

TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Hazırlayan: Ayşe ŞAAN

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI

**Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin Maliye Anabilim Dalı
İçin Öngördüğü YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak hazırlanmıştır.**

Edirne

Trakya Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs, 2008

TEŞEKKÜR

Bu alıŐma, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Yüksek Lisans Programında yürütülmüŐtür.

Çalışmanın amacı, ülkemizdeki vergi denetiminin vergi kaçakçılığını önlemede etkin olup olmadığını ortaya koymaktır.

Ayrıca AB Vergi Politikası çerçevesi ve AB uyum sürecinde vergi denetimi çalışmalarının incelenmesidir.

Araştırma ve çalıŐmalarım sırasında yaptığı önerilerle çalıŐmama katkı sağlayan ve çalışmanın tamamlanmasında büyük yardımı dokunan tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Aykut TAVŞANCI' ya ve desteklerini esirgemeyen tüm hocalarıma teşekkür ederim.

**Tez Başlığı: TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ
DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ**

Tez Yazarı: Ayşe ŞAAN

ÖZET

Sosyal devlet anlayışının gereği ve bir sonucu olarak kamu hizmetlerinin en yüksek kalite ve en uygun fiyatla sunulabilmesi ile sürekliliğinin sağlanabilmesinin en önemli koşulu, yeterli ve sürekli finansman kaynaklarına sahip olunmasıdır. Bu kaynakların en önemlisi de vergilerdir.

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Çünkü beyan esası, verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde daha etkin bir yöntemdir. Bu bağlamda mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının gerçekleri yansıtmayı yansıtmadığı da büyük bir önem taşımakta olup, etkin bir vergi denetimini zorunlu kılmaktadır.

Etkin bir vergi sistemi ancak etkin bir vergi idaresinin ve vergi denetim yapısının olmasıyla oluşturulabilir. Vergi reformu ile amaçlanan adil vergileme, vergi kaçakçılığının bir başka deyişle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergilerin ekonomik büyümeyi desteklemesi ancak vergi idaresinde yapılacak paralel düzenlemelerle sağlanabilmektedir. Bu amaçları gerçekleştirmede uygulamaya yön verme ve sistemin işleyişi açısından vergi idaresi ile vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesinin de önemi açıktır.

İçerdiği önem nedeniyle, mükelleflerce ödenen vergilere ait bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve gerçeğe uygunluğunun saptanması, vergi idaresi yasalarında belirtilen hüküm ve ilkelere uygun bir uygulama yapılıp yapılmadığının belirlenmesi, bunları önlemede yapılan vergi denetiminin etkinliği ve mücadele yöntemlerinin uygulama önerileri ve AB ülkelerindeki durum çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Denetimi, AB.

The Title Of The Thesis: THE FUNCTION OF TAX AUDIT IN CRACKING DOWN
ON TAX EVASION IN TURKEY

The Author Of The Thesis: Ayşe ŞAAN

ABSTRACT

The most important condition of offering social services in very high quality and at the most acceptable prices and providing their continuity as a requirement and outcome of welfare-state conception is to have sufficient and regular financing resources. The most significant one of these resources is taxes.

Modern tax systems are based on tax declaration. Because, tax declaration principle is a more effective method that makes it possible to collect the taxes according to the taxpayers' ability to pay and consequently achieves the equity principle in taxation. In this context, whether the tax base declared by the taxpayer reflects the reality has a great significance and requires an efficient tax audit.

An effective tax system can only be formed by having effective tax administration and tax audit systems. The aims intended by tax reform such as fair taxation, registering tax invasion- in other words black economy, increasing the number of people charged by tax and supporting economic growth by taxes can only be provided by parallel amendments in tax administration. In achieving these aims, the importance of making tax administration and tax audit more effective is clear in terms of running of the system and leading the application.

Because of the importance it includes, setting the punctuality, perfection and actuality of the information and documents about the taxes paid by the taxpayer, determining if the rules and principles that are specified in tax administration law are applied suitably, the efficiency of the tax audit carried out to prevent these and application suggestions of struggle methods and the conditions in the EU countries constitute the subject of this study.

Key Words: Tax, Tax Evasion, Tax Audit, The European Union (EU).

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEŞEKKÜR.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1
PROBLEM.....	3
AMAÇ.....	3
ÖNEM.....	3
SINIRLILIKLAR.....	4
TANIMLAR.....	4

I. BÖLÜM

1. Vergi Kaçakçılığı Kavramı ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu.....	5
1.1. Vergi Kaçakçılığı Kavramı.....	6
1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı.....	6
1.1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Türk Vergi Mevzuatı İçindeki Yeri.....	7
1.1.1.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri.....	9
1.1.1.2.1. Mali Nedenler.....	9
1.1.1.2.2. Ekonomik Nedenler.....	11
1.1.1.2.2.1. Enflasyondan Kaynaklanan Nedenler.....	11
1.1.1.2.2.2. Gelir Dağılımından Kaynaklanan Nedenler.....	12
1.1.1.2.2.3. Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenler.....	12

1.1.1.2.3. Hukuki Nedenler.....	13
1.1.1.2.3.1. Kanunların Basit ve Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık.....	13
Değişikliğe Uğraması	
1.1.1.2.3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması.....	14
1.1.1.2.3.3. Vergi Afları.....	15
1.1.1.2.4. İdari Nedenler.....	16
1.1.1.2.5. Sosyal Nedenler.....	17
1.1.1.2.6. Siyasi ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler.....	19
1.1.2. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Ortaya Çıkış Biçimleri ve....	20
Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Boyutu	
1.1.2.1. Vergi Kaçağı.....	20
1.1.2.2. Vazgeçilen Vergi (Kaybı).....	21
1.1.2.3. Kayıt Dışı Ekonomi.....	22
1.1.3. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Boyutu.....	23
1.1.3.1. Vergi Kaçakçılığında.....	27
1.1.3.2. Kayıt Dışı Ekonomide.....	28
1.1.4. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi.....	30
Mevzuatı ve Vergi Yönetiminde Alınması Gereken Önlemler	
1.1.4.1. Vergi Mevzuatında Yapılması Gerekenler.....	31
1.1.4.1.1. Vergi Mevzuatının Açık ve Anlaşılır Olmasının... 31	
Sağlanması	
1.1.4.1.2. Vergi Oranlarının Aşağıya Çekilmesi.....	32
1.1.4.1.3. Vergi Afları ve Cezalarına İlişkin.....	32
Düzenlemelerin Yapılması	

1.1.4.2. Vergi İdaresinde Yapılması Gerekenler.....	33
1.1.4.2.1. Vergi Denetiminin Yetersizliğini Önleyecek.....	34
Çalışmaların Yapılması	
1.1.4.2.2. Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanmaya.....	35
Gidilmesi	
1.1.4.2.3. Vergi Mükelleflerinin Bilgi Düzeylerini Arttırıcı..	37
Çalışmaların Yapılması	
1.2. Vergi Denetimi, Yapısı ve Etkinliği.....	38
1.2.1. Genel Olarak Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı... 38	
1.2.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	38
1.2.1.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	40
1.2.1.2.1. Mali Amaçlar.....	40
1.2.1.2.2. Ekonomik Amaçlar.....	41
1.2.1.2.3. Sosyal Amaçlar.....	42
1.2.1.2.4. Hukuki Amaçlar.....	42
1.2.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	43
1.2.1.3.1. Araştırmacı ve Bulucu Fonksiyonu.....	43
1.2.1.3.2. Önleyici Fonksiyonu.....	44
1.2.1.3.3. Eğitici İşlevi.....	44
1.2.1.4. Vergi Denetim Türleri.....	45
1.2.1.4.1. Hukuki Bakımdan Vergi Denetimi.....	45
1.2.1.4.1.1. Vergi İncelemesi.....	45
1.2.1.4.1.2. Yoklama.....	47

1.2.1.4.2. Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi.....	48
1.2.1.4.2.1. İşyerinde Yapılan Denetim.....	48
1.2.1.4.2.2. Dairede Yapılan Denetim.....	48
1.2.1.4.3. İncelemenin Kapsamına Göre Vergi Denetimi.....	49
1.2.1.4.3.1. Tam Vergi Denetimi.....	49
1.2.1.4.3.2. Kısmi Vergi Denetimi.....	49
1.2.1.4.3.3. Sınırlı Vergi Denetimi.....	50
1.2.1.4.4. Denetlenen ve Denetleyen İlişkileri Bakımından Vergi.....	50
Denetimi	
1.2.1.4.4.1. İç Denetim (Teftiş).....	50
1.2.1.4.4.2. Dış Denetim.....	51
1.2.1.5. Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı.....	52
1.2.1.5.1. Osmanlı Dönemindeki İdari Yapı.....	52
1.2.1.5.2. Cumhuriyet Dönemindeki İdari Yapı.....	53
1.2.1.5.3. Günümüzdeki İdari Yapı.....	54
1.2.1.5.3.1. Merkezi Vergi Denetim Birimleri.....	54
1.2.1.5.3.1.1.Maliye Müfettişleri.....	55
1.2.1.5.3.1.2. Hesap Uzmanları.....	56
1.2.1.5.3.1.3. Gelir Kontrolörleri.....	57
1.2.1.5.3.2. Mahalli Denetim Birimleri.....	57
1.2.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ve Etkinliğin Ölçülmesi.....	58
1.2.2.1. Etkinlik Kavramı.....	59
1.2.2.2. Ölçülebilirlik Kavramı.....	59

1.2.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi.....	61
1.2.2.3.1. Denetim Oranı.....	61
1.2.2.3.2. Denetim Elemanları.....	62
1.2.2.4. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Faktörler.....	63
1.2.2.4.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler.....	63
1.2.2.4.2. Vergi Mevzuatı.....	63
1.2.2.4.3. Denetim Elemanlarının Nitelikleri.....	64
1.2.2.4.4. Vergi Bilincinin Oluşturulmaması.....	65
1.2.2.4.5. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı.....	66
1.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttırıcı Önlemler.....	67
1.2.3.1. Hukuki Önlemler.....	67
1.2.3.1.1. Vergi Oranları Düşürülerek Verginin Tabana Yayılması.....	67
Sağlanmalı	
1.2.2.1.2. Cezalar Caydırıcı Olmalı.....	68
1.2.2.1.3. Bölge Teşkilatı Oluşturulmalı.....	69
1.2.3.2. İdari Önlemler.....	70
1.2.3.2.1. Personelin Niteliği Yükseltilmeli.....	70
1.2.3.2.2. Personelin Belli Konularda Uzmanlaşması Sağlanmalı.....	70
1.2.3.3. Denetimle İlgili Önlemler.....	71
1.2.3.3.1. Çalışma Metodu Geliştirilmeli.....	71
1.2.3.3.2. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Sağlanmalı.....	72
1.2.3.3.3. Belge Düzeni İçin Yoklama Faaliyetlerine Önem Verilmeli.....	72
1.2.3.3.4. Denetimler Bölge Düzeyinde Yapılmalı.....	73

1.2.3.3.5. Denetim Sektörel Bazda Yapılmalı.....	73
1.2.3.3.6. Teknolojik Gelişmelere Paralel Olarak Otomasyon.....	74
Hızlandırılmalı	
1.2.3.3.7. Denetim Elemanlarının Özlük Hakları İyileştirilmeli.....	74
1.2.3.3.8. Personel ve Sorunlarının Giderilmesi.....	75
1.2.3.3.9. Denetim Üretimden Tüketime Doğru Yapılmalı.....	75
1.2.3.3.10. Toplumda Vergi Bilinci ve Ahlakı Yerleştirilmeli.....	75

II. BÖLÜM

2. Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Denetimi.....	77
2.1. Avrupa Birliği Vergi Sistemi ve Vergi Yapısı.....	77
2.2. AB'ye Üye Ülkelerde Vergi Kaçakçılığı.....	80
2.2.1. AB'ye Üye Ülkelerde Vergi Kaçakçılığının Boyutu.....	81
2.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi İçin.....	86
Yapılan Çalışmalar	
2.2.3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bazı AB Ülkeleri Örnekleri.....	91
2.2.3.1. Fransa.....	92
2.2.3.2. Almanya.....	93
2.2.3.3. İtalya.....	94
2.2.3.4. İngiltere.....	94
2.2.3.5. Macaristan.....	95
2.2.3.6. Letonya.....	95
2.3. Avrupa Birliği'nde Vergi Denetimi.....	96
2.3.1. Avrupa Birliği Ülkeleri Denetim Uygulamaları.....	98

2.3.1.1. İtalya.....	98
2.3.1.2. Fransa.....	99
2.3.1.3. Almanya.....	101
2.3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetim Türleri.....	102
2.3.2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi İncelemesi.....	102
2.3.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim.....	104
2.3.2.3. Avrupa Birliği Ülkelerinde Dış Denetim.....	105
2.3.3. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir İdaresi.....	106
2.3.3.1. Almanya’da Gelir İdaresi.....	106
2.3.3.2. Fransa’da Gelir İdaresi.....	108
2.3.3.3. İtalya’da Gelir İdaresi.....	109
2.4. Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttırmada Gelir İdaresinin Yeniden.....	110
Yapılandırılması	
2.5. Türkiye – Avrupa Birliği İlişkilerinin Tarihsel Gelişimi.....	113
2.6. Türkiye’deki Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Denetiminin Avrupa Birliği.....	117
Ülkeleri İle Karşılaştırılması	
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	121
KAYNAKLAR.....	126

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü.....	24
Tablo 2. 2004 Yılı Denetim Sonuçları.....	25
Tablo 3. 2005 Yılı Denetim Sonuçları.....	26
Tablo 4. 2006-2007 Yılları Arası Denetim Sonuçları.....	26
Tablo 5. Yıllar İtibariyle Vergide Kayıt Dışılık Oranları.....	30
Tablo 6. Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı.....	55
Tablo 7. Maliye Bakanlığının Taşra Teşkilatı.....	58
Tablo 8. 2002-2006 Yılları Arası Matrah Farkları.....	60
Tablo 9. Mükelleflerin Denetlenme Oranları.....	61
Tablo 10. Denetim Elemanlarının Kadrolarının Oranları.....	62
Tablo 11. İnceleme Raporlarının 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	67
Tablo 12. AB’de Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	78
Tablo 13. AB’nde Toplam Vergi Gelirleri İçinde Bazı Vergi Türlerinin Payı.....	80
Tablo 14. AB Ülkeleri ve Türkiye’de Vergi Yükleri.....	82
Tablo 15. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü.....	83
Tablo 16. Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ya Oranı.....	84
Tablo 17. Kayıt Dışı Ekonominin Ortalama Tahmini Büyüklüğü.....	85
Tablo 18. AB’ de Kayıt Dışı Ekonomide Maliyetlerin Azaltılmasına İlişkin Önlemler..	89
Tablo 19. Bazı AB Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri.....	112

KISALTMALAR

- OECD:** Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Örgütü
- GSMH:** Gayri Safi Milli Hasıla
- ATO:** Ankara Ticaret Odası
- KADİM PROJESİ:** Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Projesi
- GİB:** Gelirler İdaresi Başkanlığı
- VEDOP II PROJESİ:** Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
- VUK:** Vergi Usul Kanunu
- KHK:** Kanun Hükmünde Kararname
- GSYİH:** Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
- OLAF:** Avrupa Hile İle Mücadele Birimi
- G-8:** Gelişmiş Sekiz Ülke
- FATF:** Finansal Eylem Görev Grubu
- IMF:** Uluslararası Para Fonu
- TÜİK:** Türkiye İstatistik Kurumu
- KDV:** Katma Değer Vergisi
- ÖTV:** Özel Tüketim Vergisi
- APEH:** Macaristan'da Vergi Otoritesi
- SECIT:** İtalya'da Vergi Müfettişleri Merkez Servisi
- DVNI:** Fransa'da Büyük Şirketlerin Denetiminde Sorumlu Kuruluş
- IIA:** Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
- COSO:** İç Kontrole İlişkin Standart ve Yaklaşımlar
- INTOSAI:** Uluslararası Sayıştaylar Birliği
- AET:** Avrupa Ekonomik Topluluğu

GİRİŞ

Kamu maliyesinin temel konularından birisi kamu gelirleridir. Sağlıklı kamu maliyesine sahip bir devlette, kamu gelirlerinin arasında en büyük kalemi vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Ülkemize baktığımızda, Osmanlı'nın duraklama döneminden günümüze yaşanan ciddi sorunlardan birinin vergi toplama ve vergilendirmede etkinlik ve adaletin sağlanamaması olduğu kolaylıkla görülebilmektedir. Ülkemizin gelişmiş ülkeler arasında yer alması ve yüksek refah seviyesine çıkabilmesi için en kısa zamanda ekonomik istikrarın sağlanması zorunludur. Ekonomik istikrarın sağlanabilmesi için kamu açıklarının kapatılması; bu bağlamda da vergi gelirlerinin artırılması gerekmektedir.

Ülkemizde vergi gelirlerinin istenilen düzeye ulaştırılamaması ve vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamamasının en önemli sebebi vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının büyük boyutlara ulaşması sadece ülkelerin ekonomisinde değil; ülkelerin sosyal, psikolojik siyasi yapılarında da sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır. Devletin egemenlik yetkisini kullanarak vergi koyması ve vergi alması geniş anlamda toplumda vergi düzeni kurması ve uygulaması ile vergi kaçaklarının önlenmesi bakımından bazı düzenlemelere gidilmesini gerektirmektedir.

Türk Vergi Sisteminde vergi kaçakçılığını önleyerek vergi gelirlerini artırmak için, ekonomik büyümeyi destekleyecek, vergi adaletini sağlayacak, vergi tabanını genişletecek, kayıt dışı ekonomiyi önleyecek, vergi mevzuatını basit, anlaşılması ve uygulanması kolay hale getirecek, Türkiye'yi uluslararası vergi rekabetinde üstün bir konuma getirecek yöntemlerden biri de vergi denetimidir. Vergi denetimi, vergi kaybını ve vergi kaçacağını önlemesi, caydırıcı olması yönüyle gerçekten etkili ve önemli bir unsurdur.

Çalışmamız, iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Türkiye'de vergi kaçakçılığı, vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorunu arasında bir ilişki kurulmaktadır. Bu bağlamda önce, vergi kaçakçılığı kavramı üzerinde durularak, vergi kaçakçılığının tanımı, vergi kaçakçılığının mali, ekonomik, hukuki, sosyal ve siyasal nedenleri ele alınmaktadır. Bunları takiben ise Türkiye'de vergi kaçakçılığının ortaya

çıkış biçimleri ile ulaşmış olduğu boyutlara yer verilmektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığını önlemede vergi mevzuatı ve vergi yönetimince alınması gereken önlemler üzerinde de durulmaktadır. Daha sonra ise, vergi denetimi kavramı içerisinde vergi denetiminin tanımı verilerek, amaçları, fonksiyonları, türleri gibi konulara yer verilmektedir. Bu bağlamda vergi denetiminin yapısı Osmanlı döneminden günümüzdeki idari yapıya incelenmektedir. Birinci bölümün sonunda ise vergi denetiminde etkinlik başlığı altında vergi denetiminde etkinlik ve ölçülmesi, vergi denetiminin etkinliğini belirleyen ve etkinliğini artırıcı önlemler incelenmeye çalışılmaktadır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde ise Avrupa Birliği'nde vergi kaçakçılığı ve vergi denetimi ile Türkiye ve Avrupa Birliği ülkeleri arasında ilişki kurulmaktadır. Buna göre; önce Avrupa Birliği'nin vergi sistemi ve vergi yapısı ele alınmaktadır. Daha sonra Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde vergi kaçakçılığı ile birlikte vergi kaçakçılığının boyutu istatistikî verilerle incelenmektedir. Ayrıca AB'nde vergi denetimi, bazı AB ülkeleri denetim uygulamaları, vergi denetim türleri ile gelir idareleri hakkında bilgilere de çalışmamızda yer verilmektedir. İkinci bölümün sonunda Türkiye – Avrupa Birliği ilişkilerinin dünden bugüne tarihsel gelişimi üzerinde durularak vergi kaçakçılığı ve vergi denetiminin Türkiye ve Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırılması yapılmaktadır.

Çalışmanın genel bir değerlendirilmesi ise sonuç kısmında yer almaktadır.

PROBLEM

Vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanında aynı zamanda vergilemenin doğrudan ve dolaylı bir şekilde etkin denetimine bağlıdır. Ülkemizde vergi denetiminin etkin olmayışı doğal olarak vergi kayıp ve kaçaklarının her geçen gün artması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi denetimini uygulama oranı AB'ye üye ülkelerde ve ülkemizde uygulanan politikalar doğrultusunda farklılık göstermektedir. AB sürecinde olan Türkiye'nin de vergi kaçakçılığını vergi denetimi ile önlemede diğer AB'ye üye ülkelerle birlikte tamamlayıcı mahiyette ortak mekanizmalar geliştirebilmesi gerekmektedir.

AMAÇ

Bu araştırmada; vergi denetimi ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının ve bildirimlerinin doğruluğunun sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca vergi denetimine etkinlik kazandırmakla birlikte kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması arasında ki ilişki de ele alınacaktır. Bu amaçların yanında AB'ne üye seçilmiş ülkelerde vergi denetim uygulamaları da karşılaştırılacaktır.

- Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Kavramı ve Türk Vergi Mevzuatı İçindeki Yeri
- Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı ve Etkinliği
- Türkiye'de Vergi Kaçakçılığını Önlemede Vergi Denetiminde Etkinlik ve Ölçülebilirlik
- AB'ye Seçilmiş Ülkelerde Vergi Kaçakçılığı, Vergi Denetimi ve Bazı AB Ülkeleri Vergi Denetimi Uygulamaları

ÖNEM

Modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri, vergilemenin, mükellefin vereceği bilgilere göre yani beyan usulüne göre yapılmasıdır. Beyana dayanan vergi tarhının başarılı olabilmesi, vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin zamanında, eksiksiz ve doğru olarak verilmesine bağlıdır. Vergi yükümlülerinin ödevlerini zamanında, doğru ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmedikleri, büyüyen ekonomiye paralel olarak gelişen ve büyüyen vergi idaresinin kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen

hüküm ve ilkelere uygun uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi ve saptanması zorunluluğu, denetime duyulan ihtiyacı sürekli olarak arttırmaktadır. Ayrıca bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için vergi kaçakçılığını caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekliliği aşikârdır.

SINIRLILIKLAR

Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği ile AB' ne üye ülkelerde ki vergi denetimi uygulamaları analizi bu çalışmanın alanını oluşturmaktadır.

TANIMLAR

Vergi, ülkenin kendi reel kaynaklarından sağlanan maliyeti oldukça düşük, risksiz bir finansman aracı olması yanı sıra, özellikle 1930'lardan bu yana devletin elinde, iktisadi ve sosyal hayata müdahaleyi sağlayan bir maliye politikası aracı olma özelliğine sahiptir. Vergiden beklenen bu fonksiyonların gerçekleşebilmesi, verginin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasına bağlıdır.

Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir. Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşunun yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik bir olaydır (Nadaroğlu, 1996: 279).

Vergi denetimi; ödenmesi gereken verginin, doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, vergi uygulaması yapanların ise, kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun, uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi ve saptanmasıdır (Irmak ve Bilen, 2007: 12).

Dolayısıyla vergi denetimi; vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilenerek en yüksek düzeyde vergi toplanması, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevine sahiptir.

I. BÖLÜM

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK SORUNU

Türkiye’de kamu harcamalarının, bütçe ve kamu iktisadi teşebbüsleri açıklarının, yeni kamu hizmetlerinin kurulmasının ve kamusal yatırımların yapılmasının, sosyal ve askeri harcamaların finansını sağlayan en büyük gelir kaynağı vergi gelirleridir (İlhan, 2007: 2). Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi, “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamda ki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere, gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır” (Nadaroğlu, 1996: 216-217).

Vergi, ülkenin kendi reel kaynaklarından sağlanan maliyeti oldukça düşük, risksiz bir finansman aracı olmasının yanı sıra, özellikle 1930’lardan bu yana devletin elinde, iktisadi ve sosyal hayata müdahaleyi sağlayan bir maliye politikası aracı olma özelliğine de sahiptir. Vergiden beklenen bu fonksiyonların gerçekleştirilmesi, verginin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasına bağlıdır.

Vergi sisteminin başarısı, vergi yasalarının iyi düzenlenmiş olmasının yanında aynı zamanda vergilemenin doğrudan veya dolaylı bir şekilde etkin denetimine bağlıdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve gelir idaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması, sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olur (Irmak ve Bilen, 2007: 11). Türkiye’de vergiye ilişkin yapılan birçok reforma karşılık Türk Vergi Sistemi bir türlü istenilen noktaya getirilememiştir. Vergi kaçırıcılar, vergisini kuruşu kuruşuna ödeyen mükelleflerin tepkisini çekerken, devlet de önemli miktarda gelir kaybına uğramaktadır (Akyol, 2003).

1.1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI KAVRAMI

Vergi; kaynağı milli gelir olup, devletin, kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden hükümlanlık gücüne dayanarak ve ödeme güçlerine göre tek taraflı, nihai ve zorunlu olarak aldığı paralardır (Eker, 2004: 117). Yani vergi; devlet, vatandaş ve vergi mükellefi arasındaki üçlü bir ilişkinin diğer bir deyişle karşılıklı alış verişin somutlaşmasıdır (Yetim, 1999: 138). Vergilerden etkin bir politika aracı olarak yararlanabilmekte ön koşul, vergi kaçakçılığı ile oluşabilecek kayıpların en aza indirilmesine bağlıdır. Hangi amaçla olursa olsun alınan vergi, bunu ödemek zorunda bulunan kişide verginin oluşturacağı yükten kurtulma arzusu yaratır. Burada vatandaşlara düşen en önemli görev; ağır vergi yükünden kurtulmak için vergi kaçakçılığından, vergiden kaçınma yollarından diğer bir ifade ile kayıt dışı ekonomiden uzak durmak ve vergilerini devletin belirlemiş olduğu doğrultuda ödemektir (<http://www.ymm.net/Yazilar/vergi.html>).

