James, McKEE Michael and BECK William; “Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance”, **National Tax Journal**, Vol:XLIII, No: 1, March 1990, <[http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/EC5A7047E6E951A68525686C00686DC0/\\$FILE/v43n1023.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/EC5A7047E6E951A68525686C00686DC0/$FILE/v43n1023.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.09.2009).
- ALM James, Betty JACKSON and Michael McKEE; “**Deterrence and Beyond: Toward Akinder, Gentler IRS**”, Slemrod Joel (Eds), Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement, Ann Arbor: University of Michigan Pres, 1992.

- ALM James, JAKSON Betery and McKEE Michael; “Estimating The Determinant Of Taxpayer Compliance With Experimental Data”, **National Tax Journal**, (Vol. XLV, No, 1, March 1992, <[http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/\\$FILE/v45n1107.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/0ED47D44D3F3114A8525686C00686D51/$FILE/v45n1107.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.9.2009).
- ANDREONİ James, Brian ERARD and Jonathan FEINSTEIN; “Tax Compliance”, **Journal of Economic Literature**, Vol. XXXVI No:2, June 1998, <<http://www.jstor.org/stable/2565123?seq=3>> (Erişim Tarihi 12.01.2010).
- ARIKAN, A.Naci; “Vergi Kimlik Numarası Kullanılması Mecburiyeti ve Vergi Kanunlarımızda Bilgi Toplama ve Verme ile İlgili Yer Alan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası CD’si**, Sayı: 241, Eylül 2001.
- ARPACI, Altar Ömer; “Özelgelerin Denetim Elemanını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:192, Eylül 2004.
- ARPACI, Altar Ömer; “Vergi Denetimi Üzerine”, 04 Şubat 2005, <http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm> , (Erişim Tarihi 10.10.2008).
- ARPACI, Altar Ömer; “Kamu Denetimi ve İntosai Mesleki Ahlâk Kuralları”, 04 Şubat 2005, <http://www.alomaliye.com/altar_omer_kamu_denetimi.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.2008).
- ARSLAN, Abdullah; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 185, Ocak 1997.
- ASLAN, Abdullah; “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, **Vergi Dünyası CD’si**, Sayı: 250, Haziran 2002.
- AYDIN, Fazıl; “Gelir İdaresi Otomasyon Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 162, Mart 2002.
- AYDIN, M. Bülent; “Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı (6)”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, 01 Mayıs 2006, s.5, <<http://www.degerymm.com/yeni/icerik/C0GFIRlh0dfvelAj6qWYy9gHT6623s.pdf>>, (Erişim Tarihi (01.03.2010).
- AYKIN, Hasan; “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:94, Yıl:8, Ekim 2000.
- AYKIN, Hasan; “Vergi İncelemesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:328, 15 Eylül 2000.
- BASKIN, Yaşar; “Muhasebelerin Yeknesaklaşması ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:52, Aralık 1985.
- BAŞARAN, Murat; “Kamusal Gücün Kullanım Bağlamında YYMK veya Mesleğinin Dayanakları; Vergi İncelemesi Sürecindeki Yeri Üzerine Bir Deneme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 152, Mayıs 2001.
- BAŞPINAR, Ahmet; “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Ocak-Nisan, 2005.

- BAYKARA, Bekir; “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 27, Sayı: 313, Eylül 2007.
- BAYSAL, Ercan; “Kayıt Dışı ile Mücadele Yılında Bile 211 Milyar TL Maliye’den Gizlendi”, 04 Mayıs 2009, **Zaman Gazetesi**, <<http://www.tumgazeteler.com/?a=5034538>> (Erişim Tarihi 09.03.2010).
- BİÇER , Hüsamettin; “Vergi Sistemi ve Denetim”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 11, Temmuz 1982.
- BLİNDER, Alan S. and Robert M. Solow; “Does Fiscal Policy Matter?”, **Journal of Public Economics**, 1973, No.2, pp. 326, 319-337.
- BLUMENTHAL, Marsha; SLEMROD, Joel; “The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform”, **National Tax Journal**, Vol: XLV, No:2, June 1992, <[http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/32DDE1B0157480288525686C00686D0E/\\$FILE/v45n2185.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax%5Cntjrec.nsf/32DDE1B0157480288525686C00686D0E/$FILE/v45n2185.pdf)>, (Erişim Tarihi 13.01.2010).
- BOY, Kadir; “Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliği”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 247, Mart 2002.
- CAN, İsmail; “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 142, Ocak-Nisan 2003., <<http://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/MaliyeDegisi.aspx>> (Erişim Tarihi 01.12.2009).
- CANBAY, Tülin; “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:2001 Cilt:8, S:2.
- CANDAN, Turgut; “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Değerlendirilmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- CANGİR, Niyazi; “Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi, CD’si**, Sayı: 241, Eylül 2001.
- CANSIZ, Harun; “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi**, C.VIII, Sayı:2, 2006.
- CEYHAN, Murat; “Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler”, 04 Temmuz 2005 , <http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_inceleme.htm>, (01.11.2008).
- ÇELİKKAYA, Ali; “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler” **e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz 2002.
- CRANE Steven E. and NOURZAD, Farrokh; “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From California Amnesty Data”, **National Tax Journal**, Vol: XLIII, No: 2, June 1990.
- ÇİMAT, Ali; BAHAR, Ozan; “Türkiye’de 1990 Sonrası Kurulan Ekonomik ve Mali Kurumlar”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:6, Sayı:70, Ekim 2003, <<http://www.mevzuatdergisi.com/2003/10a/03.htm>>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).

