

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAYIT DIŞI EKONOMİDE
VERGİ VE VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ**

Burak Ali Han TECİM

Danışman
Prof. Dr. Hüseyin Avni EGELİ

2008

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../.....

Burak Ali Han TECİM

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı :
Anabilim Dalı :
Programı :
Tez Konusu :
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

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

BAŞARILI OY BİRLİĞİ ile O
DÜZELTME O* OY ÇOKLUĞU O
RED edilmesine O** ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez, mevcut hali ile basılabilir. O
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin, basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi

Burak Ali Han TECİM

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İktisat Anabilim Dalı

Genel olarak resmi istatistiklerde kapsanamayan faaliyetler olarak tanımlanan kayıtdışı ekonominin boyutlarının GSMH içerisinde önemli boyutlara ulaşması, kayıtdışı ekonomi kavramının özellikle son derece yaygın olduğu bilinen gelişmekte olan ülkelerin kamu gelirlerinin azalmasına ve ekonomik, sosyal tahribatlara yol açmıştır. Bu ülkelerin en önemli sorunlarından olan kamu finansman açığının azaltılması gereği kayıtdışı ekonominin, önlenmesini zorunlu kılmaktadır. Kayıtdışı ekonomi, genel olarak vergi kaçakçılığı, sigortasız çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti gibi konuları kapsamaktadır. Yer altı ekonomisi, yarı kayıtlı ekonomi ve kayıtlara alınamayan/alınmayan ekonomik kesimler kayıtdışı ekonominin unsurlarıdır. Devlet ve birey arasındaki güven yetersizliği, kamu kesiminin müdahale ve faaliyetlerinin etkileri, vergi sisteminden kaynaklanan etkiler, enflasyon ve tarım sektöründeki yapı, kayıtdışı ekonomiyi ortaya çıkaran faktörlerdir. Kayıt dışı ekonominin nedenleri mali, ekonomik ve siyasal nedenlerdir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede denetimin etkinliği önem arz etmektedir. Etkin bir vergi denetim yapısı ve vatandaşlık bilinci kayıt dışılığı önleyebilir. Sonuç itibarıyla yapılması gereken mali revizyon, etkin bir denetim mekanizması ve en önemlisi vergi bilincinin oluşturulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: 1) Kayıtdışı Ekonomi,
2) Vergi,
3) Vergi Denetimi.

ABSTRACT

Thesis Master

The Importance of Tax And Tax Audit in Underground Economy

Burak Ali Han TECİM

**Dokuz Eylul University
Institute of Social Sciences
Department of Economics**

Because of reaching gigantic amounts in gross National Product, irregular Economy, which can be briefly described as economical activities not reflected in to official statistics, has not only caused a decline in developing countries' public income but also an economical problems of those countries where the irregular economy is known to be common especially in. Irregular Economy, generally, covers tax smuggling uninsured employment, smuggling, drug smuggling and the like. Underground economy, semiregular economy and any unregistered economical activities are the branches of Irregular Economy. The factors of importance that cause irregular economy are the lack of confidence between the state and individuals, interferences from public sector and the results their activities, factors resulting from the tax system, inflation and the structure of agricultural sector. Underground economic activities are happened by financial problems, economic problems and political problems. Audit efficiency is important to struggle underground economy. Structure of effective tax auditing and accompany citizen coincious prevent underground economy. Finally, financial revision, efficient audit system and to be constituted to taxship conscious are important things have to do.

Key Words: 1) **Underground Economy,**
2) **Tax,**
3) **Tax Audit.**

**KAYIT DIŞI EKONOMİDE
VERGİ VE VERGİ DENETİMİNİN ÖNEMİ**

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
ŞEKİL LİSTESİ	xiii
TABLO LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	xv

**I. BÖLÜM:
KAYIT DIŞI EKONOMİNİN
TEORİK ÇERÇEVESİ VE VERGİLEME İLE İLİŞKİSİ**

1.1. Ekonominin Tanımı	1
1.2. Ekonominin Sınıflandırılması	2
1.2.1. Kayıt Dışı Ekonomi	2
1.2.2. Kayıt İçi Ekonomi	3
1.3. Kayıt Dışı Ekonomi	3
1.3.1. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı ve Özellikleri	4
1.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri	9
1.3.2.1. Mali Nedenler	13
1.3.2.2. Siyasal Nedenler	18
1.3.2.3. Ekonomik Nedenler	19
1.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Oluşum Nedenleri	21
1.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri	22
1.3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri	22
1.3.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri	24
1.3.5. Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları	29
1.3.5.1. Kayıt Dışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri	29
1.3.5.1.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri	29
1.3.5.1.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri	30
1.3.5.1.2.1. Gayri Safi Milli Hasıla Yaklaşımı	30

1.3.5.1.2.2.	İstihdam Yaklaşımı	31
1.3.5.1.2.3.	Parasalcı Yaklaşım	32
	1.3.5.1.2.3.1. Sabit Oran (Emisyon Hacmi) Yaklaşımı	32
	1.3.5.1.2.3.2. İşlem Hacmi Yaklaşımı	33
	1.3.5.1.2.3.3. Ekonometrik Yaklaşımı	33
1.3.5.1.2.4.	Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı	34
1.3.5.2.	Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye'deki Boyutları	34
	1.3.5.2.1. Genel Olarak	34
	1.3.5.2.2. Vergi İncelemeleri Açısından	37
1.4.	Vergi	39
1.5.	Vergi Kaçırma	39
1.6.	Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler	41
	1.6.1. Gelir Seviyesi	41
	1.6.2. Gelir Kaynağı	43
	1.6.3. Vergi Oranları	43
	1.6.4. Vergi Sisteminin Adil Olmadığı İnancı	45
	1.6.5. Vergi Afları	46
	1.6.6. Vergi Denetimi ve Ceza Oranı	47
1.7.	Vergi Ahlakı	48
	1.7.1. Rasyonel Tercih Teorisi	49
	1.7.2. Ahlaki Duygular Teorisi	49
	1.7.2.1. Psikolojik Faktörler	50
	1.7.2.2. Kültürel Faktörler	51
	1.7.2.3. Kurumsal Faktörler	51
	1.7.2.4. Dinsel Faktörler	52
	1.7.2.5. Siyasal Faktörler	52
	1.7.2.6. İdari-Yönetimsel Faktörler	53
	1.7.2.7. Hukuksal Faktörler	53

II. BÖLÜM:
TÜRKİYE’DE KAYITDIŞI EKONOMİNİN AZALTIKILMASINDA
VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

2.1. Vergi Denetimi Kavramı	54
2.1.1. Denetimin Tanımı	54
2.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı	54
2.2. Vergi Denetiminin Amacı	56
2.2.1. Vergi Denetiminin Tanımı	56
2.2.2. Sosyal Amaç	57
2.2.3. Ekonomik Amaç	58
2.2.4. Hukuki Amaç	60
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri	61
2.3.1. Hukukilik	61
2.3.2. Tarafsızlık	62
2.3.3. Yaptırım	62
2.3.4. Dış Denetim	63
2.3.5. Hesap Denetimi	63
2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	64
2.4.1. Araştırma	64
2.4.2. Önleme	64
2.4.3. Düzeltme	65
2.5. Vergi Denetiminin Türleri	65
2.5.1. İçerik ve Nedeni Açısından	65
2.5.1.1. Olağan Denetim	65
2.5.1.2. Olağanüstü Denetim	65
2.5.2. Yükümlülerin Sınıflandırılması Açısından	66
2.5.3. Verginin Türü Açısından	66
2.5.3.1. Genel Vergi Denetimi	66
2.5.3.2. Özel Vergi Denetimi	66
2.5.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Açısından	66
2.5.4.1. İç Denetim	66
2.5.4.2. Dış Denetim	67

2.6. Türk Vergi Denetim Sisteminin Yapısı	67
2.6.1. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Vergi Denetim Kuruluşları	68
2.6.1.1. Maliye Teftiş Kurulu	68
2.6.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu	71
2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri	74
2.6.2.1. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı	74
2.6.2.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı	77
2.6.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü'ne Bağlı Denetim Birimleri	78
2.6.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı	83
2.6.3.2. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü	84
2.7. Türk Vergi Hukukunda Denetim Uygulaması	85
2.7.1. Uygulama Açısından Vergi Denetim Türleri	85
2.7.1.1. Beyanname ve Yükümlülük Kontrolü	86
2.7.1.1.1. Beyanname Revizyonu	86
2.7.1.1.2. Yoklama	87
2.7.1.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	89
2.7.1.3. İç Denetim (Teftiş)	92
2.7.1.4. Vergi İncelemesi	93
2.7.1.4.1. Vergi Revizyonu	95
2.7.1.4.2. Vergi İnceleme Türleri	97
2.7.1.4.2.1. İncelemenin Kapsamı Açısından	97
2.7.1.4.2.2. İncelemenin Kaynağı Açısından	97
2.7.1.4.2.3. İncelemenin Akışı Açısından	98
2.7.1.4.2.4. İncelemenin Yapıldığı Yer Açısından	98
2.7.1.4.2.5. İncelenecek Yükümlü Sayısı Açısından	98
2.7.1.4.2.6. İncelemenin Sürekliliği Açısından	99
2.7.1.4.3. Vergi İnceleme Süreci	99
2.7.1.4.3.1. İncelemenin Planlanması	99
2.7.1.4.3.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçimi	100

2.7.1.4.3.3.	İnceleme Hazırlığı	102
2.7.1.4.3.4.	İncelemenin Yapılması	102
2.7.1.4.3.5.	İncelemenin Tamamlanması	103
2.7.1.4.4.	Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi	104
2.7.1.4.5.	Bilgi Toplama	106
2.7.1.4.6.	İnceleme Sonucu Yapılan Tarhiyat Usulleri	107
2.7.2.	Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi	112

**III. BÖLÜM:
TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİYLE MÜCADELEDE
VERGİ VE VERGİ DENETİMİ**

3.1.	Türkiye'de Kayıt Dışlığın Nedenleri	114
3.1.1.	Toplumsal Nedenler	114
3.1.1.1.	Vergiye Karşı Direnç	115
3.1.1.2.	Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı	115
3.1.1.3.	Sosyal Güvenlik Sisteminin Yetersizliği	116
3.1.1.4.	Kente Göç ve Niteliksiz İşgücü	116
3.1.1.5.	Kamu Otoritesine Karşı Güven Eksikliği	117
3.1.1.6.	Rüşvet ve Yolsuzluk	117
3.1.2.	Ekonomik Nedenler	118
3.1.2.1.	Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi	118
3.1.2.2.	Üretimin Yöneldiği Piyasa	118
3.1.2.3.	Ekonomik İstikrarsızlık	119
3.1.2.4.	İşsizlik ve Enflasyon	119
3.1.2.5.	Gelir Dağılımı	120
3.1.3.	Kurumsal Nedenler	121
3.1.3.1.	Yüksek Vergi Oranları	121
3.1.3.2.	Sosyal Güvenlik Yüğü	123
3.1.3.3.	Vergi Mevzuatı ve Vergi Kaçırma Olanakları	124
3.1.3.4.	Vergileme Ortamının Belirsizliği	125
3.2.	Vergi İncelemesinin Etkinliği Sorunu	126
3.2.1.	Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler	127

3.2.2.	Vergi Mevzuatı	129
3.2.3.	Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları	129
3.2.4.	Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi	131
3.2.5.	Vergi Bilincinin Oluşturulamaması	133
3.2.6.	Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	133
3.2.7.	Uzlaşma Müessesesinin Varlığı	134
3.2.8.	Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı	135
3.2.9.	Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması	137
3.3.	Vergi Denetiminde Etkinliğin Ölçülmesi	138
3.3.1.	Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı	139
3.3.2.	Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı	140
3.3.3.	Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı /Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranı	141
3.3.4.	Vergi Denetimi İle Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki	142
3.4.	Vergi Konusunda Öneriler	143
3.4.1.	Vergi Sistemimiz Kapsamlı Bir Reforma Tabi Tutulmalıdır	144
3.4.1.1.	Vergi Sistemi Olabildiğince Basit ve Anlaşılır Olmalıdır	144
3.4.1.2.	Vergiler Karar Birimlerinin Karalarını Minimum Düzeyde Etkilemelidir	145
3.4.1.3.	Vergi Sistemi Olabildiğince Adil ve Eşitlikçi Olmalıdır	145
3.4.1.4.	Vergi Sistemi Sık Sık Değişikliklere Uğramamalıdır	146
3.4.1.5.	Vergi Sistemi Olabildiğince Açık Olmalıdır	146
3.4.1.6.	Vergi Herkesten Alınmalıdır	146
3.4.1.7.	Vergi Maliyetleri Minimum Düzeyde Olmalıdır	147
3.4.2.	Vergi Uygulamalarında Bürokrasi Mümkün Olduğunca Ortadan Kaldırılmalıdır	147
3.4.3.	Vergi Oranları Mümkün Olduğunca Aşağıya Çekilmelidir	149
3.4.4.	Etkin bir Vergi Denetim Sistemi Oluşturulmalıdır	150
3.4.5.	Vergisel Cezalar Daha Etkin Duruma Getirilmelidir	151
3.4.6.	Vergisel İşlemlerde Bilgisayar Ağının Nimetlerinden Yararlanılmalıdır	151

3.4.7.	İhbar Müessesesi Daha Etkin Bir Yapıya Kavuşturulmalıdır	153
3.4.8.	Topluma Vergi Ahlakı Kazandırılmalıdır	153
3.4.9.	Mali Müşavirlik Müessesesi Etkin Bir Denetim Mekanizması Olacak Biçimde Yeniden Düzenlenmelidir	154
3.5.	Vergi Denetimi Konusunda Öneriler	155
3.5.1.	Vergi Mevzuatı Açısından	155
3.5.2.	Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı	155
3.5.3.	Vergi Mevzuatının Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetleri Önlemeye Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yetersizliği	155
3.5.3.1.	Belge Düzenini Olumsuz Etkileyen Düzenlemeler	156
3.5.3.2.	Sahte Fatura Kullanımına Zemin Hazırlayan Düzenlemeler	156
3.5.3.3.	Vergi Cezası, Faiz ve Afların Caydırıcı Olmaması	157
3.5.3.4.	Parasal Hareketleri Kontrol Altına Alabilecek Tedbirlerin Yetersizliği	158
3.5.4.	Vergi İncelemesinin Yapısı Açısından	159
3.5.4.1.	Vergi İncelemesinin Planlanması ve Yürütülmesi	159
3.5.4.2.	Vergi Denetim Birimleri Arasında Koordinasyon Eksikliği ve Çok Başlılık	160
3.5.4.3.	Vergi Denetim Birimleri Arasında İşbölümü ve Uzmanlaşma Gerekliği	161
3.5.4.4.	İç Denetim ile Dış Denetimin Ayrılması Gerekliği	162
3.5.4.5.	Vergi Denetim Elemanlarının Sayılarının Yetersizliği	163
3.5.4.6.	Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Denetimi	164
3.5.5.	Mükelleflerin Bilgi Düzeyi ve Vergi Bilinci Açısından	165
3.5.6.	Vergi Yargısı Açısından	165
3.5.7.	Baskı ve Çıkar Grupları Açısından	166
3.5.8.	Uzlaşma Müessesesi Açısından	166
	SONUÇ	168
	KAYNAKLAR	172

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Maliye Bakanlığı İŞlevsel Denetim Yapısı

Şekil 2: Katma Değer Vergisi Oranları

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı

Tablo 2: Vergi İncelemeleri Yolu ile Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Ölçülmesi

Tablo 3: Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı

Tablo 4: 2005 Yılı Gelir Vergilerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Tablo 5: Vergi Kanunları Uygulaması İle İlgili Olarak Türkiye Genelinde Yapıtılan Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (1985 – 2006)

Tablo 6: Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (1985–2006)

Tablo 7: Vergi Türleri İtibariyle 2006 Yılı İnceleme Sonuçları

Tablo 8: Son beş yılda Vergi Oranları ve Vergiler

Tablo 9: Vergi Denetim Kadrosu

Tablo 10: Tarhiyat öncesi uzlaşma talebine konu olan ve uzlaşılan rapor sayısı

Tablo 11: Beyanname Veren Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu

Tablo 12: Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Tablo 13: Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı

Tablo 14: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı

Tablo 15: Denetim ve Tahakkuk / Tahsilat Oranları (1991-2004)

Tablo 16: Vergi Denetim Kadroları

GİRİŞ

“Kayıt dışı ekonomi” son yıllarda büyük küçük bütün ülkelerde en çok tartışılan ve üzerinde önemle durulan mali bir problem olarak görülmektedir. Bu konuya bu kadar çok önem verilmesindeki en önemli rol ise, tüm ekonomilerin önemli ekonomik göstergelerinden olan ve kamunun iç dengesini gösteren kamu açıkları ile buna bağlı olarak ortaya çıkan kamu kesimi borçlanma gereğinin artış eğilimi içinde olmasıdır. Kamu kesimi borçlanma gereğindeki bu artış eğiliminin, diğer bütün ekonomik göstergeler üzerinde yapısal bozulmalara neden olması konunun önemini daha da ortaya koymaktadır.

Türkiye’de özellikle 1980’li yılların ikinci yarısından itibaren görülen kamu kesimi gelir-gider dengesindeki ciddi bozulmalar, 1990 ve 2000’li yıllarda da seyrini devam ettirmiştir. Kamu gelirlerini artıracak sağlam esasların oluşturulamaması, ekonomide vergilendirilemeyen veya vergilendirilmemesine karar verilen alanların giderek artması, akılcı ve etkin bir vergilendirme sisteminin bir türlü oturtulamaması, yeni ve önemli vergi yasalarının çıkartılmasında başta güçlü firmaların siyasi lobileri olmak üzere pek çok güçlüklerle karşılaşılması ve mevcut vergilerin etkin bir şekilde tahsil edilmesini sağlayacak yöntemlerin hala yetersiz olması, kamu açıklarının ve dolayısıyla kamu kesimi borçlanma gereğinin her geçen yıl artış eğilimi içinde olmasının gelir cephesindeki en önemli unsurlarıdır. Kamu açıklarının, ekonomik istikrarsızlığın da en önemli nedenlerinden biri olduğu da hesaba katıldığında, söz konusu açıkların kapatılmasında borçlanma yerine vergi potansiyelinden yararlanılarak vergi gelirlerinin artırılması oldukça önem arz etmektedir. Bilinen bir gerçek de, kısa dönemde geçici bir rahatlama sebep olan borçlanma yoluyla finansman kaynağı elde etme, uzun dönemde ülke ekonomilerini oldukça önemli bir açmaza sürüklemektedir. Ülkemizde de özellikle 1980 sonrası vergi gelirlerini artırmayı başaramayan devlet, özel sektörün tasarruf fazlasını borçlanarak kendisine transfer etmiş, bu durum, faiz oranlarını arttırmıştır. Bu artış, borçlanma ihtiyacını, takip eden yıllarda daha da yükseltmiş ve ekonomimiz kaçınılmaz bir şekilde borç tuzağına doğru sürüklenmiştir. 1980’li yıllarda kamu açıklarının finansmanında iç

borçlanmanın payı, %30 dolaylarında iken, son yıllarda biraz azalmış olsa da bu oran, 2000’li yılların başında % 80’lere kadar artmıştır. Bu artışta en büyük rol şüphesiz ki, kısa vadeli yüksek faizle borçlanmanın yarattığı kısır döngüdedir.

Konumuz gereği hep gelir kısmına değinmemizin yanı sıra, kamu kesimi finansman dengesinin kurulabilmesi için, özellikle kamu harcamalarına ilişkin etkili önlemlerin alınması da şarttır. Bir yandan verimsiz kamu giderleri azaltılırken diğer yandan da ucuz finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Özellikle son yıllarda vergi gelirlerinin artırılabilmesi için, kayıt altında olan mükelleflere başvurularak bazı ek vergiler ile geçici bir rahatlama sağlanmışsa da bunlar uzun vadeli tedbirler olamamıştır. Bu nedenle vergi gelirlerinin artırılmasında, faaliyet ve gelirleri kayıtlı olan mükellefler yerine, kayıt dışı kalan ve gerçek gelirlerini beyan etmeyen kesimlere başvurulması gereklidir. İşte bu noktada kayıt dışı ekonomi olgusunun önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı bir yandan vergilemenin genellik ve adalet ilkesini ciddi bir biçimde zedelerken, diğer taraftan da, vergi yükünün adil dağılımını, vergi ahlakını ve vergi ödeme şevkini de etkilemektedir. Yapılan çalışmada, öncelikle ekonomi ve kayıt dışı ekonomiye ilişkin genel açıklamalar yapıldıktan sonra, kamu açıklarının kapatılmasında bu ekonominin kayıt altına alınıp vergilendirilmesinin önemi ve kayıt altına alınabilmesinde vergi denetiminin rolü araştırılmaya çalışılmıştır. Vergi kayıp ve kaçaklarının asgari düzeye çekilmesi bakımından günümüze kadar uzanan çözüm önerilerinin birleştiği ortak akıl, bu sonucu doğuran mali ve ekonomik, sosyal/toplumsal, idari ve hukuksal ve siyasal nedenlerin ve diğer çevresel faktörlerin gerek siyasal ve toplumsal, gerekse kurumsal kararlılığa dayanan bir paket halinde ele alınması gerektiği sonucunu vurgulamaktadır. Bu paketin yanı sıra, vergi kayıp ve kaçaklarının (kayıt dışı ekonominin) asgari düzeye çekilmesi amacıyla daha çok uygulamada karşılaşılan sorunların su üzerine çıkardığı mevzuat, uygulama ve denetim ağırlıklı “spesifik” nitelikteki çözüm önerileri de ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE VERGİLEME İLE İLİŞKİSİ

1.1. Ekonominin Tanımı

Ekonomi sözcüğünün kökeni Yunanca'daki "oikia" ve "nomos" kelimelerine dayanır. "Oikia" ev anlamına, "nomos" ise kural anlamına gelmekte olup ikisinin birleşimi "ev yönetimi" demektir. Türkçe'de ekonomi yerine Arapça'dan alınmış olan "İktisat" kelimesi de kullanılmaktadır. Pek çok iktisadi terim gibi, "ekonomi"nin de tanımı konusunda görüş birliği yoktur. Bu sebeple de "ekonomi" ile ilgili bir çok tanımlar ortaya atılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda yer almaktadır (Ekodialog, 2005; <http://www.ekodialog.com/Konular/ekonomi.html>):

a) Ekonomi (veya politik ekonomi), parayla ilgili olsun ya da olmasın, kişiler arasındaki değişim (mübadele) işlemlerinin incelenmesidir.

b) Ekonomi, kıt üretim faktörlerinin çeşitli mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılmak üzere nasıl seçileceğinin ve üretilen malların tüketim amacıyla toplumun bireyleri arasındaki dağıtımın incelenmesidir.

c) Ekonomi, halkın günlük faaliyetlerini, gelir kazanmasını ve yaşamını sürdürmesini inceleyen bir bilimdir.

d) Ekonomi insanların tüketim ve üretim faaliyetlerini nasıl organize ettikleri konusunun incelenmesidir.

e) Ekonomi servetin incelenmesidir.

f) Ekonomi, toplumların nasıl geliştiğini ve medeniyetin nasıl oluştuğunu inceleyen bir bilimdir.

Görüldüğü üzere, ekonomistler bu bilime özgü oldukça çeşitli tanımlar üzerinde dururlar. Bu tanımlardan yola çıkılarak ekonomi ile ilgili bazı ortak özellikler belirlenebilir. Bu özellikler herkesin üzerinde hem fikir olduğu bir "ekonomi" tanımını ortaya çıkarmasa da bu bilim dalının genel niteliklerinin daha

açık bir biçimde belirlenmesini sağlayabilir. Bu ortak özellikleri şu biçimde sıralayabiliriz (Ekodialog, 2005; <http://www.ekodialog.com/Konular/ekonomi.html>):

a) Ekonomi toplum halinde yaşayan insanların davranışlarını konu alan yani sosyal bir bilimdir.

b) İnsanların sınırsız kabul edilen maddi ihtiyaçlarının karşılanması amacına yöneliktir.

c) İnsanların maddi ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetler, sınırlı durumdaki üretim kaynaklarıyla üretilirler.

d) Ekonomide amaç kıt kaynakların kullanılmasından en yüksek faydanın elde edilmesidir. Ancak, mevcut kaynak arzının artırılması bu kaynakların mal ve hizmet üretiminde etkinliğinin artırılması ve kaynakların mülkiyetinin toplumda çeşitli kesimler arasında dağılımında denge sağlanması bazı ortak amaçlar arasındadır.

Bu özelliklerden de anlaşılacağı üzere “Ekonomi Bilimi”nin kapsamı o kadar geniştir ki, 2010’un eşiğindeki günümüzde, ekonomi ile ilişkisi bulunmayan toplumsal bir olay yok denecek kadar azdır. Bununla birlikte, kapsadığı olayların özelliklerine göre ekonomi bilimi’nin de mikro ekonomi, makro ekonomi, uluslar arası ekonomi gibi çeşitli bölümleri bulunmaktadır.

1.2. Ekonominin Sınıflandırılması

Ekonomiyi konumuz gereği iki temel başlık altında sınıflandırabiliriz;

1.2.1. Kayıt Dışı Ekonomi

Sade bir anlatımla, ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması olarak nitelendirilen kayıt dışı ekonomi, milli gelir hesaplamalarında dikkate alınamayan, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir.

1.2.2. Kayıt İçi Ekonomi

Yukarıdaki tanıma paralel olarak, kayıt içi ekonomi resmi kayıtlara giren, kanuni belgelerle belgelendirilen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınan ekonomik işlem ve faaliyetlerdir.

1.3. Kayıt Dışı Ekonomi

İktisadi faktörler dışında, başta dışında sosyal, psikolojik, siyasi ve ahlaki bir çok faktörle yakın ilişki içinde olan kayıt dışı ekonomi, nedenlerine ve sonuçlarına bakıldığı zaman, diğer ekonomik sorunları etkileyen ve bu sorunlardan etkilenen son derece kompleks yapılı; bazen bağımsız bazen de bağımlı değişken bir olgudur. Teorik olarak bir çok çözüm önerilerinin ortaya konulmasına rağmen bir türlü ortadan kaldırılamayan kayıt dışı ekonomi sorunu, bu yönüyle gelişme yolunda olan ülkelerin iktisadi sorunları içerisinde diğerlerine nazaran ayrı bir yere ve öneme sahiptir.

Kamu finansmanında en büyük ağırlıklı pay hemen her ülkede vergilerdedir. Bununla beraber vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payının büyük olması da ülkeler arasında gelişmişlik göstergesidir. Gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı %90'ların üzerinde iken özellikle belge düzeninin ve kontrol mekanizmasının yetersiz olduğu gelişmekte olan ülkelerde bu oran %70'lerin de altındadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki bu oranın düşüklüğü, bu ülkelerde kayıt dışılığının önemli bir problem olduğunu göstermektedir. Özellikle toplam gayri safi milli hasılanın içinde, kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaşması, bu ülkelerde zaten yetersiz olan devlet gelirlerini iyice azaltmış, bu ülkelere ekonomik ve sosyal açılardan büyük tahribatlar vermiştir. Vergi gelirlerindeki bu yetersizlikler kamu harcamalarının finansmanında borçlanma ve para basma yollarına gitmeyi zorunlu kılmakta, bu da enflasyonist açığı sürekli genişletmektedir. Özellikle borçlanma yoluyla özel sektörün üretken yatırımlarına gidebilecek fonlarının kamu kesimine aktarılması ve bu fonların özel

sektörden daha verimsiz kullanılması, gelişmekte olan ülkelerin büyüme hızını sürekli düşürmekte ve ekonomik istikrarsızlıklara yol açmaktadır. Bu durum kalkınabilmenin önde gelen şartlarından birisinin de “kayıt dışı ekonomiyi azaltmak” olduğu gerçeğini ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışmada, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkış nedenleri, etkileri, ülkemiz de ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

1.3.1. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı ve Özellikleri

Özellikle 1950’li yılların ardından, başta gelişmiş ekonomiler olmak üzere, hemen tüm dünyada “kayıt dışı ekonomi” kavramı, çok çeşitli adlar altında gündemin üst sıralarına yerleşmiştir. Kayıt dışı ekonomi farklı ekonomilerde farklı biçimlerde ortaya çıkmakta ve bu niteliklerine göre de farklı adlarla anılmaktadır. Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, el altı ekonomisi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformel ekonomi, görünmez ekonomi, vergi dışı ekonomi ve benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; içerik olarak geniş bir alanı kapsamakta olup, konuyu inceleyenlerin bakış açılarına göre anlamı değişmektedir (Aydemir, 1995; 9). Ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması olarak nitelendirilen kayıt dışı ekonomi, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organlarınca normal kurallar çerçevesinde kontrol edilemeyen ve milli gelir hesaplamalarında dikkate alınmayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamıdır. Genel anlamda bir tanım yapılacak olursa; “kayıt dışı ekonomi, gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü”dür (Sarılı, 2002; 41). Bu yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelire kara para, bu paraya yasal bir kazanç görünümü kazandırılmasına kara paranın aklanması denir. Esas itibarıyla, kanunların suç saydığı fillerin, öncül suçlar vasıtasıyla, işlenmesinden elde edilen para veya para

yerine geçen evrak ve senetleri mal veya gelirleri ve bir para biriminden diğerine çevrilmesi de dahil olmak üzere elde edilen her türlü ekonomik menfaat ve değeri kara para olarak tanımlamak mümkündür ve kayıt dışı ekonominin var olduğu ülkelerde yaygın olduğu bir gerçektir. Olaya sadece vergi idaresi açısından bakıldığında ise, kayıt dışı ekonomi için, vergi kaçırmak güdüsü ile vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarılan ve kamu gelirlerinde azalmaya yol açan tüm işlemler kayıt dışı ekonomi olarak tanımlanmaktadır (Derdiyok, 1993; 54).

Kayıt dışı ekonominin beyan dışı ekonomik faaliyetler, enformel faaliyetler ve yasadışı ekonomik faaliyetlerden oluştuğu söylenebilir (Feige, 1989; 3). Beyan dışı ekonomik faaliyetler, bir ülkede “milli gelir” olarak tanımlanan kavram ile fiilen beyan edilen gelir arasındaki alanı kapsar (Feige, 1989; 19). Bu alan, dar anlamda, yasal ekonomik faaliyetler alanında yürütülen, fakat vergi idaresine beyan edilmeyen gelir kalemlerinden oluşmaktadır. İdareye bildirilmeyen gelirler ya da gerçek değerlerinin altında beyan edilen gelirler, dar anlamdaki kayıt dışı ekonomik faaliyetleri oluşturur. Enformel faaliyetler, formel olarak kayda geçmeyen ve formel ekonomik üretim ve değişim süreçlerine sahne olmayan faaliyetlerdir. Enformel ekonomi, gerçekleştirilen yasal faaliyetler sonucu elde edilen ancak, gerek hukuki boşluklardan yararlanarak, gerekse denetim mekanizmaları ile idari kurumların yetersizliği ve diğer faktörlerin etkisiyle kayıt düzeni ve beyan dışında tutulan vergilendirilmemiş kazançlar ve bu kazançların tekrar ekonomik faaliyetlerde kullanılması sonucu elde edilen vergi dışı gelirlerden oluşan büyüklüklerdir (Mayral, 2001; 171). Bu alanda, piyasa ortamı kullanılmaz ve para mübadelesi hakim değildir. Enformel ekonomik faaliyetler alanında yoğun olarak sermaye kullanılmaz ve genelde prekapitalist dokular hakimdir. Öztüketim, seyyar satıcılık vb. gibi faaliyetler kadar, yasadışı diğer bazı faaliyetler de enformel ekonomik faaliyetler alanı içinde yer alır. Genelde enformel ekonomi (informal economy) olarak adlandırılan bu kesim faaliyetleri, zaman zaman sosyal ekonomi (social economy), hane halkı ekonomisi (household economy), yerel ekonomi (local economy) ya da ikinci ekonomi (second economy) gibi kavramlarla da adlandırılmaktadır. Kayıt dışı ekonominin üçüncü grubunu oluşturan ve milli gelir hesaplarına yansımayan ve yasak faaliyetleri kapsayan bölümü ise yeraltı ekonomisi (underground economy)

veya yasadışı ekonomi (illegal economy) olarak adlandırılmaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetler, adından da anlaşıldığı gibi, yasaların engellediği ve bu nedenle de milli gelir hesaplarına dahil olmayan faaliyetleri kapsamaktadır. Yasadışı ekonomik faaliyetler de, çoğu ülke mali mevzuatı açısından vergi kapsamına alınmaktadır. Böylece, yasadışı olmakla beraber, idareye bildirilmemiş olan bu tür ekonomik faaliyetler de, kayıt dışı alana dahil olurlar. Yasadışı ekonomik faaliyetlerin vergi açısından ağırlıklı bölümünü gelir yaratıcı faaliyetler oluşturmaktadır. Uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi, milli gelir hesaplarına alınmadığı halde, formel olarak gelir yaratan yasadışı faaliyetler ilk grubu oluşturur ve reel olduklarından dolayı da vergi açısından önemlidir. İkinci grup yasadışı ekonomik faaliyetler, hırsızlık ve rüşvet gibi, gelir yaratıcı olmayan, fakat transfer niteliğindeki faaliyetlerden oluşur. Bu grup faaliyetler vergileme açısından fazla önemli değildir.

Mali mevzuatımıza göre, ilgili vergi dairelerine kayıt olmayan kişi veya kuruluşların tüm ticari işlemleri “kayıt dışı” olarak tanımlanmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi iki açıdan büyük bir öneme sahiptir. Bir defa, toplam ekonominin bir bölümü resmi kayıtlara girmediği sürece, ekonominin gerçek boyutunu ve ekonomik büyüklüklerin görece ağırlığını saptamak olası değildir. Örneğin, kayıt dışı ekonominin gerçek boyutu bilinmeden işsizlik oranı, kamu kesiminin büyüklüğü gibi oranların doğru olarak saptanması olası değildir. Buna bağlı olarak, ekonomik sorunlara doğru tanı koymak ve geliştirilen politikaların uygulanışında da etkinliğin sağlanması olası değildir.

Kayıt dışı ekonominin varlığı mali açıdan da önemlidir. Zira, kayıt dışı kesim, aynı zamanda vergi-dışıdır. Başka bir ifade ile, kayıt dışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına da gelmektedir. Kayıt dışı ekonominin aynı anda vergi-dışı olma özelliği, ekonomik dengeler açısından ikili bir yapıyı gündeme getirir. İkili yapının varlığının ekonomik ve mali dengeler açısından önemli bir sakınca oluşturması, sadece böyle bir yapının varoluş dönemlerinde ortaya çıkan yanlış kaynak dağılımına bağlı bulunmamaktadır.

Ancak böyle bir yapılanma ve bu yapılanmanın oluşturduğu statik denge durumu, enformel ekonomi ile mücadeleyi de güçleştirmektedir. Zira, kayıt dışı ekonomi ile mücadele, kurulu ekonomik dengeleri bozacağından dolayı, sadece bozulan çıkarlar nedeni ile güçlükle karşılaşmaz, aynı zamanda, yeniden oluşacak kaynak dağılımı açısından da dikkatle izlenmesi gereken bir politikayı gerektirir.

Kayıt dışı ekonominin diğ er bir şekli olan yasa dışı faaliyetler toplumun zararlı ve ahlak dışı olarak gördüğü, kötü olarak nitelendirdiği kanunen yasaklanmış faaliyetlerdir. Kayıtlı ekonomik faaliyet olarak yürütülmesi yasaklanmış olan faaliyetler doğal olarak kayıt dışı faaliyetlerdir. Ekonomik faaliyetlerden bir kısmının çeşitli sebeplerle yeraltına kayması vergilendirilebilir kaynakların da yeraltına kayması anlamına gelmekte ve sonuçta vergi kaybı doğmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesi halinde ilgililer sadece vergi cezaları ile cezalandırılırken, yasa dışı faaliyetleri yapanlar vergi cezalarından ayrı olarak ilgili kanunlardaki hapis ve para cezaları ile cezalandırılırlar. Daha çok kamu düzenini ilgilendiren ve devletin güvenlik güçlerinin uğraşı alanı içinde olan bu faaliyetleri, silah, uyuşturucu, kıymetli maden ve tarihi eser kaçakçılığı, kalpazanlık, sahte pasaport, vize ticareti, gayri yasal iş takibi, çek-senet tahsilatı, tefecilik, rüşvet, kadın ticareti ve organ ticareti olarak saymak ve bu sayılanları artırmak mümkündür (Sarılı, 2002; 41).

Kayıt dışı ekonominin, farklı fakat yine de birbiri ile bağlantılı birçok unsuru içinde barındıran karmaşık bir olgu olduğu söylenebilir. Kayıt dışı ekonomi kapsamına giren faaliyetler genel olarak belirtilecek olursa (Altuğ, 1994; 113);

- Vergi ödememek amacıyla muhasebe kayıtlarında yer almayan ve maliye idaresinden saklanan işlemler. (Fatura ve benzeri belge kullanmaksızın yapılan mal veya hizmet alım satımı, sahte muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgelerle yapılan mal ve hizmet alım satımı, herhangi bir şekilde kaydı tutulmayan ve miktarı bilinmeyen vergiden muaf veya müstesna kazanç ve iratlar, menkul veya gayrimenkul sermaye iratlarının hiç beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi v.b.)

- Yasadışı olması nedeniyle maliye idaresine bildirilmeyen işlemler (Kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, fuhuş, kumar, tefecilik, hırsızlık, yolsuzluk vb. faaliyetler)

- Gümrük vergisini az ödemek için noksan beyan olunan ihracat ve ithalat işlemleri

- Piyasaya intikali gerekmeyen ve evlerde aile fertlerinin yaptıkları faaliyetler (tarımsal faaliyetler, tamirler, ev işleri v.b.)

- Aile bütçesine direkt katkı sağlayan küçük çaplı faaliyetler (Çocuk bakıcılığı, ev temizliği, özel ders verme, part-time çalışma karşılığı elde edilen gelirler v.b.)

Kayıt dışı ekonominin belirgin niteliği, kayıtlı ekonomiye paralel ikinci bir sektör oluşmasına neden olması ve oluşan bu sektörün faaliyetlerinde devletin resmi düzenlemelerine uyulmamasıdır. Ayrıca devletin resmi istatistiklerinde de görülmeyen bu sektörün, vergi ve diğer mevzuatlar gereğince herhangi bir ödemede bulunması da söz konusu değildir. Kayıt dışı ekonominin varlığının gelişmiş ülkelerden az gelişmiş ülkeler doğru artış eğilimi içinde olduğu (Kalça, 1995; 45) yapılan araştırmalarda görülmektedir.

Kayıt dışılık nizamsızlığı da beraberinde getirir. Kayıt dışı işçilikte asgari ücret seviyesi, azami çalışma saati, ek bir işte çalışma yasağı, iş güvenliği, iş ve işçi sağlığı standartları ve ayırım gözetmeyen kurallar söz konusu değildir; kayıt dışı çalışan işçi, kayıtlı ekonomilerde kamu yönetimi ve işçi sendikaları tarafından temin edilen ücretli tatil izni, hastalık izni, sağlık sigortası emeklilik gibi imkanlardan faydalanamazlar. Yine, bu işlemler vergilendirilmemişlerdir. İşçi ücretlerinden gelir vergisi stopajı yapılmaz, sosyal ve sigorta primleri tahakkuk ettirilmez. Görülüyor ki bütün bu uygulamalar, kamu yönetimini kandırmak üzere işçiyle işveren arasında oluşturan danışıklı dövüş şeklini almıştır. İşverenler maaş ve istihdam vergilerinden kaçınmak ve işçilik masraflarını azaltmak suretiyle kazanç sağlarlar. Bunlara ek

olarak bu işlemler ölçülemezler. Bu faaliyetler hükümete bildirilmediği için ekonomiyle ilgili resmi istatistiklere direkt olarak yansımaz (Altuğ, 1999; 9-10).

Bu çalışmada kayıt dışı ekonominin ele alınışı vergi yönünden olacak ve vergi kayıpları nedeniyle devlet gelirlerinin yetersizliği ve buna ilişkin olarak vergi denetiminin etkinliğinin sağlanabilmesi için neler yapılabileceği belirtilecektir.

1.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri

Konuya iktisadi açıdan bakarsak, kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında en temel sebebin insan ihtiyaçlarının sonsuz fakat kaynakların sınırlı olması gerçeğinde yattığını görürüz. Bilindiği üzere insan nefsi sürekli daha iyiyi daha güzeli arar ve bu doğrultuda daha iyi bir hayat şartını sağlayabilmek yani daha çok gelir ve servete sahip olmak ve harcama yapabilmek için kazancını devletle paylaşmayı arzu etmez. Çünkü kayıt içine girdikçe vergi yükü artacağı veya başlayacağı için, kişinin marjinal tüketim ve tasarruf eğilimlerine göre, harcamaları veya tasarrufları azalacaktır.

Bunun yanında iktisadi faaliyetlerini kayıt dışında sürdüren bir kişi, alıştığı tüketim düzeyinden daha düşük bir tüketim düzeyine geçmek istemeyecektir. İktisatta duosenberry etkisi olarak adlandırılan bu etkiyi vergilendirme açısından düşünürsek, kayıt dışı kalarak vergi ödemeyen kişi ödemediği vergi kadar tüketim veya servetini artırmaktadır. Kayıt içine girmesi sebebiyle ödeyeceği vergi kadar refahı azalacak olan kişi, kayıt içine mümkün olduğunca girmemeye gayret edecek ve faaliyetlerini kayıt dışında sürdürmeye çalışacaktır. Dolayısıyla bütün sorunların temelinde insanların doyumsuz arzuları ve kendi faydalarını maksimize etme isteği yapmaktadır. İşte günümüzde dünyanın hiçbir ülkesinde sıfırlanamayan, ülkemizde de büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kayıp ve kaçakları günümüzün en önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin nedenleri, ele alınan ekonomilere göre farklı şekilde tanımlanıp sınıflandırılabilir. Böyle bir tanımlama ve sınıflama gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde büyük farklılık göstermektedir. Kayıt dışı ekonomiyi

gelişmiş ekonomiler bağlamında ele alan yazarlar genelde iki önemli neden ileri sürmekte (Tanzi, 1980; 70 ve Allingham-Sandmo, 1972; 323-338). Bunlardan birincisi vergisel faktörler, ikincisi ise kamunun vergi-dışı müdahale ve yasaklamalarıdır.

Vergisel faktörler de kendi içinde, vergi oranlarındaki değişimler, vergi kaçığının yakalanma olasılığı ve vergi cezalarının şiddeti olarak, üç ana gruba ayrılmaktadır (Önder, 2001; 19).

Yükümlülerin vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtularak, üretim maliyetinde avantaj sağlamak ya da kullanılabilir net gelirlerini yükseltmek amacı peşinde olabilecekleri çok büyük bir olasılıktır. Ancak, vergi yükünden kurtulmaya çalışan yükümlünün davranışı, vergide olduğu gibi, iki ayrı yöndeki etkinin net sonucu olarak ortaya çıkar. Birinci etkiye gelir etkisi adı verilir ve bu etki altında mutlak gelir kaybına uğramak istemeyen yükümlü risk alma eğiliminden uzak durur ve bu davranışın sonucunda kayıt dışı ekonomiye kaymaz. İkinci etki ise, vergi vermek ve kaçırmak arasında yükümlüyü ikinci alana iter ve yükümlü risk alarak kayıt dışı alanda faaliyetini sürdürmeye başlar.

Söz konusu gelir ve ikame etkilerinin bileşkesi biçiminde ortaya çıkan net etkinin gücü, vergi oranları, yakalanma oranı ve cezanın şiddetine bağlı olarak belirir. Vergi yükünün yüksek olması, açıktır ki, vergi dışına çıkmanın getirisini yükselteceğinden dolayı, kayıt dışı alanı genişletir. Buna karşın, bireyin yakalanma olasılığının artması ve cezanın yüksekliği yükümlüleri risk almadan uzaklaştırır.

Vergi oranlarının vergi kaçırmadaki etkisinin bertaraf edilmesinde vergi idaresinin rolü açıktır. Vergi idaresi yükümlüleri ne derece yakından izleyebilirse, vergi dışına çıkma eğilimi de o derece azalır. Vergi idaresinin yükümlüleri vergi sonrası olduğu kadar vergi öncesi aşamada da izlemesi çok önemlidir. Bilgisayar destekli yaygın ve yatay denetimli devamlı izleme ağının varlığı, salt vergi sonrası yapılan detaylı incelemelerden daha da önemlidir.

Vergi cezalarının yüksekliği de, açıktır ki, vergi dışına çıkışlar üzerinde negatif etkisi olan bir faktördür. Vergi cezalarının yüksekliği özellikle yakalanma olasılığının düşük olduğu koşullarda önemli olmaktadır.

Vergi karşısında gelişen reaksiyoner davranışlar ve bunun sonucu olarak gerçekleşen vergi dışına çıkış ile ilgili ilk standart teorik yaklaşım Allingham ve Sandmo (1972) tarafından, belirsizlik koşulu altında gelişen karar süreçleri ortamında geliştirilmiştir. Buna göre, vergi kaçırma davranışı, vergi oranları kadar verginin uygulanışına da bağlıdır. Ancak sonraki çalışmalar, bu genel görüşü doğrulamakla beraber, marjinal oranların vergi dışına çıkmada fazlaca belirleyici rolü olmadığını ortaya koymuştur (Juan-Lasharas-Mayo, 1994; 100). Bu çalışmada, vergi kaçırmaya yönelik davranışsal kalıpların salt parasal faktörlere dayandırılmayacağı, bunun yanında, çok çeşitli bireysel ve sosyal faktörlerin de önemli olduğu ileri sürülmüştür.

Vergi kaçırma konusunda yapılmış olan başka araştırmalarda da vergi kaçırma dürtüsünün salt vergi yükü ile açıklanamayacağı, bunun yanında çok sayıda bireysel ve sosyal faktörlerin bulunduğu ileri sürülmüştür (Crane-Nouzad, 1994; 114-115). Bu faktörler arasında yükümlünün cinsiyeti ve medeni durumu da yer almaktadır. Bu araştırmalarda kadınlara göre erkeklerin, evlilere göre bekarların daha çok vergi dışına çıkma eğilimi taşıdığı ortaya koyulmuştur.

Vergi beyannameleri ya da beyannamelerin veriliş biçimi dahi vergi kaçakçılığında rol oynayabilmektedir. A.B.D.'de sermaye kazançları vergisi oranının düşük olmasına rağmen, düşük beyanda bulunmanın kolay olması nedeni ile, bu alanda çoğunlukla düşük beyanda bulunulduğu belirtilmektedir (Yılmaz, 1996; 20).

Kayıt dışı ekonominin oluşumunda, özellikle gelişmekte olan ekonomilerde ekonominin genel verimsizliği ve yaygın işsizlik önemli etkenlerdir. Üretim sürecinde varolan genel verimsizlik düzeyi, yükümlüyü, karı arttırmaya yönelik olarak, maliyet unsurlarından tasarrufa yöneltir. Bu yöneliş, vergi dairesine düşük gelir göstermek ya da beyanname vermemek şeklinde ortaya çıkabilir.