1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir hali olan vergi kaçakçılığı (Nadaroğlu, 1996: 278), genel olarak aynı anlamı veren farklı ifadeleri içeren tanımlamalarla ortaya konulmaktadır. Bu tanımlamalara yer vermeden önce vergiden kaçınma ve verginin reddinin, vergi kaçakçılığından tamamen farklı anlamlarda olduğunu vurgulamakta yarar vardır. Bunların birincisi olan yani vergiden kaçınma, “kişilerin kanunlara aykırı hareket etmeksizin vergili bir malı satın almaması veya vergili bir alanda ekonomik faaliyette bulunmaması şeklinde davranışlarda bulunmak suretiyle vergi vermemeyi istemeleridir” (Kaşkar, 1996: 57). Başka bir tanıma göre ise “vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek suretiyle vergi borcundan kurtulmasını ifade eder” denilmektedir (Eker, 2004: 181).

Verginin reddi olarak geçen fakat istisnai olarak rastlanılan bu olay, vergiye karşı toplumsal bir reaksiyonun ifadesidir. Bu reaksiyonun tipik örneği, Fransa’da 1954 yılında bir vergi grevine dönüşen Poujade hareketidir. Bu direniş, giderek kollektif bir eyleme dönüşmüş hatta bir vergi sorunu olmaktan çıkıp siyasal sonuçlar yaratan bir olay haline gelmiştir (Nadaroğlu, 1996: 282).

Vergi kaçakçılığı dar anlamı ile “ vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle, ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir” (Kıldış, 2000). Başka bir tanımla vergi kaçakçılığı, “İşletmenin ödeyeceği vergiyi azaltmaya imkân veren, vergi baskısına karşı vergi kanunlarına aykırı hareketlerdir” (Akarca ve Şafak, 2007).

Ayrıca; “Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergiye tabi olan geliri beyan dışı bırakmaları suretiyle meydana gelen ve suç teşkil eden bir kavram” (Alptürk, 2005: 163) olarak tanımlandığı gibi, “elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünü” (Türk, 1992: 5) olarak da tanımlanmaktadır.

1.1.1.1. Vergi Kaçakçılığının Türk Vergi Mevzuatı İçindeki Yeri

Vergi kayıp ve kaçağı temelde, ekonomik işlemlerin (alış-satış) resmi kayıtlara alınmaması ile kayıt dışı bırakılmasından, ekonomik faaliyette bulunan kişi ve kuruluşların vergi dairelerine kayıtlı bulunmamasından kaynaklanmaktadır (Altuğ, 1994: 359).

4008 sayılı Kanununun 13. maddesiyle 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde yapılan değişiklikle, kaçakçılık suçu "...mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi..." şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bir tarhiyat için kaçakçılık cezasının kesilebilmesi vergi ziyasında kasıt unsurunun bulunması şartına bağlanmıştır.

Yukarıda ifade edilen vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”.

(VUK.Md, 341).

Vergi ziyasında yapılan değişikliklere göre kaçakçılık suçunun kriterleri (V.U.K.md.359- Değişik: 4369 - 22.7.1998) aşağıda belirtilmiştir:

a) “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler”,

2) “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.) hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan on altı yaşından büyük işçiler için (*) (...) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez”.

b) “Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur. 371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz”.

(*) (...) içindeki "hüküm tarihinde" sözcükleri, Anayasa Mahkemesinin 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7.6.1999 gün ve E. 1999/10 - K. 1999/22 sayılı kararı ile iptal edilmiştir (Sertbulut, 2006: 50-51).

1.1.1.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Türkiye’de vergi kayıpları, devletin vergi kanunlarında isteyerek ya da istemeyerek yarattığı yasal boşluklardan yararlanılması nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen azalma sonucu kaybolan vergilerden oluşmaktadır (Gonca, 2005). Bunun yanında kayıt altına alınamayan ve gizli ekonomi denilen faaliyetlerden alınmayan vergiler de söz konusudur.

Genel olarak vergi kaçakçılığı; kamu açıklarının boyutlarının büyümesi ve süreklilik kazanması, vergi sisteminin etkinsizleşmesi ve kayıt dışı veya kuraldışı faaliyetlerin yoğunluk kazanması gibi vergi sistemimizde başlıca olumsuz etkilere sahip bir olgudur. Dolayısıyla verginin temel işlevleri vergi kaçakçılığının boyutlarının büyümesine koşut zayıflamaktadır. Diğer yandan vergisel normlar (vergi adaleti gibi) bu olgudan olumsuz yönde etkilenmektedir. Bunun sonucunda vergiye uyum azalmaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ekonomik, sosyal ve hukuki yapı üzerinde de çok olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Böylesi yıkıcı etkilere sahip vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi gerekmektedir. Bunu yapabilmek için ise öncelikle bu olguya neden olan faktörlerin bilinmesi gerekmektedir (Karabacak, 1997). Ülkemizde, büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kaçakçılığının nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı bozukluğu, vergi adaletinin sağlanamaması),
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, yasaların sık sık değişikliğe uğraması, istisna ve muafiyetlerin çokluğu, vergi cezalarındaki yetersizlik),
- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması etkinsizliği),
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

1.1.1.2.1. Mali Nedenler

Ülkemizde mali anlamda vergi kayıplarını oluşturan nedenlerin başında artan oranlı vergileme sistemlerinin bulunması gelmektedir. Çünkü enflasyon dönemlerinde yüksek gelirli olan mükellefler reel olmayan kazanç elde etmektedirler. Mükelleflerin

kazançlarında ki bu artış gelir vergisi tarifesinde bir üst dilim üzerinden vergi ödemelerini gerektirmektedir. Bu nedenden dolayı da mükellefler bulunduğundan daha üst bir dilime yükselmek için gelirlerini gizleme yoluna başvurmaktadırlar. Vergi tarifelerinin yüksek olması, vergi sistemimizin beyan esasına dayanması ancak beyan esasının etkinliğini sağlayacak belge düzeninin olmayışı, denetim mekanizmasının da tam olarak işlememesi mükelleflerin rahatlıkla vergi kaçırma ortama hazırlanmaktadır (Aygen, 2003: 30-37).

Ayrıca, vergi sistemimiz içerisinde gelir vergilerinin global olması, bir başka deyişle, her gelir unsurunun ayrı bir gelir vergisine bağlı olması, daha başka problemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu oluşumlar da vergi ödemek yerine vergiden kaçınma yolları üzerinde dikkatleri toplamaktadır (Özbilen, 2001: 6-7).

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta birçok 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. Laffer eğrisine göre vergi oranı sıfırken vergi hâsılatı da sıfırdır. Vergi oranı arttıkça vergi hâsılatı da artar ve maksimum bir noktaya ulaşır. O noktadan sonra vergi oranlarını arttırmak vergi gelirini arttırmaz. Vergi oranı %100'e çıktığında vergi hâsılatı yeniden sıfır olur. Bu noktada ekonomik birimlerin para kazanmak için çalışmalarını durdurduğu düşünülmektedir. Bu vergi baskısı karşısında ise 2 durum ortaya çıkmaktadır. Emek arzıyla ilgili durumda; çalışanlar artan vergi oranı karşısında vergiyi ödeyebilmek için daha fazla çalışmaktadır. Buna "gelir etkisi" denir. Vergi oranları belli bir düzeye ulaştıkça gelir etkisi yerini "ikame etkisi" ne bırakmakta yani emek boş zamanı tercih eder hale gelmektedir. Para ekonomisiyle ilgili durumda; vergilendirilebilir faaliyetlerden kaçış meydana gelmektedir. Bu durumda yüksek gelirliler daha az vergi ödemek için profesyonel faaliyetlerini azaltmakta veya hizmet takası durumu meydana gelmekte ya da vergi hileleri ve vergi kaçırma meydana gelmektedir

(http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/tr_kdisi_ekonomi_ggonca.htm).

Devletin uyguladığı yanlış ekonomik politikalar nedeniyle ortaya çıkan bütçe açıklarını kapatmak için vergi oranlarının artması ile taxflasyonun (aynı zaman

diliminde enflasyon ile yüksek oranlı vergilerin olması) ortaya çıkması, mükelleflerde sömürüldükleri hissine kapılmalarına neden olup aynı zamanda mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir (Topcu, 2005: 76). Bu da mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkinin bir sonucudur. Bu durum vergi matrahını erozyona uğratmakta ve gelir kaybına neden olmaktadır (Doğan, 2007).

1.1.1.2.2. Ekonomik Nedenler

Ekonomik istikrarsızlığın yaşandığı ülkemizde mükellefleri vergi kaçırmaya iten en önemli neden ekonomik faktördür. Vergi, kişilerin, kendi maddi varlıklarından, kazanç ve iratlarından, devlete karşılıksız olarak verdikleri maddi bir miktardır. Her ne kadar verilen vergilerin tekrar kişilere hizmet olarak geri döneceği kendilerine anlatılsa da vergi yükümlüsü verdiği miktar karşılığında ne aldığını somut olarak görmek istemektedir (eker, 1994: 13). Bir taraftan verginin karşılıksız olarak alınması, buna karşılık mükellefin, ödediği verginin miktarı ile benzer bir şekilde devletten bir hizmet beklemesi, diğer taraftan da bazı kesimlere muafiyet ve istisna uygulamaları ile vergi yükünün dengesiz olarak yansımaları vergi kaçakçılığına olan eğilimi arttırmaktadır (Kakar, 1996: 60-61). Bu nedenler ŗu şekilde sıralanabilir:

1.1.1.2.2.1. Enflasyondan Kaynaklanan Nedenler

Kayıt dışı ekonominin yoğun bir şekilde yaşadığı ülkelerde en önemli ekonomik sorunlardan birisi de enflasyondur. Çünkü enflasyon mükelleflerin fiktif karların vergilendirilmesi, (Kıldı, 2000) elde edilen gelirin enflasyon sonucu artarak yüksek oranlı vergi dilimlerine dahil olması ve yine enflasyon nedeniyle satın alma gücünde meydana gelen aınmadan dolayı mükellefler elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinden gizleme yoluna gitmektedirler (Acar ve Işık, 2003: 120). Bilindiği gibi, yüksek ve süregelen enflasyon, vergi sisteminde adaletsizliklere yol açmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin artışıyla birlikte nominal gelirleri artan ekonomik birimler, yüksek gelir dilimleri üzerinden vergilendirilmekte; bu sebeple, reel gelirleri artmadığı halde mükelleflerin ödemekle yükümlü olduğu vergi miktarı artmaktadır. Bu durum da vergi yönetiminin etkinsizliği ile birleşince vergi politikası, kendinden beklenen yatay ve dikey adaleti sağlama ve gelir dağılımını düzeltmek bir tarafa, gelir dağılımını

bozucu bir unsur olarak karşımıza çıkmakta ve enflasyondan kaynaklanan vergi adaletsizliği kayıt dışılığa teşvik unsuru oluşturmaktadır (Us, 2004: 11).

1.1.1.2.2. Gelir Dağılımından Kaynaklanan Nedenler

Gelir dağılımı açısından bakıldığında; gelirlerin kaynağı ile vergi kaçırma arasında pozitif bir ilişki olduğu ve bunun da vergi sisteminden kaynaklandığı çok açık bir şekilde ortadadır. Öyle ki yapılan bilimsel araştırmalar sonucunda, ücret gelirleri kaynakta vergilendirildiğinden vergi kaçırma olanağı olmamasına karşılık; avukat, doktor vb. serbest meslek sahiplerinin, vergilemeye esas teşkil eden milli gelir oranlarını, çeşitli harcama kalemlerini masraf olarak göstererek ya da fatura kesmeyerek kendi beyanına göre vermesi vergi kaçırma olanağını artırmaktadır (İlhan, 2007: 5).

Gelir dağılımındaki bu adaletsizlik, düşük gelir grubunun genişliği ve orta gelir grubu üyelerinin nispi olarak azlığı kayıt dışılığın nedenleri arasındadır. İktisadi kriz ve durgunluk dönemleri de kayıt dışılığa uygun bir zemin oluşturmaktadır. Böyle dönemlerde işsiz kitleler, kayıtlı ekonomide bulamadıkları istihdam imkânlarını kayıt dışı faaliyetlerde arayabilmektedir. Müteşebbisler ise kriz ve durgunluğun etkilerini minimuma indirmek ve özellikle istihdam ve üretim açısından esnek davranabilmek amacıyla kayıt dışı faaliyetlere yönelmektedirler (Acar ve Işık, 2003: 120).

1.1.1.2.3. Vergi Adaletinden Kaynaklanan Nedenler

Vergide adalet “ kamu hizmetlerinin finansmanı için alınan vergiler hakkaniyete uygun bir şekilde nasıl, kimlerden ve ne miktarda alınmalıdır” sorusunun açıklığa kavuşturulmasını amaç edinmektedir (Kaşkar, 1996: 64).

1982 Anayasası’na baktığımızda “ vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır ve herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” denilmektedir. Fakat uygulamalarda ise vergi yükü giderek adaletsiz bir şekilde dağılmaktadır. Vergi sistemindeki bu adaletsizlikler, kayıt dışı faaliyetlerin artmasına sebep olan bir diğer etkidir.

Stopaj usulünde vergilendirme, bir diğer deyişle kaynakta vergi alımı, servet beyanının kaldırılması ve menkul sermaye iratlarının beyana tâbi olmaktan çıkarılması gibi düzenlemeler, vergilemede adalet ilkesini zedelemekte ve kayıt dışılığa neden oluşturmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarının karmaşık olması ve vergi kanunlarında sıkça gerçekleşen değişiklikler, açıklık ve kesinlik ilkelerine engel teşkil etmektedir. Artan belirsizlik karşısında ise mükelleflerde vergiye karşı bir direnç oluşmaktadır. Bir tarafta karışık vergi mevzuatının varlığı, öte tarafta, eğitim düzeyinin düşüklüğüne bağlı olarak yeterince yaygınlaştırılmayan vergi bilinci, kayıt dışılığa sebep teşkil etmektedir (Us, 2004: 12).

1.1.1.2.3. Hukuki Nedenler

Her verginin kanuni dayanağı vardır. Ancak dayanağının olması o kanunu mükemmel kılmaz. Mükemmel olabilmesi yani kendisinden beklenen sonucun alınabilmesi için diğer faktörler (insan, teknoloji, zaman vb.) göz önüne alınmadığında, kanunun sorunsuz olması gerekmektedir. Oysa ülkemizde kayıt dışı ekonomi ve vergi kayıplarını asgariye indirecek radikal anlamda kanuni ve idari düzenlemeler ise bir türlü yapılamamaktadır (Akyol, 2003).

Vergi kaçakçılığının hukuki nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

1.1.1.2.3.1. Kanunların Basit ve Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değişikliğe Uğraması

Vergi kayıp ve kaçaklarının alt seviyelere çekilebilmesi için vergi mevzuatının ülkenin mali, sosyal, ekonomik ihtiyaçlarına cevap verebilecek; her bir mükellefin kolayca anlayabileceği bir yapı içinde düzenlenmesi gerekir. Vergi sistemimize baktığımızda sık sık çıkarılan yasalar, tebliğler vs. ile vergi sistemimiz içinden çıkılmaz karmaşık bir hale gelmiştir (Aygen, 2003: 37). Ayrıca son yıllarda yapılan geriye dönük düzenlemeler, mevzuattaki hızlı değişimler, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerini sarsmış ve mevzuatı adeta takip edilemez bir hale getirmiştir (<http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=545>). Yapılan bu sık değişiklikler hem mükelleflerin hem de vergi dairesi personelinin bu konudaki yükünü arttırmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine (non-compliance) katkıda bulunur. Bu itibarla kanunlar öncelikle sade olmalı ve vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılmamalıdır (Çelikkaya, 2002). Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler bu onların gönüllü uyum derecesini etkileyebilir. Kaldı ki, kanunların karmaşıklığı denetmenler ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle bir durumda bilgisiz ve yetersiz denetmenlerin düşük beyanı (non-compliance) ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşir. Bunun mükellefe yansması ise bazı gönüllü uyum davranışlarının cezalandırılması ve indirimden yararlanması gereken mükelleflerin indirimden yararlanamamasıdır (Çelikkaya, 2002).

1.1.1.2.3.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Devlet kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için gelir elde etmek zorundadır. Elde etmek istediği bu geliri mükelleflerden herhangi bir yaptırım olmaksızın alması ise çok zordur. Çünkü hiç kimse gelirinde bir azaltma meydana getiren vergiyi isteyerek devlete vermemektedir. Dolayısıyla devletin üzerine düşen görevleri yapabilmek için ihtiyacı olan vergiyi toplayabilmesi, mükelleflerin vergiyi ödememeleri durumunda uygulanacak olan cezaların etkinliğine bağlıdır. Vergi sistemimize baktığımızda vergi suç ve ceza sisteminde ceza adaletinden uzaklaşmıştır. Vergi ceza hukuku alanında yapılan düzenleme ve uygulamaların hukuka aykırılıklar içermesi, belirsizliğe, keyfiliğe, adaletsizliğe ve güvensizliğe yol açmaktadır (9.Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006: 28).

Türk Vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu bakımdan mükellefler tarafından verilen beyanın çok iyi incelenmesi gerekmektedir. Ancak ülkemizde, Nisan 2007 itibariyle vergi inceleme sayısı ile mükellef sayısı arasında bir kıyaslama yaptığımızda, vergi mükelleflerinin, yaklaşık % 2'sinin incelenebildiği sonucu ortaya çıkmaktadır (Kızılot, 2007).

Ayrıca cezalar da caydırıcılık etkisini kaybetmiştir. Cezaların etkisini kaybetmesinin nedenlerinden biri de uzlaşma müessesesinin varlığıdır. Uzlaşma müessesesine sıklıkla başvurulması da vergi kayıplarına neden olmaktadır. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, 01.01.1999 tarihinden itibaren vergi cezalarında uzlaşma uygulaması

kaldırılmışken, 14.08.1999 tarihli 23786 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4444 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, her nedense aynı tarihten itibaren geçerli olmak üzere vergi cezalarında uzlaşma müessesesinin tekrar uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Vergi cezalarında uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanılması, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de kayıt dışı faaliyetlere kaymasına, dolayısıyla vergi kaçakçılığının artmasına zemin hazırlamıştır (Sarılı, 2002: 41).

1.1.1.2.3.3. Vergi Afları

Yıllardan beri çıkarılan vergi afları, istisna ve muafiyetlerle vergi alacaklarının yeniden yapılandırılması olarak çıkarılan vergi barışı kanunu gibi devletin gelirini alamamasını sağlayan düzenlemeler ve vergi cezalarını ortadan kaldırma biçiminde uygulanan “uzlaşma” ve “tarhiyat öncesi uzlaşma” gibi uygulamalar gelirini devletten gizleyen kişi ve şirketler için, vergi kaçırmayı teşvik eden unsurlar olmuştur (Şilkan, 2006). Türkiye’de vergi idaresinde iyileştirme gerçekleştirilmeden, vergi sistemi değiştirilmeden yapılan vergi afları, son 40 yılda artış göstermiş ve özellikle 1980 yılından itibaren her üç yıla bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları çıkartılmıştır. Bu durum mükelleflerin, vergi aflarının devamlı olacağına karşı inancını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürerek mükelleflerin vergi ödemesini olumsuz yönde etkilemektedir. Bununla birlikte dürüst mükellefler, vergi affını vergi kaçakçıları için bir ödül olarak görüp kendilerinin sömürüldüğü hissiyle vergi uyumlarını azaltabileceklerdir (<http://www.idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>).

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 ihtiyacı gereğince vergi affı da çıkartabilir. (İlhan, 2007: 7-8).

Bu bağlamda 2003 yılında Vergi Barışı Kanunu uyarınca çıkartılan vergi affı sonrasında elde edilen toplam tahsilât miktarı beklentilerin de 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) .

1.1.1.2.4. İdari Nedenler

Vergi kaçakçılığının nedenlerinden birisi de idarenin yapısıdır. Ne kadar mükemmel vergi kanunları da konulsa, idarenin kanunları tam anlamıyla fiiliyata geçirecek yapıya sahip olmaması istenilen sonuca ulaşmada çok büyük bir engel teşkil etmektedir. Türk vergi sisteminde yıllardır birçok yenilik ve değişikliklere rağmen vergi idaremizin köklü değişikliklere uğramaması, bunun ekonomi ve mali yapı ile bütünleşmesine engel oluşturmaktadır. Türkiye’de öncelikli olarak “vergi idaresi reformu”na ihtiyaç vardır. Bu nedenle vergi sisteminin etkinliğini arttıracak, gerekiyorsa vergi oranlarının düşürülerek vergi tabanını yaygınlaştıracak, vergi kaçakçılığını önleyip kayıt dışı ekonomiyi mümkün olduğunca azaltacak bir dizi yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Ayrıca vergi dairelerinde modernizasyon sağlayarak etkinliği arttıracak, cezaların caydırıcı düzeylere getirilmesi ile vergi toplamayı sağlıklı hale getirecek ve vergi sistemi basitleştirilerek vergi vermeyi teşvik edecek köklü bir vergi reformu kaçınılmaz olmuştur (Saatci, 2007: 98). Bundan dolayı da ülkemizde, ekonomik yapı, vergi tekniği ve vergi psikolojisine ilişkin sosyopsikolojik şartları dikkate alarak mevcut amaçlarla optimum biçimde uyum sağlamış rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulmasının önemi büyüktür (Gökbunar, 1996: 10). Halen vergi hukukuna yönelik yorumlamalar, yasal değişiklikler veya garantili vergileme alanlarına yönelik genişletmeler ile vergi gelirleri arttırılmaya çalışılırken, ekonominin kayıt dışı bölümünün tespitine yönelik bilgi akışı ve bunu değerlendirecek sistem oluşturulmamıştır (Boy, 2002: 25). Bu durum uygulamaya yönelik en temel problem olarak karşımıza çıkmaktadır. İdari yapılanmada öteden beri var olan bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar da kayıt dışı çalışanların tespitini ve kayıt altına alınmasını zorlaştırmaktadır (Sıvacı, 2007: 54).

Vergi idaresi kendine düşen görevleri yerine getirmede yetersiz kalmaktadır. Bu durum vergi idaresinin personel ve örgüt yapısından, vergicilik hizmetlerinin yapılabilmesi için gerekli olan bir takım ihtiyaçların karşılanamamasından ve teknolojik olanakların yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu sorunlar vergi dairelerini

mükellefiyeti takip eden birimler olmaktan uzaklaştırarak, ancak beyanname kabul eden ve tahsil eden birimler haline dönüştürmüştür (Akyol, 2003).

Vergi idarelerinin de bu bağlamda verimli çalışma koşullarına ulaştırılmaları gerekmektedir. Bunun için gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak hazırlanan tasarinın yasalaşması sonucunda, taşra teşkilatında gelir birimleri; gerçek anlamda bağımsız hareket etme kabiliyetini kazanarak, vergi dışı birim ve makamların işlemleri geciktirici, engelleyici müdahalelerden kurtulacak ve vergi kanunlarını, daha özerk ve hızlı uygulama imkânına kavuşturulması sağlanabilecektir (<http://www.memurlar.net/haber/16500/>).

Vergi idaresinin etkin bir yapıya kavuşturulmaması, vergi istihbarat birimlerinin yetersizliği, vergileme sürecinin her aşamasında vergi idaresi - mükellef ilişkilerinde kopukluk ve yetersizlik olması, vergi idaresinde personel ücretlerinin yetersizliği, personelin atama-yükselme ve değerlendirilmesinde objektif ölçütlerin kullanılmaması, vergi idaresinin yeni teknoloji olanaklarından yeterince yararlanamaması ülkemizdeki vergi idaresinin mevcut sorunlarından bazılarıdır. Kendi içindeki sorunlar nedeniyle etkin olarak çalışmayan vergi idaresi, üstüne düşen görevi tam anlamıyla yapamayınca kayıt dışına çıkış da artar. Vergi idaresi; görevlerini vergilerin toplanmasının sonrasında olduğu kadar, vergi öncesi aşamada da yerine getirmelidir (http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/tr_kdisi_ekonomi_ggonca.htm).

1.1.1.2.5. Sosyal Nedenler

Mükellefin vergi karşısında ki davranışını belirleyen ve vergiye karşı direnişini azaltmada önemli rol oynayan faktör, vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı, “mükellefin vergiyi manevi bir disiplinin etkisi altında, bir görev ve borç olarak kabul etmesi” anlamına gelmektedir. Bu düşünceye sahip yükümlünün vergi karşısında olumsuz bir davranış göstermeden ve onu dini bir vecibeyi yerine getirircesine ödemesi, vergi ahlakının önemini göstermektedir (Kaşkar, 1996: 75).

Dünyanın hiçbir yerinde gelir elde eden kişiler, bu gelirlerinin önemli bir kısmını devlete vergi olarak ödemek istemezler. Vergi ödemenin satın alma güçlerini azaltacağını düşündüklerinden vergi ödemeye karşı isteksiz davranırlar. Bu durumu en

aza indirebilmek için, verginin aslında kamu hizmetinin bir karşılığı olduğunun, vergiler ödenmediği takdirde, kamu harcamalarının enflasyonist etkiler doğuran borçlanma ile karşılanacağı ve bedelin er geç yine kendilerince ödeneceğinin mükelleflere iyi anlatılması büyük önem taşımaktadır.