- ÇİFTÇİ, Bayram Turan; “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenleri”, **Mali Çözüm**, S:32, 1995, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08-BAYRAMTURANCIFCI32.doc>>, (Erişim Tarihi 26.10.2008).
- ÇİLKOPARAN, Yusuf; “İnternet Vergi Dairesi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 247, Mart 2002.
- DALAK, Güldem; “Denetim ve Kalite Denetim”, **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Güz 2000.
- DALAK, Güldem; “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı:129, Haziran 1999.
- DEMİRBİLEK, Müslim; “Standart Genel Hesap Planı ve Uygulama İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:36, Ağustos 1984.
- DEMİRCİ, Azmi; KARTAL, Zihni; “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 211, Mart 1999.
- DEMİRDAG, Levent; “Mali Açidan Yoklama”, **Mali Çözüm**, S: 16, 1992, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/16MaliCozum/06-LeventDemirdag29.doc>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).
- DÜZ, Burhan; “Vergi Denetiminin Parlayan Yıldızı Gelirler Kontrolörleri 73 Yaşında...”, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/duyuru.aspx?did=12>>, (Erişim Tarihi 28.12.2009).
- EROL, Ahmet; “Devlet ve Denetim”, **Mükellef Dergisi**, Sayı:66, Haziran 1998.
- EROL, Ahmet; “Maliye Teftiş Kurulu Kapatılmamalıdır”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 16, Sayı:186, Haziran 2008.
- ERKUŞ, Hakan; Karagöz, Kadir; “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Sayı:156, Ocak- Haziran 2009.
- GERÇEK, Adnan; “ Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 209, Yıl: Şubat 2006.
- GERÇEK, Adnan; “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- GERÇEK, Adnan; “Mükellefler Neden Vergi Kaçırır?”, **Ekonomik Pusula**, 9 Şubat 2009, <<http://www.ekonomikpusula.com/yazarlar/51-adnan-gercek/864-muekellefler-neden-vergi-kacirir.html>>, (Erişim Tarihi 13.09.2009).
- GERÇEK, Adnan; “Çağdaş Eğilimleri Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, <<http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>>, (Erişim Tarihi 08.03.2010).
- GEZGİN, Burhan; “Vergi Kimlik Numarası Alma ve Kullanma Zorunluluğu”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:201, Mayıs 1998.

- GÖKBUNAR, Ali Rıza; UTKUSEVEN, Ahmet; “Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt:44, Sayı:508, 2007.
- GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Keramet; UTKUSEVEN, Ahmet; “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Manisa&Adana-2002, <<http://www.bayar.edu.tr/kutuphane/vergi.pdf>>, (Erişim Tarihi 08.03.2010).
- GÖKMEN, Necdet; GÜLEÇ, H. Abdullah; “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Sağlanır?”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:238, Haziran 2001.
- GÜMÜŞ, Erhan; “Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm-72**, İSMMO Yayın Organı.
- GÜMÜŞ, Erhan; “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar”, **e- akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi**, Kasım 2005, Sayı: 45, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm>>, (Erişim Tarihi 08.01.2008).
- GÜMÜŞKAYA, Hayrettin; “Karapara Aklama Suçunun İncelenmesi ve Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000.
- GÜRAN, M. Cahit; “Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 194, Ekim 1997.
- GÜRBOĞA, Erkan; “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:191, Ağustos 2004.
- İŞİK, Nihat; ACAR, Mustafa; “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:21, Temmuz-Aralık 2003.
- KALYONCU, Rüştü; “Vergi İnceleme Elemanlarına Takdir Yetkisi Verilmiş Olmasının Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 28, Aralık 1983.
- KARAER, Orhan; “Gelirler Kontrolörleri 60 Yaşında”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:4, Sayı: 41, Mayıs 1996.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme- Uygulama-Yargılama)”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- KAZICI, Sami; “Vergi Kaçaklığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:146, Ekim 1993.
- KELEŞ, Yusuf; “Yine mi Af? Mükellefler ne Zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 249, Mayıs 2002.
- KENGER, Erdal; “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, Yüksek Denetleme Kurumu, Şubat 2001, < http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a>, (Erişim Tarihi 02.10.2008).