Kalkınmakta olan ekonomilerde varolan ikili yapılanma, formel kesime de avantaj sağlar. Enformel kesimden girdi sağlayan formel kesim, avantajı nedeni ile girdi maliyetinde indirimli fiyat elde eder. Böylece, formel kesime girdi sağlayan enformel kesim, vergi dışına çıkarak sağladığı vergi avantajı ile formel kesime ucuz girdi sağlarken, aynı anda formel kesimde kar marjını yükselterek, bu kesimde oluşan birikime de katkıda bulunmuş olur.

Vergi dışına çıkışın vergi benzeri bir başka nedeni ise, emek üzerindeki sosyal güvenlik ve benzeri yükümlülüklerdir. Emek ücretini düşük göstererek ya da gizleyerek, söz konusu yükümlülüklerden kurtula bilinir. Vergi denetimi etkinliğine bağlı olarak, üretimde verimsizliği telafi edebilmek ve emek maliyetinden tasarruf sağlayabilmek için geniş bir enformel sektör yaratılır ve, ilginç olarak, söz konusu enformel sektör formel sektör tarafından da destek görür.

Kayıt dışı ekonominin oluşmasına neden olan diğer bir faktör de, devletin ekonomiye yasaklayıcı ve/veya düzenleyici müdahaleleri sonucunda, bu tür müdahalelerden kaçınmaya çalışanların kayıt dışı alana kaymalarıdır. Devletin ekonomiye yasaklayıcı veya düzenleyici müdahalesi sonucunda oluşan kayıt dışı sektör daha çok yasadışı ekonomi alanının genişletilmesine katkıda bulunur.

Devletin ekonomiye müdahalesi çeşitli piyasalarda veya sektörlerde yasadışı olmayan kayıt dışı faaliyetlerin oluşmasına neden olabilir. Devletin çalışma saatlerine, bazı sektörlerde fiyatlara ya da çalışma koşullarına müdahalesi enformel sektörün oluşumuna neden olabilir. Mal piyasalarında oluşan karaborsa, emek piyasalarındaki denetimsiz istihdam ya da para piyasalarında görülen tefecilik, hep kamu müdahalesi sonucunda oluşan enformel sektörlerin örneklerini oluşturmaktadır. Bu tür işlemler ve ekonomik faaliyetler milli gelir hesaplarına giriyor olabilir, fakat bunlar vergi dışı faaliyetlerdir.

Esasında kayıt dışı ekonomi oldukça kapsamlı bir yapıya sahiptir. Bu çalışmada ise konuya ağırlıklı olarak vergisel boyutu ile yaklaşmış, dikkatler daha

çok bu noktada toplanmak istenmiştir. Bu bağlamda kayıt dışı ekonominin nedenleri arasında önemli görünenler şu şekilde sıralanabilir:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri)
- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

Yukarıda belirtilen sınıflandırmayı mali, siyasi ve ekonomik nedenler olmak üzere üç başlık altında toplayabiliriz.

1.3.2.1. Mali Nedenler

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran en önemli nedenlerin başında vergilendirme ile ilgili sorunlar gelmektedir. Bunlardan ilki vergi oranlarının yüksek oluşu ve vergiye karşı oluşan direnç olarak belirtilebilir.

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Vergi oranlarının gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere nazaran yüksek olması kayıt dışı ekonominin boyutlarını genişletmiştir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde para talebi yaklaşımına göre 1990 yılında kayıt dışı ekonominin oranı %5.1 - 8.0 arasında tahmin edilmektedir. Bu ülkenin vergi tarifesi ise artan oranlı olup %15'den başlayıp %28'de son bulmaktadır. Gelişmekte olan ülkemizde ise o yılda vergi oranları %25'den başlayıp %55'de bitmekte idi ve kayıt dışı ekonominin de çeşitli hesaplamaların ortalaması olarak %14.8 olarak hesaplanmıştı. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyümesinde önemli bir role sahip olan yüksek vergi oranlarının düşürülmesinin, kayıt dışı ekonominin boyutunu önemli ölçüde düşürebileceğini ileri sürebiliriz.

Giles ve Caragata'nın 1996 yılında Kanada için yaptıkları bir araştırmaya göre Kanada'nın efektif vergi oranlarının %36.1'den %30'a azaltılması durumunda bunun kayıt dışı ekonominin GSYİH'ya oranını %15'den %13'e düşüreceğini tahmin etmişlerdir. Ekonomik büyüme ve diğer dinamik etkiler bir tarafa bırakılırsa vergi açığı aynı zamanda %5.4'den %3.9'a veya diğer bir ifadeyle 35.5 milyar Kanada dolarından 25.5 milyar Kanada dolarına düşecektir. Onlara göre devletin ekonomideki rolü daha da küçültülürse kayıt dışı ekonominin GSYİH'ya oranı %10'lar ve vergi açığı da GSYİH'nın %2.1'ler seviyesine düşer. Diğer bir ifadeyle kayıt dışı ekonomi 13.8 milyar Kanada dolarına geriler.

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta bir çok çalışmayla kanıtlanmıştır. Ancak bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalın üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında esasen ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kayış söz konusu olur bu durumda da kayıtlı ekonominin boyutu küçülür.

Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına giderler, bu durumda da vergi adaleti gittikçe bozulur, istisnalardan yararlanamayanlar kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilirler. Ayrıca, istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine de sebep olmaktadır .

Kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri de katma değer vergisi oranlarının yüksekliğidir. Bu durum fatura-fiş pazarlığını hızlandırmakta ve belgesiz alış-veriş yaygınlaştırmaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi oranlarının düşürülmesi bu tür pazarlıkların azalmasına sebep olacaktır. Avrupa Birliği, katma değer vergisinde iki veya üç oranlılığa yönelik bir harmanizasyon arayışı

içerisindedir. Ülkemizin de bu uyumlaştırmaya katılabilmesi içinde K.D.V oranları düşürülmesi gerekmektedir. Örneğin; normal oran %8, temel gıda maddeleri ile kültür ve eğitim amacı taşıyan mal ve hizmet teslimlerinde %4, lüks tüketim malları içinde %16 olarak düzenlenebilir. Ayrıca hangi malların lüks hangilerinin zorunlu olduğunun da baştan düzenlenmesi gerekmektedir. 21. Yüzyıla girdiğimiz bu yıllarda zorunlu bazı malların hala lüks kategorisinde vergiye tabi tutulması uygulamasından vazgeçilmesi gerekmektedir.

Amerika'da da ulusal bir perakende satış vergisinin, ulusal gelir vergisinin yerine oranının artmasıyla, birincil endişe konusu olarak vergi erozyonunun liderliğinde yaygın bir vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın ortaya çıkması söz konusudur. Daha açık bir ifadeyle vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının artış göstermesi ve dolaysız vergilerin payının azalması kayıt dışılığa sebebiyet verecek olumsuz bir gelişmedir.

Bütün bunlara ilave olarak akademik çevrelerce ve diğer uzmanlarca, mükellefin vergiye karşı tepkisinin, özellikle psikolojik kaynaklı yönünün, bilimsel ve teknik bir zeminde incelenmesi hususu ihmal edilmiş ve bu konuda genellikle vergi mevzuatı ile vergi idarelerinin eksikliklerinin ön plana çıkarılması ile yetinilmiştir. Ayrıca Beş Yıllık Kalkınma Planlarında vergi ile ilgili yapısal düzenlemeler sıralanmış ancak bu hususa değinilmemiştir.

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran mali nedenlerden ikincisinin vergi ortamının belirsizliği olduğunu söyleyebiliriz. Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" kitabının son cildinde yer alan vergileme ile ilgili prensiplerden biri de vergide kesinlik ilkesidir. Bu ilkeye göre mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmesi gerektiği esası vardır.

Türk vergi mevzuatı, çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu kararı ve genel tebliğle uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer maddeler, geçici maddeler, değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini de zedelemektedir. Bu nedenle vergi yasalarının yeniden düzenlenmesi

gerekmektedir. Bu arada mevzuatın vergi idaresi ve mükelleflerce rahatça izlenebilmesi için vergi ile ilgili her türlü hükmün vergi yasalarında yer almasında yarar vardır. Yine vergi kanunları ile Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu arasındaki uyumsuzluklar giderilmelidir. Vergi mevzuatının uluslararası ilişkilerde yeni durumlarla uyumlu hale getirilmesi gereklidir.

Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade, kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Vergilerin basit olması, hem vergi idaresinin hem de vergi mükelleflerinin işini kolaylaştırmaktadır.

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran mali nedenlerden biri de, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin yetersizliğidir. Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebeci ve mali müşavirler vergi kaybının önlenmesinde çok önemli bir role sahiptirler. Vergi kaçakçılığının önlenmesinde; bilhassa sahte fatura temininde, mal bedeli yüksek gösterilerek maliyet ve giderler şişirilmektedir. Dolayısıyla, muhasebeci ve müşavirlik hizmeti yapanlar, bu hususta çok hassas davranmalı, davranmayanlar hakkında da ağır müeyyideler getirilmelidir.

Bu konuda en önemli problemlerden biri de bu mesleği icra edenlerin nitelikleridir. Vergi ve muhasebe ile çok fazla ilgisi olmayan çeşitli meslek mensuplarının, mesleğin çekiciliği noktasından hareketle yapmış oldukları baskılar sonucu, bir uzmanlık niteliği gerektiren Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kolayca geçebilmelerine olanak tanınmış olması, bu mesleği sıkıntıya düşürmeye başlamıştır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun çıkışı sırasında ve daha sonradan, bu mesleklerin gelecekteki parlak yerini gören bazı kesimler ve meslek mensupları bu yasanın kapsamı içine girmeye çalışmışlardır. İlginç olan ise bazı grupların bu meslekle ilgisi olmamasına rağmen Yeminli Mali Müşavirlik hakkını almayı başarmış olmalarıdır.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde belki de en etkili olanı denetim mekanizmasıdır. Mükellefler kendilerinin ne kadar az denetleneceğini bilirlerse vergi kaçırma konusunda o oranda cesaretli olacaklardır. Fakat ülkemizde vergi inceleme oranları son derecede düşük orandadır (%2-3). Bunun temelinde de vergi inceleme elemanlarının sayıca yetersiz olması, vergide uzmanlaşan kişilere özel sektörden son derecede cazip tekliflerin gelmesi ve kamunun bu elemanları bünyede tutacak imkanlar sunamaması gelmektedir. İnceleme elemanlarının bir grubunun ayrıca tahkikat, teftiş ve idarecilikle görevlendirilmeleri de vergisel incelemelerde yoğunluğu azaltmaktadır. Bu kişilere iyi özlük haklarıyla beraber, belli bir süre kamuda çalışma zorunluluğu getirilebilir.

Mükellefin vergiye uyum gösterememesinde yönetimin de etkisi olabilmektedir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı güdüsü, vergiye uyumsuzluktan kaynaklanabilmektedir. Denetimin ve cezaların düşüklüğü, risk alma eğiliminin güçlü oluşu, vergi oranlarının yüksekliği kaçakçılık davranışı için tam olarak yeterli değildir. Ayrıca kaçakçılık fırsatlarının da varlığı gerekir. Bu fırsatların iyi bir vergi idaresi ile ortadan kaldırılması yani vergi mevzuatındaki boşlukların düzeltilmesi kayıt dışılığı azaltacaktır.

Vergi idarelerinin de bu bağlamda verimli çalışma koşullarına ulaştırılmaları şarttır. İlk olarak Türkiye çapında vergi daireleri arasında ve diğer devlet daireleri ile çok hızlı bir şekilde çalışacak bilgisayar ağının kurulabilmesi ve daireler arasında eş güdümün sağlanması gerekmektedir. Mükelleflerin bütün iktisadi işlemlerinin takip edilmesinde bilgisayar sistemine süratle geçilmeli ve çalışmalar hızlandırılmalıdır. Bunun yanında vergi kaçakçılığının en çok gerçekleşme imkanı bulduğu nakit paradan plastik para adı verilen kredi kartı, banka kartı ve çek gibi bankaların aracı olacağı bir ödeme sistemine geçilmelidir. Fatura verme sınırında olduğu gibi belli bir meblağı aşan ödemeler çek veya kredi kartı ile ödenmesi zorunluluğunda olmalıdır.

Esasen yapılan analizler göstermiştir ki vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, varlığı kabul edilen fakat hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırılamayan olgulardır. Vergi yapısında gerçekleştirilen değişiklikler de bunu tam önleyemez ve

bu değişiklikler vergi idaresinin tecrubesini, başka bir deyişle uzmanlaşmasını engelleyerek vergi erozyonunun sürmesine katkı sağlar.

1.3.2.2. Siyasal Nedenler

Mükelleflerin kayıp ve kaçaklar konusunda davranışlarını etkileyen en önemli belirleyicilerden birisi de siyasal iktidarların tutumudur. Ülkemizde siyasal iktidarlar, genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte ve vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedirler. Bundan başka siyasal partilerin vergileme konusunda da değişik görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğundan, politik istikrarın bulunmadığı ülkemizde her seçim döneminde mükelleflerin beklentileri başlamaktadır. Her şeye yeniden başlanacak havası verilen “vergi paketi” projelerinin çokluğu, ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırdığından, yükümlüler kendi kararlarıyla kişisel çıkarlarını korumaya yönelmektedirler.

1950 yılından günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, iktisadi kriz dönemlerinin hemen arkasından, kamu gelirlerini artırmak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Siyasi karar mekanizmalarına baskı imkanı olan grupların faaliyetleri yasal olarak vergi dışı bırakılmıştır Aşarın kaldırılmasıyla çiftçi kesiminin rahatlatılarak geniş halk kesiminin desteği temin edilmiştir. Azalan aşar vergisi geliri istihlak vergisi ile telafi edilmiştir. Bir vergi yükü azalırken diğeri artırılmıştır. Ayrıca 1980 sonrasında verilen teşvikler, konulan istisna ve muafiyetler, dengesizliği büyüttüğü gibi, piyasa payı yüksek; her alanda faaliyet gösteren işletme türlerini - holdingleri - ortaya çıkarmıştır.

Bu arada daha önce mevcut olan servet beyanı müessesesinin kaldırılmasının haklı sebepleri ortaya konabilmiş değildir. Türkiye Büyük Millet Meclisi ile pek çok meslek sahiplerinin ve pek çok kurum yöneticileri ile üyelerinin mal beyanına tabi tutulduğu ülkemizde vergi mükelleflerinin mal beyanının dışında bırakılması haklı sebeplerle savunulamaz. Bu bakımdan gerek kara paranın aklanmasının önlenmesi

gerekse kayıt dışı ekonomiden sağlanan kazançların vergilendirilmesi için servet beyanı müessesesinin yeniden yasallaştırılmasına ihtiyaç vardır.

Kayıt dışı ekonomiye sebep olan siyasi nedenlerden bir tanesi de sık tekrarlanan vergi aflarıdır. Vergi aflarına mümkün olduğunca yer vermemeye çalışılmalıdır. Çünkü mükelleflerin ileride bir vergi affı olabileceği yönünde beklentisinin olması vergi ödeme konusunda esnek davranmalarına yol açacaktır.

Vergi aflarının diğer olumsuz bir etkisi de vergilendirmede adalet ilkesinde görülmektedir. Vergisini zamanında ödeyen mükellefler, vergisini ödemeyip cezalı duruma düşen fakat sonrada bu cezaları affedilen mükellefleri gördüklerinde gelecek vergilendirme dönemlerinde ödemeleri gereken vergiyi ödememe yollarını aramaktadırlar.

1.3.2.3. Ekonomik Nedenler

Kayıt dışı ekonominin yoğun bir şekilde yaşandığı ülkelerde en önemli ekonomik sorunlardan birisi de enflasyondur çünkü enflasyon mükelleflerin fiktif karlarının da vergilendirilmesine neden olmaktadır. Özellikle artan oranlı gelir vergisi tarifesine sahip olan ülkelerde gelir dilimi kaymasıyla mükellefler, reel gelirleri artmasa da daha üst bir gelir dilimine kayarak vergi yükleri hızlı bir artış trendine girmektedir. Bu durum da mükelleflerin bazı kazançlarının vergi idaresinden gizlenmesi sonucunu doğurur. Bunun sonucu olarak da devlet yetersiz kalan vergiler sebebiyle sınırsız bir şekilde borçlanma ve para basımına gider ve faiz oranlarının yükselmesiyle enflasyon oranı artar ve akabinde de gelir dağılımındaki denge bozulur.

İktisat teorisi, bireyi rasyonel davranan ve bunun sonucunda da refahını azamileştirme çabası içinde bir varlık olarak ele almaktadır. Vergi kaçakçılığı, mikro ekonomi çerçevesinde, rasyonel davranan bireylerin belirsizlik veya riziko şartlarında refahlarını artırma çabası içinde karar vermeleridir. Birey vergi kaçırarak daha az gelir vergisi ödeyerek - daha az gelir kaybına uğrayacak ve faydasını

artıracaktır.

Kayıt dışılığın ekonomik sebeplerinden birisi de milli gelirin ülke içerisinde bireyler ve firmalar arasında adil dağılmamasıdır. Gelişme yolundaki ülkelerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst tabakaların yoğunluğu; kayıt dışı ekonominin önemli nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Bu durum özellikle küçük aile şirketlerinde görülmektedir. Küçük şirketler, büyük firmalarla rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına imkan buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedirler. Bu firmalarda, denetim ve belge düzeni büyük ölçekli firmalara göre daha düşük seviyede olduğundan kaçakçılık eğilimi de artış göstermektedir. Bunun yanında gelir dağılımındaki bozukluk küçük yaştaki çocukların kayıtsız olarak çalışmalarına yol açtığı gibi marjinal kesimi (ayakkabı boyacılığı, jetonculuk, işportacılık v.b.) genişletmekte bu sektörde de işlemlerin kayıt dışı tutulması sebebiyle vergi kaçakları artmaktadır. Dolayısıyla istikrarlı bir istihdam politikasıyla yeni iş yerlerinin açılması marjinal kesimi azaltacağı gibi işgücünün kayıt altına alınmasında önemli bir politik araç vazifesi görecektir. Tabii ki bu bağlamda nüfus politikasının da düzenlenmesi, aile planlamasına önem verilmesi gerekmektedir. Çünkü, nüfusun kontrolsüz bir şekilde artması kayıt dışı istihdamı, peşinen de kayıt dışı gelirleri artıracaktır.

Bazen bazı firmalara tanınan istisnalar bunlardan yararlanamayanlar için geçerli bir vergi kaçakçılığı nedenini oluşturmaktadır. Örneğin yatırım indiriminden ancak belirli yatırım tutarlarını geçenler faydalanabilmektedir. Bu durum, bu tutarlara ulaşamayan kişi veya firmalara karşı haksız rekabeti oluşturabilecektir. Çünkü yatırım indiriminden istifade eden bir gerçek veya tüzel kişilik, maliyetlerini azalttığı için mallarını daha düşük fiyatlarla piyasaya sürebilecek bu durumda yatırım indiriminden yararlanamayan firma açısından haksız bir rekabeti doğuracaktır. Bu gibi istenmeyen sonuçların doğmasının önlenmesinde, kanuni düzenlemelerin çok titiz yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla Mükellefler arasında farklı vergisel yükümlülükler doğuracak kanuni düzenlemeler kayıt dışı ekonominin boyutlarını genişletecektir.

Emek üzerindeki vergi baskısının azaltılması, sermaye ve ekonomik sistem açısından faydalı sonuçlar doğuracaktır. Şöyle ki; brüt ücret- net ücret açıklığının daraltılması istihdamı artıracak, kayıt dışı istihdam yönündeki basınçları azaltacaktır. Bunun dolaylı bir sonucu ise gelir vergisi ve SSK primi tahsilat artışı olacaktır. Dolayısıyla bu kurumların borçlanma gereksinimleri azalacak ve enflasyonist baskılarda bir nebze de olsa azalış gösterecektir

1.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Oluşum Nedenleri

Kayıt dışı faaliyetleri teşvik eden ve kayıt dışı ekonomiyi genişleten en önemli faktör vergi yükü ve sosyal güvenlik primleridir. Kamunun üretimden vergi ve vergi benzerleri şeklinde aldığı pay arttıkça, ekonomik birimler faaliyetlerini kısmen ya da tamamen denetimden uzak devam ettirmek isteyeceklerdir. Vergi yükü dışında regülasyonlar da kayıt dışı ekonominin ayrıca önemli sebeplerinden biridir.

Ancak devlet tarafından getirilen bu düzenlemelerin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisi iki yönlüdür. Bir taraftan devletin aşırı varlığı, iktisadi faaliyetleri kayıt dışına iteleyeceği için, kayıt dışı ekonomide pozitif bir etkiye sahipken, diğer taraftan yolsuzlukla ya da suçla mücadele gibi alanlarda getirilen düzenlemeler, kayıt dışı ekonomi üzerinde negatif bir etkiye sahiptir.

Ekonomik birimlerin kamu yönetimine ve kamu kaynaklarının kullanımına ve verimliliğine dair düşünceleri de kayıt dışı ekonomiyi büyütecek ya da azaltacaktır. Devletin yaptığı harcamalara karşı duyulan şüpheler toplumdaki vergi bilincinin zayıflamasına neden olabilir. O toplumu oluşturan bireyler, devletin vergi gelirinin etkin olmayan verimsiz harcamaları artıracığını düşünebilir ve mümkün olduğunca daha az vergi ödeme yoluna gidebilir. Kayıt dışı ekonominin hızla genişlemesi devletin gelirlerini azaltacağından, devlet önceki vergi gelirine ulaşabilmek için vergileri artırmak zorunda kalacaktır. Artan vergiler ise kayıt dışı ekonominin daha fazla büyümesine neden olacaktır.

İşsizlikteki bir artışın kayıt dışılığı artırması da, azaltması da beklenebilir. İşsizlik oranının yüksek olması, kayıt dışı ekonomiye giriş ve çıkışların daha zahmetsiz olacağı varsayımı altında, kayıt dışında çalışmayı teşvik ederek, kayıt dışı ekonomiyi büyütebilir. Özellikle kayıtlı sektörün yeterince istihdam yaratamaması ve kayıtlı ekonomideki işleri araştırma sürecinin maliyetli olması, insanları kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yöneltir. Böylece kayıt dışı sektör, genişleyen işgücünün önemli bir kısmını kapsamına alır ve üretimi artırır. Fakat işsizlik oranı ekonominin bütünü hakkında bilgi verdiğinden, yüksek ve sürekli artan bir işsizlik oranı, aynı zamanda ekonominin her iki sektöründe de işverenlerce sunulan işlerin azalması anlamına gelecektir. Dolayısıyla, yüksek bir işsizlik oranı kayıt dışı ekonominin hacmi üzerinde azaltıcı yönde bir etkiye de neden olabilir.

Kişi başına harcanabilir geliri düşük olan ülkelerde, kayıt dışı ekonominin hacminin de daha geniş olacağı söylenebilir. Örneğin kayıtlı işten elde edilen gelir belirli bir yaşam düzeyi için yeterli olmadığında, ikinci bir işte çalışma arzusu çok daha güçlü olacaktır (Çetintaş ve Vergil, 2003).

1.3.4. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Literatürde kayıt dışı ekonominin. etkileri bahsinde olumlu ve olumsuz etkiler üzerinde durulurken, bunlar içerisinde olumsuz etkilerin ağırlığı gün geçtikçe artış göstermektedir. Kayıt dışı ekonominin olumsuz etkileri, ekonomi üzerinde, rekabet üzerinde ve sosyal güvenlik sisteminde olabilmektedir. Bunun yanında kayıt dışı ekonominin az da olsa olumlu yanları bulunmaktadır.

1.3.4.1. Kayıt Dışı Ekonominin Olumlu Etkileri

Kayıt dışı ekonominin olumlu etkilerinden ilki olarak kayıt dışı ekonomi ile GSMH seviyesi arasında gösterilen pozitif yönlü ilişki gösterilmektedir. Kayıt dışı ekonominin boyutunun arttığı durumda GSMH seviyesinin daha yüksek olması başlıca iki sebebe dayandırılmıştır. Bunlardan ilki, kayıt dışılığın arttığı dönemlerde ücret ödemelerinden vergi kesilmeyeceği için emek talebinin emek fiyatına

esnekliğinin yüksek olduğu varsayımı altında, emek talebinin artacağıdır. Yani kayıt dışı ekonomi istihdamı artıracaktır. Çünkü, işverenler daha düşük işçilik maliyetleriyle karşılaşacaklar, işçilerin ise reel ücretleri artacaktır. İkincisi ve daha da önemli olanı ise, GSMH kendi başına tüketim düzeyinden etkilenecek ve tüketimin artmasıyla çarpanın etkisiyle GSMH seviyesi yükseltecektir.

Kayıt altında bulunan ekonominin yüksek maliyetler, kapasitenin eksik kullanımı ve kaynakların sınırlı olması gibi nedenlerle herkese iş yaratma imkanı yoktur. Kayıt dışı ekonomi, açıkta kalan bu işsiz kitlelere iş imkanı sağladığı için bir çok insanın geçim kaynağı olma özelliği taşır. Kayıt altında olan sektörlerde çalışanlar, eğitim düzeyleri belirli bir seviyede ve ayrıca kalifiye elemanlardır. Kayıt dışı ekonomide ise, her seviyeden insana istihdam olanağının sağlanması hem işsizliği azaltır hem de işverenlere daha düşük maliyette işgücü çalıştırma olanağı sağlar. Kayıt dışı ekonomi, bir yandan çalışanlar arasında haksız rekabet yaratırken, diğer taraftan da resmi ekonomiye göre üretim maliyetlerinin düşük olması nedeniyle iç ve dış piyasalarda rekabet gücünü artırmaktadır. Çeşitli nedenlerle kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye kayan gelirler, tasarruflar üzerinde çarpan etkisi yaratarak ekonomiye canlılık getirir ve rekabet gücünü artırır. Kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirler kayıtlı ekonomide yer alan mal ve hizmetlere talep yaratmaktadır. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirlerin tüketim aşamasında kayıt altına alınma ihtimali söz konusudur. Diğer bir ifadeyle, elde edilmesi aşamasında kayıt altına alınamayan gelirler harcanması aşamasında kayıt altına alınabilir. Yine kayıt dışı ekonomi, ekonomide katma değer yaratması bakımından da ekonomik büyüme oranının yüksek çıkmasına yardımcı olur (Sarılı, 2002; 41).

Kayıt dışı ekonomi, vergiye tabi geliri azaltmak suretiyle fiili vergi oranında düşüş meydana getirir. Bu düşüş, kullanılabilir geliri artırır. Bu durumda ekonomide kullanılmayan yani atıl kapasite varsa marjinal tüketim eğilimine de bağlı olarak tüketim mallarına talep artar, dolayısıyla yatırım mallarına olan talep seviyesi yükselir ve sonuçta yatırımların artmasıyla milli gelir seviyesi yükselişe geçer. Bazı kişiler, ekonomik faaliyetlerini kayıt dışında tutarak daha az vergi öderler. Daha az vergi ödemenin sonucunda bu kişilerin yatırımlara yönlendirecekleri fonları artar. Bu

fonlar yatırımlara yönlendirildiği takdirde üretim artar dolayısıyla elde edilen gelirler de artar. “Devlete verilen vergiler yerinde kullanılmamakta (yolsuzluklar, yersiz harcamalar, gereksiz tüketim, çalışmayan kişilere maaş verilmesi vb.), kayıt dışı işlem sonucu devlete verilmeyen vergiler ise, üretime, istihdama, yatırıma kaynak teşkil etmekte, vergi kaçırarak kaçırıldığının (kazandığının) kıymetini daha iyi bildiğinden yerinde/zamanında harcamaktadır” (Altuğ, 1994b: 67).

Kişi ve kurumlar, vergiyi oto-finansman yöntemi olarak kullanarak büyümelerini sürdürebilmektedirler. Ekonomik büyümenin öncelikli tercih edildiği bir ülkede; eğer alınan vergilerle devlet tarafından gerçekleştirilen büyüme oranı, bu vergiler mükelleflerin elinde kalsaydı sağlanacak büyümeden daha düşük ise, kayıt dışı çalışmanın olumlu sonuçlar meydana getireceği ileri sürülebilir. Aynı zamanda, kayıt dışı çalışan ekonomik birimlerin kayıtlı ekonomik birimler karşısındaki rekabet avantajı ve hareket yeteneği dikkate alınırca ekonomik büyüme ivme kazanabilir.

Kayıt dışının yararları arasında sayılan bir diğer özellik de kayıt dışılığın toplumda sosyal patlamaları engelliyeceği yolundaki görüştür. Bu görüşe göre mükellefler ağır bir vergi yükü altında ezilmektedirler, dolayısıyla hayatîyetlerinin devamı açısından vergi kaçırmak zorunda kalmaktadırlar. Böyle bir durumda devletin vergi gelirlerinde azalma olmakta fakat sosyal patlamalar da engellenmekte ve buna ilave olarak ekonomiye canlılık getirilmekte, resesyon ve depresyon görülmemektedir.

Her ne kadar teoride kayıt dışı ekonominin olumlu yanlarına değinilse de kayıt dışı ekonominin özellikle uzun dönemde bir çok olumsuz etkiyi beraberinde getireceği açıktır. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin olumlu etkilerine bakarak kayıt dışı ekonomiyi önleme konusundaki mücadeleden vazgeçmemek gerekmektedir.

1.3.4.2. Kayıt Dışı Ekonominin Olumsuz Etkileri

Kayıt dışı ekonominin bir çok olumsuz etkisi vardır. Bunlardan birincisi ekonomi üzerindeki olumsuz etkisidir; Kayıt dışı ekonominin büyümesi kayıtlı

ekonomünün küçülmesi demektir. Kayıtlı ekonominin küçülmesi de devletin vergi gelirlerinin azalması anlamına gelir. Vergi gelirleri azalan devletin iki seçeneği vardır; bunlardan ilki borçlanmadır. Borçlanma sonucunda özel sektörün verimli yatırımlarını kendisine çeken devlet dışlama (crowding-out) etkisiyle özel sektörün yatırımlarını azaltır. Ayrıca borçlanma sonucu tahvillerin değerinin artmasıyla piyasada faiz oranları artar ve bu mekanizmanın sonucunda enflasyon oranının artışıyla ülke bir çok sorunla karşı karşıya gelir açıkları diğer bir kapatma yolu olan para basma politikasında da sonuç anlatılandan farklı olmayacaktır. Bütçe açıklarının merkez bankası aracılığıyla para basılarak karşılanması, enflasyon oranının yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır.

Bankalar da topladıkları mevduatı, reel üretime yönelen yatırımcılara aktaramazlar. Çünkü reel yatırımların karlılık oranının, devletin verdiği faiz oranını yakalaması zordur. Diğer taraftan devlete kredi vermek bankalar içinde çok az bir risk taşımaktadır. Bu durumda daha riskli olan özel girişimcilere kredi verilmemesi doğaldır. Bu süreç devam ettikçe, daha önceleri reel üretime katkıda bulunan sermaye sahipleri, ellerindeki sermayeyi üretimden çekerek mali piyasalara, dolayısıyla devlete aktarırlar. Ellerinde fon bulunanlar devlete verdikleri borcu faiziyle birlikte geri aldıkça daha fazla fon sahibi olurlar. Aynı zamanda da devletin fona olan ihtiyacı hızla artar. İç borç stoku hızla büyür. Böylesi bir iç borç sarmalının yaşandığı ekonomilerde elde edilen faiz gelirleri üzerinden vergi almak da son derece zordur.

Kayıt dışı ekonomi sayesinde bazı kişiler vergi dışı kalmış gelir elde etmiş olurlar. Bundan dolayı vergisini tam ödeyenlerle ödemeyenler arasında adaletsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Vergi yükünün adaletsiz dağılımı gelir dağılımında da adaletsizliğe neden olur.

Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmediğinden kayıtlı ekonomide belirlenen ekonomik göstergeler (enflasyon, işsizlik, büyüme oranları ve milli gelir) gerçekte olduğundan farklı çıkmaktadır. Çünkü resmi ekonomik göstergeler sadece kayıtlı ekonominin göstergeleridir. Ekonomik verilerin, milli istatistik içinde gerçeği

yansıtmaması refahı olumsuz yönde etkilemekte, istatistiki verilerin sağlıklı olmasına yol açmakta ve bu durum da alınacak ekonomik önlemlerin dozunun ayarlanamamasına sebebiyet vermektedir. Sorunların teşhis ve tedavisinde sağlıklı kararlar verilemez.

Kayıt dışı ekonominin ekonomik manada sebep olduğu diğer önemli bir sorun da rekabet ile ilgilidir. Kayıt dışı ekonomi kapsamında faaliyet gösteren birimler diğerlerine oranla daha az veya hiç vergi vermedikleri için rekabet üstünlüğüne sahip olmaktadır ve işlerini büyütme imkanını bulmaktadırlar. Kayıt dışılığın olduğu sektörlerde vergi, sigorta ve diğer kesenekler ödenmediği için bu sektörler lehine bir durum ortaya çıkar. Diğer taraftan, resmi kayıtların tutulduğu sektörlerde faaliyette bulunanların, vergi, sigorta ve diğer keseneklerden dolayı üretim maliyetleri artmaktadır. Bunun sonucunda, dürüst vergi mükellefleri açısından haksız rekabet ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle, üretim kaynakları vergilendirilmeyen sektörlerde kayabilmekte ve dolayısıyla kaynaklar da verimsiz alanlarda kullanılabilir. Kaynak dağılımında etkinliğin sağlanamaması ve kaynakların verimli olarak kullanılamaması, ekonominin sağlıklı ve dengeli büyümesini de engellemektedir. Bu durum, rekabet eşitsizliğini doğurmaktadır. Daha da önemlisi vergilerini tam ödeyen mükellefler de rekabet edebilmek için diğerlerini takip etmek zorunda kalmaktadırlar. Bu da kayıt dışılığı gün geçtikçe artırmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin genişlemesiyle sigortasız çalışanların sayısı da hızla artış göstermekte böylece sosyal güvenlik sistemin gelişimi durmaktadır.

Son olarak da kayıt dışı faaliyetlerin artması, toplumun ahlaki değerlerinin bozulmasına ve yasa dışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Yasa dışı faaliyetlerin yaygınlaşması, bireylerin devlet otoritesine olan güvenlerini azaltır. Devlete olan güvenlerinin azalması sonucu, bireyler sorunlarını yasa dışı yollarla çözüme yoluna gidebilirler. Özellikle, bireyler sorunlarını rüşvet, suistimal yoluyla veya “mafya” olarak bilinen yasa dışı örgütler yoluyla çözüme yoluna gidebilirler.

Kayıt dışı ekonomiye ilişkin olarak ileri sürülen, genel ekonomi ve bireyler üzerinde yaratacağı olumsuz etkileri şu başlıklar altında belirtilebilir.

-Kayıt dışı ekonomiye yönelen insanların esas düşüncesi vergi ve benzeri yükümlülüklerden kurtulmaktır.

-Kayıt dışı ekonominin önemli bir sonucu, işletmeler arasında haksız rekabete yol açmasıdır. Haksız rekabet daha çok işletmenin kayıt dışına çıkma çabası içerisinde olmasına neden olmaktadır. Zira yasal yükümlülüklerini yerine getirdikleri için yatırıma yönelemeyen büyük işletmeler karşısında, gelirlerini kayıt dışında tutarak yasal yükümlülüklerden kurtulan ekonomik birimlerin karlılıklarını artırması ve vergi yoluyla ucuz finansman kaynağı sağlaması, haksız rekabet yaratmaktadır (Aydemir, 1995; 120). Böylelikle kayıtlı kesimin faaliyet alanı daralmaktadır.

-Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonomideki sahte fatura kullanımını artırarak, ticari ahlakı bozmakta (Şeker, 1995; 87) ve önemli oranda vergi kaybına neden olmaktadır.

-Bir ekonomide kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçaklarının önemli boyutlara ulaşması, o ülkenin milli gelir, istihdam ve kalkınma hızı ve enflasyon rakamlarına olan güveni sarsmaktadır. Bu durum ekonomik politikaların başarısını engellemektedir (Altuğ, 1994; 114). Büyük oranlara ulaşan kayıt dışı ekonomi, devletin bütün plan ve programlarını alt üst ederek, bir çok yönetsel hatalara düşülmesine neden olmaktadır. Verilerin sağlıklı olması, bazen var olan sorunu yokmuş ya da farklı bir sorunmuş gibi gösterebilmektedir (Kılıçbay, 1993; 204). Dolayısıyla, çağdaş iktisatçıların, uzmanların sağlam ve güvenilir bilgi kaynağı olması gereken çalışmaları, araştırmaları, ölçülemeyen ekonominin varlığı nedeniyle güvenilirliğini büyük ölçüde kaybedebilmektedir.

-Kayıt dışı ekonominin bir etkisi de, gelir dağılımı üzerinde olmaktadır. Kişisel refah üzerindeki etkisi olumlu olurken, toplumsal refah üzerindeki etkisi tartışmalıdır. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin aşırı büyümesi sonucunda, kayıt dışı

ekonomi kayıtlı ekonomiye kaynak sağlama, istihdam yaratma ve ekonominin büyümesine belirli ölçüde katkıda bulunma gibi olumlu sayılabilecek etkilerde bulunurken, devlet bütçesine direkt katkı sağlamadığı için gelir dağılımı bozulmakta, vergiye karşı yasal yükümlüklerini yerine getirenler fakirleşmekte, ancak bu kesimde faaliyet gösterenler haksız zenginleşmelere gitmektedirler. Çünkü, vergisini gerçekten ödeyen insanlardan elde edilen kaynaklarla sunulan kamusal mal ve hizmetlerden, bu kişilerin karşılıksız ya da düşük bir bedelle yararlanmaları söz konusu olmaktadır.

-Kayıt dışı ekonominin toplumun manevi değerleri üzerinde de etkisi vardır. Zira, yasal olmayan şekilde , haksız ve kolay yoldan para kazanma düşüncesinin kabul görmesine neden olmaktadır (Şeker, 1995; 87). Kayıt dışı faaliyetlerin, kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar nedeniyle gelirlerini kayıt dışında bırakmak isteyenler, ikametgahlarını gizlemekte, birtakım bilgileri gerekli yerlere vermekten kaçınmakta ve kayıt dışında kalmaya çalışmaktadırlar. Bu durum kamu güvenliği, seçmen kütüklerinin oluşturulması, yargının etkin işlemesi, nüfus sayımı ve ekonomik anlam taşımayan diğer istatistiksel bilgilerin elde edilmesi açılarından da sakıncalar doğurmaktadır.

-Devletin kayıt dışı işlemler sonucu oluşan kazançlardan alamadığı vergiyi dolaylı vergilerle ya da borçlanarak almak zorunda kalması, gelir dağılımında ve vergilemede adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu durum halkın devlete ve rejime duyduğu güveni de sarsmaktadır.

-Sermayenin, vergisel avantajlarının büyük buna karşın vergi yükünün düşük olduğu ve makro ekonomik büyüme yönünden etkin olmayan alanlara kaymasına da neden olmaktadır.

1.3.5. Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

1.3.5.1. Kayıt Dışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri

Kayıt dışı ekonominin önemine binayen, kayıt dışılığın ölçülmesiyle ilgili gerek ülkemizde gerekse yurt dışında yapılmış bir çok araştırma bulunmaktadır. Bununla beraber bu çalışmalardan hiç birinin kayıt dışılığı tam olarak ölçme gücüne sahip olmadığı da ortadadır. Çünkü kayıt dışı ekonominin sürekli kontrol edilecek bir bölgesi yoktur. Bunun temel nedeni, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin gizlilik içerisinde olması ve bu faaliyetler tespit edildiğinde cezalandırma ihtimalinin olmasıdır. Dolayısıyla, her an ve her ortamda kayıt dışı faaliyetler gerçekleşebilmektedir. Nitekim, bu görüş paralelinde, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporunda “Komisyon öncelikle, kayıt dışı ekonominin boyutunu anlamlı ve inanılır bir yöntemle hesaplayamamış durumdadır” ifadesine yer verilmiştir. Fakat bunlar bahane edilerek kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yanaşmamak da hata olacaktır. Bu durumda kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye gayret göstermeli fakat esas olarak zamanımızı kayıt dışı ekonomiyi azaltmak için önlemler geliştirmeye adanmalıyız. Bu bağlamda kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü ölçmek için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler; doğrudan ölçme ve dolaylı ölçme yöntemleri olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

1.3.5.1.1. Doğrudan Ölçme Yöntemleri

Bu yöntemde, anket çalışması yapılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Mikro bazda yapılan bu tip ölçümlerde, rasgele seçimler sonucu yapılan tespitlerden genellemelere gidilir. Belli bir zaman kesitinde gizli ekonomik faaliyetlerin hacminin belirlendiği bu yöntemde anketler önemli bir rol oynar (Özsoylu, 1996; 25). Yapılan anketlerde, kişi ve kuruluşlara kayıt dışı faaliyette bulunup bulunmadıkları ya da faaliyetlerinin ne kadarını kayıtlara yansıtmadıkları sorularak kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün hesaplanabilmesi için gerekli veriler toplanır. Anket çalışması sonuçlarının gerçeğe yakın çıkması için, anket sorularının titizlikle hazırlanması ve anketin uygulanacağı kişi ve kuruluşların

anketin güvenilirliğini sağlayacak sayıda ve rasgele belirlenmesi, ankete katılanların isimlerinin ankette yer almaması gerekir. Ancak, kayıt dışı faaliyetlerinin önemli bir kısmı yasalara aykırı olması, kişi ve kuruluşların bu tür faaliyetleri ile ilgili bilgileri gizleme eğilimde olması bu yöntemin güvenilirliğini zayıflatır (Temel-Şimşek-Yazıcı, 1994; 11-12). Kayıt dışı ekonominin doğrudan ölçülebilmesi için gelir elde edenler arasında araştırma yapılabilir.

Bu yöntemi daha çok, vergi idaresi, istatistik kuruluşları, bankalar ve özel araştırma ve anket kuruluşları kullanırlar. Gelir elde edenlere, ne kadar gelir elde ettikleri ve bu gelirin ne kadarını kayıtlarına yansıttıkları sorularak yapılır. Anket ya da inceleme sonucunda elde edilen sonuçlar kendi aralarında belli kategorilere ayrılarak, kayıt dışı ekonominin tamamına ulaşılmaya çalışılır. Bu yöntemin çok sağlıklı sonuçlar verebilmesi mümkün görülmemektedir. Çünkü, eğer araştırmayı yapan kamu otoritesi ise, gelir elde edenlerin doğru yanıtlar vermesi beklenmemelidir. Bankaların araştırma yapması durumunda ise tam tersi bir sonuç elde edilebilir (Aydemir, 1995; 24). Bunun nedeni de, banka nezdinde kredibilitelerini artırmak isteyenler, gelirlerini olduğundan daha yüksek gösterebilirler.

1.3.5.1.2. Dolaylı Ölçme Yöntemleri

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmede genellikle dolaylı ölçme yöntemleri kullanılır. Bu yöntemde, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün ölçülmesinde çeşitli yaklaşımlar uygulanmaktadır. Bunlar; Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) Yaklaşımı, İstihdam Yaklaşımı, Parasalcı Yaklaşım ve Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımıdır. Bu yaklaşımlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.3.5.1.2.1. Gayri Safi Milli Hasıla Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, gayri safi milli hasıla (GSMH) hesaplamasında kullanılacak ve kayıt dışı ekonomi için gösterge olabilecek her türlü veriden yararlanılmaktadır. Üretime, gelire, harcamaya ve istihdama ilişkin veriler birlikte

kullanılmaktadır.

GSMH hesaplamasında üretim, gelir ve harcama yöntemlerinden birisinden yararlanıla bilindiği gibi, bazı ülkelerde birden fazla yöntem birlikte kullanılabilir. Mantıksal olarak bu üç yöntemin hangisi kullanılırsa kullanılsın GSMH rakamlarında aynı sonuçlara ulaşılması gerekir. Ancak kayıt dışı ekonominin varlığı, farklı yöntemlerle ulaşılan GSMH sonuçlarının farklılaşmasına yol açmaktadır. Bu üç yöntemden gelir yöntemi ile bulunan rakam en düşük, harcama yöntemi ile bulunan rakam ise en büyük GSMH değerini vermektedir. Bu yaklaşıma göre, harcama yöntemi ile bulunan GSMH ile gelir yöntemi ile bulunan GSMH rakamları arasındaki fark, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü hakkında bilgi verir. Gelir yöntemiyle bulunacak büyüklükle, üretim yaklaşımıyla bulunan değer karşılaştırılabileceği gibi, harcamalar yaklaşımıyla da, kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirin harcamaya dönüşme aşamasında tespiti mümkündür. Ancak, döviz ve altın gibi tasarruf araçlarına yatırım eğiliminin yüksek olduğu dönemlerde ve yurt dışına transferlerin varlığında bu yaklaşımda sağlıklı sonuç vermeyebilir (Temel-Şimşek-Yazıcı, 1994; 12). Bu yaklaşım ile hesaplanan kayıt dışı ekonominin büyüklüğü genellikle diğer yaklaşımlara göre hesaplanarlardan düşük çıkmaktadır.

1.3.5.1.2.2. İstihdam Yaklaşımı

Bu yaklaşımda nüfusun, sivil işgücü arzının ve istihdamın zaman içinde gelişimi incelenerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Sivil işgücü arzının toplam nüfusa oranı ile istihdamın toplam nüfusa oranının zaman içinde benzer gelişme göstermesi beklenir. Eğer bu gelişim olmuyor ve zamanla istihdamın toplam nüfusa oranı, işgücü arzının toplam nüfusa oranının altında kalıyorsa, kayıt dışı istihdamın varlığından söz edilebilir. Diğer bir deyişle, sivil işgücünün toplam nüfusa oranı belirli seviyede kalırken, istihdamın toplam nüfusa oranının düşmesi, toplam istihdam içinde kayıt dışı ekonomideki istihdamın payının artmasını ifade eder ki bu da kayıt dışı ekonominin büyüklüğü hakkında bilgi verir. Bu yaklaşımın en önemli eksikliği, hesaplamaların yapıldığı dönemin sosyal gelişmelerini ve ikinci işte çalışanları dikkate almamasıdır. Sosyal gelişmelerden bir

kısmı istihdamın toplam nüfusa oranını yükseltirken bir kısmı da sivil işgücünün toplam nüfusa oranını düşürerek sanki kayıt dışı ekonominin küçüldüğü izlenimi bu yöntemin güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Resmi istatistiklere göre çalışan kişi sayısı ile, sosyal güvenlik kuruluşlarına bağlı olarak çalışan kişi sayısı arasındaki fark da bir kısım istihdamın kayıt dışı olduğunun ciddi bir göstergesidir.