Toplanan vergilerin verimli alanlarda kullanılmaması, israfa varan kamu harcamaları, devlet kadrolarının popülist nedenlerle aşırı şişirilmesi gibi faktörler mükelleflerin devlete olan güvenini sarsmakta ve vergi ödememe yoluna gitmelerine ortam hazırlamaktadır (Acar ve Işık, 2003: 122).

Türkiye’de sosyal bilincin doğru bir şekilde gelişmemesinin en önemli nedenlerinden biri de kronikleşmiş bir sorun olan kamu yönetiminde saydamlığın sağlanamaması ve bununla birlikte vatandaşlarla devlet arasında bir güven eksikliğinin var olmasıdır. Vatandaşların devlet harcamalarına bakış açısı vergiye karşı bir dirence neden olabilmektedir. Eğer toplumda toplanan vergilerin başka yerlere harcandığına ilişkin genel bir inanç oluşmuşsa, mükellefin vergiye karşı direnci artmaktadır. Zaman zaman kamuoyuna da yansıyan kamu ihalelerinde yolsuzluk, hayali ihracat, örtülü ödenek tartışmaları vatandaşların ödediği vergilerin harcandığı yerler konusundaki kuşularını arttırıcı niteliktedir. Bu tür gelişmeler de kayıt dışı sektöre kayma eğilimlerini arttırmaktadır (Sıvacı, 2007: 54).

Ayrıca; ekonomik istikrarsızlık ve geleceğe yönelik belirsizlikler ile bunları telafi etmeye yönelik olarak kurulan sosyal adalet sisteminin yetersizliği, kişileri vergi ödeyebilecek güçte olmalarına karşılık, bu kaynağı ileride ortaya çıkabilecek sıkıntılı dönemlerde kullanmak üzere ihtiyat olarak ayırmaya itebilmektedir (Çiloğlu, 1998: 72). Bu durumda gelir dağılımının da adaletsiz olduğunu göz önüne aldığımızda düşük gelir gruplarında gerekli ihtiyaçların giderilmesi vergiden daha önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Türk Vergi Sistemi: Sorunlar – Çözüm Önerileri, 2002: 108).

1.1.1.2.6.Siyasi ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan 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 dönemlerinde mükelleflerin beklentileri başlamaktadır. Her şeye yeniden başlanacak havası verilen projelerin çokluğu, ciddi ve istikrarlı vergi politikası olmadığı izlenimini uyandırdığından, yükümlüler kendi kararlarıyla kişisel çıkarlarını korumaya yönelmektedirler (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 61).

Siyasetçilerin yeniden seçilmelerini garantiye almaya yönelik oy kaygısı taşımaları, oy potansiyeli yüksek seçmen kitlelerini zor duruma sokacak uygulamalardan kaçınmalarına, söz konusu kesimlerin kayıt dışı faaliyetlerinin bir kısmını görmezden gelmelerine neden olabilmektedir. Örneğin, ortalama seçmenin küçük çiftçi ve küçük esnaf olduğu Türkiye gibi ülkelerde kayıt dışı ekonomiyle mücadelenin siyasal faturası ağır olabilir (Acar ve Işık, 2003: 122).

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 (Kıldış, 2000).

Özellikle ülkemizde gelenekleşen af uygulamaları, dürüst mükellefleri olumsuz etkileyerek, devleti aldatanlara bir ayrıcalık olarak algılanır hale gelmiştir. Dolayısıyla dürüstlükten zarar gördüğünü ya da dürüstlüğün bir getirisi olmadığını düşünen bir

mükellef kitlesinin oluştuğu ve bu kitlenin vergiye uyumlarının imkânsız hale geldiği belirtilebilmektedir. Belirtilen bu mükellef kitlesinin gelecekteki uygulamalarını gözden geçirmek durumuna geldiği ve yeni aflarla ilgili beklentilerin hiç sona ermediği, dolayısıyla vergi kaçaklarının arttığı ve bu durumun vergi gelirlerinde artışı, mükelleflerin vergiye uyumlarını engellediği görülmektedir. Ülkemizde zaten siyasi araç haline gelmiş olan vergi afları, beklenen sosyal faydaları da gerçekleştirilmekten uzaklaşmıştır

(http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_14.pdf).

1.1.2. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Ortaya Çıkış Biçimleri ve Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Boyutu

Vergi kayıp ve kaçakları çeşitli şekillerde ortaya çıksa da, netice itibariyle devletin hazinesine intikal etmeyen vergi kayıplarıdır. Bu kayıplar genel olarak ele alınması açısından vergi kaçağı, vazgeçilen vergi ve kayıt dışı ekonomi olarak üç başlık altında incelenebilir.

1.1.2.1. Vergi Kaçağı

Vergi kaçağı, vergi konusu olması gereken bir faaliyet ya da kaynağın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırma saikıyla vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılmasına yönelik tüm faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir. Daha açık bir ifade ile parasal işlemler arasında, kendi hesabına çalışma sonucu edinilen veya yasal olan mal ve hizmet üretimi karşılığı elde edilen gelirlerin gösterilmemesi; parasal olmayan işlemlerde ise yasal hizmet ve malların el değiştirilmesinin beyan edilmemesi vergi kaçağı olarak tanımlanmaktadır (Ercan, 2006: 6-7).

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur. Ancak, son zamanlara kadar yeterince önemsenmemiştir. Bununla beraber, kamu açıklarının boyutlarının büyümesi ve süreklilik kazanması, vergi siteminin etkisizleşmesi ve kayıt dışı veya kuraldışı faaliyetlerin yoğunluk kazanması; vergi kaçakçılığına gösterilen ilgide önemli artışlara

neden olmuştur (Karabacak, 1997). Vergi kaçakçılığı, ticari ve ekonomik yaşamda ki değişmelere paralel olarak yeni boyutlar kazanmıştır. Türkiye' deki vergi kayıp ve kaçakları aşağıda yer alan şekillerde ortaya çıkmaktadır:

- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defterler ve kâğıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek,

- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek ve bunları bilerek kullanmak,

- Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak,

- Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak,

- Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

- Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir) (VUK 4008 sayılı yasa ile değişen 344 no'lu md).

- Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançtan ile ilgili faaliyetlerinin, vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılması,

- Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olarak noksan bildirimde bulunulmasıdır.

1.1.2.2. Vazgeçilen Vergi (Kaybı)

Vergi idaresinin, "devletin gelirleri ile ilgili yasaları düzenleme" işlevini etkin bir şekilde yerine getirememesi, vergi kanunlarında bir takım boşlukların kalmasına sebep olabilmektedir. Vergi kanunlarının birbirleriyle koordineli bir şekilde tüm gelir, servet

ve harcama unsurlarını kapsayacak şekilde hazırlanmamış olması, bazı faaliyet ya da unsurların vergileme alanı dışında kalmasına sebep olur ki, bu da vergi kaybı doğurur (Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı, 2006: 176).

Vergi kayıpları; vergi kanunlarının mükellefiyet kapsamına alındığı alan, ölçü ve sınırlar içine girmeyecek biçimde faaliyetlerin yürütülmesiyle veya mükellefiyet tesis olursa bile, ilişkilerin belirtilen çerçevede içerisinde kalan vergiden muaf ve müstesna kimselerle yürütülmesiyle veya faaliyetlerin bir kısmının kayıtlara intikal ettirilmemesi ile gerçek dışı belge düzenlemek ya da vergi memurunun hatası şeklinde ortaya çıkmaktadır (Aydın ve Lodos, 2007: 160).

Mükelleflerin vergiye karşı dirençleri farklı biçimlerde olmaktadır. Mükellefler; vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek veya daha az vergili faaliyetleri seçmek suretiyle vergi borcundan kurtulma veya azaltma (vergiden kaçınma) (Akarca ve Şafak, 2007) şeklinde olabileceği gibi vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle de (vergi kaçakçılığı) vergiye karşı direnç gösterirler (Gümüş, 2006: 210). Bu durumda vergi kaybı da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma şeklinde ortaya çıkar.

1.1.2.3. Kayıt Dışı Ekonomi

Devlet bütçemizin son yıllarda iyiden iyiye açık vermeye başlaması ile dolaylı toplanan vergilerin direkt olarak alınan vergilerden daha fazla olmaya başlaması, verginin toplanamaz hale geldiğini ve vatandaşta da vergiye karşı bir direncin olduğunu göstermektedir.

Özellikle son zamanlarda “kayıt dışı ekonomi” adı verilen “kara paranın” alabildiğine yaygınlaşması ve büyümesi, ülkemizin en ciddi problemlerinden birinin “vergi problemi” olduğunu ortaya çıkarmaktadır (Güçlü, 1998: 9).

“Resmi kayıtlarda veya milli gelir hesaplarında yer almayan, yasal ya da yasa dışı olarak elde edilip kamu kurumlarının kısmen ya da tamamen bilgisi dışında bırakılan ekonomik faaliyetler” (Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, 2006) olarak adlandırılan

kayıt dışı ekonomi, Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan diğer bir unsurdur.

Gizli veya kayıt dışı ekonomik faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı, haksız olarak muafiyetlerden ve istisnalardan ya da sübvansiyonlardan faydalanma, terörizm, haraç alma, organize suçlar, sigortasız çalışma, sigortasız adam çalıştırma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, tefecilik, çek ve senet tahsilâtı, bireyin organlarını satması veya yasa dışı olarak organ ticareti yapılması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi; çiftçilerin ürettiğinden tohumluk ve geçimlik olarak ayırdığı kısım, komşuya yardım, ev kadınının kendi çocuğuna bakması, ev işlerinin yapılması ve aile içi ekonomik üretim gibi yasal faaliyetleri de kapsayabilir (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 45-46). Kayıt altına alınamayan bu faaliyetler de vergi kayıp ve kaçakları oluşturan bir diğer unsur olarak varlığını devam ettirmektedir.

1.1.3. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Boyutu

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının son yıllarda çok büyük boyutlara ulaştığı herkes tarafından bilinmektedir. Günümüzde dünyadaki kayıt dışı sektörün büyüklüğü 3 trilyon dolar olarak tahmin edilmektedir. Gelişmiş ülkelerde ise kayıt dışı ekonomi, Gayri Safi Milli Hasıla' nın % 10-15'i civarındadır. Türkiye, kayıt dışı ekonomide en kötü ülkeler olan Nijerya, Mısır ve Tunus'un (% 68-76) hemen ardından gelmektedir (Özfidan, 2006). Bunun nedenleri; yukarıda ele alındığı gibi mükelleflerden, idarenin yapısından, kanunlardan ve siyasilerin oy kaygısı sebebiyle kendilerini destekleyenlere vermiş oldukları tavizlerden kaynaklanmaktadır.

Vergilerde kayıp ve kaçağın artması, kamusal finansmanın en önemli doğal unsuru olan vergi gelirlerinde önemli azalmalara neden olmakta ve sonuçta kamu ekonomisi zora sokulmaktadır (Dikeç, 2005: 17). Gelir idaresinin bilgisi alanı dışına çıkarılan ve ekonomik faaliyetlerin sonucu olan vergi kayıp ve kaçaklarının ölçülebilmesi pek kolay olmamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığını tam ve doğrudan hesaplamak mümkün değildir. Bununla birlikte vergi kaçakçılığının tahminine ilişkin olarak kullanılan pek çok yöntem mevcuttur.

Ancak burada vergi kaçakçılığının boyutlarını;

- Vergi yükünden hareketle yapılan hesaplama,
- Vergi incelemelerinden hareketle yapılan hesaplama,
- Milli gelir verilerinden hareketle yapılan hesaplama olarak ele alacağız.

Birinci yöntemde vergi kaçakçılığının boyutları ölçülürken, Türkiye’de ki mevcut vergi yükünden hareket edilmektedir. Vergi yükü, kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonominin önemli bir unsurudur (www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=209). Bu gösterge ile bir ülke ekonomisinde kaynakların ne kadarlık kısmının, devlet tarafından vergi veya diğer isimler altında alındığı ifade edilir (9. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006: 6).

Vergi yükü, OECD ülkelerinde istikrarlı bir artış göstermektedir. OECD toplamında 1975 yılında milli hâsılının yüzde 30,3 olan vergi yükü, 2003 yılına gelindiğinde yüzde 36,3’e kadar yükselmiştir. Bu artış en belirgin olarak Avrupa bölgesinde hissedilmektedir. Vergi yükü, OECD üyesi Avrupa ülkelerinde 1975 yılında yüzde 32,1 iken, 2003 yılına gelindiğinde yüzde 38,9’a; AB-15 ülkelerinde aynı dönemler itibariyle yüzde 33,1’den 40,5’e yükselmiştir*. Gelişmiş ülkelerde vergi yükü artışının temel nedeni refah devletinin finansmanı olurken, gelişmekte olan ülkelerde kronik kamu açıkları vergi yükünün artmasına yol açmıştır.

Tablo 1

OECD Ülkelerinde Vergi Yükü (Sosyal Güvenlik Dâhil / Hariç)

Ülkeler	Sosyal Güvenlik Dâhil	Sosyal Güvenlik Hariç
OECD Ortalaması	36.3	26.8
OECD Avrupa	38.9	27.7
OECD Amerika	26.1	21.1
AB 15	40.5	28.9
Türkiye	32.8	25.9

Kaynak: Revenu Statistics 1965-2004, OECD, Paris 2005

* Raporun bu bölümünde (ve genel olarak tümünde) uluslararası vergi istatistikleri ve analizinde OECD tarafından yayınlanan Revenue Statistics (1965-2004) isimli yayın kullanılmıştır (9. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006: 6).

Vergi kaçakçılığının boyutlarının ölçülmesinde bir başka yol da vergi inceleme sonuçlarını genelleştirmek şeklindedir. Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin 2004, 2005, 2006 ve 2007 yılları denetim sonuçları aşağıda ki tablolarda gösterilmektedir:

Buna göre; bulunan matrah farkı oranı incelenen matraha göre % 200'leri aşmıştır. Bu oranın 2004 yılında % 85 olduğu düşünüldüğünde kaçak oranının bir önceki yıla göre % 40'tan fazla arttığı; 2006 ve 2007 yıllarında ise % 95 ten fazla arttığı görülmektedir. Vergi Denetmenleri inceleme grupları arasında toplam incelemelerin ortalama % 90'ını gerçekleştirmektedirler. Bu yüzden bu yöntemle yapılan ölçme de tamamıyla güvenilirlikten uzak olabilmektedir.

Tablo 2
2004 Yılı Denetim Sonuçları

Denetim Gruplarının İnceleme Sayıları (1 Milyon TL)				
Denetim Birimi	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	İncelenen Matrah, Kaçırılan Matrah Farkı Oranı
Vergi Denetmenleri	50.292-% 91	11.198.767.276	2.836.615.496	%25
Hesap Uzmanları	2.494-%5	6.139.712.986	8.999.706.865	%147
Gelirler Kontrolörleri	2.251-%4	3.360.258.119	5.713.052.507	%170
Maliye Müfettişleri	219-%0,4	19.154.936	15.350.867	%80
Toplam	55.256-%100	20.617.893.317	17.564.725.735	%85

Kaynak: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 19.

Tablo 3
2005 Yılı Denetim Sonuçları

Denetim Gruplarının İnceleme Sayıları (1 YTL)					
Denetim Birimi	İnceleme Sayısı	Denetim Elemanı Başına Düşen İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	İncelenen Matrah, Kaçırılan Matrah Farkı Oranı
Vergi Denetmenleri	50.700 % 88	50.700/2.752 18,42	13.557.005.952	2.724.562.900	%20
Gelirler Kontrolörleri	3.943 % 7	3.943/315 12,51	9.748.973.841	30.233.862.613	%310
Hesap Uzmanları	3.078 % 5	3.078/282 13,14	8.513.856.830	5.592.837.186	%65
Maliye Müfettişleri	47 0,0008	47/104 0,45	3.630.946	4.640.211	%127
Toplam	57.768 % 100	57.768/3.453 16,72	31.823.467.569	38.555.902.910	%121

Kaynak: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 19.

Tablo 4
2006-2007 Yılları Arası Denetim Sonuçları

Ocak-Ekim 2006 (1 YTL)			Ocak- Ekim 2007 (1 YTL)				
Matrah Farkı	Vergi Farkı	Kesilmesi İstenen Ceza	Matrah Farkı	Vergi Farkı	Kesilmesi İstenen Vergi Cezası	Matrah Farkı Artış Oranı	Vergi Farkı Artış Oranı
15.583.307,00	2.410.961,00	6.458.631,00	30.558.679,00	8.941.667,00	22.932.315,00	% 96	%270

Kaynak: [http://www.sakaryavdb.gov.tr/duyurular2.asp?duyuruno=11,\(06/12/2007\)](http://www.sakaryavdb.gov.tr/duyurular2.asp?duyuruno=11,(06/12/2007)).

Türkiye’de ki vergi kaçaklarının boyutlarının ölçümünde ki son yaklaşımda ise, milli gelir verileri esas alınmaktadır. Bu yöntemde, GSMH hesaplamasında kullanılabilen ve kayıt dışı ekonomi için göstere olabilecek her türlü veriden yararlanılmaktadır. Üretime, gelire, harcamaya ve istihdama ilişkin veriler birlikte kullanılmaktadır. GSMH hesaplamasında üretim, gelir ve harcama yöntemlerinden birisinden yararlanılabildiği gibi, bazı ülkelerde birden fazla yöntem birlikte kullanılabilir. Normal olarak bu üç yöntemin kullanılması durumunda, aynı sonuçlara ulaşılması gerekir. Ancak kayıt dışı ekonominin varlığı, farklı yöntemlerle ulaşılan sonuçların farklılaşmasına yol açmaktadır. 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 yaklaşım da sağlıklı sonuç vermeyebilir (Ekonomi-Kayıt Dışı Ekonomi, 2006).

1.1.3.1. Vergi Kaçakçılığında

Ülkemizde ki vergi kaçakçılığının boyutlarının tam olarak ölçülmesi oldukça güçtür. Çünkü, Türkiye’de ölçümlerde kullanılan veriler tam anlamı ile gerçekleri yansıtmamakta ve çeşitli nedenlerden dolayı da hata payı olabilmektedir. Fakat bununla beraber, hesaplamada ki yanılma paylarının da dikkate alınması durumunda, vergi kaybı ile ilgili rakamlar yine de büyük boyutlara ulaşmış bulunmaktadır (Kaşkar, 1996: 87).

Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının 2006 vergi denetimlerinde, incelemeye alınan mükelleflerin 'kazandıkları her 2 YTL'nin 1 YTL'sini devletten kaçırdığı' saptanmıştır. Bunun sonucunda devlet dolaylı vergilere yüklenerek vatandaşa ağır vergi yükü bırakmaktadır. Maliye Bakanlığı'ndan alınan bilgilere göre, hesap uzmanları, müfettişler, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi dairesi müdürlükleri, geçen yıl 110 bin 442 kişi ve kuruluş nezdinde vergi incelemesi yapmıştır. Bu incelemelerin 67 bin 282'sini vergi denetmenleri, 34 bin 391'ini vergi dairesi müdürleri, 5 bin 265'ini hesap uzmanları, 3 bin 414'ünü gelirler kontrolörleri gerçekleştirmiş; incelemelerde, mükelleflerin devlete 46 milyar 796 milyon YTL kazanç bildirdiği ve kendilerine de bu gelir üzerinden vergi tahakkuk ettirildiği belirlenmiştir. Buna karşılık söz konusu mükelleflerin 47 milyar 419 milyon YTL tutarında geliri ise gizleyerek, milyarlarca YTL tutarında vergi kaçırdığı; gelirler kontrolörleri, denetimler sırasında 19,8 milyar YTL'lik beyana karşılık, 37,2 milyar YTL'nin devletten saklandığını ortaya çıkarmış; böylece kontrolörlerin incelemelerinde tespit edilen kaçak oranı % 65.3'ü bulduğu belirlenmiştir. 13 milyar 635 milyon YTL'lik matrah inceleyen vergi denetmenleri de 4 milyar 212 milyon YTL'nin kaçırıldığını saptarken, hesap uzmanlarında ise incelenen matrah 12,4 milyar YTL, bulunan matrah farkı da 5,8 milyar YTL olduğu saptanmıştır

(<http://arsiv.sabah.com.tr/2007/05/03/haber,3EEBA8AFAC54453886382E5CCDBFCF52.html>).

1.1.3.2. Kayıt Dışı Ekonomide

Son zamanlarda vergi gündemine kayıt altına alınamayan, dolayısıyla da vergi geliri elde edilemeyen faaliyetler olarak giren kayıt dışı ekonomi uzmanlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmaktadır. 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 (Sarılı, 2002: 32). Başka bir tanıma göre kayıt dışı ekonomi, “kayıtlarda gözükmeyen, ölçülemeyen, vergilendirilmeyen yasal ya da yasadışı gelir yaratıcı ekonomik faaliyetler şeklinde tanımlanabilir” (Işık ve Acar, 2003: 119).

Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünü şeklinde tanımlanabilir (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 45).

Ayrıca; kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, kayıp ekonomi, gözlenemeyen ekonomi, vergi dışı ekonomi ve benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; “Gayri Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü”dür (Çiloğlu, 1998: 67).

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi son yirmi yıl içinde önemli ölçüde dikkati çeken bir konu olmuştur. Bilindiği veya adından da anlaşılacağı gibi kayıt dışı ekonomi etki, oluşum ve sonuçları itibariyle iktisadi bir anlam ve değeri olduğu halde kayıtlarda yer almayan ve bu nedenle de çeşitli sonuçları bulunan faaliyetleri ifade etmekte ve ekonominin denetim izlenme ve yönlendirilmesinde ciddi bir belirsizlikler seti oluşturmaktadır (Gümüş, 2000: 63-70) ve bu alanda rakamsal boyutların ortaya konulabilmesi için bazı ölçüm tekniklerinden yararlanılması gerekmektedir. Bunlar doğrudan ve dolaylı ölçme yöntemleridir.

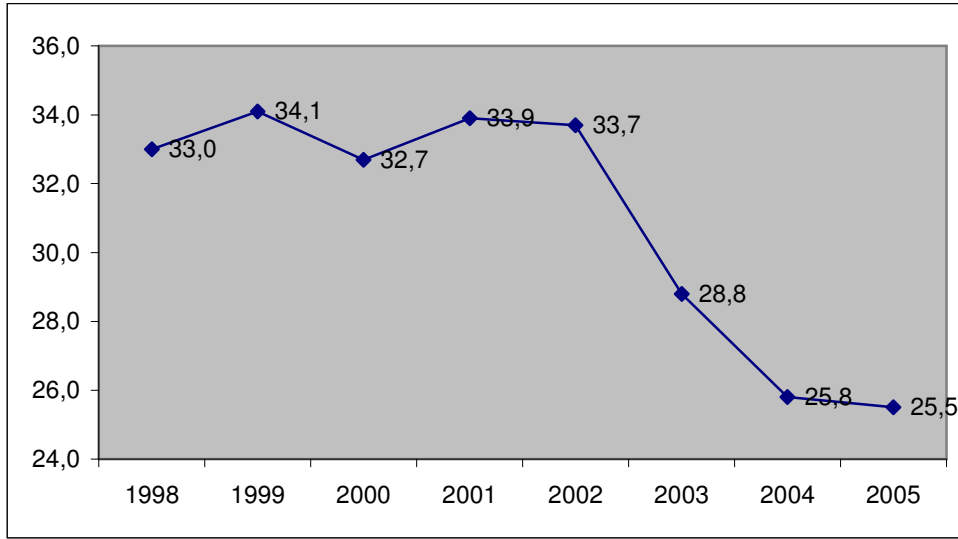
Doğrudan ölçme yönteminde; anket çalışması yapılarak kayıt dışı ekonominin büyüklüğü tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Yapılan anketlerde, kişi ve kuruluşlara kayıt dışı faaliyette bulunup bulunmadıkları, ya da faaliyetlerinin ne kadarını kayıtlara

yansıtmadıkları sorularak, kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün hesaplanabilmesi için gerekli veriler toplanır (Sarılı, 2002: 35).

Dolaylı ölçme yöntemlerinde ise; Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) büyüklüklerinin karşılaştırılması, istihdam yaklaşımı, vergi inceleme yoluyla kayıt dışı ekonominin tespiti ve parasalcı yaklaşım olarak uygulanmaktadır.

Ankara Ticaret Odası (ATO)'nın hazırladığı “Kayıt Dışı 2007” raporuna göre kayıt dışı ekonominin Türkiye'deki boyutuyla ilgili olarak, hesaplama yöntemine göre araştırmacılar GSMH'nin % 2'siyle % 137'si arasında değişen oranlarda ve birbirinden çok farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Başbakan Recep Tayyip Erdoğan imzasıyla, 4 Ekim 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele (KADİM) Projesi'yle ilgili genelgede (2006/28) Türkiye'de kayıt dışı ekonominin GSMH'nin % 50'sinden fazla olduğu tahminine yer verilmiştir. Bazı uluslararası araştırmalarda ise Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin GSMH'ye oranı % 32-34 oranları arasında hesaplanmaktadır. Türkiye'de devlet son yıllarda GSMH'nin % 25'i oranında vergi tahsilatı yapmakta olup, kayıt dışı ekonominin GSMH'ye oranı % 30 kabul edilirse, 2006 yılında bu nedenle devletin alamadığı vergi 30.3 milyar YTL düzeyinde hesaplanmaktadır. 2006 yılında kayıt dışı istihdam nedeniyle uğranan prim kaybı ise 17 milyar YTL civarında bulunmaktadır. Devlet 2007 yılında 158 milyar YTL vergi toplamayı amaçlamaktadır. % 30'luk kayıt dışı ekonomi nedeniyle toplanamayacak vergi ise 32 milyar YTL olarak tahmin edilmekte, bununla birlikte 2007 yılında devletin kayıt dışı çalışmadan kaynaklanacak, 18.5 milyar YTL'lik prim (SSK, Bağ-Kur ve İşsizlik Sigortası Fonu) eklendiğinde toplam yıllık vergi ve prim kaybı 50.5 milyar YTL'ye ulaşmaktadır (Ankara Ticaret Odası Kayıt Dışı 2007 Raporu, 2007).

