



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ

www.vdd.org.tr

Abdülkadir ÜNAL

**TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE
VERGİ DENETMENLERİNİN
DENETİM İÇERİSİNDEKİ ROLÜ**

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR

13
VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ YAYINLARI

VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 13

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETMENLERİNİN DENETİM İÇERİSİNDEKİ ROLÜ

**VERGİ DENETMENLERİ
DERNEĞİ GENEL MERKEZİ**

1975



ANKARA 2007

SUNUŞ

Halen Samsun ilinde görevli Vergi Denetmenlerimizden Sayın Abdulkadir ÜNAL'ın yazdığı "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü" isimli bu çalışma yazar tarafından Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak sunulmuş ve başkanlığını Prof.Dr. Sayın Orhan MORGİL, danışmanlığını Prof.Dr.Sayın Nurettin BİLİCİ, üyeliklerini Prof.Dr.Sayın Mehmet TOKAT, Öğretim Görevlisi Sayın Dr. Nil TOSUN ve Öğretim Görevlisi Sayın Dr. Umur TOSUN'un yaptığı jüri tarafından kabul edilmiştir.

Kayıtdışı ekonominin toplumun her kesimini rahatsız ettiği bir konjonktürde, bu kronik sorunla baş etmede en önemli enstrümanlardan biri olan "Vergi Denetimi" olgusuna, bu olgunun odağında bulunan denetim elemanlarına, özellikle vergi denetim gücünün %80'ini oluşturan ve vergi incelemelerinin %90'ını gerçekleştiren Vergi Denetmenlerine yer verilen bu bilimsel çalışmanın konuyla ilgilenenlere önemli ufuklar açacağına inanıyoruz.

Bu özverili çalışmalarından dolayı genç meslektaşımız Sayın Abdulkadir ÜNAL'ı Vergi Denetmenleri Derneği adına tebrik ediyor, Vergi Raporu Dergisinin 90'ıncı sayısının eki olarak verdiğimiz bu kitapçığın okurlarımıza faydalı olması temennisi ile başta kıymetli yazarımız Sayın Abdulkadir ÜNAL olmak üzere basımında ve sizlere ulaşmasında emeği geçen herkese teşekkürlerimi sunuyorum.

Ankara, Şubat/2007

Nuh IRMAK

Vergi Denetmenleri Derneği

Genel Başkanı

ÖNSÖZ

Vergi denetimi kayıtdışı ekonominin önlenmesinde kullanılabilen en etkili yollardan birisidir. Bu nedenle vergi inceleme elemanlarının seçimi, eğitimi, çalışma şartları ve görev ve yetkilerinin belirlenmesi; üzerinde titizlikle durulması gereken hususlardandır.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tek tek sayılmıştır. Bu kanuna göre Vergi Denetmenleri vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Bu çalışmada Vergi Denetmenlerinin çalışma şartları, sorunları ve Maliye Bakanlığı içerisindeki yerleri incelenmiş ve performansları, farklı ölçütler kullanılarak diğer denetim birimleriyle karşılaştırılmıştır.

Bu çalışmada emeği olan saygıdeğer üstatlarıma, tüm meslektaşlarıma ve eşim Elvan'a en samimi duygularıyla teşekkür ederim.

Abdulkadir ÜNAL
Vergi Denetmeni

ÖZET

ÜNAL, ABDULKADİR, Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

Vergi denetimi, mükelleflerin ve vergi idaresinin kanunlara uyup uymadıklarının kontrol edilmesidir. Kayıtdışı ekonominin çok yüksek olduğu ülkemizde, denetim oranlarının % 2,5-3 civarlarında olması kayıtdışılığı arttıran en önemli etkenlerden biridir.

Vergi Denetmenleri yaklaşık 3000 kişilik yetişmiş üyesiyle Türkiye'de denetimlerin %90'ını yapmaktadırlar. Olumsuz çalışma koşulları, gereksiz işlerin çokluğu ve özlük haklarının yetersizliği gibi nedenler Vergi Denetmenlerinin verimsizleşmesine yol açmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesi durumunda denetim oranı ve etkinliği artacak ve sonuç olarak kayıtdışı ekonomi küçülecektir.

Çalışmada ulaşılan en önemli sonuçlardan birisi de, radikal değişikliklerin yapılmaması durumunda vergi denetiminin günbegün etkisizleşeceği'dir.

Anahtar Sözcükler

Vergi, Denetim, Vergi Denetimi, Vergi Denetmeni

ABSTRACT

ÜNAL, ABDULKADİR, Tax Auditing in Turkey and the Role of Tax Auditors in Audit, Master's Tesis, Ankara, 2006.

Tax auditing is inspecting taxpayers and income administration are obeying the laws. About % 2,5-3 tax auditing rates is most important factor that to increase rates of underground economy in our country where underground economy is too high.

Tax Auditors are auditing %90 number of Turkey's audit by about 3000 qualified members. The reasons like negative working conditions, plenty of unnecessary works and less employee rights are causing to unproductiveness of Tax Auditors. Removing If this negativesses were removing, audit rate increased and consequently underground economy decreased.

One of the most important conclusions reached in this study is that without doing radical changes tax auditing will defuse day by day.

Key Words

Tax, Audit, Tax Auditing, Tax Auditor

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

Kısaltmalar	10
Tablolar Listesi	11
Grafikler	12
GİRİŞ	13
BİRİNCİ BÖLÜM	
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ	
1.VERGİ İDARESİ İÇİNDE VERGİ DENETİMİNİN YERİ	15
1.1.Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi	16
1.2.Vergi Denetim Birimleri	17
1.2.1. Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı	17
1.2.2.Hesap Uzmanları Kurulu	18
1.2.2.1 Hesap Uzmanları Kurulunun Yasal ve İdari Yapısı	19
1.2.2.2 Hesap Uzmanları Kurulu'nun Görevleri	19
1.2.3.Maliye Teftiş Kurulu	20
1.2.3.1.Maliye Teftiş Kurulunun Tarihsel Gelişimi	20
1.2.4 Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı	21
1.2.4.1 Gelirler Kontrolörlerinin Tarihsel Gelişimi	22
1.2.5 Vergi Denetmenleri	23
İKİNCİ BÖLÜM	
VERGİ DENETMENLİĞİNİN YAPISI VE SORUNLARI	
1.VERGİ DENETMENLİĞİ	23
1.1.Vergi Denetmenliğinin Hukuki Yapısı Ve Tarihsel Gelişimi ..	24
1.1.2.Vergi Denetmenliğinin Tarihsel Gelişimi	25
1.1.3.Vergi Denetmenlerinin Görev ve Yetkileri	26
1.1.3.1. Mali Kanunlara Göre Belirlenmiş Görevler	26
1.1.3.1.1 Vergi İncelemesi	26
1.1.3.1.2 Teftiş	29
1.1.3.1.3 Soruşturma (Tahkikat)	29
1.1.4.Vergi Denetmenlerinin Çalışma Yöntemi	29

2.VERGİ DENETMENLERİNİN SORUNLARI	31
2.1. Vergi Denetmenlerinin Özlük Haklarına İlişkin Sorunlar . . .	31
2.1.1. Ek Gösterge	31
2.1.2. Makam Tazminatı	32
2.1.3. Alınan Ek Ücret Oranı	32
2.1.4. Harcırah Oranı	32
2.1.5. Özel Hizmet Tazminatı	32
2.1.6. Denetim Tazminatı	33
2.1.7. Lojman	33
2.2. Gelir İdaresinin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar	34
2.2.1. Vergi Denetimi Yapan Çok Sayıda Birim Olması	34
2.2.2. Meslekte Yükselme İmkanının Olmaması	34
2.2.3. Meslekte Yaşanan Olumsuzluklar Nedeniyle Kan Kaybı Yaşanması	35
2.2.4. Vergi Denetmenlerinin Kendilerini Geliştirmeleri ve Birikimlerini Paylaşmaları Engellenmesi	35
2.2.5. Vergi Denetmenlerinin Verimsiz İşlerde Çalıştırılması	36
2.3. Denetim Türleri Açısından Karşılaşılan Sorunlar	37
2.3.1. Yoklama	37
2.3.2. Vergi İncelemesi	39
2.3.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarına Verilen Takdir Yetkisi	40
2.3.3. Arama	42
2.3.4. Yüzeysel Denetimin Yaygınlaştırılması	44
2.4. Vergi Denetiminin Genel Sorunları	45
2.4.1. Vergi Denetim Birimleri Dağınık Olup, İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmamıştır	45
2.4.2. Denetim Elemanlarının Nitelikleri ve Sayıları Yetersizdir	48
2.4.3. Vergi Denetimlerinde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği Vardır	50
2.4.4. Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Denetimi Yapılmamaktadır	51
2.4.5. Vergi Denetimlerinde Yeni Teknolojilerin Olanakları Yeterince Kullanılmamaktadır	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETMENLERİNİN VERGİ DENETİMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ETKİNLİĞİ

1.VERGİ DENETMENLERİNİN DENETİM İÇERİSİNDEKİ PAYI . . .	54
1.1.Yapılan Vergi İncelemeleri Açısından	60
1.2 Bulunan Matrah Farkı Açısından	61
2.VERGİ DENETMENLERİNİN DİĞER DENETİM BİRİMLERİYLE DENETİM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	61
2.1.Gelirler Kontrolörleri İle Yapılan Karşılaştırma	61
2.1.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açıklarından	62
2.2.Hesap Uzmanları İle Yapılan Karşılaştırma	64
2.2.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açıklarından	64
2.3. Maliye Müfettişleri İle Yapılan Karşılaştırma	66
2.3.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açıklarından	66
3.VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ	68
3.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu	69
3.1.1.Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler	70
3.1.2.Vergi Mevzuatı	70
3.1.3.Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları	71
3.1.4.Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi	72
3.1.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması	73
3.1.6. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	73
3.1.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı	74
3.1.8. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı	75
3.1.9. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması	77
3.2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Ölçülmesi	79
3.2.1. Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı	80
3.2.2. Denetlenen Vergi Mükellefi/ Denetim Elemanları Sayısı Oranı	82

3.2.3.Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı / Denetime Tabi Tutulan Matrah Oranı	83
3.2.4.Vergi Denetimlerinin Sonuçlarındaki Değişmeler	84
3.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Analizi	86
3.3.1. Vergi Denetimi İle Vergi Bildirimlerindeki Matrahlar Arasındaki İlişki	86
3.3.2. Vergi Denetimi İle Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki	88
3.3.3. Vergi Denetimi İle Kayıt Dışı Ekonomi Arasındaki İlişki	90
3.4.Etkinlik Konusunun Değerlendirilmesi	92
SONUÇ	94
Kaynakça	97

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
DMK	Devlet Memurları Kanunu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GGM	Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
İMF	Uluslararası Para Fonu
İRS	Amerikan Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükümünde Kararname
MB	Maliye Bakanlığı
MOTOP	Motorlu Taşıtlar Otomasyon Programı
MTK	Maliye Teftiş Kurulu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
VDD	Vergi Denetmenleri Derneği
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Programı
VEDOS	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu
WB	Dünya Bankası

**TABLolar DİZİNİ**

Sayfa No

Tablo 1 Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı	18
Tablo 2 Denetim Gruplarının Özlük Hakları	33
Tablo 3 Vergi Denetim Kadroları	56
Tablo 4 2005 Yılı Denetim Sonuçları	56
Tablo 5 İncelenen Matrah Oranları	58
Tablo 6 2004 Yılı Vergi Denetmenlerinin Tasfiye İş Sayıları . .	59
Tablo 7 İnceleme Raporlarının Tarihiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (1996-2003)	75
Tablo 8 Beyanname Veren Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu	77
Tablo 9 Mükelleflerin Denetlenme Oranları	81
Tablo 10 Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı .	82
Tablo 11 İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı/Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı	84
Tablo 12 1991 - 2004 Döneminde İncelenen Matrah ve Matrah Farklarındaki Değişmeler	85
Tablo 13 Denetim ve Tahakkuk / Tahsilat Oranları (1991-2004)	89
Tablo 14 Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri ile Denetim Oranları Arasındaki İlişki	91

GRAFİKLER

Grafik 1. Vergi Denetmenlerinin Yıllara Göre Vergi Denetimi İçerisindeki Payı	60
Grafik 2. Vergi Denetmenlerinin Yıllara Göre Bulunan Matrah Farkındaki Payı	61
Grafik 3. Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörlerinin Yıllara Göre Yapmış Oldukları Vergi İncelemelerinin Karşılaştırılması	62
Grafik 4. Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörlerinin Yıllara Göre İnceledikleri Matrahların Karşılaştırılması	63
Grafik 5. Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörlerinin Yıllara Göre Bulunan Matrah Farkı Açısından Karşılaştırılması	63
Grafik 6 Vergi Denetmenleri ve Hesap Uzmanlarının Yıllara Göre Yapmış Oldukları Vergi İncelemelerinin Karşılaştırılması	64
Grafik 7. Vergi Denetmenleri ve Hesap Uzmanlarının Yıllara Göre İnceledikleri Matrahların Karşılaştırılması	65
Grafik 8. Vergi Denetmenleri ve Hesap Uzmanlarının Yıllara Göre Bulunan Matrah Farkı Açısından Karşılaştırılması	65
Grafik 9. Vergi Denetmenleri ve Maliye Müfettişlerinin Yıllara Göre Yapmış Oldukları Vergi İncelemelerinin Karşılaştırılması	66
Grafik 10. Vergi Denetmenleri ve Maliye Müfettişlerinin Yıllara Göre İnceledikleri Matrahların Karşılaştırılması	67
Grafik 11. Vergi Denetmenleri ve Maliye Müfettişlerinin Yıllara Göre Bulunan Matrah Farkı Açısından Karşılaştırılması	67
Grafik 12. İncelenen Vergi Matrahı ve Bulunan Matrah Farkları Arasındaki İlişki	87
Grafik 13. Vergi Denetimi ve Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki	90

GİRİŞ

Vergi denetimini en genel anlamda vergi idaresinin ve vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi denetimi hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin eylemlerinin ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Bu nedenle vergi denetimi gerek devlet gerekse özel sektör açısından çok önemlidir.

Kamu harcamalarının büyük bir kısmının borçlanma yoluyla sağlandığı günümüzde, kamu gelirlerinin artırılması konusu önem arz etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası’nın (WB) Türkiye için elzem olarak nitelendirdiği bu husus, Türkiye’de gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına sebep olmuş ve oldukça karmaşık olan vergi kanunlarının yeniden yazılmasını gündeme getirmiştir.

Kayıtdışı ekonominin bu kadar yüksek olduğu ülkemizde vergi denetim oranları yıllardır yüzde ikiler düzeyinde seyretmektedir. Denetim oranlarının bu kadar düşük olmasının en önemli sebeplerinden biri olarak da hükümetlerin uyguladığı yanlış ücret politikaları gösterilebilir. Gerçekten de yetiştirilmesi yıllar süren vergi denetim elemanları, kamuda çok düşük ücretlerle çalışmakta, aynı nitelikteki personel ise özel sektörde bunun on katını kazanabilmektedir. Bu da denetim birimlerinin kan kaybetmesine neden olmaktadır.

Kayıtdışı ekonomiyi arttıran bir başka nedense hükümetlerin uyguladığı popülist politikalarıdır. Birkaç yılda bir çıkarılan vergi afları, içerisinden çıkılmaz hale gelen karışık vergi kanunları, mükelleflere getirilen muaflik ve istisnaların çokluğu ve uzlaşma müessesesi v.b. bu popülist politikaların sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu tür nedenlerden dolayı mükellefler vergi vermez hatta kayıt altına alınamaz hale gelmiştir.

Maliye Bakanlığına bağlı olarak vergi denetimi yapan dört denetim birimi vardır. Bunlar Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Dairesi ve Vergi Denetmenleridir. Bunlardan Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan bakanaya bağlı, Gelirler Kontrolörleri Dairesi ise Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı merkezi denetim elemanlarıdır. Vergi denetmenleri ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak görev yapan taşra denetim elemanlarıdır.

Denetim oranlarının düşük, kayıtdışı ekonominin bu kadar yüksek olduğu ülkemizde, yeniden yapılandırılan gelir idaresi tüm bu sorunların çözümü olacak gibi görünmemekte, sadece gelen dış baskıları hafifletmek için yapılmış bir düzenleme olduğu izlenimini vermektedir. Bu çalışmada gelir idaresi ve denetim birimlerinin yapısı, Vergi denetmenlerinin vergi denetimi içerisindeki yeri ve karşılaştıkları sorunlar ile denetimde etkinlik kavramı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Bu amaçla, birinci bölümde, Türkiye'de vergi denetiminin tarihi ve vergi denetim birimleri hakkında bilgi verilecektir.

İkinci bölümde, en kalabalık denetim grubu olan Vergi denetmenlerinin örgüt yapısı, görevleri ve sorunları tartışılacak ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

Üçüncü bölümde ise, Vergi denetmenleri ile diğer denetim birimleri, vergi denetimi içerisindeki ağırlıkları açısından karşılaştırılacak ve denetimde etkinlik sorunu incelenecektir.

Özetle bu çalışmada, ülkemizde vergi denetiminin durumu ele alınmıştır. Konu, denetimin etkinliğinin ve yeterliliğinin görülmesi açısından önemlidir. Konu incelenirken öncelikle ülkemizde vergi denetiminde etkinlik konusu ile etkinliğin sağlanmasına olumsuz etki eden faktörler ele alınmış, daha sonra vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesine ilişkin veriler çeşitli yaklaşımlarla ele alınmıştır. Son olarak da, etkinliğin sağlanmasına yönelik yapılan çalışmalar üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

1.VERGİ İDARESİNİN İÇİNDE VERGİ DENETİMİNİN YERİ

Alınan verginin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildiriminin içtenliğine ve doğruluğuna bağlıdır. Devlet mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak amacıyla, mükellefin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır.¹

Beyana dayanan sistemlerde, beyanların doğruluğunun incelenmesi zorunludur. Vergi denetimi yoluyla bir yandan fiilen var olan, diğer yandan da potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığı önlenerek devlete ek gelir sağlanırken, diğer taraftan da kayıt dışı ekonomik faaliyetler engellenerek haksız rekabetin önüne geçilir, bütçe açıklarının ekonomide yapacağı enflasyonist etki ortadan kaldırılabılır, vergi, ödeme gücüne göre alınabilir, gelir dağılımının düzenlenmesi mümkün hale gelebilir. Hepsinden önemlisi de vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması devletin saygınlığını ve gücünü artırır.²

Genel anlamda (özü itibariyle) denetim mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığının tespitine yönelik bir faaliyettir. Denetim faaliyetini yürüten mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman kişiye ise denetçi denir.³

Dolayısıyla denetimde temel amaç yeni bir bilgi kaynağı oluşturmaktan ziyade mevcut bilgilerin güvenilirliğini sağlamaktır.⁴

¹ KIZILOĞLU, Şükür; "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirmesi ", *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2000, S.91, s.53.

² HUK, Türk Vergi Sistemi ve 50 .Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, *HUK 50. Yıl Armağanı*, Ankara, 1995

³ HUK, Hesap Uzmanları Kurulu, *Denetimin İlike ve Esasları*, Cilt I, HUD Yayınları, İstanbul, 1966

⁴ ÖZER, Mevlüt; *Denetim*, Cilt-I, Özkan Matbaacılık, Ankara, Ocak 1997, s.11.

1.1.Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde Osmanlıdan devranlanılmış vergi denetim sistemi kullanılmış ve varlığını sürdürmüştür.

22 Ocak 1880 tarihli “Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamname “ Türk maliye teşkilatının temelini oluşturur.⁵

Maliye Bakanı bu örgütlenme içerisinde vergi politikası ve vergi yönetiminden sorumludur. Teftiş Kurulu (Bakan adına denetim yapan) ise örgütün genel denetiminden sorumlu kuruluştur. Bunun yanında bakana bağlı olan bir diğer birim ise bugünkü Tetkik Kuruluna benzer işler yapan Tercüme Müdürlüğüdür.

Vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ise Gelirler Genel Müdürlüğü'ne aittir. Gelirler Genel Müdürlüğünün merkezde bir genel müdür ve yardımcısı ile şubeleri vardır. Taşrada vergi örgütü illerde defterdar (ilde Maliye Bakanlığının en yüksek memuru) ilçelerde mal müdürü tarafından yönetilir. Aynı zamanda vergi inceleme yetkisi de olan defterdar bu yetkisini kendisine bağlı kontrol memurları aracılığıyla kullanır. Defterdara bağlı gelir servisleri, gelir müdürlüğü ve kamu alacağının tahsili ile görevli vergi daireleridir.

Bu sistemde ilk köklü düzenleme 1936 yılında yapılmış, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki ilk Kanun (2996 sayılı Kanun) 1 Haziran 1936 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları şeklinde üç kısma ayrılmış, merkezde bakana bağlı Tetkik Kurulu kurulmuş ve taşra örgütü de yeniden düzenlenmiştir.

İllerde defterdarlık bünyesinde gelir ve tahsilat servisleri oluşturulmuş ve taşrada iki dereceli denetim sistemine geçilmiştir. Böylece

⁵ EREDEM, M. Burhan, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, EİTİA Yayınları, No:253/154, Eskişehir, 1981

merkezi denetim elemanlarının dışında ayrıca yerel memurlar aracılığıyla denetim imkanı getirilmiştir.

2996 sayılı kanun daha sonra 1951 yılında 5665 sayılı kanun ile 1983'te ise 178 sayılı KHK ile değişikliğe uğramıştır. Özellikle 178 sayılı KHK son derece önemli olup anılan kararname ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuş ancak daha sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olarak örgütlenince Maliye Bakanlığı adını almıştır.

Maliye örgütünde en son düzenleme ise yukarıda da ifade edildiği gibi 16.05.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile yapılmıştır.

Bu gün itibarıyla Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı gelir kontrolörleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı taşra örgütüdür. Bunlardan Maliye Müfettişleri ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı birimler (Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri) vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma yetkilerini haiz iken, Hesap Uzmanları ise yalnızca vergi incelemesi yaparlar.

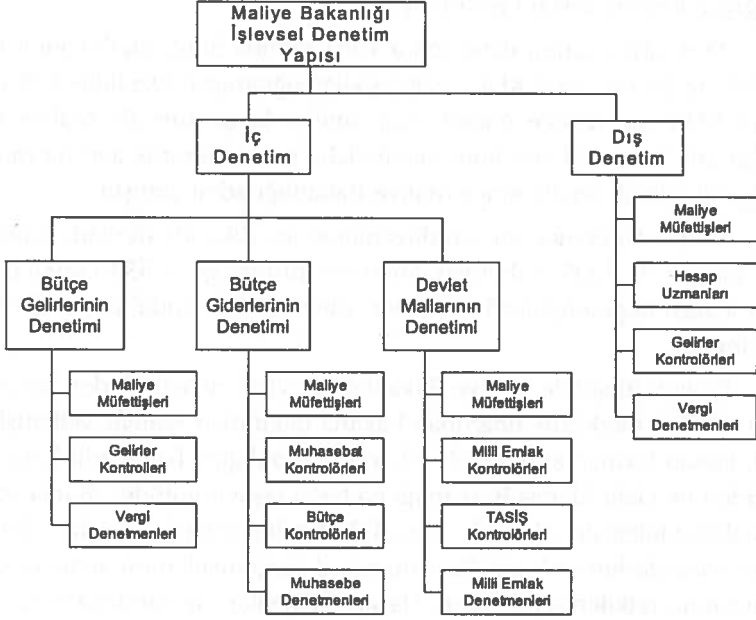
1.2.Vergi Denetim Birimleri

Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu başlıca kuruluşları Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleridir. Yukarıda sayılanları arttırmak mümkün olsa da vergi denetimi içerisindeki payları dikkate alındığında ilerleyen bölümlerde yalnızca bu dört denetim birimi üzerinde açıklamalarda bulunulacaktır. Aşağıda Maliye Bakanlığının işlevsel denetim yapısı ve ardından da vergi denetimi ile sorumlu birimleri hakkında değerlendirmeler yapılacaktır.