1.3.5.1.2.3. Parasalcı Yaklaşım

Bu yaklaşıma göre çek ve nakit para kullanımı kayıt dışı ekonomi hakkında ilgililere bilgi verebilir. Parasalcı yaklaşıma göre kayıt dışı ekonomide yapılan ödemelerin büyük çoğunluğu, bu konudaki denetimlere imkan vermemek bakımından nakit para ile yapılmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin boyutlarını ölçmek için para piyasasındaki hareketler izlenmektedir. Bu yaklaşımda dolaşımdaki paranın mevduata oranının zaman içinde artması, paraya olan talebin arttığını ve dolayısıyla kayıt dışı ekonominin genişlediğini göstermektedir. Parasal istatistikler kullanılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışıldığı bu yaklaşım da, kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır; Sabit oran (emisyon hacmi) yaklaşımı, İşlem hacmi yaklaşımı ve ekonometrik yaklaşım (Temel, 1994; 14).

1.3.5.1.2.3.1. Sabit Oran (Emisyon Hacmi) Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirlemek için para piyasalarında hareketler izlenmekte ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödemelerin genellikle peşin para ile yapıldığı, çek ve senet gibi ödeme araçlarının kullanılmadığı varsayılmaktadır. Ayrıca, ekonomide kayıt dışı ekonomi olmadığı dönemlerde emisyon hacminin mevduata oranının sabit kalacağı varsayılmakta ve bu oranın zaman içinde artması paraya olan talebin arttığını ve dolayısıyla kayıt dışı

ekonominin de arttığını göstermektedir. Bu yaklaşımın en önemli eksikliği, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde ödeme aracının peşin para olduğunu ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunu kabul etmesidir. Oysa, kayıt dışı ekonomide çek ve senet ile ödeme de yaygındır ve ayrıca paranın dolaşım hızı kayıtlı ekonomiye göre daha yüksektir.

1.3.5.1.2.3.2. İşlem Hacmi Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, Fisher'in miktar teorisi eşitliği kullanılarak işlem hacminin milli gelire oranındaki değişikliklerden kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu yaklaşımın emisyon hacmi yaklaşımına göre avantajı, kayıt dışı ekonomide peşin para yanında çek ve senet ile ödeme araçlarını da dikkate almasıdır. Bu yaklaşımın eksikliği ise, paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomide aynı olduğunu varsayması ve işlem hacmi miktarının hesaplanmasının güç olmasıdır.

1.3.5.1.2.3.3. Ekonometrik Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, nakit para talebinin ekonometrik bir denklem ile tahmin edilerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu yaklaşıma göre, kayıt dışı ekonominin en önemli nedeni yüksek vergi oranlarıdır. Bu yaklaşımda da, kayıt dışı ekonomide ödeme aracının peşin para olduğu ve paranın dolaşım hızının kayıtlı ve kayıt dışı ekonomilerde aynı olduğu varsayılmaktadır. Ayrıca, nakit para talepleri, vergilerin uygulandığı ve uygulanmadığı durumlarda ayrı ayrı hesaplanmakta ve bu rakamlar arasındaki fark kayıt dışı ekonomi ile ilgili nakit para seviyesi tespit edilmektedir. Paranın dolaşım hızı da analize dahil edilerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmektedir.

1.3.5.1.2.4. Vergi İncelemeleri Yoluyla Ölçme Yaklaşımı

Bu yöntemde, vergi incelemeleri yoluyla mükelleflerin beyan etmediği gelirler tespit edilerek kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Vergi inceleme yetkisi olan görevlilerin yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri matrah farkları ve kayıt dışı istihdam rakamlarından yola çıkılarak kayıt dışı ekonominin boyutlarının tespitine gidilir. Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli özelliği mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini vergi idarelerine kendilerinin beyan etmeleridir. Bazen mükellefler, kazançlarını bilerek veya bilmeyerek olduğundan daha az beyan ederler. Vergi incelemelerinde mükelleflerin beyan ettikleri kazançlar incelenir, eksiklik varsa matrah farkları bulunur. Bu yaklaşıma göre, bulunan matrah farkları esas alınarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılır. Ancak bu yaklaşımla kayıt dışı ekonomi değil vergilendirilmeyen ekonominin büyüklüğü tespit edilmiş olur. Bu yaklaşımın en önemli eksikliği, kayıt dışı ekonomi yerine vergilendirilmeyen ekonominin büyüklüğünü tahmin etmesidir. Bazı faaliyetlerin, vergilendirilmediği halde milli gelir büyüklüğü içerisinde yer alması, kayıt dışı ekonominin vergilendirilmeyen ekonomiden daha büyük olduğunu gösterir. Vergi Usul Kanunumuzun 127 ile 152. Maddeleri arasında sayılan yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama müesseseleri ile amaçlanan, mükelleflerin beyanları ile fiili durumları arasındaki farkın asgariye indirilmesidir.

1.3.5.2. Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye'deki Boyutları

1.3.5.2.1. Genel Olarak

Kayıt dışı ekonomi bütün sektörleri içine almış, ölçümü oldukça güç ve karmaşık olan bir olgudur. Kayıt dışı ekonomi gerçeği, ekonomik göstergelerin hatalı sonuçlar doğurmasına sebep olmaktadır; GSMH rakamları, kayıt dışı ekonomi sebebiyle hatalı çıkmakta, bu sebeple büyüme rakamları da gerçeği yansıtmamaktadır. Bu rakamlara göre yapılan tahmin ve değerlendirmeler de dolayısıyla samimi olmamaktadır. Türkiye ekonomisinde kayıt dışılıkla ilgili

olarak yapılmış pek çok çalışma mevcuttur. Farklı yöntemler esas alınarak yapılmış söz konusu çalışmalarda, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin değişik rakamlar elde edilmiştir. Tabii ki, ülkemizde ki veri yetersizlikleri ve olan verilere bazı durumlarda ulaşma zorlukları da kayıt dışı ekonominin ölçülmesinde güçlükler sebep olmuştur. Bir başka deyişle, kayıt dışı ekonominin büyüklüğü gerek kullanılan yöntem, gerek eldeki verilerin yetersizliği ve gerekse çalışmaya konu olan döneme göre çeşitlilik göstermektedir.

Kayıt dışı ekonomisinin en fazla büyüdüğü ülkeler; enflasyonun sürekli olduğu, haksız ve spekülative kazançların arttığı, gelirin adaletsiz dağıtıldığı, ekonominin denetim dışı kaldığı ülkelerdir (Dura, 1997; 6). Son yıllarda azalmış olmakla beraber, Türkiye’de yaşanan kronik enflasyon, spekülative kazançların yoğun olması, gelir dağılımındaki aşırı adaletsizlikler ve ekonomik faaliyetlerin denetim dışında kalması, kayıt dışı ekonominin boyutunun genişlemesine neden olmuştur. Bazı ekonomik faaliyetlerin niteliği bu faaliyetlerin kayıt altına alınmasını güçleştirir. Bu tür faaliyetlerin başında tarımsal faaliyetler gelmektedir. Dolayısıyla, tarıma dayalı hammadde kullanan sektörlerde de kayıt dışı ekonomi daha büyüktür. Özellikle tarıma dayalı hammadde kullanan tekstil sektöründe kayıt dışı ekonominin geniş boyutta olduğu tahmin edilmektedir.

Kayıt dışı ekonomi / milli gelir oranı Fransa, Almanya, Japonya, Norveç, İsviçre ve İngiltere’de yüzde 0-10 arasında; Belçika, Kanada, İtalya ve ABD’de yüzde 10-20 arasında; Hindistan’da yüzde 10-50 arasında; Peru’da yüzde 40 olarak hesaplanmakta, Türkiye’de DİE’nin Milli Gelir Hesaplarında bu oran yüzde 25 olarak dikkate aldığı bilinmektedir (Altuğ, 1994b; 62). Yukarıda da değinildiği üzere, Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları konusunda farklı tahmin yöntemleri kullanılarak bazı araştırmalar yapılmış ve bu araştırmalar sonucunda da çok farklı değerler tespit edilmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda Türkiye’deki kayıt dışı ekonomi ölçümleri; çeşitli araştırmacılarca %0 (baz alınan yıldaki oran) ile %137.8 arasında değerler şeklinde bulunmuştur. Aşağıdaki tabloda çeşitli araştırmalarda bulunan Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin boyutları özetlenmiştir.

Tablo 1: Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı

Çalışma	Tahmin Yöntemi	Yılı	Kayıtdışı
			Ekonomi/ GSMH(%)
ALTUĞ Osman	Kayıt dışı ücret (istihdam) yaklaşımı	1992	35
ÇETİNTAŞ Hakan ve VERGİL Hasan	Ekonometrik Parasal Tahmin	1992	23
	Ekonometrik Parasal Tahmin	2000	24,7
ÇETİNTAŞ Hakan ve VERGİL Hasan (1971-2000 dönemi)	Ekonometrik Yaklaşım	2003	18-30
DAYIOĞLU Mustafa	Ekonometrik Yaklaşım	1997	9-13
DERDİYOK Türkmen	Parasalıcı Yaklaşım	1984	27,3
	Vergi Yaklaşımı	1989	46,94
	Vergi Yaklaşımı (Vergi incelemelerine göre)	1991	40,4
	Vergi Yaklaşımı (Vergi incelemelerine göre)	1993	39
ERDİL Erkan	İşlem Hacmi	1997	31
HAKİOĞLU Dilek	Parasalıcı Yaklaşım (Ekonometrik)	1984	137,8
		1989	18
HESAP UZMANLARI KURULU	Input-Output Yöntemi	2004	30
ILGIN Yılmaz	Ekonometrik Oran	1992	47,2
	Basit Parasal Oran	1993	55,3
	Basit Parasal Oran	2001	66,2
ILGIN Yılmaz (1968-2001 dönemi)	Sabit Oran Yaklaşımı	2002	31-84
ILGIN Yılmaz (1985-2001 dönemi)	Vergi Yaklaşımı	2002	26-184
KASNAKOĞLU Zehra	Parasalıcı Yaklaşım (Ekonometrik)	1990	7,7-9
	Nakit Oranı	1997	30-61
	Ekonometrik	1997	9-13
	İşlem Hacmi	1997	31
KASNAKOĞLU Zehra (1970-1990 dönemi)	Parasalıcı Yaklaşım	1993	3-11
KOÇOĞLU L.	Duyarlık Analizi	1987	19,6-26,5
ÖĞÜNÇ Fethi ve YILMAZ Gökhan (1960-1998 dönemi)	Sabit Oran Yaklaşımı	2000	0-46
ÖĞÜNÇ Fethi ve YILMAZ Gökhan (1971-1999 dönemi)	Sabit Oran Yaklaşımı	2001	11-22
ÖZSOYLU Ahmet Fazıl	Nakit Oranı	1990	11,7
	GSMH yaklaşımı	1990	7,50
	Parasalıcı yaklaşım	1993	12,9
	İşlem Hacmi Yaklaşımı	1993	8,5
SCHNEIDER Friedrich	Karma Yöntem	2001	33,2
SAVAŞAN Fatih (1970-1998 dönemi)	Mimic Modeli	2003	10-45

TEMEL Adil, ŞİMŞEK Ayşegül Ve YAZICI Kuddusi	Harcamalar Yaklaşımı	1991	1,50
	Vergi Yaklaşımı	1991	16,40-29,9
	Parasalcı Yaklaşım (İşlem Hacmi Yaklaşımı)	1991	1,91
	Ekonometrik Yaklaşım	1991	7,88
	Ekonometrik Yaklaşım	1992	8,1
	İşlem Hacmi	1992	1,9
TEMEL Adil, ŞİMŞEK Ayşegül Ve YAZICI Kuddusi (1984-1991 dönemi)	Vergi Yaklaşımı	1994	8-45
TEMEL Adil, ŞİMŞEK Ayşegül Ve YAZICI Kuddusi (1970-1992 dönemi)	Sabit Oran Yaklaşımı	1994	0-26
	İşlem Hacmi Yaklaşımı	1994	0-26
TEMEL Adil, ŞİMŞEK Ayşegül Ve YAZICI Kuddusi (1975-1992 dönemi)	Ekonometrik Yaklaşım	1994	6-20
YAMAK Rahmi	Ekonometrik Yaklaşım	1994	10
YAYLA Mehmet (1970-1993 dönemi)	Parasalcı Yaklaşım	1995	9-21

Bu araştırmaların sonuçları göstermiştir ki, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün tahmin edilmesinde aynı yöntemler dahi kullanılsa farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı, Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda kesin bir rakam vermek oldukça güçtür. Ancak Türkiye’de kayıt dışı çalışanların, yaklaşık olarak resmi kayıtlı çalışanlar kadar olduğu tahmin edilmektedir. Türkiye, GSMH’nın yaklaşık %50’si oranındaki boyutları ile dünyada Rusya ve Polonya’nın ardından kayıt dışının en yaygın olduğu üçüncü ülke konumundadır. Türkiye’de sayısı 4,5 milyona ulaşan kaçak işçilerin asgari ücretten sigortalanması durumunda tahmini açığı 535 trilyon TL olan SSK’nın 690 trilyon TL’lik ek kazanç elde edeceği hesaplanmıştır (Altuğ, 1998; 3421).

1.3.5.2.2. Vergi İncelemeleri Açısından

Vergi incelemelerinin sonuçlarının değerlendirilmesi yolu ile yapılan incelemede, 1985-2006 dönemine ilişkin olarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün yüzde 26 ile yüzde 184 arasında değiştiği, ortalama olarak ise yüzde 70,64 civarında olduğu görülmektedir (Tablo 2).

Tablo 2: Vergi İncelemeleri Yolu ile Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğünün Ölçülmesi

(.-YTL)

YIL	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH	MATRAH FARKI	MATRAH FARKI ORANI%
1985	66,681	299,632	294,345	98
1986	66,550	1,157,301	1,498,315	129
1987	80,264	2,949,620	764,388	26
1988	51,495	3,092,819	953,237	31
1989	47,225	4,286,511	1,933,443	45
1990	108,574	9,969,063	6,257,501	63
1991	78,803	13,754,808	6,875,619	50
1992	59,378	22,180,600	13,217,780	60
1993	68,954	35,897,015	12,906,858	36
1994	48,056	120,145,917	135,755,349	113
1995	56,096	169,827,303	71,167,159	42
1996	54,536	375,262,112	99,724,529	27
1997	63,198	723,888,102	284,899,552	39
1998	68,748	1,763,429,888	684,220,838	39
1999	51,731	1,288,777,870	1,043,797,167	81
2000	60,335	3,621,021,663	1,987,099,014	55
2001	68,132	7,312,698,061	13,479,141,747	184
2002	113,244	13,863,392,055	7,971,330,648	57
2003	68,251	25,563,195,271	18,834,977,142	74
2004	153,881	22,124,052,747	18,712,916,620	85
2005	104,578	32,548,467,217	38,715,354,165	119
2006	110,442	46,796,638,680	47,419,483,412	101

İncelenen matrahlarda beyan edilen ile tespit edilen matrah arasındaki farkın kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü yansıttığı varsayımından yola çıkılarak yapılan hesaplamalarda, kriz yılları olan 1994 ve 2001 yıllarında ve son iki yılda kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün yüzde 100'ü aştığı görülmektedir. Ancak, bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus, 1994 ve 2001 rakamlarındaki büyümelerin ana sebebi, bu yılların kriz yılları olması nedeniyle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyümesi olabileceği gibi, söz konusu yıllarda yapılan vergi denetimlerinin artması da olabilir.

1.4. Vergi

Devletlerin gücünü ortaya koyan ve en önemli gelir kaynağı olan vergiler, çok uzun ve eski bir geçmişe sahiptir. Geçmişte olduğu gibi günümüzde de bazı faktörler mükelleflerin vergi ödemesini engellemekte ve vergi kaçakçılığına neden olmaktadır.

Devlet, egemenlik gücünü kullanarak işlevlerini yerine getirebilmesi özellikle kamu giderlerini karşılaması için tek taraflı, zorunlu ve karşılıksız bir ödeme niteliği taşıyan vergileri finansman olarak kullanır. Piyasa şartlarının geçerli olduğu ülkelerde toplam kamu gelirlerinin %90-95'ini vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Vergi gelirleri; gelir, kar ve servet kazancı üzerinden alınan vergiler, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, dahilde alınan mal ve hizmet vergileri, uluslararası ticaretten ve muamelelerden alınan vergiler, idari harçlar ve ücretler ile sanayi dışı ve arızı satışlardan alınan vergiler ve diğer vergiler gibi çeşitli vergilerin toplamıdır (www.gelirler.gov.tr).

1.5. Vergi Kaçırma

Vergi kaçırma, ekonomik faaliyetlerde bulunan mükelleflerin vergi dairelerine kayıtlı olmamaları veya kayıtlı olup da yasalara göre bireylerin veya tüzel kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergi gelirlerini, sahte faturalarla veya çeşitli muhasebe oyunları ile vergiye esas belgelerin kasıtlı şekilde ortadan kaldırılması sonucu kayıtlarına yansıtılmamaları veya eksik oluşturmaları anlamına gelmektedir

Mükelleflerin bu şekilde vergilerini ödememe yani vergi kaçırması sonucu devletin en önemli gelir kaynağında azalma gerçekleştirerek ekonomide olumsuz bir etki yaratmaktadır (Sivrekli Demircan, 2003).

Genel olarak kayıt dışı ekonomi, mal ve hizmet üretimine konu olmasına karşılık ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle bütünüyle tespit edilemeyen ve GSMH hesaplamalarına yansımaya alanlarıdır.

Kayıt dışı ekonomi, kamunun denetimi dışındaki Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan ve gelir sağlayan ekonomik faaliyetler olup Türkiye’de kayıt dışı ekonominin GSYİH’ya oranı %45 civarındadır (Özfidan, 2004).

Tablo 3: Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ye Oranı

Ülkeler	%	Ülkeler	%	Ülkeler	%
Nijerya	76	Yunanistan	27	Fransa	15
Tayland	70	Macaristan	26	Almanya	14
Mısır	68	İtalya	24	Avustralya	13
Filipinler	50	İspanya	22	Hollanda	12
Meksika	49	Belçika	21	İngiltere	11
Türkiye	45	Arjantin	20	Hong Kong	11
Rusya	40	İsveç	19	Avusturya	10
Malezya	39	Danimarka	19	ABD	9
G.Kore	38	Kanada	15	Japonya	8
Brezilya	29	Çek Cum.	15	İsviçre	8

Kaynak: Özfidan, Hasan Yaşar. (2004). Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?. (Erişim: 09.03.2008), <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>.

Topluma zararlı ve ahlak dışı olan, uyuşturucu, silah kaçakçılığı gibi birtakım yasa dışı faaliyetlerden kara para kazanılması kayıt dışı ekonominin diğer bir şeklidir.

Kayıtdışı ekonominin vergi sistemi açısından tanımı ise; vergi kaçırmak amacıyla vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkartılan; vergi kaçırmak, kayıtlara geçirmeden çalışma, faturalarda tahrifat yaparak harcamaları yüksek ve gelirleri

düşük gösterme, eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi, işportacılık gibi tüm faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Akcan, 2002).

1.6. Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler

Mükellefler vergilerin ilk başladığı anlardan itibaren vergiye karşı tepki göstererek vergi ödemekten kaçınmış bu da ülkelerin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemiştir. Bu bölümde mükelleflerin vergi ödemesini etkileyen ekonomik faktörler üzerinde durulacaktır.

1.6.1. Gelir Seviyesi

Türk Vergi Sisteminde, vergilemede esas olan, mükelleflerin vergi verme gücüdür (Öncel ve diğ., 2005; 40) ki, 1982 anayasasında herkes kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğu belirtilmektedir.

Gelir, servet harcamaları, düzeyleri farklı olan mükelleflerin, vergi ödemesi bu farklılıklara göre yapılarak yani mükellefler mali güçlerine göre vergilendirilerek vergi yükü mükelleflere daha adil dağıtılır (Eker, 1997; 128). Ödeme gücü yani geliri az olan mükellef az vergilendirilir, çok olan ise çok fazla vergilendirilir. Gelir, üretim faktörlerinin belli bir dönemde, üretim sürecine katılmaları sonucu yaratılan katma değerden, her birinin, parasal olarak aldığı paya denir.

Bir ülkede bir yılda üretilen, mal ve hizmetlerin toplamı Gayri Safi Milli Hasıla'yı, GSMH'den girdi ve amortismanların çıkartılması sonucu ulaşılan değer Safi Milli Hasıla'yı verir (Güçlü, 1996; 136). Ekonomik faktörler açısından vergi ödemelerini etkileyen en önemli faktör ülkedeki milli gelir seviyesinin düşük olmasıdır. Milli gelirin arttırılması ve bunun toplum arasında adil bir şekilde dağıtılması sonucu mükelleflerin vergi gücü yükselir (Yaraşlı, 2005; 114) ve devletin vergi gelirleri de bu şekilde artış gösterir.

Kişi başına düşen gelirin düşük olduğu bir ülkede vergi gelirleri azalır. Bu nedenle devlet, düşük gelirlilerin vergi yükünü artırmak yerine alt getiri gruplarının gelirlerini artıracak bir gelir politikası uygulamaya çalışır (Palamut, 2006). Devlet, bir yandan alt gelirli grupların, ihtiyacı olduğu mal ve hizmetleri maliyetlerinin altında düşük fiyatta sunarak ve transfer harcamaları yoluyla sağlayarak gerçekleştirdiği kamu harcamaları ile diğer yandan yüksek gelirli mükellefleri artan oranlı tarife ile vergilendirerek transfer harcamaları yoluyla gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltma ve kişilerin harcanabilir gelirlerinde bir artış meydana getirdiği için tüketim harcamalarını artırmakta, vergilerdeki artış ise harcanabilir geliri azaltmaktadır.

Mükelleflerin gelir oranlarındaki değişmelerin vergi gelirlerine etkisinin yüksek olmasına rağmen, gelir seviyesinin vergi kaçağı üzerine etkisi konusunda yapılan anketlerin sonucu incelendiğinde araştırmacıların tam bir fikir birliğine varamadığı anlaşılmaktadır (Saruç, 2003; 155). Yine de Türkiye'nin gelir dağılımında aşırı bir adaletsizlik söz konusu olduğundan alt gelirli gruplar, yaşam standartlarını yükseltmek amacıyla ek işlerde kayıtsız şekilde çalışmaları sonucunda kayıtlı ekonomiden kayıtsız ekonomiye doğru bir geçiş süreci başlatmış olurlar.

Gelir dağılımının bozuk olması, servet eşitsizliğinin fazla olması, yüksek gelirli grupların tüketim eğiliminin fazla olması, tarım sektöründeki ekonomik payın yüksek olması, enflasyon oranındaki artışlar, mükelleflerin vergi ödemesini ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir (Yaraşlı, 1995; 116).

Tablo 4: 2005 Yılı Gelir Vergilerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

G E L İ R L E R	2006 GERÇEKLEŞEN	
	(BİN YTL)	(%)
Vergi Gelirleri	151.271.701	100,0
Gelir, Kar Ve Serbest Kazançlar Üzerinden Alınan Vergiler	44.174.998	29,2
-(Gelir Vergisi)	(31.727.644)	(21,0)
-(Kurumlar Vergisi)	(12.447.354)	(8,2)

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm.
(Erişim: 09.03.2008)

Kayıtdışı ekonomiyle yüksek enflasyon arasında karşılıklı sürekli etkileşim nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde yaşanan yüksek enflasyon vergi kaçakçılığına da sebep olduğundan, kayıtdışı ekonomiyi büyüten bir neden olduğu gibi, aynı zamanda kayıtdışı ekonomi de enflasyonun artmasına neden olmaktadır. Ekonomik politikalar, ekonomik istikrarsızlık ve krizler kayıtdışılığa yol açan önemli bir neden olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öyleki, yüksek enflasyon gelir dağımında bir eşitsizliğe yol açacağı gibi sermaye yatırımlarını da olumsuz yönde etkilemekte, bu da milli geliri düşürmekte ve vergi ödemeyi olumsuz yönde etkilemektedir.

1.6.2. Gelir Kaynağı

Gelirlerin kaynağı ile vergi kaçırma arasında pozitif bir ilişki olduğu ve bunun da vergi sisteminden kaynaklandığı apaçık ortadadır.

Öyleki yapılan bilimsel araştırmalar sonucunda, ücret gelirleri kaynakta vergilendirildiğinden yani stopaj usulü vergi kesildiğinden vergi kaçırma olanağı olmamasına karşılık, avukat, doktor ve benzeri serbest meslek sahiplerinin, vergilemeye esas teşkil eden gelir oranlarını, çeşitli harcama kalemlerini masraf olarak göstererek ve ya fatura kesmeyerek kendi beyanına göre vermesi vergi kaçırma olanağını artırmaktadır (Saruç, 2003; 155). Yine 2006 yılında basit usule tabi mükellefler aylık yaklaşık 13.-YTL vergi demişken, bir asgari ücretlinin bunun beş buçuk katı, yani aylık yaklaşık 70.-YTL vergi ödemiştir. Bu durum vergi sistemindeki çarpıklığı tam anlamıyla ortaya koymaktadır.

1.6.3. Vergi Oranları

Sakarya niversitesi ğrencilerinden Gökalp İlhan'ın 2006 yılında hazırladığı tezde, vergi oranlarında artış yaşandığıa, vergi yükünün de vergi oranının karesi

nispetinde arttığının anlaşıldığı, fakat Türk Vergi Sisteminde, vergi oranları yüksekte olsa vergi tabanının dar olması nedeniyle Türkiye bir çok Avrupa ülkesinden daha düşük bir vergi yüküne sahip olduğu, vergi tabanının darlığı ise verginin ağırlıklı olarak mal, hizmet ve gelirden alınmasından kaynaklandığını, servetler ile ilgili yeterli ölçüde vergilendirme yapılmamakta olduğunu ve buna rağmen vergi oranları ile vergi kaçırma arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmiştir (İlhan, 2006; 6).

İstanbul Sanayi Odasının, vergi kaçırmaya sebep olan faktörler ile ilgili kendi üyelerine yaptığı anket çalışmalarında, vergi oranlarının yüksek olmasının vergi kaçırmasının sebepleri arasında yer aldığı ifade edilmiştir (Yaraşlı, 2005; 73). Örneğin, Türkiye’de rafineri fiyatı üzerinden yapılan hesaplama göre, akaryakıt için ödenen her 100.-YTL’nin yaklaşık 65.-YTL’si devlete KDV ve ÖTV olarak ödenmektedir. Ayrıca KDV mükellefi sayısı da azalma göstermiş, 2003 yılı Temmuz ayında 2.933.021 olan KDV mükellefi sayısı, yüzde 22.5 gerileyerek 2008 yılı Şubat ayı sonunda 2.273.207’ye düşmüştür (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_11.xls.htm Erişim 09.03.2008).

Bu nedenledir ki gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında, 1986 yılından itibaren vergi oranları düşürülmeye başlanmıştır.

Türk Vergi Sistemine, iş dünyası açısından bakıldığında, iş gücü üzerindeki vergi, sigorta ve benzeri yükümlülüklerden dolayı, işverenler kayıt dışı ekonomideki avantajlardan yararlanma çabası içine girmektedirler. Öyle ki asgari ücretli bir işçinin işveren üzerindeki toplam maliyetinin %44,6 oranındaki kısmını vergi, sigorta ve benzeri yükümlülükler oluşturmaktadır (Sarılı, 2006). İşverenler çalıştırdığı işçilerin maliyetinden, ya işçinin sigortasını hiç ödememekle tamamen kaçabilmekte ya da işçinin sigorta prim ve ya günlerini düşük göstererek kısmen kurtulmaktadır. İşçinin gelir oranının düşük olmasından dolayı her şeyi kabul ederek çalışması, işverenlerin böylesi bir davranışa girmesinde büyük bir etkiye sahiptir.

Vergi oranlarının yüksek olması, vergi kaçırmanın en önemli nedenlerinden birisidir. Mükelleflerin yüksek oranlı vergiye karşı gösterdiği tepki vergi kaçırmaaktır.

Bu durum vergi matrahını ve vergi gelirlerini düşürmektedir. Buna karşılık düşük vergi oranları vergi kaçırma ve vergiden kaçınma isteğini sona erdirerek vergi tabanının genişlemesinde olumlu bir etki yapar (Siverekli Demircan, 2003) ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde bir artış meydana gelir.

Çeşitli gelir gruplarına dahil olan 477 katılımcı ile yapılan anket sonucunda, %59 gibi büyük bir çoğunluk, vergi yükünün yüksek olması karşısında vergi kaçırın mükelleflerin pek suçlanamayacağını (Bayraklı ve diğ., 2004; 222) diğ er bir ifadeyle vergi kaçırma ile vergi yükü arasında sıkı bir ilişki olduğunu düşünmektedirler.

1.6.4. Vergi Sisteminin Adil Olmadığı İnanıcı

Mükellefler, vergi sisteminin adaletsiz olduğunu öne sürerek vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak için bunu bir savunma mekanizması olarak kullanmaktadır (Saruç, 2003; 156).

Türk Vergi Sisteminin adaletli olmadığı, gelirden alınan vergilerin ücretliler üzerinde yoğunlaştığından, yani dolaysız vergi gelirlerinin yüksek olmasından veya bir yandan asgari ücretlilerin normal tarife üzerinden vergilendirilirken diğ er yandan hazine bonusu ve devlet tahvillerinden 660.000.-YTL'ye kadar faiz, alım ve satım karı elde edenlerden vergi alınmamasından anlaşılmaktadır (Yaraşlı, 2005; 112). Dolaylı vergi, toplumun devletten aldığı mal veya hizmete karşılık ödediği Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi gibi vergilerdir (Özfidan, 2004). Dolaysız vergiler ise ticaret sonucu elde edilen gelirden, çalışanların ücret ve maaşlarından kesilen Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Taşıt vergisi gibi vergilerdir.

Türkiye'de yüksek oranlı nüfus artışına rağmen son 10 yılda gelir vergisi mükellefi sayısı 1 milyon 800 binlerden, neredeyse aynı kalarak 2008 yılı şubat ayı sonu itibariyle 1.720.289 olurken, aynı dönemde basit usuldeki vergi mükellefi sayısı yaklaşık 900 binlerden, 2008 yılı Şubat ayı sonu itibariyle 759.558'e gerilemiştir. 1986 yılından itibaren toplam mükellef sayısının azalmasına rağmen dolaylı vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı %30, dolaysız vergi gelirlerinin payı

ise %70 oranında gerçekleşmesi, vergi yükünün nüfusun sınırlı bir kısmının üstünde kaldığını göstererek, Türk Vergi Sisteminin adil olmadığı inancını artırmaktadır (Hisarcıklıoğlu, 2006).

Çeşitli gelir gruplarına dahil olan 477 katılımcı ile yapılan anket sonucunda (Bayraklı ve diğ., 2004; 222), %56 gibi büyük bir çoğunluk, vergi sisteminin adaletsiz olduğu inancından dolayı vergi kaçırın mükelleflere hak verilebileceğini diğeri bir ifadeyle vergi kaçırma ile vergi sistemindeki adaletsizlik arasında pozitif bir ilişki olduğunu düşünmektedirler.

1.6.5. Vergi Afları

Vergi Ödemeyi etkileyen faktörler (Savaşan ve Çoban, 2005) arasında gecikme zammı affı, faiz affı, matrah artırımı affı, stok ve demirbaş affını kapsayan vergi affı yer almaktadır.

Türkiye’de vergi idaresinde iyileştirme gerçekleştirilmeden, vergi sistemi değiştirilmeden yapılan vergi afları, son 40 yılda artış göstermiş ve özellikle 1980 yılından itibaren her üç yıl için bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları çıkartılmıştır (Yaraşlı, 2005; 113; Savaşan ve Çoban, 2005). Bu nedenle mükelleflerin, vergi aflarının devamlı olacağına karşı inancını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürerek mükelleflerin vergi ödemesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Vergi aflarının en önemli nedenlerinden birisi mükelleflerin ve ülke gelirlerinin ekonomik kriz dönemlerinde mali çıkmaza düşmesidir. Yine de 2003 yılında çıkartılan vergi affı gibi bazen devlet, gelirlerini artırma ihtiyacına istinaden vergi affı çıkartabilir.

Bu bağlamda 2003 yılında Vergi Barışı Kanunu uyarınca çıkartılan vergi affı sonrasında elde edilen toplam tahsilat miktarı beklentilerinde üzerinde

gerçekleşmesine rağmen, vergi aflarının vergi sisteminde yasal düzenlemeler olmadan yapılması, mükelleflerin gelecekteki af beklentilerini arttırıp, orta ve uzun vadede vergi kaçırma eğilimini artırarak vergi uyumunu düşüreceği kaçınılmazdır (Çelikkaya, 2002).

1.6.6. Vergi Denetimi ve Ceza Oranı

Vergi, devletin kamu hizmetlerini sunması ve kişilerinde toplumsal yaşamlarını sürdürmesini sağlayan bir araç olduğundan yasalarla getirilen bu zorunluluk, hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır (Yıldırım, 2006). Bu inancın toplumda yerleşebilmesi için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır.

Denetim, mükelleflere ait belgelerin, muhasebe kayıt ve defterlerin üzerinde yapılan incelemelerle çeşitli muhasebe oyunlarının, yanlış ve hilelerin ortaya çıkartılarak düzeltilmesini ve caydırıcı etkisiyle de mükelleflerin yasalara uymasını, vergisini doğru beyanlarla ve zamanında ödemesini yani vergi suçu işlememesini sağlamaktadır (Çelikkaya, 2002 ve Aslan, 2002). Bu tanım kayıt dışılıkla mücadelede denetimin ne denli önemli olduğunu göstermektedir.

Genel olarak vergi suçu, vergi mükellefleri ile bunların hukuki ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerin vergi kanunlarında tanımı yapılan davranış biçimleriyle, sonucuna ceza öngörülen hükümlerin ihlal edilmesidir (Candan, 1995; 17). Ekonomistler, sosyologlar, psikologlar ve hatta suç bilimcileri, denetim oranı ve ceza oranının vergi kaçakçılığına sebep olduğunu ve hatta vergi kaçırma faaliyetlerinin de algılanan denetim oranını etkilediğini (Saruç, 2003; 156) çeşitli teorik modellerle ortaya koymuşlardır.

Çeşitli gelir gruplarına dahil olan 477 katılımcı ile yapılan anket sonucunda (Bayraklı ve diğ., 2004; 224), katılımcıların %50'si vergi kaçırın mükelleflerin vergi idaresi tarafından yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu, ayrıca katılımcıların

%54'ü vergi kaçıran mükelleflerin vergi idaresince yakalanması sonrasında ödeyeceği mali cezanın yüksek olmadığını düşünmektedir.

Türkiye'de vergi denetimi oranı, mevcut mükellef sayısının her yıl en fazla %4'ü (Aslan, 2002) olarak gerçekleştiğinden verimli ve etkin bir vergi denetimi yapıldığı söylenemez.

Gelişmekte olan ekonomilerin en belirgin özelliklerinden biri olan, kurumlaşmış işletmelerin ve çok uluslu şirketlerin azlığı, küçük ve orta boy işletme sayısının fazla olması, kayıt dışı ekonominin oluşmasında önemli rol oynamaktadır (Akcan, 2002).

Çünkü çok uluslu şirketlerin ve kurumsallaşmış işletmelerin azlığı, vergi idaresinin çok sayıda küçük işletmeye hizmet vermesini ve bu işletmelerin denetimini zorlaştırmaktadır.

1999 yılında çıkartılan bir kanunla vergi cezalarında uzlaşma uygulaması tekrar başlamış ve bunun sonucunda vergisini ödeyen mükelleflerin bile vergi kaçırma eğilimi artmıştır (Sarılı, 2006). Bunda en büyük etken, kesilen vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının ortalama %90'ının uzlaşmalarda indirilmesidir.

Etkin bir vergi denetim sisteminin olmaması, denetim oranının düşük olması, vergi cezalarında uzlaşma uygulaması, ceza oranlarının düşük olması ve cezaların denetimlerle yeterince desteklenmemesi, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmaya sebep olabilmektedir (Çelikkaya, 2002). Bu durum kayıt dışılığın da artmasının ana nedenlerinden biridir.

1.7. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı (tax morale/tax ethics) vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır (Torgler, 2003). Buradaki içsel motivasyon (intrinsic motivation), dışsal bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye

işaret etmektedir (Deci,1975 ve 1985). Bireyler, vergiyi ya gönüllü olarak öderler (compliance) ya da yakalanma ve cezalandırılma riskini gözönüne alarak ödemezler (non-compliance). Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan başlıca iki teori bulunmaktadır: Rasyonel tercih teorisi ve ahlaki duygular teorisi.

1.7.1. Rasyonel Tercih Teorisi

Rasyonel tercihler (rational choice) teorisinin temelini “homo economicus” insan modeli oluşturur. Buna göre, insan doğası gereği faydasını maksimize, içsel maliyetlerini ise minimize edecek karar ve tercihleri benimser. Bu çerçevede bireyler imkanlar dahilinde az vergi ödemeyi ya da hiç ödememeyi tercih edecek tutum ve davranışları yeğler. Bu temel yaklaşım literatürde “Allingham & Sandmo (1972) modeli” “caydırma modeli” (deterrence model) ya da “beklenen fayda teorisi” (Dhami & Nowaihi, 2005) olarak da adlandırılmaktadır.

Rasyonel tercih modeline göre vergiye gönüllü uyumu (voluntary compliance) belirleyen başlıca etkenler yakalanma ve cezalandırılma riskinin büyüklüğü, korku gibi etkenlerdir. Bir başka ifadeyle, bireyi gönüllü uyuma yönlendirecek faktörler etkin vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü ve saire faktörlerdir. Allingham & Sandmo (1972) modeli, vergi kaçakçılığı (tax evasion) ile yakalanma riski (risk aversion) arasında yakın bir ilişki olduğunu varsayar.

1.7.2. Ahlaki Duygular Teorisi

Literatürde “tutumsal model” (attitudinal modeli) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiments) olarak da bilinen bu yaklaşıma göre bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini belirleyen tek etken bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunu maksimize etmek değildir. Bireylerin vergi ödeme(me) konusundaki tutum ve davranışlarını belirleyen etkenlerin başında psikolojik algılama gelmektedir. “Tutumsal model” veya “ahlaki duygular teorisi” konuyu sadece psikoloji ve etik çerçevesinde ele alan bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir.

Kanaatimizce, konuya psikolojik ve etik etkenlerin dışında başka faktörlerin de eklenmesi gereklidir.

Ekonomik-mali faktörler dışında bireyleri vergi ödemeye ya da ödememeye yönelten faktörleri aşağıdaki gibi gruplara ayırmak mümkündür:

1.7.2.1. Psikolojik Faktörler

Bireylerin tutum ve davranışlarını belirleyen faktörlerin başında psikolojik algılamalar gelmektedir. Çok özet bir ifadeyle, vergileme ile algılama arasında çok yakın bir ilişki olduğun söylenebilir. Psikolojide algılama (perception) ya da çerçeveleme (framing) mevcut bilgilerimiz dahilinde karşı karşıya bulunduğumuz somut ve/veya soyut olayların ve nesnelerin farkına varma, zihnimize yerleştirme ve nitel ve/veya nicel olarak değerlendirme sürecidir. Yine psikoloji bilimi açısından bireysel davranışın bir stimulus (uyarı) bir de response (karşılık) mekanizmasının işlenmesi sonucu oluştuğunu söyleyebiliriz. Vergiye karşı gösterdiğimiz tutum ve davranışlarımız, çoğunlukla onu nasıl algıladığımıza bağlı bulunmaktadır.

Ahlaki faktörler. Ahlak, insan ilişkilerinde “iyi” ya da “doğru” veyahut “kötü” ya da “yanlış” olarak adlandırdığımız değer yargılarını ifade eder. Ahlak insanlararası ilişkilerde nasıl davranılması (ya da nasıl davranılmaması) gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş (spontan) ve hazır bir değer yargıları sistemidir. Başka bir tanımla, ahlak, toplumsal yaşamda, belirli kişi, grup ya da toplum için belirli zamanda ve belirli bir yerde geçerli olan (ya da geçerli olması beklenen) değer yargılarının, örf, adet, norm ve kuralların oluşturduğu bir sistem bütünüdür. (Aktan, 2004) Hiç şüphesiz bir toplumun ahlak normları ile vergileme arasında bir yakın ilişkinin mevcut olduğunu söyleyebiliriz. Vergi ödemeyi bir ödev ahlakı olarak ele alan ve vergi kaçakçılığını ayıplayan ve kınayan bir toplumda bireylerin vergiye gönülü uyumunun kendiliğinden sağlanacağı söylenebilir.

1.7.2.2. Kültürel Faktörler

Sosyal bilimlerde çok farklı tanımları yapılan kavramların başında kültür kavramı gelir. Yapılan muhtelif tanımlar, genellikle, insan gruplarının üretimlerini de içeren belli başlı kazanımlarını, deneyimlerini, değerlerini, inançlarını, tarihi süreç içerisinde geliştirdikleri sembollerini, kuşaktan kuşağa aktarılan davranış kalıplarını içermektedir. Kültürü, insanların ve toplumların psikolojik dünyalarına ve somut deneyimlerine anlam vermelerini sağlayan değerler, tasarımlar, semboller ve simgeler bütünü olarak görebiliriz. Kültürel değerler zaman içinde kabul edilme durumuna göre tüm topluma yayılır ve toplumların ve grupların davranışlarını, inançlarını, tutumlarını ve değerlerini oluşturur. Bu bakımdan kültür, toplumların tarihsel süreç içerisinde karşılaştıkları her tür ihtiyaçlarına karşı geliştirdikleri ortak çözümler bütünüdür (Aktan & Tutar, 2006). Hiç şüphesiz, ahlaki normları da içine alan kültür altyapısı ile vergiye gönüllü uyum arasında çok yakın bir ilişki söz konusudur.

1.7.2.3. Kurumsal Faktörler

Bireylerin gönüllü olarak vergi ödeme karar ve tercihlerini ayrıca “kurumsal faktörler” ile de ilişkilendirmek mümkündür. Esasen kurallar ve kurumlar (rules and institutions) “kültür” adını verdiğimiz yapının temel taşlarıdır. Kurallar, insanlar-arası ilişkiler ve etkileşimlerde davranışlarımıza yön veren ve sınırlayan ilkeler ve normlardır. Kurallar bir toplumun temelidirler ve toplumsal düzenin varlığı için gereklidirler. Kurallar, belirsizliği azaltarak bireylerarası ilişkilerde öngörülebilirlik ve istikrar sağlar, insan davranışlarına denetim ve sınırlama getirir ve aynı zamanda bireyi özgür kılarak ona yapabilme gücü ve imkanı sağlar. Toplumsal düzenin tesisi için kurallar kadar kurumlar da önemlidir. Kurum, bir arada yaşama süreci içerisinde bulunan insanların davranışlarını, eylemlerini, alışkanlıklarını, geleneklerini, değerlerini ve inançlarını ifade eden formel ve informel kurallar bütünüdür. (Aktan & Vural, 2006)

Tekrar ifade edelim ki, kültür dediğimiz şey aslında toplumda zaman içerisinde oluşmuş kuralların ve kurumların toplamından başka bir şey değildir. Bu açıdan kültürel faktörler ile kurumsal faktörleri bir arada ele almakta yarar bulunmaktadır.

Öte yandan kurallar, kurumlar ve kültür esasen bir bütün olarak “sosyal sermaye” (social capital) olarak adlandırılabilir (Paldam, 2000 ve Fukuyama, 1995 ve 1999). Sosyal sermayenin güçlü olduğu toplumlarda vergiyi gönüllü olarak ödeme eğiliminin daha yüksek olduğu söylenebilir. Sosyal sermayeyi tanımlayan öğeler içerisinde “güven”, ve “görev ahlakı” (civic duty) çok önem taşımaktadır. Medeni yaşam kurallarının, sosyal, siyasal ve ekonomik düzenin kural ve kurumlarının yerleşmiş ve kökleşmiş olduğu toplumlarda birey, vergi ile ilgili ödevlerini ve yükümlülüklerini fazlasıyla gönüllü olarak yerine getirme eğilimindedir.

1.7.2.4. Dinsel Faktörler

Dinler ve inançlar da şüphesiz bireylerin vergisel ödev ve yükümlülüklerini yerine getirme açısından önem taşır (Hull, 2000 ve Iannaccone, 1998). Birey sadece kendi çıkarını düşünen bir bencil “homo economicus” değildir, o aynı zamanda başkalarına yardım etmeyi arzulayan, dinin (kutsal kitapların) emir ve talimatlarını yerine getirmeyi kendine görev addeden bir “homo religious” dur. Örneğin, İslam dini açısından zekat, her müslümanın ödemesi gereken bir vergidir. Zekat, islamın beş şartından birisidir.

1.7.2.5. Siyasal Faktörler

Siyasal yönetim biçiminin meşruiyeti, demokrasinin temel araçlarının (katılımcılık, yerinden yönetim vs.) uygulanma düzeyi ve saire siyasal faktörler vergi ödeme/ödememe tercihleri üzerinde etkili olabilir. Örneğin, eski mutlak monarşilerde ve despotik rejimlerde “temsilsiz vergileme”ye (taxation without representation) karşı halkın gösterdiği tepkiler ve isyanlar bu konuda örnek verilebilir. Denilebilir ki,

halkın kendi temsilcilerini özgür iradeleriyle seçebildiği ve denetleyebildiği demokratik rejimlerde vergiyi gönüllü ödeme eğilimi daha yüksektir.

1.7.2.6. İdari-Yönetimsel Faktörler

Genel olarak iyi devlet yönetimi (good public governance) ile vergiyi gönüllü ödeme arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Dar anlamda ise iyi vergi yönetimi ile vergi ödeme eğilimi arasında yakın ilişki söz konusudur.

1.7.2.7. Hukuksal Faktörler

Hukuk, toplumsal düzeni sağlayacak yazılı kurallar bütünüdür ve yaptırımı devlet gücü ve otoritesi ile desteklenmiştir. Vergi hukuku da vergi ile ilgili maddi ve şekli vergi mükellefiyetlerini belirleyen yazılı hukuk kurallarından oluşur. Vergi kanunlarında, vergi suç ve cezaları açık olarak belirlenir. Dolayısıyla, bireylerin vergi kaçakçılığına başvurma yönündeki karar ve tercihleri, vergi kanunlarında öngörülen vergi suç ve cezaları ile yakından alakalıdır.

Grasmick ve Bursik'e (1990) göre caydırıcı faktörleri sadece yasal cezalar olarak düşünmek yerine üç ana grup'a ayırmak daha isabetli olacaktır. Bunlar; devletin uyguladığı cezalar olan yasal müeyyideler (legal sanctions), kişinin ait olduğu gruptaki sosyal norma uygun olarak davranmadığı zaman karşılaşıacağı utanç ve kaybedeceği saygınlığı ifade eden toplumsal etki (social stigma), ve son olarak kişinin kendi kendisine uyguladığı bir ceza olan suçluluk duygusudur (guilt feelings) (Bayraklı & Saruç & Sağbaş, 2004- Grasmick ve Bursik, 1990; 837-861).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAYITDIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

2.1. Vergi Denetimi Kavramı

Gelir; üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmasının karşılığında elde edilen değerler akımıdır (Tosuner-Arıkan-Yereli, 2005; 10). Vergi ise bir devletin kamusal mal ve hizmet ihtiyaçlarını gidermek için karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerinden aldığı en önemli finansman kaynağıdır. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükelleflerin vermiş oldukları beyanlarının, doğruluğunu yansıtıp yansıtmadığını araştırmak ve tespit etmek için denetimin yapılması zorunludur.