Tablo 5
Yıllar İtibariyle Vergide Kayıt Dışılık Oranları (%)



Kaynak: Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, (01.06.2007).

Maliye Bakanlığınca yapılan kayıt dışı ekonomi ile mücadele çalışmaları sonucunda, vergi oranlarında ki indirimlere rağmen yine vergi gelirlerinde düzenli olarak artış sağlandığı saptanmıştır. Bu anlamda Tablo'5 e baktığımızda 1998 yılında kayıt dışılık oranı % 33 iken 1999 yılında % 34.1'e çıkmıştır. 2004 yılında bu oran % 25,8'lere inerken 2005 yılında ise % 25.5'e düşürülmüştür.

1.1.4. Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Mevzuatı ve Vergi Yönetiminde Alınması Gereken Önlemler

Türkiye'de büyük boyutlara ulaşan vergi kaçakçılığının önlenmesinde en önemli rolü vergi yönetimi, denetim mekanizmaları ve mevzuatı düzenleyen ve uygulayan kişiler üstlenmektedir. Bugün Türkiye'de vergi yönetiminin etkin olmadığı, denetim mekanizmalarının iyi işlemediği, mevzuatın zor ve çok karmaşık olduğu görülmektedir. Aşağıda vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi mevzuatı ve vergi yönetimince yapılması gerekenler açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.4.1. Vergi Mevzuatında Yapılması Gerekenler

Bir ülkede uygulanan vergi sistemi ne kadar zor, karmaşık ve içinden çıkılmaz bir durumda ise o ülkede ortaya çıkan vergi kaçaklarını önlemek de o kadar zordur. Mükellefler zaten vergi ödememeye meyillidirler. Bir de mevzuatın yeterince açık olmaması onların vergiye karşı daha fazla direnç göstermelerine neden olmaktadır (Aygen, 2003: 99). Bu durumda vergi mevzuatınca yapılması gerekenler; vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının sağlanması, vergi oranlarının aşağıya çekilmesi ve vergi afları ve vergi cezalarına ilişkin düzenlemelerin yapılması olarak sıralanabilir.

1.1.4.1.1. Vergi Mevzuatının Açık ve Anlaşılır Olmasının Sağlanması

Türk vergi mevzuatı, çok sayıda kanun hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve Genel Tebliğ ile uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer maddeler, geçici maddeler, değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini de zedelemektedir. Bu nedenle vergi kanunlarının yeniden ele alınması gerekmektedir. Bu arada mevzuatın vergi idaresi ve mükelleflerce rahatça izlenebilmesi için vergi ile ilgili her türlü hükmün vergi kanunlarında yer almasında da yarar vardır. 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 (Ekonomi-Kayıt Dışı Ekonomi, 2006). Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi çok büyük önem taşımaktadır. Eğer bir vergi sistemi gerek yasaların düzenlenişi itibarıyla, gerekse uygulama itibarıyla basit, açık ve anlaşılır değilse vergi yükümlüleri için vergi, bir “işkence” haline dönüşebilir. Vergi sistemindeki karmaşıklık karşısında vergi yükümlüsü olması gereken bir kısım vatandaş, beyanı gereken iktisadi faaliyetini vergi idaresine bildirmeyebilir ya da faaliyetini bildirmekle birlikte eksik matrah beyanında bulunabilir (Aktan, 2000).

Vergi mevzuatının sadece basit, anlaşılır olması yeterli değildir. Aynı zamanda adil, verimli, yükümlü ile idarenin ilişkilerini bozmayan ve kolay uygulanabilir olması da gerekmektedir. Vergi mevzuatı bürokrasiyi arttırmak yerine azaltmaya yönelik olarak tekrar düzenlenmelidir.

1.1.4.1.2. Vergi Oranlarının Aşağıya Çekilmesi

Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü, vergi dışı piyasa ekonomisinin [verginin konusunu oluşturan; (servet, mal ve hizmetlerin üretimi, satışı ve tüketimi) fakat çeşitli nedenlerle vergilendirilemeyen işlem ve faaliyetler] ortaya çıkmasının temel nedenlerinden birisidir. Yüksek vergi oranları, ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım kararları ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki gösterir ve sonuç olarak ekonomide toplam piyasa üretimini azaltır. Toplam piyasa üretiminin azalması ise vergileme kapasitesinin daralması ve sonuç itibariyle vergi gelirlerinin azalması demektir. Öte yandan yüksek vergiler neticesinde vergi tazyiki ve vergi baskısını daha fazla hisseden vergi yükümlüleri, yasal yollardan vergiden kaçınma ve yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya (vergi kaçakçılığı) yönelebilirler (Aktan, 2000).

Sadece vergi oranlarının aşağıya çekilmesi tek başına vergi kayıplarının oluşumunu engelleyememektedir. Bununla birlikte Gelir, Kurumlar ve Katma Değer vergilerinin oranları düşürülerek vergi tabanının genişletilmesi sağlanmalıdır. Bu da vergi tabanının genişletilmesi, vergilendirilmeyen alanların (sektörlerin) vergilendirilmesi veya muafiyet ve istisnaların mümkün olabildiğince sınırlandırılmasıyla gerçekleşebilir (Sarılı, 2002: 46). Ayrıca düşük gelir gruplarındaki vergi yükünü üst gelir gruplarına yaymak ve aktarmak gereklidir (Gökbunar, 1996: 16).

1.1.4.1.3. Vergi Afları ve Cezalarına İlişkin Düzenlemelerin Yapılması

Zaman zaman çıkarılmakta olan vergi afları vergi ile ilgili görevlerini tam olarak ve zamanında yerine getiren mükellefler üzerinde bir olumsuzluğa neden olabilmektedir. Vergi affının bireylerin vergi uyumuna ilişkin kendisinden beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca bir defa önceden tahmin edilmeden uygulanması gerekmektedir. Vergi aflarına sık sık başvurulması veya bunların önceden tahmin

edilmesi, vergi suçlarının işlenmesi için ekonomik bir teşvik sağlayacağından mükelleflerin uyum davranışlarını olumsuz yönde etkileyecektir (<http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiiaffi.doc>). Bu durum zaten sınırlı imkânlarla sahip vergi denetim birimlerinin vergi kaçakçılığını önlemedeki etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi sistemimiz, esas olarak beyan esasına dayanmakta ve beyan edilen matrahların çok küçük bir yüzdesinin gerçeğe uygunluk denetimi yapılabilmektedir. Bu yüzden, mükelleflerin vergi yasalarına aykırı davranışlarının saptanması durumunda karşılaşılabilecek yaptırımların göze alınamayacak kadar caydırıcı olabilmesi, dolayısıyla mükellefleri vergi yasalarına uymaya yöneltebilmesi gerekmektedir (Gümüş, 2003: 149). Uygulamaya bakıldığında mükellefler ödemeleri gereken vergiyi ödememeleri halinde kendilerine kesilecek ceza ile bu paranın repoya veya bonoya yatırılması halinde elde edilecek geliri hesaplamaktalar ve eğer faizden elde edecekleri gelir cezadan fazla ise vergilerini yatırmama yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla vergi cezaları kaçakçılığı caydırıcı bir seviyeye getirilmeli (Taşpınar, 2001), ancak vergi cezaları çok da yüksek tutulmamalıdır çünkü bu defa da mükellef, vergi memurlarıyla uzlaşma yoluna giderek rüşvet ve yolsuzluklar artış gösterebilecektir (Ekonomi-Kayıt Dışı Ekonomi, 2006). Bundan dolayı vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaların çok iyi bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

1.1.4.2. Vergi İdaresinde Yapılması Gerekenler

Devletin varlık sebebi olan hizmetleri sunabilmek için yapmak zorunda olduğu harcamaların finansmanının sağlanmasında bilinen en iyi araç vergilerdir. Bu nedenle, kamu finansman dengesinin kurulabilmesi harcama politikalarında ki etkinlik kadar vergilendirme sisteminin etkinliğine de bağlıdır (Aygen, 2003: 108). Vergilemede etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için, öncelikle vergiye ve Gelir İdaresine yeni bir anlayışla yaklaşılmalı ve gereken önem verilmelidir (Gökmen ve Güleç, 2001: 36). Vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi idaresince yapılması gerekenler ise; vergi denetiminin yetersizliğini önleyecek çalışmaların yapılması, vergi idaresinde yeniden yapılanmaya gidilmesi ve vergi mükelleflerinin bilgi düzeylerini arttırıcı çalışmaların yapılması olarak sıralanabilir.

1.1.4.2.1. Vergi Denetiminin Yetersizliğini Önleyecek Çalışmaların Yapılması

Daha önce de belirttiğimiz gibi Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu yönüme göre mükellef ödeyeceği vergiyi bizzat kendisi tayin ve tespit etmektedir. Ancak, beyan usulü önemli oranda bir kaçakçılık riski taşımaktadır. Beyan usulünün başarılı olabilmesi için kamu idaresinin vergi mükellefinin beyanını kontrol etmesi ve doğruluk derecesini belirlemesi gerekmektedir (Eker, 2004: 154). Mükellef bir taraftan vergi konusuna ilişkin bilgileri tam ve eksiksiz olarak beyan etmenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve diğer taraftan da, bunu yapmadığında daha az vergi ödeyerek bir menfaat sağlayabileceği şeklinde bir ikilem içindedir. Vergi bilinci ve eğitimi de yetersiz kaldığında daha fazla vergi konusunun beyan dışında bırakılması söz konusu olabilmektedir. Beyan dışı bırakılan gelirlerin idari etkinliği ve bunun gerçek vergi rasyosuna olan olumsuz etkisinin giderilebilmesi, vergi idaresinin yapısal ve eğitim yönlerinden gelişimi ve bu amaç doğrultusunda vergi sisteminin revizyonu, etkili bir denetim mekanizması kurulması ile mümkündür. Vergi denetimi, vergi kayıplarını önlemede yararlanan bir araçtır. Zira mükellef, vergi denetiminin etkin ve yakalanma şansının yüksek olduğunu bildiği ölçüde, vergiye karşı yasal sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınmayacaktır (Ekonomi-Kayıt Dışı Ekonomi, 2006). Bu etkin denetim cezalandırıcı olmanın yanı sıra, eğitici ve öğretici olmalıdır. Çünkü önemli olan kişileri kanunlara uygun hareket etmesini sağlamaktır. Etkin denetim kanunlara uyan bir toplum yaratacağı için vergi kayıp ve kaçağı en aza ineceği gibi, ekonomik olarak vergi kaçırıcı ile yasalara uygun davrananlar arasındaki rekabet eşitsizliğini de ortadan kaldıracaktır. Buna karşın etkin olmayan bir vergi denetimi, yasalara uymayan mükelleflerin ödüllendirilmesi gibi bir sonuç yaratacağından, yasalara uymamayı teşvik eder bir durum doğuracaktır. Bu da kayıt dışılığı artıracak ve teşvik edecektir (8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001: 37).

58. Hükümet Programı'nda halen Türkiye'de, merkez teşkilatında Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri, taşrada da Vergi Denetmenleri vergi denetimi yapmaktadırlar. Söz konusu denetim birimleri arasında koordinasyon bulunmamaktadır. Bu nedenlerle de merkez ve taşra denetim elemanları arasında görev ilişkisi olduğu kadar merkez denetim elemanları arasında da görev ilişkisi ortaya çıkmakta, aynı görev için değişik birimlere mensup denetim elemanları

görevlendirilebilmektedir. Bu itibarla, denetim birimleri arasındaki karmaşık yapının sadeleştirilmesi, merkez ve taşrada birer denetim örgütünün oluşturulması gerekmektedir. Türkiye'nin üniter yapısına uygun olmayan bölge esasına göre kurulmuş olan bölge müdürlükleri de kaldırılarak, defterdarlıkların muhafazası durumunda taşra denetim elemanlarının buraya bağlanmasının uygun olacağı düşünülmektedir (Can, 2003: 93).

1.1.4.2.2. Vergi İdaresinde Yeniden Yapılanmaya Gidilmesi

Etkin bir vergi politikası uygulaması için iyi yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak, yasaların uygulaması için de iyi bir teşkilatın kurulması gerekmektedir. Birçok kesimlerce de ifade edildiği gibi, günümüzde, ekonomi yönetimi ile birlikte gelir idaresinin yeniden yapılandırılması zorunlu hale gelmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda vergi idaresi ile ilgili olarak “Vergi sisteminin etkili bir biçimde uygulamaya konulabilmesi ve plan amaçlarına uygun bir politika aracı olarak kullanılabilmesi, Türk vergi idaresinin yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. İdarenin vergi sistemini etkili bir şekilde uygulayacak yapıya kavuşturulması amacıyla vergicilik hizmetlerinin teknik özelliklerine uygun bir teşkilat düzeni getirilecek, sürekli ve etkili bir kontrol mekanizması kurulacaktır” (Can, 2003: 90) denilmektedir.

02.03.2005 tarihinde Meclise sunulan 05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16.05.2005 tarihinde 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı’nda geleneksel vergi dairesine dayalı sistemde, vergi dairelerinin ayrı ayrı yerine getirdiği ortak işlevlerin bilgisayar ve bilgisayar ağı teknolojisi ile merkezileştirilmesi ve böylece vergi dairelerince üstlenilmiş olan iş ve işlemlerin azaltılması, süreç içerisinde ise, geleneksel vergi dairesi örgütlenmesinin yerini yeni tipte bir yerel örgütlenmeye terk etmesi düşünülmektedir (Konukman ve Arslan, 2005: 79). Bunun için de mükelleflerle ilgili verilere hızlı ve güvenilir bir şekilde ulaşılması ve bunların veri tabanında tutularak denetimde kullanılabilir hale getirilmesi amacıyla Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı (HUK) bünyesinde hazırlanan ve geliştirilmeye çalışılan “Bilgisayar Destekli Denetim” projesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) hazırlanan “Organizasyon Yapısının Modernleştirilmesi ve Denetim” projeleri birleştirilerek

“Bilgisayar Destekli Denetim (Vergi İdaresinin Kapasitesinin Artırılması) Projesi” haline getirilmiştir. Bu proje ile öteden beri yüksek teknoloji kullanılarak yürütülen, mükellef takibi ve risk analizi, inceleme seçimi ve inceleme süreçlerinde teknoloji kullanımının daha da geliştirilmesiyle birlikte kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele sağlanacaktır (Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2006: 15).

Yeniden yapılanmada, bilgi teknolojilerini esas alan bir yapılanmanın benimsenmiş olması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında Maliye Bakanlığı'na bağlı oluşturulan otonom (yarı özerk) yeni yapılanmanın şu an itibariyle ihtiyaca cevap verdiği ve idari özerkliğe sahip Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mali özerklikten yine yoksun kaldığı ifade edilmektedir (Öz ve Karakurt, 2007: 86). Bu yüzden ülkemizde, ekonomik yapı, vergi tekniği ve vergi psikolojisine ilişkin sosyopsikolojik şartları dikkate alarak mevcut amaçlarla optimum biçimde uyum sağlamış rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulmasının önemi büyüktür (Gökbunar, 1996: 10).

Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılabilmesi için en başta vergi denetimi ile ilgili ciddi bir organizasyonun oluşturulması ve denetimde görev alacak elemanların eğitimi ve iyi yetiştirilmesi sağlanmalıdır (Aktan, 2000). Gelir toplayan, uzmanlık ve etik açıdan yüksek nitelikler gerektiren tüm idarelerde görevli personelin çalışma ortamı, ücreti doygunluk sağlamalıdır. Kötüye kullanıma açık görev ve yetkiler, ancak nitelikli elemanlarla toplumda güveni sarsmayacak etkinlikte yerine getirilebilir, kullanılabilir (7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 1996: 113).

Merkezi gelir idaresi ile taşra teşkilatları arasındaki gerekli koordinasyonun sağlanması gerekir. Bu bağlamda, yeniden yapılandırılan Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen belli başlı çalışmalar; e-beyanname, e-vergi levhası, btrans(elektronik bilgi transferi), e-posta bilgilendirme hizmetleri, dilekçematik (mükellefiyete ilişkin bildirimlerde) hizmetleri, İnternet bankacılığının vergi ve harcama alanıyla ilişkisinin artırılması ve vergi borçlarının kredi kartı ile ödenebilmesi imkânı, VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi) II Projesi ve vatandaşlık numarasının vergi numarası olarak kullanılır hale getirilmesi olarak sıralanabilir (Öz ve Karakurt, 2007: 88). Ancak bu

müessesenin sağlıklı kurulması ve işletilmesi şarttır. Bu bakımdan bu yeni yapı ile bir taraftan etkin ve şeffaf çalışan bir idare amaçlanırken diğer taraftan mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmanın alt yapısı oluşturulmaya çalışılmış ve mükellefi yakından tanıyan mükellef psikolojisini iyi bilen bir gelir idaresi amaçlanmıştır (Acar, 2007).

1.1.4.2.3. Vergi Mükelleflerinin Bilgi Düzeylerini Arttırıcı Çalışmaların Yapılması

Etkin bir vergi sistemi için yapılması gereken çalışmaların başında vergi dairesi ve mükellef ilişkilerinin iyileştirilmesi gerekmektedir. Bugün vergi dairesi ile mükelleflere bakıldığında vergi verme isteği ile ilgili ilişkilerin pek de sağlıklı olmadığı görülmektedir. Bu durum ise hem vergi tahsilâtını olumsuz etkilemekte hem de vergi idaresinin toplum üzerinde ki itibarını zedelemektedir. Ülkede yaşayan her insan toplumsal yaşamı devam ettirebilmek için kamu hizmetlerinin gerekli olduğunu ve bu hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için vergilere ihtiyaç olduğu bilinci vergi idaresi tarafından verilmelidir. Dolayısıyla mükelleflerin bilgilendirilmesinde vergi dairelerine büyük görevler düşmektedir (Aygen, 2003: 116). Mükelleflerin ve ekonomik birimlerin nabzını tutacak, mükellefi tanıyacak, sorunlarını gerektiğinde çözecek, vergi idaresi ile mükelleflerin diyalog halinde olabileceği bir sistem meydana getirilmelidir (http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum4_e.pdf).

Toplumda “vergi bilinci” yerleştirilmelidir. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede her zaman hukuki ve polisiye önlemler almak yeterli olmaz. Vergi ödeme bilincinin toplumda mevcut olması da önem taşır. Vergi bilinci ve vergi ahlakının toplumda yerleşmesi için en başta devlet yöneticilerinin hukukun üstünlüğüne ve adalete inanmaları ve buna uygun davranmaları gereklidir. Devlet yöneticilerinin deyim yerindeyse “har vurup, harman savurdıkları”, vatandaşların vergi olarak ödedikleri paraları doğru yerlere harcamadıkları, rüşvet, zimmet, yolsuzluk gibi olayların çok yaygın olduğu bir toplumda “vergi ahlakı” nı tesis etmek kolay değildir. Bu yüzden vergi bilinci ve vergi ahlakından önce, devlet idaresinde ahlakın ve sosyal sorumluluk bilincinin yerleştirilmesi gereklidir (Aktan, 2000).

Diğer taraftan, bir devlet çatısı altında toplu halde yaşamamanın bir sonucu olarak, devletin vatandaşlarına sunduğu güvenlik, eğitim, adalet, sağlık, alt yapı gibi hizmetlerin finansmanı için vergiye ihtiyaç duyulduğunun, dolayısıyla bu hizmetlerden yararlanan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi gerektiğinin ilköğretim okullarının ilk sınıflarından itibaren her düzeyde ki vatandaşa okul, sanat ve medya yoluyla verilmesi de vergi bilincinin yerleşmesi bakımından önemli adımlardan birisi olacaktır (Gökmen ve Güleç, 2001: 41).

1.2. VERGİ DENETİMİ, YAPISI VE ETKİNLİĞİ

Kişiler, kurumlar, yaşamları boyunca faaliyetlerinden bir takım bilgileri bazı yerlere vermektedirler. Yöneticiler ise yönetimleri altında bulunan kişi ve kurumları kendi kurallarına göre yönetmek istemektedirler. Gerek ilgili kurumlara verilen bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, gerekse konulan kurallara uygun faaliyet yapıp yapılmadığının belirlenmesi bir ihtiyaç olmaktadır. Bu anlamda vergi denetimi ihtiyacı ise vergi alacaklısı olan devlet ve onun adına vergi idaresinde belirlenmektedir (Şeker, 1994: 7).

1.2.1. Genel Olarak Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı

Modern devletin varlık nedeni olan fonksiyonlarını ifade edebilmesi için gerekli olan gelirlerin teminine yönelik araçlarından en önemlisi vergilerdir. Ülkemizde kamu gelirlerinin temelini oluşturan vergilerin de önemli bir bölümü mükelleflerin beyanı ve gelirler idaresinin denetimi esasına dayanmaktadır. Mükelleflerce beyan edilen bu bilgilerin doğruluğunun sağlanması da büyük ölçüde vergi denetiminin etkinliğine dayanmaktadır.

1.2.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Günümüzde modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri, vergilemenin, mükellefin vereceği bilgilere göre yani beyan usulüne göre yapılmasıdır. Diğer bir ifade ile mükellefler gelirlerini kendi özgür iradeleri ile beyan etmektedirler. Bu nedenle vergi

toplama faaliyetlerini yerine getiren kuruluşun ağırlıklı olarak denetim esasına göre oluşturulması gerekmektedir.

Vergi sisteminde ki denetim kavramının tanımını yapmadan önce, denetimle ilgili genel tanımlara baktığımızda denetimi, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç” (Güredin, 2000: 5); başka bir tanıma göre ise, “bir iş ya da çabanın genel ya da özel yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra gözden geçirilmesi şeklinde yazılı ve sözlü yapılan eylemdir” (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 35) .

Vergi alanına ilişkin denetim ise revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş (Kenger, 2001) sözcüklerini de kapsayan çok yönlü bir kavramdır.

Vergi denetimi “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü” olarak tanımlanabilir (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 98).

Daha kısa ve öz, fakat en genel anlamda vergi denetimini, “vergi idaresinin vergi mükelleflerinin yasalara uygun hareket edip etmediklerini belirlenmesi” şeklinde tanımlayabiliriz (Ünal, 2007: 13).

Dolayısıyla vergi denetimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilenerek en yüksek düzeyde vergi toplanması, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevine sahiptir (Irmak ve Bilin, 2007: 12).

1.2.1.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin en temel amacı, vergi kaçakçılığı ile mücadeledir. Ayrıca; yükümlü beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi yasalarının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve bu arada kanunların uygulamadan doğan aksaklıklarını da saptamaktır (Kılıçdaroğlu, 1981).

Vergi denetiminin amaçlarını genel olarak sıralarsak; vergi kaçakçılığını önlemek paralelinde bütçeye kaynak sağlamak (mali ve ekonomik amaç), gelir dağılımında adaleti sağlamak (sosyal amaç) ve yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması hususunda devletin gücünü ya da saygınlığını tesis etmektir (hukuki amaç) (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 73).

1.2.1.2.1. Mali Amaçlar

Vergi denetimi öncelikle ek gelir sağlama amacına yönelik bir uygulamadır. Bu, devletin gelişen toplumsal yapıya paralel olarak yükümlendiği ekonomik ve sosyal görevleri nedeniyle ortaya çıkan bir amaçtır.

Devletin sürekli artan görevleri karşısında gelire olan ihtiyacı da sürekli artmaktadır. Bu ihtiyaç, yeni vergilerin konması, verginin tabana yayılması veya oranının artırılması ya da vergi kaçakçılığının ortadan kaldırılması ile mümkündür. Bunların içinde en az tepki gören ve devletin en fazla başvurduğu yöntem ise vergi denetimleri yoluyla kaçakçılıkla mücadele yöntemidir (Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 94).

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

Bu durumda denetimlerin mali etkisi, bir yandan halen mevcut olan, diğeryandan potansiyel olarak oluşabilecek vergi kayıp ve kaçacağını, bunun yanında da vergi dışı gelirleri önlemek şeklinde kendini göstermektedir (Yücel, 1998: 59).

1.2.1.2.2. Ekonomik Amaçlar

Devlet ekonomik büyümeyi sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek gibi amaçlara ulaşmak için vergilerden yararlanmaktadır. Bu amaçlara ulaşmanın en önemli koşulu ise vergilerin etkin bir şekilde uygulanmasıdır.

Vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle, kamu gelirlerinin giderleri karşılayamaması sonucu, borçlanma yapılması, enflasyona gidilmesi, vergi oranlarının artırılması veya yeni vergiler konulması, ülke ekonomisini değişik biçimlerde etkilemektedir. Bu bakımdan, ekonomik dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekir. Bu ise, vergi kaybı ve kaçığı sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi denetimine önem vermeyi zorunlu kılar (Uyanık, 2005: 69).

Vergi kaybı nedeniyle istenilen hasılatı elde edememesi sonucunda devlet; borçlanma, emisyon gibi yollara başvurabilmektedir. Doğal olarak da bu uygulamalar bütçe açıklarına, enflasyonun hızlanmasına ve bunun sonucunda da ekonomik dengenin bozulmasına yol açmaktadır.

Vergi kaçakçılığının yaygın olduğu dönemlerde vergi kaçırma olanağına sahip kişi ya da kurumlar ellerindeki fonları diledikleri gibi kullanabildikleri için bu durum haksız rekabete neden olmakta ve vergi disiplini açısından da istenilmeyen sonuçlar doğurabilmektedir. Bu noktada etkin bir vergi denetimi bu olumsuzlukların önlenmesi açısından olumlu sonuçlar vermektedir. Böylece vergi denetiminin ekonomik amaçlarından birisi olan kayıt dışı ekonomi ile mücadele sağlanmış olur (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 74).