- KESLER, Nusret; “37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları” , **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:10, Haziran 1982.
- KESLER, Nusret; “39. Kuruluş Yılına Giren Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları” , **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı:22, Haziran 1983.
- KILDİŞ, Yusuf; “ Kayıt Dışı Ekonomi”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/kildis-kayit-disi.pdf>, (Erişim Tarihi 13.01.2010).
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 1, Eylül 1981.
- KILINÇ, İbrahim; “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimleri Sırasında Dikkat Edilecek Hususlar”, **Mali Çözüm**, S:13, 1992, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/13MaliCozum/08İbrahimKilic25.doc>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).
- KIZILOĞ, Şükrü; “Vergi Denetim Kadrolarının Yüzde 65’i Boş”, **Hürriyet**, 29 Mayıs 2007, <<http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=6604230&yazarid=82>>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).
- KOÇAK, Hakkı; “Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 213, Mayıs 1999.
- KOVANCILAR, Birol; “Vergi Kültür ve Ahlakı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S:231, Aralık 2007.
- KOVANCILAR, Birol; ÇETİN CERAN, Güneş; “Dünya’da ve Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.228, Eylül 2007, Yıl:30.
- KOYUTÜRK, Serdar; “Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu’nun Katkısı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 117, Mayıs 1991.
- KÖYATASI, Meriç; “Mali Reformları Kim Yapar?”, **Akşam Gazetesi**, 14.03.2005, <<http://www.aksam.com.tr/arsiv/aksam/2005/03/14/yazarlar/yazarlar326.html>>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).
- KUMLUCA, İbrahim; “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:180, Eylül 2003.
- MERİÇ, Ahmet Salih; “Vergi Denetimindeki Sorunlar ve Denetim Birimlerinin Yapılandırılması”, **Stratejik Boyut**, 28 Ocak 2008, <http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=217>, (Erişim Tarihi 26.12.2009).
- MUHASEBE NET; “Vergide Borç Takip Sistemi Kuruluyor”, <<http://www.muhasabenet.net/2009-0901-vergide%20borc%20takip%20sistemi%20kuruluyor.html>>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).
- MUHASEBE TÜRK ; “Borç Takip Sistemi ve Cebri Tahsilât”, 9 Ocak 2009, <<http://muhasebeturk.org/muhasebe-haberleri/9028-borc-takip-sistemi-ve-cebritahsilat.html>>, (Erişim Tarihi: 08.01.2010).

- MÜKELLEF GAZETESİ; “VEDOP-3 Vergi Dairelerini Tek Çatıda Toplayacak”, **Mükellef Gazetesi**, Sayı:268, 02 Ağustos 2007, <<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/eskisayilar/268/vedop020807.asp>>, (Erişim Tarihi 10.01.2009).
- OĞUZ, Yahya Bülent ; “Vergi Hukukumuzda Bilgi Verme Zorunluluğu ve Bilgi Vermenin Müeyyideleri”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 24, Ağustos 1983.
- ORUÇOĞLU, Hasan; YILMAZ Nihat; ŞENGÜN Abdülkadir; KONT ÇOBANKARA Funda; “Yeni Bir Bilgisayarlı Sıvı Filtrasyon Ölçüm Cihazının Güvenilirlik Analizi”, Cumhuriyet Üniversitesi, **Diş Hekimliği Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, Sayı:2 2005, s.101.
- OZANSOY, Ahmet; “Kamuda Denetimin Sorunları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:173, Şubat 2003.
- OZANSOY, Ahmet; “SMMM ve YMM’lerin Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:15, Sayı:176, Ağustos 2007.
- ÖMÜRBEK, Nuri; ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü, ÇİÇEK Serdar; “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anket Bulguları”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007.
- ÖZ, Ersan; KARAKURT, Birol; “ Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 44, Sayı: 510, 2007.
- ÖZAY, Hüseyin; “Vergi Cezası Kes, Primi Kap”, **Star Gazetesi**, 08 Aralık 2009 Salı, <<http://mobil.stargazete.com/pc/ekonomi/vergi-cezasi-kes-primi-kap-haber230225.htm>>, (28.12.2009).
- ÖZDEMİR, Zekai; ALTUNOĞLU, Erol; “Türkiye’deki Vergi Uygulamasında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Uygulanacak Esaslar”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 190, Haziran 1997.
- ÖZDOĞAN, Onur; “Vergi İncelemesi Hakkında”, <http://www.turkhukuksitesi.com/makale_415.htm>, (Erişim Tarihi 22.11.2008).
- ÖZKANLI, M.Sedat; “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 119, Temmuz 1991.
- ÖZKER, A. Niyazi; “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 4, 2002.
- ÖZŞAHİN, Metin; “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 70, Haziran 1987.
- PEHLİVAN, Osman; “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 62, Ekim 1986.
- ROTH Jeffrey A.; John T. Scholz and Ann Dryden Witte, (Eds.), 1989:2 , **Taxpayer Compliance**, Vol:1, An Agenda for Research, Philadelphia: University of Pennsylvania Pres, <http://books.google.com.tr/books?id=vh03LFjGKKQC&printsec=frontcover&dq=Taxpayer+Compliance&source=bl&ots=CRw6RO_2mh&sig=16Sia93MDZaZkhVONB4YkjBx7YU&hl=tr&ei=SWCdS_egDsjKjAf_1PiZDA&sa=X&oi=book_result&ct=

result&resnum=2&ved=0CAsQ6AEwAQ#v=onepage&q=&f=false>, (Erişim Tarihi 06.03.2010).

SANLI, Nail; “Vergi Denetimi Karşında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği”, İSMMO; **5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (2-6 Mayıs 2001)**, <[<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENET%DDM%DD%20SEMPOZYUMU%20\(2-6%20May%FDs%202001\)>](http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/sempozyumkonu.asp?id=8545&did=1&dad=5.%20MUHASEBE%20DENET%DDM%DD%20SEMPOZYUMU%20(2-6%20May%FDs%202001))>, (Erişim Tarihi 02.01.2009).

SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergi Afları ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Ekim-Aralık 2008.

SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları”, **Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Dergisi**, S:483, Haziran 2004.

SARAÇOĞLU, Fatih; “Vergi Kimlik Numarası ve T.C Kimlik Numarası”, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_21.pdf> (Erişim Tarihi 09.03.2010).

SARAÇOĞLU, Fatih; “Verginin Vergiyle Denetimi Ve Ücretlilere Vergi İadesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 270, Şubat 2004, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_12.pdf>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

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

SARILI, Mustafa Ali; “Türkiye’de Etkin Bir Vergi İdaresi İçin Neler Yapılmalıdır?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004 Özel Ek.

SAVAŞ, Abdullah; “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Önerileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:72.

SAVAŞ, Hasan Hüseyin; “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:3, Sayı:36, Aralık 2000., <<http://www.basarmevzuat.com/dergi/2000-12/a/vergigelirden.htm>>, (Erişim Tarihi 05.01.2008).

SEVİĞ, Veysi; “Denetim Teknikleri ve Karşıt İnceleme”, **Mali Haber**, <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=28902>>, (Erişim Tarihi 18.11.2008).

ŞİLKAN, Tahir; “Vergi İncelemesi, Vergi Kaçıranı Caydırmıyor”, 23.11.2005, <<http://www.tumgazeteler.com/?a=1170885>>, (Erişim Tarihi 01.12.2008).

SLEMROD Joel., “Trust in Public Finance”, **National Bureau of Economic Research Working Papers: 9187**, Cambridge, September 2002.

SURUÇ, Naci Tolga; “Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 178, Temmuz 2003.

- ŞANLI, Ahmet; “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi İncelemesine Katkısı Hakkında Eleştiri ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:152, Mayıs 2001.
- ŞEKER, Sakıp; “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:1, Sayı:5, Mayıs 1993.
- TEKİN, Selçuk; “Vergi Kimlik Numarasının Uygulanması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 182, Kasım 2003.
- TEZCAN, Keramet; “Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Bilgi ve Belgeler Çerçevesinde Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TİMUR, Mehmet; “Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele ve Toplumsal Katkı” Konulu Panel, Eylül 2003, Ankara, <<http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/konusma9.doc>>, (Erişim Tarihi 17.09.2009).
- TİSK; “Türkiye’de Vergi Yüğü Hızla Artarken Rakiplerimizde Azalıyor”, Kasım 2004, <http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1087&id=61>, (Erişim Tarihi 17.09.2009).
- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:177, Haziran 2003.
- TUNÇER, Mehmet; “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Mayıs 2002.
- TUNÇER, Mehmet; “Hükümet- Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi** 57-3.
- TUNCER, Selahattin; “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına” ,**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:238, Haziran 2001.
- USER, İnci; “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, **Mali Çözüm**, S. 26, 1994, <archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../14-YrdDocDrİnciUser68.doc>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).
- UZUNOĞLU, Nihat; “Sadece Vergi Denetimiyle Kayıtdışılık Engellenemez”, <<http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=2128>>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).
- ÜN, Raci; “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı:191, Kasım 2008.
- ÜN, Raci; “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:16, Sayı:192, Aralık 2008.
- ÜNVER, Musa Kazım; “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:12, Sayı:138, Haziran 2004.

- YENİÇERİ, Harun; “Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları**, 10-14 Mayıs 2004, Belek- Antalya, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- YETKİNER, Erkan; “YMM ve Vergi Denetim Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 246, Şubat 2002.
- YILDIRIM, Adnan; “Tek Vergi Numarası Uygulaması Başlarken” **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 167, Temmuz 1995.
- YILDIRIM Yavuz; “İncelemenin İşyerinde Yapılması Üzerine...”, **Vergi Dünya Dergisi CD’si**, Sayı: 227, Temmuz 2000.
- YILDIZ, İ.Hüseyin; “Defterdarlık Algılaması Değişmiyor!”, **Akşam Gazetesi**, 03.05.2006, Çarşamba, <<http://www.turmob.org.tr/mbs/BasinArsivi.aspx>>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).
- YILDIZ, İ.Hüseyin; “Vergi Denetim Birimlerini Yok Etmeyelim”, **Akşam Gazetesi** , 23.04.2008 <<http://www.tumgazeteler.com/?a=2772332>> , (Erişim Tarihi 29.12.2008).
- YILMAZ, Kemal; “Vergi ve Denetim, Yapılandırma ve Çözüm Önerileri”, 28 Mayıs 2008, <http://www.maliyekursu.com/haber_detay.asp?haberID=322>, (Erişim Tarihi 29.12.2008).
- YUMUŞAK, İbrahim; “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı: 188, Nisan 1997.
- YÜCEL, Bilal; “Maliye Teftiş Kurulu'nun Kapatılması Doğru Mu?”, **Referans Gazetesi**, 12.05.2008, <<http://www.mmd.org.tr/eserler/5.B.Y%C3%9CCEL%2012.05.2008.pdf>>, (Erişim Tarihi 03.03.2010)
- VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ; “Vergi Denetmenliği Mesleğinin Tarihçesi”,19 Temmuz2007,<http://www.vdd.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=1694&Itemid=39>, (Erişim Tarihi 20.11.2008).