1.2.1. Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı

Maliye Bakanlığının işlevsel denetim yapısı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1 –Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı



1.2.2.Hesap Uzmanları Kurulu

Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu en önemli birimlerinin başında Hesap Uzmanları Kurulu gelmektedir. Diğer denetim birimlerinin aksine hesap uzmanları sadece vergi incelemesi yapmakta olup bu alanda uzmanlaşmışlardır.

1950 yılında beyan esasına dayalı vergi sistemine geçiş döneminde vergi reformunun (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi) hazırlık çalışmaları yapılırken çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulması ve bu sistemin uygulama sonuçlarının denetlenmesi amacıyla 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanlığında üst düzey denetim, araştırma ve danışma birimi olarak kurulmuştur.⁶

⁶ SARILI, Mustafa Ali; Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Mayıs 2003. s.107

Söz konusu kurulun doğuşu ile birlikte Türk vergiciliğinde reform niteliği taşıyan 1949-1950 vergi reformları, ardından 1961 vergi reform çalışmaları başarıyla gerçekleştirilebilmiştir.⁷

1.2.2.1 Hesap Uzmanları Kurulunun Yasal ve İdari Yapısı

28.03.1945 tarih ve 4709 numaralı kuruluş kanunu, 13.12.1983 gün ve 178 sayılı "Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ve bunu değiştiren 18.06.1984 tarih ve 207 sayılı Kanun hükmünde kararname ile 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelikle; Hesap Uzmanları Kurulu'nun statüsü ve görev ve yetkileri belirlenmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu merkezde bir Kurul Başkanı, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Kurul Bürolarından meydana gelmektedir. Ankara'daki Kurul Başkanlığı'nın dışında İstanbul, Ankara ve İzmir'de grup başkanlıkları bulunmakta ve yıllık çalışma programları uyarınca Türkiye çapında her yıl değişik merkezlerde oluşturulan ekip başkanlıkları yoluyla çalışmalarını yürütmektedir.

1.2.2.2 Hesap Uzmanları Kurulu'nun Görevleri

Hesap Uzmanları Kurulu'nun görevleri aşağıdaki gibidir:⁸

a. 4709 sayılı Kuruluş Yasasının Hesap Uzmanları Kuruluna verdiği görevleri(denetim işlerini yapmak, yönetmek, yürütmek, bu konuda plan ve programlar hazırlamak) yapmak ve yetkileri kullanmak,

b. Kurulun yetki ve görev alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak

c. Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla Hesap Uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,

d. Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

⁷KOYUTÜRK, Serdar; "Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu'nun Katkısı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 117, Mayıs 1991. s.31.

⁸ TEKİN, Fazıl; ÇELİKKAYA, Ali; *Vergi Denetimi*, Ankara 2005, s. 257

1.2.3.Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığının en eski merkezi denetim birimi olan Maliye Teftiş Kurulu inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma sorumluluğuna da sahiptir. Kurul Teftiş Kurulu Başkanının yönetiminde Maliye Başmüfettişleri, Maliye Müfettişleri ve Müfettiş yardımcılarında oluşan bir kadroyla çalışır.

Maliye müfettişleri, bütün genel, katma ve özel bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş statüsüne bakılmaksızın devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetleme yetkisine sahiptir.⁹

1.2.3.1.Maliye Teftiş Kurulunun Tarihsel Gelişimi¹⁰

"Heyet-i Teftişiye-i Maliye" adıyla doğrudan doğruya Maliye Nazırına bağlı bir kurulun kurulması ihtiyacı 1879 yılında "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" çalışmalarına başlanıldığı esnada oluşmuştur. Nitekim söz konusu çalışmaları yürütecek Islâhat Komisyonunun kurulmasından hemen sonra 3 Temmuz 1879'da devrin Maliye Nazırı bir "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" kurulması ihtiyacını ve bu konuda hazırlanan "Nizamname Layihası" nı bir tezkere ile Sadrazama sunmuştur.

Anılan Tezkerede; Osmanlı İmparatorluğu'nun mali işlemlerinin ve memurlarının şimdiye kadar teftiş ettirilmemiş bulunduğu, mali işlemlerin çok muntazam yapılmış olsa dahi bunların kontrol edilmemesi halinde istenilen başarı elde edilemeyeceği, teftiş için yapılabilecek masrafların teftiş yapılmasıyla elde edilecek faydadan daha az olacağı, Müfettişlerin yaptıkları teftiş sonuçlarını bir raporla Nezaret Makamına arz edecekleri, kurulacak Heyet'in bütçesi, Müfettişlerin maaşları, nerelerde görev yapacaklarının tezkere ekinde sunulduğu belirtilmiştir.Maliye Nazırının bu teklifi "Meclis-i Mahsûs-ı Vükela" tarafından olumlu karşılanmış ve bir mazbata hazırlanarak Maliye

⁹ OZANSOY, Ahmet; "Denetim Terörü Nedir? ", *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2003.s.82.

¹⁰ www.mtk.gov.tr./18.04.2006

Nazırının tezkeresi ve Nizamname Lâyihası ile birlikte devrin Padişahı II. Abdülhamit’e arz edilmiştir. Böylece “Heyet-i Teftişiye-i Maliye”nin kuruluşu “İrade-i Seniye “ ile II. Abdülhamit tarafından uygun görülmüştür.

İrade-i Seniye’de sözü edilen “Teftiş Muâmelâtı Maliye Nizamnamesi” ile birlikte ilk Maliye Müfettişleri tayin edilmiş olduğundan HEYET-İ TEFTİŞİYE-İ MALİYE’nin kuruluş tarihinin Nizamname tarihi olan 9 Eylül 1879 (28 Ağustos 1295) olarak kabulü uygun olacaktır.

1.2.4 Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı

Pul müfettişi olarak anılan gelirler kontrolörleri, 1936 yılında varidat kontrolörü ve 1950 sonrasında ise gelir kontrolörü ünvanını almışlardır.

Gelirler Kontrolörleri, uzunca bir süre esas olarak yönetim teftişi ile uğraşmışlar; 1970 yılından sonra sayılarının artmasıyla birlikte vergi incelemesi de yapmaya başlamışlardır.¹¹

5345 sayılı kanun ile gelirler kontrolörlерinin yapısında da bir kısım değişiklikler yapılmıştır. Bu kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığının ana hizmet birimleri içerisinde Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı kurulmuş ve gelirler kontrolörleri doğrudan birim amiri yerine daire başkanına bağlı kılınmıştır.¹²

178 sayılı KHK’nin 543 sayılı KHK ile değişik 43. maddesine göre gelirler kontrolörleri Gelir İdaresinin her türlü faaliyet işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle, kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yaparlar. Gelirler Genel Müdürü, teşkilat ve görev alanına giren işlemleri gelirler kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir. Ayrıca , 213 sayılı Vergi Usul

¹¹ BUYURAN ÖNGE, Zeliha; *Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Denetiminin Rolünün Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005, s.60

¹² AYDOĞDU, İsmail, Hakkı; *Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirler Kontrolörlерinin Yeri*, 18 Nisan 2005, www.alomaliye.com.tr/08.08.2005

Kanunu'nun değişik 135'inci maddesinin ikinci fıkrası, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin "her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdirler." demektedir.

1.2.4.1 Gelirler Kontrolörlerinin Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyetle birlikte getirilen yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, "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.

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları içinde bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, söz konusu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü Kadrosuna dahil olarak Varidat Kontrolörlüğü Kadrosu oluşturulmuştur.

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile 2996 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü, "Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasitalı Vergiler Umum Müdürlüğü" olarak ikiye ayrılmış, ayrıca "Tahsilat Umum Müdürlüğü" kurulmuştur. Bu yasa ile, Varidat Kontrolörlüğü unvanı aynen bırakılırken "Tahsilat Kontrolörlüğü" kurulmuştur.

03.08.1944 tarih ve 4644 sayılı Kanunla Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil (Varidat) Kontrolör Muavinliği kadrosu ihdas edilmiştir.

29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasitasız ve Vasitalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Müdürlüğü" olarak birleştirilmiştir. Tahsilat Umum Müdürlüğü, aynen muhafaza edilmiştir. Aynı kanunla Gelirler Kontrolörü, Gelirler Kontrolör Yardımcısı ve Tahsilat Kontrolörü kadroları ihdas edilmiştir.

24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Aynı Kanunla, mevcut, Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü Kadrolarına aktarılmıştır.

1.2.5 Vergi Denetmenleri

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 35.maddesiyle kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950 yılında 5655 sayılı kanunla değişik 21. maddesine istinaden Vergi Kontrol Memurluğuna, 1994 yılında 543 sayılı KHK ile bugünkü Vergi Denetmenliğine dönüştürülmüştür.

Vergi Denetmenleri, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının taşra denetim elemanlarıdır.

Vergi Denetmenleri hakkında ikinci bölümde ayrıntılı olarak bilgi verileceğinden burada kısaca değinilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETMENLİĞİNİN YAPISI VE SORUNLARI

1.VERGİ DENETMENLİĞİ

Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı'nın bölge düzeyinde çalışan denetim personelidir. Söz konusu denetim elemanları belli bir ilde görevli olmakla beraber vergi inceleme yetkileri yönünden il itibarıyla sınırlama söz konusu değildir.¹³

1.1.Vergi Denetmenliğinin Hukuki Yapısı Ve Tarihsel Gelişimi

Diğer denetim birimlerinde olduğu gibi Vergi Denetmenlerinin de inceleme yetkisi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılmıştır. Teftiş ve soruşturma yetkisi ise Çalışma ve Görev Esaslarına İlişkin Yönetmelikte belirtilmiştir.

¹³ ÖZBALCI, Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ekim1998,s.407.

1.1.2.Vergi Denetmenliğinin Tarihsel Gelişimi

İlk olarak 29.05.1936 tarihli 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunun 35. maddesiyle kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950 yıllarında yapılan vergi sistemimizin modernleştirilmesi çalışmalarında anılan kanunun 5655 sayılı kanunla değişik 21. maddesine istinaden Vergi Kontrol Memurluğu adı altında yeniden düzenlenmiştir.

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı kanunla değişik 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunun 21. maddesinde, Vergi Kontrol Memurluğundan;

"İl ve ilçelerde servisleri kontrol altında bulundurmak ve vergi tetkik ve yoklamalarını yaptırmak üzere Defterdarın emrine lüzumuna göre bir veya müteaddit kontrol memuru verilir. Kontrol memurları gerek merkez gerek o ile bağılı ilçeler servislerini defterdarlar namına kontrol ederler. " şeklinde söz edilerek yer verilmiştir.

1936 yılından 1998 yılına kadar illerdeki Defterdarlıklarda defterdara bağılı olarak örgütlenen denetmenler bu yapıda, etkin ve verimli vergi incelemesi yapılma imkanı görülmediğinden 1998 yılında Bölge Müdürlükleri kurularak bölge müdürüne bağılı olarak örgütlenilip daha etkin ve verimli vergi incelemesi yapılması sağlanmıştır. Ancak 7 (yedi) yıllık uygulamadan sonra, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı yasası yasama meclisine, taşra örgütü bölge olarak gitmesine rağmen, il düzeyinde yetkilendirilmiş ve örgütlenmiş Vergi Dairesi Başkanlıkları şeklinde yasama meclisinden çıkmıştır. Vergi Denetmenleri de tekrar il düzeyinde denetim yapar hale getirilmiştir. Bakanlar Kurulumuzda kendisine verilen yetkiyi kullanarak 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı kurmuştur. Böylece Vergi Denetmenlerinin 29 yere bölünmek suretiyle müstakil bir grup hüviyeti kazanması yine engellenmiştir. Başkanlık kurulmayan illerle ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı buralardaki denetim ihtiyacının kurulan başkanlıklardan karşılanması için denetim alanları oluşturmuştur. Böylece hukuken il ile sınırlı fiilen bölge denilebilecek bir örgütlenmeye geçilmiştir.¹⁴

¹⁴ V.D.D.,Kamu Giderlerinin Finansmanı, Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, www.vdd.org.tr /makaleler/17.12.2005

1.1.3.Vergi Denetmenlerinin Görev ve Yetkileri

Vergi Denetmenlerinin inceleme yetkileri 213.sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılmış, teftiş ve soruşturma yetkisi ise Çalışma ve Görev Esaslarına İlişkin Yönetmelikte belirtilmiştir.

En son yürürlüğe giren Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevlerine İlişkin yönetmeliğe göre 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.¹⁵

Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları, ilgili mevzuat gereğince kendilerine verilen görevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmemekten dolayı, bağlı oldukları grup müdürüne karşı sorumludurlar.¹⁶

Vergi Denetmenleri görevlerini yerine getirirken gizli de olsa ilgili her türlü defter, belge ve yazıları incelemek, vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanması mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek yetkisine sahiptir.¹⁷

Vergi Denetmenleri; vergi incelemesi ve taşra gelir birimlerinde denetim yaparlar.

Bu görevleri yürütürken teftiş ve vergi inceleme elemanına tanınmış olan yetkileri kullanırlar. Bu yetkiler başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Bir kaç örnek vermek gerekirse; ¹⁸

1- Vergi Denetmenleri vergi kanunlarını, bilimsel yöntemlerle, öncelikle deyimisel olmak üzere amaçsal ve karma olarak yorumlayabilirler.

¹⁵ Bkz. İlgili yönetmelik m.31.

¹⁶ Bkz. İlgili yönetmelik m.31

¹⁷ SARILI, Mustafa Ali ; Türkiye'de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004, Özel Ek, s.109.

¹⁸ V.D.D., Vergi Denetmeni Görev ve Yetkileri, [www.vdd.org.tr.](http://www.vdd.org.tr/) /Hakkımızda/24.04.2006

Yaptıkları yorum sonucunda vardıkları sonuçlar sonrasında düzenledikleri raporlar -bu raporlar kıymetli evrak addedilerek- işleme konulmak zorundadır (VUK Md. 3).

2- Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi inceleme elemanına ellerindeki bütün imkanlarıyla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdur (VUK Md.7).

3- Vergi Denetmenleri tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında hesaplanan matrah veya matrah kısmı üzerinden re'sen vergi tarh edilir (VUK Md.30).

4- Bir mükellef nezdinde arama yapıp yapılmamasına gerek görülmesi inceleme elemanının takdirindedir (VUK Md.142).

5- Bütün özel ve tüzel kişiler (kamu dahil), inceleme ile ilgili bilgileri, gizli de olsa, Vergi Denetmenine vermek zorundadır (VUK Md.148).

6- Vergi Denetmenleri, vergi dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanması mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek yetkisine sahiptirler.

Vergi Denetmenleri, vergi inceleme yetkisini kanundan alırlar (VUK Md. 135). Bu yetki tüm ülkeyi ve tüm mükellefleri kapsar.

1.1.3.1. Mali Kanunlara Göre Belirlenmiş Görevler

Vergi Denetmenlerine mali kanunlara göre vergi denetimi, vergi dairesi teftişi ve vergi dairesi memurları hakkında soruşturma yetkileri tanınmıştır.

1.1.3.1.1 Vergi İncelemesi

Anılan yasalardan aldıkları yetkiye dayanarak vergi ödemekle mükellef gerçek ve tüzel kişiler nezdinde Vergi Denetmenleri vergi incelemesi yapmaktadırlar.

Yapılan yıllık çalışma programları doğrultusunda bağlı buldukları Vergi Dairesi Başkanlığının Vergi Denetmenleri her ne kadar vergi

incelemesinin mükellef işyerinde yapılması öngörülmüşse de, gerektiğinde kendi bürolarında veya mükellefin işyerinde inceleme çalışmalarını başarılı bir şekilde yürütmektedirler. Vergi incelemesini çeşitli yönlerden sınıflandırmak mümkündür.

Vergi İncelemesinin Türleri : Vergi incelemesinin türleri, çeşitli ayrımlara tabi tutulmakta, bu ayrımlarda belli bazı kriterler esas alınabilmektedir.¹⁹

Bir ayırıma göre;

1. Tam İnceleme: Vergi revizyonunun en akılcı, en gelişmiş şekli olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergiler bakımından incelenmesidir.

2. Arızı İnceleme: Vergi incelemesinde tam ve genellik kuralının istisnasını teşkil eden bazı özel incelemelerdir. Bunlar; Veraset ve İhtikal Vergisi, kurumlarda tasfiye ve birleşmeye ilişkin ve bazı hallerde aramaya dayanarak yapılan incelemeler, arızı nitelikte kabul edilir.

İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından;

1. İş Yerinde İnceleme

2. İş Yeri Dışında İnceleme

3. Dairede İnceleme

4. Posta Aracılığı ile İnceleme

İncelemenin İçeriği Bakımından;

1. Tam İnceleme

2. Örneklerle İnceleme

İncelemenin Sürekliliği Bakımından;

1. Sürekli İnceleme: İnceleye alınan kuruluşların belirli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir

¹⁹ AKDENİZ, Kurtuluş; "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi", *Yaklaşım*, Temmuz 2005, S.151, s.123

öteki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelenmesidir.

2. Devresel İnceleme: Mükelleflerin, zaman aşımı süresi içinde hiç değilse bir kez incelenmesi amacı ve sürekli incelemenin güçlükleri nedeniyle devresel incelemeye gidilebilmektedir.

İncelemenin Akışı Bakımından;

1. İleriye Doğru İnceleme

2. Geriye Doğru İnceleme

Yükümlü Sayısı Açısından;

1. Toplu İncelemeler: Belirli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesi olup, bunlar arasındaki dikey ve yatay ilişkilerin dikkate alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olarak iki şekilde yürütülmektedir.

2. Münferit İncelemeler: Önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak işletmeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.

İncelemenin Kapsamı Açısından;

1. Tam İncelemeler: Bütün vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsayacak ve yükümlünün tabi olduğu bir vergi karşısındaki durumunu bir vergilendirme dönemi bazında tespit etmeye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleridir.

2. Kısa İncelemeler: Vergi matrahını oluşturan unsurlardan yalnız biri veya birkaçında yapılan vergi incelemeleridir.

3. Sınırlı İncelemeler: Vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ilişkin olarak belirli konularda yapılan vergi incelemeleridir.

İncelemenin Kaynağı Açısından;

1. Normal İncelemeler: Beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öneri raporlarına göre belirlenen mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

2. İhbarlı İncelemeler: İhbarların değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen yükümlüler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

3. Karşıt İncelemeler: Yürütülmekte olan incelemeler dolayısıyla tespit edilen konularda başka mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleridir.

1.1.3.1.2 Teftiş

Vergi dairelerinin işlemlerini incelemek, yapılan işlemlerin vergi kanunlarına uygunluğunu denetlemek için Vergi Denetmenleri teftiş işiyle de görevlendirilirler.

Vergi Dairesi teftişi çok kapsamlı bir çalışmayı gerektirdiğinden, genellikle uygulamada birkaç Vergi Denetmeni birlikte teftiş için görevlendirilmektedir.

1.1.3.1.3 Soruşturma (Tahkikat)

Memurlar, görevlerinden doğan veya görevlerinin yapılması sırasında suç oluşturan fiilleri dolayısıyla “Memurun Muhakematı Hakkında Kanun” ve 3628 sayılı kanun hükümlerine göre soruşturmaya tabi tutulurlar. Bu suçlar rüşvet, zimmete para geçirme ve benzeri suçlar olabilmektedir.

Soruşturma işlemi ile bir yandan gelir idaresinin iç güvenliği sağlanmakta diğer yandan da haksız ihbar ve suçlamalara hedef olan memurların daha güvenli bir şekilde çalışmalarını sağlanmış olacaktır.

Vergi Denetmenleri memur suçlarına ilişkin ihbar ve şikayetler için görev yaptıkları il sınırları dahilinde Memurun Muhakematı Kanununun 2. maddesi hükmü gereğince birer merci durumundadırlar.

1.1.4. Vergi Denetmenlerinin Çalışma Yöntemi

Türkiye’de 29 ilde örgütlenmiş Vergi Dairesi Başkanlıklarında çalışan Vergi Denetmenleri biriminin çalışma yöntemleri vergi incelemesi yetkisi yönünden 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde sayılmış, teftiş ve soruşturma yetkisi ise Çalışma ve Görev Esaslarına İlişkin Yönetmelikte belirtilmiştir.

Yukarıda adı geçen kanun ve yönetmelik hükümlerine göre çalışmalarını sürdüren Vergi Denetmenleri, 29 ilde oluşturulan Vergi Denetmenleri Bürosu olarak çalışmalarını sürdürmektedir. Vergi Denetmenleri Bürosunun başında kıdemli Denetmenlerden bir büro başkanı ve gerekli görülen sayıda başkan yardımcısı bulunur.

Vergi Denetmenlerinin bir yıllık bir çalışma süresi boyunca, yapacakları işleri belli bir plana ve sıraya bağlamak amacıyla her yıl yıllık çalışma planları Denetim Grup Müdürlüğü tarafından hazırlanır. İlin Vergi Dairesi Başkanı tarafından onaylanan planlar bakanlığa gönderilir. Ancak Vergi Dairesi Başkanı gerekli gördüğü durumlarda çalışma planının dışına çıkarak Vergi Denetmenine görev verebilmektedir.

Vergi Denetmenleri rotasyona tabi olmayıp değişik sürelerle illerde görev yaparlar. Nüfus yoğunluğuna göre bölgelere ayrılan illerden en az 2 ila 5 yıl en çok görev yapılanlardan da 7 ila 10 yıl kalabilmektedirler. Çalıştığı ilde görev süresinin bitmesine en az bir yıl kala Vergi Denetmenlerine çalışmak istedikleri iller arasında tercih yaptırılmaktadır.

Bundan sonraki görev yerleri kendi tercihleri doğrultusunda belirlenen Vergi Denetmenleri gidecekleri bu illerde de azami veya asgari kalma süresini doldurduktan sonra tekrar başka ile atanabilmektedir.

Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığının taşra örgütündeki denetim elemanı olduğundan, görev yaptıkları illerin ilçelerindeki vergi mükelleflerini ve vergi dairelerini de denetlemektedirler. Yine bağlı oldukları illerin Vergi Dairesi Başkanları tarafından görevlendirildikleri iller (Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmamış) ve ilçelerde vergi incelemesi, vergi dairesi teftişi, maliye memurları hakkında soruşturma gibi görevler yaparlar. Vergi Denetmenleri il ve ilçelerde görevli buldukları süre içerisinde belirli bir gündelik almaktadırlar. Alacakları gündelikler devlet memurlarına ödenen Harcırah Kanunu esasları doğrultusunda hesaplanmaktadır. Ancak Vergi Dairesi Başkanlığı

sınırları dışında olan diğer illerde görevlendirilen Vergi Denetmenleri il düzeyinde hesaplanan gündelikler almaktadırlar. Uygulamada karşılaşılan bu durum Vergi Denetmenlerinin fiiliyatta bölge düzeyinde, mevzuatta il düzeyinde denetim elemanı olduklarını göstermektedir.