1.2.1.2.3. Sosyal Amaçlar

Sosyal ve ekonomik refahın gerçekleştirilmesi, herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaşmasına bağlıdır. Vergiler, gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle gelir dağılımının dengelenişine önemli etkiler yapmaktadır. Yükümlülerin vergi kaçırımlarını önlemeye yönelik vergi denetimi, bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı niteliklerdir. Nitekim 1982 Mali Yılı Bütçe Kanun Tasarısının Müzakeresi'nde de vergi yükünün adil bir dağılımı için vergi denetiminin etkin bir şekilde devamlı olarak yapılacağı ifade edilmiştir.

Vergilendirmenin sosyal amaçlı politikalar yönünden kullanılması; verginin ödeme gücüne göre alınması ve gelir dağılımının olumlu yönde etkilenmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu sosyal amacın sağlanması da yine vergi kanunlarına tam olarak uyum ile ve bununla birlikte de etkin bir vergi denetimi ile gerçekleşmektedir.

1.2.1.2.4. Hukuki Amaçlar

Vergi incelemesinden beklenen amaçlardan biri de vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Bu ekonomik ve sosyal açıdan da önemli olduğu gibi devletin saygınlığı ve gücünün göstergesi olması açısından da son derece önemlidir. Diğer açıdan da hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kanunların da vatandaşlara eşit bir şekilde uygulanması şarttır. Bütün bunların sağlanması da kanunların tam ve doğru olarak uygulanması ile mümkündür. Ayrıca vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da bunu denetim ile desteklemektir (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 75-76).

Yönetim birimlerinin etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilecektir. Bu suretle yükümlülerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi temin edilmiş olacaktır. Ayrıca mükelleflerce bilinerek ve bilinmeyerek neden olunan vergi kayıp ve kaçakları, vergi adaletini bozucu sonuçlar meydana getirdiğinden, bu etkilerin giderilmesi de yine vergi denetimi ile olmaktadır. Zira vergi kayıp ve kaçığının olması dürüst mükellefi rahatsız edecek ve bunlar aleyhine, vergi kayıp ve kaçığına neden olan

mükellef lehine, haksız rekabet unsuru teşvik görecektir. Bu da ancak, şuurdu ve etkin bir vergi denetimi ile giderilebilir (Aydın ve Lodos, 2007: 166).

1.2.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Günümüzde vergilendirmenin etkin olabilmesi vergi yönetimi ile yükümlünün işbirliğini gerektirmektedir. Bu nedenle vergi denetiminin belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi sırasında araştırıcı, bulucu ve önleyici fonksiyonu olup ayrıca eğitici işlevleri de yer almaktadır.

1.2.1.3.1. Araştırıcı ve Bulucu Fonksiyonu

Bilindiği gibi vergi denetimi, mükelleflerin ve vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlamak, potansiyel vergi kaynaklarını araştırarak vergilendirmek, yükümlülerin vermiş oldukları beyanlarının doğruluğunu araştırmak, faaliyetleri neticesindeki işlemlerini ve bu işlemlerle ilgili olarak tuttukları defter ve belgelerde yapılan hata ve hileleri tespit etmek ve uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri getirerek vergi sistemine katkıda bulunmaktır.

Vergi denetiminin araştırıcı ve bulucu fonksiyonu, beyanda bulunan mükelleflerin işlemlerde ki hile, hata gibi yanıltmaların araştırılması, ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini ifade etmektedir. Eğer vergi idaresi, vergi denetimi aracılığıyla yükümlülerin beyanlarını gereği gibi kontrol edemiyorsa; vergi yasalarına bilerek veya bilmeyerek yapılan aykırı hareketleri araştırıp, bulup, tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonuçları olan yaptırımlar işletilemeyecek demektir (Şeker, 1994: 38). Bunun sonucunda da vergi denetimlerinin caydırıcı olma özelliği ortadan kalkacaktır.

Araştırma fonksiyonunun en önemli aracı vergi incelemeleridir. Araştırma esas olarak incelenen kişilerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinden ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 101).

1.2.1.3.2. Önleyici Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme işlevi gerçekte araştırma işlevinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır ve araştırma işlevinin önemi giderek önleme işlevinin lehine bir değişim göstermektedir. Vergi incelemelerinin vergi kayıplarını ve kaçaklarını önlemesi uzun dönemde gerçekleşen bir olaydır. Yalnızca bir defa inceleme yapılarak sürekli olarak vergi kayıplarının önüne geçilemez. Vergi incelemelerinde süreklilik ve tekrar, önleme işlevinin esasını oluşturur. Vergi incelemeleri sonucu yükümlülerin yapmış oldukları hatalar ve hileler ortaya çıkarılarak yükümlülere uyarılar yapılır ve gerekirse cezalar kesilir. Yine yükümlülerin tekrarlanan hataları üzerinde aydınlatılması, bilinçlendirilmesi yapılan hataların önlenmesini sağlayacaktır (<http://www.1bilgi.com/iktisat/4985/icindekiler.html>).

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu diğer fonksiyonlardan daha etkili ve hedefe ulaştırıcı bir özelliğe sahiptir. Burada amaç inceleme sonucunda cezai tarhiyatın varlığıyla mükelleflerin başvurabilecekleri illegal vergi uygulama ve beyan yollarını tıkamaktır (Özker, 2002: 177). Diğer bir deyişle vergi incelemesinin incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle yükümlülerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonudur (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 101). Bu da yükümlülerin olanaklar ölçüsünde belirli zamanlarda incelemeye alınarak, kontrol altında tutulmasıyla gerçekleştirilebilir.

1.2.1.3.3. Eğitici İşlevi

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçacağını bulucu ve önleyici işlevleri dışında, mükellefler yönünden eğitici işlevinden de söz edilmektedir. İnceleme süresi boyunca gerek görülen hususlarda mükellefin aydınlatılması, hata ve eksiklikleri konusunda uyarıcı mahiyette bilgi verilmesi ve eleştirilmesi, mükellef üzerinde eğitici rol oynamaktadır. Vergi denetiminin bu düzeltici fonksiyonu, diğer iki fonksiyonla beraber ortaya çıkarak onları tamamlamakta ve vergi denetimi ile gözetilen amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır (Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 96).

Vergi denetimleri sırasında denetim elemanları denetimi yapılan yükümlü veya sorumlulara gerektiği durumlarda uyarı yapmak, bilgi vermek ve onlara yardımcı olmakla görevlidirler. Yapılan bu uyarılar ve bilgi vermeler sonucu yükümlülerce yapılan hataların azaltılması ya da ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin eğitici ve yapıcı etkisiyle vergi kayıplarının azaltılması da gerçekleşebilecektir.

1.2.1.4. Vergi Denetim Türleri

Vergi denetimi vergi ile ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin yerleşmesi ile sağlıklı bir şekilde işlemesi ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde çok önemli bir işlev olarak karşımıza çıkmaktadır. İktisadi faaliyetlerle uğraşan hemen hemen tüm kesimlerin ya bizzat, ya da müşavirler aracılığıyla yakından takip ettiği mali düzenlemeler ve mevzuat, vergi denetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır (<http://muhasabemerkezi.marmara.edu.tr/egitimler.htm#VERGİ%20DENETİMİ>). Bu süreçte vergi denetim türleri kendi içerisinde belirli tasniflere ayrılmaktadırlar. Bunlar; hukuki bakımdan vergi denetimi, yapıldığı yer bakımından vergi denetimi, incelemenin kapsamına göre vergi denetimi ve denetlenen ilişkileri bakımından vergi denetimidir.

1.2.1.4.1. Hukuki Bakımdan Vergi Denetimi

Hukuki bakımdan vergi denetimi farklı şekillerde ele alınsa bile esas itibariyle vergi incelemesi ve yoklama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar aşağıda sırasıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1.4.1.1. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi V.U.K.'nın 134. maddesinde “vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde belirtilmiştir.

Vergi incelemesi, vergi mevzuatı ve genel olarak da vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili beyan ve hesaplarının doğruluğunun kontrol edilmesidir (Yumuşak, 2004: 44).

Vergi incelemesine; vergi kanunlarına göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tabidirler.

Vergi incelemesi, kaçırılan vergiyi tespit eden dolayısıyla hazineye ek gelir sağlayan önemli ve hassas bir vergicilik hizmeti yanında, mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerini yazılı olarak saptaması ve bu raporların ilgili mükelleflere tebliğinin sağlanması sonucunda mali mevzuat açısından yükümlülerin eğitimi işlevini de sağlamaktadır. Böylece, vergi incelemesiyle, hem yükümlü mali mevzuat yönünden eğitilmekte, hem de hazineye ek gelir kaynağı yaratılmaktadır (Aydın ve Lodos, 2007: 162-163).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar tek tek sayılmış olmakla birlikte, uygulamada bu yetki aktif olarak Maliye Bakanlığı Denetim Elemanları vasıtasıyla yürütülmektedir. Bunlar, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve bunların yardımcılarıdır (archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08BAYRAMTURANCIFCI32.doc).

Vergi inceleme çalışmalarında genel hedef ise Anayasamızın 73. ncü maddesinde yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, maline gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ilkesinin ve vergi adaletinin gerçekleştirilmesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olacaktır (Ünal, 2007: 40). Bu durumda vergi beyannamelerini güvenilir bir hale getirmenin ve dolayısıyla veri kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu vergi incelemeleridir (Turhan, 1998: 82).

1.2.1.4.1.2. Yoklama

Yoklama; vergi idaresinin yetkili memurlarınca yükümlülerin, yükümlülükle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesidir (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 98).

Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve saptanmasıdır (VUK md. 127).

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkarmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Şöyle ki; yoklama henüz yükümlülüğü tesis ettirilmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerine aracılık etmesi yönü ile vergiyi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca yükümlülerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 99). Günlük hâsılat tespitleri, ödeme kaydedici cihaz kullanılıp kullanılmadığı, belge düzenine uyulup uyulmadığı gibi konular yoklama kapsamı içinde değerlendirilmektedir. Yoklamanın etkin hale getirilmesi vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından son derece önemlidir (Aydemir, 1995: 235).

Vergi inceleme yetkisine sahip olanlar (Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar) yoklama da yapabilmektedirler. Yoklama yetkisine sahip olanlar aşağıda ki faaliyetleri gerçekleştirmektedirler (VUK md.127):

- Günlük hâsılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- Defter ve belge düzenine uyup uymadıklarını tespit etmek,
- Araçların kontrolü yapılarak, bunlarda bulunması gerekli belgelerle malları karşılaştırmak ve aksi bir durumda gerekli işlemleri yapmaktır.

1.2.1.4.2. Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi

Yapıldığı yer bakımından vergi denetimini işyerinde yapılan denetim ve dairede yapılan denetim olarak sıralayabiliriz.

1.2.1.4.2.1. İşyerinde Yapılan Denetim

V.U.K.'na göre denetim esas olarak mükellefin işyerinde yapılmaktadır. Denetimlerin işyerinde yapılması incelemelerin süratle sonuçlandırılmasına, denetleme elemanlarının iş ve mükellef hakkında daha gerçekçi bilgiler edinmesine ve mükelleflerin denetim yoluyla katlanacakları yükün arttırılmasına imkân sağlar.

İnceleme sırasında ortaya çıkacak tereddütlerin anında mükelleften sorulmak suretiyle giderilmesi, kesin sonuçlar alınabilmesi, verimli olması işyerinde yapılan denetim türünün olumlu yönleridir.

Mükelleflerin defter, kayıt, belge ve işlemlerinden yararlanmak suretiyle yapılan bu denetim, envanter denetimini kapsamaktadır. İş yerinde yapılan denetimle denetim sırasında ortaya çıkan bir problemin hemen mükellefe sorulmak suretiyle giderilmesi bu denetim türünün olumlu tarafını ortaya koymaktadır.

1.2.1.4.2.2. Dairede Yapılan Denetim

Vergi denetimlerinin işyerinden başka denetim elemanlarının dairesinde de yapılmasının faydalı olacağına ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlere göre; günümüzdeki teknolojik gelişmelerin bazı denetimlerin işyerinde yapılmasını anlamsız hale getirdiği için (her denetim elemanının üzerinde birden fazla dosya bulunması ve genellikle işlerin aynı anda devam ettirilmesi) denetimlerin büyük bir kısmı denetim birimlerinin kendi dairelerinde yapılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 211).

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri nedenlerle birlikte mükellef ve vergi sorumlusunun isteği üzerine denetim dairede yapılabilir.

Yapılacak denetim için, mükelleflerden vergilemeye esas olan matrahla ilgili defter ve kayıtların getirilmesi istenmektedir. Bu belgeler üzerinde gerekli incelemeler yapılmak suretiyle denetim gerçekleştirilmiş olmaktadır.

1.2.1.4.3. İncelemenin Kapsamına Göre Vergi Denetimi

Genel vergi denetimi denilince tüm vergi kanunları açısından ayrıntılı vergi denetimi anlaşılmaktadır. Fakat bazı durumlarda denetimin kapsamı değişebilmektedir. Bu durumda vergi denetimini tam vergi denetimi, kısmi vergi denetimi ve sınırlı vergi denetimi şeklinde ayırabiliriz.

1.2.1.4.3.1. Tam Vergi Denetimi

Tüm vergi kanunları yönünden yapılan vergi denetimidir. Özel vergi denetimi karşılığı, muhasebe kayıtlarının şekil ve usul yönünden incelenmesi muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesini, vergi kanunları yönünden değerlendirilmesini ve sonucunda da rapor düzenlenerek vergi idaresine verilmesini içine almaktadır (Akbiyık, 2005: 101).

İncelemenin tüm aşamalarını kapsayan tam ve kesin sonucun alınmasına imkân sağlayan vergi denetimi şekli olmakla birlikte, uzun zaman alması, incelenecek işlemlerin fazlalığı ve masraflı olması nedeniyle her zaman uygulanması mümkün olmayan bir denetim türüdür.

Ayrıca bir vergi mükellefinin tam incelemeye alınması ve tam inceleme raporunun yazılması da bir inceleme elemanı için pek de kolay bir denetim türü değildir.

1.2.1.4.3.2. Kısmi Vergi Denetimi

Tek bir verginin matrahının bir bölümünün; ya da bir olayın bir bölümünün ayrıntılı olarak incelenmesidir. Yani tam incelemeler sırasında tespit edilen bazı hususların mükellefin diğer hesap dönemlerinde ve benzeri mükelleflerde de bulunup bulunmadığının araştırılmasına imkân veren kapsamı dar olmakla beraber verimli bir

inceleme türüdür. Tam vergi denetiminden ayrılan yönü ise sadece incelemenin alanı yönündendir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar 7 unsur olarak sayılmıştır. Bir vergi denetiminde gelir vergisi bakımından bir gerçek kişiyi inceleyen denetim elemanı, bu kişinin beyan ettiği gelirlerden, örneğin yalnızca zirai kazançları incelemiş ve buna ilişkin rapor düzenlemişse, bu denetime kısmi denetim denilmektedir (<http://www.1bilgi.com/iktisat/4985/icindekiler.html>).

1.2.1.4.3.3. Sınırlı Vergi Denetimi

Sınırlı vergi denetimi, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belirli bir kısmına ilişkin ve belirli bir konu ile sınırlı inceleme yapılmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 194). Sınırlı vergi denetimi de iki şekilde açıklanabilmektedir.

Bunlardan birincisi; vergi mükellefinin; vergi kanunlarının usul ve şekil yönündeki hükümleri karşısındaki durumunun incelenmesi ile yetinilen bir vergi denetimi türüdür.

İkincisi ise; mükellef nezdinde yapılacak vergi denetiminde vergi kanunları dikkate alınarak hazırlık çalışması anlamında yapılan bir denetim türüdür (Akbıyık, 2005: 102).

1.2.1.4.4. Denetlenen ve Denetleyen İlişkileri Bakımından Vergi Denetimi

Denetim idaresiyle denetlenen birim arasındaki ilişkiye göre yapılan sınıflandırmada denetimi gerçekleştiren denetim elemanlarının bağlı olduğu güç ele alınır. Buna göre denetim iç ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.1.4.4.1. İç Denetim (Teftiş)

İç denetim, kurumun kendi bünyesi tarafından yapılmaktadır. İç denetimi yapan birim, mali ve işlevsel yöntemleri değerlendirir, mali kaynakları, muhasebe ve işletme yöntemlerini irdeler, iç denetimi gözden geçirir, sürekli incelemelerin sonuçlarını belirli aralıklarla özetler ve bulgularını üst yönetimine ya da yönetim kuruluna sunar (Kalkınoğlu, 2003: 75).

İç denetim, “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir” (Keleş, 2003: 5-6). Buradaki bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken bir nitelik olup, iç denetimin planlanması ve programlanmasında risk değerlendirmesine bağlı olarak en riskli alanlardan başlayarak denetime tabi tutulmasını ve iç denetçinin denetim görevini engellenmeden yapabilmesini ifade etmektedir

(<http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf>). Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve etkinliğin geliştirilmesinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunmaktadır (Sezal, 2006: 41).

Yasaların yükümlülere eşit olarak uygulanması ve personelin doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi fonksiyonları ile verginin gerçeğe uygun alınmasına katkıda bulunan iç denetim, vergi denetiminin önemli bir amacıdır (Denetim İlke ve Esasları I, 1996: 100).

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsamı içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir, bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez (Kenger, 2001). Bu doğrultuda iç denetimin amacı; gelir idaresi birimlerinin mevzuata uyup uymadığının, doğru, adil, süratli, düzenli, ekonomik ve etkin çalışıp çalışmadığının saptanmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 48).

1.2.1.4.4.2. Dış Denetim

Dış denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim

tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır

(<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=350>).

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısının 39. maddesine göre dış denetim ise kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet karar ve işlemlerinin kurumsal amaç hedef ve planlara ve kanunlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi olarak tanımlanmıştır (<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol1.doc>).

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idarelerinin hesapları ve bunlara ilişkin belgelerle, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir (Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, 2006: 48).

1.2.1.5. Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı

Tarihi bir yapıya sahip olan maliye teşkilatında, vergi ile ilgili işlemlerin incelenmesi, kontrol ve denetimi, vergi denetim organları tarafından yapılmaktadır. Aşağıda Maliye teşkilatında önemli role sahip olan bu birimler idari yapı açısından incelenecektir.

1.2.1.5.1. Osmanlı Dönemindeki İdari Yapı

Osmanlılarda ilk mali teşkilat I. Murat (1359 - 1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde hem de giderlerindeki önemli artışlar nedeniyle idari yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Bu tarihe kadar, mali işlemlerle uğraşan teşkilatın başında “Nazır” yerine “birinci sınıf muhasip” veya “Defterdar” olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır. 1838 yılında yayınlanan bir

“Hattı-Hümayun” la devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur. Bu nezaretin yapısı her biri bir “Reis” in başkanlığında “Daire” lerden oluşmaktadır. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır. 1881 yılında Maliye Nezareti “Heyet-i Merkeziye” ve “Heyet-i Mühlaka” olarak iki ayrı kuruluş haline getirilmiştir. Bunun önemi ise Heyeti Merkeziye’de (Merkez teşkilatı) ilk kez Gelirler Genel Müdürlüğü nüvesinin yer almasıdır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>).

Bu dönemde vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi kanunlarının hazırlanması, Gelirler Genel Müdürlüğü’ne aittir. Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkezde bir genel müdür ve yardımcısı ile şubeleri vardır. Taşrada vergi örgütü, illerde defterdar (ilde Maliye Bakanlığı’nın en yüksek memuru), ilçelerde ise mal müdürü tarafından yönetilmektedir. Aynı zamanda vergi inceleme yetkisi de olan defterdar bu yetkisini kendisine bağlı kontrol memurları aracılığı ile kullanmaktadır. Defterdara bağlı gelir servisleri, gelir müdürlüğü ve kamu alacağının tahsili ile görevli vergi daireleridir (Ünal, 2007: 16).

1.2.1.5.2. Cumhuriyet Dönemindeki İdari Yapı

Gelir İdaresi ilk kez, 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı kanunla “Varidat Umum Müdürlüğü” adı altında kurulmuştur. Bu kanuna göre, Maliye Bakanlığının ilk örgütlenme yapısında ayrıca “Tahsilât Müdürlüğü” de bulunmaktadır. Daha sonra, 10.8.1942 gün ve 4286 sayılı kanunla “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” ve “Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü” adı altında iki ayrı Genel Müdürlük kurulmuş ve örgütlenme bu şekilde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile vasıtalı ve vasıtasız vergilere ilişkin işlemlerin ayrı ayrı yürütülmesi amaçlanmış, ancak Devlet gelir bütçesinin her iki Genel Müdürlük tarafından birlikte hazırlanması öngörülmüştür. Diğer taraftan bu kanunla Tahsilât Müdürlüğü de “Tahsilât Umum Müdürlüğü” ne dönüştürülmüştür (7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 1996: 60).

2996 sayılı kanun daha sonra 1951 yılında 5665 sayılı kanun ile 1983 yılında ise 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile değişikliğe uğramıştır. Özellikle 178 sayılı KHK son derece önemli olup bu kararname ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı

kurulmuştur. Fakat daha sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olarak örgütlenince Maliye Bakanlığı adını almıştır.

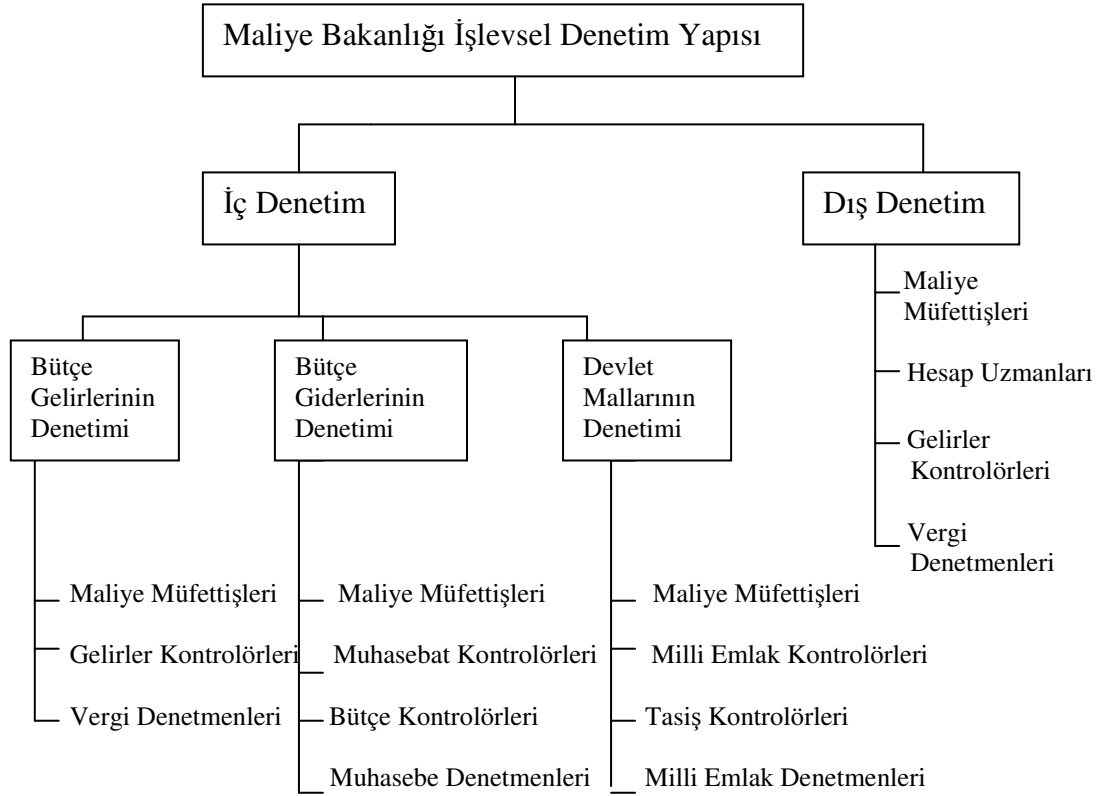
1.2.1.5.3. Günümüzdeki İdari Yapı

Modern vergilemenin temel ilkelerinden olan beyan usulünün 1950 yılında vergi sistemimizde yer alması, beraberinde vergi denetim birimlerinin oluşturulması çalışmalarını gerektirmiştir. Maliye örgütündeki en son düzenleme ise 16.05.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile yapılmıştır (Ünal, 2007: 17). Bugünkü Gelir İdaresi ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkezi ve mahalli denetim birimlerinden oluşmaktadır.

1.2.1.5.3.1. Merkezi Vergi Denetim Birimleri

Maliye Bakanlığı'nın vergi denetiminden sorumlu başlıca kuruluşları Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleridir. Bu denetim elemanlarının tamamı vergi inceleme yetkisini VUK'nun 135. maddesinden almaktadır. Bunlardan ilk üç grubu oluşturanlar merkezi denetim elemanı, döndürücü grubu oluşturanlar ise mahalli denetim elemanı olarak adlandırılmaktadır (archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08BAYRAMTURANCIFCI32.doc).

Tablo 6
Maliye Bakanlığı İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: <http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=70>, (01/06/2007).

1.2.1.5.3.1.1. Maliye Müfettişleri

Devletin mali işlerini kendilerine verilen yetkileri dâhilinde denetleme yapan Maliye Müfettişleri, bakanın emri veya onayı üzerine, Bakan adına görevlerini yaparlar. Maliye Müfettişleri, bütün genel, katma ve özel bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar ve kuruluş statüsüne bakılmaksızın devletin iştirak ettiği tüm kuruluşları denetleme yetkisine sahiptirler (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 262). Görev ve yetkileri 178 sayılı K.H.K.'nin 543 sayılı K.H.K. ile değişik 20. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar şu şekildedir:

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 kullanmaktır.