2.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, Latince kökenli bir kelime olup işitmek dikkatlice dinlemek anlamına gelir ama zamanla görevleri incelemek olan ve muhasiplerin verdikleri hesapları dinleyen kimselere denetçi ve yapılan işe de denetim denilmeye başlanmıştır (Özdemir, 2000; 48).

Türk Dil Kurumuna göre denetim; bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek ve kontrol etmektir. Hukuki anlamda denetim ise hem kamu kuruluşlarının hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kanun ve nizamname hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir (Tekin-Çelikkaya, 2005; 32).

2.1.2. Vergi Denetiminin Tanımı

Devletin eğitim,sağlık ve yatırım gibi fonksiyonlarını yerine getirmesi sürekli ve sağlam gelirlere sahip olması sonucunda gerçekleşmektedir. Devletin bu fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için en önemli kaynaklardan birisi vergi

gelirleridir. Günümüz çağdaş ekonomilerinde vergi gelirleri mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilmesi ve gelir idaresince denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Bu nedenle vergi gelirlerini beyan eden mükelleflerin beyanlarının vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır.

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004; 131).

Geniş anlamıyla vergi denetimi; vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin, gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır (Şeker, 1994; 7).

Vergi denetimi; “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır” (Arıca, 1985; 2) Vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Bu tanımlama vergi denetiminin yalnızca mükellef üzerinde değil, vergi idaresi üzerinde de yapılması gerektiğini ortaya koymaktadır (Can, 1981; 66). Vergi denetimi; mali idarenin hem mükelleflerin hem de idarenin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini, yanlış uygulamaların düzeltilmesini, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlamak amacıyla yaptığı işlemlerin tamamıdır.

2.2. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimin en önemli amacı vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlayarak vergi gelirlerinin artırılmasını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır. Vergi denetimi aynı zamanda mükelleflerin eğitilip vergi bilincinin artmasını, hedeflenen mali ve ekonomik politikalara daha çabuk ve daha rahat ulaşılmasını sağlamaktadır. Vergi denetiminin; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları vardır.

2.2.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Günümüzde devletlerin adalet, savunma, eğitim, sağlık gibi temel görevlerinin yanında sosyal güvenlik alanında ve özel sektörün yüksek maliyetleri nedeniyle yer almadığı sanayi ve hizmet kollarında üstüne düşen birçok yeni görevleri vardır. Devlet bu görevlerini yerine getirirken artan finansman ihtiyacını karşılamak için en temel gelir kaynağı olan vergilere ihtiyaç duyar.

Vergi denetiminin mali amacı; doğruyu yansıtan gerçek rakamlarla vergilerin alınmasını sağlamaktır. Bu yüzden etkin bir vergi denetimi şarttır. Eğer etkin bir vergi denetimi olmazsa devlet finansman ihtiyacını gidermek amacıyla yeni vergiler koymak ya da yürürlükteki vergilerin oranlarını arttırmak ya da borçlanma yapmak yoluna başvuracaktır. Ancak bu yolların hepsi vergi yükünün artmasına neden olarak toplum üzerinde hem ekonomik hem de psikolojik olumsuzluklara sebebiyet verecektir. Vergi denetimleriyle hem vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlanacak hem de tespit edilecek vergi ziyayı ve cezalarıyla vergi gelirleri artmış olacaktır. Bu sayede denetime tabi tutulan mükelleflerden alınan vergi, ceza ve fer'i alacaklar ek gelir kaynağı oluşturmaktadır. Denetime tabi tutulmayan mükellef kitlesinde denetim sonucunda mükelleflerin beyanları artmakta, belge kullanım oranında ve belge düzeninde olumlu farklar oluşmaktadır.

Denetim ve belge sisteminin etkili olmadığını düşündüğümüz takdirde bu sefer kaçakçılığının, yeni vergi kaçaklıklarına yol açacağı görülebilecektir (Akdoğan, 1979; 6).

Sonuç olarak vergi denetimleri yoluyla mevcut vergi potansiyelinin değerlendirilmesi, vergi dışı tutulmuş kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması devleti mali bakımdan önemli ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır (İyibil-Arıca, 1985; 6).

2.2.2. Sosyal Amaç

Gelir dağılımının adaletli olmasında vergilemenin önemli bir yeri vardır. Yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması suretiyle gelirin yeniden dağıtılması yoluyla düşük gelir elde edenlerin gelirlerinin arttırılması sağlanacaktır. Vergi denetiminin sosyal amacı; devletin sosyal devlet anlayışının gereği olarak sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması gibi görevlerini yerine getirmesini sağlamaktır. Vergi yükünün sermayeden ziyade emek geliri elde edenlerin üzerinde olduğu bir vergi sistemi sosyal devlet anlayışına terstir. Etkin vergi denetimleriyle ülkedeki vergi kayıp ve kaçığının oranı ne kadar düşük tutulursa adil gelir dağılımı da o kadar yüksek oranda sağlanmış olacak ve toplumda sosyal barış ve sosyal refah hâkim olacaktır.

Bu ilkenin gereği olarak, herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması amaç olup, bu amacın gerçekleştirilmesinde vergilerin gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle büyük etkileri olmaktadır. Vergilerin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonu, gelir, tüketim veya servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir gruplarına dahil kimselerin refahını artırıcı alanlarda kullanılması suretiyle gerçekleşebilmektedir. Ancak vergilerin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi beklenen bu olumlu etkiyi, vergi kaçakçılığın yaygınlığı ölçüsünde ortadan kaldırmaktadır (Akbay, 1990; 213).

Vergi yükünün vergi kaçırma imkanı bulunmayan sabit veya düşük gelir seviyesine sahip topluluklar üzerinde ağırlıklı olması halinde, vergi kaçırmanın sonuçları, bu gruplar için gelir dağılımındaki var olan olumsuz durumu daha da artıracaktır. Bu nedenle mükelleflerin vergi kaçırma risklerini önlemeye yönelik vergi denetimi, etkin bir biçimde uygulandığı takdirde bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı nitelik taşıyabilecektir.

2.2.3. Ekonomik Amaç

Devlet fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki tarihi gelişim ve sosyal devlet anlayışı, devletin giderek artan sosyal ve kültürel hizmetleri yerine getirmek, diğer yandan ülke ekonomisinde düzenleyici rol oynamak gereğini oluşturmuştur. Devletin bu fonksiyonel ve müdahaleci oluşumu, sosyal adalet ve ekonomik kalkınmaya dönük amaçların gerçekleştirilme çabası, devlet gelirlerinin de giderlerine paralel artması zorunluluğunu yaratmıştır (Bıyıkoglu, 1973; 123).

Devletlerin; ekonomik, sosyal ve kültürel alanlardaki görevlerini yerine getirmek zorunluluğu vergilerin öneminin hissedilmesine sebep olmuştur. Devlet vergi gelirlerini arttırmak için vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek zorundadır. Vergi kaçakçılığı; yükümlülük tesis ettirmeme, beyanname vermeme, hâsılatın gizlenmesi gibi kanuna aykırı davranılarak verginin daha az ödenmesidir (Arıkan-Ay, 1995; 88). Vergi denetimiyle vergi kayıp ve kaçığı en aza indirilerek toplam vergi geliri artırılmalıdır. Vergi denetiminin ekonomik amacı; devletin maliye politikalarına ulaşmasını sağlayarak hedeflenen ekonomik istikrara, büyümeye ve kalkınmaya ulaşmaktır. Bütçe açıklarının kapatılması, iç ve dış borç ödemeleri ve dolaylı olarak enflasyonun önlenmesi ancak tam ve gerçeği yansıtan vergilerin ödenmesiyle mümkün olacaktır. Bunun için de etkin bir vergi denetimi şarttır. Etkin bir vergi denetiminin varlığını bilip her an denetimden geçebileceklerini hisseden mükellefler gerçeğe uygun beyanlarda bulunarak toplam vergi gelirinin artmasını sağlayacaklardır. Ancak böyle etkin bir vergi denetimi olmazsa mükellefler vergiden kaçırma ve kaçınma yollarını izleyecekler böylece azalan vergi gelirlerini telafi

etmek zorunda kalan devlet borçlanma, emisyon, yeni vergiler koymak ya da mevcut vergi oranlarını arttırmak yollarından birine başvurmak zorunda kalacaktır.

Ülkemizde, vergi kaçakçılığının çok yüksek olduğu alanlar aynı zamanda ferdi karlılığı da yüksek olan alanlar haline geldiğinden, üretim faktörleri bu olanağın. bulunmadığı ve bu nedenle ferdi karlılığın düşük olduğu alanlardan çekilerek, sosyal faydanın ferdi karlılığın bir fonksiyonu olması önlenmektedir. Bazı faaliyetlere ise, sosyal faydaları ne kadar yüksek olursa olsun, vergi kaçakçılığından yararlanılarak ferdi karlılığı yükseltmek olanağı vermediğinden girişilmemektedir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı, oluşturduğu iktisadi etkiler nedeniyle, üretim faktörlerinin optimal dağılımını da bozmaktadır (Edizdoğan, 1986; 77).

Vergi kanunlarımızda çok sayıda muafiyet, istisna ve teşvik uygulamalarının varlığına rağmen, vergilendirmenin ekonominin tümü ve sektörler üzerindeki etkilerinin sistemli ve bilimsel bir şekilde incelendiği söylenemez. Zira, vergilendirmede birinci planda gelir endişesi, sonra da politik endişeler hakim olmaktadır. Özellikle gelir vergilerimizin Avrupa ve Amerika uygulamalarının aksine başlangıçtan bu yana yüksek oranlı olması, yükümlülerde bilinçli veya bilinçsiz bir direniş doğurmuş, bu direnç ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir bölümünü düzenli ve anlaşılabilir bir şekilde kayıt edilmemesine neden olmuştur. Bunun yanı sıra ülkemizde uzun bir süredir yaşanan kronik enflasyon işin içine girince, enflasyon muhasebesinin uygulanmayışı nedeniyle işletmelerde oluşan fiktif karlar vergilendirilmiş, neticede mükelleflerin sergilediği direniş hareketi vergi sistemimizde bir kaosa dönüşmüştür (Alpay, 1991; 117-122).

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi bir anlamda ekonominin kayıt altına alınmasını sağlamakta ve bu sayede verginin tabana yayılması sağlanmaktadır. Özellikle vergi oranlarının yüksekliği bu sayede önlenebilecek vergi ödeyen mükellef kitlesine vergi oranlarının düşürülmesi ile ekonomik anlamda katkı sağlanacaktır.

2.2.4. Hukuki Amaç

Gücünü anayasadan alan vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması yine vergi kanunlarında gösterilen vergi denetimi sayesinde yapılır. Devletin vergi kanunlarının gösterdiği biçimde vergi toplaması güçlü ve saygın olmasını sağlamaktadır.

Vergi denetiminin hukuki amacı; anayasada belirtilen şekilde vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin kanunla konulup kanunla değiştirilip kanunla kaldırılacağı ve kanunlarda belirtilen usul ve esaslara göre tahsil edilmesinin sağlanmasıdır. Vergi denetimlerinin nasıl ve ne şekilde yapılacağı, hangi usul ve esaslara uyulacağı ve sonuçlarının nasıl bir hukuki işlemlere tabi olacağını önceden belirlenmesi hukukilik amacının bir göstergesidir. Bu yüzden vergi kanunlarının uygulanmasında hem devlet hem de mükellefler bu kanunlara uymak zorundadırlar.

Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu devletin saygınlığını ve gücünü gösterir. Diğer yandan hukuk devleti olmanın bir sonucu, kanunların vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktadır (Bodur, 1995; 7)

Kanun koyucu, bir yandan ekonomik ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine, diğer yandan vergi kurumunun mahiyet ve amaçlarında meydana gelen değişimlere paralel olarak düzenlemeler yapmaktadır. Bu husus devletin vergilendirme yetkisini, halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla kullanılması ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına yapılan müdahalenin, anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşmesinin sonucudur Böylelikle bir anlamda keyfilik önlenirken, diğer taraftan idarenin, kişilere bir vergi veya mali yüküm yüklemeye, kanunun izin verdiği durumlarda ve öngördüğü koşullar içerisinde yetkili olduğunun ifadesidir (Ayaz, 1996; 60-61).

Vergi denetimleri, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı yollarına yönelerek

kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece vergi adaletinden söz edilemez. Vergilemede yatay adalet, eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini gerektirdiğinden, bilerek veya bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler, hiç vergi vermemek veya kendileri ile eşit durumda olanlara nazaran daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi de vergi denetimleri ile sağlanmaktadır.

Bunun yanında vergi denetimi, vergilemeye ilişkin işlemleri uygulayan dairelerin veya yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmelerini sağlamakta, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınmasını temin edebilmektedir. Böylelikle mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır (İyibil-Arıca, 1985; 4).

2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin çok çeşitli özellikleri olmakla birlikte başlıcaları ve en önemli özellikleri hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, dış denetim ve hesap denetimi özellikleridir.

2.3.1. Hukukilik

Vergi denetimi, kanuni yetkilere dayanılarak yapılır. Anayasa ve diğer kanunlarda vergi, resim, harç ve benzeri diğer mali sorumlulukların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ve uygulamasının nasıl yapılması gerektiği hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Verginin yasal bir yetkiye dayanması, kanunlarda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde uygulamaya konulması, mali ve cezai sonuçlar içermesi vergi denetiminin hukukilik özelliğinin göstergesidir.

Hukuk devletinin en önemli özelliği; devletin yapmış olduğu her türlü idari eylem veya idari işlemin yasal bir dayanağının olması ve bu yapılan idari eylem veya idari işlemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır. Bu nedenle devletin en önemli unsurlarından birisi olan verginin denetiminin de yasal bir dayanağı vardır.

2.3.2. Tarafsızlık

Vergi denetiminin amacı yalnızca hazineye gelir sağlamak olmamalı hem kamu hem de mükellef açısından tarafsız olması gerekmektedir. Vergi kanunlarında bu yönde düzenlemeler mevcut olup denetimin sonunda fazladan tarh ve tahsil edildiği anlaşılan verginin mükelleflere iadesi ve terkini mümkün olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 numaralı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.) Üçüncü Bölüm Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat başlığı altında 116. ve 126. maddeler arasında vergi hatalarının neler olduğu, hataların meydana çıkarılması, düzeltme yetkisi ve reddiyat, düzeltme talebi, düzeltme zamanaşımı gibi başlıklarla mükelleflere düzeltme hakkının ne olduğu ve bu hakkın nasıl kullanılacağı gösterilmiştir. Denetim elemanları denetim faaliyetlerini yürütürken hazine yararını düşünmek değil tarafsız davranmak ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etmek zorundadır. Tespit sonucu mükellefin aleyhine olabileceği gibi idarenin de aleyhine olabilecektir. Bunun derecesini belirleyen en önemli unsur ise vergi denetiminin tarafsızlığıdır.

2.3.3. Yaptırım

Mükellefler genelde karşılıksız alınan vergiyi vermek istemedikleri için vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak düşüncesiyle hareket ederler. Bunun sonucunda vergi denetimleri sırasında gerçeği yansıtmayan beyanlardan matrah farkı ve bundan doğan vergi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi veya vadesi geçmiş vergi borçları için verginin yanında gecikme zamları doğar. Doğan bu alacakları için devlet Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (A.A.T.U.H.K.) (6183 Sayılı Amme

Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 28 Temmuz 1953 tarih ve 8469 numaralı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.) hükümleri gereğince cebren tahsil yoluyla alacağını tahsil eder. Uygulamada vergi ziyayı, gecikme faizi ve gecikme cezası gibi para cezalarının yanında hapis cezalarının da bulunması yaptırım özelliğinin bir göstergesidir.

2.3.4. Dış Denetim

Dış denetim; bir işletmenin hesaplarının işletmede çalışanların dışında başka kişi veya kurumlarca denetlenmesidir. Denetimi yapanların işletmeye bağlı olmaması ve bağımsız olmasından dolayı bağımsız dış denetim olarak adlandırılır. Bağımsız dış denetim serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından 3568 sayılı kanunun belirttiği şartlar neticesinde yapılır. Vergi denetimi; incelemeye alınan mükellefin işyerinde çalışan elamanları tarafından yapılmayıp devlete bağlı inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu özelliğinden dolayı dış denetim sayılmakta ancak inceleme elemanlarının devlete bağlı olması nedeniyle bağımsız dış denetim değil de sadece dış denetim olarak kabul edilmektedir.

2.3.5. Hesap Denetimi

İşletmelere ait mali tabloların ülkenin hukuki ve mali mevzuatı dikkate alınarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarından gerçeği yansıtan bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesine yönelik inceleme ve inceleme sonucunda rapora bağlama işlemine hesap denetimi denilmektedir. Vergi denetimi; hesap denetimini de içeren kapsamlı bir özelliği olduğundan, uygulaması bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir fakat yapılan her hesap denetimi ise vergi denetimi olmamaktadır.

2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

2.4.1. Araştırma

Araştırma fonksiyonu; vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu olarak da adlandırılır. Bu fonksiyon, vergi denetimi yoluyla mükelleflerin yaptığı işlemleri ve bu işlemlerini defter ve kayıtlarına alıp almadığının doğruluğunu tespit etmek amacıyla defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin araştırılması, bulunup ortaya çıkarılması yani yakalanmasını ve bulunan hata ve hilelerin mevzuat hükümleri çerçevesinde düzeltilip gerekli işlemlerin uygulamaya konulmasını sağlar.

Vergi denetiminin temel fonksiyonu olan araştırma fonksiyonun önemi zaman içerisinde vergi yönetiminin mükelleflerle işbirliği anlayışı esasına dayalı mükellef odaklı vergi politikası nedeniyle önemini kaybetmekte bunun yerine önleme fonksiyonu daha ön plana çıkmaktadır.

2.4.2. Önleme

Önleme fonksiyonunun temeli; hata yapılmasını önleyici etkilerin meydana getirilerek hataların kaynaklarının yok edilmesi düşüncesidir (Akdoğan, 1979; 10).

Araştırma fonksiyonunda; hata ve hilelerin meydana çıkarılıp tespit edilerek düzeltilmesi varken önleme fonksiyonundaki amaç ise bundan tamamen farklı olarak bu hata ve hilelerin yapılmasını engellemektir. Böylece mükellefler hata ve hile yollarını kullanmak suretiyle vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermemiş olacaklardır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için vergi denetiminin etkin olması zorunludur.

Vergi denetiminin sayısı ve etkinliği arttıkça mükelleflerin denetimden geçme olasılığı ve her an denetimden geçebilecekleri hissi de artacaktır. Bunun sonucunda mükellefler bilerek hile yapmaktan ve vergi kaçırmak sonucunu doğuracak işlemler yapmaktan vazgeçeceklerdir.

2.4.3. Düzeltme

Düzeltme fonksiyonunun amacı; vergi denetimleri sırasında mükellefle işbirliğine giren denetim elemanı ile mükellefin karşılıklı iletişiminin sonucu, vergi denetim elemanı mükellefi uyarmak, bilgi vermek ve yardımcı olmak suretiyle mükellefleri eğitici bir görev üstlenerek onların hata yapmalarını önlemek ve hatalarını da düzelttirmektir. Mükellefler, vergi konusunda verginin amacının ne olduğu, kamu hizmetlerinin neler olduğu ve devamlı surette gerekli olduğu ve bu kamu hizmetlerinin giderlerinin nasıl karşılandığı konularında yeterli bilgiye sahip değildirler. Mükelleflerin vergi hakkında eğitilmeleri sonucu vergi bilincinin artması yoluyla hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanarak toplam vergi gelirleri artacak hem de vergi kayıp ve kaçak miktarı da en aza indirilmiş olacaktır.

2.5. Vergi Denetiminin Türleri (Şeker, 1994; 17)

İçerik ve nedeni, yükümlülerin sınıflandırılması, verginin türü, denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki gibi açılardan vergi denetiminin türleri vardır.

2.5.1. İçerik ve Nedeni Açısından

2.5.1.1. Olağan Denetim

Denetimi yapacak ilgili birimler tarafından önceden belirlenen belli bir plan ve program dahilinde yapılan denetimlerdir.

2.5.1.2. Olağanüstü Denetim

Olağanüstü denetim genellikle vergi denetimini gerektirecek bir durumun varlığı halinde yapılır. Burada olağan denetimden farklı olarak belli bir nedene göre yapılan denetim olmasıdır.

2.5.2. Yüklümlülerin Sınıflandırılması Açısından

Belli ölçülere ve belli sayıdaki büyüklük sıralarına göre dikkate alınıp gruplandırılarak yapılan denetimlerdir. Belli bazı ölçüler genellikle beyan olunan matrah, çalışan işçi sayıları ve aktif toplamı gibi ölçülerdir.

2.5.3. Verginin Türü Açısından

2.5.3.1. Genel Vergi Denetimi

Belli bir vergilendirme döneminde bir mükellefin yaptığı tüm işlemlerin ve hesapların denetlenmesidir. Olağan denetimi de kapsar.

2.5.3.2. Özel Vergi Denetimi

Vergi denetimi sırasında sadece özel bir konu üzerinde yapılan denetimdir. Sadece istisnalara veya amortisman hesap ve işlemlerine yönelik yapılan denetimler özel vergi denetimine girmektedir.

2.5.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Açısından

2.5.4.1. İç Denetim

İşletmelerin kendi bünyesinde çalışan personeli tarafından yapılan denetime iç denetim denir. Gelir idaresinin merkez ve taşra örgütü üzerinde yaptığı denetimdir. İç denetimin konusu gelir idaresi birimlerinin mevzuata uygun davranıp davranmadıklarının, adaletli, doğru, ekonomik ve etkin olarak çalışıp çalışmadıklarının saptanmasıdır (Güran, 1997; 17).

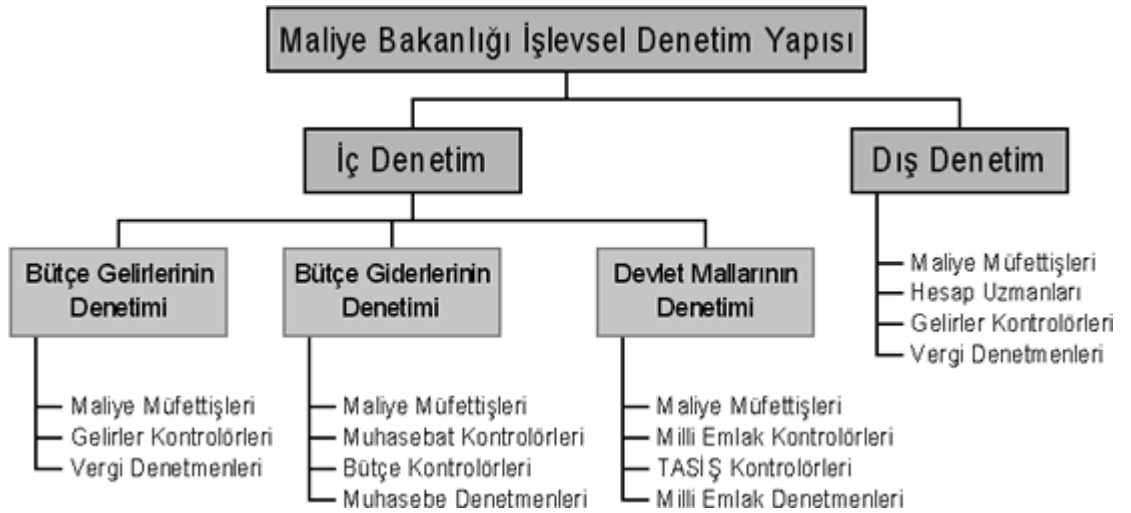
2.5.4.2. Dış Denetim

Denetlenecek işletmenin dışından bağımsız kişi, bağımsız denetim kuruluşu veya devlete bağlı denetim elemanlarınca yapılan denetime dış denetim denir. Dış denetimin bağımsız kuruluşlar tarafından yapılması, devletin kaynaklarının ve denetim elemanlarının sayısının yeterli olmaması nedeniyle devletin yükünü hafifletmektedir. Vergi denetim elemanlarının ve yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu denetimler dış denetimdir.

2.6. Türk Vergi Denetim Sisteminin Yapısı

Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nun 135. maddesine göre: vergi İncelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Şekil 1: Maliye Bakanlığı İşlevsel Denetim Yapısı



2.6.1. Maliye Bakanlığı'na Bağlı Vergi Denetim Kuruluşları

2.6.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı'nın vergi denetiminden sorumlu olan birimlerden birisi Maliye Teftiş Kurulu (MTK)'dur. Ancak kurul inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma sorumluluğuna da sahiptir. Bununla birlikte kamu kurum ve kuruluşlarının gelirlerinin denetimi konusunda yetkili olmaları bakımından denetimde önemli bir yere sahiptirler. Maliye Müfettişlerinin görev ve yetkileri, Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK), 543 Sayılı KHK ile değişik 20. maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır. Çalışma düzeni Maliye Teftiş Kurulu Tüzüğü ve Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

Maliye Teftiş Kurulu, bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcılarından oluşur ve Bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına aşağıdaki görevleri yapar:

- a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanının izni ile teftiş etmek,
- c) Dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,
- d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanına ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak, (a) bendinde sayılan daire, kuruluş, fon ve ortaklıklar hakkında kendi kanunlarında özel denetim hükümleri öngörölmüş olması, Maliye Müfettişlerinin teftiş ve inceleme yetkilerini kısıtlamaz.

TeftiŖe tabi olan daire, kuruluŖ, fon, dernek, vakıf, sendika ve ortaklıkların görevlileri, bunlara ait para ve para hkmndeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eŖyayı ve bunlarla ilgili gizli de olsa bütün defter ve belgeleri, isteği zerine Maliye MfettiŖine göstermeye, saymasına ve incelemesine yardım etmeye mecburdurlar. Milli güvenlikle ilgili olup gizli kalması gereken konularda Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan özel hükümler saklıdır.

TeftiŖ sonucunda gizli veya aık zimmet veya ihtilas veya iŖlemlerinde önemli suistimali görülen ya da muhafaza veya idaresi altında bulunan para ve para hkmndeki evrak ve ayniyat ile her türlü mal ve eŖyayı ve bunların defter ve belgelerini göstermeyen memurlar, Maliye Bakanlığı memuru iseler Maliye MfettiŖi tarafından, diğer bakanlıklara ve dairelere mensup iseler mfettiŖin talebi üzerine atamaya yetkili amirleri tarafından görevlerinden uzaklaŖtırılırlar. Ancak görevinden uzaklaŖtırılması gereken memur Milli Savunma Bakanlığına mensup ise, kolordu komutanının veya daha büyük amirlerinin yazılı izinlerinin alınması gerekir. TeftiŖ veya tahkik sırasında memuriyeti basında kalması teftiŖin veya tahkikatın yapılmasını gçleŖtireceęine kanaat getirilen memurlar, Maliye Bakanlığı memuru iseler Bakanlığın izni ile Maliye MfettiŖi tarafından, diğer bakanlıklara mensup iseler Maliye MfettiŖinin talebi üzerine ilgili bakanlıklar tarafından görevlerinden uzaklaŖtırılabilirler.

TeftiŖ ve inceleme, sermayesinde Devletin iŖtiraki olan kuruluŖ, Ŗirket, dernek, vakıf ve sendikalara ait olduğu takdirde, MfettiŖ raporu ilgili mercie tevdi edilir ve gereği bu merciler tarafından yapılarak sonucu Maliye Bakanlığına bildirilir. Maliye TeftiŖ Kurulu BaŖkanı, Maliye MfettiŖi sıfat ve yetkilerini haiz olup, mfettiŖlerin Bakan adına idaresi ve alıŖmalarının düzenlenmesi görevini yerine getirir. Maliye TeftiŖ Kurulu ve Maliye MfettiŖlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile alıŖma esasları tüzükle düzenlenir.

MfettiŖlerle re'sen teftiŖe yetkili kılınan MfettiŖ Muavinleri doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlı olup onun adına teftiŖ, tetkik ve tahkik yaparlar. MfettiŖlerin Bakan adına yönetimi ve alıŖmalarının düzenlenmesi BaŖkana

verilmiştir. Başkan, Müfettiş sıfat ve yetkisine sahiptir. Maliye Müfettişlerinin görevleri:

- a) Genel Bütçeye dâhil veya Katma Bütçe veya İl Özel İdare ve Belediye Bütçeleri gibi hususi ve mahalli bütçelerle yönetilen daire ve müesseseleri,
- b) İktisadi Devlet Teşekküllerinden sermayesinin tamamı Devlete ait olanlarla, Maliye Bakanlığı ile ilgili bulunanları, (Maliye Bakanlığınca onaylanmış teftiş programı gereğince ve alacakları tebligat üzerine)
- c) İmtiyazlı şirketlerle; sermayesinde Devletin iştiraki olan müesseseleri, (İlgili Bakanlık veya dairenin isteği ve Maliye Bakanlığının emir ve müsaadeleri ile)
- d) Bütün dernekleri ve özellikle Devletten mali yardım görenleri (Maliye Bakanlığının tebliği veya görecekları acil lüzum üzerine) mali yönden teftiş etmek,
- e) Vergi Usul Kanunu gereğince vergi incelemelerinde bulunmak,
- f) Bankalar Kanunu gereğince Yeminli Bankalar Murakıplarına verilmiş görevleri yerine getirmek,
- g) Türk Parası Kıymetini Koruma kanun, karar ve tebliğlerine göre incelemelere girişmek,
- h) Bunların dışında özel kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlarla kendilerine verilen sair görevleri yerine getirmek, yetkisine sahiptirler.

Bakanlıkların kuruluşu ile ilgili 3046 sayılı kanununun 23. maddesinde; Teftiş Kurulu Başkanlıklarının, Bakanın emri veya onayı üzerine Bakan adına Bakanlık Teşkilatı ile Bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek, Bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını temin etmek amacıyla gerekli teklifleri hazırlamak ve Bakana sunmak ve özel kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak görev ve yetkileri bulunmaktadır (www.yaklasim.com.tr -Erişim: 06.03.2008).

Maliye Teftiş Kurulunun merkezi, Ankara'dadır. Ayrıca, Kurulun, İstanbul ve İzmir'de sürekli çalışma merkezleri bulunmaktadır. Maliye Müfettişleri ve Müfettiş Yardımcıları, bu merkezlerde yaptıkları çalışmaların yanı sıra, yaz aylarında diğer bölgelerde de "turne" adı verilen çalışmalar yaparlar. Maliye Müfettiş ve

Yardımcılarının “Merkez” ve “Turne” çalışmalarını belirleyen ayrıntılı programlar yılda iki defa Maliye Bakanının onayı ile yürürlüğe konulur. Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, Kurul tarafından kendilerine sunulan rahat çalışma mekânlarında, teknolojinin en son imkânlarından faydalanarak çalışmalarını sürdürürler. Bu bağlamda, Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, çalışmalarında, kullanımlarına verilen notebooklar ile zaman ve mekan bağımsız olarak Maliye Teftiş Kurulu VPN yapısını kullanarak intranet (iç ağ) üzerinden kendileri için gerekli olan bilgilere ulaşabilirler.

2.6.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Maliye Bakanlığına verilmiş bulunan vergi denetim işlerini yapmak, yönetmek ve yürütmek, bu konuda plân ve programlar hazırlamak, her türlü vergi konularına ve bunların uygulanmasına ait ilmi ve teknik araştırma ve etütler hazırlamak, iktisat, maliye, işletmecilik ve muhasebe konularında Maliye Bakanlığınca lüzum gösterilecek her türlü inceleme ve araştırmaları yapmak amacı ile kurulmuştur. HUK doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlıdır. Hesap Uzmanları görevlerini Maliye Bakanı adına yaparlar. Hesap Uzmanlarına her türlü görev; inceleme, araştırma, etüt ve soruşturma işleri Kurul Başkanı ya da Başkanın görevlendirileceği diğer bir kıdemli Hesap Uzmanı tarafından verilir. HUK’un merkezi Ankara’dır. Hesap Uzmanlarının bölge merkezlerini Maliye Bakanı belirtir.

Hesap Uzmanları Kurulu’nun statüsü ile görev ve yetkileri, kuruluş kanununun yanı sıra 12.12.1983 gün ve 178 Sayılı “Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ve bunu değiştiren 207 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan HUK Yönetmeliği’nde belirlenmiştir. Kuruluş kanunu uyarınca Hesap Uzmanları Kurulu’nun asli görevi, gelir kanunlarının emrettiği mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmaktır. Kurulun belirtilen görevi yanında özel bilgi ve ihtisası gerektirmesi nedeniyle çeşitli Kanun, Kararname ve Bakanlık Makamı’nın onayları ile üstlendiği görevler şunlardır:

- Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta Şirketlerinin Kuruluş ve Murakebesi Hakkında Kanun, Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun, Dernekler Kanunu ve Sendikalar Kanunu hükümlerine göre yürütülen mali incelemeler yanında; İktisadi Devlet Teşekkülleri, Kamu İktisadi Kuruluşları ve Vakıflara ilişkin vergi ve kambiyo denetimlerini yapmak,
- Devlet gelirleri politikasının oluşturulması ile ilgili çalışmalara katılmak, vergi sistemi ve tekniğinin geliştirilmesi, uygulamalardaki tereddüt ve aksaklıkların giderilmesi ile ilgili Kurul'un yetki ve görev alanına giren diğer konulardaki mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd ve araştırmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,
- Kurul mensuplarının vergi mevzuatı ile ilgili eğitim ve öğretimi yanında Bakanlıkça gerekli görülen konularda, kamu personelinin eğitimi ve mükelleflerin aydınlatılması amacıyla açılacak kurs, seminer ve konferanslara katılmak ve danışma hizmetlerini yürütmek,
- Çeşitli fakülte ve yüksekokullar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarından gelen öğretim görevlisi, danışman ve uzman taleplerini Bakanlık Makamının uygun göreceği şekilde karşılamak,
- Bakanlık Makamınca gerekli görülecek her türlü etüt, inceleme, araştırma ve soruşturma işlerini yapmak.

Hesap Uzmanları Kurulu ağırlıklı olarak ekonomik içerikli dış kamusal denetim fonksiyonunu üstlenmiş bulunmaktadır. Sürdürülen denetimle bir yandan kamu finansmanının reel kaynaklardan sağlanmasına yardımcı olunurken, diğer yandan da yapılan incelemelerden elde edilen sonuçlarla uygulanan ekonomik ve mali tedbirlerin etkinliklerinin ölçülmesine ve bu sonuçların idarece değerlendirilmesi suretiyle de alınacak genel ekonomik kararlarla ilgili verilerin

toplanmasına yardımcı olunmaktadır. Hesap Uzmanlarının başlıca görevleri şunlardır:

a) İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,

b) Vergi Kanunları ile Vergi Usul Kanununun ve diğer kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniğiyle ve vergi suçlarıyla ilgili inceleme, kontrol ve işlemleri yapmak,

c) Kamu teşebbüsleri ve Devletin ilgili bulunduğu diğer müessese ve teşekküllerde, derneklerde Maliye Bakanının gerekli göreceği vergi dışı incelemeleri yapmak,

d) Mükellefleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacı ile danışma ve kurs yapmak, konferans vermek ve sair benzeri çalışmalarını yapmak ve yürütmek,

e) HUK'un Sınav Komisyonuna, Grup ve Ekiplerine ve diğer komisyon ve komitelerine katılmak,

f) Çalışmalar sırasında rastlanan, mali hükümler ve bunların uygulanmasında düzeltilmesi, değiştirilmesi ve açıklanması gerekli görülen hususlara dair gözlem ve görüşleri Başkanlığa duyurmak,

g) Maliye Bakanının isteği üzerine iktisat, maliye ve işletmecilik ve mali denetim konularında ilmi ve teknik araştırma ve etütler yapmak, tasarılar hazırlamak ve sair incelemelerde bulunmak,

h) Hesap Uzmanlarının, Hesap Uzman Muavinlerinin mesleki alanda yetişme ve yükselmelerini sağlayıcı konferans, kurs ve seminerler ve benzeri sair çalışmalar yapmak,

ı) İlgili makamlar tarafından yetkili kılınmak suretiyle soruşturmalar ve bilirkişi incelemeleri yapmaktır.

Hesap Uzmanları genellikle özel bilgi ve uzmanlığı gerektiren büyük mali, ticari ve sınaî müesseselere ilişkin incelemeleri üstlenir ve yaparlar. Hesap Uzmanları tüm gelir kanunlarına ilişkin olarak vergi denetimi yapmaya yetkilidirler. Ancak denetimde etkinlik ve verimliliği sağlamak üzere, incelemeler özellikle Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisi ile ilgili önem taşıyan ve uzmanlığı gerektiren mükellefiyetler etrafında yoğunlaşmaktadır.

2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

2.6.2.1. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerinden olan Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- a) Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planına uygun olarak, vergi inceleme ve denetimlerinin gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yerine getirilmesini sağlamak.
- b) Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri tarafından yapılacak vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak.
- c) Gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin Başkanlıkça belirlenecek görev yerlerinde çalıştırılmalarına ilişkin usul ve esasları belirlemek.
- d) Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler konusunda görüş ve önerilerde bulunmak.
- e) Başkanlıkça verilecek konularda etüt, araştırma ve incelemeler yapmak.
- f) Mevzuatla gelirler kontrolörlerine verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak.
- g) Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 43. maddesinde Gelir İdaresinin “her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş,

inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri” yapacakları belirtilerek, aynı kanun hükmünde kararnamenin 12. maddesi ve 543 sayılı Kanun Hükmünde kararname ile bu maddeye eklenen bentlerde Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri sayılarak Gelir İdaresi Başkanı, “Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri Kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir” hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun değişik 135. maddesinin ikinci fıkrası, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin “her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz” oldukları; 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 134. maddesi, Gelirler Kontrolörlerinin” her hal ve takdirde, harçları tahsile salahiyyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili buldukları ve 4208 sayılı “Kara paranın Aklanmasının Önlenmesi”ne ilişkin Kanunun 3. maddesinin iki ve üçüncü fıkraları da Gelirler Kontrolörlerinin kara para aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili oldukları hükmüne amirdir. Bu hükümler ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde Gelirler Kontrolörlerinin görev ve yetkileri denetim çeşitleri ile görev ve yetkiler itibariyle şunlardır:

a) Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatının bütün işlerini teftiş etmek ve incelemek, (Gelir İdaresi merkez birimlerinin teftişi, Gelir Müdürlüğü, İstihbarat arşivleri, Vergi dairesi, Takdir komisyonları ve Uzlaşma komisyonlarının teftişi.)

b) Vergi Dairelerine ait para, kıymetli kağıt, mal ve eşyanın saklanmasına mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek,

c) Maliye Memurları hakkında soruşturma yapmak,

d) Teftiş ve soruşturmaya ilgili mahrem de olsa her türlü defter, belge ve yazıları incelemek,

e) Harçlar Kanunu uyarınca yurtiçinde ve yurtdışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmek,

f) Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak,

g) 4208 sayılı Kanun kapsamına giren kara para aklama suçunun araştırma ve incelemesini yapmak,

h) Kanunlar, özel anlaşmalar ve sair mevzuatla yürütülmesi Gelir İdaresi Başkanlığı'na verilen işlerin kapsamına giren konularda, inceleme ve araştırmalar yapmak, uygulanan kanun, tüzük, kararname ve yönetmelik, karar genel tebliğ ve muktezalar hakkında görüş ve önerilerde bulunmak,

ı) Kanun, tüzük, kararname ve yönetmeliklerde verilen diğer görevleri yerine getirmek,

j) Bakanlık Makamı veya Gelir İdaresi Başkanlığınca istenen diğer işleri yapmak, görev ve yetkilerine ek olarak;

Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Personelinin, Üniversite, Maliye Kursu öğrencilerinin ve mükelleflerin eğitimi, diğer kamu kurum ve kuruluşlarında eğitim görevleri ile mali ve ekonomik konularda etüt ve araştırma yapma görevleri de vardır.

Gelirler Kontrolörleri Maliye Bakanı adına görev yapar ve Gelir İdaresi Başkanı tarafından yönetilirler. Gelir İdaresi Başkanı, yönetimi “Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı” vasıtasıyla yürütür. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı bir Başkan ile Bakanlık tarafından görevlendirilecek Gelir İdaresi Grup Başkanlarından oluşur.

Gelirler Kontrolörlerinin daimi çalışma yeri olan Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde Grup Başkanlıkları bulunur. Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde bulunan Grup Başkanlıkları çalışmalarını Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığına bağlı

olarak Grup Başkanları eliyle yürütürler. Grup Başkanlıkları bir başkan ile yeteri kadar başkan yardımcısı, Başkontrolör, Kontrolör ve Stajyer Kontrolörlerden oluşur.

Gelirler Kontrolörlerinin çalışmaları yıllık plan ve programlara göre grup ve turne görevleri olarak düzenlenir. Turne çalışmaları, Gelirler Kontrolörlerinin bağlı oldukları Grup Merkezleri dışında Türkiye genelinde teftiş ve vergi incelemesi şeklinde yürütülür. Turne süreleri en az 2 en çok 4 ay olup mesleki kıdem ve unvana göre değişmektedir. Gelirler Kontrolörleri turne çalışmaları dışında aralıksız olarak teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi çalışmalarında bulunurlar.

2.6.2.2. Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimlerinden olan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının görevleri şunlardır:

- a) Uyum bozukluklarını tespit ve analiz etmek, çözümler üretmek suretiyle mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu sağlamak,
- b) Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak,
- c) Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planını hazırlamak,
- d) Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve teknikleri geliştirmek, standart ve ilkelerin oluşturulmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak,
- e) Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmaları yapmak,
- f) Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planına uygun olarak vergi denetmenleri ve yardımcıları tarafından vergi inceleme ve denetimlerinin yapılmasını sağlamak,
- g) Vergi incelemesine yetkili birimlerin inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- h) Vergi inceleme ve denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirleri almak, bu konuda görüş ve önerilerde bulunmak,
- i) Vergi inceleme ve denetim çalışmalarında merkez ve taşra birimleri arasında koordinasyonu sağlamak,

- j) Mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- k) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- l) Görev alanıyla ilgili olarak Başkanlıkça verilecek konularda araştırma ve incelemeler yapmak, önerilerde bulunmak,
- m) Başkanlığın görev alanına giren konularda 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun uygulanmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve tereddütleri gidermek,
- n) Tek düzen hesap planı ve mali tablolara ilişkin çalışmalar yapmak veya yapılmasına katkıda bulunmak,
- o) Muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin çalışmalara katılmak ve görüş bildirmek,
- p) Başkanlıkça verilecek diğer görevleri yapmaktır.

2.6.3. Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü'ne Bağlı Denetim Birimleri

16.05.2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 23. maddesi uyarınca; 06.07.2005 tarihli ve 25867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/9064 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bulunduğu ilin adıyla 29 ilde Gelir İdaresi Başkanlığı'na doğrudan bağlı birer vergi dairesi başkanlığı kurulması kararlaştırılmış, 16.09.2005 tarihinde faaliyete geçirilmiştir. Ayrıca, 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 5436 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değişik 23. maddesi uyarınca; 05.08.2006 tarihli ve 26250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı İstanbul ilinde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur.

Vergi Dairesi Başkanlığının amacı, yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini

yerine getirmelerini sağlamaktır. Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile diğer işlemlerinden dolayı idarî yargı mercileri nezdinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildirmek, mükellefi hakları konusunda bilgilendirmek ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetmek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, eğitim, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilât ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir. Vergi Dairesi Başkanlıkları aşağıda belirtilen işlemleri yapmakla görevlidir:

- a) Vergi kanunları ve özel kanunlarla belli edilen devlet gelirlerine ilişkin olarak mükellefi tespit etmek ve bu gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve diğer işlemlerini yapmak,
- b) Görev alanına giren işlemlere ilişkin ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunmak, Gelir İdaresi Başkanlığınca devredilen yetki çerçevesinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmekten vazgeçmek, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütmek,

- c) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmaya yönelik tedbirleri almak ve mükellef hizmetlerini gerçekleştirmek,
- d) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- e) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda her türlü iletişim aracını kullanmak suretiyle bilgilendirmek,
- f) Uygulamada karşılaşılan sorunların en aza indirilmesi ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak,
- g) Mükelleflerinin vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlara ilişkin görüş bildirmek,
- h) Meslek mensuplarını ve ilgili odaları bilgilendirme faaliyetlerini yerine getirmek,
- i) Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak,
- j) Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak, Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak, yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek,
- k) Vergi dairesi başkanlığına bağlı birimler ile diğer gelir birimlerinden ve vergi inceleme elemanlarından gelen takdir işlemleri ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca talep edilen ve ilgili kanunlarında öngörülen takdir işlemlerini yapmak,

- l) Devlet gelirlerine ilişkin olarak; 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak hazırlanan yönetmeliklerde belirtilen muhasebe birimi görevini yapmak,
- m) Görev alanına giren konularda gelir birimleri ile diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak ve Gelir İdaresi Başkanlığına görüş ve önerilerde bulunmak,
- n) Vergi dairesi başkanlığında görevli personele ilişkin atama, nakil, sicil, disiplin, terfi, ücret, emeklilik ve benzeri özlük işlemlerini yapmak,
- o) Görev alanına giren konulara ilişkin olarak gerekli görülen durumlarda yetki alanı dışına personel ve taşıt görevlendirmek,
- p) Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen ölçüt ve hedeflere uygun olarak personelin performansını izlemek ve değerlendirmek, başarılı personeli ödüllendirmek,
- q) Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan personel eğitim planlarını uygulamak, personelin yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik tedbirler almak,
- r) Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen kurumsal etik kurallarını personele duyurmak,
- s) Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen orta ve uzun vadeli strateji ve politikaların uygulanmasını sağlamak,
- t) Vergi dairesi başkanlığının ihtiyacı olan her türlü yapım, satın alma, tefriş, kiralama, taşıma, temizlik, bakım ve onarım, arşiv, sağlık ve benzeri hizmetler ile mali hizmetlerini yürütmek,
- u) Vergi dairesi başkanlığı yetki alanı içindeki en iyi uygulama örneklerini tespit edip bunların yaygınlaştırılması için gerekli tedbirleri almak,

v) Gelir İdaresi Başkanlığınca verilecek diğer görevleri yapmaktır.

Vergi dairesi başkanlığı bu görevlerini, Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen strateji ve politikalar ile diğer esaslar çerçevesinde yapar. Vergi dairesi başkanlığına verilen bu görevlere ilişkin işlemler; vergi dairesi başkanlığı emrinde çalışan grup müdürlükleri, vergi dairesi müdürlükleri, komisyonlar, müdürlükler ve şubeler vasıtasıyla gerçekleştirilir. Vergi dairesi başkanlığının birimlerine yönelik teftişlerde başkan adına verilecek cevaplar ve emirler ilgili grup müdürlüğü tarafından hazırlanır. Vergi dairesi başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşur.