2.VERGİ DENETMENLERİNİN SORUNLARI

Vergi Denetmenlerinin sorunları son günlerde gerek yazılı gerekse görsel basında gündeme getirilmektedir. Bu sorunları üç temel nedene dayandırmak mümkündür. Bunlar:

- Vergi Denetmenlerinin Özlük Haklarına İlişkin Sorunlar
- Gelir İdaresinin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar
- Denetim Türleri Açısından Karşılaşılan Sorunlar
- Vergi Denetiminin Genel Sorunları

2.1. Vergi Denetmenlerinin Özlük Haklarına İlişkin Sorunlar

Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri inceleme yetkilerini 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135. maddesinden almaktadırlar. Ancak özlük hakları açısından Vergi Denetmenlerinin diğer denetim birimleriyle arasında oluşan farklılıklar Vergi Denetmenlerinin mesleklerini verimli bir şekilde yapmalarına engel olmaktadır.Özlük haklarına ilişkin sorunlar sırasıyla:

2.1.1. Ek Gösterge

Devlet Memurları Kanununun 43/B maddesi uyarınca vergi denetimi yapan merkezi denetim elemanlarının ek gösterge tutarı 3600 iken aynı işi taşrada yapan bir Vergi Denetmeninin ek gösterge tutarı ise 2200'dür. 2200 ek gösterge rakamı devlet memurluğuna yeni başlayan üniversite mezunu bir memurun ek gösterge tutarıdır. Yani bir denetim elemanı olan Vergi Denetmenleri mesleğine yeni başlayan bir memurla aynı ek göstergeye tabidir. Ek göstergelerle diğer denetim elemanlarına sağlanan parasal hakların ileriki yıllarda emeklilik

durumunda alınacak maaşları etkilediğinden Vergi Denetmenlerine yapılan bu haksız uygulama düzeltilmediği takdirde bu durumun yol açtığı moral düşüklüğü ve küskünlük görevin yapılmasındaki başarıyı olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

2.1.2. Makam Tazminatı

Vergi Denetmenlerinin makam tazminatlarının olmaması vergi denetimi yapan diğer birimlerle aralarında fark yaratmaktadır. Devlet Memurları Kanununun IV Sayılı Makam Tazminatı Cetvelinde Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları Ve Gelirler Kontrolörleri yer alırken Vergi Denetmenleri bu haktan mahrum bırakılmışlardır.

2.1.3. Alınan Ek Ücret Oranı

VUK'nun ek 13. maddesine göre Maliye Bakanlığı ile bağlı kuruluşlarının merkez ve taşra teşkilatı kadrolarında çalışan memurlar ile sözleşmeli personele en yüksek devlet memuru maaşının %200'ünü geçmeyecek şekilde ek ödeme yaptırmaya Maliye Bakanı yetkilidir. Bu madde hükmüne istinaden merkezi denetim elemanları %155-175, Vergi Denetmenleri ise %90-120 oranlarında ek ödeme almaktadırlar.

2.1.4. Harcırah Oranı

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 177. maddesi gereğince bir görevin ifası için sürekli veya geçici olarak görev yerinden ayrılanların yol giderleri ve gündelikleri, yolluklar hakkındaki özel kanun hükümlerine göre ödenir denmektedir. Harcırah Kanununa göre merkezi denetim elemanları bir ilden diğer bir ile görevli olarak gittikleri zaman o yıl için belirlenen harcırah tutarının 1,3 katını, Vergi Denetmenleri ise 0,9 katını almaktadırlar. Bu durumda Vergi Denetmenleri harcırah yönünden il bazında, uygulamada ise tüm Türkiye'de görev yapan denetim birimi haline gelmişlerdir.

2.1.5. Özel Hizmet Tazminatı

Özel hizmet tazminatı DMK'nın 152/II-A maddesinin f bendinde

Maliye Bakanlığının merkezi denetim elemanlarının en yüksek devlet memurunun aylığının brüt tutarının %210'u tutarında, h bendinde ise Vergi Denetmenlerinin ise %130'u tutarında özel hizmet tazminatı alacağı belirtilmiştir.

2.1.6. Denetim Tazminatı

Yine DMK'nın 152/II-F madde hükmü uyarında Maliye Bakanlığı merkezi denetim elemanları %30 oranında, Vergi Denetmenleri ise %20 oranında denetim tazminatı almaktadırlar.

2.1.7. Lojman

Lojman sorunu Vergi Denetmenlerinin en önemli problemlerinden birisidir. Özellikle emlak kiralalarının yüksek olduğu illerde görev yapan Vergi Denetmenleri sıra tahsisli lojman uygulamasına tabi iken merkezi denetim elemanları hatta vergi dairesi müdür ve yardımcılara bile görev tahsisli lojman kolaylığı yaşamaktadır.

Aşağıda Maliye Bakanlığına bağlı vergi denetim birimlerinin özlük hakları karşılaştırılmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 2 – Denetim Gruplarının Özlük Hakları

Denetim Gruplarının Özlük Hakları							
Denetim Birimi	Ek Gösterge	Makam Tazminatı	Aldığı Fon Oranı (**)	Harcırah Oranı	Özel Hizmet Tazminatı (*)	Denetim Tazminatı (*)	Lojman İmkânı
Hesap Uzmanları	3600	Alıyor	155-175	1.3	% 210	%30	Görev Tahsisli
Vergi Denetmenleri	2200	Almıyor	90-120	0.9	%130	%20	Sıra Tahsisli
Maliye Müfettişleri	3600	Alıyor	155-175	1.3	% 210	%30	Görev Tahsisli
Gelirler Kontrolörleri	3600	Alıyor	155-175	1.3	% 210	%30	Görev Tahsisli

(*) En yüksek devlet memuru aylığının brüt tutarının

(**) Bulunulan dereceye göre farklılaştığından alt ve üst limitler verilmiştir.

2.2. Gelir İdaresinin Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

2.2.1. Vergi Denetimi Yapan Çok Sayıda Birim Olması

Kamu giderleri TBMM adına Sayıştay denetçileri eliyle Sayıştay Başkanlığınca tek elden denetlenmektedir. Kamu gelirleri ise ikisi maliye bakanlığı makamına bağlı (Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri), ikisi de Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı (Vergi Denetmenleri ve Gelirler Kontrolörleri) dört ayrı örgütsel yapı ile denetlenmeye çalışılmaktadır. Çok başlı yapı vergi incelemelerinden beklenen maksadın gerçekleşmesini engellemektedir. İncelemelerde etkinlik ve verimlilik sağlanamamakta buda kayıt dışı faaliyet alanının genişlemesini bu ise kayıtlı mükellefler ve nihai tüketiciler üzerindeki vergi yükünün artmasına sebep olup gelir dağılımında uçurum oluşmasına sebep olmaktadır.

2.2.2. Meslekte Yükselme İmkânının Olmaması

Maliye Bakanlığı Müsteşarlığı, müsteşar yardımcılıkları, Gelir İdaresi Başkanlığı ve başkan yardımcılıkları öteden beri sayıları 403 kişi olan iki kurulun (hesap uzmanı ve maliye müfettişi) üyelerinden oluşmaktadır. Bu kimseler pek çok kamu iktisadi teşekkülünde yönetim kurulu üyeliklerinde de bulunmaktadır. Daire Başkanı ve üstü seviyeye başta vergi denetmenleri olmak üzere sayıları 25.000 bulan yüksek öğrenimli personel getirilmemektedir. Halbuki ideal olan aynı eğitim şartlarındaki personelin liyakat, mesleki çalışma, gayret ve başarılarına göre buldukları kurumun en üst makamlarına kadar yükselerek gelebilmeleridir. Bugün sayıları 25 bini bulan personel üst makamlara getirilmemektedirler. Bu da personelin moral motivasyonunu olumsuz yönde etkilemekte, kendini geliştirme ve niteliğini artırma noktasında isteksizlik oluşturmaktadır.

Maliye Bakanlığında oluşan bu kast sistemini yıkmanın yegane yolu aynı eğitim şartlarındaki personelin atanabileceği makamların da aynı olmasıdır. Bazı makamlara sınavla geçilecek se kesinlikle herkesin sınavla geçmesi sınavsız geçiş hakkının kimseye tanınmamasıdır.

2.2.3. Meslekte Yaşanan Olumsuzluklar Nedeniyle Kan Kaybı Yaşanması

Mesleğe alınan Vergi Denetmen Yardımcıları çok başlılıktan kaynaklanan sorunlar ve Vergi Denetmenlerinin özlük haklarının üniversite mezunu düz-vasıfsız memur ile aynı düzenlenmesi nedeniyle mesleklerini çok sevmelerine rağmen mesleğin başında başka kurumlara geçmektedirler. 2004 yılında 400 kişi olarak alınan promosyondan 160 kişi iki yıl dolmadan mesleklerinden ayrılmışlardır. Üç yıl bitiminde girilecek yeterlilik sınavı öncesinde hemen her promosyon kan kaybetmiş, kaybetmeye de devam etmektedir. Kıdemli denetmenler de başka kurumlara uzman, kontrolör ve müfettiş olarak gitmektedirler. Bakanlık bürokrasisi yoğun ayrılmaların nedenini araştırmak ve buna çözüm bulmak yerine ayrılışlarda aranılan kurumsal muvafakatı vermeyi güçleştirerek sorunu ötelemeye çalışmaktadır. Maalesef Maliye Bakanı'da dahil hiçbir siyasi, kamu kaynaklarının israfı anlamına gelen bu soruna eğilmemekte ve bürokratların bu noktaya gelmesindeki sorumluluklarını masaya yatırıp hesap sormamaktadırlar.

2.2.4.Vergi Denetmenlerinin Kendilerini Geliştirmeleri ve Birikimlerini Paylaşmalarının Engellenmesi

Vergi Denetmenleri, kendilerini yetiştirme ve birikimlerini paylaşma noktasında sıkıntı yaşamaktadırlar. Yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi konularda merkezi denetim elemanlarına tanınan haklardan yararlanamadıkları gibi, öğretim görevlisi sıkıntısı yaşayan üniversitelerimizden yetkin eğitici olarak derslere girmesi talebiyle Vergi Denetmeni istenmesine karşın, gerekli izinler Başkanlık tarafından verilmemektedir. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü tarafından açılan yüksek lisans programlarına birçok kurum, personelinin katılmasını teşvik ederken; Başkanlık bu hakkı kazananlara zorluk çıkartmaktadır.

2.077 Vergi Denetmenine, yıllar sonra diz üstü bilgisayar dağıtılmıştır. Maliye Bakanlığınca alınan e-beyanname sayısı 15 milyonu bulmuştur. Halen verilen beyannamelerin %70'i internet ortamında verilmektedir. Ancak Vergi Denetmenlerine dağıtılan bilgisayarların denetim masaları kaldırılmış, internet erişimi engellenmiştir. Vergi Denetmenlerinin çalıştığı bürolarda da internet erişimi yoktur. Toplam denetim gücünün %80'ini elinde bulunduran Vergi Denetmenleri, çağın gereklerinden ve teknolojiden yeterince istifade ettirilmemektedirler. Bu sorun geçtiğimiz aylarda Türk kamu (gov.tr) uzantılı sitelerinin kullanıma açılmasıyla giderilmeye çalışılmaktadır. Pek çok kurumda sınırsız internet imkanı varken bu tarz sınırlamalar anlamsız kalmaktadır.

2.2.5.Vergi Denetmenlerinin Verimsiz İşlerde Çalıştırılması

Vergi Denetmenleri kendileri iş seçememekte daha çok mevzuattan kaynaklanan çoğu verimsiz işlerle uğraştırılmaktadır. Vergi Denetmenlerinin büyük mükellefleri incelemesi iç genelgelerle engellenmekte küçük mükelleflerle uğraştırılmaktadır. En son 2005/3 sayılı genelge ile 300 milyarlık sınır ve tam tasdik yapan mükelleflerin tam incelemeleri vergi Denetmenlerine incelettirilmemiştir. Halbuki 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde dört denetim grubu da aynı yetki ile donatılmıştır. Ülkemizde inceleme oranları ortalama %2 seviyesinde iken bir de denetim gücünün %80'ini elinde bulunduran bir kesime bu şekilde kısıtlamalar getirilmesi bu sınırlamaları getirenlerin niyetlerinin ne olduğu konusunda kafaları karıştırmaktadır. Kayıt dışı ekonominin %70'leri aştığı bir ülkede zaten sınırlı olan denetim gücü yasaya rağmen birilerinin keyfi tutumu ile önemli bir ekonomik alanı denetleyemez hale getirilmiştir.

Tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellef sayısı 2004 verilerine göre 20 bini aşmıştır. Ancak bu mükellefleri (kısıtlayıcı iç genelge nedeniyle) inceleyebilecek üç denetim grubunun (Hesap uzmanı,

maliye müfettişi ve gelirler kontrolörü) 2004 deki toplam inceleme sayıları 5 bini bulmamaktadır. Bu da kendiliğinden istenilse de denetlenemez bir mükellef grubu oluşturulduğu anlamına gelmektedir. Bir tarafta niteliksiz işlerle ve küçük mükelleflerle uğraşan büyük bir denetim gücü (Vergi Denetmenleri), diğer tarafta incelenmesi imkansız hale getirilen tam tasdik sözleşmesi yapmış büyük mükellefler. Kayıt dışı ekonominin önemli bir kısmının kayıtlı mükellefler tarafından yapılan kayıt dışı faaliyetlerden oluştuğu düşünüldüğünde durumun vahameti daha iyi anlaşılacaktır.

2.3. Denetim Türleri Açısından Karşılaşılan Sorunlar

Vergi denetimine genel bir bakış sonucunda söylenebilecek olan yukarıda söylenenlerden başka, tek tek her denetim türü bakımından söz konusu olan bir takım aksaklıklar vardır. Şimdi bunlar üzerinde duracağız.

2.3.1.Yoklama

VUK'un 127/c madde hükmüne göre, yoklama memurları, kanuni defter ve belgeler dışında kalan, ve vergi kaybına delil teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya yetkilendirilmişlerdir. Bu yetkinin anlamı, ceza usul hukukunda söz konusu olan zapt işlemini yapabilmek demektir. Oysa CMUK madde 90'a göre, zapta karar verme yetkisi hakime tanınmıştır. Sadece, gecikmede sakınca bulunan durumlarda, savcılar ve onların emirlerini yerine getirmeye memur olan zabıta memurları zapt işlemini yapabileceklerdir. Fakat, bu zapt işlemi de, itiraz üzerine hakim incelemesine sunulacaktır.²⁰

Bu ilkeler çerçevesinde VUK'un uygulamasında da, yoklama memuruna belgeleri zapt yetkisinin ancak gecikilmesinde sakınca

²⁰ ÖZEN, Burak; *Vergi İdaresinin Yükümlülere Denetleme Yolları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996,s.87

bulunan durumlarda verilmesi ve bu işleme karşı hakime itiraz edebilme hakkının tanınması gerekir. Eğer bu tür bir uygulamaya gidilmezse, kanunun açıkça gösterdiği hallerde usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınan merciin emri bulunmadıkça, kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz, ve bunlara el konulamaz diyen, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 20. maddesinin 2. fıkrasıyla aykırılık meydana gelecektir.²¹

Yine, VUK mad.127/e'de yoklama memurlarına, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar, taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafazaya alınan malları gereğinde satmak yetkisi tanınmıştır. Buradaki durumun da, geçici olmakla beraber, bir zapt durumu oluşturduğu, CMUK 90. madde doğrultusunda, hakime itiraz imkanı tanıyan bir sürecin öngörülmesinin, anayasal bir zorunluluk olduğu söylenebilir.²²

Aslında, en önemli denetim biçimlerinden birini oluşturan, yoklama, önemiyle orantılı olarak üzerine düşülmeyen bir kurumdur. Önemlidir, çünkü, vergi denetiminin sadece, yükümlülük kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşmamasını sağlar. Bu şekilde vergilendirme alanında haksız bir rekabetin önüne geçilir. Devletin haberi olmayan mükellef kitlesinin genel belge akışında sebep olacağı kesintinin önüne geçer. Bu da, yoklamaya gereken önemin verilmesini ve yoklama yapacak olan memurların sayısının artırılmasını gerekli kılar. Oysa, bu durum ne yazık ki gerçekleşmiş değildir. Yoklamayı yetkili olan memurları belirleyen VUK'nun 128'inci maddesinde bunları vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca yoklamayla görevlendirilenler, vergi incelemesinde yetkili olanlar olarak

²¹ KANETİ, Selim; **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.166

²² KANETİ, age, s.167

sayılmıştır. Bu sayılan kişiler yoklama ile ilgili olarak yetkili kılınacak personelin arttırılmasına imkan verirler.²³

Vergi Dairesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili tek kişi VUK 135. madde gereğince, vergi dairesi müdürüdür. Vergi dairesinin yoklama memuru olmayan memurları, ancak yetkilendirmek suretiyle yoklama yapabileceklerdir. (VUK, mad.128/III) Bu yetkilendirme yapıp, gerekli oldukça, yoklama memurlarının sayısı arttırılmalıdır.

Burada değinilmesi gereken bir husus da, vergi incelenmesi yapmaya yetkili kişiler ile, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin hazırladığı, yoklama fişlerinin sonuçlarının, münhasıran vergi incelemesi görevi kapsamındaki konular bakımından karıştırılmaması gereğidir.²⁴

2.3.2.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesine gelince, bu denetim biçimine, önce genel problemlerine ilişkin olmak üzere, bazı gözlemleri aktararak, sonra da özel bir konunun doğurduğu bir problem ilişkin olarak iki ayrı açıdan yaklaşılabilir. Bu özel problem vergi inceleme elemanlarına verilmiş ve fazlaca eleştirilmiş takdir yetkisiyle ilgilidir.

Önce genel olarak denilebilir ki, vergi incelemesi bugün için nice-lik olarak yeterli değildir. Toplam vergi mükelleflerinin sadece küçük bir oranı vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Bu şekilde, düşük oranda gerçekleştirilen vergi incelemeleri, pek çok mükellefe, vergi kaçırmak için cesaret vermektedir. Hatta konunun bir tür vergi kumarına dönüştürüldüğünü söyleyen gözlemciler çıkmıştır.²⁵

Vergi incelemeye yetkili olan kimseler, merkezin elemanları dışında, bu denetim biçimini gerçekleştirecek eğitim ve özellikle

²³ DEMİRCAN, Esra, Siverekli, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme ", E-Yaklaşım, Haziran 2004,S.11

²⁴ ŞEKER, age, s.41

²⁵ KALYONCU, Rüştü; "Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçma Konuları Üzerinde Düşünceler" Vergi Dünyası, S:25, s.14

donanımdan yoksun kalmaktadırlar. Yoklama ile ilgili personelde görülen nitelik eksikliği, vergi incelemesini gerçekleştirecek personel için de söz konusudur.²⁶

Vergi inceleme çalışmalarında genel hedef; Anayasamızın 73'üncü maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." ilkesinin ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olacaktır.²⁷

2.3.2.1. Vergi İnceleme Elemanlarına Verilen Takdir Yetkisi

Bu genel gözlemlerden sonra, vergi inceleme elemanlarına verilen geniş takdir yetkisine ve bu yetkinin bazı olası sakıncalarına değinelim.

Sorun VUK'nun re'sen vergi tarhını düzenleyen 30. maddesinin ilk fıkrasının 2791 sayılı kanunla uğradığı değişiklikten kaynaklanmaktadır. Önce bu maddenin aldığı yeni biçimi aktaralım. Fıkranın son cümlesine göre "..... İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır. " Oysa 2791 sayılı yasa ile getirilen bu değişiklikten önce inceleme elemanlarının re'sen matrah takdiri yetkisi yoktu. Buna karşılık, yapılan değişiklik metninden anlaşıldığına göre, bundan böyle inceleme raporu ile belli edilen matrah ve matrah farkının re'sen takdir olunduğu varsayılmaktadır.

Oysa kıyaslamalar, ince değerlendirme ve ölçümlenmeler sonucunda yapılabilecek bir matrah takdirinin, sadece nesnel gerçekliği ortaya çıkarmakla görevli olan inceleme elemanına bırakılması kurumsal açıdan doğru görülmemiştir.²⁸

²⁶ CAN, İsmail; " Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi" *Maliye Dergisi*, Eylül-Ekim 1981, S.53, s.86

²⁷ ARPACI, Altar, Ömer; "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yazılımı" *Gelirler Kontrolörleri Derneği Paneli* , Ankara, 2003.s.97.

²⁸ ŞEKER, age, s.56

Bu kuramsal açıdan doğru görülmeişi'nin nedenini açıklamak için pek çok gerekçeler ileri sürülmüştür. Bu gerekçeleri şu şekilde toparlayabiliriz.

Öncelikle, vergi incelemesi yapan kimselerin, doğal olarak, idare lehine, tek yanlı olarak hareket ettikleri ileri sürülmüştür. Bu nedenle sadece, tek bir inceleme elemanının bulunduğu sonuçlar, bu kişilerdeki idare yanlısı doğal eğilim göz önünde bulundurulunca, nesnel gerçekliği yansıtmayabilecektir. Sonuç olarak keyfi bir işleme ulaşılabilmesi mümkün olacaktır. Hatta daha öte, Anayasal verginin yasallığı ilkesi ile çelişen görünümler ortaya çıkabilecektir. Bu rapor üzerinde, idarenin kendi içinde yapacağı incelemeler de yeterli olmayabilecektir. Çünkü, raporu incelenen aynı kurumun personelidir ve raporu inceleyenler daha çok biçimsel bir inceleme ile yetinip, içerik denetimine fazlaca gitmeyecekleridir. İçerik denetimi konusunda, raporu inceleyenlerin de aynı hazineci yaklaşımda hareket etmesi mümkündür.

Bu gerçeklerden biri de tarhiyat öncesi uzlaşma kurumu ile bağlantılı olarak öne sürülmüştür. Kurumun, çeşitli nedenlerle, özde bir uzlaşmaya dayalı olarak işlemeyip rakamsal bir pazarlığın söz konusu olduğu gözleminden hareketle, inceleme elemanının tek başına yapacağı bir takdirin, bu pazarlık ortamında, mükellef üzerinde bir baskı yaratacağı ve yönetime avantaj sağlayacağı söylenmiştir.