TEZLER

- AKYOL, Okan; **Türkiye’de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği**, T.C.Dokuz Eylül Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış), İzmir, 1997.
- AVCI, Nilgün; **Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme, İş Tutumları ve Örgütsel Sapma Arasındaki İlişkinin Analizi**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı, İzmir, 2008.
- BAYTAR, Yusuf; **Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi**, T.C. Çukurova Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Adana, 2006.
- BERBER, Orhan; **Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği**, T.C. İstanbul Üniversitesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış), İstanbul, 2002.
- BİNBİRKAYA, İlhan; **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi**, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İstanbul, 2006.
- ÇOMUK, Mehmet; **Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulamaları**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 1989.
- ERTÜRK, Selin; **1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği**, T.C. Gazi Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış) Ankara, 2007
- EREN, Abdülğazi; **Vergi Denetimlerinin Mükellefler Üzerindeki Etki Düzeyi**, TODAİ, 1996 (Anket Soruları İçin)
- KAŞKAR, Muhammet Emin; **Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçaklığını Önlemedeki Rolü**, T.C. Celal Bayar Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), Manisa,1996.
- KULMANOVA, Latipa; **Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)**, T.C. Uludağ Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış), Bursa, 2006.
- MERTER, Mehmet Emin; **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004
- TAN, Osman; **Vergi İncelemesi ve Etkinliği**, T.C. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 1987.
- ÜNAL, Canan; **Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İzmir, 2007.

YILMAZ, İmran Mehmet; **Hesap İncelemeleri Yoluyla Vergi Denetimi**, T.C.Marmara Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi (Yayınlanmamış), İstanbul, 2006.

Diğer Kaynaklar

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: DPT:2597-ÖİK: 608, Ankara, 2001.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Faaliyet Raporu 2004**, Ankara, Nisan 2005.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Faaliyet Raporu 2006**, Ankara, Nisan 2007.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Faaliyet Raporu 2007**, Ankara, Yayın No:64, Nisan 2008.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Faaliyet Raporu 2008**, Ankara, 2009.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **2009-2011 Performans Programı**, Yayın No: 73, Kasım 2008.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008-2010)**, Yayın No: 87, Ankara, Nisan 2009.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Vergi İstatistikleri”
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm>, (Erişim Tarihi 02.04.2009).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Vergi İstatistikleri”,
<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Vergi İstatistikleri”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_12.xls.htm>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Vergi İstatistikleri”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_20.xls.htm>, (Tahakkuk/Tahsilât Oranı (%)), (Erişim Tarihi 08.04.2009).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Vergi İstatistikleri”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/VKNS/vergi_no.xls.htm>, (Erişim Tarihi 05.01.2010).

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI, “Çalışma Düzeni”,
<<http://www.gelkont.gov.tr/duzen.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2009).

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI, “Kuruluş Amacı ve Tarihçesi”,
<<http://www.gelkont.gov.tr/amactarih.asp>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, “Son Beş Yıllık Vergi İnceleme Sonuçları”,
<<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=13>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).

- GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, “Gelirler Kontrolörlerinin Misyonu, Görevleri Yetkileri”, <<http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp>>, (Erişim Tarihi 10.03.2010).
- GELİRLER KONTROLÖRLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI, “Görev ve Yetkiler : Kadro Dağılımı”, <<http://www.gelkont.gov.tr/kadro.asp>>, (Erişim Tarihi 21.01.2009).
- HESAP UZMANLAR KURULU, “İstatistikler”, <<http://www.huk.gov.tr/istatistikler.html>>, (Erişim Tarihi 03.04.2009).
- HESAP UZMANLARI KURULU, “İdari Yapı ve Kadro Durumu”, <<http://www.huk.gov.tr/idariyapi.htm>> , (Erişim Tarihi 26.11.2008).
- HESAP UZMANLARI KURULU, “Tarihçe”, <<http://www.huk.gov.tr/tarihce.html>>, (Erişim Tarihi 26.11.2008).
- HESAP UZMANLARI KURULU, “Kadro Hareketleri”, <<http://www.huk.gov.tr/kadrohareketleri.html>>, (Erişim Tarihi 16.03.2009).
- MALİYE MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ, “Maliye Müfettişliği”, <<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=20>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).
- MALİYE MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ, “Tarihçe”, <<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=16>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).
- MALİYE TEFTİŞ KURULU, “Denetim Şeması”, <<http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=5>>, (Erişim Tarihi 23.11.2008).
- MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; “Kamu Hesapları Bülteni”, <<http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/T3-1-4.xls>> (Erişim Tarihi 20.05.2009).(2000-2003 yılları)
- MALİYE BAKANLIĞI PERSONEL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, “İstatistik Bültenleri”, <<http://www.maliye.gov.tr/pergen/istatistikler.php> >, (Erişim Tarihi 16.03.2009).
- MASAK, “Genel Bilgi”, <http://www.masak.gov.tr/SucGelirlerininAklanmasi/genel_bilgi.htm>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).
- MASAK, “Görev, Yetki ve Fonksiyonları”, <http://www.masak.gov.tr/Kurulumuz/gorev_yetki.htm>, (Erişim Tarihi 13.01.2009).
- MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, “Kamu Hesapları Bülteni” Bülteni”, <<http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/iller.php>>, (Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri Sutunu) (Erişim Tarihi 08.04.2009).
- OECD, **Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004)**, Ekler Table 13., < <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf> >, (Erişim Tarihi 11.03.2010.)
- TÜKETİCİ HAKLARI DERNEĞİ , “Vergi Canavarı Yoksulun Sırtında”, <http://www.tuketicihaklari.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=270>, (Erişim Tarihi 08.04.2009).

“ Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Başlıca Etkenler”, s.1., < <http://www.scribd.com/doc/13723612/vergi-denetiminin-etkinligini-belirleyen-baslica-etkenler>>, (Erişim Tarihi 01.03.2010).

“Kayıtdışı Ekonominin Ulusal ve Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, <<http://www.ekodialog.com/Konular/KayitdisiEkonomi.html>>, (Erişim Tarihi 07.03.2010).

“Revizyon”, <<http://sozluk.sourtimes.org/show.asp?t=revizyon>>, (Erişim Tarihi 10.11.2008).

KANUN, TEBLİĞ VE YÖNETMELİKLER

Vergi Usul Kanunu

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (14 madde)

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu <http://www.alomaliye.com/smmm_kanunu.htm>, (Erişim Tarihi 10.01.2009).

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Yönetmelik (07.09.2005 tarih ve 25929 sayılı Resmi Gazete) yönetmenlik 31madde.

143 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, < http://www.alomaliye.com/vuk_tebdigleri/vuk_143.htm>, (Erişim Tarihi 15.12.2008).

“Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, KHK'nin Tarihi - No: 13/12/1983 – 178, < <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/10007.html>>, (Erişim Tarihi 27.01.2010).

EK: 1

***“TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ
(MANİSA İLİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİME BAKIŞI ÜZERİNE BİR
ANKET ÇALIŞMASI)”- HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI***

GENEL AÇIKLAMA

Bu araştırma, Manisa’daki vergi denetimi uygulamaları hakkında **denetim yapmakla yetkili birimlerin** görüşlerini ölçmek üzere düzenlenmiş olup tamamen **akademik amaçlı** olduğu için, hiçbir şekilde kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkıdan dolayı teşekkür ederim.

**MÜBEYNA DOĞAN
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
Mali-Hukuk Yüksek Lisans Öğrencisi**

Bu bölümde sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir. Bu bilgiler sadece araştırma amaçlı olup, ankete katılan meslek mensuplarının kitle profilini belirlemek üzere kullanılacaktır. Verdiğiniz bilgiler kesinlikle üçüncü şahıs ve/veya kurumlarla paylaşılmayacaktır.

KİŞİSEL BİLGİLER

Cinsiyetiniz:

- a. () Erkek b. () Bayan

Medeni durumunuz:

- a. () Evli b. () Bekar

Eğitim düzeyiniz:

- a. () İlköğretim b. () Lise c. () Ön lisans
d. () Lisans e. () Lisansüstü (Yüksek Lisans/Doktora)

Yaş Grubunuz:

- a. () 18 - 30 yaş b. () 31 - 43 yaş
c. () 44- 56 yaş d. () 57 yaş ve yukarısı

Aylık gelir düzeyiniz:

- a.() 500 YTL altı b.() 501- 1000 YTL c. () 1001-2500 YTL
d.() 2501-5000 YTL e.() 5001 YTL ve üzeri

Arka sayfadaki bölümde ise, vergi denetimi karşısında mükelleflerin nasıl davrandığı ya da denetime karşı tutumlarının nasıl olduğuna dair çeşitli ifadeler yer almaktadır. Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyarak, **size en uygun** olduğunu düşündüğünüz yanıtı karşılık gelen sayının üzerine çarpı (X) işaretini koyunuz.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

S1.Mükellefler denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	1	2	3	4	5
S2.Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükellef, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getirmektedir.	1	2	3	4	5
S3.Mükelleflerin bize bildirdikleri resmi belge dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemesi mümkündür.	1	2	3	4	5
S4.Mükelleflerin “en iyi muhasebeci en az vergi çıkaran muhasebeci” şeklinde düşündüklerine inanıyorum.	1	2	3	4	5
S5.Vergi denetimi sırasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.	1	2	3	4	5
S6.Birinci denetimden sonra yapılan ikinci denetimde de mükelleflerin yine aynı hatayı yaptığını görmekteyim.	1	2	3	4	5
S7.Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	1	2	3	4	5
S8.Yakalanma olasılığının fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.	1	2	3	4	5
S9.Sık sık yapılan uzlaşma ve/veya vergi affı mükellefin denetime ve denetim elemanına olan güvenini azaltmaktadır.	1	2	3	4	5
S10.Vergi denetimleri, vergi kaçırانların geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergilerin ödenmesini sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
S11.Vergi mükellefleri bazı bilgileri bile bile saklıyor, vergi incelemesinde de fark edilmez sanıyor.	1	2	3	4	5
S12.Hizmet verdiğimiz vergi mükellefleri vergi konusundaki uyarılarımızın tamamını dikkate alıyor.	1	2	3	4	5
S13.Vergi denetiminin yetersiz olması vergi kaçırانlara cesaret vermektedir.	1	2	3	4	5

Bu bölümde ise, sorularda yer alan her bir seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için uygun olan seçeneği yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur.