Vergi Dairesi Başkanı; Vergi Dairesi Başkanlığı'nın amiri olup, yetki alanındaki işlemlerin mevzuat hükümlerine göre yürütülmesi ve izlenmesi, vergi inceleme ve denetimlerinin gerçekleştirilmesi, kendisine bağlı birimlerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerinin sağlanması, mükelleflere kanunların uygulanmasına ilişkin görüş bildirilmesi, mükellef haklarının gözetilmesi, faaliyetleri hakkında Başkanlığın bilgilendirilmesi, kanunlara aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması ve emrine atanan personelin özlük işlemlerinin yürütülmesinden doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına karşı sorumludur. Ödenek gönderme belgesi ile verilen harcama yetkisi çerçevesinde Vergi Dairesi Başkanlığınca yapılacak ödemelere ilişkin harcama yetkisi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 31. maddesinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde vergi dairesi başkanlığınca kısmen veya tamamen grup müdürlüklerine veya vergi dairesi müdürlüklerine devredilebilir.

Vergi dairesi başkanlıklarının faaliyete geçmesiyle birlikte vergi dairesi müdürlükleri ile gelir müdürlükleri ilgili vergi dairesi başkanlığına bağlanmış; defterdarlıklara ve gelirler bölge müdürlüklerine bağlı vergi denetmen ve yardımcılarını ise ilgili vergi dairesi başkanlıklarına atanmış sayılırlar. Mal müdürlükleri bünyesinde bulunan bağlı vergi daireleri ise vergi dairesi başkanlığı birimi haline dönüştürülünceye kadar defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerine devam edeceklerdir.

2.6.3.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı; Denetim Grup Müdürlüğü'ne bağlı olarak görev yapmaktadır. Vergi Denetmenleri; vergi incelemeleri ve taşra gelir birimlerinde denetim yaparlar. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığının görevleri şunlardır:

- Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak,
- Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak,
- Yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- Vergi inceleme ve denetimine ilişkin yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, standart ve ilkelerin oluşturulması ile inceleme ve denetim rehberleri hazırlanması konusunda önerilerde bulunmak,
- Vergi denetimlerinin etkinlik ve verimliliğini artırıcı tedbirler almak, denetimde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi için vergi dairesi başkanlığına görüş ve önerilerde bulunmak,
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak,
- Denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistikî veriler oluşturmak,
- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcılarının görevlendirilmeleri ile ilgili yazışmaların kayıtlarını tutmak ve evrakın ilgili yerlere sevkini sağlamak,
- Vergi denetim ve inceleme sonuçlarına ilişkin belge ve raporların muhafazasını sağlamak, mahremiyet ve gizlilik taşıyan evrakın güvenliğini temin etmek üzere gerekli tedbirleri almak,
- Tarhiyat öncesi uzlaşma işlemlerini yürütmek,
- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmaktır.

2.6.3.2. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü

Denetim Koordinasyon Müdürlüğü; Denetim Grup Müdürlüğü'ne bağlı olarak görev yapmaktadır. Denetim Koordinasyon Müdürlüğü' nün görevleri şunlardır:

- Yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak,
- Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak,
- Yaygın yoğun vergi denetimlerini gerçekleştirmek, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek,
- Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak,
- Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- Vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmaktır.

Denetim koordinasyon müdürlüğüne verilen görevleri yapmak üzere ayrıca yaygın yoğun denetim koordinatörlükleri kurulabilir.

Denetim Koordinasyon Müdürlüğü'nde İl Merkezi Denetim Ünitesi, İlçe Denetim Ünitesi, Yol Denetim Ünitesi ve 189 Alo Maliye Ünitesi olmak üzere 4 ana birim bulunmaktadır. Bu birimlerin hepsinin ortak amacı; vergiyi doğuran olayın takip ve tespiti ile ekonomik faaliyetlerin belge düzeni içerisinde cereyan etmesinin sağlanarak, vergiye tabi gelirin kavranması, mükellefleri eğitici yönde çalışmalarda bulunarak vergi yasaları karşısındaki hata ve noksanlıklarının önlenmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, ayrıca kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve mükellefiyet tesisi yaptırmamış kişi ve kurumların mükellefiyet tesisinin sağlanmasıdır.

189 Alo Maliye servisi, vergi danışma ve ihbar (şikâyet alma) olmak üzere iki ayrı işlevi yerine getirmektedir. 189 Alo Maliye servisini vatandaşlar vergiye ilişkin tereddüt ettikleri tüm konularda danışma ya da her türlü ihbar ve şikâyetleri bildirme

amacıyla aramaktadırlar. Danışma amacıyla 189 Alo Maliye servisini arayan vatandaşlara anında cevap verilmekte olup; araştırmayı gerektiren konularda ise ilgilinin telefon numarası alınarak, gerekli araştırma yapıldıktan sonra en kısa sürede cevap verilmektedir. Servise gelen tüm ihbar ve şikâyetler 7 gün 24 saat esasına göre manyetik ortamda kayıtlara alınmaktadır. 189 Alo Maliye servisinde 2003 yılından itibaren bilgisayar ortamında “Ses Kayıt ve Takip Programı” kullanılmaya başlanılmıştır. 189 telefon hattına gelen her çağrı bir “Ses No” ile sistem tarafından otomatik olarak numaralandırılmakta ve ihbar türündeki tüm aramalar eksiksiz olarak ayrıca şikâyet fişine aktarılarak izleyen gün denetim ekiplerine iletilmektedir. İhbar denetim ekiplerince değerlendirildikten sonra Ses No’ya göre bilgisayardaki ihbar detayları sayfasına işlenmekte ve ihbarda bulunan vatandaşlara ihbarın değerlendirildiğine ilişkin yazılı veya sözlü bilgi verilmektedir.

Büyük illerdeki Vergi Dairesi Başkanlıklarında Denetim Grup Müdürlüğü’ne bağlı İhbarlar ve Şikâyetleri Değerlendirme Müdürlüğü vardır. İhbarlar ve şikâyetleri değerlendirme müdürlüğünün görevleri şunlardır; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek ve vergi dairesi başkanı ve/veya grup müdürü tarafından verilecek diğer görevleri yapmaktır.

2.7. Türk Vergi Hukukunda Denetim Uygulaması

2.7.1. Uygulama Açısından Vergi Denetim Türleri

Türk vergi hukukunda uygulama açısından vergi denetim türlerini beyanname revizyonu ve yoklamayı içeren beyanname ve yükümlülük kontrolü, yaygın yoğun vergi denetimi, iç denetim (teftiş) ve vergi incelemesi oluşturmaktadır.

2.7.1.1. Beyanname ve Yüklümlük Kontrolü

2.7.1.1.1. Beyanname Revizyonu

Beyanname revizyonu, vergi dairesindeki yetkililerin vergi incelemesi dışında yaptıkları bir denetim türüdür. Beyanname revizyonunda amaç; beyanname ve eklerindeki bilgilere dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak, hatanın tekrar yapılmasını engellemektir. Vergi istatistiklerine göre yükümlüler, beyanname düzenlerken çok hata yaptıklarından, karmaşık inceleme tekniklerine gerek kalmadan bu yöntem sayesinde eksik beyanlar tespit edilmektedir Böylece yükümlülerin vergi kanunlarına daha fazla uymaları sağlanmaktadır.

Beyanname revizyonu yıllık beyannameler üzerinden yapılmaktadır. Öncelikli olarak verilen beyannamelerin usul ve şekil bakımından yasal hükümlere, tebliğlere uygun olup olmadığına, daha sonra V.U.K.'un vergi hatalarını düzeltmeye ilişkin hükümlerine göre maddi vergi hukuku hatalarının olup olmadığına bakılmaktadır. Beyanname revizyonu inceleme elemanlarınca yapılabileceği gibi vergi dairesi memurlarınca da yapılabilmektedir. Memurların yaptıkları revizyonun sonucunda yükümlülerden defter ve bilgi istemeleri veya onlarla birlikte tespit yapmaları gerekirse bu işlemler ancak inceleme elemanları tarafından yapılabilmektedir.

Vergi dairelerinde beyanname revizyonunu Tarama-Kontrol Bölümü yapmaktadır. 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifelerine İlişkin kanunun 23. maddesine göre çıkarılan Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine göre bağımsız vergi dairelerinde Tarama-Kontrol bölümü oluşturulmuş ve bu bölüm vergi dairesi müdürüne bağlı olarak görev yapmaktadır. Beyanname revizyonunda; beyanname ve eklerinin kapsamlı bir incelemeye girmeksizin tüm yükümlüleri kapsayacak şekilde planlanarak, örgütlenerek vergi kanunlarına göre eksik ve hataların saptanması ve bu hatalarla ilgili yükümlüyle hemen temasa geçilerek

gereğini basit bir usulle yerine getirilmesi sağlanarak etkin bir denetim izlenimi verilmelidir (Şeker, 1994; 23).

2.7.1.1.2. Yoklama

V.U.K.' un 127. maddesinde yoklamanın amacı belirtilmiştir. Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama sadece mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği ile sınırlı olmayıp yoklamada esas amaç vergiyi doğuran olay ile ilgili birçok hususu tespit etmektir (Gürboğa, 2004; 7).

Yoklama; Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılır. Ancak uygulamada vergi dairesi müdürleri daire içerisindeki yoğun işleri nedeniyle pek fazla yoklama işi ile uğraşamamaktadırlar. Vergi inceleme elemanları ise kariyer olarak yoklama yetkisini en etkin kullanabilecek kişiler olmalarına karşın onlar da daha çok bilgi ve uzmanlaştırma gerektiren vergi incelemesi ile uğraşmaktadırlar. Dolayısıyla yoklama görevi daha çok yoklama memurları tarafından yürütülmektedir.

Yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunur. Yoklama yapanlar bu belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının belgeyi ibraz etmesi yeterlidir. Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Buna göre yoklamaya yetkili olanlar geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün yıl içinde ve her zaman (günün 24 saati) yoklama yapabilirler. Yoklama sonuçlarının hukuki nitelik kazanabilmesi için bunların belgelenmesi gerekmektedir. Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılanı veya yetkili adamına (Yetkili Adam: Nezdinde yoklama yapılan kimsenin faaliyetini yürüten kişidir. Bu kişi nezdinde yoklama yapılanın eşi, çocuğu, personeli veya vekili olabilir.) imza ettirilir; bunlar bulunmaz

veya imzadan çekinirlerse keyfiyet (durum) fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir.

Bireysel yoklama; vergilendirme ile ilgili olarak yükümlü veya sorumluların vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayları, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların yoklama yetkisine sahip memurlarca yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi ismi verilen tutanağa bağlanmasıdır.

Toplu yoklama; Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür. Toplu yoklamada periyodik ve süratli bir biçimde yoklama konusu hususlar toplu yoklamaya alınan mükellef ve iş gruplarının hepsinde istisnasız olarak tespit edilmektedir.

Yoklama mükellefiyetin kurulmasına, değişikliğine ve kaldırılmasına vergi tarhına, rayiç bedel takdirine, düzeltmeye, bazı hallerde vergi incelemesine, alıkonulan bazı malların tasfiyesine ve ceza uygulamasına yol açabilmektedir (Söyler, 1995; 29). Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönü ile vergi gelirlerini arttırır ve vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması nedeniyle vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004; 132). Böylece mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleyerek kayıt dışılığını azaltarak vergi adaleti ve sosyal adaleti sağlamaktadır. Yoklamanın vergi gelirlerini artırma, rekabeti düzenleme ve sosyal adalete hizmet etmek gibi vergi adaleti açısından önemli amaçları ve hedefleri vardır.

2.7.1.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimin amacı; vergiyi doğuran olayın gerçek yönüyle kayıtlar arasında bağlantı kurarak vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesidir. Bir diğer ifadeyle yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergiyle ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ve sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve mükellefleri eğiterek yapılabilecek hataların önüne geçilmesi amacıyla yapılmaktadır. Yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçları; ekonomik delil sistemine işlerlik kazandırmak, vergi incelemelerini mükellefin defter ve belgeleri ile sınırlı kalmaktan kurtarmak, mal, hizmet ve nakit hareketlerinin tümü için belge düzenlenmesini ve düzenlenen belgelerin yasal defterlere kaydını sağlamak, mükellefiyet ile ilgili olayları, kayıtları ve konuları araştırmak suretiyle vergilendirme ile ilgili olayları anında saptamaktır (Kazıcı, 1993, 25).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, mükellefleri belge düzenine uymaya zorlayarak, vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılması için son derece önemli bir yöntemdir. Çünkü özellikle belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkemizde ticari işlemler genellikle kayıt dışı olarak belgesiz gerçekleşmekte ve bu tür işlemler vergi kaçakçılığının kaynağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla yaygın ve yoğun denetimlerin etkinleştirilmesi, belge düzeninin yerleşmesine ve vergi kaçakçılığının alan olarak daralmasına ve kamu gelirlerinin önemli ölçüde artmasına katkı sağlayacaktır (Kılıçdaroğlu, 1981; 17). Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilmektedir. Buna göre yoklamaya yetkili olanların mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmenin yanında, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak bazı yetkileri vardır. Bunlar;

- a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
- b) 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

- c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapabilmek yetkisi sadece özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlar tarafından kullanılır ve bu memurlara fotoğraflarının olduğu özel yoklama yetki belgesi verilmektedir. Özel yetkili yoklama memurlarının günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurup belgelerini kontrol etmek yetkilerinin yanında yukarıda sayılan diğer yetkileri de bulunmaktadır. Diğer yoklama memurlarının ise günlük hâsılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurup belgelerini kontrol etmek yetkilerinin dışında yukarıda sayılan diğer yetkileri vardır.

Özel yetkili yoklama memurları Maliye Bakanlığı'nın belirlediği özel işaretlerle nakil vasıtalarını durdurarak taşıtta bulunması gereken sevk irsaliyesi, fatura, irsaliyeli fatura, taşıma irsaliyesi, vergi levhası, yolcu listesi, yolcu bileti gibi belgelerin taşıtta bulunup bulunmadığını ve bulunuyorsa mahiyeti itibarıyla taşınan

yolcu ve malların miktarını saymak, ölçmek ve tartmak suretiyle tespit etmeye yetkilidirler. Bu yetki hem şehir içinde hem de şehirlerarasında kullanılmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında yapılmakta olan yol denetimlerinin amacı özellikle il içinde bulunan üretim merkezlerinde üretilip, il içi veya başka illere dağılımı yapılan ticari, zirai ve sınaî malların taşıma güzergâhları ile başka illerde bulunan üretim merkezlerinde üretilmekle birlikte il içinde dağılımı yapılan veya ilden transit taşınması yapılan malların sevkıyatlarında belge düzenininin yerleştirilmesini sağlamaktır. Bu denetimlerde vergiyi doğuran olayın takibi ve tespiti ile olayların belgelere bağlanarak kayıtlara geçirilmesi sağlanmakta ve böylece kısa dönemde KDV, uzun dönemde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi tahakkukları yükseltilmektedir (Çilkoparan, 2004; 105).

Tablo 5: Vergi Kanunları Uygulaması İle İlgili Olarak Türkiye Geneline Yapılan Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (1985 – 2006)

YILLAR	DENETİME KATILAN PERSONEL SAYISI	DENETLENEN MÜKELLEF SAYISI	KESİLEN USULSÜZLÜK CEZASI TUTARI (MİLYON TL.)
1985	12.174	4.038.400	3.091
1986	11.593	4.293.364	10.607
1987	13.110	4.087.437	10.296
1988	16.396	5.315.475	15.098
1989	17.446	4.382.291	28.674
1990	16.756	5.866.550	87.057
1991	15.054	5.351.730	75.505
1992	15.313	5.966.359	117.302
1993	10.757	5.599.709	246.224
1994	5.894	4.254.838	801.311
1995	4.776	4.127.233	1.540.240
1996	4.937	4.647.853	2.748.224

1997	4.608	3.898.920	3.516.235
1998	4.148	4.460.098	7.367.988
1999	4.107	4.731.624	10.964.412
2000	3.590	5.430.971	19.771.849
2001	3.797	3.448.523	29.703.010
2002	3.094	2.866.037	45.840.631
2003	4.507	2.903.111	65.443.280
2004	4.834	3.176.412	64.262.698
2005	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	3.939	3.778.146	100.149.000

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim: 09.03.2008)

Tablo 5 incelendiğinde yıllar itibariyle Türkiye geneli yaygın ve yoğun vergi denetiminin sonuçları görülmektedir. Tabloda özellikle 2000 yılından sonraki yıllarda denetlenen mükellef sayısında 2000 ve daha önceki yıllara oranla ciddi bir düşüş yaşandığı görülmektedir. Bunun en önemli sebebi ise Türkiye’de 2001 yılında yaşanan ekonomik krizin etkili olduğu düşünülmektedir. Sonraki yıllarda denetlenen mükellef sayısı artış göstermiştir. Son yıllarda kesilen usulsüzlük cezası tutarlarının göstermiş olduğu rakamlar, yapılan denetimlerin sonucunda devletin ne kadar önemli bir gelir elde ettiğini de göstermektedir.

2.7.1.3. İç Denetim (Teftiş)

Geniş anlamda iç denetim; uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları saptamak ve bunların nedenlerini araştırmak, hata ve aksaklıkların giderilmesi için düzeltici çalışmalar yapmaktır. İç denetim genellikle uygulamadan sonra yanlışlıkların düzeltilmesi ya da sorumluların araştırılması amacıyla yapılır. İç denetimin hedefi; gelir idaresi birimlerinin mevzuata uyup uymadıklarının ve doğru, adaletli, süratli, düzenli, ekonomik ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarının saptanması; iç denetimin önleyici fonksiyonu yerine getirilerek iç güvenliğinin sağlanması, yasaların yükümlülere eşit olarak uygulanmasının sağlanması; iç denetimin yönlendirici ve eğitici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi, yanlış ve

eksikliklerin düzeltilmesi, doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi ve personelin yetiştirilmesinin yerine getirilmesidir (Gelirler Kontrolörleri, 1991; 13).

İç denetimde Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği ile Vergi Daireleri İşlem Yönergeleri çerçevesinde vergi yasalarına uygunluk denetimi yapılır. İç denetimde işlemler, defter ve belgeler denetime tabi tutulur. Tahakkuk ve tahsilât işlemlerinde yükümlülerle temasa geçilir. İç denetimde merkez ve taşra teşkilatı devletin vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsilat uygulama birimlerini oluşturduğundan bu birimlerin bütün işlemlerinin sistemli ve periyodik olarak denetimden geçirilmesi, ihmal ve suiistimallerin ortaya çıkarılması ve soruşturma yürütülüp sorumluların cezalandırılması sağlanmaktadır. İç denetime yetkililer; Maliye Bakanlığı'na bağlı Maliye Müfettişleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleridir.

İç denetim (teftiş) sonucunda Cevaplı Rapor düzenlenmekte, soruşturmayı gerektiren durum ortaya çıkarsa Muhakkik yetkisi alınarak Fezleke ya da Tahkikat Raporu yazılmaktadır. Cevaplı raporlar yapılan teftiş sonucunda eksik ve hatalı bulunan ve bu eksiklik ve hataların ilgili vergi dairelerince gereken işlemler hakkındaki raporlardır. Bu raporlar dört örnek olarak ve her servis, bölüm veya vergi türü için ayrı ayrı düzenlenmekte ve bunların üç nüshası doğrudan teftiş edilen birim amirine verilmektedir. Bu raporlar teftişi yapan tarafından belirtilen süre içinde, teftiş edilen memurla birinci ve ikinci derece amirleri tarafından cevaplandırıldıktan sonra teftişi yapan birime iade edilir, bir nüshası ilgili birimce saklanır (Şeker, 1994; 31).

2.7.1.4. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, beyan edilen ve ödenmesi gereken vergilerin defter, belge, kayıt, tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envantere dayanarak, hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi, araştırılması ve sonucunda doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır (Tosuner-Arıkan, 2004; 137). Vergi incelemesinin asıl amacı ödenmesi gereken vergi ve bu verginin ödenmesini sağlamaktır. Vergi incelemeleriyle; mükelleflerin eğitilmesi, vergi kaybının önlenmesi, hata, noksanlık

ve hilelerin ortaya çıkartılması, vergi gelirlerinin arttırılması, muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi, vergi ve vatandaşlık bilincinin yerleştirilmesi, vergide adaletin sağlanması ve sosyal adaletin gerçekleştirilmesi, vergi güvenliğinin sağlanması gibi hedefler amaçlanmaktadır. V.U.K.'un 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de kapsar. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

Vergi İncelemesi; hesap uzmanları ve yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri ve Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, GİB merkez, taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar herhal ve takdirde inceleme yetkisini haizdir. İnceleme yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi belge bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu belgeyi ilgililere gösterirler. V.U.K.'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz

olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir. Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar.

1. İncelemeye tabi olana, bunun konusunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;
2. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);
3. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve karşı görüşleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

2.7.1.4.1. Vergi Revizyonu

Revizyon, bir işletmenin bünyesi ve faaliyetleri ile ilgili meselelerin incelenmesine denilmektedir. Kelime anlamıyla bir konunun bütün safhalarının bir daha zihinden geçirilmesi fikren tekrarlanmasıdır (Kalkınoğlu, 2004; 162). Vergi kanunlarına dayanılarak yapılan vergi revizyonu bir revizyon çeşidi olup genel

revizyonun esaslarına göre yapılır. Vergi revizyonu vergi incelemesi olarak da isimlendirilir ancak bazı durumlarda vergi incelemesi vergi revizyonundan daha kapsamlı ve ayrıntılıdır. Örneğin vergi incelemesi kapsamında bulunan servet incelemesi vergi revizyonunda yer almaz. Buna rağmen geniş anlamda vergi incelemesi ve vergi revizyonu aynı anlamda kullanılmaktadır.

Vergi revizyonu, çift yanlı kayıt usulüne göre defter tutan mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde inceleme yapılmasıdır. Vergi revizyonu işletme ile ilgili işlemlerin dayanaklarını, kayıtlarını ve sonuçlarını sistemli biçimde inceleyerek eğer varsa hata, hile ve kanuni ölçülere aykırı durumları tespit edip bunların düzeltilmesini ve gelecekte tekrar edilmesini önleyerek, vergi matrahının yasal ölçüler içerisinde tam ve doğru olarak tespitine yönelik eleştiri ve değerlendirmelerin tamamıdır. Vergi revizyonu işletme ile ilgili olup, işletme organizasyonu, teknoloji ve muhasebesi üzerinde çalışarak işletme ile ilgili olayların ve bunların sonuçlarının önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun olarak kaydedilmesini sağlamaktadır.

Vergi revizyonunun amacı; geçmişteki işletme faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarına hatasız, hilesiz ve kanuni ölçülere uygun aktarılıp aktarılmadığının araştırılmasıdır. Hata revizyonu; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıkları tespit ederek bu hataların düzeltilmesini sağlamaktadır. Hile revizyonu; yasa dışı menfaat sağlamak amacıyla işletmeye ait işlem, kayıt ve hesaplar üzerinde yapılan muhasebe hilelerini tespit ederek bunların ortadan kaldırılması sağlanmaktadır. Kanuni ölçülere uygunluk revizyonu; vergi kanunlarında objektifliği ve mükellefler arasında eşitliği sağlamak için vergi matrahının tespiti ile ilgili bir takım düzenlemeler bulunmaktadır. Muafiyet ve istisnalar, indirilecek giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler, değerlendirme ölçüleri ve amortisman gibi standartlara kanuni ölçü denilmektedir. Vergi revizyonu işlem ve kayıtların kanuni ölçülere göre uygun olup olmadığını araştırarak bu ölçülere aykırılık tespit edilirse bunların düzeltilmesini sağlamaktadır.

2.7.1.4.2. Vergi İnceleme Türleri

2.7.1.4.2.1. İncelemenin Kapsamı Açısından

Tam inceleme; bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanmasıdır. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi tam incelemedir.

Kısa inceleme; bir vergilendirme döneminde vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesidir. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetlerinin incelenmesi o mükellef için kısa vergi incelemesidir.

Sınırlı inceleme; bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan incelemedir. Örneğin, birkaç matrah unsuru bulunan gelir vergisi mükellefinin, bir hesap dönemine ilişkin olarak sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi durumu sınırlı vergi incelemesidir.

2.7.1.4.2.2. İncelemenin Kaynağı Açısından

Olağan inceleme; herhangi bir ihbar olmaksızın önceden belirlenmiş ilke ve esaslara göre seçilen beyanname yada mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir.

Olağandışı inceleme; belli bir nedenle yapılan incelemelerdir. Önceden belirlenmiş ilke ve esaslara göre seçilmeyip, vergi kaçırdığına dair bir ihbar, bilgi ve

bulgular olan mükellefler nezdinde bu özel nedenler nedeniyle yapılan incelemelerdir.

Karşıt inceleme; mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan incelemedir.

2.7.1.4.2.3. İncelemenin Akışı Açısından

İleriye doğru inceleme; incelemenin defter, kayıt ve belgelerden başlayarak bilânço ve kar zarar tablolarına doğru yapılmasıdır. Bu inceleme türünde işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesi önemlidir.

Geriye doğru inceleme; incelemenin bilânço ve kar zarar tablolarından başlayarak defter, kayıt ve belgelere doğru yapılmasıdır. Öncelikle sonuç ve sonucun nasıl oluştuğu incelenmekte buradan belgelere doğru inceleme yapılmaktadır.

2.7.1.4.2.4. İncelemenin Yapıldığı Yer Açısından

İşyerinde inceleme; mükellefin defter, kayıt, belge ve işlemlerinin elde edilen diğer bilgilerden de yararlanarak mükellefin işyerinde yapılan incelemedir.

Dairede inceleme; defter, kayıt ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilerek incelemenin dairede inceleme elemanının odasında yapılmasıdır.

2.7.1.4.2.5. İncelenecek Yükümlü Sayısı Açısından

Toplu inceleme; belli sektör veya işkolunda faaliyet gösteren işletme ve yükümlülerin topluca incelemelerinin yapılmasıdır.

Münferit inceleme; önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan yükümlülerin incelemelerinin yapılmasıdır.

2.7.1.4.2.6. İncelemenin Sürekliliği Açısından

Sürekli inceleme; incelemeye alınacak işletmelerin belirli bir dönem esas alınarak birkaç yıl arayla incelenecek şekilde ve her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden başlayacak şekilde sürekli olarak incelemenin yapılmasıdır.

Devresel inceleme; yükümlülerin zaman aşımı süresi içerisinde hiç değilse bir kez incelemesinin yapılmasıdır. Sürekli incelemenin daha zor olmasından dolayı devresel inceleme tercih edilmektedir.

2.7.1.4.3. Vergi İnceleme Süreci

2.7.1.4.3.1. İncelemenin Planlanması

Vergi incelemelerinin etkin ve amaca uygun bir şekilde yapılabilmesi, çalışmaların bir plana bağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bir vergi inceleme planının yapılmasında, mevcut denetim elemanının sayısı, bu denetim elemanlarının plan döneminde çalışabilecekleri ortalama iş günü sayısı, inceleme türlerine göre öngörülen ortalama çalışma süresi, vergi mükelleflerinin sayısı, incelenecek bildirimlerin miktarı ve ne kadarının incelemeye alınacağı, her bildirim için ayrılacak inceleme süresi, inceleme oranı ve incelemelerin dağılımı gibi unsurlar göz önünde tutulmaktadır.

Vergi incelemesinin planlanmasında ilk olarak, inceleme elemanlarının sayıları ve kimlerden oluştuğu tespit edilir. Plan uygulama aşamasından belli bir dönem önce hazırlandığından emekliye ayrılanlar, istifa edenler yada hastalık sebebiyle hizmet dışı kalanlar olabileceğinden var olan eleman sayısı belli bir oranda azalacakmış gibi kabul edilir veya yeni inceleme elemanlarının işe alınması öngörülmektedir. Böylece sayıları belli olan inceleme elemanlarının birbirleriyle haberleşip, görüşmeleri için gruplandırılırlar. İkinci olarak, toplam bildirim miktarı ve bunlardan ne kadarının incelemeye alınacağı tespit edilir. Bildirimler ilgili

oldukları faaliyetlerin özelliklerine, işletmelerin büyüklüklerine ve coğrafi dağılımlarına göre sınıflandırılmaktadır. Böylece her bir grup bildirim toplam bildirimler içerisindeki payı ve her grubun bir bildirim için gerekli inceleme süresi hesaplanarak ortalama inceleme süresi bulunmaktadır. Toplam çalışılabilecek sürenin (eleman sayısı x gün sayısının) bu ortalama süreye oranlanması sonucu bir yıl içinde sahip olunan imkânlarla incelenecek bildirim sayısı tespit edilmiş olmaktadır (Akdoğan, 1979; 18).

Vergi incelemesinin plana dayalı olarak yapılması, verimliliği ve başarıyı getirir. Planın örgütsel yapıya bağlı olarak merkezi düzeyde veya bölgesel düzeyde hazırlanabilme imkânı vardır. Yapılacak planın makro ve mikro büyüklükte olması, hem karar hem de yürütme ünitelerinin etkinliğini artırıcı olacağından faydalıdır. Planda yapılacak çalışmaların başarısı açısından ülke gerçeklerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İncelemelerin birkaç organ tarafından yürütülmesi, aralarında koordinasyon eksikliği ve üst düzeyde bir çalışmanın tek elden yürütülmesindeki zorluk planlı bir uygulamayı güçleştirmektedir. Ancak inceleme organları kendi bünyelerinde ve çaplarında çalışmalarını planlı bir şekilde geliştirmeye çaba göstermektedirler.

2.7.1.4.3.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçimi

Vergi incelemesinden maksat vergi kayıplarının önlenmesi olduğundan mümkün olduğu kadar fazla beyannamenin incelenmesi kadar incelenecek beyannamelerin de iyi seçilmesi gerekmektedir. Öncelikle hata ve hile ihtimali fazla olan beyannameler seçilmelidir. Beyannamelerin seçilmesi sırasında göz önünde bulundurulacak ilkeler genellikle şunlardır:

- İncelenebilecek sayıda beyanname seçilmelidir.
- Yüksek miktarlarda vergi kaybına yol açıldığı izlenimi veren beyannameler seçilmelidir.
- İncelemelerin bölgesel olarak dengeli bir şekilde dağılımını sağlayacak beyanname seçilmelidir.

— Beyanname seçiminde mümkün olduğu kadar sadece beyanname ve ekleri değil mükellef dosyalarının tamamı ile mükellefler nezdinde yapılan yoklamaları, gelen ihbarları ve mükelleflerin dâhil olduğu sektörlerle ilgili mali ve ekonomik değerlendirmeleri de göz önünde bulundurmak gerekir.

Beyannamenin seçiminde aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır.

— Matraha göre seçim: Belli bir tutarı aşan matrah bildirimleri arasında yapılan seçimdir.

— Bölgeler, iş ve gelir gruplarına göre seçim: İncelemelerin bölgeler, iş ve gelir grupları arasında dengeli bir şekilde dağıtılması amacıyla yapılan seçim şeklindedir.

— Örnekleme suretiyle seçim: Beyannamelerin tamamının incelenmesi mümkün ve verimli olmayacağından, çeşitli örnekleme yöntemlerine başvurularak incelenecek beyannameler seçilmesidir.

—Bilgisayarla seçim: Vergilendirme işlemlerinde bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması ölçüsünde kullanılan bir seçim yöntemidir. Önceden programlanan belli ölçülere göre hangi beyannamelerin incelenmesi gerektiği tespit edilmektedir.

— İstihbarata göre seçim: Mükelleflerle ilgili olarak yapılan araştırmalardan, istihbarat arşivinden ve ihbarlardan sağlanan bilgilere göre incelenecek beyannamelerin seçilmesidir.

— Beyannamelerin tamamının taranması: Fazla personel ve zaman gerektirdiğinden pek fazla kullanılan bir yöntem değildir.

2.7.1.4.3.3. İnceleme Hazırlığı

Yapılacak vergi incelemeleriyle ilgili bazı hazırlıklar yapılması incelemelerin verimliliğini artırır. Öncelikle incelenecek mükellefin dahil olduğu sektör ve işyerinin bulunduğu bölgenin teknik, ekonomik ve hukuki yönlerden öğrenilmesi bakımından genel inceleme hazırlığı yapılmaktadır. Genel inceleme hazırlığından sonra incelenecek işletmenin vergi dairesindeki dosyası üzerinde vergileme ile ilgili konuların araştırılması ve gerekli notların alınması aşaması olan özel inceleme hazırlığı yapılmaktadır. Özel inceleme hazırlığı yapılmadan incelemeye başlanması söz konusu değildir. Yapılan inceleme hazırlıklarından sonra mükellef ile veya temsilcisiyle temas kurulmaktadır. Bu sürece mükellefe bildirim süreci denir. Bu süreçte mükellefe haber verme, ilk konuşma, işe başlama tutanağının düzenlenmesi işyerini gezme aşamalarından oluşmaktadır.

Haber verme aşaması mükellefe vergi incelemesinin hangi tarihte başlanacağını bildirilmesidir. Telefonla, yazı ile ya da şahsen yapılan bu bildirim mükellefin gerekli hazırlıkları yapmasına (inceleme elemanına çalışma yeri ayırma, defter ve belgeleri incelemeye hazır tutma, açıklama yapacak kişilerin inceleme tarihinde hazır bulundurulması gibi) imkan sağlayacaktır. İlk konuşma aşaması; inceleme elemanı kendisini tanıtır, mükellefe inceleme ile ilgili bilgi verme, mükelleften bilgi alma ve çalışma esaslarının saptanması amacıyla yapılmaktadır. İncelemeye başlarken işe başlama tutanağı düzenlenmektedir. İşe başlama tutanağının düzenlenmesi incelemeye başlama tarihini belgelendirdiğinden mükellefin pişmanlık istemi gibi durumlarda çeşitli sorunlarla karşılaşmamak bakımından faydalıdır. İnceleme elemanının işletmeyi gezerek çalışma koşullarını görmesi, incelenecek mükellefin işletmesi hakkında inceleme için sağlam bilgilere sahip olmasını sağlayacaktır (Akdoğan, 1979; 26).

2.7.1.4.3.4. İncelemenin Yapılması

Vergi incelemeleri ile mükelleflerin vergiden kaçınmak için yöneldikleri yolların tespitine ve ortadan kaldırılmasına çalışılmaktadır. Bu yollar; mükellefiyetin

vergi dairesine bildirilmemesi, yanıltıcı bildirimlerde bulunmak suretiyle basit usulde vergilendirilme, istisna ve muafiyetlerden yararlanmaya çalışma, belge düzenlememe, gerçeğe uygun olmayan belge düzenleme, var olmayan isim ve adresler kullanma, kayıt ve muhasebe hileleri en sık rastlanan örneklerdir.

Vergi incelemesine alınan bir işletmenin satışları, alışları, gelirleri, giderleri ve emtia envanteri yukarıda belirtilen hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla ayrı ayrı incelenir. İncelemeler sırasında hem mükelleflerin defter ve belgeleri hem de incelenen mükellefle ilişkide bulunanların defter ve belgeleri karşıt incelemeler yoluyla ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilmektedir. Gerektiğinde hem mükelleflerin hem de çeşitli nedenlerle mükelleflerle ilişki içinde bulunan şahısların ifadelerine başvurulmaktadır. İstihbarat arşivi verilerinden faydalanma, mükellefin ev ve iş yerlerinde arama yapma ve emsal işletmelerle kıyaslama yapma yöntemlerine de başvurulabilir. Bütün bu çalışmalar sonucunda yapılan bildirimlerin, mükelleflerin gerçekteki durumlarına uygun olup olmadığı araştırılmaktadır. Bildirimleri gerçeğe uygun olmayan mükelleflerin durumlarına uygun bildirimlerin ne olması gerektiği tespit edilmektedir.

2.7.1.4.3.5. İncelemenin Tamamlanması

Vergi inceleme çalışmalarının tamamlanmasını takiben tespit edilen, vergi uygulamaları yönünden tenkidi gerektiren hususlar bir tutanakla tespit edilir. Bu tutanağın düzenlenmesi sırasında vergi mükellefi ile son bir görüşme yapılarak inceleme sonucunda varılan kanaat kendisine açıklanır ve ihtiyaç görülen hususlarda gerekli uyarı ve önerilerde bulunulur. İnceleme elemanının bu açıklamalarda ve izahatlarda bulunması mükelleflerin iyi niyetlerinin kazanılması ve kanunlara uygun davranmalarının sağlanması bakımından önem ifade etmektedir. İnceleme tutanaklarına tespit edilen hususlar yazılmaktadır varsa mükelleflerin karşı görüş ve açıklamalarının da tutanağa kaydedilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi sonucunda vergi yönetimi lehine delil oluşturan vergi inceleme tutanaklarından başka karşıt inceleme tutanakları, tanık ifade tutanakları,

bilgi toplama işlemi sonucunda gelen yazılı bilgiler, yükümlü nezdinde vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak yapılan diğer tespitler vergi inceleme raporuna dayanak olarak eklenir. Söz konusu tutanaklara dayanılarak düzenlenen vergi inceleme raporunda bulunan matrah farkları ile bu farklar nedeniyle salınacak vergi ve uygulanacak cezalar gösterilir. Vergi inceleme raporları, inceleme sonuçlarının bir taraftan mükellefe diğer taraftan tarhiyatı yapacak idareye bildirilmesinde kullanılır.

2.7.1.4.4. Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi inceleme esas itibariyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp, tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmanın en önemli vasıtası ise doğru ve hızlı bilgi ve belge toplamaktır. Bilgi ve belge ilgiliden yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak bazı hallerde bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. Bu yüzden; arama, beyana dayalı vergi sistemlerinde bir vergi güvenlik aracı olarak kabul edilmelidir. Bilgi ve belge temin yolu olarak aramanın vergi incelemesinin hedefine ulaşmasında katkısı buradadır.

Arama; vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilişkili kişilerin ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamadır (Koçak, 1999; 213). İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delil olabilecek emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için vergi inceleme yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi, sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına gerek gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının yetkisine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde

arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar (genelde çuvallar) içinde daireye nakledilir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve bu durumda mükellefin bulunması şarttır. Daha sonra mükellefle birlikte mühürlü kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar düzenlenir. Mühürleme ve mührün açılması halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve belgelerin sahibine veya temsilcisine verilir. Bu işlemlerin yapılması sırasında mükellef, aramada hazır bulunmaz veya imzadan imtina ederse ya da katılanlar kapların açılıp eşyaların bağlandığı tutanağın düzenlenmesi sırasında bulunmak istemezlerse aramayı yapan tarafından iki memurla birlikte bu işlemler tamamlanır.

Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Mükellef, ilgili memurun da bulunmasıyla, bu defterler ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve belgelerin muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir eğer defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere

dayanarak üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve belgelerin incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, söz konusu olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanıklara diledikleri itiraz ve görüşlerini kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilirler. Ancak, bu defter ve belgelerin suç delili teşkil etmemesi şarttır.

2.7.1.4.5. Bilgi Toplama

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzelkişiler, her ay ilgili oldukları ölümleri ve intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);
3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden

birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının türünü ve miktarını bildirirler).

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler istenemez.
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla haberdar oldukları bilgi ve hususların bildirilmesi istenemez; ancak bu yasak müvekkil isimleriyle vekâlet ücretlerine ve giderlerini kapsamaz.
4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Ancak doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Bilgi vermek zorunda olduğu halde bilgi verme zorunluluğuna uymayanlar hakkında V.U.K.'un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde kesilen özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

2.7.1.4.6. İnceleme Sonucu Yapılan Tarhiyat Usulleri

İnceleme elemanları tarafından yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen raporlarda eksik beyan edilen tutar yani matrah farkı tespit edilmesi halinde, bu tutarlar ikmalen veya re'sen tarhiyata konu edilmekte ve beyan döneminde eksik ödenen vergiler mükelleften istenmektedir.

İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Vergi incelemeleri esnasında tespit edilen ve kasıt unsuru taşımayan muhasebe hataları ikmalen tarha konu edilmektedir.

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan belli başlı muhasebe hataları; matematik hatalar, nakil hataları, unutmaya veya tekrar, kayıt hataları ve değerlendirme hatalarıdır. İncelemede ortaya çıkartılan ve düzeltme kaydı bulunmayan belirtilen muhasebe hataları, tutanakla mutlaka belirtilir ve bu hatalardan kaynaklanan matrah farkı ikmalen tarh edilerek mükelleften istenmektedir.

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda buna göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Uygulamada muhasebe hatasının aksine muhasebe hilesi söz konusu ise bilinçli ve kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyet verildiği ve kayıtlarda değil bizzat belge üstünde tahribat söz konusu olduğunda bu durum kaçakçılık kapsamında değerlendirilir ve re'sen tarhiyat yapılmaktadır. Belli başlı muhasebe hileleri; uydurma hesaplar açılması, belgesiz kayıt dışı faaliyette bulunulması, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı, kasti hesap hataları, bilançonun maskelenerek gerçeğinden farklı düzenlenmesi şeklindedir.

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı; bazı hallerden herhangi birinin bulunması durumunda kabul edilir. Bu haller; vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse, vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş

bulunursa, V.U.K.'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih (belge olarak kullanmaya elverişli) bulunmazsa, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse re'sen takdir yapılır.

Tablo 6: Denetim Birimlerince Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları (1985–2006)

DENETİM BİRİMİ	İNCELEME		(MİLYON TL)	
	YILI	SAYISI	İNCELENEN MATRAH	BULUNAN MATRAH FARKI
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1985	2.871	740	2.992
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1985	3.120	153.914	116.203
GELİRLER KONTROLÖR.	1985	3.061	13.732	32.679
VERGİ KONT. MEMUR.	1985	57.629	131.246	142.471
T O P L A M	1 9 8 5	66.681	299.632	294.345
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1986	1.560	6.963	10.016
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1986	2.443	627.887	1.012.567
GELİRLER KONTROLÖR.	1986	5.219	276.501	245.558
VERGİ KONT. MEMUR.	1986	57.328	245.950	230.174
T O P L A M	1 9 8 6	66.550	1.157.301	1.498.315
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1987	457	7.988	9.243
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1987	3.224	2.250.982	293.179
GELİRLER KONTROLÖR.	1987	2.585	414.934	286.475
VERGİ KONT. MEMUR.	1987	73.998	275.716	175.491
T O P L A M	1 9 8 7	80.264	2.949.620	764.388
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1988	560	6.962	20.489
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1988	3.174	1.170.395	231.535
GELİRLER KONTROLÖR.	1988	5.136	1.380.457	369.218
VERGİ KONT. MEMUR.	1988	42.625	535.005	331.995
T O P L A M	1 9 8 8	51.495	3.092.819	953.237
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1989	918	41.136	41.468
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1989	3.589	1.575.654	865.895
GELİRLER KONTROLÖR.	1989	3.362	1.642.188	511.482
VERGİ KONT. MEMUR.	1989	39.356	1.027.533	514.598
T O P L A M	1 9 8 9	47.225	4.286.511	1.933.443
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1990	2.104	36.069	181.166

HESAP UZM. KUR. BŞK.	1990	3.338	3.360.455	3.712.462
GELİRLER KONTROLÖR.	1990	3.047	4.821.772	1.585.087
VERGİ KONT. MEMUR.	1990	100.085	1.750.767	778.786
T O P L A M	1 9 9 0	108.574	9.969.063	6.257.501
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1991	1.541	505.539	105.228
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1991	2.945	5.575.167	4.325.156
GELİRLER KONTROLÖR.	1991	2.823	4.968.770	1.337.848
VERGİ KONT. MEMUR.	1991	71.494	2.705.332	1.107.387
T O P L A M	1 9 9 1	78.803	13.754.808	6.875.619
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1992	998	2.805.234	7.057.375
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1992	3.492	7.238.042	2.089.120
GELİRLER KONTROLÖR.	1992	3.670	5.343.566	2.578.730
VERGİ KONT. MEMUR.	1992	51.218	6.793.758	1.492.555
T O P L A M	1 9 9 2	59.378	22.180.600	13.217.780
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1993	697	515.596	913.992
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1993	3.296	17.070.311	2.130.781
GELİRLER KONTROLÖR.	1993	4.291	5.286.895	5.549.230
VERGİ KONT. MEMUR.	1993	60.670	13.024.213	4.312.855
T O P L A M	1 9 9 3	68.954	35.897.015	12.906.858
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1994	671	5.865	229.904
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1994	3091	33.208.881	44.047.032
GELİRLER KONTROLÖR.	1994	3.034	52.162.742	79.767.967
VERGİ DENETMENİ.	1994	41.260	34.768.429	11.710.446
T O P L A M	1 9 9 4	48.056	120.145.917	135.755.349
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1995	336	24.567	710.710
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1995	4604	77.176.423	12.576.063
GELİRLER KONTROLÖR.	1995	3.507	32.961.781	38.731.355
VERGİ DENETMENİ.	1995	47.649	59.664.532	19.149.031
T O P L A M	1 9 9 5	56.096	169.827.303	71.167.159
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1996	948	652.734	9.847.846
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1996	4398	227.116.344	31.886.128
GELİRLER KONTROLÖR.	1996	2.784	32.961.288	23.281.975
VERGİ DENETMENİ.	1996	46.406	114.531.746	34.708.580
T O P L A M	1 9 9 6	54.536	375.262.112	99.724.529
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1997	574	4.379.562	123.532.495
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1997	2.592	419.154.162	38.422.235
GELİRLER KONTROLÖR.	1997	1.776	31.628.062	32.518.029
VERGİ DENETMENİ.	1997	58.256	268.726.316	90.426.793
T O P L A M	1 9 9 7	63.198	723.888.102	284.899.552
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1998	437	20.945.829	92.549.075
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1998	4.174	714.904.254	184.860.388
GELİRLER KONTROLÖR.	1998	2.502	135.198.268	142.230.580
VERGİ DENETMENİ.	1998	61.635	892.381.537	264.580.795
T O P L A M	1 9 9 8	68.748	1.763.429.888	684.220.838
TEFTİŞ KURULU BŞK.	1999	266	949.882	1.253.548
HESAP UZM. KUR. BŞK.	1999	2.372	271.577.739	512.999.650

GELİRLER KONTROLÖR.	1999	1.665	149.139.740	200.551.329
VERGİ DENETMENİ.	1999	47.428	867.110.509	328.992.640
T O P L A M	1 9 9 9	51.731	1.288.777.870	1.043.797.167
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2000	272	43.616.463	59.070.136
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2000	3.103	1.223.427.564	959.008.208
GELİRLER KONTROLÖR.	2000	1.650	658.274.904	430.970.298
VERGİ DENETMENİ.	2000	55.310	1.695.702.732	538.050.372
T O P L A M	2 0 0 0	60.335	3.621.021.663	1.987.099.014
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2001	171	20.199.426	4.712.672
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2001	2.559	3.858.514.397	11.787.795.735
GELİRLER KONTROLÖR.	2001	2.594	275.498.146	550.108.491
VERGİ DENETMENİ.	2001	46.013	2.288.863.774	958.446.579
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2001	16.795	869.622.318	178.078.270
T O P L A M	2 0 0 1	68.132	7.312.698.061	13.479.141.747
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2002	3.109	106.857.163	88.630.031
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2002	1.709	1.256.001.304	2.178.525.931
GELİRLER KONTROLÖR.	2002	3.078	6.806.929.429	3.605.275.778
VERGİ DENETMENİ.	2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
T O P L A M	2 0 0 2	113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2003	1.917	347.946.563	117.195.151
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2003	1.241	4.518.510.330	9.649.903.504
GELİRLER KONTROLÖR.	2003	2.682	10.955.223.073	5.212.493.300
VERGİ DENETMENİ.	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
T O P L A M	2 0 0 3	68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2004	219	19.154.936	15.350.867
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2004	2.494	6.139.712.986	8.999.706.865
GELİRLER KONTROLÖR.	2004	2.251	3.360.258.119	5.713.052.507
VERGİ DENETMENİ.	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
T O P L A M	2 0 0 4	153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2005	47	3.630.946	4.640.211
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2005	3.078	8.513.856.830	5.592.837.186
GELİRLER KONTROLÖR.	2005	3.943	9.748.973.841	30.233.862.613
VERGİ DENETMENİ.	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
T O P L A M	2005	104.578	32.548.467.217	38.715.354.165
TEFTİŞ KURULU BŞK.	2006	90	33.578.690	41.712.434
HESAP UZM. KUR. BŞK.	2006	5.265	12.367.971.680	5.753.270.900
GELİRLER KONTROLÖR.	2006	3.414	19.747.548.207,47	37.200.280.933,62
VERGİ DENETMENİ.	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRÜ	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
T O P L A M	2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf , 95. (Erişim: 09.03.2008)

Tablo 7: Vergi Türleri İtibariyle 2006 Yılı İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	İNCELEME SAYISI	İNCELENEN MATRAH (YTL)	BULUNAN MATRAH FARKI (YTL)
Gelir Vergisi	27.378	1.898.934.632	2.018.374.839
Kurumlar Vergisi	10.480	4.622.578.286	4.405.318.870
Katma Değer Vergisi	28.250	20.534.245.811	3.271.063.370
Banka Sig. Mua. Ver.	1.395	15.804.630.088	32.969.836.717
Veraset ve İnt. Ver.	110	9.318.338	9.327.936
Damga Ver.	923	417.986.292	1.472.093.866
Kat. Değ. Ver. İadesi	2.030	2.130.438.291	845.966.069
Geçici Vergi	11.133	356.121.314	1.928.576.127
Diğerleri	28.743	1.022.385.628	498.925.619
TOPLAM	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006 Faaliyet Raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf), 95. (Erişim: 09.03.2008)

Tablo 6 ve Tablo 7’de denetim birimlerince yapılan vergi inceleme sonuçları ve vergi türleri itibariyle 2006 Yılı inceleme sonuçları gösterilmektedir.