Bütün bu nedenlerle, bu takdirin keyfi ve kişisel değil, nesnel olarak yapılmasını sağlayacak bir mekanizmanın kurulması gerektiği öne sürülmüştür.²⁹

VUK'nun kurduğu temel düzende, inceleme elemanlarının işlevinin matrah takdirinde bulunmak değil, defter ve belge düzenine uyulup uyulmadığına, uyulmuşsa, bu biçimsel uygunluğunun, nesnel gerçeği yansıtip yansıtmadığını araştırmak olduğu da, ileri sürülen gerçekler arasındadır. Bu şekilde bir matrah takdiri yapmasına imkan

²⁹ ŞEKER, age, s.56-57-58

verilmekle, vergi inceleme elemanlarına, yasal işlevlerinin dışında bir işlev yüklenmiş olacaktır.³⁰

Bütün bu gerekçeler sonucunda, inceleme elemanlarına bu tür bir takdir görevi verilmesi yerinde görülmeyebilir. İnceleme elemanı, sadece takdire esas oluşturacak hususları raporunda belirtmeli bunların ışığında matrah takdirine, takdir komisyonunun kararı ile gidilmelidir. Bu nedenle, önceki sistemin yukarıdaki esaslara daha uygun olduğu kabul edilmelidir.³¹

2.3.3. Arama

Arama, müessesesi ile ilgili olarak söylenebilecek, bir takım olası aksaklıklar vardır. Kişi hak ve özgürlükleri konusunda doğrudan ilintili olan aramanın, koşullarının oluşması konusunda titizlikle durmak gerekir. Bu koşulların gerçekleşmesi hususu, hem vergi yönetimi tarafından hem, arama talebi hakkında karar verecek yargıç tarafından, incelikte üzerinde durulacak bir konudur. Arama ilişkisinin bir tarafında yer alan, hakkında arama yapılacak kimsenin anayasal menfaatleri, arama koşullarının oluşup oluşmadığı konusunda, ciddi ve temiz bir denetimi zorunlu kılar. Arama ilişkisinin diğer tarafında yer alan, vergi yönetiminin temsil ettiği devletin, vergi toplama hak ve ödevinden kaynaklanan menfaatleri konusu da, arama ilişkisinin diğer tarafının menfaatleri kadar önemlidir. Sosyal devletin, temelde bir vergi devleti olduğu, devletin sosyal niteliğinin, vergi toplama hak ve ödevinden bağımsız düşünülmemeyeceği ortadadır. Dolayısıyla, arama konusunun, vergi kaçakçılığını ve bu suretle meydana gelen vergi kaybını ne derece ilgilendiren bir denetim yolu olduğu açıktır. Dolayısıyla aramalı bir vergi incelemesinin, vergi kaçırmak isteyenler üzerinde caydırıcı olmasının gerekliliği de dikkate alınması gereken bir konu olmak durumundadır.

³⁰ KANETİ, Selim; "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi" *İktisat-Maliye Dergisi*, Haziran 1986, Cilt.33, S.33, s.97

³¹ KANETİ, agm, s.97

Sorun, birbirine karşıt bu iki menfaati, bir tarafta mükellefin anayasal haklarını, diğer tarafta, devletin, sosyal niteliğinin zorunlu kıldığı vergiyi eksiksiz toplama hak ve borcunu uzlaştırma sorunudur.

Soruna her iki açıdan bakılması halinde de, aramayı düzenleyen 142. madde, bazı olası aksaklıkları bünyesinde barındırmaktadır.

Arama koşullarına, devletin niteliğinin zorunlu kıldığı vergi toplama hak ve ödevi açısından bakacak olursak, VUK. mad. 142 1. fıkrasında yer alan "..... bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa.." ifadesi farklı yorumlanacak bir ifadedir. Bir açıdan bakıldığında, mevcut ceza usulü uygulaması da, dikkate alınarak, vergi kaçırıldığına ilişkin, kuvvetli emareler bulunursa şeklinde anlaşılabilir. Öte yandan madde metninde açıkça kuvvetli emarelerden bahsedilmediğine göre kesin ve somut olarak vergi kaçırıldığını ispatlayan delillerin değil, vergi kaçırıldığı kanısını uyandırabilecek bazı belirtilerin aranmasının gerekli ve yeterli olduğu da söylenebilir.

Vergi Usul Kanununda kullanılan yumuşak ifadeler karşılık, yargı uygulamasında, inceleme elemanlarının bulgularının, kuvvetli delil ve emareler olmasının arandığı gözlenmiştir. Oysa, buna karşılık arama talebini inceleyen ceza yargıcının konuyu vergi hukukuna özgü daha değişik bir yorumla ele alması gerektiği söylenmiştir.³² Bu düşünceye göre, kuvvetli delil ve emarelerin aranması, kanunun amacını aşmaktadır. Esas kuvvetli delil ve emareler yapılan arama sonucunda ortaya çıkarılacaktır. Yargıç izni aşamasında, vergi kaçırıldığı kanısını yaratacak belirtilerin bulunması yeterli görülmelidir. Yargıç, sadece asılsız olduğu kanısı güçlü olan veya çok basit nedenlere dayanan arama taleplerini reddetmelidir.

Bu nedenle konuya, vergi hukukunun özelliklerini göz önünde bulunduran, bir açıklığın kanun metninde gösterilmesi önemli ve faydalı bir değişiklik olacaktır.

³² ŞEKER, age, s.365

Konuya mükellef açısından bakılınca, mükellefin anayasal hak ve özgürlüklerinin aramanın koşullarını düzenleyen 142. madde ile ne dereceye kadar güven altına alındığı da sorulabilir.

Yargıca, arama talebi ile başvurulmadan önce gerekli hazırlığın yapılmamasının, titiz bir hazırlık devresinden geçilmemesinin bazı olumsuz sonuçları olabilir. Gerekli hazırlık devresinden geçmeden, ilgili hakkında yapılmış arama talebi, yargıç tarafından büyük bir ihtimalle, yapılması gerektiği gibi, vergi kaçırıldığı kanısını uyandıran belirtilerin bulunmadığı hatta, uygulamadaki durumu göz önüne alırsak kuvvetli delil ve emarelerin bulunmadığı gerekçesiyle reddedilebilir. Eğer böyle olursa, yargı mekanizması: temeli kuvvetli bir biçimde oluşturulmamış arama talepleri ile boşu boşuna işgal edilmiş olacaktır. Eğer aslında yapılmaması gerektiği halde arama izni verilirse, ilgilinin anayasal hakları temelsiz iddia ve isnatlara dayanarak çiğnenmiş olacaktır.

Bu nedenle, aramaya izin talebiyle yargıca başvurulmadan önce, ciddi bir hazırlık devresinden geçilmesi, ilgilinin dosyasının araştırılması, hakkında bilgi toplama faaliyetinin gerçekleştirilmesi, vergi kaçırıldığı kanısını uyandıracak belirtilerin varlığı konusunda, grup ve ekip başkanlarıyla tartışarak, görüş birliğine varılmasının son derece faydalı olduğu söylenebilir.

2.3.4. Yüzeysel Denetimin Yaygınlaştırılması

Bugün için yetki, görev ve yöntem konusunda açık ve yeterli bir şekilde düzenlenmemiş bulunan, yaygın ve yoğun vergi denetimi, beyanname revizyonu gibi yüzeysel denetim biçimlerinin gerekli düzenleme ve yaygınlığa kavuşturulması faydalı olabilir. Zira vergi kaybının önlenmesinde, sadece sonradan harekete geçen ve geçmişteki olay ve olguların denetlenmesine yönelik vergi incelemesi gibi, derinlemesine ve geniş boyutlu denetim yöntemlerinin değil, günü gününe yapılan yüzeysel denetimlerin de büyük yararı olur. Vergi denetiminin bir

işlevinin de mükelleflerin eğitiminin ve bilinçlendirilmesinin olduğu göz önünde tutulursa, yüzeysel denetim biçimlerinin gerekli yaygınlığa kavuşturulmasının taşıdığı önem açığa çıkar. Yaygın bir işlevlik kazanmış, yüzeysel denetimlerin vergi denetiminden beklenen caydırıcılık işlevinin gerçekleşmesinde taşıdığı önem de açıktır.

Dolayısıyla, yüzeysel denetim türlerinin yetki, yöntem ve sınırları itibariyle VUK bünyesinde, açık ve kesin bir düzenlemeye kavuşturulması, vergi denetiminin etkinlik ve yaygınlık kazanması yönünde son derece önemlidir.

2.4.Vergi Denetiminin Genel Sorunları

2.4.1. Vergi Denetim Birimleri Dağınık Olup, İç ve Dış Denetim Birbirinden Ayrılmamıştır

Ülkemizde merkezi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapacakları şekilde örgütlenmişler iken, Gelirler Kontrolörleri fiilen Maliye Bakanına bağlı olarak çalıştıkları halde Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlanmışlardır. Maliye Bakanlığı denetim birimlerindeki bu dağınıklık, vergi denetiminde bütünsel ve stratejik bakış açısını engellemekte, bunlar arasındaki koordinasyonu bozmakta ve denetimlerin verimliliğini azaltmaktadır.³³ Vergi Denetmenleri ise, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı'na, kurulmayan yerlerde ise Defterdarlıklara bağlı olarak görev yapmalarından dolayı daha da parçalanmış durumdadırlar.

Diğer taraftan, merkezi denetim elemanı olan Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri, dış denetim olarak nitelendirilen vergi incelemesi yanında Bakanlığın teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütmektedirler. Hesap Uzmanları ise sadece vergi incelemesi yapmaktadırlar. Taşra teşkilatında görev yapan Vergi Denetmenleri ise, görev yaptıkları taşra

³³ ERVARDAR, Fehamettin; "Etkin Vergi Denetimi İçin Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir", *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Yıl 17, S. 200, (15 Ekim 1982), s. 35.

teşkilatı ile sınırlı olmak üzere inceleme, teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmektedirler. Dolayısıyla, denetim elemanları arasında denetim alanları itibariyle bir uzmanlaşma sağlanamadığından ve mükellefler itibariyle segmentasyon yapılamadığından, görev ve yetki konularından kaynaklanan iletişim ve organizasyon bozuklukları görülmektedir.³⁴

Denetim elemanlarının vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin ya da idari görevlerin de bulunması, bir taraftan bu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmalarını engellerken, diğer taraftan vergi uygulamalarında etkinliğin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında da aksamalara yol açmaktadır. Ayrıca, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu gündeme getirmekte; bu ise hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta hem denetim elemanlarının belirli bir alanda yeterince uzmanlaşmama sonucunu doğurmaktadır.³⁵

Vergi denetim birimlerinin ayrılığını savunan görüşler de mevcuttur. Baş Hesap Uzmanları Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu birlikte hazırladıkları bir çalışmada şöyle demektedirler;

“Çalışmamız sırasında ilginç bulduğumuz bir başka husus da, ülkemiz uygulamalarına benzer şekilde başka ülkelerde de vergi denetim birimlerinin tamamen tek bir vergi idaresi bünyesinde oluşturulmadığını görmektir. Bu konuda oldukça çarpıcı bir örnek, yukarıda açıklanmış bulunan İtalya uygulamalarından gelmektedir. Bu ülkenin ilginçliği, Gelir İdaresinin dışında ve doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak sadece vergi denetimi alanında uzmanlaşmak üzere

³⁴ KINAY,Turhan; “Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Artırılması”, Vergi Sorunları, S. 1982/4, s. 43

³⁵ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.r., s. 35

kurulmuş özel bir denetim biriminin (SECIT), kendi başına yaptığı denetimler dışında, ayrıca İtalyan gelir idaresine dahil diğer denetim bürolarının yaptıkları çalışmaları da planlama ve kontrol etme yetkisi ile donatılmış olmasıdır. Dünya uygulamalarına göz atıldığında, hangi ülke ele alınırsa alınsın, görünen o ki vergi denetiminin örgütlenmesinde değişmeyen ilke, farklı ölçütler çerçevesinde değişik alanlarda uzmanlaşan veya değişik mükellef grupları nezdinde farklı iş tanımları esasına göre çalışan birden fazla sayıda denetim biriminin veya birden fazla sayıda sınıflandırılmış denetim elemanları kategorisinin mevcudiyetidir¹⁶. “ Hesap Uzmanları Derneği'nin yayınladığı bir makede de; “Her değişim, otorite kimliğinin ve yönetim modelinin de sorgulanmasına sebep olmakla birlikte, Gelir İdaresi içerisindeki bazı grupların, yıllarca yönetimi altında çalıştıkları ve model aldıkları Bakanlık Denetim Kurullarını önce engelleyici kurumlar olarak algılamaları ve sonra da bu Kurullar ile “tek çatı altında” birleşmeyi talep etmeleri, kendi içinde çelişki yaratan ilginç bir tutumdur. Esasında, otorite ve yönetim modellerinin sorgulanması bile mesleki ve kurumsal kişiliğin oluşması ve gelişmesiyle doğrudan ilgilidir. Mesleki ve kurumsal kişiliğin gelişmediği ya da önemsenmediği ortamlarda, yönetim modelini tartışacak saygın bir birikim ve seviye beklemek olanağı da bulunmayacaktır. Yaşanan gelişmeler bu belirlemenin doğru olduğunu ortaya koymaktadır. Zira, bu grupların “tek çatı ve terfi talepleri” ihmal edilse dahi, yıllarca model alınan otoriteye karşı sadece ve sadece haksız, yersiz ve saldırgan bir tavır takınılmakta; bunu yaparken de kendi mesleki birikim ve kültürlerinden gelen bir otoriteye değil, ayrı birer güç merkezi olarak gördükleri belli kişi ve kurumların söylemleri tekrar edilerek, daha güçlü olduğuna inanılan “otoritelere” sığınılmaktadır. Bu durum ise “kimlik bunalımı”nın daha

¹⁶ DOĞAN, Can; KAPUZUSOĞLU, Tuncay ; “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler “Vergi Dünyası Dergisi, Mart 2005,Sayı:283, s.22

da derinleşmesini getirmekten başka bir şeye yaramamaktadır.³⁷ ” denmektedir.

Yine bir Maliye Müfettişi olan Osman Saraç vergi denetimindeki etkinsizliğin kaynağını şöyle gösteriyor :

“Bu itibarla, vergi denetiminin çok başlılığı savı pek fazla da geçiği yansıtmamaktadır. Bugünkü haliyle, vergi denetiminin etkin olmadığı kabul edilse dahi, bunun ardında yatan neden vergi denetiminin çok başlılığından ziyade, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün kendisine bağlı denetim birimlerini etkin bir şekilde kullanamamasıdır¹⁹. ”

Vergi denetim birimlerinin birleşmesini savunan görüşlerde ise genelde Hesap Uzmanları Kurulu’nun Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı bürokrasisi içerisindeki ağırlığından şikayet edilmektedir. Gelirler Kontrolörü Altar Ömer Arpacı bir yazısında *“Sözü tekrar denetim elemanına getirsek; vergi denetim elemanı Pamuk Prenses ve Yedi Cüceler Masalındaki cadı gibi her gün “ayna ayna güzel ayna söyle bana benden daha büyük denetim elemanı varmı bu dünyada” demek yerine ismini taşıdığım Hz. Ömer’in sözünü vergi denetim elemanına uyarlarsak her gün “bugün milletim için ne yaptım” demelidir. Çünkü, Türk Vergi Sistemi 300-500 kişi için değil MİLLET için ihdas edilmiştir.³⁸”* demektedir.

2.4.2. Denetim Elemanlarının Nitelikleri ve Sayıları Yetersizdir

Vergi denetimlerinde başarı sağlamanın başta gelen şartlarından birinin, vergi denetimlerinde işin gerektirdiği niteliklere sahip elemanların kullanılması olduğu açıktır. Ülkemizde bunun yeterince bilincine varıldığından dolayı, aranan şartları taşıyan adaylar arasında

³⁷ Hesap Uzmanları Derneği; “Değişim ve Değişmesi Gerekenler...”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Mart 2005, S.283, s.4.

³⁸ SARAÇ, Osman; “Denetimi Kimler İstemez Ya Da “Quis Custodiet Ipsos Custodes?” II”, *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2003, S.130

titizlikle seçilen denetim elemanları, hizmet içi eğitim çalışmalarına tabi tutularak ihtiyaç duyulan niteliklerle donatılmaktadır. Dolayısıyla, bakanlık düzeyindeki denetim elemanlarının nitelikleri oldukça yeterli düzeydedir. Ancak, işkolları itibarıyla bir uzmanlaşmaya gidilmediğinden, söz konusu denetim elemanları her türlü vergi incelemeyle uğraşmakta ve her vergi konusuna ve sektöre yönelik bir çalışmaya girmesi, araştırmaya ayrılan zamanı uzattığından daha az mükellef incelemeye tabi tutulabilmektedir. Her ne kadar mevcut denetim örgütlerinde fiili bir ihtisaslaşma varsa da, çalışma esasları buna göre belirlenmemektedir.

Bazı mahalli denetim elemanları ve özellikle yoklama ile görevlendirilen memurların bilgi ve uzmanlık düzeylerinin yeterli olmaması, yaygın bir eleştiri konusu olmaktadır. Yoklamalar nedeniyle artan idare-mükellef ilişkilerinin uygulamayı olumlu yönde etkilemesi beklenirken, bu işlerle görevlendirilen personelin yetersiz kalması, aksine olumsuz etkiler yaratmaktadır.³⁹ Ayrıca, taşra vergi inceleme elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Bu durum, söz konusu vergi inceleme elemanlığında başarılı olanlarda motivasyon eksikliği ve dolayısıyla verim düşüklüğü yaratmaktadır.⁴⁰

Türkiye'de vergi incelemesi oranı % 1 - 3 arasında olmakla birlikte; vergi denetim kadrolarının da % 75'i boştur.⁴¹ Vergi denetiminin başarılı ve etkin olmasında denetim elemanlarının nitelikleri ile birlikte sayılarının da yeterli olması bir ön koşuldur. Ancak, 3568 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle son yıllarda merkezi denetim elemanlarından önemli ölçüde ayrılmalar olmuştur. Bunda meslek mensuplarının, emsali kurumların meslek mensuplarına göre düşük ücret almaları ve

³⁹ ARPACI, Altar Ömer; "Vergi Denetimi Üzerine ", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2005, s.45

⁴⁰ AKBAY, Mehmet; "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", *Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990, s.226.

⁴¹ DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, a.g.r., s. 36.

çalışma şartlarının diğer kurumlara nazaran yetersiz ve uygun olmaması gibi nedenler etken olmuştur. Bu ayrılmalar nedeniyle vergi denetimindeki etkinlik ve verimlilik azalmıştır. 1995-1999 döneminde 55 Maliye Müfettişi, 152 Hesap Uzmanı ve 222 Gelirler Kontrolörü görevlerinden ayrılmıştır.⁴²

2.4.3. Vergi Denetimlerinde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği Vardır

Ülkemizde vergi denetimleri bütün denetim birimlerini kapsayan ülke çapında bir planlamayla değil, denetim birimleri itibariye hazırlanan denetim planları uyarınca yürütülmektedir.⁴³ Ayrıca, vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir. Bu nedenle, Türkiye koşulları dikkate alınarak ülke çapında ve bölgesel düzeyde genel vergi denetimi yıllık uygulama programları da yapılamamaktadır. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmakta; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Ancak, denetim düzenimizdeki eksikler, vergi yükünün iyi niyetli yükümlüler üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Adaletsiz vergi yükü dağılımı, devletin gelir ihtiyaçlarının, yüksek vergi oranları ile karşılanmasını zorunlu kılmakta, *'hep aynı kazın yolunması'* gerektirmektedir. Kayıt dışı işlem yapmayı zorunluluk haline getiren bu çarpık vergi düzeninin düzeltilebilmesi için, vergi oranlarının dayanılabilir düzeylere indirilmesi ve vergi yükümlüsü sayısının artırılması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, vergiyi en kolay tahsil edilebilecek yerlerden almakta, vergi yükü dağılımını düzeltmekten kaçınmaktadır. İlk önlemlerden bir diğeri, bu çarpıklıkların düzeltilmesidir.

⁴² DEMİRCAN, Esra, Siverekli, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme ", *E-Yaklaşım*, Haziran 2004,S.11

⁴³ Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneği, "Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", 2000, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html>, (21.02.2004), s. 19.

Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde, denetim birimlerinin birbirinden bağımsız olmaları, denetim planlarının ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında kesin bir işbölümüne gidilmemiş olması ve koordinasyonun sağlanmaması, bazı görev tekrarlarına ve denetim gücünden yeterince faydalanılamamasına yol açmaktadır.⁴⁴ Ayrıca, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği ve bunlara uygun vergi denetimi yıllık uygulama programlarının hangi birim tarafından hazırlanacağı hususlarındaki hukuksal boşluk, gereksiz yetki tartışmalarına ve çatışmalarına yol açmaktadır. Bu tür kısır çekişmeler vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde zedelemektedir.⁴⁵

2.4.4. Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Denetimi Yapılmamaktadır

Çağdaş vergi idarelerinde, denetimin geliştirilmesinde öncelik, denetim sürecinin şeffaflaşması ve denetim başarısının ölçülmesine verilmiş iken, ülkemizde vergi denetimi ile ilgili denetim standartları ve prosedürleri hakkında genel bir kanun bulunmamakta ve bu standartlar ve prosedürler dış denetmenler tarafından gözden geçirilmemektedir.

Denetim standartları, özü itibarıyla, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. Denetçi tarafından seçilerek kullanılacak denetim teknikleri ve yöntemleri konusunda "yol gösterici" öneriler sunsa bile, bu konuda kesinlikle denetçinin mesleki yargısına müdahale etme amacı taşımayan denetim standartları, bir anlamda denetim faaliyetlerinin "çerçeve hükümlerini" içerir ve bu çerçevenin içi tamamıyla yapılan denetimin özelliğine, denetçinin mesleki eğitim ve deneyimine göre biçimlenir.⁴⁶

Ayrıca, vergi denetim birimlerince periyodik dönemler itibarıyla hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve vergi inceleme elemanları için performansla dayalı ödüllendirme - cezalandırma sistemi uygulanmamaktadır. Bu durum, bir yandan,

⁴⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman; *Vergi İncelemesi*, Ankara: Ankara İTİA Yayını No: 127, 1979, s. 120

⁴⁵ AYSAN, Mustafa; "Vergi Denetimi ", *Radikal*, 07.04.2004.

⁴⁶ WHITE, a.g.r., s. 19.

vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşım ulaşmadıklarının kamuoyunun bilgisi dışında kalması nedeniyle söz konusu birimlerin vergi denetimi konusunda ilave gayret gösterme ihtiyacını ortadan kaldırmakta, diğer yandan, başarılı vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarını köreltmekte, bunların sonucunda da vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır.

Son yıllarda merkezi denetim birimleri tarafından uygulamaya konulan Toplam Kalite Yönetimi çerçevesinde bazı performans değerlemesine ilişkin çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Ancak bunlarda, klasik denetim ölçümleri dışına çıkılmamakta ve kurumsal bazda kalmaktadır. Bir taraftan dış denetçiler tarafından vergi denetiminin yapısal sorunlarını gidermeye yönelik performans ölçümü ve denetiminin yapılmaması, diğer taraftan mevcut denetim elemanlarının maddi ve manevi doyumlarının tam randımanlı çalışma düzeyine çıkarılmamış olması, vergi denetimlerinin etkinliğini önemli ölçüde zedelemektedir.

2.4.5. Vergi Denetimlerinde Yeni Teknolojilerin Olanakları Yeterince Kullanılmamaktadır

Gelişmiş ülkeler, vergi denetim tekniklerinde oldukça ileri gitmişler ve beyannamelerin seçimi ile daire içi ve dışı incelemelerde etkili yollar bulmuşlardır. Denetime tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde bilgisayar teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanılmakta ve bazı bilimsel ve objektif kriterler (rasyolar) kullanılarak denetime tabi tutulacak mükellefler hızlı ve sağlıklı olarak tespit edilmektedir.

Ülkemizde ise, beyanname seçimi teknik ve ekonomik bazı ölçülerin ağırlık taşıdığı sistematik ve mekanik bir işlem tarzından çok, inceleme elemanlarının takdir ve değerlendirilmelerine dayanılarak yürütülmektedir. Üstelik bu işlemler vergi inceleme yetkisine sahip denetim elemanlarının bağlı buldukları birimler itibarıyla ve birbirinden kopuk bir şekilde yerine getirilmektedir.⁴⁷ Dolayısıyla, vergi

incelemelerini en kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan teknolojik olanaklardan yeterince yararlanılmamaktadır. Vergi idaresinin mevcut teknik imkanlarıyla bunun yapılması da pek mümkün görülmemektedir.