Maliye Teftiş Kurulu ve Maliye Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma esasları tüzükle düzenlenmektedir. Ayrıca vergi idaresinin merkez ve iller örgütünün iç denetimine yetkili ve görevli elemanlar, maliye müfettişleri ve bunların yardımcılarıdır (www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=5).

1.2.1.5.3.1.2. Hesap Uzmanları

1950 Reformuyla oluşturulmuş Çağdaş Vergi Sisteminin hazırlığı aşamasında vergiciliğin en önemli işlevi olarak kabul edilen vergi denetimiyle uğraşmak üzere, ticari ve sınai işletmelerin özellikleri ile vergi denetim tekniklerini bilen, mali otoriteyi tarafsızlık ve dürüstlikle temsil edecek batı örneklerine uygun bir vergi denetim organı niteliğiyle 4709 sayılı özel yasa ile 29.05.1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur (Aslan, 2002: 4). Kurulun belirli görevleri şunlardır:

- 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına Dair Kanunun Hesap Uzmanları Kuruluna verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak,
- Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır.

Hesap Uzmanları ayrıca Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kanun Uygulaması yönünden yetkileri de bulunmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulunun teşkili ve çalışma esasları tüzükle düzenlenir. Hesap Uzmanları Kurulu vergi denetiminin etkinlik ve verimini artırmak amacıyla yeni inceleme tekniklerini uygulamaya koymakta

ve vergi denetiminde en yeni teknolojik olanaklardan azami ölçüde yararlanmanın sürekli arayışı içindedir (Vural, 2005).

1.2.1.5.3.1.3. Gelir Kontrolörleri

Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanunu'nda Gelir Kontrolörlerinin kuruluş, görev ve yetkileri düzenlenmemiş olmakla beraber 213 sayılı kanunun 135. ve Harçlar Kanununun 134. maddelerinde vergi inceleme yetkileri olduğu belirtilmiştir. Gelir Kontrolörlerinin Bakanlık mucibi ve yönetmeliklerinde görev ve yetkileri belirlenmiştir (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 182). Buna göre;

- Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatının bütün işlerini teftiş etmek ve incelemek,
- Maliye Memurları hakkında soruşturma yapmak,
- Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesi yapmak,
- 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,
- Harçlar Kanunu uyarınca yurtiçinde ve yurtdışında, harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş ve kontrol etmektir (<http://www.gelkont.gov.tr/gorev.asp>).

1.2.1.5.3.2. Mahalli Denetim Birimleri

İl ve ilçelerde Maliye Teşkilatı dâhilinde defterdarlığa bağlı olarak defterdar adına görev yapan bu birimler Vergi Kontrol Memurları, yeni adıyla Vergi Denetmenleri ve Yoklama Memurlarıdır.

Vergi Denetmenlerinin başlıca görev ve yetkileri ise şunlardır:

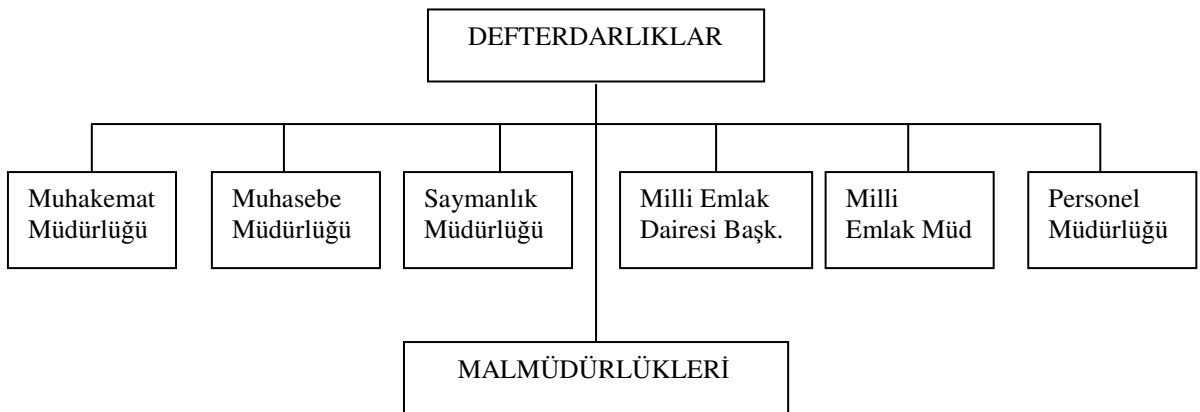
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi incelemesi ve denetim yapmak,
- Yetkili merciler tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmek,

- Yetkili makamlarca kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat uyarınca verilecek işleri yapmaktır.

Ayrıca denetmenler, yukarıda sayılan görevlerini yerine getirirken gizli de olsa ilgili her türlü defter, belge ve yazıları incelemek, vergi dairelerine ait para, kıymetli kâğıt, mal ve eşyanın saklanması mahsus kasa, depo, ambar ve benzerlerinin muhtevasını saymak ve tespit etmek yetkisine sahiptirler (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/Gibmevzuat/MB_GGM_VER_DEN_GOR_YON.htm).

Tablo 7

Maliye Bakanlığının Taşra Teşkilatı



Kaynak: www.maliye.gov.tr/PerGen/bakanlikteskilati.asp, (01/06/2007).

1.2.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ve Etkinliğin Ölçülmesi

Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önem arz etmektedir. Bu bağlamda, acaba ülkemizde vergi denetiminde etkinlik söz konusu mudur? Vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkin bir şekilde vergi denetimi yapılmakta mıdır? Eğer etkin değilse ne gibi önlemler alınmalıdır? Aşağıda bu sorulara cevaplar alınmaya çalışılacaktır.

1.2.2.1. Etkinlik Kavramı

Kavram olarak etkinlik, bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir tanıma göre ise etkinlik, “örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarma derecesini belirtmektedir” (Acar ve Merter, 2005: 7).

Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir. Bu durumda etkinliğin sağlanabilmesi, denetim birimlerinin fonksiyonlarının yanı sıra vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının nitelik ve sayısı ile mükelleflerin denetime karşı tutumuna kadar pek çok faktörün etkisi altındadır.

1.2.2.2. Ölçülebilirlik Kavramı

Vergi denetiminde etkinliğin bilinmesi, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin başarılı olup olmadığının ortaya çıkması bakımından önemli rol oynamaktadır. Ulaşılabilecek bu olumlu ya da olumsuz sonuçlar karşısında alınması gereken önlemler ise buna bağlı bulunmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesine ilişkin pek çok görüş ve analize yer verilebilir. Örneğin, denetim faaliyetleri sonucunda vergi gelirlerinde meydana gelen artış, matrah farkının azalması ve birim maliyetin az olması gibi.

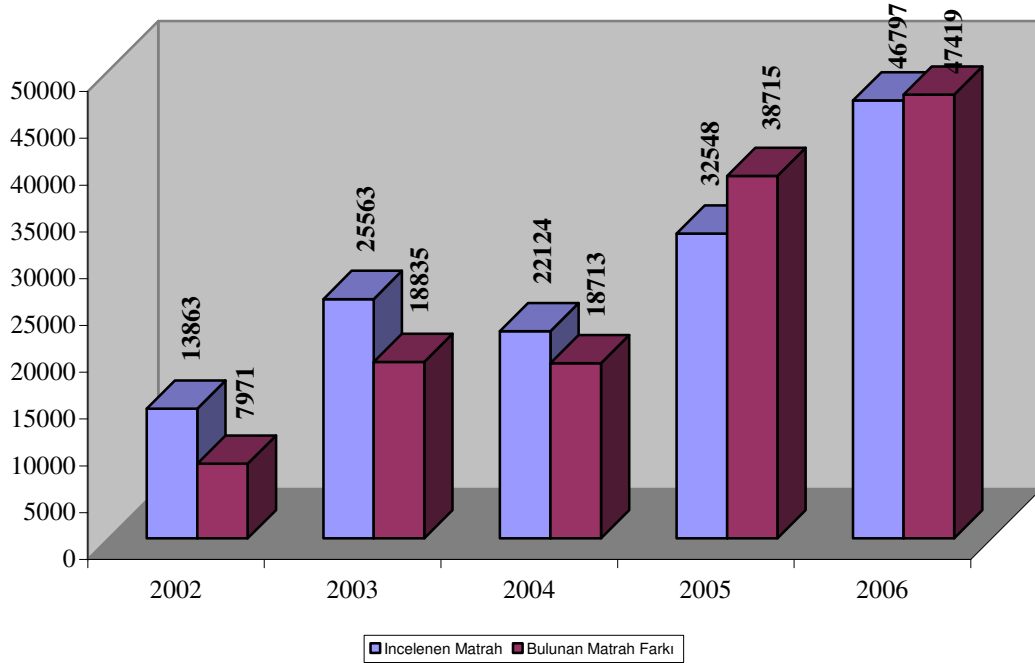
Bunlardan birincisinde; denetimin mükellefler üzerindeki etkisi ile vergi kaybına neden olan unsurların azalması beklenmektedir. Buna göre, vergi denetiminin etkisiyle mükellefin bilerek gayri kanuni yollara başvurma eğiliminin önüne geçilmesi ve bu yolla vergi gelirlerinde ki artışın sağlanmaması etkinliğin bir ölçüsü olabilir.

Matrah farkının azalması yaklaşımı ise denetime tabi tutulan matrah ile denetim sonucunda ortaya çıkan matrah farkının az olmasıdır. Eğer incelenen matrah ile bulunan matrah arasındaki fark az ise denetimin etkin olduğu söylenebilir.

Vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesinde son yaklaşım, planlanan denetimin en az maliyetle gerçekleştirilmesi yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda öngörülen denetimin, minimum maliyetle gerçekleştirilebilmesi etkinliği ölçüsü olarak kabul edilmektedir.

Tablo 8’de görüldüğü gibi, 2002 yılında vergi incelemeleri yapılmış ve incelenen matrah 13.863 milyon iken bulunan matrah farkı 7.971 milyondur. 2003 yılında incelenen matrah 25.563 milyona, bulunan matrah farkı da 18.835 milyona çıkmıştır. 2005 yılında ise bulunan matrah farkı incelenen matrah farkından 6.167 milyon daha fazla artış göstermektedir. 2006 yılındaki vergi incelemelerinde incelenen 46.797 milyon YTL matrah sonucunda 47.419 milyon YTL matrah farkı tespit edilmiştir. Bu rakamlar bize etkinlik konusunda olumlu ya da olumsuz bir karara varmada önemli bir etkendirler.

Tablo 8
2002-2006 Yılları Arası Matrah Farkları



Kaynak: www.sgb.gov.tr/Annual_Reports/idare%20faaliyet%20raporu%20v.50.pdf, (01/06/2007).

1.2.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi

Vergi denetiminin etkinliği konusunda olumlu ya da olumsuz sonuca varabilmek için denetim oranının, denetim elemanı sayısının ve vergi kaçakçılığı rakamları aşağıda incelenecektir.

1.2.2.3.1. Denetim Oranı

Denetim oranı ile denetim sayısının ülkemizdeki toplam gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı alınarak vergi denetiminde etkinlik ölçülmeye çalışılmaktadır. 2000-2004 yılları arasındaki mükelleflerin denetim oranları Tablo 9’da gösterilmektedir.

Tablo 9
Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Yıllar	Denetim Sayısı	Mükellef Sayısı	Denetim Oranı
2000	60.335	2.388.850	2.52
2001	68.132	2.334.209	2.91
2002	113.244	2.315.241	4.89
2003	68.251	3.896.382	1.75
2004	153.881	4.031.702	3.81

Kaynak: Ünal, 2007: 81.

Tabloya 9’a baktığımızda en yüksek denetim oranının 4.89 ile 2002 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Buna karşılık en düşük denetim oranı ise 1.75 ile 2003 yılıdır. Bu dönemde ki ortalamanın üzerinde bir denetim oranının gerçekleştiği yıllar 2002 ve 2004 yıllarıdır. Sonuç olarak 2000-2004 yılları arasındaki denetimin en etkin olarak gerçekleştiği yıl 2002 yılı olduğu görülmektedir. 2001 ve 2002 yıllarında denetim oranının yüksek olmasının nedenini ise vergi dairesi müdürlükleri tarafından yapılan toplu yoklama adı verilen incelemelerin de bu oranlara eklenmesinden kaynaklandığını söyleyebiliriz (Ünal, 2007: 82).

1.2.2.3.2. Denetim Elemanları

Denetimin etkinliğinin sağlanmasında denetim elemanlarının rolü çok büyüktür. Bu rol, denetim faaliyetlerinin en son kullanılan teknolojik araçlarla yapılması durumunda bile pek değişmeyecektir. Çünkü bu teknolojiyi kullanan ve yönlendiren yine insanlardır. Bu yüzden denetim faaliyetlerinde görev alan elemanların niteliklerinin yüksek ve sayısının da yeterli olması gerekmektedir. Tablo 10’da denetim elemanlarının sayıları gösterilmektedir.

Tablo 10’da görüldüğü gibi; ülkemizde, vergi denetimi yapmaya yetkili olan denetim birimlerinin toplam sayısı 2007 yılı Haziran ayı itibariyle 3.453 kişidir. Denetim birimlerine tahsis edilen kadro miktarı ise aynı dönem itibariyle 10.018 kişidir. Bu değerlerden anlaşılacağı üzere ülkemizdeki mevcut denetim kadrolarının % 30 civarında doluluk oranına sahip olduğu gözlenmektedir.

Tablo 10
Denetim Elemanlarının Kadrolarının Oranları (Haziran 2007)

VERGİ DENETİM KADROLARI (1)			
	Dolu	Boş	Toplam
	Kadro	Kadro	Kadro
Bakana Bağlı:	403	1.215	1.618
- Maliye Müfettişleri (2)	114	353	467
- Hesap Uzmanları (2)	289	862	1.151
Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı:	3.170	5.230	8.400
- Merkez			
(Gelirler Kontrolörleri) (2)	338	562	900
- Taşra (Vergi Dairesi Başkanı Emrinde)			
(Vergi Denetmenleri) (2)	2.832	4.668	7.500
Genel Toplam:	3.573	6.445	10.018
(1) Haziran 2007 tarihi itibariyle			
(2) Maliye Müfettiş Yardımcıları, Hesap Uzman Yardımcıları ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları dahil			

Kaynak: www.ilkh Haber.net/haber_detay.asp?haber_id=14121, (10/10/2007).

1.2.2.4. Vergi Denetiminin Etkinliğini Belirleyen Faktörler

Ülkemizde vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini belirleyen faktörler örgütlenmeden vergi mevzuatına, denetim elemanı niteliklerinden vergi bilincine ve mevzuatta yer alan uzlaşma gibi çeşitli pek çok faktörün etkisi altındadırlar. Bu koşulların gerçekleşmesi ile verimliliği artan denetim birimleri vergi gelirlerinin beklenen seviyeye ulaşmasını sağlayarak etkinliğin artmasına katkıda bulunmaktadır (Özşahin, 1987: 3).

1.2.2.4.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Örgütlenme sorunu tüm organizasyonel yapılarda olduğu gibi vergi denetimi için de büyük önem taşımaktadır. Türk Gelir İdaresinin yeniden yapılanması çalışmalarında, Gelirler Genel Müdürlüğü' nün örgütlenme şeklinin tam olarak belli olmadığı, bazı şubelerinin vergi türüne göre, bazılarının da yarı-fonksiyonel biçimde örgütlendiği belirtilmektedir (Karayılan ve Alantar, 2003). Ülkemizde vergi denetiminin tam anlamıyla bağımsız olamaması, tek merkezden planlanıp uygulamaya konulamaması nedeniyle, birimler arasında arzu edilmeyen görev ve yetki çakışmaları oluşmakta, bir mükellefin birden fazla incelenmesi ve incelenecek mükelleflerin tespiti konusunda rasyonel davranılamaması vergi denetiminde etkinsizliğe sebep olmaktadır (Irmak ve Bilen, 2007: 16). Gelir İdaresi bugün mevcut kadro ve personel sayısı ile pek çok bakanlıktan daha büyüktür. Günün koşulları itibariyle mevcut görevlerini yerine getirmede ise büyük zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durum, zaman ve işgücü kaybına, beraberinde de vergi kaybına yol açmaktadır. Mevcut yapı ve organizasyon itibariyle ise hantaldır. Hantal bir yapıya sahip olunması, mevcut kadro ve personelin de hantallaşmasını beraberinde getirmektedir (www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum4_e.pdf).

1.2.2.4.2. Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, vergi sisteminin çok karışık olması nedeniyle farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi nedenler vergi

denetiminin etkinliğine engel olmaktadır (Acar ve Merter, 2005: 8). Özellikle; ülkenin ekonomik ve sosyal şartları çerçevesinde ihtiyaçlara cevap veremeyen ve çok sık yapılan değişikliklerle giderek karmaşıklaşan mevzuat yapısı, kötü niyetli kullanıma izin veren yasal boşluklar denetimlerin etkinliği üzerinde belirleyici olmaktadır (Koban ve Fırat, 2007: 172).

Ülkemizde, vergi yasalarının kapsamı içinde vergilendirmeye ilgili doğrudan konular ile birlikte dolaylı olarak ilgili bulunan işlemlerle ilgili düzenlemelere de yer verilmiş olması ve bunlara yönelik değişiklik ihtiyaçları da vergi mevzuatının zaten karmaşık olan yapısını daha da arttırmış ve iletişim sorununun önemli bir boyut kazanması sonucunu yaratmıştır. Vergilendirmeyi ilgilendiren konuların bir bütünlük içinde ele alınması çabasının da etkili olduğu bu durum hacimli, izlenmesi ve anlaşılması zor düzenlemelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=1).

1.2.2.4.3. Denetim Elemanlarının Nitelikleri

Etkin bir vergi denetimi, sistemin optimal yapısının yanı sıra, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu ile de doğrudan ilişkilidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlülere açısından değerlendirilmesi ve vergilemeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir (Özker, 2002: 175).

Vergi kanunları ne kadar mükemmel yapılırsa yapılsın, kanunları uygulayacak ve denetleyecek idareye ve insanına gerekli önem verilmez ise denetimde etkinlikten söz edilemez (Aslan, 2001: 10). Ülkenin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulması, bu politikalara uygun vergi mevzuatının hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanması ve vergi mükelleflerine iyi hizmet sunulması ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılacaktır (Gökmen ve Güleç, 2001: 38).

Ülkemizde vergi denetiminin nitelikli, ancak sınırlı sayıda denetim elemanlarınca yapılıyor olması hem zaman yönünden hem de maliyet ve etkinlik açısından denetimin başarısızlığının temel unsurlarından birisidir (Acar ve Merter, 2005: 8).

1.2.2.4.4. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartlarından en önemlisi vatandaşta vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için de vatandaşların verginin haklılığına inanmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle de bir devlet çatısı altında toplu halde yaşamamanın bir sonucu olarak, devletin vatandaşlarına sunduğu güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, alt yapı gibi hizmetlerin finansmanı için vergiye ihtiyaç duyulduğunun, bunlardan yararlanan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesinin her düzeydeki vatandaşta okul, sanat ve medya aracılığı ile verilmesinin vergi bilincinin yerleşmesinde önemli bir adım olduğu kesindir (Gökmen ve Güleç, 2001: 41).

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 önlemlerin alınması gereklidir (Acar ve Merter, 2005: 10). Aksi halde vergi mükellefleri vergiye karşı direnç göstereceklerdir. Vergi idaresinin amacı, vergiye karşı gönüllü uyumu geliştirmektir. Vergi kaçırıcıları cezalandırma veya suç işleyen vergi mükelleflerinin peşinden gitme vergi idaresinin kendiliğinden yapması gereken amacı değildir. Bununla birlikte, idare uyumsuzluğun sıkı bir biçimde izleneceği ve etkin olarak cezalandırılacağı genel kanaatini toplumda güçlü bir şekilde yerleştirebilirse gönüllü uyumu teşvik edilebilir. Dolayısıyla, etkili bir vergi idaresinin varlığı, vergiye uyumun artmasına destek olacaktır (Gökbunar, Tezcan, Utkuseven, 2002: 24-25).

Toplumumuzdaki vergi ahlakı ve bilincinin zayıflığı, denetimin zaman dolayısıyla maliyeti arttırarak birim maliyet açısından etkinsizliğe sebep vermektedir. Bu yönüyle de denetimin etkinliğini engelleyici bir faktördür.

1.2.2.4.5. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Vergide adaletin sağlanması açısından yargılamanın geciktirilmeden tamamlanması ve uyuşmazlıkların geciktirilmeden çözümlenmesi önemlidir. Vergiyi hiç tahsil edememektense belirli bir indirim yaparak verginin ödenmesini sağlamak amacıyla uzlaşma müessesesi ilk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemine girmiştir. Uyuşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesi yöntemi, özellikle yargı organlarının yükünü azaltması ve hazinenin vergi alacağını biran önce tahsil edebilmesine olanak vermesi amacıyla yararlı görülmüş bir yöntemdir (7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 1996: 83). Bununla birlikte ülkemizde caydırıcılık etkisi zaten azalmış olan veri cezalarının etkinliği, uzlaşma ile daha da azalmaktadır (Ünal, 2007: 74).

Verginin egemenlik gücüne göre alındığı ve vergi kanunlarına uymayanların çeşitli edinimlerle muhatap olacağı, kanunları bilmemenin mazeret oluşturmayacağı gibi verginin tarihsel gelişim süreci içerisinde her zaman var olmuş ilke ve yaklaşımlardan çok vergi kanunlarının herkes tarafından bilinmesine imkân sağlayacak bir yaklaşım ve yapılandırma içinde olması gerekmektedir (www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=1).

Tablo 11'e baktığımızda 2006 yılına göre Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen her 100 raporun 90'ı için uzlaşma istenmekte, uzlaşmaya konu her 100 raporun da 75'inde uzlaşma vaki olmakta ve tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmektedir. Bu raporlar Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesindeki hükümlerden yararlanılarak ödenmekte veya yargıya götürülmektedir. İnceleme sonucu bulunan toplam vergi miktarı 1,054,819.65 YTL iken uzlaşmanın vaki olması halinde bulunan toplam vergi miktarı ise 670,998.00 YTL'dir.

Tablo 11
İnceleme Raporlarının 2006 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

2006 YILI ARALIK AYI TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA SONUÇLARI								
YTL								
İnceleme Sonucu					Uzlaşma Talebinde Bulunulan Rapor Sayısı	Uzlaşma Vaki Olması Halinde		
Verginin Türü	Rapor Sayısı	Bulunan Miktar				Uzlaşılan Rapor Sayısı	Vergi	Ceza
		Matrah Farkı	Vergi	Ceza				
Gelir Vergisi	21	400,018.68	127,879.52	204,568.64	21	17	87,980.00	8,850.00
Kurumlar Vergisi	4	149,506.19	44,301.34	99,301.34	4	4	33,250.00	3,800.00
Fon Payı		10,987.06	1,098.67	1,098.67			685.00	60.00
K.D.V.	35	4,498,533.52	739,714.70	836,665.70	35	28	411,495.00	22,635.00
Geçici Vergi	25	858,621.12	130,455.63	168,451.63	25	21	128,888.00	6,475.00
Stopaj GV.	5	110,735.00	11,369.79	11,369.79	5	5	8,700.00	530.00
Toplam	90	6,028,401.57	1,054,819.65	1,321,455.77	90	75	670,998.00	42,350.00

Kaynak: www.gvdb.gov.tr/upload/tou.statistiiaralik2006.htm, (05.06.2007).

1.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttırıcı Önlemler

Bir toplumda en iyi kanunlar yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa bile, denetimin olmaması ile zaman içinde sistemin bozulması kaçınılmaz olacaktır. Denetimdeki etkinlik hem doğrudan idarenin başarısını arttırır, hem de kanunların öngördüğü yaptırımların uygulanmasına ortam yaratır. Eğer etkin bir denetim mekanizması oluşturulmamışsa, sistem bir süre sonra yasal zeminin dışına kayar. Denetimin etkin olmadığı ülkelerde, kanunlara uymamanın giderek yaygın hale gelmesi doğal ve kaçınılmazdır (Aydemir, 1995: 45). Yani denetim, mükellefler üzerinde etki yapan ve onların kanun dışı hareketlerinin önünü, etkililiği ölçüsünde kesen önlemlerdir.

1.2.3.1. Hukuki Önlemler

Vergi denetiminin etkinliğini arttırıcı önlemleri; vergi oranları düşürülerek verginin tabana yayılmasının sağlanması, cezaların caydırıcı olması ve bölge teşkilatının oluşturulması olarak sıralayabiliriz.

1.2.3.1.1. Vergi Oranları Düşürülerek Verginin Tabana Yayılması Sağlanmalı

Kayıt dışı ekonominin varlığı ve yaygınlığının temel nedenlerinden birisi de vergi oranlarının yüksek oluşudur. Bilindiği gibi ABD'de Laffer Eğrisi olarak adlandırılan

görüŖe göre vergi oranları, belirli bir düzeye kadar yükseltildiğinde vergi hâsılatı da artmakta, ancak; belirli bir noktadan sonra vergi oranlarını yükseltmek vergi gelirlerinde bir azalmaya yol açmaktadır (Gümüş, 2005: 149). Vergi sistemimizin içerdiği vergi oranlarının yüksekliği, gerçek gelirlerin beyan edilmemesine yönelik gerekçe oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi ödenebilir düzeyde olmalı; vergi matrahı ve vergi oranları "optimal" bir düzeye çekilmeli, vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olup vergi oranlarının fiili oranlara kadar düşürülerek yaygınlaştırılması sağlanmalıdır (Gökbunar, 1996: 16).