2.7.2. Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi

Yeminli mali müşavirlik müessesesi vergi denetimi açısından önemli bir gelişme olup müesseseden beklenen, vergilenebilir gelirlerin kavranmasında vergi idaresine yardımcı olmasıdır (Korkusuz, 2000; 10). Yeminli mali müşavir (YMM), işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerinin her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişidir (Yılmaz, 2004; 12).

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ve ilgili yönetmelik hükümleri bir arada değerlendirildiğinde YMM’lerin üç farklı görevleri olduğu görülmektedir. Bunlar; denetim, danışmanlık ve tasdiktir. Ancak bunlar içerisinde en önemlileri ve

YMM'lerin asıl işi denetim ve tam tasdik olup, danışmanlık ise söz konusu görevleri tamamlayıcı bir özellik göstermektedir.

YMM'lerin denetim görevi kendi içinde muhasebe denetimi ve vergi denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. YMM'ler hem uygunluk (muhasebe) hem de doğruluk (vergi) denetimi yapmaktadırlar. YMM'lerin en önemli görevlerinden birisi tasdiktir. Söz konusu yetki ile Maliye Bakanlığı bir anlamda vergi inceleme yetkisini belirli koşullar ve sınırlamalar ile YMM'lere devretmiştir. YMM'lerce yapılan tasdikin amacı ya da vergi idaresinin beklediği sonuç, beyannamelerin mükelleflerin gerçek durumlarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu sağlamak, beyannamelerdeki matrahın doğruluğunu YMM'ler tarafından güvence altına almaktır (Çetin, 1996; 48). YMM'lerin muhasebe ve vergi denetimi ile bunların tasdiki görevlerinden ayrı olarak muhasebe ve vergi konularında danışmanlık (müşavirlik) görevi de vardır. Bu görev muhasebe ve vergi denetiminin bir gereği olarak bu denetimin içinde mevcuttur. Ancak YMM'lerin denetim yapmaksızın danışmanlık görevini tek başına bağımsız olarak da yapabilmektedirler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİYLE MÜCADELEDE VERGİ VE VERGİ DENETİMİ

3.1. Türkiye'de Kayıt Dışlığın Nedenleri

Kayıt dışı ekonominin oluşması ve gelişmesine sebep olan faktörlerin belirlenmesi, toplumun sosyo-ekonomik ve mali özelliklerinin bir bütün olarak ele alınmasıyla mümkün olabilmektedir. Bu faktörlerin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri, ülkenin gelişmişlik düzeyine, ekonomik istikrarına, makro ekonomik göstergelerine bağlı olarak ülkeden ülkeye değiştiği gibi, aynı ülke içinde tarihsel süreç içinde de değişim gösterebilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin hacminin doğru tahmin edilmesi, kayıt dışı ekonomiye sebep olan ve gelişimine etki eden faktörlerin doğru belirlenmesine ve bu faktörlerin kendi aralarındaki ilişkilerin de dikkate alınarak bir bütün şeklinde ortaya konulmasına bağlıdır. Kayıt dışı ekonominin sebeplerine ilişkin yapılacak doğru tespitler, mücadelede izlenecek yol açısından temel oluşturacağından kayıt dışı ekonomi analizlerinde önemli bir paya sahiptir. Çözüm geliştirilmesi gereken bir olgunun varlığı söz konusuysa öncelikli amaç bu olguya sebep olan faktörleri ve bu faktörlerin kendi aralarındaki ilişkileri belirlemek olmalıdır.

Kayıt dışı ekonomideki büyümeye farklı faktörler sebep olmaktadır. Bunlardan en önemlileri; vergi ve sosyal güvenlik yükündeki artışlar, resmi ekonomideki özellikle iş gücü piyasalarındaki düzenlemelerin yoğunluğu (erken emeklilik, çalışma saatlerinin azaltılması, işsizlik), kamuya olan güvenin azalması ve vergi ahlakıdır (Scheneider ve Ense, 2000; 82).

3.1.1. Toplumsal Nedenler

Türkiye'de ekonomiyi kayıt dışına iten toplumsal nedenleri vergiye karşı direnç, vergi bilinci kavramının yerleşmemiş olması, sosyal güvenlik sisteminin

yetersizlikleri, kente göç, niteliksiz işgücü, kamu otoritesine karşı güven eksikliği, rüşvet ve yolsuzluk olarak gruplandırmak mümkündür. Aşağıda bu kavramlar hakkında ayrıntılı bilgiye yer verilmektedir.

3.1.1.1. Vergiye Karşı Direnç

Vergiye karşı koyma yolları, zamana, ekonomik ve sosyal sınıflara göre farklılık göstermekle beraber vergiye karşı direnç, insanın doğasında vardır ve uygun zemin oluştuğunda daha az vergi ödemenin yada hiç vergi ödememenin yolları aranmaktadır (Aydemir, 1995; 48). Bürokrasisi kaliteli hizmet üretmeyen ve etkin çalışmayan ekonomik sistemlerde, hukukun üstünlüğünün de korunamaması durumunda toplumun vergiye bakış açısı değişmekte, vergi sisteminin adil olmadığı ve toplanan vergilerin yerinde kullanılmadığına dair oluşan kanaat kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve yaygınlaştırmaktadır. Gerçekleştirilen vergi afları ve sistemdeki diğer aksaklıklar, toplumda sistemin adil olmadığı yönünde oluşan kaniya destek vermekte ve vergiye karşı direnç oluşturmaktadır (Ercan, 2006; 64, 65).

3.1.1.2. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı

Vergi bilinci, toplanan vergilerin nasıl, ne şekilde ve kimler için harcandığının açıklanması ve vergi mükellefinin kamu hizmetini satın alan bir tüketici olarak kabulü ile oluşur (Şengül, 1997; 239). Vergi ahlakı, kişinin gerçek kazancı üzerinden vergi ödemekle yükümlü olduğunu kendi vicdanında duyması hali olarak tanımlanmaktadır. Vicdan ise toplumsal koşullar ile belirlenmiş görgü ve bilgilerimizin bir sonucudur. Kişiyi kendi davranışları hakkında yargıda bulunmaya iten, kişinin kendi ahlak değerleri üzerine dolaysız ve kendiliğinden yargılama yapmasını sağlayan güçtür (<http://tdk.org.tr/tdksozluk>). Vergi ahlakı, toplumun alt yapısıyla belirlenen ve alt yapıdaki ekonomik koşulların değişmesiyle değişebilen sosyal bir değer taşımaktadır (Doğanyığıt, 2004; 2).

Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun

davranmaları gerekmektedir (Aktan, 2000; 1). Türkiye’de vergi bilinci yoktur gibi yorumlamalar yapmak yerine, vergi ödemeye karşı oluşan direnci bireysel rasyonellikten çıkaracak yasal düzenlemeler yapmak; vergi bilincinin yerleştirilmesi için gerekli ve en önemli koşuldur (Somuncu, 1998; 113). Ekonomik birimlerin kamu yönetimine ve kamu kaynaklarının kullanımına ve verimliliğine dair düşünceleri, kayıt dışı ekonominin trendini etkilemektedir. Devletin yaptığı harcamalara ilişkin duyulan şüpheler vergi bilincinin zayıflamasına ve kayıt dışı ekonominin artmasına sebep olmaktadır.

3.1.1.3. Sosyal Güvenlik Sisteminin Yetersizliği

Türkiye önündeki yirmi yıl içinde kalkınmasını tamamlayamazsa, tasarrufların önemli bir kısmı bağımlı nüfusu beslemek ve finanse etmek için kullanmak zorunda kalacaktır. Türkiye’nin önünde yirmi yıllık bir süreç içinde gelişimi tamamlamış orta ölçekli bir sanayi ülkesi olması gerekmektedir. Sosyal güvenlik yükü bu noktada önem kazanmaktadır. Hiçbir zaman gelir vergisi oranının üzerinde bir sosyal güvenlik yükü söz konusu olmamalıdır. Artan sosyal güvenlik yükü, kayıt dışı istihdamı teşvik ederek zamanla bir istihdam vergisine dönüşmektedir (Akalın, 2004; 4). Sosyal güvenlik sisteminin sağladığı hizmetlerin yetersizliği, bireyleri mümkün olduğunca bu sistemin dışında kalmaya itmektir.

3.1.1.4. Kente Göç ve Niteliksiz İşgücü

Tarım toplumundan kent toplumuna geçiş sürecinde kentlere yoğun bir göç yaşanmakta, göçün yoğun olduğu alanlarda hem istihdam olanakları sınırlı kalmakta hem de bu şekilde ortaya çıkan niteliksiz iş gücü ancak kayıt dışına çıkarak istihdam imkanı bulabilmektedir (Ercan, 2006; 65). Nüfusun hızla artması, bölgeler arası gelişmişlik farkının yarattığı göç olgusu ve çarpık kentleşme, kentsel alanların denetimsiz ve optimallik koşullarının geçerli olmadığı biçimde iskan edilmesine sebep olmaktadır (Bilginoğlu, 1998; 80). Tüm bu olumsuz koşullar kayıt dışı istihdam yoluyla kayıt dışı ekonomiyi desteklemektedir.

3.1.1.5. Kamu Otoritesine Karşı Güven Eksikliği

Geçmişte yaşanan hukuki, ekonomik, toplumsal ve bürokratik birçok düzenlemenin uygulama boyutunda yaşanan aksaklıklar (idari ve cezai aflar, istisnalar), toplumun kurallara bakış açısını olumsuz yönde etkilemektedir. Bunun sonucunda hukukun üstünlüğü prensibi zedelenmekte ve kamu otoritesine güven azalmaktadır (Ercan, 2006; 66).

Türk vergi sisteminde 1960 yılından günümüze kadar vergi affına ilişkin hükümler taşıyan toplam 18 adet kanun çıkarılmıştır. Sık aralıklarla çıkarılan vergi afları vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin faaliyetlerini kayıt dışına yöneltmelerine sebep olmaktadır. Ayrıca çok sık aralıklarla çıkarılan bu vergi afları, mükelleflerin her zaman af beklentisi içinde olmalarına neden olarak vergi kaçırmalarını teşvik eder duruma getirmektedir (Sarılı, 2002; 41).

3.1.1.6. Rüşvet ve Yolsuzluk

Devletin varlığından kaynaklanan bir diğer kayıt dışı ekonomi ile bağlantılı olduğu kabul edilen faktör yolsuzluktur. Kısaca, “kamu gücünün kişisel çıkar için kötüye kullanımı” olarak tanımlanan yolsuzluk, devletin kurumsallaşmadaki başarısızlığıdır. Çeşitli araştırmalarda devletin düzenleyici işlemlerinin yoğunluğu ile yolsuzluk arasında, yolsuzluk ile de kayıt dışı ekonomi arasında pozitif ilişki bulunmuş, yolsuzluğun fazla olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin de daha geniş olacağı belirtilmiştir (Yılmaz, 2004; 16).

Yoksulluğun ve gelir dağılımının adaletsiz olduğu ülkelerde vergi ahlakının tesis edilmesi oldukça zordur. Yoksulluk sonucunda ülkedeki vergileme kapasitesi yetersiz kalmaktadır. Buna karşın, toplam üretim ve dolayısıyla kişi başına milli gelirin yüksek olduğu ülkelerde gelir, servet ve harcama üzerinden daha fazla vergi almak imkanı doğmaktadır. Yoksulluğun hakim olduğu bir ekonomide vergileme yoluyla ekonomik kalkınmanın sağlanması oldukça güçleşmektedir. Bireyler sınırlı olan gelir ve servetleri üzerinde daha fazla vergi yükü hisseder ve vergiden

kaçınmaya yönelerek kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artışını hızlandırırlar (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006; 201).

3.1.2. Ekonomik Nedenler

Kayıt dışı ekonomiye neden olan ekonomik nedenlerin başlıcaları ekonomik gelişmişlik düzeyi ve ekonomik istikrardır.

3.1.2.1. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi

Ekonomik gelişmişlik düzeyi toplumdaki bireylerin verdikleri pek çok karar üzerinde etkili olarak, kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne yansımaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına milli gelir ve dolayısıyla tasarruflar daha azdır buna bağlı olarak da daha küçük ölçekli işletmeler oluşur ve bu tür işletmelerin faaliyetlerini kayıt dışında gerçekleştirme eğilimleri daha fazladır.

Gelişmişlik düzeyine bağlı olarak, ekonomiye hakim sektörlerin ağırlığı değişir. Gelişmekte olan ülkelerde yaygın olan tarım, balıkçılık, inşaat ve hizmet gibi sektörler, izleme ve denetiminin zor olması sebebiyle kayıtdışılığın yoğunlaştığı sektörlerdir ve faaliyetlerin kayıt dışı gerçekleşmesi bakımından daha elverişli bir yapı sunarlar (Yılmaz, 2006; 102 ve Ergenoğlu, 1998; 22). Ekonomik gelişmişlik düzeyi kayıt dışı ekonomiyi şekillendirmektedir (Ercan, 2006; 70). Gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonomi, gelişmekte olan ülkelere göre daha düşük oranlardadır.

3.1.2.2. Üretimin Yöneldiği Piyasa

1960 sonrasında Türkiye'nin sanayi stratejisi ithal ikamesine dayalıdır ve bu strateji 1970'lerde de aynı çizgide devam etmiştir. 1980'lerde ise Türkiye sanayi ürünleri ihraç ederek dışa açılma stratejisini benimsemiştir (Kılıçbay, 1993; 69). Son yıllarda uluslararası ekonomik ilişkilerdeki en önemli tema dünya ekonomisinin artan entegrasyonudur. Bir buçuk yüzyıl önce başlayan dünyanın artan ekonomik entegrasyonu globalleşme olarak tanımlanmaktadır. Ortaya çıkan globalleşme ise,

hükümetlerin ekonomilerini kontrol etme gücünü azaltmaktadır (Wachtel, 2002; 2; Akataran: Günaydın ve Benk, 2004).

Üretimin dış piyasalara yönelik olması ürünün dış piyasalarda rekabet edebilir olmasını gerektirmektedir. Kaliteli ürün üretilmesi, maliyetlerin azaltılmasını gerekli kılacağından firmaların ihracata yönelik üretim yapmaları halinde kayıt dışı faaliyetlerinde artışlar gözlenebilmektedir (Yılmaz, 2006; 102). Globalleşme ile birlikte üretim şekillerinde görülen değişiklik iki farklı yönde kayıt dışılığa etki etmektedir. Büyüklüğü ve kurumsal yapısı ile faaliyetlerini beyan etmek durumunda olan kurumların varlığı kayıt dışını azaltıcı yönde rol oynamaktadır. Ancak, hem global rakiplere hem de kayıt dışında faaliyet gösteren diğer firmalara karşı maliyet avantajı elde etmek için firmalar, dolaylı olarak olsa bile kayıt dışı istihdam doğuran uygulamalara gidebilmektedirler (Ercan, 2006; 66).

3.1.2.3. Ekonomik İstikrarsızlık

Sözlük anlamı olarak “aynı biçimde sürme, kararlılık, yerleşme, denge” anlamlarını içeren istikrar, mümkün olduğunca düz ve öngörülebilir bir makro ekonomik performansın gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir. Ekonomik istikrardan bahsedebilmek için fiyatlar genel seviyesi, istihdam oranı, üretim düzeyi ve ödemeler dengesi gibi bazı ekonomik göstergelerde büyük sapmaların olmaması veya kabul edilebilir değişimlerin varlığı gerekmektedir.

Türkiye'nin 1970'li yıllardan sonra ekonomik problemlerinin başında işsizlik ve enflasyon gelmektedir. Kısa dönemde enflasyon ile işsizlik arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğundan, enflasyonun indirilmesine yönelik istikrar politikaları ülkemizde işsizliğe yol açmıştır (Pazarlıoğlu ve Çevik, 2005; 1).

3.1.2.4. İşsizlik ve Enflasyon

Emeğin kayıt dışı ekonomiye kaymasını belirleyen faktörler içinde belki de en önemlisi işsizlik faktörüdür. İşsizlik, emek sahiplerinin kayıt dışı çalışan

işyerlerine kaymasına sebep olabileceği gibi kendi kendilerine küçük işler kurmak yoluyla istihdam etmelerine de yol açabilmektedir (Yılmaz, 2006; 103). İşsizlik oranı ve kayıt dışı ekonomi arasında pozitif bir ilişki söz konusudur, işsizlik oranının düşük olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin nispeten düşük olması bu durumun kanıtı olarak gösterilebilir. Türkiye’de işsizlik oranı 2006 yılı şubat ayı itibariyle %11.9 olarak belirlenmiştir (Türkiye İstatistik Kurumu, 2007). Ağırlaşan yaşam koşullarının bir sonucu olarak bireyler, gelirlerini artırmak amacıyla ikinci bir işte çalışmayı veya sosyal güvence olmadan çalışmayı kabul ederler. Bu da kayıt dışı istihdam yoluyla kayıt dışı ekonomiyi genişletmektedir.

Enflasyon genel fiyat düzeyindeki artışı veya paranın değerindeki sürekli azalışı doğrulayan bir kavramdır. Enflasyonist süreç sadece genel fiyat düzeyindeki artışların birbirini takip etmesi halinde oluşmaktadır (Çevik, 2005; 3). Enflasyon ortamında kurumlar, sermayelerini korumak amacıyla daha az vergi verebilmek için gelirlerini olduğundan daha düşük, maliyetlerini ise daha yüksek göstermeye yönelmektedirler (Ercan, 2006; 69). Enflasyon kayıt dışı ekonomi üzerinde iki ayrı şekilde etkili olmakta ve kayıt dışı ekonomiyi genişletmektedir. İlki yukarıda bahsedilen üreticiler açısından gerçekleşen durum, ikincisi ise satın alma güçleri eskiye göre azalan tüketiciler açısından ortaya çıkan durumdur. Satın alma gücü azalan tüketici, kayıt dışı üretilen ve fiyatı diğerine göre daha düşük olan ürünü tercih edeceğinden kayıt dışı üretilen mallara talep artacak bu da kayıt dışı kesimin genişlemesine sebep olacaktır.

3.1.2.5. Gelir Dağılımı

Bir ülkenin gelir dağılımı, o ülkenin gelişmişlik düzeyi, toplumun sosyal ve idari yapısı hakkında fikir vermektedir. Nitekim gelir dağılımının bozuk olduğu ülkeler, genellikle sağlıklı bir siyasi yapının olmadığı ülkelerdir (Somuncu, 1998; 98). Türkiye gelir dağılımının adil olmadığı bir ülkedir, ilk gelir dilimi ile son gelir dilimi arasında yaklaşık dokuz kat fark vardır (Türkiye İstatistik Kurumu, 2007). Denetim ortamındaki yetersizliğinde buna destek vermesiyle gelir dağılımında görülen dengesizlikler, ülkemizde kayıt dışılığa geçişi kolaylaştırmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde özellikle orta sınıfın azlığı, alt ve üst tabakaların yoğunluğu, kayıt dışı ekonominin önemli nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Küçük şirketler, büyük firmalarla rekabet edebilmek için vergi kaçakçılığına imkan buldukları anda bu fırsatı değerlendirmektedirler. Bunun dışında gelir dağılımındaki bozukluk, küçük yaştaki çocukların kayıtsız olarak çalışmalarına yol açtığı gibi, marjinal kesimi (ayakkabı boyacılığı, işportacılık vb.) genişletmekte ve bu yolla vergi kayıplarının artmasına yol açmaktadır (Kıldış, 2000; 6). Gelir dağılımının adaletsizliği, toplam gelirden nispeten düşük pay alanların yaşamlarını sürdürebilmek veya belli yaşam standartlarını yakalayabilmek için kayıt dışı faaliyetlerde bulunmaları sonucunu doğururken, yüksek pay alanların da daha az vergi ödemek için bu tip faaliyetlerde bulunmalarına sebep olmaktadır (Yılmaz, 2006; 107).

3.1.3. Kurumsal Nedenler

Bu grupta yer alan nedenler mali yada vergisel faktörler olarak da adlandırılabilir. Vergi oranları, vergi yükü, vergi ortamının belirsizliği, vergi dağılımında adalet, vergi mevzuatındaki düzenlemeler ve vergi benzeri yükümlülükler olarak ifade edilen sosyal güvenlik yükümlülükleri vergisel faktörler grubuna dahil edilebilmektedir.

3.1.3.1. Yüksek Vergi Oranları

Vergi yükü, toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı olarak tanımlanmaktadır. Yapılan çok sayıda ampirik çalışma, yüksek vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının, kayıt dışılığın varoluşu ve artışının temel nedeni olduğunu göstermektedir (Bajada, 1999 ve Schneider, 1997). Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmış, ancak bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilmektedir. Vergi oranları optimalin üstüne çıktığında, vergi gelirleri

azalmaya başlar çünkü insanlar vergisiz para kazanma yollarını aramaya başlar. Vergi oranları arttığında ekonomik faaliyetlerde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları nedeniyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa geçiş artar (Kıldış, 2000; 3).

Aktan'a (2006) göre, vergi oranlarının artırılması ekonomik birimlerin kararlarını çeşitli yollarla etkilemektedir. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

1- Bir kısım birey çalışma gayretini azaltabilir yada tamamen işgücü piyasasını terk ederek çalışmamayı yeğleyebilir,

2- Ekonomik birimlerin bir kısmı yatırımlarını azaltabilir veya vergi yükü dayanılamayacak bir noktaya ulaşmışsa o zaman işletmesini kapatabilir,

3- Ekonomik birimlerin gelirlerinden tasarrufa ayıracakları miktar azalabilir, hatta negatif tasarruf (kredi kullanımı yoluyla borçlanma) durumu ortaya çıkabilir,

4- Ekonomik birimlerin ağır vergi yükü dolayısıyla vergi konusu işlem ve faaliyetlerini tam ve eksiksiz olarak vergi dairesine bildirmeyebilirler; aynı şekilde yeni işe başlayan bazı kişi ve kurumlar da faaliyetlerini vergi dairesinin bilgisi dışında yürütmeye çalışabilirler. Bu durumlarda kayıt dışı ekonomi ortaya çıkar.

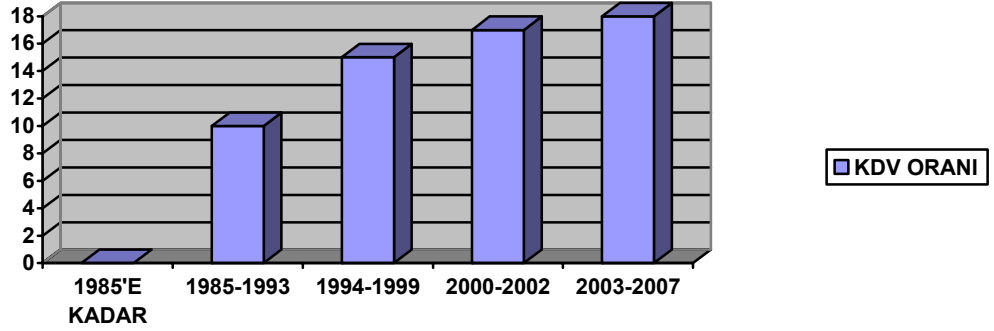
Tablo 8: Son beş yılda Vergi Oranları ve Vergiler

Vergi Türü	2003	2004	2005	2006	2007
Gelir Vergisi (ücret %)	15-40	15-40	15-35	15-35	15-35
Gelir Vergisi (diğer %)	20-45	20-45	20-40	15-35	15-35
Gelir Geçici Vergi (%)	20	20	20	15	15
Kurumlar Vergisi (%)	30	33	30	20	20
Kurum Geçici Vergi (%)	30	33	30	20	20
KDV (Genel %)	18	18	18	18	18

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/>. (Erişim: 09.03.2008)

Türkiye'de gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. 2006 yılı itibariyle ilk dilime uygulanan gelir vergisi oranı %15 ile son dilime uygulanan gelir vergisi oranı %35 arasında %20 fark vardır. Marjinal vergi oranı, bir sonraki gelir dilimine geçişte uygulanan vergi oranı ile bir önceki dilimde uygulanan vergi oranı arasındaki farktır.

Şekil 2: Katma Değer Vergisi Oranları



Kaynak: KDV Kanununda yapılan değişikliklerden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere, Katma Değer Vergisi (KDV) oranı 1985 yılında %10 olarak belirlenmiş, 1994 yılında %15'e çıkarılmış daha sonraki dönemde artış trendi devam ettirilerek 2000 yılında %17 ve 2003 yılında %18 olarak belirlenmiştir. KDV'nin kendisi ekonomiyi kayıt altına almaya yönelik bir vergi olmasına rağmen, KDV oranlarındaki artışlar da kayıt dışı ekonomiyi artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Son zamanlarda ülkemizde KDV oranlarının azaltılması yönünde çalışmalar yapılmaktadır, gıda ve tekstil sektörüne ait ürünlerde KDV oranları %18'den %8'e düşürülmüştür. Ancak yapılan bu indirimler tüketici fiyatlarına neredeyse hiç yansımamıştır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi azaltma yönündeki etkisi de tartışma konusu yapılabilir. Özellikle 1994 yılından itibaren dolaylı ve dolaysız vergiler arasındaki fark açılmaya başlamıştır. Toplam vergi yükü içinde dolaylı vergi yükünün giderek artması, vergi adaletinin çarpıklaşmasına neden olmakta ve bireyleri kayıt dışına yönelmeye zorlamaktadır.

3.1.3.2. Sosyal Güvenlik Yükü

Vergi sigorta ve benzeri kesintiler nedeniyle istihdam üzerindeki maliyetlerin yüksek olması, hem işçiyi hem de işvereni kayıt dışı istihdama yönelten önemli bir etkidir. Sosyal güvenlik yükünün fazla olması işgücü maliyetlerini artırmaktadır. Kayıtlı ekonomide vergi öncesi işgücü maliyetleri ile vergi sonrası maliyetler arasındaki fark ne denli büyük ise, bu fark o denli itici ve kayıt dışılığa

yönelticidir. Bu fark da büyük ölçüde vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarının büyüklüğünden kaynaklanmaktadır (Kızılot ve Çomaklı, 2004; 8).

İşverenler bu maliyetlerden kısmen veya tamamen kurtulmak için iki farklı yöntemle başvurmaktadır. Bunlardan birincisi, işverenlerin çalıştırdıkları işçilerin maaşlarını tamamen kayıt dışında tutarak istihdam üzerindeki maliyetlerden tamamen kurtulmalarıdır. İkincisi ise çalıştırılan işçilerin maaşlarını asgari ücret üzerinden göstererek ücret farkını açıktan vermek suretiyle söz konusu maaşlar üzerinden daha az vergi, sigorta ve benzeri kesintilerin ödenmesiyle istihdam üzerindeki maliyetlerden kısmen kurtulmalarıdır (Sarılı, 2002; 40).

3.1.3.3. Vergi Mevzuatı ve Vergi Kaçırma Olanakları

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının diğer bir nedeni genel olarak idari düzenlemelerin özel olarak vergi ile ilgili düzenlemelerin fazlalığı ve karmaşıklığıdır. Hem idari hem de vergi ile ilgili düzenlemeler ekonomik birimler üzerinde ek bir yük oluşturmaktadır. Örneğin, yeni bir işyeri açılması yönündeki kamusal düzenlemeler çok fazla ise bu durumda ekonomik birimler faaliyetlerini vergi idaresinin bilgisi dışında yürütmeyi tercih etmektedir (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006; 198). Devlet düzenlemelerinin yoğunluğu (aşırı bürokrasi vb.) konusunda yapılan çalışmalar göstermektedir ki; vergiler, yolsuzluk, hileler ve aşırı düzenleyici kurallar ile beraber verimli çalışmayan devletlerin varlığı kayıt dışı ekonomiyi meydana getiren ve gelişmesine yardımcı olan başlıca etkenler arasında yer almaktadır (Kızılot ve Çomaklı, 2004; 8).

Bir ülkedeki vergi cezalarının caydırıcılık etkisi de son derece önem taşır. Eğer vergi yasalarında vergi ile ilgili ödev ve yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesinin müeyyideleri açık, anlaşılır ve adil olarak belirlenmişse bu durumda kayıt dışı ekonomiye yönelme eğilimi kısmen azaltılmış olur. Vergi cezalarının adil olması kadar etkinliği de önem taşır. Buradaki etkinlik kavramı, vergi cezalarının, vergi yükümlülerinin vergi kaçakçılığına yönelme eğilimleri üzerindeki caydırıcılık gücünü ifade eder. Eğer vergi cezaları işlenen suça bağlı

olarak çok düşükse, bu durumda kayıt dışı ekonomi genişler (Aktan, Dileyici ve Vural, 2006; 198). Kayıt dışı ekonominin gerek izlenmesinde gerekse kayda alınmasında vergi idaresinin denetim etkinliğinin büyük payı bulunmaktadır. Denetimler azaldığında mükelleflerin gelirlerini kayıt dışına çıkarma eğilimi artacaktır çünkü yakalanma olasılıkları azalacaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin mevcut olmadığı durumlarda vergi kayıplarının azaltılması güçleşmektedir.

3.1.3.4. Vergileme Ortamının Belirsizliği

Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerinden biri ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Mükelleflerin hiçbir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan kaynaklanan nedenlerle farklı işlemlere muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması veya ek vergilere başvurulması mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir. Bu denli sık yapılan vergi afları, zaten vergi ödemek istemeyen bir takım mükelleflere cesaret kaynağı olmaktadır. Ek vergiler ve vergi afları çıkarılması, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilerin yararına olmakta, bu kişiler gelirlerini kayıt dışı tutmanın, başka bir deyişle kendilerini devletten gizlemenin ödülünü yine devletten almaktadır (Aydemir, 1995; 66). Bundan 232 yıl önce, 1776 senesinde, iktisadın babası sayılan Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" kitabında vergileme ile ilgili prensipler açıklanmıştır. Bunlardan bir tanesi de vergide kesinlik ilkesidir. Bu ilkeye göre mükellefin ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi gerekir. Vergilerin kesin olması için vergi kanunlarının geriye dönük yürütülmemesi gerekir (Kıldış, 2000; 4).

Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade ve kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirilme ihtiyacı yaratıyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kayıp ve kaçakları artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi bu noktada büyük önem kazanmaktadır (Kıldış, 2000; 4).

Yukarıda değindiğimiz nedenler özetlenecek olursa, yüksek vergi oranları vergi kaçakçılığına neden olabilir ama vergi mevzuatı ile düzenlemelerin yoğunluğu ve vergi kaçırma olanakları da en az bu faktör kadar belirleyicidir. İyi bir kurumsallaşma kayıt dışı ekonomiyi engeller ancak iyi olmayan bir kurumsal yapı veri iken aşırı düzenlemeler yolsuzlukları arttırarak kayıt dışı ekonomiyi arttırmaktadır.

3.2. Vergi İncelemesinin Etkinliği Sorunu

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması bir anlamda vergi gelirlerinde artışa neden olacağını gösterecektir. Vergi gelirleri ile vergi denetimi arasında nedenselliği ortaya koymak olan amacımıza etkinliğin nedenlerini, sonuçlarını ve nasıl sağlanacağını görmemiz ise amacımıza ulaşmamızda yardımcı olacaktır.

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir (Erdem, 1981; 45). Vergi idaresi açısından verimlilik en az vergi masrafiyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir. Adam Smith’in vergileme ilkeleri arasında da sayılan iktisadilik ilkesi verimliliği ifade etmektedir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde, etkinliğin sağlanıp sağlanamadığına ilişkin değerlendirmelerin de bu kapsamda yapılması gerekir.

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

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değişiklik yapılması,

- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınmaması,
- Vergi cezalarının uygulanamaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması,
- Vergi mükelleflerinin vergi ödeme bilinci düşüklüğü.

Ülkemizde vergi denetimi kamunun diğer tüm birimlerinde olduğu gibi, genellikle hata yapıldıktan, işler iyi veya kötü, bir şekilde sonuçlandıktan sonra yapılan bir işlem olarak görülmektedir. Mükelleflerin denetiminin özü, kayıtların denetimi haline gelmiştir. Kayıtların denetimi ise sadece kayıt altında olan mükelleflerin denetimini⁹ ve sonuçta hem vergi yüklerinin ve hem de denetim yüklerinin kayıtlı mükelleflerin üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu nedenle vergi oranlarını düşürmek bir anlamda vergi kaybına neden olacağı düşünülerek vergi oranları oldukça yüksek seviyelerde tutulmaktadır. Kayıt altında bulunan mükellefler ise bir anlamda kayıt dışı ekonomiye sürüklenmekte ve kayıt dışı ekonomi gün geçtikçe artmaktadır.

Bu perspektiften bakıldığında, ülkemizde vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini etkileyen faktörler örgütlenmeden kaynaklanan sebepler, vergi mevzuatından kaynaklanan sebepler, denetim sistemine gerekli önemin verilmemesinden, denetim elemanı sayısından sistem otomasyonuna tam olarak geçilmemesinden, vergi bilincinin yerleşmemiş olmasından, mevzuatta yer alan uzlaşma gibi çeşitli kurumlara kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

3.2.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Bütün organizasyonlarda önemi tartışılmaz bir konu olan örgütlenme sorunu vergi denetimi için de büyük bir 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 (Devlet Planlama Teşkilatı, 2001).

Vergi Denetimi ulusal düzeyde yapılmasına rağmen denetimin ulusal düzeyde hedefi ve stratejisi belirlenmiş değildir. Hem denetimin hedef ve stratejilerinin belirlenmesinde, hem programların hazırlanmasında, hem de bunların hayata geçirilmesinde denetim birimleri arasında eşgüdüm ihtiyacı vardır. Denetim birimleri arasında böyle bir eşgüdüm bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı ülkemizin iftihar ettiği ve temel değerleri çok kuvvetli Teftiş Kurulu, Hesap uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi İncelemelerinin büyük bir çoğunluğunu gerçekleştiren Vergi Denetmenlerine sahip olmakla birlikte bu kuruluşlarımız çok başlı ve belirli bir stratejiden yoksun idari ve denetim teşkilatı şeklinde çalışmalarını sürdürmektedir.

Hedeflerin belirlenmediği, planlamaya sahip olmadan, işbirliği ve görev dağılımı olmadan yapılan denetim ise denetim elamanlarının verimsiz kullanılmasına sebep olmaktadır.

Ülkemizi denetimi altında tutan kurumlardan biri olan Uluslararası Para Fonu (IMF) Türkiye Raporunda belirttiği üzere gelir idaresinin Maliye Bakanlığından ayrılarak, ayrı bir müsteşarlık şeklinde örgütlenmesini önermektedir. Vergi denetiminin dağınık bir yapıda olması temel sorun alanlarından biri olarak gösterilmektedir. Raporda önerilen teşkilat modeline göre müsteşara bağlı bir iç denetim birimi (internal audit) olmalı; vergi inceleme hizmeti (auditing) iki hizmet birimi içinde yerine getirilmelidir. Bunlardan birisi “büyük ölçekli işletmeler bölümü”, diğeri de “vergi inceleme (audit) bölümü”dür. Hesap uzmanları büyük ölçekli işletmeler bölümü içinde yer almalı ve münhasıran büyük ölçekli işletmelerin vergi bakımından incelenmesiyle meşgul olmalıdır. Gelirler kontrolörlerinin bir kısmı iç denetim biriminde bir kısmı da vergi inceleme bölümünde görevlendirilmelidir. Vergi inceleme bölümü merkezî, bölgesel ve yerel düzeyde; küçük-orta ölçekli şirket ve gerçek kişilerin incelenmesinden sorumlu olmalıdır. Maliye müfettişlerinin vergi incelemesi yetkisi kaldırılmalı ve bunların görevleri kamu kurumlarının vergi dışındaki işlemlerinin denetimiyle sınırlandırılmalıdır (IMF, 2000; 107-108). Rapora göre denetimin tek yapıya ve eşgüdümüne sahip olması

belirlenmekte fakat denetim elemanlarının performansa dayalı bir sisteme geçilmesi konusunda yetersiz bir oluşum önerilmektedir.

3.2.2. Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır (Akbay, 1990; 230).

Ülkemizde birçok reform teşebbüsleri ve aklar nedeniyle vergi mevzuatımız gittikçe karmaşık bir yapıya sahip olmuştur. Ülkemizde vergi mevzuatımızın değişmesi sadece vergi idaresi tarafından değil toplumu oluşturan bütün bireylerin katılımını sağlayacak sivil toplum kuruluşlarının akademisyenlerin, çeşitli meslek odalarının katılımıyla yeni ve açık bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Vergi Reform Komisyonu Raporunda “vergi kanunlarımızı ... mantıki, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek” reformun “temel hedeflerinden” üçüncüsü olarak belirlenmiştir (Vergi Reform Komisyonu; 20). Vergi kanunları mükelleflerin anlamayacağı karmaşık bir yapıya sahip olduğundan çoğu konuda istemeden hatalar yapılabilmektedir.

3.2.3. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Çalışma Şartları

Vergi Denetiminin en önemli unsuru vergi inceleme elemanlarıdır. Vergi incelemeleme yapma yetkisi mevzuatımızda belirtildiği üzere Maliye Müfettişleri ve yardımcısı, Hesap Uzmanları ve yardımcısı, Gelirler Kontrolörleri ve yardımcısı, Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Genel olarak vergi inceleme elemanlarının kadrolarına bir baktığımızda 2000 yılı itibarıyla kadro doluluk nispeti Maliye Müfettişlerinde %23, Hesap Uzmanlarında %25, Gelirler Kontrolörlerinde %18, Vergi Denetmenlerinde %29,

toplamda ise %26'dır. Yani kadroların üçte ikisinden fazlası boştur. Bakanlığın sahip olduğu kadronun fazla olmamasına rağmen bu kadroların doluluk oranında oldukça düşüktür.

Denetim elemanlarına 3568 sayılı kanun ile yeterlilik sınavında başarılı olmak ve 8 yıl meslekte kalmak koşuluyla Yeminli Mali müşavirlik yapma hakkı verilmiştir.Özel sektörde çok iyi koşullarda çalışabilme olanaklarına sahip olan denetim elemanlarının özlük haklarındaki olumsuzluklar gibi nedenlerle kurumlarından ayrılmalarına sebep olmaktadır. Vergi denetim elemanlarının almış oldukları ücretler, ürettikleri hizmetle doğru orantılı olmadığı gibi iş riski ve benzer görevi yerine getiren meslektaşlarına nazaran oldukça düşüktür. Sayılan bu gibi etkenler denetim elemanlarının etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Tablo 9'dan da görüleceği üzere, 2007 yılı Mayıs ayı sonu itibariyle merkez ve taşra denetim birimlerinde kadroların toplam doluluk oranı sadece % 36'dır. Bu birimlerde toplam 10.018 kadro bulunurken, bu kadroların sadece 3.573'ü doludur

Tablo 9: Vergi Denetim Kadrosu

VERGİ DENETİM KADROLARI (1)				
	DOLU	BOŞ	TOPLAM	DOLULUK
	KADRO(a)	KADRO(b)	KADRO(c)	ORANI %(a/c)
Bakana Bağlı :	403	1.215	1.618	%25
- Maliye Müfettişi (2)	114	353	467	%24
- Hesap Uzmanı (2)	289	862	1.151	%25
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı :	3.170	5.230	8.400	%38
- Merkezi				
(Gelirler Kontrolörü) (2)	338	562	900	%38
- Mahalli (Defterdarlık Emrinde)				
(Vergi Denetmeni) (2)	2.832	4.668	7.500	%38

GENEL TOPLAM :	3.573	6.445	10.018	%36
(1) Mayıs 2007 Tarihi İtibariyle				
(2) Maliye Mufettiş Yardımcıları ,Hesap Uzman Yardımcıları Ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri İle Vergi Denetmen Yardımcıları Dahil				

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm (Erişim: 09.03.2008) verilerinden oluşturulmuştur.

Vergi denetim kadrosu tablosuna baktığımızda ülkemizde 2007 yılı Mayıs ayı sonu itibariyle bakana bağlı denetim elemanı kadrosunun toplam kadrosunun %25 doluluk oranına sahip olduğunu görmekteyiz. Gelirler İdaresi Başkanlığına bağlı denetim elemanlarının toplam kadro oranının doluluk oranı ise toplamda %38 olarak gerçekleştiğini görmekteyiz. Asıl olarak vergi incelemelerinin büyük bir çoğunluğunu gerçekleştiren Vergi Denetmenleri ile Vergi Denetmen Yardımcısı inceleme elemanlarının sayısının 2.832 olduğunu görmekteyiz. Denetim elemanları arasında yapılan ayrımlar ve özlük haklarında merkezi elemanları ile taşra elemanları arasında hem statü hem özlük hakları, ücret politikası yönünden çok farklılıklar vardır. Bu yüzden Vergi Denetmen Yardımcısı olarak işe başlayan oldukça fazla sayıda yardımcı başka kurumlara müfettiş, uzman ve yönetim kadrolarına geçmektedir.

Maliye Bakanlığının kadrosu olmasına rağmen kadroların tam olarak doldurulmaması denetimde etkinliği ve verimliliği etkileyen esaslı unsurlardan birini oluşturmaktadır.

3.2.4. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi

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 (Karyağdı, 2001; 101)

Ülkemizde 2004 yılına kadar toplam 1.023 vergi dairesinden sadece 155 adedi VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyonu Programı) ve MOTOP projeleri kapsamında tam otomasyona geçmişti. Diğer vergi dairelerinde teknolojiden çok az seviyede yararlanılmakta, veya hiç yararlanılamamaktaydı. Dolayısıyla vergi sistemimizin, gerçekleşen ekonomik hareketlilikleri takip edebilmesi, veri kayıt ve denetimde bilgisayar ortamından yararlanması açısından bilgisayar hatta ağ ortamları önem taşımaktadır.

Daha önce uygulamaya giren VEDOP-1'in ardından VEDOP-2 de devreye sokulunca, VEDOP'un birinci ayağında 22 ildeki 155 vergi dairesi otomasyona geçirilmiş ve böylece vergi işlemlerinin yüzde 75-80'lik bölümünün elektronik ortamda yapılması sağlanmıştı. VEDOP-2 ile birlikte ise sadece vergi daireleri otomasyona geçirilmedi, aynı zamanda vergi kayıp ve kaçağı ile elektronik ortamda mücadelenin altyapısı da kurulmuş oldu. Her ilde en az 1 vergi dairesinin tam otomasyona geçirilmesini sağlayan VEDOP-2 ile Türkiye çapındaki 450'ye yakın vergi dairesinin 292'si tam otomasyona geçti. Bu şekilde vergi işlemlerinin yüzde 95'i, otomasyonlu vergi daireleri kanalıyla yürütülür hale geldi.

VEDOP-2 ile birlikte, daha önce maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin kullanımına açılan bilgisayarlar, asıl olarak vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunu yapan vergi denetmenlerine de tahsis edildi. Böylece artık vergi denetmenleri de, elektronik ortamda vergi takibatı yapabilmektedirler.

Buna paralel olarak 2005 yılı itibarıyla tamamlanan Vedop-2 projesi ile elektronik ortamda beyanname alma ve oluşturulan veri ambarında mükellefle ilgili bilgileri toplayıp işleme imkanı doğmuştur. Vergi denetmenlerine 2005 yılından itibaren VEDOS programlarını kullanma imkanı sağlanmıştır. VEDOS sayesinde mükelleflerin her türlü banka işlemleri ve diğer kamu kuruluşları ile olan işlemleri de yakın bir zaman içinde kontrol altına alınacaktır.

Son olarak da, VEDOP-3 olarak anılan proje çerçevesinde Türkiye'deki tüm vergi kayıt ve mükellef bilgileri ikili bir yedekleme sistemi ile olağanüstü durumlara, savaş, deprem, sel gibi felaketlere karşı korumaya anılacaktır. Proje ile kesintisiz ve sürekli hizmet başlığı altında vergi dairelerinin 24 saat 365 gün hizmet vermeleri sağlanacak, İnternet Vergi Dairesi'nin gelişimine de ağırlık verilecektir. 2008 yılının ilk aylarında anlaşması tamamlanan proje bir-iki yıl gibi kısa bir sürede hayata geçirilecektir. Türkiye'nin en kapsamlı IT projesi olarak gösterilen VEDOP-3 çerçevesinde, Türkiye genelinde 448 vergi dairesi ile 585 mal müdürlüğü gelir servisi yeniden yapılandırılarak, vergi dairesi otomasyon uygulamaları tamamen web tabanlı yapıya dönüştürülecektir (www.gib.gov.tr).