Vergi inceleme elemanlarının, monotonlaşmaya yol açmayacak ölçüde, kendi içinde vergiler ve sektörler itibariyle uzmanlaşmaları ve eğitimlerinin de buna yönelik verilmesi, vergi incelemelerine hız kazandıracak bir başka husus olmasına karşın buna uyulduğunu söylemek mümkün değildir. Vergi denetimlerinde hız ve etkinlik sağlayacak sektörel vergi inceleme kılavuzları tam ve gereği gibi hazırlanmış değildir.⁴⁸ Diğer taraftan, vergi inceleme birimlerine ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayarak, denetimlerin etkinliğini artırmak amacıyla oluşturulmuş olan Vergi İstihbarat Arşivi bünyesinde henüz tam ve sağlıklı bir bilgi bankası oluşturulamamıştır. Özellikle vergi denetmenlerinin büroları daha VEDOP'a dahil edilmediklerinden, mevcut veri bankasından dahi yararlanamamaktadırlar.

Buraya kadar kısaca belirtmeye çalıştığımız sorunlarla karşı karşıya olan vergi idaresi, vergi kayıp ve kaçaklarıyla ve genel anlamda kayıt dışı ekonomiyle başarılı bir şekilde mücadele etmesi mümkün değildir. Bu nedenle, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başarılı olmasının önkoşullarından biri de, dünyadaki çağdaş eğilimler ile ülkemiz koşulları dikkate alınarak vergi idaresinde bütüncül bir yeniden yapılandırmanın gerçekleştirilmesidir.

⁴⁷ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.r., s. 36-37.

⁴⁸ ARPACI, Altar, Ömer; "Vergi Denetiminde Standart " E-Yaklaşım, Ekim 2005, S.27

⁴⁹ AKBAY, a.g.m., s. 228.

⁵⁰ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.r., s. 36.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETMENLERİNİN VERGİ DENETİMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ETKİNLİĞİ

1.VERGİ DENETMENLERİNİN DENETİM İÇERİSİNDEKİ PAYI

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'un 135 maddesinden yetki alan, vergi incelemesi yapmaya yetkili dört denetim grubu bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla aşağıda sayılmıştır.⁵¹

- Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları
- Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları
- Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri
- Gelir Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri

Mükellefler açısından yapılan incelemenin geçerli olabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen inceleme yetkisine haiz kişilerce yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay, Sayıştay denetçileri ve iş müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayanan tarhiyatları yerinde bulmamıştır. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin bu konuya örnek Kararı aşağıda yer almaktadır.⁵²

"... Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisi'nin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanun'un sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisi'nin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı husus araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.... "

⁵¹ VDD, age, s.4

⁵² ARPACI, Altar, Ömer; "Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır " e-yaklaşım , Ağustos 2004, S.13.

Bu gruplardan, Maliye Müfettişleri, "Teftiş Kurulu Başkanlığı" şeklinde örgütlenmişlerdir. Teftiş Kurulu Başkanlığı, Osmanlı Devleti zamanında kurulmakla beraber Cumhuriyete intikal eden köklü bir yapısı vardır. Bu kurul mensupları Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde yerleşik olarak, Bakana bağlı bir statüde tüm Türkiye'de vergi incelemesi teftiş ve soruşturma yetkilerine sahip olarak çalışmaktadırlar. Bu kurul mensupların toplam sayısı 108 dir. Maliye Bakanlığının tüm birimlerinde (Gelir İdaresi Başkanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü ve diğerleri) teftiş ve soruşturma yetkisine haiz olduklarından, vergi incelemesi fiilen asli görevleri olmaktan çıkmıştır. Vergi inceleme istatistiklerindeki düşük inceleme oranı da bunu ortaya koymaktadır.

1945 yılında ihdas edilen Hesap Uzmanları " Hesap Uzmanları Kurulu" şeklinde örgütlenmiş olup, Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde yerleşik olarak Bakana bağlı bir şekilde tüm Türkiye'de vergi incelenmesi yapmakla görevlidirler. Teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmamaktadır. Bu nedenle sadece vergi incelemesinde uzmanlaşmışlardır. Bu kurul mensuplarının ise toplam sayısı 290 olduğundan, toplam vergi incelemeleri içerisinde payları oldukça düşüktür. Ancak teftiş ve soruşturma görevleri olmaması ve uygun gördükleri iş ve sektörleri seçme imkanları olduğundan, yüksek matrah ve vergi farkları bulabilmektedirler.

1936 yılında ihdas edilen Gelirler Kontrolörleri, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak " Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı" şeklinde örgütlenmişlerdir. Daha önce pek çok ilde grup başkanlıkları şeklinde örgütlenmiş ve oluşturulan bölgelere göre faaliyet gösterirken en son 1998 yılında Adana grubunu da kapatmak suretiyle Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde grup başkanlıkları şeklinde örgütlü durumdadırlar. Kontrolörlerin, vergi incelemesi dışında teftiş ve soruşturma yetkileri de bulunmaktadır. Kontrolörler, sadece Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bu yetkilerini kullanabilmektedirler. Toplam

sayıları, 330 kişidir. Gerek sayısal azlıkları, gerekse teftiş ve soruşturma görevleri nedeniyle Maliye Müfettişlerinde olduğu gibi, toplam vergi incelemeleri içerisindeki payları oldukça düşüktür.

1936 yılında kurulan Vergi Denetmenleri ise; Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olmakla birlikte taşra örgütü içerisinde örgütlendirilmeleri sebebiyle dağınık bir görünüm arz etmekte ve tarihi süreç içerisinde organizasyon yapıları sürekli değişmektedir. 1936 yılından 1998 yılına kadar illerdeki Defterdarlıklar da, Defterdara bağlı olarak örgütlenen denetmenler; bu yapıda etkin ve verimli vergi incelemesi yapılma imkanı görülmediğinden, 1998 yılında Bölge Müdürlükleri kurularak Bölge Müdürüne bağlı olarak örgütlenilip, daha etkin ve verimli vergi incelenmesi yapılması sağlanmıştır. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Yasası, meclise sevk edilirken, taşra örgütlenmesi bölge esasına dayanmakta iken, yasalaşan metinde il düzeyinde yetkilendirilmiş ve örgütlenirilmiş Vergi Dairesi Başkanlıklarının kurulması şeklinde yasalaşmıştır. Vergi Denetmenleri de tekrar il düzeyinde denetim yapar hale getirilmiştir. Bakanlar Kurulumuz da kendilerine tanınan yetkiyi kullanarak 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlığı kurmuştur. Böylece Vergi Denetmenlerinin 29 yere bölünmek suretiyle müstakil bir grup hüviyeti kazanması imkansızlaşmıştır. Başkanlık kurulmayan illerdeki denetim ise, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "denetim alanları" oluşturularak, Vergi Dairesi Başkanlıklarından Vergi Denetmeni görevlendirilmesi suretiyle giderilmeye çalışılmıştır. Böylece hukuken "il ile sınırlı", fiilen "bölge" denilebilecek bir örgütlenmeye geçilmiştir ki; bu durum ayrıca bir çelişkidir.

Aşağıda Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin sayısı gösterilmiştir.

Tablo 3. Vergi Denetim Kadroları

VERGİ DENETİM KADROLARI (1)			
	DOLU KADRO	BOŞ KADRO	TOPLAM KADRO
BAKANA BAĞLI :	398	1.200	1.618
- MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	108	359	467
- HESAP UZMANI (2)	290	861	1.151
GELİRLER GN.MÜDÜRLÜĞÜNE BAĞLI :	2.996	5.404	8.400
- MERKEZİ (GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	330	570	900
- MAHALLI (DEFTERDARLIK EMRİNDE) (VERGİ DENETMENİ) (2)	2.666	4.834	7500
G E N E L T O P L A M :	3.394	6.624	10.018
(1) ŞUBAT 2006 TARİHİ İTİBARIYLA (2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL.			

Kaynak: www.gib.gov.tr/ Çeşitli Vergi İstatistikleri/22.04.2006

Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin 2005 yılı denetim sonuçlarını aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.⁵³

Tablo 4. 2005 Yılı Denetim Sonuçları

Denetim Birimi	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)
Vergi Denetmenleri	50.700	13.557.000.000	2.724.000.000
Hesap Uzmanları	3.078	8.512.000.000	5.592.000.000
Gelirler Kontrolörleri	3.943	9.748.000.000	30.233.000.000
Maliye Müfettişleri	47	3.000.000	4.000.000
TOPLAM:	57.768	31.820.000.000	38.553.000.000

Vergi Denetmenleri inceleme grupları arasında toplam incelemelerin % 91'ini gerçekleştirmektedirler. Toplam denetim gücünün % 80'i Vergi Denetmenlerinden meydana gelmektedir.

⁵³ "Vergide Kaçak Rekoru Finasta ", Radikal Gazetesi, (02.05.2006)

Tablo 5. İncelenen Matrah Oranları

Denetim Birimi	İncelenen Matrah (TL)	İncelenen Aylık Matrah (TL)
Hesap Uzmanları	2.461.793.498.797	205.149.458.283
Gelirler Kontrolörleri	1.492.784.593.069	124.398.716.089
Vergi Denetmenleri	222.674.923.964	18.556.243.663
Maliye Müfettişleri	87.465.461.187	7.288.788.432

Vergi Denetmenleri kendileri iş seçememekte daha çok mevzuattan kaynaklanan çoğu verimsiz işlerle uğraştırılmaktadır. Vergi Denetmenlerinin büyük mükellefleri incelemesi iç genelgelerle engellenmekte küçük mükelleflerle uğraştırılmaktadır. En son 2005/3 sayılı genelge ile 300 milyarlık sınır ve tam tasdik yapan mükelleflerin tam incelemeleri Vergi Denetmenlerine incelettilmemektedir. Halbuki 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde dört denetim grubu da aynı yetki ile donatılmıştır. Ülkemizde inceleme oranları ortalama % 2 seviyesinde iken bir de denetim gücünün % 80'ini elinde bulunduran bir kesime bu şekilde kısıtlamalar getirilmesi bu sınırlamaları getirenlerin niyetlerinin ne olduğu konusunda kafaları karıştırmaktadır. Kayıt dışının % 70 leri aştığı bir ülkede zaten sınırlı olan denetim gücü yasaya rağmen birilerinin keyfi tutumu ile önemli bir ekonomik alanı denetleyemez hale getirilmiştir.

Tam tasdik sözleşmesi imzalayan mükellef sayısı 2004 verilerine göre 20 bini aşmıştır. Ancak bu mükellefleri (kısıtlayıcı iç genelge nedeniyle) inceleyebilecek üç denetim grubunun (Hesap uzmanı, maliye müfettişi ve gelirler kontrolörü) 2004 deki toplam inceleme sayıları 5.000'i (beşbin) bulmamaktadır. Bu da kendiliğinden istenirse de denetlenemez bir mükellef grubu oluşturulduğu anlamına gelmektedir. Bir tarafta niteliksiz işlerle ve küçük mükelleflerle uğraşan

büyük bir denetim gücü (Vergi Denetmenleri), diğer tarafta incelenmesi imkansız hale getirilen tam tasdik sözleşmesi yapmış büyük mükellefler vardır. Kayıt dışı ekonominin önemli bir kısmının kayıtlı mükellefler tarafından yapılan kayıt dışı faaliyetlerden oluştuğu düşünüldüğünde durumun vahameti daha iyi anlaşılacaktır.

Özellikle Vergi Denetmenlerine verilen niteliksiz işler sistemi tıkadığı için zaman zaman tasfiyeye tabi tutulması amacıyla Bakanlık makamından olur alınır. Nedense niteliksiz işlerin olayın en başında Vergi Denetmenine gitmemesi için hiçbir çaba gösterilmez. En son 2004 yılında biriken niteliksiz ve incelenmesinde fayda görülmeyen işler tasfiye edilmiştir. Bunların rakamsal boyutu aşağıdaki gibidir. (Maalesef sistem tekrar tıkanıdığı için 2005 yılının son aylarında yeni bir tasfiye oluru alınmıştır. Halen tasfiye çalışmaları devam etmektedir.)

Tablo 6. 2004 Yılı Vergi Denetmenlerinin Tasfiye İş Sayıları

2004 yılında Vergi Denetmenlerinin tasfiye öncesi iş sayıları;	67.675
tasfiye edilen iş sayıları;	18.768
tasfiye sonrası iş sayıları;	48.907

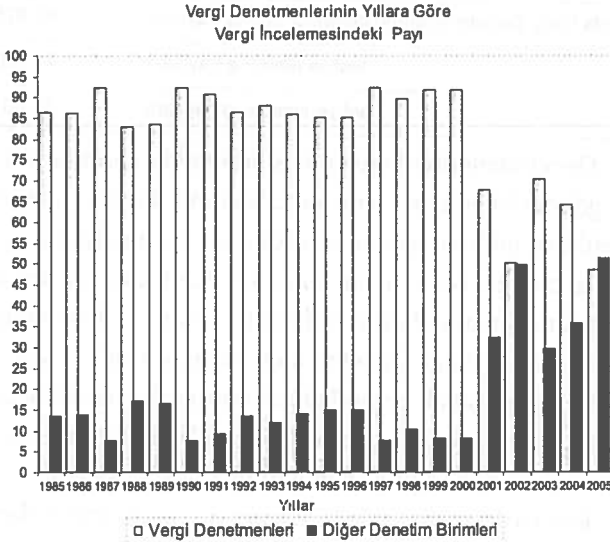
Vergi Denetmenlerine incelenmesinde fayda görülmeyen 18.768 adet işin gönderildiği idarece de kabul edilmiş oluyor. Tasfiye öncesi Denetmenlerce bitirilen işlerin ne kadarının kaynak israfına yol açıcı ve faydasız olduğu ise ayrı bir konudur. Kayıt dışının sosyal barışı zedeleyecek rakamlara ulaşmış olduğu bir ortamda denetim gücünün %80'ini oluşturan Vergi Denetmenleri kaynak israfına yol açıcı ve faydasız işlerle uğraşmak zorunda bırakılmışlardır. Bakanlık bürokratlarının hemen hepsi vergi inceleme elemanı kökenli olmasına rağmen durum budur. Bunun sebebi denetimdeki çok başlılıktır. Yapılması gereken dört başlı ve dağınık bir denetim yapılanmasından bir an önce vazgeçilip, tek çatı altında örgütlenmiş dinamik bir yapıya geçmektir.

1.1.Yapılan Vergi İncelemeleri Açısından

Vergi Denetmenleri, vergi denetimi yapan birimler arasında gerek ekonomik gerekse mesleki problemleri en yoğun yaşayan birimdir. Buna rağmen büyük bir özveriyle çalışarak vergi denetimi bakımından en etkin ve yaygın birim olma özelliklerini yıllardır korumaktadırlar. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere Vergi Denetmenleri son 20 yılda yapılan tüm vergi incelemelerinin yaklaşık olarak %85'ini yapmaktadırlar.

Çalışmanın sonundaki EK 1 deki veriler ışığında Vergi Denetmenlerinin vergi incelemesi içindeki önemi açıkça görülmektedir. Bu verileri grafik yardımıyla göstermemiz gerekirse bu önem açık bir şekilde ortaya çıkar. (1'den 11'e kadar numaralandırılmış grafiklerin hazırlanmasında EK 1'deki veriler kullanılmıştır.)

Grafik 1.

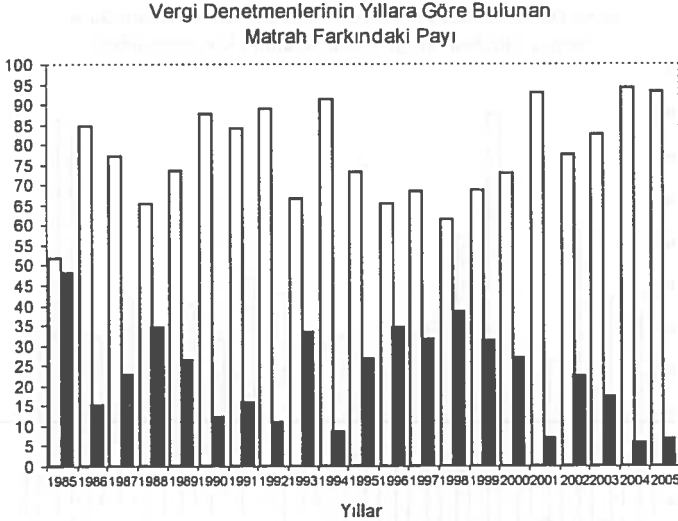


Kaynak: www.gib.gov.tr/çeşitli_istatistikler/16.05.2006

1.2 Bulunan Matrah Farkı Açısından

Vergi Denetmenleri, her ne kadar gereksiz ve küçük işlerle uğraşsalar da yapılan vergi incelemelerinde bulunan matrah farkı açısından da önemli bir yere sahiptirler. Bunu bir grafik yardımıyla gösterirsek;

Grafik 2.



Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

2.VERGİ DENETMENLERİNİN DİĞER DENETİM BİRİMLERİYLE DENETİM AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

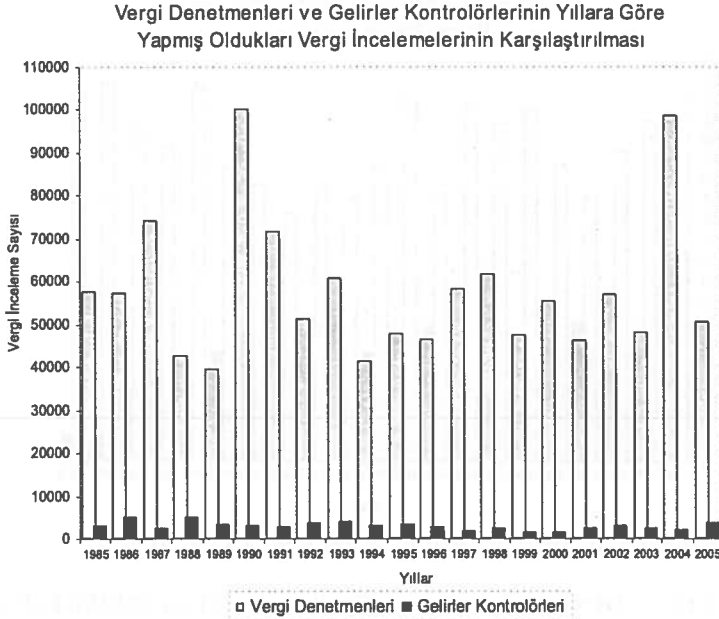
2.1.Gelirler Kontrolörleri İle Yapılan Karşılaştırma

Gelirler Kontrolörleri de Vergi Denetmenleri gibi Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak merkezi denetim elemanı olarak görev yaparlar. Ankara, İzmir ve İstanbul'da grup müdürlükleri şeklinde örgütlenmişlerdir. Gelirler Kontrolörlerinin vergi denetimi yanında Gelir İdaresinin her türlü faaliyet işlemleriyle ilgili olarak teftiş,

inceleme ve soruşturma işleriyle, kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri vardır.

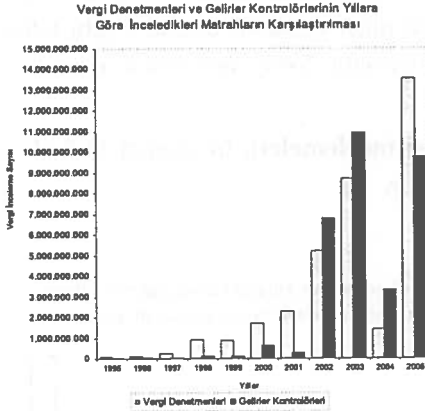
2.1.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açılırlarından

Grafik 3.

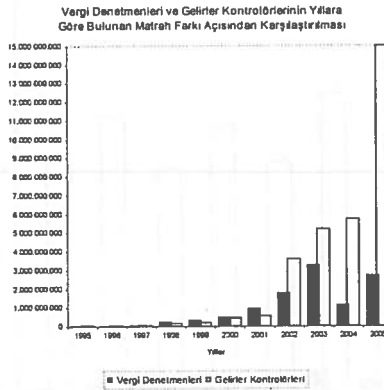


Kaynak: www.gib.gov.tr/çeşitli_istatistikler/16.05.2006

Grafik 4.



Grafik 5.



Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

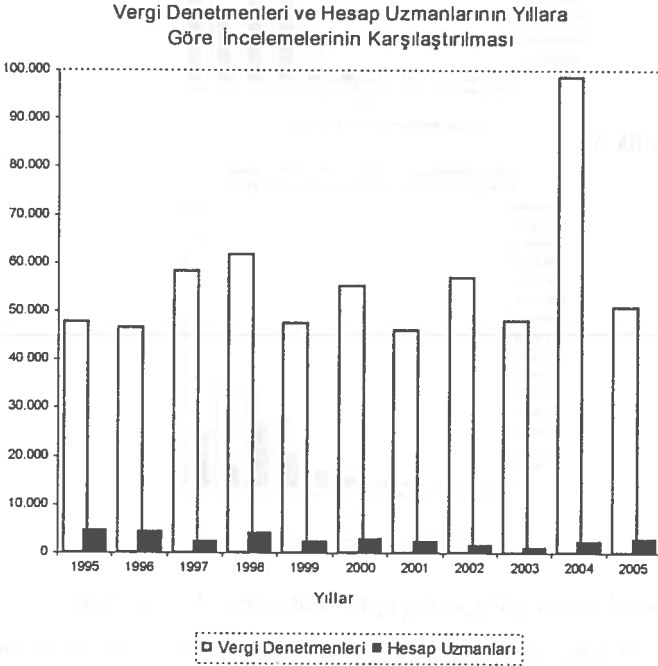
Yukarıdaki grafikler incelendiğinde Vergi Denetmenlerinin yapmış oldukları incelemeler sonucunda buldukları matrah farklarının oldukça az olduğu görülmektedir. Bu da denetmenlerin gerçekten verimsiz işlerle uğraştığının ve iç genelgelerle küçük mükellefleri incelemek zorunda bırakıldıklarının bir kanıtıdır.

2.2.Hesap Uzmanları İle Yapılan Karşılaştırma

Hesap Uzmanları Maliye Bakanlığının en etkili vergi incelemesi yapan birimdir. Çünkü diğer denetim birimleri gibi teftiş, inceleme ve soruşturma görevleri yoktur. Vergi denetimi konusunda uzmanlaşmışlardır.

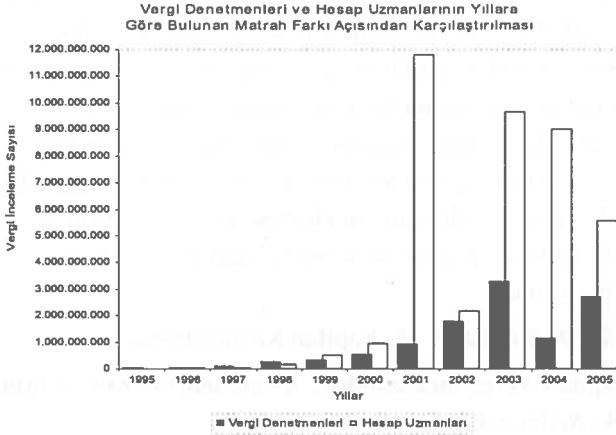
2.2.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açısından

Grafik 6.