1.2.3.1.2. Cezalar Caydırıcı Olmalı

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından kanunlarda yer alan vergi suç ve cezaların çok iyi tanımlanması, yorum gerektirmeyecek nitelikte olması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp ödünsüz uygulanması gerçekleştirilmelidir (Aslan, 2002: 6). Cezalar denetim ile desteklenmezse çok önemli bir etki yaratmaz. Bu amaçla vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapmak (örneğin vergi cezalarının arttırılarak caydırıcılık özelliğine kavuşturulması ve buna ilaveten hapis cezalarının para cezalarına çevrilemez ve ertelenemez hale getirilmesi, vergisini zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanacak gecikme zammı ve faizlerinin arttırılması) gereklidir. Aynı şekilde, önceki denetimlerin gelecekte de denetlenme şansını arttıracak varsayıldığında, bir önceki yılda yapılan denetimin kişinin müteakip yıllarda da gönüllü uyum davranışını etkileyeceği sonucuna ulaşılabilir. Ancak denetimler doğru beyanda bulunmama eğilimini (non-compliance) kavramada başarısız oluyorsa ya da mevcut cezalar doğru beyanda bulunmama eğilimini ortaya çıkarmada kullanılamıyorsa bu durum gönüllü uyum gösteren mükelleflerde kaçak için ödedikleri gibi bir düşünceye neden olabilmektedir (Çelikkaya, 2002). Ayrıca idare, uygulanan vergi cezalarının af kanunları kapsamına alınmasını önlemek suretiyle kararlılığını da göstermelidir. Vergi cezaları, vergi kaçırmanın maliyetidir. Ödünsüz ve etkin uygulanan vergi cezaları, mükellefleri doğru beyana yöneltmektedir (Aslan, 2002: 6).

1.2.3.1.3. Bölge Teşkilatı Oluşturulmalı

Ülkemiz coğrafi bakımdan çeşitli bölgelere ayrılmıştır. Fakat bu ayrılma sınır belirlemelerinden başka bir yere gidememiştir. Bürokratik işlemlerin en küçük biriminde dahi kendini hissettirdiği ülkemizde ki maliye teşkilatı da nasibini alarak üzerinde zaten fazla olan yükü hemen merkeze yansıtamamaktadır. Merkeze yansıtılsa bile bunun kısa zamanda gerçekleşmesi mümkün değildir. Eğer bölgesel bir teşkilatlanmaya gidilip her ilin sorunları ait olduğu bölgede çözülür ise hem merkezin yapacağı iş hafiflemiş olacak hem de hizmette verim elde edilecektir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile OECD ülkelerindeki gelir idarelerine benzer şekilde “merkez- bölge- yerel” modelini esas alan bir örgütlenmeye gidilmek istenmiş; fakat sonuçta il düzeyinde Vergi Dairesi Başkanlıkları oluşturulması modeli tercih edilmiştir. “Merkez-bölge-yerel” modelinden “merkez-il-yerel” modeline geçilmesi ile Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan 29 ilde gelir idaresinin hiyerarşik bütünlük kazanmasına rağmen geriye kalan 52 ilde gelir idaresi Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu durumda gelir idaresinin taşra teşkilatı açısından çoğu ilde herhangi bir farklılık yaratılmamış ve hiyerarşik bütünlük sağlanamamıştır (21. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2007: 53-54). Bu yüzden defterdarlık müessesesi gelir idaresi dışında tutularak Devlet Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez Teşkilatı - Devlet Gelir İdaresi Bölge Müdürlüğü - Vergi Dairesi hiyerarşik zinciri kurulmalı, böylece, sadece kamu gelirlerinden sorumlu, ayrı fakat kendi içinde bütünlüğü olan bir birim oluşturulmalıdır (8. Beş Yıllık Kalkınma Planı vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001: 53). Böylelikle merkezin de yapacağı iş hafiflemiş olacaktır. Hayata geçirilebildiği ve görevleri iyi belirlenebildiği takdirde bölge düzeyindeki örgütlenmenin gerek idari işleyiş, gerekse mükelleflerin ihtiyaçlarının karşılanması yönünden yararlı olacağı düşünülmektedir (Aydemir, 1995: 224).

1.2.3.2. İdari Önlemler

Vergi denetiminin etkinliğini arttırıcı önlemler olan idari önlemleri genel olarak sıralarsak bunlar; personelin niteliğinin yükseltilmesi ve personelin belli konularda uzmanlaşmasının sağlanmasıdır.

1.2.3.2.1. Personelin Niteliği Yükseltilmeli

İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, Türkiye'nin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ve vergi mükelleflerine iyi hizmet sunulmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceğidir. Bunun için de Gelir İdaresi personelinin vergi mevzuatı ve davranış kuralları konusunda sürekli eğitilmesi gerekmektedir (Boy, 2002: 26). Bu bakımdan Devlet Gelir İdaresi, mesleğe uygun, iyi öğrenim görmüş personeli alan, bunları mesleğin gerektirdiği hizmet içi eğitime tabi tutan, eğittiği kalifiye personeli muhafaza etmeyi sağlayacak maddi ve manevi motivasyonları sunabilen bir kurum haline getirilmelidir (Gökmen ve Güleç, 2001: 39).

Özellikle mükellefle doğrudan temasta bulunan vergi dairesi personeli sürekli iç ve dış eğitim programlarına tabi tutulmalıdır ve belirli aralıklarla yapılacak incelemelerle de bu çalışmaların sonuçları değerlendirilmelidir. Bu kapsamda uluslararası işbirliğine gidilmeli, yurt dışında konusunda deneyimli kişiler Türkiye'ye davet edilerek seminerler verdirilmelidir. Verilen eğitimlerin başka bir amacı da çalışanların morallerini yükseltmek, yaptıkları işin önemine dayanarak övünç duymalarını ve işi sahiplenmelerini sağlamak olmalıdır. Bu yapılırken mükellef ile olan ilişkilerinin de ilerletilmesi sağlanmalıdır (www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum4_e.pdf).

1.2.3.2.2. Personelin Belli Konularda Uzmanlaşması Sağlanmalı

Meslek içi eğitim sürecinde, belli konularda yetkinliğe kavuşturulan personelin hem vergi kayıplarını engelleyeceği, hem de mükelleflerle çıkacak anlaşmazlıkları yargı aşamasına gitmeden vergi dairesinde daha kolay çözeceğidir. Vergi dairesi tarafından yapılan ve hepsi sistemin işleyebilmesi için birbirinden önemli olan işlere yönelik

eğitimde memurların genel bilgilendirilmesine değil, uzmanlık düzeyinde bilgilendirilmesine gerek vardır. Başka bir deyişle, her işi biraz bilen memur değil, yaptığı işi en ince ayrıntısına kadar bilen memurların geliştirilmesi ve bu kişilere mümkün olduğunca fazla sorumluluk yüklenmesi gerekmektedir (Aydemir, 1995: 229).

1.2.3.3. Denetimle İlgili Önlemler

Vergi denetiminin etkinliğini artırıcı bir başka önlem olan denetim ile ilgili önlemler ise; çalışma metodunun geliştirilmesi, vergi denetiminde planlama ve koordinasyonun sağlanması, belge düzeni için yoklama faaliyetlerine önem verilmesi, denetimlerin bölge düzeyinde yapılması, denetimlerin sektörel bazda yapılması, teknolojik gelişmelere paralel olarak otomasyonun hızlandırılması, denetim elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi, personel ve sorunlarının giderilmesi, denetimin üretimden tüketime doğru yapılması ve toplumda vergi bilinci ve ahlakının yerleştirilmesi olarak sıralanabilmektedir.

1.2.3.3.1. Çalışma Metodu Geliştirilmeli

Türkiye’de yetersiz olan vergi denetimleri, daha çok kayıtlara dayanılarak ve kayıtları bulunan mükellefler üzerinde yapılmakta, kayıtları bulunmayan mükellefler ise genelde vergi denetimi dışında kalmaktadır (Sarılı, 2002: 46). Bundan dolayı, vergisel olayları tek tek tespit etmeye yönelik çok eleman ve zaman gerektiren yöntemlerin yerine daha hızlı ve etkin sorgulayabilen bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmelidir. Bu amaçla, ülkemizde bir süre uygulanan ve vergi beyanları ile vergi incelemelerinde olumlu sonuçlar alınmasına imkân veren “Servet Beyanı” esasını yeniden devreye sokulmalıdır. Eğer politik ve ekonomik şartlar bu müesseselerden herhangi birinin ihdası açısından uygun bulunmazsa asgari olarak 4008 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine 7. bent olarak eklenen vergi teori ve pratiğinde “Özel Kıyaslama Yöntemi” olarak adlandırılan düzenlemenin eksikliklerinin giderilerek sistemin işlerliği sağlanmalıdır (Aslan, 2002: 6).

1.2.3.3.2. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Sağlanmalı

Vergi denetiminde etkinlik için, birimler arası koordinasyonu sağlayacak bilgisayar altyapısının hızla oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi dairelerinde bilgisayar ağının kurulması, vergi ile ilgili işlemlerin yapılmasında bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılmasıyla hizmet kalitesinin ve hızının artırılması ve vergi istihbarat birimin etkin şekilde çalışmasına zemin hazırlanmalıdır. Ayrıca herkese bir vergi kimlik numarası verilmesi uygulamasının yaygınlaştırılarak işlerlik kazandırılması gerekir. Ancak, vergi kimlik numarası kullanılarak mal ve servet hareketlerinin sahipleri bazında sağlıklı bir şekilde izlenebilmesi, gelişmiş bir bilgisayar ağının kurulmasıyla gerçekleştirilebilir (Sarılı, 2002: 47). Maliye Bakanlığındaki denetim birimlerinin, Batı ülkelerindeki örnekleri de göz önünde bulundurularak, çağdaş bir yapıya kavuşturulması, etkinlik açısından zorunludur. Merkezi denetim birimlerinin birleştirilerek yeniden örgütlendirilmesiyle, terim ve kavram birliği de sağlanarak, planlı ve koordineli çalışma yürütülecek ve haberleşme noksanlığından doğan aksaklıklar ortadan kalkacaktır (Can, 2003: 94).

1.2.3.3.3. Belge Düzeni İçin Yoklama Faaliyetlerine Önem Verilmeli

Hukuki yönden vergi denetimi, inceleme ve yoklama olarak iki türdür. Yoklama, vergiye tabi işlemlerin yapıldığı anda kontrol altına alınmasıdır. İnceleme ise, vergiye tabii bütün işlemler tamamlandıktan sonra yapılmaktadır. Ülkemizde vergi inceleme çalışmaları, başarısı itibariyle yoklama faaliyetlerine göre biraz daha ileri düzeydedir. Mükelleflerin beyanname vermek, vergilerini ödemek gibi vergisel mükellefiyetlerini yerine getirmek için sık sık vergi dairelerine gitmelerine neden olan hususlar alınacak önlemlerle en aza indirilmelidir. Bu yolla vergi dairesinin dâhili iş yükünde meydana gelecek azalmanın sonucunda tasarruf edilen iş gücü, vergileme açısından son derece önemli olan yoklama faaliyetlerinin sistemli ve etkin bir şekilde yapılmasına kanalize edilmelidir (Gökmen ve Güleç, 2001: 38). Yoklamada etkinliğin artırılması için ciddi bir planlamaya ihtiyaç vardır. Gelişigüzel, sadece yoklama yapılmış olması için yapılan yoklamalar amacına ulaşmadığı gibi, mükelleflerin de haklı tepkilerine yol açmaktadır. Bunun önüne geçebilmek için, vergi kayıp ve kaçaklarının yaygın olduğu, belge düzeninin kötü işlediği alanların iyi belirlenmesi ve yoklamaların bu alanlarda faaliyet

gösteren mükellefler arasından seçilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan da yoklama memurlarının mesleki bilgi ve halkla ilişkiler konusunda iyi eğitilmiş ve donanım yönünden de güçlü olmaları etkinliğin koşullarındandır (Aydemir, 1995: 235).

1.2.3.3.4. Denetimler Bölge Düzeyinde Yapılmalı

1950 Reformundan itibaren gelir idaresinin yeniden yapılanması ihtiyacı gerek uygulamacılar, gerekse bilim adamları tarafından defalarca önerilmiş; ancak, ne yazık ki bugüne kadar sağlıklı bir örgütlenme gerçekleştirilememiştir. Bugün ise Gelirler Genel Müdürlüğü gerek işlevleri, gerekse personel sayısı olarak oldukça büyük bir genel müdürlük haline gelmesine rağmen, bugün için ihtiyaçların karşılanmasında bazı sıkıntılar ile karşı karşıyadır. Birçok yetkinin çeşitli nedenlerle taşra teşkilatına devredilemiyor olması, merkezi vergi idaresini altından kalkamayacak bir iş yükü ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bu nedenle, hayata geçirilebildiği ve görevleri iyi belirlenebildiği takdirde “bölge düzeyindeki örgütlenmenin” gerek idari işleyiş, gerekse mükelleflerin ihtiyaçlarının karşılanması yönünden yararlı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, gelir idaresini daha özerk hale getirecek her türlü adım, bu idarenin başarı ve verimliliğini artırıp, aşırı derecede merkezileşmenin de önüne geçilmiş olacaktır.

1.2.3.3.5. Denetim Sektörel Bazda Yapılmalı

İş bölümü ve uzlaşmanın giderek arttığı bu dönemde denetim elemanlarının belli bir sektördeki incelemeyi yapıp bir sonraki yıl tamamen farklı bir sektörü incelemesi zaman kaybına ve verimsizliğe yol açmaktadır. Dolayısıyla da bu denetimde etkinsizliğe yol açmaktadır. Bu yüzden de vergi denetiminde ki bölük pörçük incelemelerden vazgeçilerek, sektör incelemesi yapılmalıdır. Sektör incelemelerine ağırlık verilmesi halinde, aynı işi yapan birden fazla mükellefi inceleme imkânı bulacak olan inceleme elemanlarının, sektörde icra edilen faaliyeti iyice kavramaları mümkün olacaktır. Bu durumda, incelemelerin tamamlanmasındaki süre kısılacağı için, incelenecek mükellef sayısı artacaktır. Bu sayede de, aynı sektörde faaliyet gösteren mükelleflerden incelenenlerle incelenmeyenler arasındaki adaletsizlik kısmen giderilmiş ve inceleme elemanlarının zamanı daha verimli kullanılmış olacaktır (Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 216).

1.2.3.3.6. Teknolojik Gelişmelere Paralel Olarak Otomasyon Hızlandırılmalı

Çağımızda hızla değişen ve gelişen teknolojik değişmelerden ülkemiz de nasibini almıştır. Vergi denetim politikalarının oluşturulması, planlanması ve sonuçlarının izlenmesine yönelik olarak vergi yönetimine karar desteğinin verilmesi, vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim birimlerine ihtiyaç duydukları bilgilerin hızlı ve güvenilir bir şekilde sağlanması amacıyla Vergi İstihbarat Merkezi'nde Denetim Bilgi Sistemi oluşturulmuştur. Bu sistem sayesinde mükelleflerin vergilemeye yönelik iş ve işlemlerini kavramaya yönelik olarak, mükelleflerden, kamu kurum ve kuruluşlarından, mükellefle ilişkide bulunan kişilerden ve iç kaynaklardan sağlanan bilgilerin değerlendirilmesine ve alınan sonuçların vergi denetimlerinde kullanılmasına başlanmıştır. Denetim Bilgi Sistemi'nin geliştirilmesi ve tüm denetim elemanlarının bu sisteme on-line erişimlerinin sağlanması amacıyla, sistem, donanım, yazılım ve eğitim çalışmalarına devam edilmelidir (Gerçek, 2003). Ayrıca, Vergi İdaresinin ve denetiminin etkinliğini sağlayacak entegre bir bilgi teknolojisi destek sistemi oluşturulması için çalışmalar yoğunlaşmıştır (Nas, 2005: 7).

1.2.3.3.7. Denetim Elemanlarının Özlük Hakları İyileştirilmeli

Denetim elemanlarının, alternatif çalışma olanaklarının bulunması dolayısıyla, uzun süre devlette çalıştırılmasında güçlükler çekildiği bilinmektedir. Maliye Bakanlığı denetim birimlerinde görevli, niteliği yüksek denetim elemanlarının ortaya çıkardıkları vergi kayıpları, yolsuzluk, rüşvet ve büyük kamu zararlarına paralel özlük haklarında, maaş ve harcırahlarında iyileştirmeler yapılmalıdır (Taşpınar, 2001). Gelir toplayan, uzmanlık ve etik açıdan yüksek nitelikler gerektiren tüm idarelerde görevli personelin çalışma ortamı ve ücreti doyumlu sağlanmalıdır. Kötüye kullanıma açık görev ve yetkiler, ancak nitelikli elemanlarla toplumda güveni sarsmayacak etkinlikte yerine getirilebilmekte ve kullanılabilir (7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 1996: 113).

1.2.3.3.8. Personel ve Sorunlarının Giderilmesi

Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilebilmesi için denetim elemanlarının gerek nitelik gerekse nicelik yönünden yeterli olması gerekmektedir. İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. İyi seçilmiş, bilgili, deneyim sahibi ve en önemlisi de çok dürüst elemanlardan kurulu denetim elemanlarının yapacakları görevin ne kadar önemli olduğu ve dolaylı olarak da ülkenin kalkınmasında katkıda buldukları da ortadadır (8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2001: 29). Bundan dolayı da işe alınmalarda-atamalarda, siyasi görüş, tanıdık, eş-dost gibi ölçütler yerine bilgi-beceri, kendi alanında başarı ve Türkiye'nin genel menfaati ön planda tutulmalıdır. Ayrıca işe alınanlar da aynı esasa göre işte çalıştırılmalıdır. Bunun yanı sıra da devletin memur ve işçilerinin çalışma şartları ve mali durumları düzeltilmeli, eşit işe eşit ücret politikası izlenmelidir (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 72).

1.2.3.3.9. Denetim Üretimden Tüketime Doğru Yapılmalı

Yapılacak denetimin etkinliğinin sağlanmasında vergi denetimlerine üreticilerden başlanmalıdır. Çünkü üretici mükellef sayısı toptan, yarı toptan ve perakendeci mükellef sayısından az olduğu için, vergiyi doğuran olayı kaynağında kavramak mümkün olur. Belge düzeninin ana kaynakta sağlanması halinde, daha sonraki el değiştirmelerde belge düzenine uyumunu sağlamak kolaylaşmaktadır. Merkezi denetim elemanları büyük ölçekli kişi ve kuruluşları, Vergi denetmenleri ise daha çok küçük ve orta ölçekli kişi ve kuruluşları ve tüketicileri denetlemelidirler (Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 215-216).

1.2.3.3.10. Toplumda Vergi Bilinci ve Ahlakı Yerleştirilmeli

Denetim mekanizmasının etkinliğini ortaya koymak üzere yapılan çalışmalar mükelleflerin belirli konularda yargılarını yansıtmaları boyutunda önemli ipuçları vermektedir. Özellikle vergi dışına çıkanlar hakkında mükelleflerin yargıları arasında,

vergi bilinci ve eğitim eksikliğinin etkili olduğu şeklindeki görüşleri de dikkate almak gerekmektedir. Bu nedenle konu bu boyutu ile de değerdendirilerek, denetim işlevinin, bilinçlendirme ve eğitime yönelik geliştirilecek programlarla desteklenmesi halinde etkinliğinin artacağı düşünölmektedir. Denetim boyutundaki çalışmalarda özellikle yaptırım gücü olabilecek mekanizmalarla destekli uygulamaların sonuç verebileceği göz ardı edilmemelidir (Koban ve Fırat, 2007: 183). Vergi mevzuatı ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi idaresi de ne kadar verimli ve etkin çalışır duruma getirilirse getirilsin, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleşmediği sürece kayıt dışı ekonomi önlenemez. Bu yüzden toplumda vergi bilincinin geliştirilmesi ve vergi ahlâkının kazandırılması yönünde birtakım eğitim ve tanıtım çalışmalarına ağırlık verilmeli, vergi ahlâksızlığının hırsızlık/soygunculukla eşdeğer olduğu, topluma anlatılmalı ve bu konuda herkes gibi medya da üzerine düşen görevi yerine getirmelidir (Taşpınar, 2001). Vatandaşlık ile vergi yükümlölüğü özdeşliği sağlanmalı; kamuoyu bilincinde, vatandaş olabilmek için vergi yükümlüsü olmak bir koşul olarak yerleşmeli; reşit olan herkes, nüfus kayıtlarına koşut bir numarayla en küçük mülki örgütlenmeler bazında bir “vergi kimliği” ne sahip olmalıdır. Hatta bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi yükümlölüğü ön-koşul durumuna getirilmelidir (7. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 1996: 109).

II. BÖLÜM

2. AVRUPA BİRLİĞİ' NDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİ DENETİMİ

Avrupa Birliği üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir (Çağan, 1990: 87). Vergilendirme konusu, AB içerisinde güncelliğini koruyan ve tartışmalara neden olan bir konudur. Çünkü Avrupa Birliği Topluluğu bünyesinde gerçekleştirilecek vergi düzenlemeleri, ulusal düzeydeki bazı yetkilerin devredilmesini içermektedir. Buna karşılık Topluluğun ortak nitelikte bir vergi politikası da yoktur. Vergi ve maliye politikası, üye devletlerin ulusal yetki sınırları içinde bulunmaktadır (Tavşancı, 2007: 16).

2.1. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ YAPISI

Her ülkenin kendi sosyal, ekonomik ve siyasal yapısının özelliklerini ve düzeyini yansıtan ayrı bir vergi sistemi mevcuttur (Nadaroğlu, 1996: 372). Vergi yapısı ise vergilerin bileşimini ve karşılıklı yerini ifade eder. Yani, vergi sistemlerini meydana getiren çeşitli vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde gerekse Gayri Safi Milli Hâsıla ve devlet gelirleri gibi diğer iktisadi büyüklükler içerisindeki nisbi paylarını ve önemlerini içermektedir (Şin, 2005: 23).

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin uygulamaları sadece kendi ülkelerini değil, aynı zamanda kendilerine komşu ülkeleri de etkileyebileceğinden vergi politikaları tüm üye ülkeler için gereklidir. Bunun için, Avrupa Birliği tek pazarında üye ülkeler birlikte çalışmalı ve vergi politikası ile ilgili farklı uygulamalar yapmamalıdır. Çünkü vergi politikası ulusal bağımsızlığın bir sembolüdür.

Avrupa Birliği, OECD ortalamasına göre daha az gelir vergisi, daha çok tüketim vergileri ve sosyal katkı paylarına dayanmaktadır. ABD' de ise tam tersi olan payların büyük bir kısmı gelir vergisi ve servet vergisine dayanıp daha az bir kısmını ise tüketim

vergileri ve sosyal güvenlik vergilerinden toplamaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği ülkelerinde vergi geliri, devlet için çok önemli bir gelir kaynağı oluşturmaktadır.

Avrupa Birliği'ne yeni üye ülkeler ile AB üyesi 15 ülke karşılaştırıldığında farklı bir vergi yapısına sahip oldukları görülmektedir (Şin, 2005: 39-41). Özellikle dolaysız vergilerin payları daha düşüktür. 2003 yılında AB'de toplanan tüm vergilerin % 34,8'ini dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Yeni AB üyesi ülkelere bakıldığında ise, bu oran % 40,3 ile AB ortalamasının oldukça üzerindedir. Dolaylı vergilerin tüm vergiler içindeki payı Belçika, Almanya ve Finlandiya'da % 30 düzeyindeyken, Yunanistan, Polonya, Macaristan, Letonya, Litvanya gibi ülkelerde % 40 dolayındadır (Oksay ve Acar, 2005: 93).

Tablo 12

AB'de Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2003) (%)

	1999	2000	2001	2002	2003
Almanya	30,2	29,9	30,6	30,5	30,7
Avusturya	35,6	35,3	33,8	34,9	35,1
Belçika	30,7	30,5	29,6	29,7	30,1
Danimarka	35,8	35,2	35,1	36,2	35,7
Finlandiya	31,6	29,5	30,3	30,6	32,3
Fransa	36,4	35,7	35,0	35,5	35,5
İngiltere	38,6	38,0	37,2	38,4	38,3
İtalya	36,0	36,3	35,3	35,8	34,5
Letonya	39,9	39,0	38,5	37,2	39,7
Litvanya	42,7	41,6	42,5	43,7	41,6
Macaristan	41,6	41,5	39,9	39,2	42,4
Polonya	41,8	42,0	40,6	41,5	42,8
Portekiz	40,3	41,4	41,2	42,0	43,0
Yunanistan	42,4	40,9	41,5	40,2	39,8
AB 25	34,9	34,5	34,3	34,8	34,8
AB 15	34,7	34,3	34,1	34,6	34,6
EURO 12	32,7	32,4	32,3	32,5	32,6
AB Yeni 10	40,3	40,4	39,1	39,2	40,3

Kaynak: Oksay ve Acar, 2005: 93.

Dolaysız vergilerden biri olan Gelir vergisi oranlarında ise Türkiye başı çekmektedir. % 45 gelir vergisi uygulanan ülkemizi % 38,3 ile Danimarka, % 31 ile İsveç, % 30 ile Güney Kore izlemektedir. En az gelir vergisi oranına sahip ülke ise %

12 ile Rusya'dır. Bu ülkeyi % 15 gelir vergisi oranıyla Çin, Almanya, Yunanistan ve Hollanda izlemektedir (<http://www.acikgazete.com/?action=journalist&aid=3268>).