3.2.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Ülkemizde çeşitli nedenlerle 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 (Tosuner-Arıkan, 2003; 68).

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 (Karyağdı, 2001; 146).

3.2.6. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Kayıt Dışı ekonominin varlığı ülkemizde belge düzeninin tam olarak yerleşmesine engel olmaktadır. Belge kullanmamak bir başka anlamda kayıt dışı ekonomi sayesinde mükellefler kendilerine haksız kazanç elde etmektedirler. Vergi oranlarının yüksekliği de belge kullanmamayı çekici sağlamaktadır.

Ülkemizde ayrıca vergi mükellefleri çok sayıda defter ve belge (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi,işyeri bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan yevmiye, envanter, çiftçi işletme defterleri... vb.) kullanmaktadır. Mükellefler için vergi sisteminin ve kayıt sisteminin sadeliği ve kolaylığı esastır. Her ne kadar farklı mükellefler için farklı çeşitten evrak tasarlanırsa da evrak konusunda geliştirilen sadelik ve fonksiyonellik, uygulama ve denetimin etkinleşmesine katkı sağlayabilecektir.

3.2.7. 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 ve günümüze kadar birçok vergi affi kapsamı genişletilerek uygulanmıştır.

Mükelleflerin inceleme sonucunda bulunan matrah farkı ve cezalar için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma hakları bulunmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma talebine konu olan rapor sayısı ile uzlaşılan rapor sayısının yıllar itibariyle Tablo 10 yardımıyla karşılaştırıldığında %90 civarında uzlaşmaya varıldığı görülmektedir. Uzlaşma talebine konu olan raporların 2006 yılında toplam 21.431 olduğunu görmekteyiz. Uzlaşılan rapor sayısı ise 19.236 olarak görülmektedir. Bir anlamda uzlaşma konusu olan raporların tamamına yakınında uzlaşmaya varılmaktadır. Diğer yıllarda uzlaşılan vergiler ile uzlaşma konusu olan rapor sayısında oransal olarak aynı seyri göstermektedir.

Tablo 10: Tarhiyat öncesi uzlaşma talebine konu olan ve uzlaşılan rapor sayısı

YILLAR	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Rapor Sayısı	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Oranı
2000	20.504	18.675	%91
2001	15.437	13.139	%85
2002	19.339	16.700	%86
2003	10.020	8.536	%85

2004	9.624	8.665	%90
2005	15.745	14.465	%92
2006	21.431	19.236	%90
TOPLAM	112.100	99.416	%89

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim: 09.03.2008) adreslerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

Uzlaşma müessesinin varlığı vergi denetimini olumsuz yönde etkilemektedir. Denetimin etkin olması için verilen cezaların caydırıcılık etkisini çok büyük bir oranda nötrleştirmektedir. Uzlaşma müessesinin varlığı mükellefleri ödemedikleri vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler şeklinde öderim şeklinde bir düşünceye sahip olmalarına neden olmaktadır. Gayet tabi olarak gerek denetimden beklenen etkinliğin ve gerekse denetimin caydırıcılık rolünün yok olmasına neden olmaktadır.

3.2.8. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı

Ülkemizde beyan esasına dayalı olan dolaysız vergiler mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtmadığı aşıkardır. Dolaysız vergiler vergi oranlarının yüksekliği, kayıt dışı ekonominin yüksek olması, denetimlerin yeterli düzeyde olmaması ve vergi bilincinin yerleşmemiş olması nedeniyle tam olarak uygulanamamaktadır.

Dolaysız vergiler ki bu vergiler beyana tabi vergilerden oluşmakta genel bütçe gelirleri arasındaki payı yıllar itibarıyla azalmaktadır. Gelir, kar ve sermaye kazançlarından alınan vergiler ile mülkiyet üzerinden alınan vergilerden oluşan dolaysız vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2001 yılında %38.4'den 2002 yılında %32.3'e, 2003 yılında %30.5'e, 2004 yılında da %29'a kadar gerilemiş, 2005 yılında %30.6, 2006 yılında da %29,2 olarak gerçekleşmiştir. Buna mukabil Dolaysız Vergileri oluşturan Katma Değer Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Damga Vergisi v.b gelirlerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı artış göstermektedir. Dolaylı vergileri oluşturan unsurlar ise 2001 yılında %61.6 olan seviyesinden 2002 yılında %67.7'ye, 2003 yılında %69.5'e, 2004 yılında %71'e kadar yükselmiştir.

2005 yılında %69,4 olan dolaylı vergilerin payı 2006 yılı sonunda %70,8'e yükselmiştir (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm (Erişim: 09.03.2008) tablosundan faydalanılarak yorumlanmıştır).

Tablo 11: Beyanname Veren Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu

Yıllar	GV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tevkifatla Alınan GV'nin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
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	85,0	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	90,5	6,3	1,4
2005	20,3	91,6	6,8	1,2
2006	21,0	92,1	5,9	1,3

Kaynak:<http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/T3-1-10.htm> ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm (Erişim: 09.03.2008) internet adreslerinden yararlanılmıştır.

Tablo 11'den de görüleceği üzere gelir vergisi ülkemizde en önemli vergi olmasına rağmen beyan esaslı olarak işlememektedir. 1991-2006 yılları arasında beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi içindeki payı %4.2 ile %12.1 arasında değişmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergiler ise toplam vergi gelirleri içinde %1.2 ile %5.1 arasında değişmektedir. Bu oranlar oldukça düşük rakamlardır. Beyana dayalı bir vergi olan gelir vergisinin de genelde verginin tevkifat usulünde toplanabildiğini tabloda görmekteyiz. Tevkifatla alınan gelir vergisinin gelir vergisi içindeki payının yıllar itibarıyla yükseldiğini 1991-2006

yılları arasındaki oranların %86,3 ile %92,1 arasında bir artış gösterdiğini görmekteyiz.

Vergi denetiminin önemini beyana dayalı olan gelir vergisindeki azalmadan büyük ölçüde anlayabiliriz. Beyan esasının gelişmiş ekonomilerde uygulanmasında vergi denetiminin etkinliği büyük rol oynamaktadır. Ülkemizde bu sistemin uygulanamaması ise vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin olmadığını göstermektedir.

3.2.9. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması

Ülkemizde geliştirilecek oto-kontrol sistemleri sayesinde yapılan işlemler kendiliğinden iki taraflı olarak çıkar ilişkisi nedeniyle kontrol altına alınacaktır. Bu sistemin uygulanması bakımından ülke genelinde işlem yapan ve işlem yapılması mecburi olan kurum ve kuruluşların her çeşit bilgi vermesi sağlanarak mükellefler kontrol altına alınabilir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin her çeşit işlemlerinin bankalar aracılığıyla gerçekleştirildiği düşünülürse banka para akışlarının kontrol altına alınması ve bankanın kayıt dışı işlemleri için caydırıcı cezaların ihdas edilmiş olması sistemi oto-kontrol sistemine bağlamaya yaracaktır.

Bir başka açıdan katma değer vergisinin indirim konusu yapılması sebebiyle belge almak ve vermek zorunlu hale gelmektedir. 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 (Turhan, 1998; 83).

Örneğin gelir vergisinde oto-kontrol mekanizması, bir yükümlünün gelirinin diğer yükümlünün gideri olması ve bu nedenle oluşan çıkar ilişkisinin belge alınıp

verilmesini zorunlu hale getirmesi şeklinde olmaktadır. 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 (Turhan, 1998; 83). KDV sistemi ülkemizde uygulanmakla birlikte sahte belge kullanımının yaygın olması, mükellefler arası çıkar ilişkisi tam olarak kullanamaması nedeniyle oto-kontrol sisteminin tam olarak uygulanmasını sağlamamaktadır.

Beyan esasının geçerli olduğu ülkemizde bütün beyannameleri inceleme olanağı bulunmamaktadır. Eş-güdümleme sayesinde belirli mükellef gruplarının tespit edilerek incelenmesi ve denetiminin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi beyan esasının gerçek beyanların verilmesine ve sistemin işleyişine yararlı olacaktır.

3.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Ölçülmesi

Denetim kapsamında yapılan faaliyetlerin genelde iki başlıkta ele alınmaktadır: Bunlardan en önemlisinin inceleme olduğunu ve inceleme ile ilgili unsurların ve özellik arz eden durumların açıklamasını ayrıca diğer denetim tekniği olan yoklama'nın ayrıntısını önceki bölümde verildi.

Denetimin esas hedefinin vergi gelirlerini artırmak olması sebebiyle her nevi özgün denetim bu hedefe ulaşmaya yardımcı olacaktır. Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önem taşımaktadır. Ülkemizde vergi denetimi çalışmalarında etkinliğin sağlanamadığı, konu ile ilgili bütün kesimler tarafından dile getirilmekle birlikte bu konuda yapılan yeniliklerin tam olarak etkinliği sağladığı söylenemez. Etkinliğin ölçülmesi bir anlamda yapılan faaliyetlerin ve yeniliklerin ne oranda

vergi gelirlerinde artışa neden olduğunu göstermesi açısından büyük öneme sahiptir.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi ile ilgili olarak birçok görüş ve analize tabi veri ortaya konulabilir. Çalışmamda etkinliği, 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 açıklanmaya çalışılacaktır.

3.3.1. Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranı

Bu çerçevede yapılan denetim sayısının, ülkemizdeki toplam gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına oranı göz önüne alınarak etkinlik ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 12: Mükelleflerin Denetlenme Oranları

YILLAR	DENETİM (1)	MÜKELLEF (2)	DENETİM ORANI (1/2)
1991	78.803	2.116.737	3,72
1992	59.378	2.109.306	2,82
1993	68.954	2.097.344	3,32
1994	48.056	2.139.475	2,25
1995	56.096	2.149.693	2,61
1996	54.536	2.173.144	2,51
1997	63.198	2.253.041	2,81
1998	68.748	2.415.771	2,85
1999	51.731	2.548.418	2,03
2000	60.335	2.388.850	2,52
2001	68.132	2.334.209	2,91
2002	113.244	2.315.241	4,89
2003	68.251	2.340.742	2,91
2004	153.881	2.406.661	6,39
2005	104.578	2.284.665	4,58
2006	110.442	2.321.700	4,76
1991- 2006 Yılları Denetim Oranı Ortalaması			3,37

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_9.xls.htm ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_1.xls.htm (Erişim: 09.03.2008) adreslerdeki verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Toplam vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranı ne kadar yüksek ise denetimde etkinlik o ölçüde yüksektir yargısına ulaşılabilecektir. Tabloya göre 1991-2006 yılları arasında 100 mükelleften sadece 3.37'sinin incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir. En yüksek denetim oranı ise 6.39 oranı ile 2004 yılında yapıldığı görülmektedir. Aksine en düşük denetim oranı ise 2.03 oranı ile 1999 yılında yapılmıştır. En yüksek denetim oranının 2004 yılında olmasının bir nedeni vergi dairesi müdürlerinin bu yıl içinde 98.625 inceleme yapmalarındır. Fakat incelenen matrah tutarı ve bulunan matrah farkı tutarı olarak en düşük tutarlı inceleme sonuçlarına yine bu grup sahiptir. Ortalama inceleme oranının altında kalan yıllar 1992, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2003 yıllarıdır. Ortalama inceleme rakamının yükselmesine neden olan vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları inceleme etkin ve verimli bir denetim görüntüsü vermemektedir.

3.3.2. Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı

Bu çerçevede ülkemizdeki denetime tabi tutulan mükelleflerin toplam sayısının ki bunlar çalışmada gelir ve kurumlar vergisi mükellef toplamı ile, denetime katılan denetim elemanlarının sayısına oranı sayesinde bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı bulunmaktadır.

Tablo 13: Bir Denetim Elemanına İsbet Eden Mükellef Sayısı

Yıllar	Denetlenmesi gereken mükellef sayısı (1)	Denetim elemanı sayısı (2)	Her Bir Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı (1 / 2)
1999	2.548.418	2138	1.192
2000	2.388.850	2250	1.062
2001	2.334.209	2277	1.025
2002	2.315.241	2451	945
2003	2.340.742	2787	840
2004	2.406.661	3066	785
2005	2.284.665	3149	726
2006	2.321.700	3453	672

2007	2.358.935	3573	660
------	-----------	------	-----

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_9.xls.htm ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_1.xls.htm (Erişim: 09.03.2008) adreslerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tabloya göre 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. Tabloda görüldüğü üzere her bir denetim elemanına en az 2007 yılı itibarıyla 660 mükellef düşmektedir. Her bir mükellefin incelemesinin tam inceleme yapılması durumunda en az 1 ay sürdüğü düşünülürse mükellef sayısının oldukça yüksek olduğu görülecektir.

3.3.3. Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı /Denetime Tabi Tutulan Miktar Oranı

Bu kapsamda, belirli bir dönemde tahakkuk eden toplam vergi gelirleri toplamı içinde ne kadarının vergi denetimine tabi tutulduğunun dikkate alınması suretiyle vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesi düşünülmüştür. Bu nedenle tahakkuk eden vergi gelirlerinin ne kadar yüksek oranda bir kısmı denetime tabi tutulursa , denetimde etkinlik o ölçüde sağlandığı söylenebilecektir.

Tablo 14: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı

YILLAR	TAHAKKUK EDEN VERGİ GELİRLERİ (1) (Bin YTL)	İNCELEMeye TABİ TUTULAN VERGİ MATRAHI (2) (Bin YTL)	ORAN (2/1)
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	% 07.55
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	91.035.198	25.563.195	%28.08
2004	108.715.968	22.124.052	%20.35
2005	142.262.028	32.548.467	%22.88
2006	164.096.235	46.796.639	%28.52
1990-2006 yılları ortalama oran %17,10			

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim: 09.03.2008) adreslerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 14’de, 1990-2006 yılları itibariyle bu duruma ilişkin rakamlar verilmiş ve aralarındaki ilişki de bir şekil halinde görülmektedir. Tabloyu incelediğimizde 1990- 2006 yılları itibarıyla incelemeye tabi tutulan Vergi Miktarı / Tahakkuk eden Toplam Vergi Miktarı Oranı ortalamasının %17.10 olduğu görülmektedir. 1990, 1994, 1998, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 ve 2006 yıllarında ortalamanın üzerinde bir denetim gerçekleştirilmiştir. 2006 yılı %28.52 ile en yüksek oranın gerçekleştiği, 1999 yılı ise %07.55 ile en düşük oranın gerçekleştiği yıl olmuştur. Tablodan da görüldüğü üzere toplam vergi gelirlerinin çok düşük bir oranı denetime tabi tutulabilmekte bu nedenle denetimin etkinliğinden ve verimliliğinden bahsetmek mümkün olmamaktadır.

3.3.4. Vergi Denetimi İle Vergi Tahsilatı Arasındaki İlişki

Vergi Denetimleri sayesinde mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının sağlanması amaçlanırken başka bir yönden bunun bir türevi olarak vergi gelirleri tahsilatında artış sağlanmaya çalışılır. Vergi tahsilatındaki artış ise kuşkusuz vergi gelirlerini artıracaktır. Vergi tahakkuk etmesi kadar bu verginin mükellef tarafından ödenmesi de oldukça önemli bir konudur. Bu çerçevede tablo 1991-2004 yılları arasında, ülkemizde, vergi denetim oranları ile vergi tahsilatındaki artış oranları bir tablo halinde verilmiştir.

Tablo 15: Denetim ve Tahakkuk / Tahsilat Oranları (1991-2004)

YILLAR	DENETİM ORANLARI	TAHAKKUK/TAHSİLAT
1991	3,72	82,5
1992	2,82	81,7
1993	3,32	81,3
1994	2,25	82,3
1995	2,61	82,8
1996	2,51	85,6
1997	2,81	88,1
1998	2,85	89,8
1999	2,03	86,8
2000	2,27	90,5
2001	2,91	90,3
2002	4,89	91,4
2003	2,91	92,5
2004	6,39	92,9
2005	4,58	92,8
2006	4,76	92,2
1991-2006 yılları ortalaması		87,7

Kaynak: Tablo 12, ve http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim: 09.03.2008) adreslerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tabii olarak denetim oranın yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilatı oranının yüksek olması beklenirken , bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Buna karşın bazı yıllarda bu tezi savunur oranlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin Vergi denetim oranının en yüksek olduğu 2004 yılı aynı zamanda tahakkuk/tahsilat oranının da en yüksek olduğu yıldır. 1993 yılına baktığımızda ise Tahakkuk / tahsilat oranının en düşük olduğu, buna rağmen denetim oranının en yüksek olduğu üçüncü vergi denetim oranına sahip olduğunu görmekteyiz. 1991-2006 döneminde vergi denetim oranı ortalaması % 3.37 olarak gerçekleşirken, tahakkuk / tahsilat oranı ortalaması ise % 87,7 olmuştur. Sonuç itibariyle, bu dönemlere mahsus olarak vergi denetiminin en etkin olarak gerçekleştiği yılın 2004 olduğu söylenebilir.

3.4. Vergi Konusunda Öneriler

Kayıt dışı ekonominin daraltılması ve asıl amaç olarak tamamen ortadan kaldırılması için alınması gerekli önlemleri sıralamadan önce şu önemli hususu belirtmekte yarar vardır. Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının bir değil, birden çok nedeni bulunmaktadır. Bu yüzden kayıt dışı ekonominin ortadan kaldırılması, en azından minimum seviyeye indirilebilmesi için mutlaka nedenlerin iyi araştırılması

ve buna uygun olarak önlemler alınması gerekir. Kayıt dışı ekonominin azaltılmasına yönelik genel öneriler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

3.4.1. Vergi Sistemimiz Kapsamlı Bir Reforma Tabi Tutulmalıdır

Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasını engellemek için öncelikle ideal bir vergi sistemi oluşturmak gerekir. İdeal bir vergi sisteminin oluşması için tüm kesimleri kapsayan çok taraflı bir vergi reformuna ihtiyaç vardır. Ancak böylesine kapsamlı bir vergi reformunun başarıya ulaşması için aşağıda belirtilen önerilere uyulmasında fayda vardır.

3.4.1.1. Vergi Sistemi Olabildiğince Basit ve Anlaşılır Olmalıdır

İdeal bir vergi sistemi için yapılacak yasal düzenlemeler, tüm uygulayıcılar ve vergi mükellefleri tarafından kolayca anlaşılır olmalıdır. Aksi halde çıkacak itilaflar, yargının yükünün artması yanında, mükellefler ve vergi çalışanları adına da zaman kayıplarına sebep olur. Sadece yasal düzenlemeleri yeterince anlayamadıkları için, bir kısım mükellefler vergiye tabi faaliyetini devlete bildiremeye bilir veya eksik bildirimde bulunabilir. Üstelik bu durumun vergi idaresince sonradan tespit edilmesi durumunda, iyi niyetli olmalarına rağmen, mükellefler cezalı ödemelerde bulunmak zorunda kalabilirler.

Bunun yanında, karmaşık ve anlaşılması güç yasal düzenlemeler, hem vergi idaresinin, hem mükelleflerin, hem de yargının işlem maliyetlerini artırır. Özellikle vergi sorumluları, basitlik ilkesinden uzaklaştıkça, yasal düzenlemeleri takip edebilmek için uzman kişilerden yardım almak zorunda kalacakları gibi, vergi idaresi de personelinin eğitimi için daha fazla harcamada bulunmak zorunda kalacaktır.

3.4.1.2. Vergiler Karar Birimlerinin Kararlarını Minimum Düzeyde Etkilemelidir

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkması ve genişlemesi istenmiyorsa, vergi sistemi karar birimlerinin yatırım, tüketim gibi ekonomi için oldukça önemli olan kararlarını ya hiç etkilememeli ya da minimum düzeyde etkilemelidir. Vergi, nihayetinde devletin iktisat politikası araçlarından birisidir ve her verginin az ya da çok mikro ekonomik ve makro ekonomik etkileri söz konusu olur. Ancak vergilerin tür olarak çoğalması ya da vergi yükünün artması halinde bunun hem mikro ekonomik etkileri (tüketicilerin ve üreticilerin karar ve tercihleri üzerindeki etkileri) hem de makro ekonomik etkileri (ekonomik büyüme, kaynak dağılımı üzerindeki etkileri vs.) daha açık olarak görülmeye başlanır. Bu noktada vergiler “tarafsız” olmaktan uzaklaşır ve müdahaleci olmaya başlar. Vergilerin müdahaleci niteliğe dönüşmesi ise nihai olarak vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasını sağlayabilir. Daha açık olarak ifade etmek gerekirse, çeşitli iktisat politikası amaçlarını gerçekleştirmek için dizayn edilen ve tatbik edilen bir vergi politikası, uzun dönemde bireylerin vergiden kaçınmalarına ve vergi kaçakçılığına yönelmelerine neden olabilir (Aktan, 2000; 1). Bu durumda kayıt dışı ekonomi istenilmediği halde artar.

3.4.1.3. Vergi Sistemi Olabildiğince Adil ve Eşitlikçi Olmalıdır

Bir vergi sisteminin adil ve eşitlikçi olmaması durumunda, mükellefler ya yasal boşluklarla çeşitli istisna ve muafiyetlerden yararlanarak vergiden kaçınacaklar, ya da vergi kaçırarak kayıt dışılığa neden olacaklardır. Vergi sisteminin adil olması demek, vergi yükünün tüm mükelleflere eşit olarak dağıtılması demektir. Buradaki eşitlik ödenecek tutarların eşit olması değil, hissedilecek vergi baskısının eşit olmasıdır. Yani herkes kazancıyla orantılı olarak vergi ödemelidir. Aksi halde, kayıt dışı ekonomi giderek artar.

3.4.1.4. Vergi Sistemi Sık Sık Değişikliklere Uğramamalıdır

Her gelen yeni hükümetin vergi sistemini kendi istekleri doğrultusunda değiştirmesinin yanı sıra, aynı hükümetin kendi değiştirdiği sistemi tekrar değiştirmesi, kayıt dışılığın artmasının en büyük nedenlerinden biridir. Çünkü sık sık yapılan bu değişiklikler başta vergi sistemine güveni zedeler ve istikrarsızlığa yol açar. İstikrarın olmaması ve vergi sistemine olan güvenin azalması da kayıt dışılığı tetikler. Aslında bu sorunun önlenmesi için, ya vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerde aranacak kabul eden milletvekili sayısının, diğer kanunlarda aranan sayıdan daha fazla olması şartının getirilmesi, ya da vergi kanunlarının sıkça değiştirilememesinin anayasa tarafından garanti altına alınması gereklidir.

3.4.1.5. Vergi Sistemi Olabildiğince Açık Olmalıdır

Vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmaması için, vergisel kuralların, mükelleflerce açık ve anlaşılır bir tarzda düzenlenmesi şarttır. Yukarıda değinilen “Vergi Sistemi Olabildiğince Basit ve Anlaşılır Olmalıdır” önerisiyle benzer özellikler taşımasına rağmen bu öneri biraz daha farklıdır. Açıklık, gizli veya saklı olmama anlamındadır. Yani mükellefler hangi faaliyetleri sonucunda ne kadar vergi ödeyeceklerini, önceden kesin olarak bilmeleri gereklidir. Verginin gizli veya saklı olması, mükelleflerin ödeme yaparken ne kadar vergi ödediklerinin farkında olmamalarını ifade eder. Bu durum da, daha çok dolaylı, yani vasıtalı vergilerde söz konusudur. Dolaylı vergilerin yol açtığı bu olumsuz durumu azaltmak için, vergi gelirlerini daha çok dolaysız vergiler üzerinden sağlamak kayıt dışılığı azaltacaktır.

3.4.1.6. Vergi Herkesten Alınmalıdır

Hemen her ülke vergi kanunlarında, çeşitli nedenlerle, vergi istisnalarına ve muafiyetlere yer verilmiştir. Vergi imtiyazları da denilen bu durum, ideal vergi sistemini zedelemektedir. Bu durum, ödeyecek gücü olandan da olmayandan da vergi alınsın anlamına gelmemektedir. Genellik ilkesi olarak da belirtilebilecek bu ilke gereği, hiçbir din, dil, ırk ve sınıf ayırımı yapmadan, hiçbir kişi, zümre veya kuruma

imtiyazlar sağlanmadan, herkes vergi mükellefi olmalı ve vergisini ödeme gücü oranında ödemelidir. Aksi halde çeşitli kişi (muafiyet) ve konulara (istisna) sağlanan bu vergi ayrıcalıkları, vergi kaybına sebebiyet verecektir. Bu durumu önlemek ve kayıt dışılığı azaltmak için, özellikle genellik ve eşitlik ilkelerine uymayan vergi ayrıcalıklarının tamamen kaldırılması gerekmektedir. Bu amaçla, basit usulde vergilendirmenin kaldırılarak, halen bu usulde vergilendirilen mükelleflerden sabit bir işyerinde faaliyet gösterenlerin gerçek usule geçirilmesi, sabit işyeri olmadan faaliyet gösterenlerin ise esnaf muaflığı kapsamına alınması sağlanmalıdır. Aynı doğrultuda, vergiden muaf esnafın esnaf muaflığı belgesi alma zorunluluğu getirilmesi ve bu belgenin yanı sıra tevkifatlı mal alış belgesi düzenlemesinin uygulamaya konulması sağlanabilir.

3.4.1.7. Vergi Maliyetleri Minimum Düzeyde Olmalıdır

İdeal bir vergi sistemi için, vergilerin hem devlete, hem de mükelleflere maliyetlerinin minimum düzeyde olması gerekir. İdeal vergilemede, vergi idaresi vergiyi tarh ve tahsil etmek için minimum düzeyde harcama yapmalı, vergi yükümlüleri vergisini ödemek için hem minimum harcamada bulunmalı, hem de minimum zaman harcamalı, ayrıca her iki karar birimi de minimum sayıda işlemi minimum maliyetle yapmalıdır. Zira vergilemede maliyet ne kadar artarsa, kayıt dışılığa kayma da o kadar fazla olur. Kayıt dışılığı azaltmak için, gerek vergi idaresinin, gerekse vergi yükümlülerinin üzerlerindeki vergi maliyetleri minimum düzeye çekilmelidir.

3.4.2. Vergi Uygulamalarında Bürokrasi Mümkün Olduğunca Ortadan Kaldırılmalıdır

Devlet vergi mükelleflerinin ortağıdır. Hiçbir bir sermaye koymadan, yasalardan aldığı güçle vergi toplar. Dolayısıyla bütün vergi yükümlüleri vergi kanunları çerçevesinde, elde ettiği geliri devlete bildirmek, vergilerini yatırmak, kanunların zorunlu kıldığı defterleri tutup, belgeleri düzenlemek ve bunun gibi bir çok ödevi yerine getirmek zorundadır. Mükellefler bu ödevlerini yerine getirirken,

mümkün olduğunca az birime uğrayıp, hızlı bir şekilde işlemlerini tamamlamalıdır. Bu ödev ve yükümlülüklerin sayısının artmasının yanı sıra, bunların yerine getirilmesi için gidilecek makam veya kişilerin sayısının artması da, vergi mükelleflerini bezdirir ve kayıt dışılığı arttırır. Vergisel bürokratik formalitelerin azaltılması, hem kırtasiyeciliği azaltarak vergi maliyetlerini azaltacak, hem de mükelleflerin vergi dışı piyasa ekonomisine yönelmelerini azaltacaktır. Özel sektör, bu gibi sorunlar ve gereksiz formaliteleri engellemek ve bürokrasiyi minimum seviyeye getirmek için, çağdaş bir yönetim anlayışı olan Toplam Kalite Yönetimini uygulamaktadır. Vergi idaresinin de bu felsefe doğrultusunda çalışması, kayıt dışılığı azaltacaktır.

Bu kapsamda, ülkemizde de yapılması gereken önemli hususlardan biri, aynı ekonomik faaliyet üzerinden birden fazla kanun gereğince verilmek durumunda olan SSK, Bağ-Kur gibi kamu kurumlarının beyannameleri hakkında düzenlemeye gidilmesi gerekliliğidir. Ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunan bir kişi ya da kurum her ay gelir, kurumlar veya KDV için vergi dairesine, yanında çalıştırdığı kişiler için SSK'ya, bağımsız çalışan olarak kendisi için de Bağ-Kur'a ayrı ayrı bildirimde bulunmakta ve ödeme yapmak durumundadır. Türk kamu idaresinde de, batılı ülkelerde olduğu gibi aynı faaliyet nedeniyle çeşitli kurumlara verilen beyannamelerin tek bir yere, vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Bu husus gerçekleştiğinde mükellefler her ay kamu kuruluşları arasında koşuşturmadan kurtulacak, tüm vergi ve vergi benzeri (parafiskal) gelirler hazine tarafından toplanıp merkezde ilgili kamu kurumları arasında paylaşılacak, sosyal güvenlik kuruluşları da mükellef takibi yerine asli görevlerine dönerek iştirakçi ve emeklilerine daha iyi sosyal güvenlik hizmeti sunabileceklerdir. Bu yüzden bu alanda yasal düzenlemeler yapılarak tüm beyanname ve bildirimlerin vergi dairesine verilmesi sağlanmalıdır.

Ayrıca, yine bu doğrultuda, vergi dairelerindeki iş ve işlem adımları ile havale ve imza süreçleri etkinlik ve verimlilik temelinde yeniden ele alınmalı, mevcut işlem yönergesi bu bakış açısıyla gözden geçirilmelidir. Bunun için, masa veya servis bazında yapılan işlemlerin takip ve kontrol edilmesini, işlemlerin daha hızlı sonuçlandırılmasını sağlayan kontrol listeleri (check lists) geliştirilmeli, iş

tanımları daha açık bir şekilde yapılmalıdır. Yine mükellef odaklı hizmet kapsamında, belirli büyüklükteki mükelleflerin, icra/satış öncesi tüm işlemlerini yürütebilecek “müşteri temsilcisi” benzeri uygulamalar hayata geçirilmeli, vergi dairelerine gelen ziyaretçi profili ve sayısı ile personelin boş zaman etüdüleri yapılmalıdır.

Bilindiği üzere, vergi idaresini iyileştirmeden vergi yasalarını gereği gibi uygulamaya olanak yoktur. Tüm bu önlemlerin başarısı için vergi idaresinde insan kaynaklarının geliştirilmesine ve motivasyon artırıcı uygulamalara özel önem verilmelidir. Bunun için de, vergi inceleme elemanlarının mali ve özlük hakları diğer kurumlardaki kariyer mesleklerin gerisinde kaldığından, vergi inceleme elemanlarının kurumdan ayrılmalarını önleyici önlemler alınmalı, personele gerekli ve yeterli düzeyde eğitim verilmelidir.

3.4.3. Vergi Oranları Mümkün Olduğunca Aşağıya Çekilmelidir

Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasının en temel nedenlerinden birisi de, vergi sorumlularının yüksek vergi oranları nedeniyle yüksek vergi yükü hissetmeleridir. Yüksek vergi oranları, ekonomik karar birimlerin tüketim, tasarruf, yatırım gibi kararlarını olumsuz yönde etkiler. Vergi sorumluları yüksek vergi ödedikleri zaman, tüketime yönlendirebilecekleri daha az gelirleri kalır. Yine tasarruf ederek yatırıma dönüştürecekleri daha az bir gelire sahip olurlar. Daha da önemlisi yüksek vergi oranları mükelleflerin çalışma arzusunu da azaltabilir. Bütün bunların sonucunda, belki de ekonomide en son istenecek şey olur; üretim azalır. İlginç olan, üretimin azalması vergilendirilecek alanlarında azalmasına ve takriben daha az vergi toplanmasına neden olur. Daha az vergi toplayan hükümetler vergi gelirlerini arttırmak için yeni vergiler çıkarıp, vergi oranlarını arttırlarsa, işte o zaman büyük bir kısır döngüye girilir.

Bunların yanında yüksek vergilerin yarattığı yüksek vergi tazyiki (baskısı), vergi yükümlülerinin, vergiden kaçınmalarına ve vergi kaçırmalarına sebep olur. Vergi baskısını azaltmak adına vergiden kaçınmak isteyen vergi yükümlüleri,

kanunlardaki muafiyet ve istisnalardan yararlanabilmek için, kaynaklarını ve zamanlarını en verimli olacakları yerlerde değil, bu vergi imtiyazlarının bulunduğu alanlarda kullanırlar. Bu da kaynakların etkin ve verimli kullanılmamasına ve kaynak israfına yol açar. Üstelik nasıl vergiden kaçınılacağı konusunda bilgi sahibi olan mali müşavir, devlet memuru, bürokrat gibi ehil kişilere de ekstra kaynak aktarılmasının zorunlu hale gelmesi, bu israfı daha da artırır. Sonuç olarak, vergi sorumlularının karşılayabileceğinin üzerinde vergi baskısı, kayıt dışı ekonomiyi arttıracaktır.

Bu kapsamda, Gelir İdaresi Başkanlığı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele ederken teknolojik alt yapısını iyileştirmeyi, denetim kapasitesini artırmayı öncelikli hedef kabul edip, kayıt dışı ekonominin azaldığı ölçüde kademeli olarak Katma Değer Vergisi ile Gelir Vergisi oranlarında indirim gidilmiş, yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile de Türkiye OECD ülkeleri içerisinde en düşük oranlı beşinci ülke durumuna getirilmiştir.

3.4.4. Etkin bir Vergi Denetim Sistemi Oluşturulmalıdır

Şüphesiz ki, kayıt dışılıkla mücadelede en olmazsa olmaz şart, vergi yükümlülerinin ödev ve sorumluluklarını tam ve doğru olarak yerine getirip getirmediklerini kontrol eden bir mekanizmanın kurulmasıdır. Yukarıda değinilen şartların hepsi en iyi şekilde yerine getirilmiş olsa bile, iyi bir vergi denetim sistemi olmadığı sürece pek çok vergi yükümlüsü vergi kaçırmaya yönelecektir. İdeal bir vergi denetim sistemi içinse kaliteli, dürüst, iyi eğitilmiş denetim elemanlarına ihtiyaç vardır. Bunun yansısı vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için en başta vergi denetimi ile ilgili ciddi bir organizasyonun oluşturulması sağlanmalıdır. Bunun anlamı denetimde çok başlılığın yok edilmesi, tek bir denetim biriminin organize bir şekilde, tüm vergi denetimini yapmasının sağlanmasıdır. Bu konuya önemi nedeniyle ileride tekrar değinilecektir.

3.4.5. Vergisel Cezalar Daha Etkin Duruma Getirilmelidir

Her ülkede vergi kanunları, vergi ödevlerini yerine getirmeyenlere çeşitli cezaları öngörmektedir. Ancak kimi zaman, bu vergisel suç ve cezalar idare, yargı ve mükellefler gibi çeşitli birimlerce farklı yorumlana bilmekte, cezalar suçun büyüklüğüyle orantılı olamamakta ve herkese eşit şekilde tatbik edilememekte, verilen cezalar sürekli affedilmektedir. Bu yüzden kayıt dışı ekonominin daraltılması için alınacak en etkin önlemlerden birisi de, vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaların çok iyi bir şekilde düzenlenmesidir. Bu doğrultuda, ilk olarak vergi yükümlülerinin hangi tür eylemlerinin suç olduğu, hiçbir yoruma imkan bırakmayacak tarzda, açık ve herkes tarafından anlaşılabilir bir tarzda, adil olarak yeniden yazılmalıdır. Böyle bir düzenleme, vergi uyumsuzluklarını azaltıp, idare ve yargının iş yükünü de azaltacaktır. Yine cezalar, suçun niteliğiyle orantılı olarak artırılarak, caydırıcı olmaları sağlanmalı, mutlaka uygulanmalı, herkese eşit tatbik edilmeli, indirim ve aflar yapılmamalı, suçun ağırlığına göre hapis cezaları da verilmeli ve bu cezaların paraya çevrilmesi önlenmelidir. Özellikle vergi afları, her gelen yeni hükümetçe sık sık uygulanmakta, bu durum vergi cezalarının caydırıcılığını oldukça azaltmakta, hatta mükellefler bırakın cezaları, kendilerinin beyan ettiği vergileri dahi ödememektedir. Vergide adaleti oldukça olumsuz yönde etkileyen bu afların, anayasaya eklenecek bir maddeyle, bir daha getirilmesi engellenmelidir.

Bunun yanında, özellikle vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan mevcut uzlaşma müessesesi “kesinleşmiş alacakları” hedef alacak şekilde yeniden dizayn edilmelidir.

3.4.6. Vergisel İşlemlerde Bilgisayar Ağının Nimetlerinden Yararlanılmalıdır

Bilgisayar ağları sayesinde, dünyamız artık çok daha küçüktür. Herkes evinden, interneti kullanarak pek çok bilgiye, oldukça hızlı bir şekilde ulaşabilmektedir. Çağımızın bu modern teknolojisinden, vergi yönetiminin de yararlanması artık kaçınılmazdır. Gerek etkin bir vergi denetim sisteminin

oluşturulması, gerekse vergi yükümlülerinin işini kolaylaştırması açısından bilgisayar ağı çok büyük bir nimettir. Bu nimetten yararlanabilmenin ilk şartı, mükelleflerle ilgili bütün bilgilerin, mümkün olan en kısa sürede geriye dönük olarak bilgisayar ortamına aktarılması ve yeni yapılacak her işlemin de bilgisayar ortamından geçirilmesidir. Bunu için, her gerçek kişi mükellefin zaten var olan TC Kimlik Numarası vergi numarası olmalı, kurum olan mükelleflere de birer vergi kimlik numarası verilmeli, bütün işlemlerin bu numaralarla yapılması sağlanmalıdır. Her mükellefin gerekli tüm bilgileri bu verilen numaralara girildikten sonra, bu bilgilere mükelleflerinin kendilerinin ve vergi denetimi yapan kişilerle, yetki verilecek diğerk üçüncü şahıs ve kurumların erişebilmeleri sağlanmalıdır. Mükelleflerin tüm bildirim, ödev ve yükümlülüklerinin vergi dairelerine gidilmeden, bu ağ sistemi yardımıyla yerine getirilmesi sağlanmalıdır. Bu durum hem mükelleflerin hem de vergi yönetiminin işlerini kolaylaştıracak, çok büyük zaman ve maliyet tasarrufu ile verimlilik sağlayacaktır. Tüm bilgilerinin bilgisayar ortamında takip edildiğini bilen mükelleflerin, kayıt dışına yönelmeleri daha da azalacaktır.

Bu kapsamda ülkemizde de; vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılmasının, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılmasının, bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasının hedeflendiği otomasyon çalışmaları ile 81 ilde müdürlük şeklinde örgütlenen 448 vergi dairesi VEDOP ve Web Tabanlı Merkezi Vergi Dairesi (E-VDO) Uygulaması kapsamına alınmış olup, otomasyona geçmeyen vergi dairesi müdürlüğü kalmamıştır.

Ancak, mevcut haliyle VEDOP gibi temel uygulamalar, Vergi Dairesi Başkanlıklarının mükellefi ve daha önemlisi mükellef gruplarını/sektörleri izleme, ölçme/değerlendirme, raporlama ve nihayetinde karar alma süreçlerine doğrudan, kolay ve verimli bir şekilde cevap verememektedir. Bu amaçla, VEDOP'u daha verimli ve etkin kılmak için, bu sistemde tanımlanan 1700 den fazla iş/faaliyet kolu, ana ve alt faaliyet veya sektörler halinde yeniden düzenlenmeli, farklı adlarla tanımlanmış olmasına rağmen aynı alanda yer alan kodlar birleştirilmelidir. Yine, istenilen bir veya birden çok kısıt veya kriterlere göre mükellef veya sektörlerin

bilgilerine ulaşılabilmeli, sistem isteğe göre sorgu, liste ve raporlama yapabilme esnekliğine kavuşmalıdır. Tabi ki bütün bunların tamamlayıcısı olarak da, sistemi kullananların eğitimlerine önem verilmelidir.

3.4.7. İhbar Müessesesi Daha Etkin Bir Yapıya Kavuşturulmalıdır

İhbar müessesesinin, kayıt dışılıkla mücadele edilmesinde büyük bir rolü vardır. Bu nedenle bu müessesenin daha etkin bir yapıya kavuşturulması gereklidir. Bu amaçla, var olan ihbar hattını vatandaşların çekinmeden kullanabilmeleri için çeşitli düzenlemeler yapılmalıdır. Bunun için öncelikle ihbar hattı ücretsiz olmalı, telefon dışında, internet ve benzeri iletişim araçlarıyla ihbar yapılabilmesi sağlanmalı, günlük gazete ve haber programlarını takip eden bir birim oluşturulup, buralarda yer alan vergisel içerikli bildirimler de ihbar kabul edilmelidir. Bunun yanı sıra gelen ihbarlar aciliyetliklerine göre mümkünse anında, değilse en geç ertesinin gün içerisinde işleme konulmalıdır. Maliye dışında ihbarları değerlendiren kurumlarla iş birliğine gidilmeli, maliyeye yapılıp da diğer birimleri de ilgilendiren ihbarlar ilgili birimlere iletilmeli, bu birimlere yapılan ihbarlardan da vergisel nitelik taşıyanların, maliye bildirilmesi sağlanmalıdır. Sağlanan bu koordinasyonun yanı sıra, ihbarı yapan kişinin kimliği oldukça gizli tutulmalı, bu bilgiyi ifşa edenlere ağır hapis cezaları ngren yasalar çıkarılmalı ve ihbarcı her zaman korunup, doğru ihbarlar ödüllendirilmelidir. Bu güvence ve teşviklerden daha da önemlisi, topluma vergi kaçırmanın hırsızlık olduğu, bu tür ihbarların ispiyonculukla ilgisinin olmadığı iyice benimsetilmelidir.

3.4.8. Topluma Vergi Ahlakı Kazandırılmalıdır

Vergi ahlakı, toplumdaki insanların vergi ödeme bilincinde olmasındır. Bu da en başta eğitim ile olabilir. Yasalar toplumun aynası oldukları, yani tüm toplumca benimsedikleri, sürece başarılı olurlar. Dolayısıyla bir toplumda kayıt dışılığı önleyici mükemmel yasalar düzenlenmiş olsa bile, toplum bu yasaları benimsemediği sürece, bu düzenlemelerin uygulanabilirliği olamaz. Bu nedenle öncelikle başta vergi yönetimi ve milleti idare edenler olmak üzere, herkesin vergi

ahlakına sahip olması kayıt dışılıkla mücadelede çok büyük önem taşımaktadır. Özellikle halkın vergi ahlakına sahip olabilmesi için, ödediği vergilerin ülke yararına kullanıldığına emin olması, çarçur edilip, yolsuzluklar yapıldığını düşünmemeleri gerekir. Bu da ancak, ülkeyi idare edenlerin vergi ahlakına sahip olmaları ve halktan toplanan vergileri, bu ahlak çerçevesinde en etkin şekilde kullanma gayreti içerisinde olmaları ile mümkündür. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, vergi bilincinin yerleştirilebilmesi için, vatandaşlardan önce idarecilerin eğitilmesi ve vergi ahlakı kazanmaları şarttır. Yine, vergi bilincinin ve ahlakının geliştirilmesi için basın ve yayın (yazılı veya görsel) organları yoluyla vergi kaçakçılığının utanç verici bir suç olduğu düşüncesi aşılmalı, eğitim kurumlarında ve toplumsal iletişimin olduğu her yerde vergi bilincini artıracak çalışmalar yapılmalıdır

3.4.9. Mali Müşavirlik Müessesesi Etkin Bir Denetim Mekanizması Olacak Biçimde Yeniden Düzenlenmelidir

Mali müşavirlik müessesesi, vergisel olayların en sıcak yaşandığı, mali işlemlerin ilk adımının atıldığı bir müessese olması nedeniyle çok büyük bir önem taşımaktadır. Kayıt dışılıkla mücadeleye buradan başlanması çok büyük önem arz etmektedir. Bunun için bu müessesede görev alanlara daha geniş yetkilerin verilmesinin yanı sıra, bazı sorumlulukların da yüklenmesi gerekmektedir. Mali müşavirlik mesleğini icra edenler için öncelikle güçlü bir meslek ahlakının benimsetilmesi, bu doğrultuda bu kimselerin sorumlulukları yasalarda oldukça net olarak belirlenmeli, bu sorumluluğa aykırı davranışlara, başta meslekten men cezası olmak üzere, ağır cezalar öngörülmelidir. Bu düzenlemelerle iyi bir denetim mekanizması oluşturulduğu zaman, kayıt dışılıkla mücadele artık çok daha kolay olacaktır.

3.5. Vergi Denetimi Konusunda Öneriler

3.5.1. Vergi Mevzuatı Açısından

Denetimin asıl işlevi; normal işleyen sistemdeki sapmaları zamanında saptamak ve bunların da normal uygulamaya dönmesini, sistemin kendi kuralları içinde sağlamaya çalışmaktır. Bu yüzden, sistemin önemli bir parçası olan denetimin başarısı sistemi oluşturan mevzuatın yapısına bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle, mevzuatın günün ihtiyaçlarına cevap verebilir olması ve amaçlanan hedefleri gerçekleştirmeye yönelik olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi sisteminin basit, anlaşılabilir, geniş bir tabana yayılmış ve kolay uygulanabilir olması, istikrarlılığı ve etkinliği sağlayarak denetimin amaçlarına ulaşmasına önemli katkıda bulunacaktır. Ancak vergi mevzuatının yapısından kaynaklanan, buna bağlı olarak vergi denetiminin etkinliğini azaltan başlıca konularda sorunlar vardır.

3.5.2. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı

Vergi mevzuatı; sık sık yapılan eklemeler, mükerrer maddeler, yürürlükten kaldırılan maddeler, geçici maddeler ve değişiklikler nedeniyle, takip edilemez, anlaşılabilir ve karmaşık bir durumda görünmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yapmış olduğu bazı yasal düzenlemelerin Danıştay'da kabul edilmemesi uygulamadaki karmaşıklığın artmasına sebep olmaktadır. Vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi hem mükellefler hem de vergi uygulamacıları açısından çeşitli hatalara ve bu hataların sonucunda vergi kayıplarına sebep olmaktadır (Tosuner-Arıkan, 2003; 67). Bazı durumlarda yorum farklılıklarının neden olduğu vergi inceleme raporları yazılmaktadır.

3.5.3. Vergi Mevzuatının Kayıt Dışı Ekonomik Faaliyetleri Önlemeye Yönelik Yasal Düzenlemelerin Yetersizliği

Bir ülkenin en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Ülkedeki mevcut bulunan kayıt dışı ekonominin ve bunun sonucunda meydana gelen vergi kaybının

büyükluğu hiç şüphesiz kaynakların etkin kullanılmadığının ve devletin potansiyel vergi hâsılatına (Potansiyel Vergi Hâsılatı: Bir ülkede ekonomik faaliyetlerde bulunan bireylerin tamamı kayıtlı olsaydı eğer, devletin elde edebileceği tahmin edilen toplam vergi hâsılatı miktarıdır. Potansiyel vergi hâsılatı ile gerçekleşen vergi hâsılatı arasındaki fark bize kayıt dışı ekonomiden kaynaklanan vergi kaybının miktarını verir.) ulaşamadığının bir göstergesidir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemeye yönelik düzenlemelerin yetersiz kalmasının başlıca nedenleri bulunmaktadır.