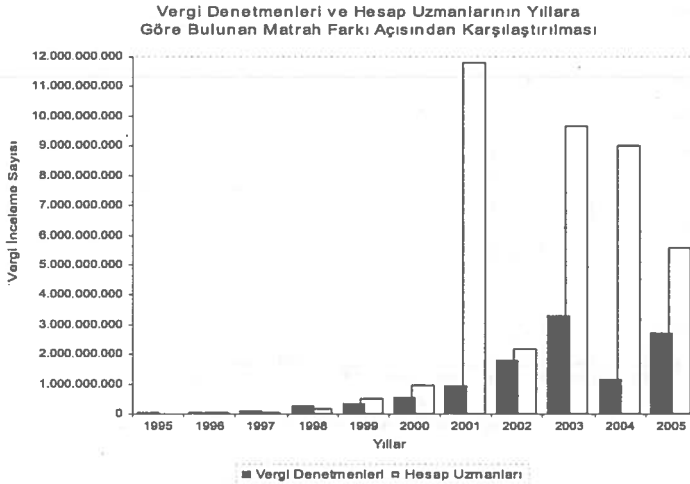
Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

Grafik 7.



Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

Grafik 8.



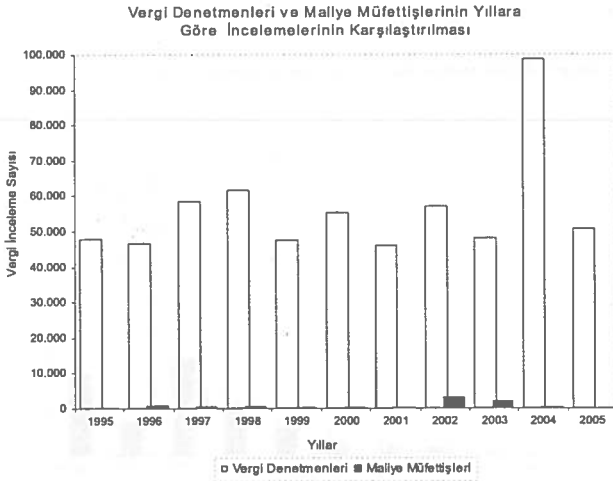
Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

Yukarıdaki üç grafik sonucunda Vergi Denetmenlerinin yapmış oldukları incelemelerde yeterince matrah farkına ulaşamadıkları düşünülebilir. Teoride bu konu bir sorun olarak görülse de pratikte bu durum denetimin yaygınlaştırılması açısından pozitif bir durumdur. Özellikle denetim oranlarının bu kadar düşük olduğu (% 2,5) bir dönemde denetmenlerin diğer denetim gruplarının incelemediği doktor, esnaf, sigorta acentesi, kabzımal, özel güvenlik şirketi ve özel dershane, restoran vb. iş gruplarının incelemesi bu sektörlerde kayıt dışı oranını azaltmakta ve toplumsal adaletin sağlanmasında çok büyük bir katkı sağlamaktadır.

2.3. Maliye Müfettişleri İle Yapılan Karşılaştırma

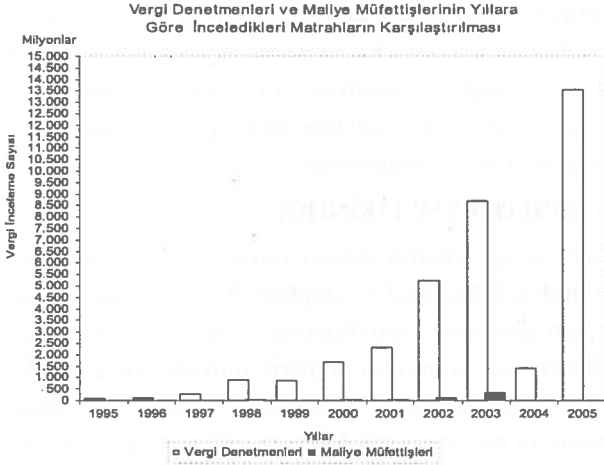
2.3.1. Yapılan Vergi İncelemeleri, İncelenen Matrah ve Bulunan Matrah Farkı Açısından

Grafik 9.



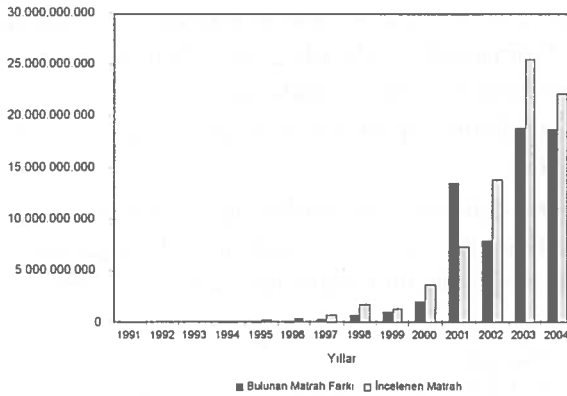
Kaynak: www.gib.gov.tr/çeşitli_istatistikler/16.05.2006

Grafik 10.



Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

Grafik 11.



Kaynak:www.gib.gov.tr/çeşitli istatistikler/16.05.2006

Yukarıdaki üç grafikten de görüldüğü üzere Maliye Müfettişlerinin vergi denetimi içerisindeki payı oldukça düşüktür. Bunun en önemli nedeni müfettişlerin tüm kamu kuruluşlarının denetimi göreviyle çok yoğun olarak ilgilenmeleridir. Bu nedenle diğer denetim birimleri kadar vergi denetim işiyle ilgilenemeseler de gerek maliye teşkilatı gerekse diğer kurumların mevzuat hükümlerine göre işlemleri hususunda çok büyük görevler almışlardır.

3.VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Günümüzde vergi denetim sistemi, mükelleflerin verdikleri beyan-nameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Beyan dışı kalan gelirlerin vergi idaresinin etkinliğine ve vergi rasyosuna olumsuz etkisinin giderilmesi, etkili bir vergi denetimi mekanizması kurulması ile mümkündür.⁵⁴ Vergi denetiminde etkinlik sorunu öncelikle mükelleflerde vergi bilinci ve yönetime güven konusu ile birlikte, gelir idaresinin etkinliği açısından önem taşımaktadır. Gelir idaresinin etkinliği de ekonominin durumu, halkın hükümetlerin önceliklerine yönelik desteği ve mükelleflerin vergi kurallarına uyum konusundaki isteklilikleri gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.⁵⁵

Etkin bir vergi denetimi, oluşturulan mali sistemin işlemlerini güvence altına aldığı gibi maliye politikalarının da başarısını artırır.⁵⁶ Ayrıca etkin bir vergi denetimi, yönetimin aldığı kararların ne ölçüde

⁵⁴ BERKSOY, Taner. Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti, Marmara Üniversitesi Yayın No:411, 1994, s.88

⁵⁵ T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları OECD-AB En İyi Uygulamalar, Ankara Üniversitesi Basımevi 2002, s. 9

⁵⁶ ASLAN, Abdullah; "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 16, S.185, Ocak 1997, s.3

uygulandığı, yasalara mükelleflerin ne ölçüde uyduklarını görmek ve uyumlarını sağlamak suretiyle idareyi güçlü kılmaktadır.⁵⁷

3.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarma derecesini belirtmektedir.⁵⁸ Verimlilik ise en az vergi masrafıyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir. Adam Smith’in vergileme ilkeleri arasında da sayılan iktisadilik ilkesi verimliliğe işaret etmektedir. Vergi denetim örgütü tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde, etkinliğin sağlanıp sağlanmadığına ilişkin değerlendirmelerin de bu açıdan yapılması gerekir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını sadece vergi denetim sistemindeki alınacak bir takım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılması ve vergi idaresinin etkinliği açısından değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Bu çerçevede, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını direkt olarak etkileyen, vergi idaresinde etkinliği azaltan çeşitli faktörler üzerinde durmak yerinde olacaktır. Bu faktörler şöyle sıralanabilir:

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değişiklik yapılması,
- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınmaması,
- Vergi cezalarının uygulanamaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması,⁵⁸
- Vergi mükelleflerinin vergi ödeme bilinci düşüklüğü.

Ülkemizde vergi denetimi, kamunun diğer tüm birimlerinde olduğu gibi, genellikle hata yapıldıktan, işler iyi ya da kötü, bir şekilde sonuçlandıktan sonra yapılan bir işlem olarak görülmektedir.

⁵⁷ Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık D.P.T.Müştaşarlığı, Temmuz 1995,s.50.

⁵⁸ ERDEM , Burhan ; Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154, Eskişehir 1981 , s.45.

Mükelleflerin denetiminin özü, kayıtların denetimi haline gelmiştir. Kayıtların denetimi ise sadece kayıt altında olan mükelleflerin denetimini ve sonuçta hem vergi yüklerinin ve hem de denetim yüklerinin kayıtlı mükelleflerin üzerinde yoğunlaşmasına sebep olmuştur.⁵⁹ Bu tespitten hareketle, ülkemizde vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini etkileyen faktörler örgütlenmeden vergi mevzuatına, denetim elemanı sayısından sistem otomasyonuna, vergi bilincinden mevzuatta yer alan uzlaşma gibi çeşitli kurumlara kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

3.1.1.Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Örgütlenme sorunu tüm organizasyonel yapılarda olduğu gibi vergi denetimi için de önem taşımaktadır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle arttırılan denetim birimlerinin sayısı, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır.⁶⁰ Merkez ve taşra teşkilatlarına bağlı denetim birimlerinin birbirlerinden ayrı ayrı örgütlenmeleri diğer bir ifade ile vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, denetim faaliyetlerinin planlı ve koordineli bir şekilde yürütülmesine engel olmakta ve bunun sonucunda bazı alanlar tamamen denetim dışında kalırken bazı alanların ise her denetim birimince aynı anda denetime tabi tutuldukları görülmektedir.

3.1.2.Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel

⁵⁹ Türk vergi sisteminde 1960 yılından 2002 yılına kadar vergi affına ilişkin hükümler taşıyan toplam 18 adet kanun çıkarılmıştır.

⁶⁰ KARYAĞDI, Nazmi; Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi, A.S.O. Yayın No:51, Ankara 2001, s.133

olmaktadır.⁶¹ Ayrıca vergi mevzuatımız çok sık yapılan değişiklikler nedeniyle konunun uzmanları dahi mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmişlerdir. Vergi mevzuatlarında yapılan değişikliklere örnek vermek gerekirse; KDV yürütme maddesi dahil olmak üzere 63 maddeden oluşurken uygulamaya ilişkin olarak yayımlanan tebliğ sayısı 98'dir. Buna ilişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu kadar sıklıkla değişen vergi mevzuatı bir yandan denetim birimlerinin fakat çok daha önemli olarak ta mükelleflerin işini zorlaştırmaktadır.⁶²

Vergi mükelleflerinin kuralları kolay anlayabilmesi, doğru ve etkin bir şekilde uyum sağlayabilmesi ve gelir idaresinin kolay ve etkin şekilde yönetebilmesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Vergi sisteminde basitlik hem mükellefler hem de gelir idaresi açısından önemlidir. Karmaşık kurallar hataların oluşmasına ve sisteme olan saygının azalmasına neden olur ve kurallara uyumu azaltır. Basitlik vergi kurallarına uyumun artması, vergi mükelleflerinin yaptıkları veya yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları açısından önemlidir.⁶³

3.1.3 Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları

Ülkemizde vergi denetimi nitelikli, ancak sayıca sınırlı denetim elemanınca yapılıyor olması, hem zaman ve hem de maliyet ve etkinlik açısından denetimin başarısızlığının temel unsurlardan birisi olmaktadır. 3568 sayılı Kanunla, meslekte 10 yılını tamamlayan merkez denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Hesap Uzmanlarına ve taşra denetim elemanlarından Vergi Denetmenlerine sınavsız Yeminli Mali Müşavir olabilme imkanının

⁶¹ Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara 2001

⁶² AKBAY, Mehmet ; " Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi " , 1990 Yılına Giren Türkiye'de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 230.

⁶³ ACAR, İbrahim Atilla; MERTER, Mehmet Emin; "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ", Maliye Dergisi,2005.

verilmesi, özlük haklarındaki olumsuzluklar gibi çeşitli sebepler, denetim elemanlarından önemli bir kısmının kurumlarından ayrılmalarına sebep olmaktadır. Bugün vergi denetim elemanlarının almış oldukları ücretler, ürettikleri hizmetle doğru orantılı olmadığı gibi iş riski ve benzer görevi yerine getiren meslektaşlarına nazaran oldukça düşüktür. Şüphesiz bu durum vergi denetim elemanlarının etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

Çeşitli sebeplerle görevlerinden ayrılan çok sayıda denetim elemanı olmasına karşılık, ülkemizdeki denetim birimlerindeki kadroların doluluk oranlarına bakıldığında denetim elemanlarının sayısının zaten yetersiz olduğu görülmektedir.

31.12.2003 tarihi itibarıyla merkez ve taşra denetim birimlerinde kadroların toplam doluluk oranı sadece % 30,5' dir. Bu birimlerde toplam 10.018 kadro bulunurken, bu kadroların sadece 3.394'ü doludur."⁶⁴

3.1.4. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi

Verilerin düzenli ve güvenli bir şekilde saklanabilmesi ve verilere hızlı bir şekilde erişimi mümkün kılan, bilgisayar teknolojisinin vergilendirme süreci içerisinde mutlak surette kullanılması gerektirmektedir. Bugün küçük bir ilçedeki muhasebeci dahi bütün işlemlerini bilgisayar ortamında yaparken, vergi idaresinin büyük bir kısmı daha yeni yeni bilgisayar teknolojisine geçmektedir. Bilgisayarın denetim süreci içerisinde kullanılması, denetimi daha güçlü ve etkin kılacaktır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak, kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir.⁶⁵ Ayrıca bazı kurum ve kuruluşlar (Noterler, bankalar, tapu sicil müdürlükleri, belediyeler, vb.) ile vergi idaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak teknolojik donanımın oluşturulamaması

⁶⁴ AYAZ, Garip; "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke ", Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2005, S.288, s.71

⁶⁵ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri -Diğer Vergi İstatistikleri - Vergi Denetim Kadroları sayfa ları. www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/19.01.2006.

olması, bir yandan gelir idaresinin ve öte yandan da vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

3.1.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Ülkemizde çeşitli sebeplerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir.⁶⁶ Aksi takdirde vergi mükellefleri vergiye karşı bir direnç göstereceklerdir. Vergi bilincinin oluşturulamamasına ilişkin olarak söylenebilecek önemli husus, toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde olumsuz düşünceler bulunmaktadır. Nitekim yapılan bir ankette, mükelleflerin, vergisini eksik beyan etmelerinin temelinde yatan temel düşüncenin “ödediği verginin yolsuzluklarla çarçur edildiği ve kendisine hizmet olarak dönmediği” şeklinde bir inancın egemen olduğu görülmektedir.⁶⁷ Bu nedenle devletin toplamış olduğu vergilerin harcanmasında şeffaf olunması, toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına olumlu katkılarda bulunmasına vesile olacaktır.

3.1.6. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Çeşitli faktörlerin etkisiyle ülkemizde belge düzeni tam olarak oturtulamamıştır. Bu faktörlerin içinde en önemlisi kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmaya nazaran ek maliyet getirdiği için bireyler kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler. Ayrıca ülkemizde vergi mükellefleri çok sayıda belge (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi,

⁶⁶ KARYAÇDI ; a.g.e., s.101

⁶⁷ TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep ; “Res’en Vergilendirme ve Sorunlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2003, S.177, s.68

işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler... vb.) kullanmaktadır. Mükellefler için vergi sisteminin ve kayıt sisteminin sadeliği ve kolaylığı esastır. Her ne kadar farklı mükellefler için farklı türden evrak tasarlansa da evrak konusunda geliştirilen sadelik ve fonksiyonellik, uygulama ve denetimin etkinleşmesine katkı sağlayabilecektir.

3.1.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Vergiyi, hiç tahsil edememektense belirli bir indirim yapılmak suretiyle verginin ödenmesini sağlamak amacıyla, uzlaşma müessesesi ilk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemine girmiş ve 1987 yılında kapsamı genişletilmiştir. Bir yandan vergi kaybının önlenebilmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer yandan mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz 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. Ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten çok azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azalmaktadır. Aşağıda 1996-2003 dönemi itibariyle Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının uyumsuzluk konusu yapılmasına ilişkin veriler durumu çok net bir şekilde ortaya koymaktadır.

Tablo 7 : İnceleme Raporlarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları (1996-2003)

Yıllar	Rapor Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İsteme Oranı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Rapor Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı
1996	4.023	3.559	%88	2.795	%79
1997	2.388	2.123	%89	1.675	%79
1998	3.909	3.220	%82	2.920	%91
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
TOPLAM:	19.218	14.737	%77	12.017	%82

Kaynak: <http://www.huk.gov.tr/index-t.htm> internet adresinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 6'da da görüldüğü gibi, 1996-2003 döneminde Hesap Uzmanları Kurulu tarafından düzenlenen her 100 raporun 77 tanesi için uzlaşma istenmiş, uzlaşmaya konu olan her 100 raporun da 82 tanesinde uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

Vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmı uzlaşma ile sonuçlanmakta, oldukça az bir kısmı ise yargıya intikal ettirilmektedir. Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların genellikle büyük tutarlı vergi inceleme raporlarından oluştuğu, bunlara ilişkin yargı kararlarının da büyük ölçüde vergi idaresi aleyhine sonuçlandığı görülmektedir.

3.1.8. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı

Çağdaş vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına bağlı olmasına karşılık, ülkemizde beyan esasını maalesef işlememekte ve son yıllarda beyan esasından uzaklaşmaktadır. Vergi sistemimizde, vergi idaresi, adeta vergi beyannamesi almaktan kaçınmaktadır. Şöyle ki ; gelirin unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlar için de, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Diğer gelir unsurları için belirli şartların gerçekleşmesine

bağlı olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan Gelir Vergisinde son yıllarda beyan esasının yerine Tevkifat Yöntemi büyük ağırlık kazanmıştır. Örneğin 2005 yılında toplam gelir vergisinin % 5,5'ü yıllık beyanname, % 90,4'si tevkifat suretiyle ve % 3,5'i de geçici vergi yoluyla tahsilattan oluşmuştur. Aynı yılda basit usulde vergilendirilen mükelleflerin ödedikleri gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payı ise %0,06 dir.

Bunun sonucu olarak beyanname veren gelir vergisi mükelleflerin ödedikleri gelir vergilerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payları oldukça düşüktür. Buna ilişkin 1991-2005 yıllarını kapsayan tablo aşağıdadır (Tablo 7)

7 nolu Tablodan da görüldüğü gibi, ülkemizde en önemli vergi türlerinden birisi olan gelir vergisinde beyan esas işlememektedir. 1991-2005 yılları itibariyle beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi içindeki payı % 4,2 ile % 12,1 arasında değişmektedir. Yine beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 1,1 ile % 5,1 arasında değişmektedir. Bu oranlar oldukça düşündürücüdür. Çünkü Gelir Vergisi hemen hemen tamamıyla tevkifat sistemine dayanmaktadır.

İncelenen dönem itibariyle, dönem başında %10-12 (1991 ve 1992) rakamları görülse de özellikle son yıllarda bu rakam %5'ler (2005) seviyesine kadar düşmüştür. Her ne kadar bu dönemde yaşanan krizlerin de bu oranların düşmesinde etkisi olduğu bilinse de genel anlamda bakıldığında, beyan edilen toplam tutarın gelir vergisi içindeki payının çok düşük olduğu bir gerçektir. Son sütunda da görüldüğü gibi toplam vergi gelirlerinin içinde beyanname olanların payı 2005 itibariyle %1'ler seviyesine doğru düşmektedir. Oysa bu rakamın incelediğimiz dönem başında %5 olduğu alttaki 7 numaralı tablodan görülmektedir.

Tablo 8 : Beyanname Veren Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu

Yıllar	GV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tevkifatla Alınan GV' Nin GV İçindeki Payı (%)	Beyanname GV Mükelleflerinin GV İçindeki Payı (%)	Beyanname GV Mükelleflerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1991	42,4	86,3	10,3	4,4
1992	42,4	84,3	12,1	5,1
1993	40,4	85,9	10,4	4,2
1994	30,9	84,4	10,1	3,1
1995	30,4	84,2	9,7	3,0
1996	30,1	85	9,6	2,9
1997	31,6	88,3	7,4	2,3
1998	37,7	72,4	8,3	3,1
1999	33,3	80,6	9,7	3,2
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	5,5	1,1
2005	19,1	90,4	5,8	1,1

Kaynak:Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Yıllık Ekonomik Rapor 2001-2002-2003-2004**, www.gib.gov.tr.(16.04.2006)

Tablo 7'deki bu verilerden hareketle ülkemizde vergi denetiminin ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır. Beyan esasının, vergi konusunda ileri olan ülkelerdeki ölçüde, işlemediği ülkemizde vergi denetiminde etkinlikten bahsedebilmek mümkün değildir.

3.1.9. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması

Geliştirilen oto-kontrol mekanizmaları ile bir yandan yükümlülükler arası çıkar ilişkileri yoluyla kendiliğinden bir denetim sağlanması amaçlanmakta iken, diğer yandan da vergiler arası oto-kontrol yolu ile çeşitli vergiler arasındaki ilişkiler önem kazanmaktadır.

Örneğin gelir vergisinde oto-kontrol mekanizması, bir mükellefin gelirinin diğer mükellefin gideri olması ve bu nedenle oluşan çıkar ilişkisinin belge alınıp verilmesini zorunlu hale getirmesi şeklinde

oluşmaktadır. Aynı şekilde vergiler arasında da bu ilişki ortaya çıkabilmektedir. Örneğin Katma Değer Vergisi'nde bir yandan alıcı ve satıcı arasında belirtilen çıkar ilişkisi ortaya çıkmak suretiyle kendi içinde oto-kontrolü sağlarken, diğer taraftan da ekonomide belge düzeninin yerleştirilmesi suretiyle gelir vergisine ilişkin kazanç beyanlarının istenilen ve gerçek düzeyine ulaşmasını sağlayıcı yönde etki yaratmaktadır. Böylelikle gelir vergisi ile K.D.V. arasında bir oto-kontrol sağlanmaktadır.⁶⁸

İncelenen örnekler Türk Vergi Sisteminde varolmakla beraber; Türk Vergi Sistemi, gerek aynı vergi ile ilgili olarak yükümlülükler arası ve gerekse vergiler arası çıkar ilişkisini ortaya çıkarmaya yönelik oto-kontrol mekanizmalarını maalesef gerekli seviyede oluşturamamıştır. Görüldüğü gibi pek çok faktör vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini etkilemektedir. Ya vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı konusu? Bu konu ile ilgili bir değerlendirme yapılabilmesi için, vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi gerekir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında en önemli husus, incelenecek bildirimlerin doğru bir şekilde seçilmesidir. Eğer incelenecek bildirimler doğru bir şekilde seçilirse, ancak bu takdirde vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesi söz konusu olabilecektir.

Beyan esasının büyük ölçüde geçerli olduğu vergi sistemlerinde, vergi beyannamelerinin sayısının çokluğu nedeniyle, bunların tamamının incelenebilmesi mümkün olamamaktadır. Vergi incelemelerinin, bir yandan planlı ve programlı olarak gerçekleştirilmesi, öte yandan da incelenecek mükelleflerin ve bildirimlerin seçilmesi işleminin de bir sistem dahilinde yapılması büyük önem taşımaktadır. Ayrıca mümkün olduğunca çok sayıda mükellef ve bildirimlerin incelenmesinin yanı sıra belki de daha önemlisi incelemeye alınacak mükelleflerin doğru bir şekilde seçiminin de oldukça önemli olduğu unutulmamalıdır.