S14. Ülkemizde vergilerin tam olarak ödenmemesinin size en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir.

- a. () Vergi oranlarının yüksek olması
- b. () Bıçimsel yükümlülüklerinin fazla olması
- c. () Devletin verginin gerekliliğini kamuoyuna anlatamaması
- d. () Gerekli vergi reformlarının yapılamaması
- e. () Vergi bilincinin ve vergi ahlakının yeterince yerleşmemiş olması

S15. Denetim esnasında mükellefin size karşı tutumu nasıldır?

- a. Hoşgörülüdür.
- b. Denetime direnmektedir.
- c. Sakin bir tavırla denetimi izlemektedir.

S16. Mükellef en çok hangi ceza karşısında tepkilidir? (En fazladan aza doğru sıralayınız)

- a. () Para cezasına
- b. () Hapis cezasına
- c. () Teşhir cezasına
- d. () İşyeri kapatma cezasına
- e. () Ticaretten men cezasına

EK: 2

“TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN MÜKELLEFLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ (MANİSA İLİ VERGİ MÜKELLEFLERİNİN DENETİME BAKIŞI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI)”- HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

GENEL AÇIKLAMA

Bu araştırma, Manisa’daki vergi denetimi uygulamaları hakkında **vergi mükelleflerinin** görüşlerini ölçmek üzere düzenlenmiş olup tamamen **akademik amaçlı** olduğu için, kimlik bilgileriniz hiçbir şekilde istenmemektedir. Bu anket çalışmasındaki bilgiler gizli tutulacağından yanıtlarınızı içtenlikle verebilirsiniz. Çalışmanın oluşmasında yapacağınız katkıdan dolayı teşekkür ederim.

**MÜBEYNA DOĞAN
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
Mali-Hukuk Yüksek Lisans Öğrencisi**

Bu bölümde sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir. Bu bilgiler sadece araştırma amaçlı olup, ankete katılan mükellef kitlesinin profilini belirlemek üzere kullanılacaktır. Verdiğiniz bilgiler kesinlikle üçüncü şahıs ve/veya kurumlarla paylaşılmayacaktır.

KİŞİSEL BİLGİLER

Cinsiyetiniz:

- a. ☐ Erkek b. ☐ Bayan

Medeni durumunuz:

- a. ☐ Evli b. ☐ Bekar

Eğitim düzeyiniz:

- a. ☐ İlköğretim b. ☐ Lise c. ☐ Ön lisans
d. ☐ Lisans e. ☐ Lisansüstü (Yüksek Lisans/Doktora)

Yaş Grubunuz:

- a. ☐ 18 - 30 yaş b. ☐ 31 - 43 yaş
c. ☐ 44- 56 yaş d. ☐ 57 yaş ve yukarısı

Aylık gelir düzeyiniz:

- a. ☐ 500 YTL altı b. ☐ 501- 1000 YTL c. ☐ 1001-2500 YTL
d. ☐ 2501-5000 YTL e. ☐ 5001 YTL ve üzeri

Hangi tür ekonomik faaliyette bulunmaktasınız:

- a. ☐ Tüccar b. ☐ Sanayici c. ☐ Esnaf
d. ☐ Çiftçi e. ☐ Serbest Meslek Erbabı

Arka sayfadaki bölümde ise, vergi denetimi hakkında çeşitli ifadeler yer almaktadır. Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyarak, **size en uygun** olduğunu düşündüğünüz yanıtı karşılık gelen sayının üzerine çarpı (X) işaretini koyunuz.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