3.5.3.1. Belge Düzenini Olumsuz Etkileyen Düzenlemeler

Vergi incelemesi sırasında inceleme elemanının vergi matrahının doğruluğunu araştırırken başvurduğu en temel kaynak defter, belge ve kayıtlardır. Defter, belge ve kayıtlar sayesinde mal ve hizmet hareketlerinin büyüklüğü ve ne kadarının mükellefin beyanına yansıdığı araştırılıp tespit edilmektedir. Vergi kanunlarındaki muafiyet veya istisnalar; bu kapsamda faaliyette bulunan mükelleflerin bu kapsamda olmayan diğer mükelleflerle olan ekonomik ilişkilerinde, işlemlerin yapılması sırasında yapılan işlemlerin belgelenmesi ve kayıt altına alınmasını, işlemler bittikten sonra da incelenmesini güçleştirmektedir. Bu alan içerisindeki faaliyetler vergi incelemesi açısından etkili bir karşıt inceleme imkânını önlemektedir (Akyol, 1997; 348). Belge düzenini sağlamaya yönelik çeşitli önlemler alınması gereklidir. Bu önlemlerden biri, dayanıklı tüketim malları için verilen garanti belgeleri yerine faturaların garanti belgesi olarak kullanılması sağlanması olabilir.

3.5.3.2. Sahte Fatura Kullanımına Zemin Hazırlayan Düzenlemeler

Sahte fatura kullanımı, belge düzenini tahrip ettiği gibi incelemenin gerçeği yansıtmayan belgeler üzerinde yapılmasına neden olduğundan vergi incelemesinin en önemli sorunlarından birisidir. Bazı mükellefler, kanunen kabul edilen gider veya maliyetleri olmadığı halde, beyanını zarar veya düşük göstermek amacıyla; sahte

veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yoluna gitmektedirler. Vergi incelemesinde inceleme elemanı, gider ya da maliyet özelliği taşıyan bir belgenin doğruluğunu karşıt inceleme yoluyla tespit etmek istemektedir. Ancak belki yüzlerce firma ile iş yapan bir işletmenin kayıtlarında yer alan belgelerin hepsinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının karşıt inceleme yoluyla tespit edilmesi de mümkün olmamaktadır.

3.5.3.3. Vergi Cezası, Faiz ve Afların Caydırıcı Olmaması

Vergi incelemesinin mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisinin sağlanması için vergi kaçırın yükümlülerin vergi incelemesi geçirmeleri halinde karşılaşacakları vergi, faiz ve cezaların, vergiyi zamanında ödemek suretiyle katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekmektedir. Bu durumun tersi söz konusu olursa vergi kaçırın yükümlüler, vergi incelemesi geçirseler dahi kazançlı olacaklarını düşünerek vergi kaçırmaya devam edecek ve böylelikle vergi incelemesinin önleme ve caydırıcı olma işlevlerinin etkisi kalmayacaktır.

Vergi aflarının sık çıkarılması, vergisini ödemeyen vatandaşta nasıl olsa af çıkar beklentisini doğurmakta; bu beklenti nedeniyle mükellefler de kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeme yoluna gitmektedirler. Vergi aflarının sık çıkarılması; aynı zamanda vergisini doğru ve düzenli ödeyen mükellef ile vergisini ödemeyen mükellef arasında vergide adaletsizliğe yol açarak, vatandaşta devlete karşı bir güvensizlik oluşturmakta hatta vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin bir kısmı da vergisini ödememe eğilimine girmektedir. Vergi afları ile vergi cezalarının ve gecikme faizlerinin indirimi yoluna gidilmesi, ana vergilerin taksit bağlanması vergi cezalarının uygulamasının etkinliğini kaybetmesine yol açmaktadır. Vergi affı uygulamasına sık başvurulmayarak sadece uygun görülen zamanlarda piyasa şartları göz önüne alınarak yapılmalıdır. Bu amaçla, denetim sonucunda ortaya çıkacak vergi suçlarına uygulanacak vergi cezaları arttırılarak, caydırıcılık özelliğine kavuşturulmalı ve buna ilaveten hapis cezaları, para cezalarına çevrilemez ve ertelenemez hale getirilmeli, vergi cezalarının caydırıcılık gücünü arttırmak için,

vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizleri de arttırılmalı, vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.

3.5.3.4. Parasal Hareketleri Kontrol Altına Alabilecek Tedbirlerin Yetersizliği

Vergi inceleme elemanı, vergiyi doğran olayın defter kayıtları ile beyanlara uygunluğunu; gerek mal ve hizmet akımları, gerekse de bunların karşılığında el değiştiren parasal akımlar yoluyla tespit etmeye çalışmaktadır. Parasal akımların kontrol edilebilir olması; kayıt dışı ekonomik faaliyet ve işlemleri ortaya çıkartabileceği gibi vergiyi doğuran olayın tespitini kolaylaştırmak suretiyle vergi incelemesinin etkinliğini arttıracaktır.

Vergi mevzuatının karmaşık yapısını önleyecek sistematik düzenlemeler yapılması, mevzuatın daha sade, kolay anlaşılır olmasını sağlayarak hem yükümlüler hem de vergi denetim elemanlarının daha rahat uygulama imkânlarının artmasını sağlayacaktır. Vergi mevzuatının, kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemek amacıyla yasal düzenlemelere gidilmesi ve mevcut düzenlemelerin daha etkili olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi kaybının en önemli sebeplerinden birisi olan kayıt dışı ekonomiyi; belge düzenini yani fatura, sevk irsaliyesi ve ödeme kaydedici cihaz fişi ve diğer belgelerin düzenlenmesini ve kullanılmasını sağlayarak en aza indirmek için yasal tedbirleri almak gerekmektedir. Mükelleflerin vergisini vadesinde ödemeyip alternatif yatırım aracı olarak banka veya diğer sermaye piyasası araçlarına yönelmesini önlemek amacıyla gecikme faizi oranlarının piyasa faiz oranlarının üstünde tutulması gerekmektedir. Böylece gecikme faizinin caydırıcı etkisiyle vergiler hem zamanında ödenecek hem de vergi tahsilâtı artmış olacaktır. Parasal hareketleri kontrol altına alabilecek tedbirlerin alınması da kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak bakımından önem ifade etmektedir. Bu düzenlemelerin yapılması ile denetimde ve vergi tahsilâtında etkinlik sağlanacaktır.

Bunların yanı sıra, vergi denetimleri sırasında nakdi hareketleri kavrama olanağına kavuşulmalı, kambiyo senetlerinin ciro silsilesinin kolaylıkla takibini

sağlayıcı önlemler alınmalı, bu senetlerin basım ve dağıtımını kontrol altına alınmalıdır. Ödeme kaydedici cihazların POS makineleri işleyişine benzer şekilde veri ambarına online veri aktarımı yapabilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, plastik para (banka ve kredi kartları) kullanımını teşvik etmek amacıyla, harcamanın belirli bir yüzdesi (örneğin %1) oranında “Vergi Puanı” uygulaması başlatılıp, bu suretle kazanılan puanın kısa sürede mal veya hizmet alımında kullanılabilmesi olanağı tanınabilir.

3.5.4. Vergi İncelemesinin Yapısı Açısından

3.5.4.1. Vergi İncelemesinin Planlanması ve Yürütülmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı ile Maliye Teftiş ve Hesap Uzmanları Kurulları arasında denetimin stratejik planlanması eksikliği ve eşgüdümlü olarak yürütülmesi sorunu bulunmaktadır. Vergi inceleme birimleri; birbirinden bağımsız olarak yaptıkları kendi denetim programları çerçevesinde inceleme yapmaktadırlar. Denetim birimlerinin kendilerine ait denetim programlarında ülke düzeyinde ortak bir vergi denetim politikası ve stratejisinin olmaması nedeniyle vergi incelemesinde etkinlik sağlanamamaktadır.

Kayıt dışılıkla mücadelede başarı sağlamak için, öncelikle vergi denetiminde ilke ve standartlar geliştirilmelidir. İçinde bulunulan ekonominin şartları dikkate alınarak, denetim plan ve stratejileri belirlenmeli ve denetim programları buna göre yapılmalıdır. Programlar; hem ülke genelinde hem de bölgesel olarak ayrı ayrı belirlenmeli ancak birbirleriyle uyumlu olarak hazırlanmalıdır. İncelenecek mükelleflerin ülke genelinde ve bölgesel olarak seçilmesi sırasında denetim birimleri arasında planlı bir bütünlük olmalıdır. Böylece denetim birimlerinin özellikle turneler sırasında aynı yerde aynı faaliyet kollarında hatta bazen aynı mükellefi birbirlerinden habersiz olarak aynı anda incelemeye alması gibi sorunların ortadan kaldırılması sağlanarak planlı ve programlı bir denetim stratejisiyle etkin bir denetim sağlanarak inceleme elemanlarının gereksiz işgücü ve zaman kaybetmelerinin önüne geçilecektir. Böylece plan ve program çerçevesinde daha fazla mükellef incelemeye

alınacak, inceleme oranı ve inceleme sonuçlarında ortaya çıkan matrah farkları ve buna bağlı olarak vergi gelirlerinin artması sağlanacaktır.

3.5.4.2. Vergi Denetim Birimleri Arasında Koordinasyon Eksikliği ve Çok Başlılık

Türkiye’de vergi incelemeleri, denetim elemanlarının bağlı oldukları birimler itibariyle ayrı ayrı hazırlanan denetim plan ve programlarına göre yürütülmekte olduğundan vergi denetim yetkisine sahip denetim birimleri arasında gerek çalışma programları, gerekse de çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi konusunda tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanamamıştır. Vergi denetimindeki çok başlılık ve koordinasyonsuzluk sorunu denetimin etkinlik ve verimliliğini azaltmakta, tüm sektörü kapsamayan denetimlerin yapılması ise rekabet eşitsizliğine neden olmaktadır (Alpaslan, 2003; 166).

Vergi denetimiyle ilgili birimlerin çokluğu ve bunlar arasındaki sağlanamayan koordinasyon; ülke genelinde belli bir denetim politikasının olmamasına bağlı olarak, söz konusu denetim birimleri arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olabilmektedir. Vergi denetiminin tek merkezden planlanıp uygulamaya konulamaması nedeniyle; birimler arasında istenmeyen görev ve yetki çakışmaları oluşmakta, bir mükellefin birden fazla incelenmesi, incelenecek mükelleflerin tespiti konusunda rasyonel davranılamaması gibi sorunlarla karşılaşmaktadır (Acar, 2002; 211). Vergi denetim elemanları arasında yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla bunun sonucunda oluşacak işgücü kayıplarına imkân vermeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları, birbirleri ile olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir (Gökmen-Güleç, 2001; 39).

Ayrıca, inceleme hazırlığından, dinlenme talepli bir vergi inceleme raporunun vergi yargısında savunulmasına kadarki aşamada oluşan 12-13 adımlık süreci kısaltacak çözümler geliştirilmelidir. Bunun yanı sıra, vergi yargısı ile vergi idaresi arasında başta serbest delil sistemi olmak üzere yorum ve anlayış farklılıklarının önlenmesi için meslek mensuplarının katılımının sağlanacağı panel vb

organizasyonlar düzenlenmeli, vergi idaresince vergi yargısının yerleşik kararlarına vakit kaybedilmeksizin intibak edilmeli, birliktelik kurumunun işleyişinde nitelik ve objektiflik bakımından yaşanabilen sorunlar ele alınarak çözüm önerileri geliştirilmelidir.

3.5.4.3. Vergi Denetim Birimleri Arasında İşbölümü ve Uzmanlaşma Gerekliliği

Vergi denetim birimleri arasında işbölümü ve uzmanlaşma olmadığından inceleme elemanları tarafından yetki konusunda da herhangi bir ayırım yoktur. Vergi denetim birimleri, mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya vergi kaçakçılığı suçları gibi uzmanlaşma gerektiren konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev paylaşımına göre değil merkez veya taşra olarak ayrılmış bir görev dağılımı vardır (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003; 79). Bu yüzden tüm inceleme birimleri görev alanındaki bütün işletmeleri ve faaliyetleri inceleyebilmektedirler. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yol açtığı vergi kaçakçılığının takibi ayrı bir uzmanlık gerektirmekte ancak Türkiye’de bu konuda görevli ve uzmanlaşmış bir inceleme birimi bulunmamaktadır.

A.B.D.’de uygulanmakta olan Sektör Uzmanlaşma Programı (MSSP) sayesinde; inceleme elemanları, inceleme yapacağı sektör hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olarak, uzmanlaşmış olduğu sektörle ilgili faaliyet gösteren işletmeleri incelemektedir. Böylece inceleme elemanı inceleme yaptığı sırada elde ettiği tecrübeleri bir diğer inceleme sırasında da kullanarak daha etkin ve verimli bir inceleme yapma imkanı bulmaktadır. Her sektör için o sektör hakkında uzmanlaşmış inceleme elemanlarınca incelemeler yapılmaktadır.

Türkiye’de A.B.D.’de ki Sektör Uzmanlaşma Programı’na benzer bir program uygulamaya konulmalı böylece inceleme elemanlarının sektörler bazında uzmanlaşması sağlanmalıdır. Uzmanlaşmış inceleme elemanı; uzmanlaştığı sektörde ekonomik faaliyetlerin, mal ve nakit hareketlerinin nasıl olacağını, mükelleflerin hangi yöntemlerle vergi kaçırabileceklerini ve kayıt dışı kalabileceklerini tespit

etmede edinmiş olduğu bilgileri ve tecrübeleri kullanarak hem vergi kaybının önüne geçilip vergi tahsilâtının artmasını sağlayacak hem de incelemek için gerekli olan inceleme süresini kısaltarak daha fazla mükellefin denetlenmesini sağlayarak incelemede etkinlik sağlanmış olacaktır. Denetim birimlerinin hangisinin, hangi alanda uzmanlaşıp inceleme yapacağı araştırmalar yapılarak tespit edilmeli ve verimliliği en fazla olacak şekilde denetim birimlerinin uzmanlaşacağı sektörler belirlenmeli ve inceleme elemanlarının da belirlenen sektörde uzmanlaşması sağlanmalıdır. Böylece vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanacaktır.

Bununla beraber, incelenecek beyannamelerin seçimi sırasında kullanılacak risk analizine dayalı modelin; veri ambarına elektronik ortamda ulaşan bilgilerin yanı sıra, vergi istihbarat elemanları ve olayın özelliğine uygun teknik personel tarafından doğrudan toplanan bilgi ve tespitler ile de güçlendirilmesi sağlanmalıdır. Bu doğrultuda, vergi inceleme birimleri bünyesinde uzman mühendis, yazılımcı ve teknisyen gibi teknik elemanlar istihdam edilmeli, işletmelerin kapasite veya üretim raporlarının ve rakamlarının doğruluğu sırasında bu elemanlardan teknik destek alınmalı, imalat sanayindeki randıman ve fire oranlarının belirlenmesi sırasında vergi idaresinin de teknik personeli ile katılımı sağlanmalı ve bu oranlar gelir idaresince uygun aralıklarla yayımlanmalıdır.

Ayrıca, beyan dışı bırakıldığı tespit edilen bazı işlemlerin düzeltilmesi için mükelleflerin iletişim adreslerine uyarıcı mesajlar gönderilerek beyanların vergi incelemesine gerek kalmaksızın düzeltilmesi olanağı sağlanmalı, böylelikle denetim elemanlarının yükü hafifletilmelidir. Yine, vergi incelemelerinin ağırlıklı olarak manyetik ortamlarda saklı muhasebe kayıtları üzerinden gerçekleşmesini sağlayacak e-defter, kayıt, belge projesindeki teknik ve hukuksal alt yapı tamamlanmalıdır.

3.5.4.4. İç Denetim ile Dış Denetimin Ayrılması Gerekliği

İnceleme elamanlarının dış denetim olarak vergi incelemesi, iç denetim olarak teftiş ve soruşturma yetkisi aynı anda bulunmaktadır. Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri'nin aynı anda hem iç hem de dış denetim yetkileri vardır. Hesap Uzmanları ise temelde dış denetim yapmaktadırlar.

Vergi denetim elemanının; vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin yada idari görevinin bulunması hem denetim elemanının vergi incelemesi görevini etkin olarak yapmasını engeller, hem de vergi uygulamalarının etkililiğini arttırılmasında önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında yada idari görevin yürütülmesinde aksamalara sebep olmaktadır (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003; 82). İç 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 (DPT, 2001; 28).

3.5.4.5. Vergi Denetim Elemanlarının Sayılarının Yetersizliği

Türkiye’ de vergi denetiminin etkin ve verimli hale getirilebilmesi için vergi denetim elemanlarının sadece nitelikleri itibariyle değil sayısal olarak da yeterli olması gerekir. Ekonomideki büyüme, sürekli artan vergi mükellefleri sayısı ve işletme ölçekleri denetim elemanlarının sayısının arttırılmasını gerektirmektedir. Ancak mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmak yerine meslekten ayrılmalar nedeniyle daha da azalmıştır. 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 çalışma şartlarının diğer kurumlara nazaran yetersiz ve uygun olmaması gibi nedenler etken olmuştur. Bu ayrılmalar nedeniyle vergi denetimindeki etkinlik ve verimlilik azalmıştır (Gerçek, 2004; 11). Tablo: 16’da Mayıs 2007 tarihi itibariyle vergi denetim kadroları gösterilmektedir.

Tablo 16: Vergi Denetim Kadroları (1)			
	DOLU	BOŞ	TOPLAM
	KADRO	KADRO	KADRO
BAKANA BAĞLI:	403	1.215	1.618
— MALİYE MÜFETTİŞİ (2)	114	353	467
— HESAP UZMANI (2)	289	862	1.151

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA BAĞLI:	3.170	5.230	8.400
— MERKEZİ			
(GELİRLER KONTROLÖRÜ) (2)	338	562	900
— MAHALLİ (DEFTERDARLIK EMRİNDE)			
(VERGİ DENETMENİ) (2)	2.832	4.668	7.500
GENEL TOPLAM:	3.573	6.445	10.018
(1) MAYIS 2007 TARİHİ İTİBARIYLA			
(2) MALİYE MUFETTİŞ YARDIMCILARI, HESAP UZMAN YARDIMCILARI VE STAJYER GELİRLER KONTROLÖRLERİ İLE VERGİ DENETMEN YARDIMCILARI DAHİL.			

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm
(Erişim: 09.03.2008).

3.5.4.6. Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Denetimi

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 denetleyiciler tarafından gözden geçirilmemektedir. Ayrıca, vergi denetim birimlerince periyodik dönemler itibarıyla hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve vergi inceleme elemanları için performansa dayalı ödüllendirme - cezalandırma sistemi uygulanmamaktadır. Bu durum, bir yandan, 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 verimlilik sağlanamamaktadır (Gerçek, 2004; 6).

3.5.5. Mükelleflerin Bilgi Düzeyi ve Vergi Bilinci Açısından

Vergi mükelleflerinin bilgi düzeyi; vergi ödevlerini yerine getirirken vergi idaresi ile bir işbirliği anlayışı içerisinde bulunmaları, vergi denetimine duyulan ihtiyaç ve vergi incelemelerinin başarısı bakımından önemli ve belirleyici bir etken olmaktadır. Mükelleflerin vergileme bakımından önem taşıyan konulardaki yükümlülüklerini uygun bir şekilde yerine getirilebilmesinde bilgisel yapısının ve vergi ödeme bilincinin büyük önemi bulunmaktadır. Mükelleflerin vergi idaresinin uygulamaları karşısında genelde haklarını bilmemesi uygulamada birçok güçlüğü birlikte getirmektedir. Bu yüzden mükellef odaklı vergi idaresinin amacının mükellefi bilinçlendirmesi ve mükellefin her türlü sorusuna cevap vermesi gerekmektedir.

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartı, vatandaşta vergi ödeme bilincinin yerleşmiş olmasıdır. Bu bilincin yerleşmesi için vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir. Ayrıca verginin adil alındığına dair görüş arttıkça vergiye karşı olan direncin de o oranda azalacağı kesindir. Mükellefin bilinçlenmesi; bir taraftan mükellefin kendisinin karşılaşma olasılığı olan güçlükleri önlerken ya da azaltırken, diğer taraftan idareye daha sağlıklı bir vergi uygulama imkânı sağlamaktadır.

3.5.6. Vergi Yargısı Açısından

Vergi mükellefleri, vergi incelemesi yapılırken görevli inceleme elemanlarına yaptıkları açıklamalarla, anlaşmazlık çıkan konuların çoğunun çözümlenmesine yardımcı olmaktadır. İnceleme tamamlandıktan sonra anlaşma sağlanamayan konular ise uzlaşarak veya ilgili yargı organlarına götürülerek çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bu aşamada vergi yargısının etkinliği önem ifade etmektedir. İyi yapılmış bir vergi incelemesi sonrası karşılaşılabilecek bir anlaşmazlığın, vergi yargısında süratli ve adaletli şekilde çözümlenmesi, yapılan çalışmaların amacına ulaşmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde ise mükellef açısından sağladığı avantajlı durumlar sonucu, vergi kaçakçılığını özendirilen ve dolayısıyla da özellikle vergi

incelemesi bakımından idarenin işini artıran ve güçleştiren etkenlerin başında gelecektir.

3.5.7. Baskı ve Çıkar Grupları Açısından

Vergi incelemesi genelde kapanmış hesap dönemlerini kapsamaktadır. Vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farklarının yüksek olması nedeniyle ödenecek olan vergi ve cezalarda yüksek çıkmaktadır. Bu nedenden dolayı inceleme elemanına, baskı ve çıkar gurupları tarafından veya hiyerarşik düzen içerisindeki diğer kişiler aracılığıyla incelemeyi engellemeye veya normal seyrini değiştirmek amacıyla baskılar yapılabilmektedir. Baskı ve çıkar grupları tarafından incelemenin etkinliğini azaltmak amacıyla yapılan bir diğer husus ise siyasal iktidara baskı yaparak vergi affının çıkarılmasını istemekte ve oy kaygısı nedeniyle siyasal karar alma yetkisi olanları etki altına almaktadırlar. Baskı ve çıkar gruplarının etkisinde kalmayacak, oy kaygısı gütmeyen kararlı bir şekilde vergi kaçırarak yükümlülerin tespit edilmesini sağlayacak siyasal otoritenin varlığı gerekmektedir.

3.5.8. Uzlaşma Müessesesi Açısından

Zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ve buna bağlı olarak kesilen cezalar hakkında mükellef ile idarenin uzlaşabilmelerine olanak sağlayan bu müessese sayesinde hem mükellef çok ağır vergi yükü altında ezilmekten kurtulma hem de idarenin açılacak bir dava olasılığı ortadan kalktığı için vergi alacağını hemen tahsil edebilme imkanı vardır. Uzlaşma müessesesinde genelde vergi aslı sabit kalmakta ancak vergi cezaları büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır. Uzlaşma müessesesi; kanunu yeterince anlayamamaktan veya bilgisizlik gibi nedenlerden dolayı ağır vergi ve cezalarına muhatap olan iyi niyetli mükellefler açısından yararlı olmakta ancak bu müessese; bilerek ve isteyerek vergi ödemeyerek nasıl olsa uzlaşırız düşüncesiyle vergi ve cezaların tamamını ödemek yerine sadece vergi ve çok az ceza ödeyerek kendisine daha az bir vergi yükü doğmasını isteyen mükellefler tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumun ortadan kaldırılması için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Daha önce de değinildiği üzere, özellikle vergi

cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan mevcut uzlaşma müessesesi “kesinleşmiş alacakları” hedef alacak şekilde yeniden dizayn edilmelidir.

SONUÇ

İnsanlık tarihine baktığımız zaman, insanların bir arada yaşamaya başladığı andan itibaren, verginin insan yaşamına girdiği ve toplu yaşam kavramındaki gelişmelere paralel olarak gelişmeler gösterdiği görülmektedir. Devlet kavramıyla beraber daha büyük bir anlam kazanan “vergi”, zamanla devlet egemenliğinin en önemli göstergelerinden birisi olmuştur. Hemen her ülkenin anayasasında, halka vergi ödeme zorunluluğu getiren maddeler vardır. Ülkemizde de, Anayasanın 73. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi öder” şeklinde bir düzenlemeyle bu zorunluluk getirilmiştir.

Her geçen yıl, ülke ekonomilerinin büyüme ve gelişmesine paralel olarak, devletlerin yatırım, transfer ve cari harcamaları artış göstermektedir. Tabi ki, bu tür harcamalar finansman ihtiyacını da önemli ölçüde arttırmaktadır. Gelişen ve dışa açılan ekonomilerde devlet harcamalarının finansmanında en sağlıklı yol olarak egemenlik gücüne dayalı vergi kullanılmaktadır. Vergi, ülkenin kendi reel kaynaklarından sağlanan en az maliyetli ve risksiz bir finansman aracı olması özelliği yanında, ekonomiye ve sosyal hayata müdahalede yön vermede kullanılan önemli bir maliye politikası aracı olma özelliği de bulunmaktadır. Vergiden beklenen amaçların yerine getirilmesi, verginin zamanında tam ve doğru olarak toplanmasına bağlı olmaktadır. Geciken veya eksik toplanan vergi, ekonomik alanda ve devlet harcamalarının finansmanında olumsuz sonuçlar meydana getirmektedir. Bu yüzden hükümetler, vergilerin tam ve zamanında toplanması için çaba sarfetmektedirler.

Özellikle vergi sisteminin beyana dayandığı ekonomilerde, mükelleflerce yerine getirilen beyanların doğru olup olmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve düzeltmek amacıyla yapılan denetimin temel amacı kişilerin yasalara uygun davranmalarını sağlamaktır. Denetimin, vergisel hata ve noksanlıkların tespit edilerek düzeltilmesinin sağlanmasının yanında, kayıt dışılığın oluşmasını önleyici fonksiyonu da bulunmaktadır. Söz konusu denetim sadece fiilen var olan vergi kayıp

ve kaçacağını değil, aynı zamanda oluşabilecek vergi kayıp ve kaçığını da önleyerek devletin vergi gelirlerini arttıracaktır. Yine mükelleflerin incelenme olasılığının artması, vergiye gönüllü uyumu da arttıracaktır. Bu sayede kayıt dışılık engellenecektir. Kayıt dışılığın azalması, haksız rekabetin önleyecek, elde edilen vergi gelirleri sayesinde bütçe açıkları önlenecektir. Başarılı bir vergi sistemi için, beyan yönteminin kaynakta kesme yöntemiyle desteklenmesi, vergi mevzuatının kolay anlaşılır olması, mükelleflerle vergi işbirliğine gidilip, vergi ödeme bilincinin aşılması, vergi yargısının hızının ve güvenilirliğinin artırılması ve etkin bir vergi denetiminin sağlanması oldukça önemlidir.

Vergi denetiminin amacına ulaşabilmesi için, vergi idaresinin uygulayacağı çeşitli strateji ve politikalarla, vergi denetiminin etkinliğini sağlaması gerekmektedir. Bununla beraber vergi denetiminin etkin olmasını engelleyen bazı sorunlarla her zaman karşılaşılabilir. Vergi idaresinin bu sorunları en kısa zamanda çözmesi, denetimde etkinliği güçlendirecek, mükellefler üzerinde denetimlerin sürekli ve etkin bir şekilde yapıldığı hissini sağlayacaktır. Bu durum, kamu gelirlerinin artmasını, vergi bilincinin yerleşmesini ve sonuçta kayıt dışı ekonomi ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının da azalmasını sağlayacaktır.

Özellikle diğer Avrupa ülkeleri ile karşılaştığımızda da çok rahat anlaşılabilirliği gibi, ülkemizde vergi denetiminin en önemli sorunu; vergi denetimiyle ilgili birimlerin sayıca çokluğu ve bunlar arasındaki sağlanamayan koordinasyonsuzluktur. Öncelikle, ülke genelinde belli bir denetim politikasının bulunmamasıdır. Bunun yanı sıra her denetim biriminin ayrı politikasının olması söz konusu denetim birimleri arasında görev ve yetki çakışmalarına bile sebep olmaktadır. Ortak bir plan ve program olmaması nedeniyle, aynı anda, aynı mükellefi, birden fazla denetim elemanı incelemeye alabilmektedir. Bu durumdaki mükellefin defter, kayıt ve belgelerini hangi inceleme elemanına, nasıl götüreceğini bilememesinin yanında, bu mükellefin vergi idaresine karşı olan düşüncelerinin ne olacağı da çok önemlidir. Bu sorunun giderilebilmesi için, vergi denetiminin tek merkezden planlanıp uygulamaya konulması ve birimler arasında istenmeyen görev ve yetki çakışmalarına engel olunması gerekmektedir.

Yine, ülkemizde vergi denetimi konusunda var olan diğer önemli bir sorun da, inceleme elemanlarının sektörel uzmanlaşması sorunudur. Ülkemizde bulunan her dört denetim biriminde de görevli denetim elemanları, bütün sektörlerde faaliyet gösteren mükellefleri denetleme yetkisine sahiptir. Dolayısıyla, bir sektörde faaliyet gösteren bir mükellefi inceleyen denetim elemanı doğal olarak bundan sonraki incelemelerde bambaşka bir sektörde faaliyet gösteren başka bir mükellefi incelemektedir. Bu da, inceleme elemanının her değişik sektör incelemesinde elde ettiği bilgi ve tecrübeleri, belki bir daha hiç kullanmamasına ve her seferinde inceleme yapacağı mükellef hakkında o mükellefin faaliyet gösterdiği işkolu hakkında ön hazırlık yapmak zorunda kalmasına neden olur. Bu verimsizliği yok etmek için, önce inceleme tekniği açısından birbirine benzer sektörler belirlenip, daha sonra inceleme elemanlarına bu sektör grupları paylaşılmalıdır. Böylece, inceleme yapacağı sektörü tüm ayrıntılarıyla araştırıp, elde ettiği bilgi ve tecrübelerle sektöründe uzmanlaşan inceleme elemanları, her yeni incelemeyi daha etkin ve verimli olarak, çok daha çabuk yapabilir. Uzmanlaşmış inceleme elemanı; uzmanlaştığı sektörde ekonomik faaliyetlerin, mal ve nakit hareketlerinin nasıl olacağını, mükelleflerin hangi yöntemlerle vergi kaçırabileceklerini ve kayıt dışı kalabileceklerini tespit etmede edinmiş olduğu bilgileri ve tecrübeleri kullanarak hem vergi kaybının önüne daha çabuk geçilip vergi tahsilâtının artmasını sağlayacak, hem de incelemek için gerekli olan inceleme süresini kısaltarak daha fazla mükellefin denetlenmesini sağlayarak incelemede etkinlik sağlanmış olacaktır. Denetim birimlerinin hangisinin, hangi alanda uzmanlaşıp inceleme yapacağı gerekli araştırmalar yapılarak tespit edilmeli ve verimliliği en fazla olacak şekilde denetim birimlerinin uzmanlaşacağı sektörler belirlenmeli ve inceleme elemanlarının da belirlenen sektörde uzmanlaşması sağlanmalıdır. Böylece vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanacaktır.

Bunun yanında, vergi denetim elemanları, inceleme yetkisini kullanırlarken özellikle vergi adaletinin sağlanmasına özen göstermeli, hem mükellefe, hem de devlete, yetki ve sorumlulukları çerçevesinde eşit uzaklıkta durarak incelemelerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yine inceleme elemanları, yaptıkları

incelemeler sırasında mükelleflere bilgiler vererek onları eğitmeli, hatalarını gösterip tekrar aynı hataları yapmalarını engellemelidir. Bu sayede hem incelemede etkinlik, hem de vergi gelirlerinde artış sağlanır.

Yine verimliliği ve etkinliği arttırmak için, vergi incelemelerinin belli bir plana dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Planın hem merkezi ve bölgesel düzeyde, hem de makro ve mikro büyüklükte olması, karar ve yürütme birimlerinin etkinliğini arttıracaktır. Plan yapılırken ülke gerçeklerinin ve piyasa şartlarının göz önünde bulundurulması, yapılacak çalışmaların başarıya ulaşması açısından oldukça önemlidir. Ayrıca, incelemelerin birkaç organ tarafından yürütülmesi, aralarında koordinasyon eksikliği ve üst düzeyde yapılabilecek bir programın tek elden yürütülmesindeki zorluk planlı bir uygulamayı ortadan kaldırmakta ve etkin bir vergi denetimini engellemektedir.

Bütün bu gereklerin yanı sıra, mükelleflerin her ay kamu kuruluşları arasında koşuşturmadan kurtulmaları için, çeşitli kurumlara, özellikle de SSK ve Bağ-Kur gibi kurumlara, verilen beyannamelerin tek bir yere verilmesi sağlanmalıdır. Bu kurumda, doğal olarak mükelleflerin çoğu işi için muhatap oldukları vergi daireleri olmalıdır.

KAYNAKLAR

Acar, Fatih. (2002). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması. Vergi Sorunları Dergisi Sayı 169. Ankara.

Akbay, Mehmet. (1990). Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi. 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308. Ankara.

Akcan, Abdülkadir. (2002). Büyüyen Kayıt Dışı Sektör Semineri. Dedeman Oteli. Nevşehir.

Akdoğan, Abdurrahman. (1979). Vergi İncelemesi. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:127. Ankara.

Aktan, Coşkun Can. (2000). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi. Türkiye Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeler, Serbest Meslek Mensupları Ve Yöneticiler Vakfı (TOSYÖV) Yayınları. Ankara.

Aktan, Coşkun Can; Tutar, Hasan. (2006). Organizasyonlarda Kurallar ve Kurumlar: Kurumsal Kültür. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) yayını. Ankara.

Aktan, Coşkun Can; Dileyici, Dilek; Vural, İstiklal Yaşar. (2006). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi. Hukuk: Vergi Hukuku. Seçkin Yayınevi. Ankara.

Allingham, Michael G.; Sandmo, Agnar. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. Journal of Public Economics.

Alpaslan, Mustafa. (2003). Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir.

Alpay, Yurdakul. (1990). Ülkemizde Vergilemenin Bazı Özellikleri. Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Sempozyumu. İstanbul Mülkiyeliler Vakfı. Yılmaz Ofset. İstanbul.

Altuğ, Osman. (1994a). Kayıt Dışı Ekonomi. Cem Ofset Matbaacılık. İstanbul.

Altuğ, Osman. (1994b). Kayıt Dışı Ekonomi: Vergiye Karşı Başkaldırı. Görüş. Sayı: 14. İstanbul.

Altuğ, Osman. (1998). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi – Paradaki Sıfırların Artması – Rant Arama ve Enflasyon Vergisi Yönünden Yeniden Yapılanma. Yeni Türkiye. Sayı 23-24. İstanbul.

- Altuğ, Osman. (1999). Kayıtdışı Ekonomi. Erdiz Yayıncılık. İstanbul.
- Arıca, Nadir; İyibil, Ali. (1985). İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler. Fon Matbaa. Ankara.
- Arıkan, Zeynep; Ay, Hakan. (1995). Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları. Vergi Sorunları Dergisi Ağustos Sayısı. Ankara.
- Aslan, Abdullah. (2002). Vergi Denetiminin Gerekliliği. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 250. Ankara.
- Ayaz, Garip. (1996). Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 181. Ankara.
- Aydemir, Şinasi. (1995). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. İstanbul.
- Bıyıkoglu, Osman. (1973). Cumhuriyetin 50. Yılında Vergi Denetimi. Mülkiyeliler Birliği Dergisi Cilt IV Sayı: 32. Ankara.
- Bodur, Yılmaz. (1995). Vergi Yönelim ve Denetiminde Etkinliğin Artırılması ve Hesap Uzmanları Kurulu’nun rolü. 20.02.1995 Tarih 610/327-1 Sayılı Bilim Raporu. İzmir.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin; Saruç, Naci Tolga; Sağbaş, İsa. (2004). Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. Uludağ Üniversitesi’nce Düzenlenen 19. Maliye Sempozyumu. Bursa.
- Can, İsmail. (1981). Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. Maliye Dergisi Sayı 53. Ankara.
- Candan, Turgut. (1995). Vergi Suçları ve Cezaları. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Crane, Steven E.; Nouzad, Farrokh. (1994). An Empirical Analysis of Factor That Distinguishes Those Who Evade Their Tax Return From Those Who Choose To File A Return. Public Finance and Irregular Activities. Berlin.
- Çelikkaya, Ali. (2000). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. E-Akademi Dergisi Sayı 5. Ankara.
- Çetin, Şadi. (1996). Tam Tasdik. Vergi Sorunları Dergisi Aralık Sayısı. Ankara.
- Çetintaş, Hakan; Vergil, Hasan. (2003). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini. Doğu Üniversitesi Dergisi. İstanbul.

Çilkoparan, Yusuf. (2004). Yol denetimleri. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 278. Ankara.

Deci, Edward L. (1975). Intrinsic Motivation. Plenum Press. New York.

Deci, Edward L.; Ryan, Richard M.. (1985). Intrinsic Motivation and Self-Determination in Human Behavior. Plenum Press. New York.

Derdiyok, Türkmen. (1993). Türkiye'nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini. İktisat Dergisi Sayı 14. İstanbul.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Yayına Hazırlayan Feyyaz YAZAR. Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. DPT Yayını No: 2597 – ÖİK: 608. Ankara.

Dhami, Sanjit; Nowaihi, Ali. (2005). Why People Pay Taxes? Prospect Theory Versus Expected Utility Theory. University of Leicester, Working Paper No. 05/23. Leicester.

Dura, Cihan. (1997). Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türk Ekonomisindeki Yeri. Maliye Dergisi. Sayı 124. Ankara.

Edizdoğan, Nihat. (1986). Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları. Örnek Kitabevi 2. Baskı. Bursa.

Eker, Aytaç. (1997). Kamu Maliyesi. Anadolu Matbaacılık 3. Baskı. İzmir.

Ekodialog, Özgün Ekonomi ve Makale Arşivi. (2005). Türkiye. Erişim: 11.01.2008. <http://www.ekodialog.com/Konular/ekonomi.html>

Erdem, Burhan. (1981). Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:233/154. Eskişehir.

Feige, Edgar L.. (1989). The Meaning and Measurement of the Underground Economy; The Underground Economies: Tax Evasion and Information Distortion. Cambridge University Pres. Cambridge.

Fukuyama, Francis. (1995). Trust, The Social Virtues and the Creation of Prosperity. Free Pres. New York.

Fukuyama, Francis. (1999). Social Capital and Civil Society. International Monetary Fund (IMF) Conference on Second Generation Reforms. Washington.

Gerçek, Adnan. (2004). Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi. E-Yaklaşım Dergisi Haziran Sayısı. Ankara.

Gökmen, Necdet; Güleç, H. Abdullah. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 238. Ankara.

Grasmick, Harold; Bursik, Robert. (1990). Conscience, Significant Others, and Rational Choice: Extending the Deterrence Model. Law and Society Review Volume 24, Issue: 3. Oklahoma.

Güçlü, Sami. (1996). İktisada Giriş. Sakarya Kitabevi 2.Baskı. Adapazarı.

Günaydın, İhsan; Benk, Serkan. (2004). Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi. XIX. Türkiye Maliye Sempozyumu. Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü. Antalya.

Güran, Mehmet Cahit. (1997). Vergi Yönetimi ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 194. Ankara.

Gürboğa, Erkan. (2004). Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi. Vergi Sorunları Dergisi Ağustos Sayısı. Ankara.

Hesap Uzmanları Derneği, (2004). Denetim İlke ve Esasları. 1. Cilt Yıldız Ofset Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı. İstanbul.

Hisarcıklıoğlu, M. Rifat. (2006). Vergi Ödül Töreni Konuşması. Erişim: 12.03.2006, http://borsa.tobb.org.tr/haber_goster.php?hid=471&ser=2. Ankara.

Hull, B. Brooks. (2000). Religion Still Matters. Journal of Economics Volume 26. Texas.

Iannaccone, R. Laurence (1998). Introduction to Economics of Religion, Journal of Economic Literature. Volume 46.

International Monetary Fund (IMF). (2000). Turkey: The Agenda for Tax Reform. Washinton.

İlhan, Gökalp. (2006). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. Erişim: 17.01.2008, <http://www.akademikbakis.org/12/makale/VOEF.doc>. Sakarya

Juan, Ana; Lasheras, Miguel Angel; Mayo, Rafeala. (1994). Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Tax Papers. Public Finance and Irregular Activities W.W. Pommerehne IIPF 49. Berlin.

Kalça, Adem. (1995). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Durumu. Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi Yıl 32, Sayı 4. İstanbul.

Kalkınoğlu, Mehmet. (2004). Revizyon, Kontrol, Teftiş, Murakabe, İç Denetim: Kavramlar Arası Etkileşim ve İç Kontrol Sisteminin Denetsel Kimliği. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Mayıs Sayısı. İstanbul.

Karyağdı, Nazmi. (2001). Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi. Ankara Sanayi Odası Yayın No: 51. Ankara.

Kazıcı, Sami. (1993). Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 146. Ankara.

Kıldış, Yusuf. (2000). Kayıtdışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 2, Sayı 2. İzmir.

Kılıçbay, Ahmet. (1993). Değişen Dünyada Türk Ekonomisi. İstanbul.

Kılıçdaroğlu, Kemal. (1981). Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar. Vergi Dünyası Dergisi Sayı 1. Ankara.

Kızılot, Şükrü; Çomaklı, Şafak Ertan. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. 19. Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Önlenmesi Yolları. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını Mayıs Sayısı. Bursa.

Koçak, Hakkı. (1999). Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun. Vergi Dünyası Dergisi Mayıs Sayısı. Ankara.

Korkusuz, Mehmet. (2000). Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. Yaklaşım Dergisi Sayı 94. Ankara.

Maliye Bakanlığı. (1991). Gelirler Kontrolörleri Yıllık Çalışma Planı ve yıllık Çalışma Programı. Ankara.

Maliye Bakanlığı. (2004). Basın Bültenleri. 11.10.2004 tarihli Basın Bülteni. Ankara.

Maliye Bakanlığı. (2005). Avrupa Birliği Sürecinde Kayıtlı Ekonomiye Geçiş Semineri Notları. Ankara.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. Vergi İstatistikleri - Diğer Vergi İstatistikleri - Vergi Denetim Kadroları sayfaları. Erişim: 24.08.2007, www.gib.gov.tr.

Maliye Bakanlığı. (2005). Yıllık Ekonomik Rapor 2005. Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayınları. Ankara.

Mavral, Ülker. (2001). Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’de Yansımaları. Vergi Denetmenleri Derneği. Ankara.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami. (2005). Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi 13. Baskı. Ankara.

Önder, İzzettin. (2001). Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergileme. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. No:24. İstanbul.

Özdemir, Hasan Serdar. (2000). Türleri Ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı. Vergi Raporu Dergisi. Ankara.

Özfidan, Hasan Yaşar. (2004). Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?. Erişim: 10.03.2006, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>Malum.

Özsoylu, Ahmet Fazıl. (1996). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi. Bağlam yayıncılık. İstanbul.

Palamut, E. Mehmet. (2006). Gelir Dağılımı ve Mili Ekonomi Modeli. Erişim: 10.03.2006, <http://www.milliekonmimodeli.com/index.php?icerikno=22>.

Paldam, Martin. (2000). Social Capital: One or Many? Definition and Measurement. Journal of Economic Surveys Volume 14. Aarhus.

Pazarlıoğlu, Mehmet Vedat; Çevik, Emrah İsmail. (2005). Ratchet Model Uygulaması: Türkiye Örneği. İzmir.

Sarılı, Mustafa. (2002). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. Bankacılar Dergisi sayı 41. İstanbul.

Saruç, Naci Tolga. (2003). Vergi Ödemeyi Etkileyen Faktörler: Anket Araştırmalarının Sonuçları. Vergi Sorunları Dergisi Sayı 178. Ankara.

Savaşan, Fatih; Ferah, Çoban. (2005). Bir Politik Çevrim Enstrümanı Olarak Vergi Afları. Ekonomistler Bulteni 54. Sayı. İstanbul.

Schneider, Friedrich. (1997). The Shadow Economies of Western Europe, Economic Affairs. Volume 17 Number 3. Boston.

Sivrekli Demircan, Esra. (2003). Vergilendirme, Ekonomik Büyümeye ve Kalkınmaya Etkisi. İİBF Dergisi Sayı 21. Kayseri.

Söyler, İlhami. (1995). Vergi Yoklamanın Hukuki Sonuçları. Maliye Sigorta Dergisi Sayı: 208. Ankara.

Şeker, H. Nezh. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Basım Yayım Dağıtım. İstanbul.

Şeker, Sakıp. (1995). Kayıtdışı Ekonominin Kapsamı, Nedenleri ve Etkileri. Yaklaşım Dergisi Sayı 25. Ankara.

Şengül, Selami. (1997). Kayıt Dışı Ekonomi. İmaj yayıncılık. Ankara.

Tanzi, Vito. (1982). *Underground Economy*. New York.

Tanzi, Vito. (1980). "Underground Economy and Tax Evasion in the United States: Estimates and Implications", *Quarterly Review*, Banca Nazionale del Lavoro, December.

Tekin, Fazıl; Çelikkaya, Ali. (2005). *Vergi Denetimi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Temel, Adil; Şimşek, Ayşegül; Yazıcı, Kuddusi. (1994). *Kayıt Dışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü*. İşletme ve Finans, Sayı 104. Ankara.

Torgler, Benno. (2003). *Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*, Dissertation. Universität Basel zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften. Basel.

Tosuner, Mehmet; Arıkan, Zeynep. (2003). *Resen Vergilendirme ve Sorunlar*. Vergi Sorunları Dergisi Sayı 177. İzmir.

Tosuner, Mehmet; Arıkan, Zeynep. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*. Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık. İzmir.

Tosuner, Mehmet; Arıkan, Zeynep. (2004). *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık. İzmir.

Tosuner, Mehmet; Arıkan, Zeynep; Yereli, Ahmet Burçin. (2005). *Türk Vergi Sistemi*. Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık. İzmir.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2007). *2006 Mali Yılı Faaliyet Raporu*. Ankara.

Turhan, Salih. (1998). *Vergi Kuramı ve Politikası*. Filiz Kitabevi. İstanbul.

Vergi Reform Komisyonu Raporu. Cilt 1, s.20. Ankara.

Yaraşlı, Genç Osman. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Başbakanlık Basımevi. Ankara.

Yılmaz, H. Gül. (2004). *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*. YMMO Yayınları. Ankara.

<http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/T3-1-10.htm> (Erişim: 09.03.2008)

<http://tdk.org.tr/tdksozluk> (Erişim: 09.03.2008)

www.gib.gov.tr (Erişim: 09.03.2008)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_1.xls.htm
(Erişim: 09.03.2008)

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_9.xls.htm
(Erişim: 09.03.2008)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2008/TABLO_11.xls.htm
(Erişim: 09.03.2008)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm.(Erişim:
09.03.2008)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm.(Erişim:
09.03.2008)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2005_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf
(Erişim: 09.03.2008)

www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/2006_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim:
09.03.2008)

www.yaklasim.com.tr (Erişim: 09.03.2008)