⁶⁸ KARYAÇDI ; a.g.e. , s.146

3.2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Ölçülmesi

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulursa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetimi yapılmazsa yada gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması halinde sistemin zaman içinde bozulmasına ve doğru işlememesine sebep olur. Ülkemizde vergi denetimi Vergi Dairesi Başkanlığının olduğu yerlerde Daire Başkanları tarafından, olmayan illerde defterdarların sorumluluğunda ve bir program dahilinde ve tamamen vergi Denetmenlerinin inisiyatiflerinde gelişmektedir. Haliyle bu durum gayretli ve titiz personel sayesinde amaçlara hizmet etmekte aksi takdirde rutin ve sıradan bir eylem haline dönüşmektedir. Bunda idarenin denetimden maksudını tam ve net olarak ortaya koyamayışının etkisi büyüktür. Denetimden amaç muhtemel kayıp ve kaçakları önlemek (caydırma), meydana gelenleri tespit ve dolayısıyla vergi hasılasını geri kazanmaktır. Bu çerçevede geliştirilecek her türlü özgün denetim yöntemi bu maksadı destekleyecektir. Maliye Bakanının 15 Kasım 2004 tarihli basın açıklamasında vergi denetiminin asıl amacının “vergi adaleti” olduğuna dikkat çekilmektedir.⁶⁹

Denetim kapsamında yapılan faaliyetler genelde iki başlıkta ele alınmaktadır: Yoklama ve inceleme. Mükellefle ilgili bilgi ve kayıtlara ulaşmak, araştırmak ve tespitlerde bulunmak VUK madde 127’de yoklama olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda mükellef, mükellefle ilgili olgular, kayıtlar ve konular araştırılır. Bu işlemler vergi dairelerinin sorumluluğunda yürütülür.⁷⁰ Yoklama ile günlük hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihazın kontrolü, kayıt-belge düzeni, sevk irsaliyesi ile nakil ve beyanların incelenmesi olduğundan yoklama denetimi denetimin kabaca yapıldığı bir yöntem olarak görülebilir. Denetimin derinlemesine⁷¹ yapıldığı, mükellefin beyanları ve ödemesi

⁶⁹ TURHAN, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.83

⁷⁰ TRT, Telegün, 15 Kasım 2004.

⁷¹ Karakoç, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 3.B Yetkin Yayınevi, Ankara 2004, s. 222

gereken vergilerin doğruluğunun araştırıldığı, mükellefin beyan, defter kaydı ve envanteri üzerinde esaslı bir şekilde yapılan inceleme ise vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır (VUK madde 134).

Son dönemde bilgi toplama (VUK madde 148-150) ve istihbarat arşivi oluşturulmasına (VUK madde 152) ilişkin düzenlemeler denetimlerin daha etkin yapılmasına katkı sağlayacaktır. Son iki destek birimi sayesinde denetim yapan personele sağlıklı bilgi akışı sağlanacak, idarenin mükellefler üzerindeki kontrol gücü de artmış olacaktır. Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önem taşımaktadır. Bu açıdan, acaba ülkemizde vergi denetiminde etkinlik söz konusu mudur? Yani etkin bir şekilde vergi denetimi yapılmakta mıdır? Nelere bakıp vergi denetiminde etkinlik sağlanmıştır yada sağlanamamıştır denilecektir? Aşağıda çeşitli kıyaslamalardan ortaya çıkan yaklaşımlarla, ülkemizde 1990 sonrası dönemdeki, vergi denetiminde etkinlik ölçülmeye çalışılmıştır. Ülkemizde vergi denetimi çalışmalarında etkinliğin sağlanamadığı, konu ile ilgili bütün kesimler tarafından dile getirilmektedir. Bununla birlikte, en azından verilerden hareketle, vergi denetiminde etkinliğin en yüksek oranda gerçekleştiği yılların tespiti ile değerlendirmeler yapabilmek açısından ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde fayda bulunmaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesine ilişkin olarak elbette pek çok görüş ve analize tabi veri ortaya konulabilir. Bu çalışmada vergi denetiminde etkinlik; Vergi Mükelleflerinin Denetim oranı, Vergi Mükellefi /Denetim Elemanları Sayısı oranı, Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı/Denetime Tabi Tutulan Miktar oranı, Vergi Denetimlerinin Sonuçlarına ilişkin rakamlar yardımıyla ele alınacaktır.

3.2.1. Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı

Aşağıda, yapılan denetim sayısının ülkemizdeki toplam gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı dikkate alınarak vergi

denetiminde etkinlik ölçülmeye çalışılmıştır. Toplam vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranı ne kadar yüksek ise denetimde etkinlik o ölçüde yüksektir yargısına ulaşılabilecektir. Buna göre aşağıdaki tabloda 1991-2004 yılları itibariyle mükelleflerin denetim oranları görülmektedir.

Tablo 9 : Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Tablo 9 : Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Yıllar	Denetim Sayısı	Mükellef Sayısı	Denetim Oranı
1991	78.803	2.116.737	3,72
1992	59.378	2.109.306	2,82
1993	68.954	2.097.344	3,32
1994	48.056	2.139.475	2,25
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	3.896.382	1,75
2004	153.881	4.031.702	3,81

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Yıllık Ekonomik Rapor 2001-2002-2003-2004**

Tablo incelendiğinde de görüleceği gibi ülkemizde vergi denetim oranları çok düşüktür. 1991-2004 yılları arasında ortalama olarak her 100 mükellefte sadece 2.91'i denetlenebilmiştir. Bu dönemdeki denetim oranlarına bakıldığında, en yüksek denetim oranının 4,89 ile 2002 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Buna karşılık en düşük denetim oranı ise 1,75 ile 2003 yılında gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu dönemdeki ortalamanın üzerinde bir denetim oranının gerçekleştiği

yıllar 1991, 1993, 2002 ve 2004'tür. Diğer yıllarda gerçekleşen denetim oranı ortalamanın altında kalmıştır. Ancak, 2001 ve 2002 yıllarında denetim oranının yüksek olmasının sebebi, vergi dairesi müdürleri tarafından yapılan toplu yoklama adı verilen incelemelerin de bu gruba eklenmesinden kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak 1991-2005 yılları arasında denetimin en etkin olarak gerçekleştiği yılın 2002, etkinliğin en az seviyede gerçekleştiği yılın ise 2003 olduğu söylenebilir.

3.2.2. Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı

Ülkemizdeki denetime tabi tutulan mükelleflerinin toplam sayısının, denetime katılan denetim elemanlarının sayısına oranı ile bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı bulunmakta ve bulunan bu sayı ne ölçüde az ise denetimde etkinliğin sağlanabilmesine ilişkin olarak olumlu değerlendirmenin yapılacağı aksi takdirde ise olumsuz yani denetimde etkinliğin sağlanamayacağı ifade edilebilecektir. Aşağıdaki tabloda, ülkemizdeki bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı 1991-2004 yılları itibarıyla görülmektedir (Tablo 9).

Tablo 10: Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı

Tablo 10: Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı	Denetime Katılan Denetim Elemanı Sayısı	Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı
1991	5.351.730	15.054	355,5
1992	5.966.359	15.313	389,6
1993	5.589.709	10.757	520,5
1994	4.254.838	5.894	721,9
1995	4.127.233	4.776	864,2
1996	4.647.853	4.937	941,4
1997	3.898.920	4.608	846,1
1998	4.460.098	4.148	1.075,2
1999	4.731.624	4.107	1.152,1
2000	5.430.971	3.590	1.512,8
2001	3.448.523	3.797	908,2
2002	2.868.037	3.094	828,3
2003	2.903.111	4.507	644,1
2004	3.176.412	4.849	655,1

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Yıllık Ekonomik Rapor 2001-2002-2003-2004**

Tablo 9'ten de görüldüğü gibi bir vergi denetim elemanına isabet eden vergi mükellefi sayısı oldukça yüksektir. Bu sayı son yıllarda giderek daha da artmıştır. Tablo incelendiğinde görüleceği gibi bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı en düşük olduğu yıl 355.5 ile 1991 yılıdır. En yüksek sayı ise 1.512.8 ile 2000 yılıdır. Dolayısıyla bu rakamlar açısından bakıldığında denetimde etkinliğin en yüksek olduğu yıl 1991 yılıdır. Denetimin en düşük etkinlik seviyesinde gerçekleştiği yıl ise 2000 yılıdır

Başka bir açıdan tablo değerlendirildiğinde 1991-2004 yılları arasında, bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı ortalaması 822,4'dür. Ortalamanın üzerinde bir sayıda gerçekleşen yıllar 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarıdır. 1991, 1992, 1993, 1994, 2003 ve 2004 yıllarında ise ortalamanın altında kalmıştır.

3.2.3. Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı /Denetime Tabi Tutulan Matrah Oranı

Bu yaklaşımda, belirli bir dönemde tahakkuk eden toplam vergi gelirleri toplamı içinde ne kadarının vergi denetimine tabi tutulduğunun dikkate alınması suretiyle vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi düşünülmüştür. Buna göre, tahakkuk eden vergi gelirlerinin ne kadar büyük oranda bir kısmı denetime tabi tutulursa, denetimde etkinlik ölçüde sağlanmıştır denilebilecektir. Aşağıdaki tabloda, 1990-2004 yılları itibariyle bu duruma ilişkin rakamlar verilmiş ve aralarındaki ilişki de bir şekil halinde görülmektedir.

Tablo 11. İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı/Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı (Milyar TL)

Yıllar	Tahakkuk Eden Vergi Gelirleri	İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı	Oran (%)
1990	52.854	9.969	18,86
1991	94.469	13.754	14,56
1992	173.361	22.180	12,79
1993	325.041	35.897	11,04
1994	709.642	120.145	16,93
1995	1.266.319	169.827	13,41
1996	2.546.786	375.262	14,73
1997	5.284.671	723.888	13,69
1998	10.308.202	1.763.429	17,10
1999	17.058.659	1.288.777	7,55
2000	29.273.625	3.621.021	12,36
2001	43.990.363	7.312.698	16,62
2002	65.245.173	13.863.392	21,25
2003	91.117.632	25.563.195	28,05
2004	108.715.968	22.124.052	20,35

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Yıllık Ekonomik Rapor 2001-2002-2003-2004**

Tablo ve şekil incelendiğinde 1990-2004 yılları itibariyle İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı Oranı ortalamasının % 15,95 olduğu görülmektedir. 1990, 1994, 1998, 2001, 2002, 2003 ve 2004 yıllarında ortalamanın üzerinde bir denetimin gerçekleştirilmiştir. 2003 yılı ise % 28,05 ile en yüksek oranın gerçekleştiği, 1999 yılı da % 07,55 ile en düşük oranın gerçekleştiği yıl olmuştur.

3.2.4. Vergi Denetimlerinin Sonuçlarındaki Değişmeler

Bu yaklaşımda yapılan vergi denetimleri sonucunda incelemeye tabi tutulan matrah ile bulunan matrah arasındaki farklar değerlendirilmekte ve bulunan matrah farkları azalıyor ise denetimde etkinlik sağlanmış, fark azalmamış ise denetimde etkinlik sağlanamamıştır hükmüne varılabilecektir. Buna göre aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle denetim

birimleri tarafından incelemeye tabi tutulan matrah ile inceleme sonucunda ortaya çıkarılan matrah farklarının oranları görülmektedir.

Tablo 12. 1991 – 2004 Döneminde İncelenen Matrah ve Matrah Farklarındaki Değişmeler (Milyon TL)

Tablo 12. 1991 – 2004 Döneminde İncelenen Matrah ve Matrah Farklarındaki Değişmeler (Milyon TL)

Yıllar	İncelenen Matrah	Matrah Farkı	Oran (%)
1991	13.754.808	6.875.619	49,9
1992	22.180.600	13.217.780	59,6
1993	35.897.015	12.906.858	35,9
1994	120.145.917	135.755.349	112,9
1995	169.827.303	71.167.159	41,9
1996	375.262.112	99.724.529	26,6
1997	723.888.102	284.899.552	39,4
1998	1.763.429.888	684.220.838	38,8
1999	1.286.777.870	1.043.797.167	80,9
2000	3.621.021.663	1.987.099.014	54,9
2001	7.312.698.061	13.479.141.747	184,3
2002	13.863.392.055	7.971.330.648	57,5
2003	25.563.195.271	18.834.977.142	73,7
2004	22.124.052.747	18.712.916.620	84,6

Kaynak : www.gib.gov.tr. (16.04.2006)

Kaynak : www.gib.gov.tr. (16.04.2006)

Tabloya bakılarak , incelemeye tabi tutulan matrahlar ile inceleme sonucunda bulunan matrah farkları birbirine oranlanmakta ve bu oranın yüksek olduğu yıllarda vergi denetiminde etkinlik sağlanmıştır denebilecektir. Buna göre % 184,3 ile oranın en yüksek olduğu 2001 yılında denetimin etkinliği en üst düzeyde gerçekleşmiş olduğu sonuca ulaşabiliriz. Bunu %112,9 ile 1994 yılı izlemektedir. Oranın en düşük olduğu yıl % 26,6 ile 1996 yılıdır. 1991-2004 yıllarının oran ortalaması % 67,20 olduğu görülmektedir. Bu ortalama dikkate alındığında 1994, 1999, 2001,2003 ve 2004 yıllarında ortalamanın üzerinde bir sonuç elde edildiği görülmektedir. Neticede, genel olarak vergi denetim sonuçları incelendiğinde, denetimin, hem sayısal ve

hem de oransal olarak oldukça yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, vergi denetiminde etkinliğin ölçülenmesine ilişkin bu sonuçlardan, bulunan değerlerin en yüksek olduğu yıllarda etkinlik sağlanmış- tır hükmü çıkarılmamalıdır. Bulunan sonuçlar sadece dönemsel olarak en yüksek değerleri vermektedir.

Ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı konusu sonuçları itibarıyla özellikle daha önem kazanmaktadır. Denetimin etkin olmayışı doğal olarak vergi kayıp ve kaçaklarının her geçen gün artması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, gerek uygulanan maliye politikalarının ve gerekse genel ekonomi politikalarının hedeflere ulaşması ve başarısı açısından olumsuz etkiler meydana getirecektir. Ayrıca ülkemizde zaten sağlanamamış olan vergi adaletinin daha da bozulmasına etki edecektir. Görüldüğü gibi vergi denetimi büyük özverilerle yapılan, büyük bir iş yükünü barındıran bir tarzda gerçekleşmektedir. Bu açıdan etkinliğin de değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

3.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Analizi

Vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının ve bildirimlerinin doğruluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, vergi denetimine ilişkin bazı veriler ile vergi denetiminin doğrudan etkilediğini kabul edeceğimiz çeşitli göstergelerin arasındaki ilişki, bizlere farklı değerlendirmeler yapmamıza imkan verecektir. Bu değerlendirmeler çeşitli açılardan aşağıda yapılmıştır.

3.3.1. Vergi Denetimi İle Vergi Bildirimlerindeki Matrahlar Arasındaki İlişki

Vergi denetimi ile mükelleflerin bildirimlerinin doğruluğunu sağlamak önemli bir amaç olarak ifade edilmektedir. Konumuz açısından özellikle mükelleflerin bildirimlerindeki matrahların doğruluğu oldukça önemlidir. Bu çerçevede mükelleflerin vergi denetimleri sonucunda bildirimde buldukları matrahların gerçeğe yakın olmaları beklenmelidir.

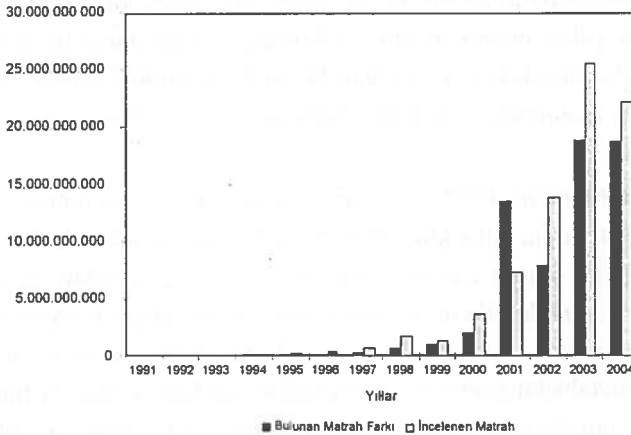
Bu değerlendirmeleri yapabilmek için , aşağıdaki grafiklerde 1991-2004 yılları arasındaki vergi denetim oranları ile yine aynı dönemdeki vergi denetim birimleri tarafından incelenen matrah ile bulunan matrah farkları arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Grafik 12'de de görüldüğü gibi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca ülkemizde yapılan vergi denetimlerinde, 1991-2004 yılları itibariyle incelenen matrah ile bulunan matrah farkları arasındaki en yüksek ilişki 2001 yılında bulunmaktadır. Bu yılda, incelenen matrahın neredeyse iki katı bir matrah farkı tespit edilmiştir.

Özellikle 2001 yılında vergi denetiminde etkinliğin diğer yıllara nazaran daha yüksek olduğu söylenebilir. Bu yılda gerçekleşen denetimler sonucunda incelenen matrahlar itibariyle bulunan matrah farkı % 184,3 oranına ulaşmıştır. Yani beyan edilen matrahın neredeyse iki katı tutarında bir vergi kaybı tespit edilmiştir.

Grafik 12.

İncelenen Vergi Matrahı İle Bulunan Matrah Farkları Arasındaki İlişki



Grafik 12'den de görüldüğü gibi, özellikle 2001 yılında vergi denetiminde etkinliğin diğer yıllara nazaran daha yüksek olduğu söylenebilir. Bu yılda gerçekleşen denetimler sonucunda incelenen matrahlar itibarıyla bulunan matrah farkı % 184,3 oranına ulaşmıştır. Yani beyan edilen matrahın neredeyse iki katı tutarında bir vergi kaybı tespit edilmiştir. Bu durum Türkiye açısından ilginç bir durumu ortaya koymaktadır. Bilinenin aksine seçim ve kriz dönemlerinde düşen vergi denetimi ve hasılatı 2001 yılında hem seçim hem de kriz yaşanmasına rağmen, aynı yılda, diğer yıllara nazaran oldukça yüksek oranda bir matrah farkı bulunmuştur.

3.3.2. Vergi Denetimi İle Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki

Vergi denetimi ile mükelleflerin bir yandan vergi kanunlarına uymalarının sağlanması hedeflenirken diğer yandan da bir anlamda bunun sonucu olarak vergi gelirleri tahsilatında artış beklenir. Tahakkuk tahsilat oranları bir ölçüde idarenin etkinliğinin de bir göstergesi sayıldığından oranlar, kurumsal değerlendirme açısından bir veri niteliğindedir. Mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları sonucunda vergi bildirimlerindeki matrahların daha gerçekçi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının daha az olması beklenir. Bu çerçevede Tablo 12'de 1991-2004 yılları arasında, önce ülkemizde, vergi denetim oranları ile vergi tahsilatındaki artış oranları bir tablo halinde verilmiş ve daha sonra da aralarındaki ilişki bir grafik yardımıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

13 Nolu Grafikte, 1991-2004 yılları itibarıyla vergi denetimi oranları ile bu yıllardaki tahakkuk/tahsilat oranları görülmektedir. Normal olarak denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilatı oranının yüksek olması beklenirken, bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Vergi denetim oranının en yüksek olduğu 2002 yılı aynı zamanda tahakkuk/tahsilat oranının da en yüksek olduğu yıllardan biridir. Tahakkuk / tahsilat oranının en düşük olduğu 1993 yılında, en yüksek

dördüncü vergi denetim oranına ulaşılmıştır. 1991-2004 döneminde vergi denetim oranı ortalaması % 2,90 olarak gerçekleşirken, tahakkuk / tahsilat oranı ortalaması ise % 87,56 olmuştur. Sonuç itibariyle, bu döneme mahsus olarak vergi denetiminin en etkin olarak gerçekleştiği yılın 2002 olduğu söylenebilir.

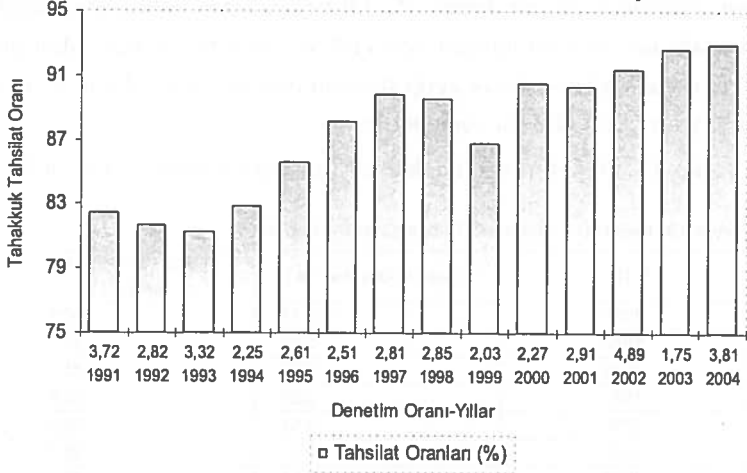
Tablo 13. Denetim ve Tahakkuk / Tahsilat Oranları (1991-2004)

Tablo 13. Denetim ve Tahakkuk / Tahsilat Oranları (1991-2004)

Yıllar	Denetim Oranları (%)	Tahakkuk/Tahsilat Oranları (%)
1991	3,72	82,5
1992	2,82	81,7
1993	3,32	81,3
1994	2,25	82,8
1995	2,61	85,6
1996	2,51	88,1
1997	2,81	89,8
1998	2,85	89,5
1999	2,03	86,8
2000	2,27	90,5
2001	2,91	90,3
2002	4,89	91,4
2003	1,75	92,6
2004	3,81	92,9

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, **Yıllık Ekonomik Rapor 2001-2002-2003-2004**

Aşağıda, bu tablodan hareketle vergi denetimi ile vergi tahsilatı arasındaki ilişki bir grafik halinde verilmiştir.

Grafik 13.**Vergi Denetimi ile Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki****3.3.3. Vergi Denetimi İle Kayıt Dışı Ekonomi Arasındaki İlişki**

Ekonominin kayıt altına alınması konusu son yıllarca üzerinde en çok tartışılan konulardan biridir. Ekonomide kayıt dışı işlemlerin varlığı, ülke açısından büyük miktarlarda vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu nedenle ekonomideki kayıt dışı işlemlerin kayıt altına alınmasında diğer bir çok tedbirlerin yanı sıra vergi denetimleri de önemli bir rol oynamaktadır. Vergi denetimlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi sonucunda, ekonomide kayıt dışılığın azalmasının bekleneceği ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının azalacağı önemli bir varsayımdır.

Bu varsayımdan hareketle aşağıda 1991, 1992, 1994 ve 1997 yılları itibariyle ülkemizde vergi denetimleri ile kayıt dışı ekonominin boyutları arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Ancak bu arada şunun da belirtilmesinde fayda bulunmaktadır. İncelenen verilerde, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutlarına ilişkin farklı modellerle ölçümlenen oranlar içerisinde Ekonometrik Tahmin

Yöntemi dikkate alınmış ve önce bu tahmin yöntemine ilişkin veriler bir tablo halinde verilmiştir.