S1.Vergi verip vermediğim ilgililer tarafından yeterince denetlenmemektedir.	1	2	3	4	5
S2.Gelir İdaresi Başkanlığı yeterince mükellef odaklı* davranmamaktadır. <i>*Mükellef beklentilerini ve düşüncelerini dikkate alan</i>	1	2	3	4	5
S3.Vergi kaçırdığı için bir defa cezalandırılan mükellefin tekrar denetlenmesi daha caydırıcı olacaktır.	1	2	3	4	5
S4.Bir tanıdığım vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu bende de zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.	1	2	3	4	5
S5.Denetlenmeyeceğimi bilsem dahi verdiğim mal ve hizmeti kayda geçiririm.	1	2	3	4	5
S6.Vergi denetim ve inceleme elemanları, incelemenin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıyorlar.	1	2	3	4	5
S7.Denetim elemanları hatalarımızı gösterip, uyararak cezaya muhatap olmamızı önleyiyorlar.	1	2	3	4	5
S8. Denetim elemanları, denetim esnasında işimi aksatarak müşterilerimin ve çalışanlarımın yanında beni küçük düşürüyorlar.	1	2	3	4	5
S9.Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü veya Vergi Denetmenleri tarafından yapılan vergi denetimleri sonrasında vergi yükümlülüklerimiz konusundaki bilgilerimiz artırmaktadır.	1	2	3	4	5
S10.Vergi denetimi yapan elemanlardan Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmenlerinin sahip oldukları bilgi düzeyinin yeterli olduğuna inanıyorum.	1	2	3	4	5
S11.Vergi denetimlerinin, vergiyle ilgili yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenleri ayırmakta etkili olduğuna inanıyorum.	1	2	3	4	5
S12.Yapılmakta olan vergi denetimi yöntemleriyle beyan edilmemiş kazançlar ortaya çıkmaktadır.	1	2	3	4	5
S13.Vergiyle ilgili beyanlarımızı tam ve doğru olarak yapmamızda vergi denetiminin etkisi çok büyük olmaktadır.	1	2	3	4	5
S14.Vergi borcumuzu zamanında ve tam olarak ödememizde vergi denetimlerinin etkisi çok fazladır.	1	2	3	4	5
S15.İşimizde veya işyerimizde (çalıştırdığınız işçi sayısında artış veya azalış, şube açma veya kapama, işe başlama veya bırakma, gibi..) vergilendirme ile ilgili değişiklikler olduğunda, bunları vergi dairesine bildirmemizde vergi denetimlerinin etkisi olmaktadır.	1	2	3	4	5
S16.Vergi denetimi sonucunda yapılan bir işlemin iptali için Vergi Mahkemesine başvurmak çok faydalıdır.	1	2	3	4	5
S17.Vergi veya vergi denetimi ile ilgili değişiklikleri kolayca takip edebiliyorum.	1	2	3	4	5
S18.“Sahte belge kullanılmasının, vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığı” düşüncesine inanıyorum.	1	2	3	4	5
S19.Denetim yöntemi ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	1	2	3	4	5
S20.Yakalanma olasılığının fazla olduğunu düşünen mükellefin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.	1	2	3	4	5
S21.Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ciddi bir suç olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
S22.Bir mükellef için vergi ödemek ahlaklı olmanın bir göstergesidir.	1	2	3	4	5
S23.Herhangi bir ortamda vergi kaçırıldığına tanık olursam, bunu ilgili makamlara bildiririm.	1	2	3	4	5
S24. Ülkemizde vergi bilincinin yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5

Bu bölümde ise, sorularda yer alan her bir seçeneği dikkatlice okuyup, sizin için uygun olan seçeneği yanlarında bulunan kutucuklara işaretleyiniz. Hiçbir sorunun ve maddenin doğru ya da yanlış cevabı yoktur.

S25. Sizce vergi ne anlama gelmektedir?

- a. () Zorunlu bir ödemedir
- b. () Kamu hizmetlerinin karşılığıdır
- c. () Bir ödevdir
- d. () Bir yüküdür
- e. () Teşebbüs kabiliyetini engellemektedir.

S26. Ülkemizde vergi bilinci nasıl arttırılabilir? (Birden çok şık işaretleyebilirsiniz?)

- a. () Eğitim ve öğretim ile
- b. () Kamu harcamalarındaki savurganlığın giderilmesi ile
- c. () Vergi sistemindeki adaletsizliğin giderilmesi ile
- d. () Vergi oranlarının düşürülmesi ile
- e. () Kişi başına düşen gelir düzeyinin arttırılması ile

S27. Şimdiye kadar kaç defa incelemeye tabi tutuldunuz?

- a. () Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi.
- b. () Sadece bir defa.
- c. () 1-5 arasında.
- d. () 5’den fazla.

S28. Geçirmiş olduğunuz denetimler sonucunda son beş yıl içinde herhangi bir cezayla karşılaştınız mı?

- a. () Şimdiye kadar hiç inceleme geçirmedi.
- b. () Evet
- c. () Hayır

S29. Mal veya hizmet satın aldığınız / sattığınız kişilerden veya kurumlardan belge istemenizde etken olan en önemli neden aşağıdakilerden hangisidir?

- a. () Vergi Denetimleri
- b. () Vicdanım
- c. () Karşı tarafın isteği
- d. () Satıcının/Alıcının vergisel sorumluluğunu yerine getirmesini sağlamak

S30. Aşağıdaki belirtilen kavramlardan bildiklerinizin karşısına (X) işareti koyunuz?

- a. () Denetim
- b. () Yoklama
- c. () Revizyon
- d. () Arama
- e. () Uzlaşma
- f. () Matrah
- g. () Zamanaşımı
- h. () İnceleme

S31. Vergi kaçıranlara karşı bakış açınız nasıldır? (Birkaç tane işaretleyebilirsiniz?)

- a. () Vatan Haini
- b. () Hırsız
- c. () Zorunlu olduğu için
- d. () Kurnaz Bir İnsan
- e. () Normal Bir Davranış

Bu anketlerin hazırlanmasında; TUAY- GÜVENÇ, a.g.e., (2007).; ÇİÇEK-KARAKAŞ-YILDIZ, a.g.e., (2008).; EREN, Abdülğazi; Vergi Denetimlerinin Mükellefler Üzerindeki Etki Düzeyi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi, Ankara, Aralık 1995.; MUTER-SAKINÇ-ÇELEBİ, a.g.e., (1993)., tarafından hazırlanan çalışmalardan da faydalanılmıştır.