Tablo 14. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri ile Denetim Oranları Arasındaki İlişki

Tablo 14. Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri ile Denetim Oranları Arasındaki İlişki

ARAŞTIRMACILAR %'si	YIL	DENETİM		GSMY'ya
		ORANLARI		
K.YAZICI	1991	3,72		7,88
ILGIN	1992		2,82	53,90
YAMAK	1994	2,25		10,00
Z.KASNAKOĞLU	1997	2,81		13,00

Kaynak: Türk Vergi Sistemi Sorunlar-Çözüm Önerileri www.tobb.org.tr/vergisistemi/icerindekiler.php internet adresinden alınmıştır.

Bir ülkede kayıt dışı ekonominin tam anlamıyla önlenemesinin mümkün olmadığı bir çok bilim adamı ve ekonomist tarafından dile getirilmektedir. Ancak bunun azaltılması mümkündür ve bunun için de gerekli tedbirlerin alınması gereklidir. Bu tedbirlerden birisi de vergi denetimlerinin artırılmasıdır. 1991, 1992, 1994 ve 1997 yıllarında yapılan ve aynı yöntemin kullanıldığı, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutlarına ilişkin veriler ile bu yıllardaki denetim oranları yukarıda bir tablo halinde verilmiştir.

13 Nolu tablodan da görüldüğü gibi araştırmaların yapıldığı yıllarda denetim oranının en yüksek olduğu 1991 yılı, kayıt dışı ekonominin en düşük seviyede tahmin edildiği yıl olmuştur. Kayıt dışı ekonominin en yüksek seviyede tahmin edildiği yıl olan 1992 yılında ise denetim oranı itibariyle ikinci en yüksek orandır. Bu farklılıkların sebebi

olarak, aynı tahmin yöntemi kullanılmış olsa da farklı verilerin hesaplamalara dahil edilmesi ve farklı yorumlanması şeklinde açıklanabilir. Sonuçta kayıtdışı ekonomi gerçek verilerden, tahmini değerlere doğru hesaplanmaya çalışılan bir büyüklüktür. Ne yazık ki iyimser yaklaşımlarla bile milli gelirin yarısına ulaştığı varsayılan kayıtdışı ekonominin çözümü, etkin bir denetim mekanizmasına dayandığı bu tablodan da görülmektedir. Ülkemizde, etkin bir vergi denetimi için çeşitli çalışmalar yapılmakta ve yürütülmektedir. Ancak bu çalışmalardan henüz olumlu sonuçların alındığını söylemek mümkün değildir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik olarak uygulamaya konulan tedbirlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir :

- Vergi İdarelerinde Otomasyona Geçiş Çalışmaları
- İnternet Vergi Dairesi Uygulaması
- Vergi Kimlik Numarası Uygulaması
- Vergi İstihbarat Merkezinin Oluşturulması
- Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinden Faydalanarak Vergi

Denetiminin Kısmen Özelleştirilmesi

Ancak yapılan bu çalışmalar ve uygulamaya konulan tedbirlerin beklenen sonuçları verdiğini söylemek oldukça güçtür. Bununla birlikte, bu çalışmaların hızla ve kararlılıkla sürdürülmesi gerekir. Ayrıca, vergi denetim örgütünün de, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik yeni anlayışlar çerçevesinde yapılandırılması çabası içinde bulunması gerekir.

3.4.Etkinlik Konusunun Değerlendirilmesi

Sonuçları itibariyle oldukça önemli olan vergi denetimi ülkemizde yeterince yapılamamaktadır. Görüldüğü gibi, 1990 sonrası dönemde ülkemizde vergi denetim oranları % 2,03 ile 4,89 arasında gerçekleşmiştir. Bu dönemde, vergi denetimi ortalaması % 2,94 gibi

oldukça düşük bir orandır. Ancak asıl önemli olan husus bu oranın yüksek veya düşük olması değildir. Önemli olan, incelemeye alınacak mükelleflerin doğru seçilip seçilmedikleridir. Vergi denetiminde eğer incelenecek mükellefler doğru bir şekilde seçilmiş olsalardı, vergi denetimlerinin caydırıcılık etkisinden hareketle ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklarının boyutları bu kadar yüksek olmazdı. Ayrıca, vergi denetimleri genellikle beyannamesini veren mükellefler üzerine yoğunlaştığı için, beyannamesini hiç vermeyen mükellefler bir anlamda ödüllendirilmektedir. Vergi adaletini hedefleyen bir denetim sistemi için bu durum tamamen adaletsiz bir noktaya doğru ilerlemektedir.

Ülkemizde vergi denetiminde etkinliğin sağlanamamasını etkileyen bir çok faktör bulunmaktadır. Bunların içerisinde, mükellef bazlı değerlendirildiğinde, kanaatimizce en çarpıcı olanı beyan esasının sağlıklı bir şekilde işlemiyor olmasıdır. Günümüzde vergi sistemlerinin ağırlıklı olarak beyan esasına göre oluşturulmuş olması dikkate alındığında, bu sistemin ülkemizde işlemiyor olmasının vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına ciddi olumsuzluklar meydana getirdiği görülmektedir. Beyannameli gelir vergisi mükelleflerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının son yıllarda % 1,2'lere kadar düşmesi oldukça çarpıcıdır. Bu oran, mükellefleri "nasıl olsa denetlenmeyiz" düşüncesiyle, bildirimlerindeki bilgilerini ya eksik vermeleri yada hiç vermemelerine sevk etmektedir.

Vergi denetiminin gelir idaresi boyutu ise tamamen zor bir noktadır. Bu konuda ilk ele alınması gereken husus, ilgili personelin özlük haklarıdır. Denetlenen matrahlar ile personelin maaşları arasındaki uçurum ortadadır. İncelemeyle ilgili tazminat sisteminin geliştirmesi, denetimi salt bürokratik bir eylem haline dönüştürmektedir. Personel bu konuda gayretli olursa sonuç alınmaktadır.

Küçük yerlerde çalışan personel için “tanıdık sorunu” ise bir başka handikaptır. Sektör sektör taşımalı denetim programları bu sorunun çözümüne önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

Son olarak, vergi denetiminin koordinasyondan mahrum olduğu görülmektedir. Bu amaçla ülke şartları da göz önüne alınarak, her sektörün kendi gerçeklerinden hareket eden ve inceleme alanındaki mükellef psikolojisini bilen ve buna göre yeni denetim yöntemleri geliştiren denetim koordinasyon birimlerinin kurulması yerinde olacaktır. Bu birimin vergi idaresince rutin talimatlar içeren denetim emirleri yerine, bölgesel ve sektörel planlar yapan ve buna dair programlar geliştiren bir birim olarak faaliyet göstermesi etkinlik konusuna büyük katkı sağlayacaktır.

SONUÇ

Bireyler üstü bir örgütlenme olan devletlerin, en temel görevi sınırları içerisinde yaşayan halkın iç ve dış güvenliğini sağlamaktır. Bu temel görevlerin yanı sıra devletler, bireylerin daha iyi bir yaşam sürmesi amacıyla kamusal ve yarı kamusal mal ve hizmetler arz etmektedir. Devletin klasik görev ve fonksiyonları olarak da ifade edilen bu görevlerin yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan gelirin temel kaynağını vergiler yoluyla elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak kamu harcamalarının finansmanında vergiler önemli bir paya sahipken gelişmekte olan ülkelerde bu tür gelirlerin yerini zaman zaman borçlanma yoluyla elde edilen gelirlerin oluşturduğu görülmektedir. Vergi gelirlerinin kamu harcamaları için düzenli ve yeterli finansman kaynağı olabilmesi vergi kanunlarının istenilen ölçülerde uygulanabilmesine bağlıdır. Kamu harcamalarının sağlıklı gelir kaynaklarıyla karşılanabilmesi; vergi kayıp ve kaçaklarının önlenebilmesi, vergi gelirlerinin arttırılması yoluyla gerçekleşeceğinden, gelir idaresinin etkinliği vergi kaybını önleyecek etkin önlemlerin uygulamaya konulması ve yapılacak denetim çalışmalarının başarılarına bağlıdır. Kalkınmanın finansmanında en sağlam kaynak

olan vergiler, onun sağlıklı kaynaklardan toplanmasında ve ekonominin sağlıklı yönlendirilmesinde temel unsur niteliğindedir. Bu nedenlerle vergiden beklenen fonksiyonların yerine getirilebilmesi, süresinde ve tam olarak toplanabilmesine bağlıdır. Bunun içindir ki; vergi denetiminin önemi gittikçe artmaktadır.

Bu denli önemli bir kaynak olan vergiler konusunda ülkemizde uygulanan vergi politikalarında, vergilendirme ilişkilerindeki kopukluklar, uygulama eksiklikleri devletin vergi denetimindeki yetersizlikleri ve politik kaygıları yüzünden büyük vergi kaynağı olabilecek sektörlerin vergi dışı kalması yaygın bir vergi kaybına yol açmaktadır.

Ülkemizde kayıtdışı ekonominin büyüklüğü tüm ülke ekonomisinin % 60'ları civarındadır. Bu da vergilendirilebilecek kaynakların büyük bir kısmının kayıtdışı olduğunu yani vergilendirilmediğini göstermektedir. Bugün vergide kayıt dışılık kavramı, vergi dairesine kaydını yaptırmayan, mükellefiyet tesis ettirmeyen kişilerden ziyade; vergi dairesinde kayıtları olduğu halde, daha açık ifade ile söylemek gerekirse, Türkiye'nin en tanınmış holdinglerinde, şirketlerinde, kurumlarında yapılan kayıt-dışı faaliyetler, diğer kayda geçirilmeyen mükelleflerden, kat kat daha fazla zarar vermektedir.⁷² Gelir idaresinin yeniden yapılandırılması, bu sorunu çözebilecek nitelikte bir değişiklik değildir. Çünkü gerek örgüt yapısı gerekse yaklaşım konusunda radikal çözümler önermemektedir.

Bu çalışmada, vergi denetimi konusunun yanında Vergi Denetmenlerinin çalışma koşulları ve sorunları incelenerek diğer denetim birimleriyle olan farklılıkları belirtilmiş ve vergi incelemeleri içerisindeki payları karşılaştırılarak Vergi Denetmenlerinin uğradığı haksızlıklar göz önüne serilmiştir. Söz konusu haksızlıklara kısaca değinecek olursak;

⁷² AKDOĞAN, Abdurrahman. Vergi İncelemesi. ALTIA yay. No: 127 Ankara 1979, s.10'dan aktaran ÖNCEL, Mualla-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, Vergi Hukuku. 11.B.Ankara 2003, s. 100.

• Vergi Denetmenleri, verimsiz ve küçük işlerde çalışmak zorunda bırakılmaktadırlar. Örneğin, tam tasdik kapsamındaki bir mükellef hakkında Vergi Denetmenleri tam inceleme yapamamaktadırlar. İnceleme oranının bu kadar düşük olduğu bir ülkede bu uygulamayı anlamak imkansızdır.

• Vergi Denetmenleri, özlük hakları konusunda da diğer denetim elemanlarından daha kötü şartlarda çalışmaktadırlar. Mesleğe başlayan denetmen yardımcılarının % 30'a yakını bir yılını doldurmadan iş sınavlarına girerek başka mesleklere gitmektedirler. Bu da özlük hakları konusundaki mağduriyetin en önemli göstergesidir.

Yaptığımız bu çalışmadan yararlanarak vergi denetiminin etkinliğini arttıracak önlemleri şöyle sıralayabiliriz.

Vergi yasalarını gereğince uygulayan, yeterli sayıda elemanı bulunan özlük hakları iyileştirilmiş, yeterli araç ve gerece sahip bir vergi idaresinin kurulması zorunludur.

Bakanlığa bağlı olarak, farklı unvanlar altında aynı işi yapan denetim elemanlarıyla Vergi Denetmenlerinin yıllık çalışma programları hazırlanırken gerekli düzenlemeler yapılarak, bütün denetim alanlarının denetlenmesi sağlanmalıdır. Çünkü plansız bir şekilde yapılan çalışmalar sonucu bazı sektörler her denetim birimince incelenirken, bazı sektörler ise tamamen denetimsiz kalabilmektedirler.

Denetim birimleri arasındaki haberleşme ve iletişimdeki aksaklık ve plansızlıklar, inceleme konusunun seçimi, incelemede uygulanacak yöntem, bu konudaki veri ve etütlerden yararlanmada zaman kaybını arttırıp verimliliği düşürmektedir.

Yapılacak yasal düzenlemelerle merkezi denetim birimleri birleştirilmeli, böylelikle, tek bir merkezden yönlendirilecek merkezi denetim elemanlarıyla Vergi Denetmenlerinin denetim çalışmaları otomasyon sisteminden de yararlanmak suretiyle planlı bir şekilde

¹¹ TUNCER, Mehmet; "Kayıtdışı Ekonomi ve Karapara Konferansı ", Ankara, 08.01.2003.

yürütülecek ve haberleşme eksikliğinden kaynaklanacak aksaklıklar ortadan kalkarak denetimin verimliliği artacaktır.

Vergi denetiminde en önemli yeri alan denetim elemanlarına Bakanlıkça gereken önemin verilerek gerek çalışma koşullarında gerekse uygulanacak ücret politikasında iyileştirmelere gidilerek yetişmiş deneyimli elemanların teşkilat bünyesinde sürekli kalmaları sağlanmalıdır.

Yukarıda kısaca özetlemeye çalıştığımız bu önerilere yenilerini eklemek mümkündür. Ancak sonuç olarak söylemek gerekirse; vergi sisteminin; vergi kanunları, vergi yargısı, vergi denetimi ve idaresiyle bir bütün oluşturduğunu ve bunlardan herhangi birinde görülecek aksaklığın sistemi aynı ölçüde olumsuz bir şekilde etkileyeceği ve etkisizleştireceği hiçbir zaman unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, Hasan; **Vergi Denetiminin Önemi ve Türkiye Uygulamalarının Tahlili**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon 2003
- ACAR, İbrahim Atilla; MERTER, Mehmet Emin; "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ", **Maliye Dergisi**, 2005
- AKBAY, Mehmet; "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi" , **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 230
- AKBAY, Mehmet; "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", **Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği**, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990, s.226
- AKDENİZ, Kurtuluş; "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Tutulması Zorunlu Defterlerin İbraz Süresi", **Yaklaşım**, Sayı:151, Temmuz 2005, s.123

- AKDOĞAN, Abdurrahman; **Vergi İncelemesi**. ALTİA yay. No: 127 Ankara 1979, s.10'dan aktaran ÖNCEL, Mualla-Nami ÇAĞAN-Ahmet KUMRULU, **Vergi Hukuku**. 11.B.Ankara 2003, s. 100.

- ARIKAN,Zeynep; "Vergilendirme Hizmeti", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 1997, s.121

- ARPACI, Altar Ömer; "Vergi Denetimi Üzerine ", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2005, s.45

- ARPACI, Altar, Ömer; "Vergi Denetiminde Standart" **E-Yaklaşım**, Ekim 2005, S.27

- ARPACI, Altar, Ömer; "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yazılımı" **Gelirler Kontrolörleri Derneği Paneli**, Ankara, 2003, s.97

- ARPACI, Altar, Ömer; "Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini Değerlendiren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır " **e-yaklaşım** , Ağustos 2004, S.13

- ASLAN, Abdullah; "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl: 16, Sayı : 185, Ocak 1997, s.3

- AYZAN, Garip; "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2005, Sayı: 288

- AYDOĞDU, İsmail Hakkı; **Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirler Kontrolörlerinin Yeri**, 18 Nisan 2005, www.alo-maliye.com.tr/08.08.2005

- AYSAN, Mustafa; "Vergi Denetimi ", **Radikal**, 07.04.2004

- BERKSOY, Taner; **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti**, Marmara Üniversitesi Yayın No:411, 1994, s.88

- BUYURAN ÖNGE, Zeliha; **Kayıtdışı Ekonomiye Önlemede Vergi Denetiminin Rolünün Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2005, s.60

- BİLİCİ, Nurettin; **Vergi Hukuku (Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003
- CAN, İsmail; "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi" **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, S.53, s.86
- ÇELİKKAYA, Ali; "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler ", E-Yaklaşım, Temmuz 2002, S.5
- DEMİRCAN, Esra, Siverekli, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme" **E-Yaklaşım**, Haziran 2004,S.11
- Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara 2001, Yayına Hazırlayan Feyyaz YAZAR (www.huk.gov.tr/turkce/yorum-makale/dpt.htm)
- DOĞAN, Can; KAPUZUSOĞLU, Tuncay ; "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler" **Vergi Dünyası Dergisi**, s.22 - Mart 2005, Sayı:283, s.22
- ERDEM, Burhan ; **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154, Eskişehir 1981, s.45
- ERVARDAR, Fehamettin; "Etkin Vergi Denetimi İçin Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Yıl 17, S. 200, (15 Ekim 1982), s. 35
- ERVARDAR, Fehamettin; "Memleketimizde Vergi Kaçaklıkları ve Vergi Murakabesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 11. Seri, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 1147, 1965, s. 42
- GERÇEK Adnan; "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, S.11

- GERÇEK, Adnan; YÜCE, Mehmet; **Mükelleflerin Vergiye Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa: Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, 1998, s. 28

- GERÇEK, Adnan; "Türkiye'de Vergi İdaresinin Modernizasyonu Açısından Vergi Kimlik Numarası Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl 2001, C. XX, S. 1-2, s. 321

- GÖKBUNAR, Ramazan; TEZCAN, Kerametin ; UTKUSEVEN, Ahmet; **Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No: 13, 2002, s. 95

- GÖREN, İhsan; "Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", **15. Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2000, s. 239

- Hesap Uzmanları Derneği; "Değişim ve Değişmesi Gerekenler...", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2005, Sayı:283, s.4

- KALYONCU, Rüştü; "Vergi Sloganları, Vergi, Vergiden Kaçma Konuları Üzerinde Düşünceler" **Vergi Dünyası**, S:25, s.14

- KANETİ, Selim; "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi" **İktisat-Maliye Dergisi**, Haziran 1986, Cilt.33, S.33, s.97

- KANETİ, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s.166

- Karakoç, Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**. 3.B Yetkin Yayınevi, Ankara 2004, s. 222

- KARYAĞDI, Nazmi; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No:51, Ankara 2001, s.133

- KINAY, Turhan; "Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Artırılması", **Vergi Sorunları**, S. 1982/4, s. 43
- KIRBAŞ, Sadık; "Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 10, 1998, s. 298
- KIZILOT, Şükrü; "Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2000, S.91, s.48-53.
- KOYUTÜRK, Serdar; "Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu'nun Katkısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 117, Mayıs 1991. s.31
- Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları**, Ankara, 2002, s. 28-29
- Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, **Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları OECD-AB En İyi Uygulamalar**, Ankara Üniversitesi Basımevi 2002, s. 9
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri -Diğer Vergi İstatistikleri -Vergi Denetim Kadroları sayfaları. www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf
- Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Derneği, "Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", 2000, <http://www.gkd.org.tr/html/rap.html>, (21.02.2004), s. 19
- Maliye Bakanlığı, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2000**, s. 32
- Maliye Bakanlığı, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2001**
- Maliye Bakanlığı, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2002**
- Maliye Bakanlığı, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2003**
- Maliye Bakanlığı, **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2004**
- MEHTER, Hamdi; "Kamu İdarelerimizin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Bir İnceleme", **Mali Hukuk**, Yıl 6, S. 31, (Mart 1975), s. 25

- OZANSOY, Ahmet; "Denetim Terörü Nedir?", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2003, s.82

- ÖZ, Ersan; AKDEMİR, Tekin; "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2002, S.168, s.18

- ÖZBALCI, Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Ekim1998, s.407

- ÖZEN, Burak; **Vergi İdaresinin Yükümlüleri Denetleme Yolları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1996, s.87

- ÖZER, Mevlüt; **Denetim**, Cilt-I, Özkan Matbaacılık, Ankara, Ocak 1997, s.11.

- SARAÇ, Osman; "Denetimi Kimler İstemez Ya Da "Quis Custodiet İpsos Custodes?" I ", **Yaklaşım Dergisi**,Eylül 2003, S.129

- SARAÇ, Osman; "Denetimi Kimler İstemez Ya Da "Quis Custodiet İpsos Custodes?" II ", **Yaklaşım Dergisi**,Ekim 2003, S.130

- SARILI, Mustafa Ali; Türkiye'de Etkin Bir Vergi Denetiminin Gerçekleştirilebilmesi İçin Neler Yapılmalıdır, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2004, Özel Ek, s.109

- SARILI, Mustafa Ali; **Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayını No: 2003-41, 2003, s. 48

- SEViĖ, Veysi; "Vergi İncelemede Tıkanıklık ", **Dünya**, 06.09.2000, s.1.

- ŞEKER, Nezih; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s.21

- ŐENYÜZ, Doğan; **Vergilemede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995, s. 56-59.

-TAK, Bilçin; "Kamu Kuruluşlarında Müşteri Odaklı Yönetim Anlayışına Geçiş Aracı Olarak Vatandaş Tatmin Araştırmaları ve Bursa

Halkına Yönelik Görgül Bir Çalışma", **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt XXI, S. 2, 2002, s. 145

- TAŞ, Metin; **Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme**, Bursa: Ekin Kitabevi, 1992, s. 68

- TEKİN, Fazıl; ÇELİKKAYA, Ali; **Vergi Denetimi**, Ankara 2005, s. 257

- TOBB, "TOBB'nin Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesi Raporu", **Yeni Türkiye**, Yıl 1, S. 6, (Eylül-Ekim 1995), s. 282

- TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara: TOBB Yayınları No: Genel 244; BÖM: 8, 1992, s. 234-235

- TOSUNER, Mehmet; "Vergi Kayıp ve Kaçaklarına İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, S. 85, (Ekim 1995), s. 69

- TOSUNER, Mehmet; ARIKAN, Zeynep; "Res'en Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, Sayı:177,s.68

- TRT, **Telegün**, 15 Kasım 2004.

- TUNCER, Mehmet; "**Kayıtdışı Ekonomi ve Karapara Konferansı**", Ankara, 08.01.2003

- TURHAN, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.83

- UYSAL, Mustafa; DALBAYRAK, Hansın; YURDANUR, Timuçin; **Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye'de Gelir İdaresi ve Denetimine Stratejik Yaklaşım**, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını No: 13, 2002, s. 11

- V.D.D., Kamu Giderlerinin Finansmanı, Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, www.vdd.org.tr/17.12.2005

- V.D.D., Vergi Denetmeni Görev ve Yetkileri, www.vdd.org.tr/24.04.2006

- Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık D.P.T.Müşteşarlığı, Temmuz 1995, s.50

- WHITE, B. Frank; **"Türkiye'de Vergi İdaresi Konusunda White Hey'etinin Raporu"**, Ankara,1963, s.2

- Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görevleriyle ilgili yönetmelik

- www.mtk.gov.tr.

- www.vdd.org.tr.

- www.alomaliye.com.tr.

- www.gelirler.gov.

- www.gkd.org.tr/html/rap.html

KİTAP VE DERGİ İSTEME ADRESİ
Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi
Clhan Sokak No: 13/7 Sıhhiye/ANKARA
Tel: (0312) 231 80 19 • Faks: (0312) 231 80 65
P.K. 236 YeniŐehir - ANKARA

Web Adresi: www.vdd.org.tr
e-mail: vdd@vdd.org.tr
reklam@vdd.org.tr
soru@vdd.org.tr