Tablo 13'te de görüldüğü gibi gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen verginin, toplam vergi gelirleri içindeki payı AB'de % 33,2 iken, bu pay Danimarka'da % 60, Yunanistan'da % 23, Çek Cumhuriyeti'nde % 25'dir. Aynı şekilde, tek tek gelir vergisi ve kurumlar vergisinin payına bakıldığında da, büyük farklılıklar görülebilmektedir. Mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payının en yüksek olduğu ülke % 39,4 ile Macaristan iken, en düşük olduğu ülke ise % 24,6 ile Belçika'dır. Sosyal güvenlik kurumları için yapılan kesintilerin büyük boyutlara ulaştığı AB'de, kesintiler OECD ortalamasından bile daha fazladır. Bu tür vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Almanya, Çek Cumhuriyeti ve Polonya gibi ülkelerde % 40'a ulaşırken, Danimarka, İngiltere ve İrlanda dışında diğer ülkelerde % 30'un üzerindedir (Oksay ve Acar, 2005: 91).

Ülkemizde olduğu gibi AB ülkelerinde de vergi kaçırmak vergi alanında karşılaşılan en büyük sorunlardandır. Ancak, bu ülkelerin vergi sistemine göre; bir mükellefin beyan ettiği kazanç ile servetindeki artış kıyaslanabilmektedir. Örneğin 20 bin Euro gelir beyan eden bir mükellefin servetinde 100 bin Euro'luk bir artış varsa, bunun kaynağı sorulmakta olup yeterli açıklama yapılamazsa aradaki farkın cezalı vergisi alınmaktadır. Ayrıca vergi ödemenin, bir yurttaşlık görevi olduğu bilinci ve vergi ahlakı, daha ilkokul çağında çocuklara aşılarmakta olup ödenen vergilerin hizmet olarak yurttaşlara geri döndüğü, vergilerin gereken yerlere sarf edildiği anlayışı yerleştirilmiş ve toplumun ödediğinin karşılığını alması isteği tatmin edilmiştir. Bu bağlamda AB ülkelerinin vergi sistemine bakıldığında iyi niyetli mükellefleri ve düşük kazanç elde edenleri koruyan (örneğin en az geçim indirimi, düşük oranlı vergi tarifesi, gider yazılabilecek harcamaların kapsamının geniş tutulması gibi), buna karşılık vergi kaçırıcıları da kolayca tespit eden ve ağır şekilde cezalandıran bir sisteminin olduğu görülmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1832>).

Tablo 13
AB’nde Toplam Vergi Gelirleri İçinde Bazı Vergi Türlerinin Payı (2003) (%)

	Gelir ve Sermaye Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Katkı Payları	Mal ve Hizmetlerden Alınan vergiler
Avusturya	29,7	33,7	28,2
Belçika	39,0	31,8	24,6
Çek Cumhuriyeti	25,3	43,6	29,7
Danimarka	59,9	25,5	33,0
Finlandiya	38,7	26,7	32,0
Fransa	23,2	37,7	25,5
Almanya	27,4	40,5	29,4
Yunanistan	23,3	36,1	35,8
Macaristan	24,8	30,5	39,4
İtalya	30,9	29,5	25,7
Polonya	18,2	41,4	35,8
İrlanda	39,3	14,8	38,4
İngiltere	36,5	18,5	32,7
Türkiye	23,7	20,8	49,5
AB 15 Ortalaması	33,2	28,8	30,4
OECD Ortalaması	34,4	26,1	32,1

Kaynak: Oksay ve Acar, 2005: 90.

2.2. AB’ YE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Kamu finansmanında vergiler önemli bir paya sahiptir. Avrupa Birliği üyesi devletler düzeyinde de gelişmelerin en zor sağlandığı alanların başında vergilendirme yer almaktadır. Bu durumda vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının yüksek olması ülkeler için gelişmişlik göstergesidir. Gelişmiş ülkelerde, kamu gelirlerinin içinde verginin oranı % 90 iken, gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran %70’lerin altında seyretmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde vergi oranının düşük olması, kayıt dışılığın önemli bir sorun olduğunu göstermektedir (<http://www.cozummusavirlik.com/blog/?p=510>).

Kayıt dışı ekonomi diye de adlandırdığımız vergi kayıp ve kaçakçılığı sadece ülkemiz açısından değil, gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler için aynı oranda sorun olan ve üzerinde birleşilen ortak bir nokta olarak görülmektedir (Bağdınlı, 2006: 28).

Vergi kaçırmak, tüm ülkelerin kanunlarında suç olarak belirlenmiştir. Ancak vergi kaçakçılığı olgusu verginin doğuşundan günümüze dek güncelliğini korumaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde ki kayıt dışı ekonomi ülkemiz ile kıyaslanmayacak kadar düşük seviyelerde olmakla birlikte son yıllarda artış eğilimi göstermektedir.

2.2.1. AB' ye Üye Ülkelerde Vergi Kaçakçılığının Boyutu

Günümüzde sanayileşmiş ülkelerin çoğu yirmi ya da otuz yıl öncesine göre daha fazla vergi toplayabilmekle birlikte dikkatli bir biçimde baktığımızda mali boşlukların ülkelerin vergi sistemlerinin temelini ciddi biçimde sarstığını görmekteyiz (Gonca, 2005). Dünya ve AB ülkeleri uygulamalarında, her şeyden önce vergi düzenlemelerinin “ticari hayatın akışına engel olmayan ve tercihleri etkileyen ana unsurlar arasında yer almayan” özellikleri içerecek bir yapıda olması üzerinde durulmaktadır. Küreselleşme sonucu artan mal ve hizmet hareketlerinin ortaya çıkardığı rekabet ve fırsatlar son dönemde vergi sistemlerini etkileyen önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (9. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006: 6). Bu yüzden kayıt dışı ekonomi, günümüzde sadece belli ülkelerin sorunu olmaktan çıkıp artık uluslararası boyutlardadır.

Kayıt dışı ekonomi üzerindeki en eski çalışmalar, az gelişmiş ülkelerdeki kayıt dışılığın incelenmesiyle başlamıştır. Nitekim kayıt dışılık, ekonomilerin gelişme sürecinde, kaçınılmaz bir aşama olarak karşımıza çıkmış olup; öte yandan, gelişmiş ülkelerde kayıt dışı ekonominin incelenmesine yeterince ağırlık verilmemesinde ise söz konusu faaliyetlerin gelişmekte olan ülkelerde işsizlik ve fakirlikle savaşta geçici bir çözüm olarak ortaya çıkışı etkili olmuştur (Us, 2004: 24).

Kayıt dışı çalışma, niteliği itibarıyla üstesinden gelinmesi zor bir sorundur. Avrupa açısından, Avrupa Birliği'nin çeşitli bölgelerindeki farklı özellikleri dolayısıyla, kayıt dışı çalışmanın ortak bir tanımını bulmak güçtür. Üstelik tahmin edilebilir olduğundan vergi kayıp ve kaçakları sorununun boyutu konusunda kesin bir ifadeye bulunmak da oldukça güçtür (<http://www.ceterisparibus.net/calisma/makaleler.htm>). Bu açıdan genellikle vergi kaçakçılığının boyutları ölçülürken mevcut olan vergi yükünden yararlanılmaktadır. Daha önce ki bölümde tanımladığımız gibi vergi yükü ödenen vergi

ile gelir arasındaki oranı ifade etmektedir. Bu bağlamda AB ülkelerindeki vergi yükünün Türkiye ile karşılaştırması vergi yükünün ağırlığı konusunda önemli ipuçları vermektedir. Bu karşılaştırmada AB ülkelerindeki vergi yükü; sosyal güvenlik primleri hariç, toplam vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla (GSYİH)'ya oranı olarak aşağıda ki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 14

AB Ülkeleri ve Türkiye' de Vergi Yükleri (%)

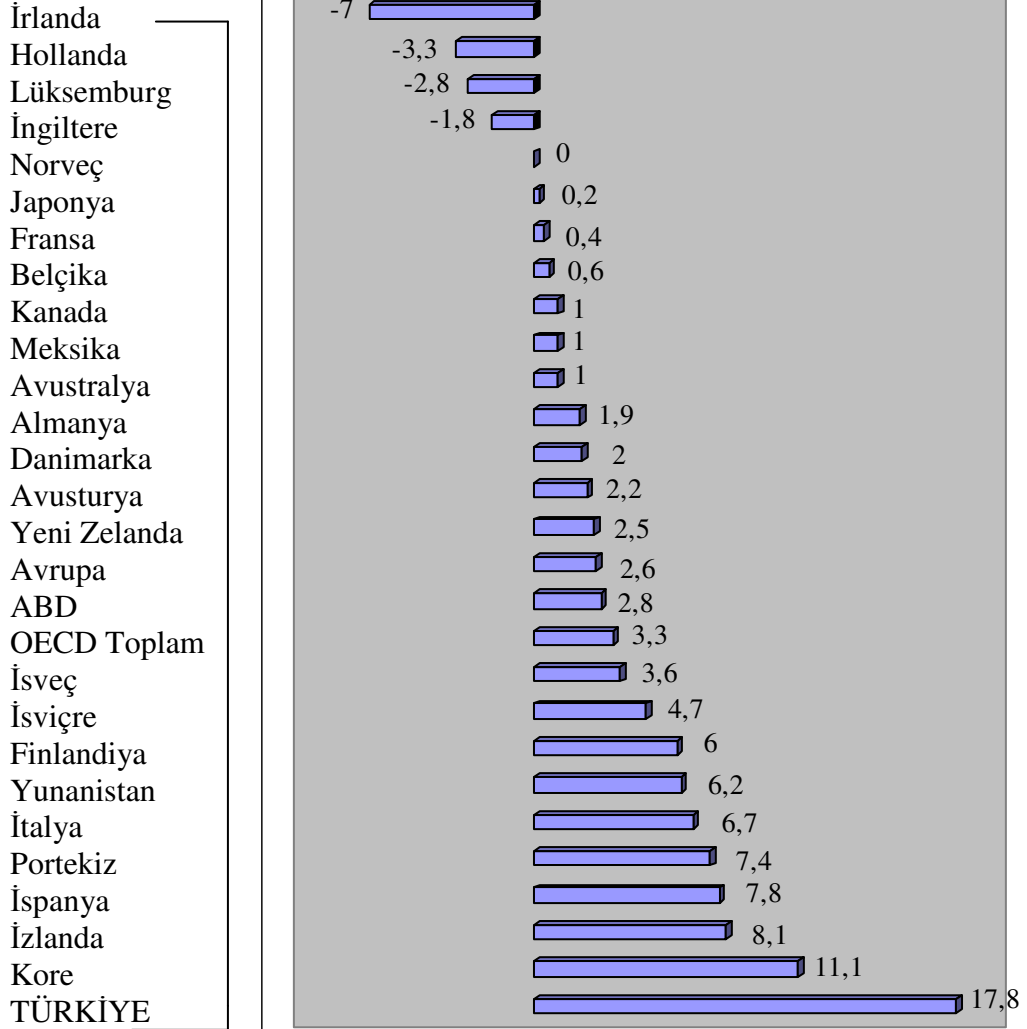
AB ÜLKELERİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKLERİ (%)										
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004
AB-15	27.9	33.2	38.8	39.4	40.8	42.1	41.4	40.7	40.8	40.7
AB-19	27.9	33.2	38.8	39.4	40.2	40.6	40.0	39.6	40.1	40.0
AB-25	-	-	-	-	-	41.9	41.1	40.4	40.6	40.5
TÜRKİYE	9.9	16.0	15.4	20.0	22.6	32.3	35.1	31.1	32.9	33.3
<p>Kaynak: OECD Revenue Statistics (1965-2003), EUROSTAT ve Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Gelir İdaresi Başkanlığı) verilerinden yararlanılarak derlenmiştir. AB-19: OECD üyesi 19 AB ülke ortalaması AB-15: AB'ye son katılan 10 ülke haricindeki üyelerin ortalaması AB-25: Tüm AB üyeleri ortalaması</p>										

Kaynak: <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1851>, (24/12/2007).

Tablo 14'ten de görüleceği gibi, Türkiye vergi yükü en hızlı artan ülkedir. Nitekim son 40 yılda, Türkiye'de bu oran % 240 artış gösterirken, AB ülkelerinde vergi yükü yüzde 50 civarında artmıştır. Son 20 yılda, Türkiye'de % 100'ün üzerinde bir artış yaşanırken AB ülkelerinde ise vergi yükü % 4 artış göstermektedir. Avrupa Birliği'ndeki vergi yükü ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) üyesi ülkelerinin vergi yükü karşılaştırıldığında Avrupa Birliği ülkelerinin vergi yükünün diğer ülkelere göre daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 15

OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü



Kaynak: <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1851>, (24/12/2007).

Diğer yandan, OECD ülkeleri bazında bir değerlendirme yapılacak olur ise, 1985 – 2003 yılları arasındaki vergi yükü değişiminin yine oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Nitekim bu dönem içerisinde Türkiye’de vergi yükündeki değişim % 17,8 iken, OECD ortalaması sadece % 3,3 seviyesinde kalmıştır. Türkiye’ye yakın olarak % 11,1 ile Kore; % 8,1 ile İzlanda ve % 7,8 ile de İspanya bulunmakta; ABD ise yine bu dönemde % 2,8 olarak görülmektedir. Diğer OECD ülkeleri olan İngiltere,

Lüksemburg, Hollanda ve İrlanda da ise vergi yükünde azalma söz konusudur (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1851>).

Bugün dünya ekonomisinin dikkati çeken önemli özelliklerinden biri, kayıt dışı ekonominin hacminin hızla büyümesi ve kayıt dışı ekonomi ile nasıl mücadele edilmesi gerektiği hususunda bir uzlaşmanın bulunmamasıdır. Tablo 16 ve Tablo 17’te dünya kayıt dışı ekonomi toplamının dünya reel GSMH’ındaki payı önemli bir boyuta ulaşmıştır. Bu tablo da bazı gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki kayıt dışı tahminlerini milli gelir verileri esas alınarak göstermektedir (<http://www.cozummusavirlik.com/blog/?p=510>).

Tablo 16
Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonominin GSYİH’ ya 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: <http://www.acikgazete.com/?action=journalist&aid=3268>, (24.12.2007)

Tablo 17

Kayıt Dışı Ekonominin Ortalama Tahmini Büyüklüğü

Ülke/Sene	1999/2000	2000/2001	2002/2003
Afrika (37)	41.3	42.3	43.2
Orta ve Güney Amerika (21)	41.1	42.1	43.4
Asya (28)	28.5	29.5	30.4
Geçiş Dönemindeki Ülkeler (25)	38.1	39.1	40.1
Gelişmiş OECD Ülkeleri	16.8	16.7	16.3
Sosyalist Ülkeler (3)	19.8	21.1	22.3
Türkiye	32.1	33.2	34.3
Ağırlıksız Aritmetik Ortalama (145)	33.6	34.5	35.2

Kaynak: http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkeytr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf, (29/12/2007).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler ekonomik, sosyal, kültürel ve benzeri faktörlerin etkisiyle her ülkede farklılık göstermekte ve sonuçta GSMH' nin yüzdesi olarak farklı rakamlar ortaya çıkmaktadır (Dikeç, 2005: 18). Tablo 16 ve Tablo 17'ye göre gelişmekte olan ülkelere baktığımızda Tayland % 70 seviyesi ile en yüksek orana ulaşırken, İsviçre % 8 ile en düşük seviyede olduğu görülmektedir.

Sonuçlar Afrika, Asya ve Güney Amerika şeklinde gruplandırıldığında buna göre GSMH' nin yüzdesi cinsinden kayıt dışı ekonomi Afrika'da ortalama olarak % 42-43 seviyesindedir. Bu ise kayıt dışı ekonominin Afrika'da artık neredeyse "paralel ekonomi" haline geldiğini göstermektedir.

28 Asya ülkesinin ortalaması ise % 29. Bu oranı aşağılarda tutan ülkeler % 8 oranı ile Japonya, en yüksek oranlar ise Tayland (% 70) ve Filipinler'e (% 50) ait. Asya ülkeleri arasında yer alan Türkiye'nin kayıt dışı ekonomi oranı ise % 33 dolaylarındadır.

Güney Amerika'da ise en yüksek kayıt dışı oranının % 49 ile Meksika olduğunu, onu % 29 ile Brezilya'nın takip ettiğini ve en düşük oranın ise % 20 ile Arjantin olduğunu görmekteyiz.

Bu üç bölgenin verileri karşılaştırıldığında Afrika ile Güney Amerika'nın kayıt dışı ekonomi büyüklüklerinin az çok birbirine yakın olduğu, Asya'da ise daha küçük olduğu görülmektedir.

Geçiş halindeki Avrupa ve Asya ülkelerine baktığımızda ise en yüksek kayıt dışı oranı ile Rusya (% 40) ve en düşük kayıt dışı oranı ile de (% 15) Çek Cumhuriyeti'ni görmekteyiz.

Gelişmiş OECD ülkelerinde ise en yüksek oranla Yunanistan (% 27) ve onu % 21 ile Belçika'nın takip ettiğini görmekteyiz. OECD ülkelerinde ki en düşük oranlar ise % 9 ile ABD ve % 8 ile de İsviçre'dir.

Kısaca gelişmiş ülkelerde ki kayıt dışı ekonomi daha ziyade yüksek vergi yükü ve diğer zorlayıcı kamusal düzenlemelerden (yüksek sosyal güvenlik ödemeleri vb.) dolayı meydana gelmektedir. Örneğin, İtalya ve Belçika'da, kişi başına ödenen satış ve gelir vergileri ile sosyal güvenlik ödemeleri toplamı, kişisel kazançların yaklaşık % 70'i gibi çok yüksek bir meblağa ulaşmaktadır. Oysaki Amerika Birleşik Devletlerinde bütün bu ödemeler toplamı kişisel kazançların % 42'si kadardır. Bu yüksek oranlar ise gelişmiş ülkelerde kayıt dışılığı teşvik eden unsurların başında gelmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1848>).

2.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi İçin Yapılan Çalışmalar

Vergi kaçakçılığı bütçede gelir kayıplarına yol açtığı gibi vergi adaletini bozmakta ve ekonomik düzen içindeki sermaye hareketlerinde ve rekabet şartlarında da eşitsizliklere yol açmaktadır. AB'nin 19.12.1977 tarihli direktifinde, vergi kaçakçılığı ile mücadele amacı ile üye ülkelerin vergi idareleri arasında karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşması öngörülmüştür. (Ulutaş, 2004). Bu direktifle; üye devletlerin

sınırları ötesinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma yollarının vergide adalet ilkesinin çiğnenmesi ile birlikte bu devletleri bütçe kayıplarına uğrattığını ve ikili anlaşmalardan hareketle üye devletlerin vergi idareleri arasındaki işbirliğinin, gittikçe uluslararası bir nitelik kazanan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile ilgili yeni girişimler karşısında etkisiz kaldığı kabul edilmiştir (<http://www.vergi.tc/FrameChild.aspx?ID=9660&Sort=0&Internal=true>). Bu bağlamda AB Komisyonu vergi kaçakçılığı ile mücadele için uygulanan AB stratejisini tartışmaya açmak amacıyla bir bildirge yayınlamıştır. Bu bildirgede vergi kaçakçılığının büyüyen bir sorun olduğuna dikkat çekilerek, üye ülkelerin bireysel mücadelesinin yetersiz kaldığı belirtilmektedir. Bildirge bu bağlamda AB çapında bir yaklaşım belirlenmesini önermektedir. Ayrıca üye ülkeler arası ve üçüncü ülkelerle idari işbirliğinin önemini hatırlatan bu bildirgede AB’de uygulanan KDV rejiminin de gözden geçirilmesi gereğine dikkat çekilmektedir (Çakır ve Ateş, 2006: 4).

Avrupa Topluluğu içerisinde 28 Nisan 1999 tarihinde, Topluluğun bütçesini etkileyen, sübvansiyonların (teşviklerin) kötüye kullanımını ve vergi kaçırılmasını, yolsuzluk ve Avrupa Topluluğu’nun mali çıkarlarına zarar veren yasa dışı faaliyetleri önlemek amacıyla Avrupa Hile ile Mücadele Birimi (Fransızca sözcüklerin baş harfleri olan OLAF) kurulmuştur (Alptürk, 2005: 163).

Aynı şekilde OECD’de vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektedir. Aynı hedefe yönelik olarak ülke ve ülke grupları çalışmaları desteklemekte ve kolaylaştırmaktadır. Özellikle G-7 devletleri OECD çalışmasını desteklemiş ve OECD ve vergi cennetleri olarak görülen yönetimler arasındaki diyalogun yoğunlaşmasını istemişlerdir. Ayrıca Avrupa Birliği bağlamında zararlı vergi uygulamalarını eleyen bir (Code of Conduct) yürütme kodu benimsenmiştir. Bazı önemli bakımlardan farklı olsa da, Avrupa Birliği ve OECD projeleri birbirini güçlendirmektedir. Yürütme kodu finansal işlem ve hizmetlere ilişkin etkinliklerle sınırlı değildir ve sadece vergi cenneti konularına yönelik değildir. Yürütme kodu ayrıca Avrupa Birliği’nin OECD projesince işlenen zararlı vergi uygulamalarını dışlamasını sağlayan birçok özelliğe de sahiptir (Horner, 2004: 9).

Uluslararası düzeyde kayıt dışı ekonomiye ve vergi kaçakçılığına karşı; OECD, Avrupa Birliği, G-8 (Gelişmiş Sekiz Ülke), Finansal Eylem Görev Grubu (FATF) gibi

kuruluşlar bünyesinde mücadele çalışmalarında OECD Bünyesinde Vergi Sorunları Komitesi, 20 Ocak 1998 tarihli Vergi Rekabeti Raporunda, zarar verici vergi rekabeti ile mücadele konusunda tavsiyeler geliştirilmiştir. OECD 2000 yılı Temmuz ayında yayımladığı “Global Anlamda Vergi Dayanışmasına Doğru” isimli raporunda, zararlı gördüğü 35 vergi cennetinin listesini açıklamıştır. Bu listede İngiltere 9 uygulama ile başı çekmekte, ABD’nin ve Hollanda’nın 2’ser, Fransa’nın ise 1’er vergi cenneti toprağı bulunmaktadır (9. Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2006: 10-11). Yine OECD 1998 yılı tavsiyelerini temel alarak 18 Nisan 2002 tarihinde “Vergi Konularında Etkin Bilgi Değişimi İçin Anlaşma Modeli” ni yayımlamıştır.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından, AB’ ye üye devletlerin istihdam alanında ortak kaygı duyduğu kayıt dışı çalışma konusunda 1998 yılında yayınlanan rapor (Communication from the Commission on Undeclared Work), 2001 tarihli “AVRUPA'DA KAYIT DIŞI ÇALIŞMA: Kayıt Dışı Çalışma İle Mücadelede Ortak Bir Yaklaşım Doğru” başlıklı rapor ile tamamlanmıştır.

AB ülkelerinde kayıt dışı sektör ve kayıt dışı çalışma ile mücadele amacıyla uygulamaya konulan önlemlerin incelendiği bu rapor, Birlik üyesi ülkelere Fransa, İtalya, Almanya, Hollanda, İspanya, İsveç ve İngiltere'nin kayıt dışı sektöre ekonomik bir sorun olarak yaklaştıklarını göstermektedir. Bu araştırmanın temel amacı ise kayıt dışı çalışma ile mücadelede başarılı karma politikaları belirlemektir. “Karma Politika”, hem kayıt dışı çalışmayı azaltacak, hem de kayıtlı çalışmayı özendirerek tedbirlerin birlikte uygulanmasını ifade etmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=796>).

Bunların bazıları Tablo 18’de gösterildiği gibi ülkelerin çalışma mevzuatının esnekleştirilmesi, toplumu bilgilendirme ve bilinçlendirme kampanyaları yürütülmesi, bürokrasinin sadeleştirilmesi, kamu kuruluşları arasında koordinasyonun geliştirilmesi, diyalog ve işbirliği içinde olunması gibi daha çok ekonomik nitelikli önlemler aldıklarını belirlemektedir (http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=249&id=15).

Tablo 18

AB'de Kayıt Dışı Ekonomide Maliyetlerin Azaltılmasına İlişkin Önlemler

ÜLKELER	Vergi Mevzuatında Değişiklikler	Vergi İndirimleri (Hizmetler)	Ücret Dışı İşgücü Maliyetlerinde İndirim	Bilgilendirme Kampanyaları
Danimarka	Evet, daha düşük marjinal vergiler	_____	_____	Evet
Fransa	_____	_____	Evet, (Robien Yasası)	_____
Almanya	_____	Evet, ev hizmetleri	_____	Evet, (Yasa dışı olan toplum dışıdır)
Yunanistan	Vergi kaçırmayı azaltacak vergi reformu	Evet	Evet	Daha sıkı denetim ve yaptırımlar hakkında bilgilendirme
İrlanda	Evet, kişisel vergilendirmede indirim	_____	Evet, bazı işçi kategorileri için sosyal güvenlik primlerinde indirim	_____
İtalya	_____	Evet, (profesyonel hizmetler)	Evet	_____
Hollanda	Evet	_____	_____	Evet
Portekiz	Evet	_____	_____	_____
İspanya	_____	Çalışanlar için daha az vergilendirme ve mali reform	_____	_____
İsveç	Marjinal vergilerde indirime yönelik vergi reformu	Evet, (ev onarımı)	_____	_____
İngiltere	Evet	_____	_____	_____
Avusturya	_____	_____	Evet	_____

Kaynak: http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=249&id=15, (04/01/2008).

Uluslararası Para Fonu (IMF) ' nun kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam konusundaki raporunda da benzer tespitlerde bulunmaktadır. Buna göre, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi oranlarının düşürülmesi, işgücü piyasasının esnekleştirilmesi, idari düzenlemelerin sayısını artırmak yerine mevcut düzenlemelerin etkin olarak sağlanması şeklindeki önlemlerin uygulanması tavsiye edilmektedir (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=796>).

ABD'de yapılan başka bir Survey (görüş ve tutumların soruşturulduğu anket çalışmaları) çalışmasında ise (User, 1994), deneysel çalışmaların çoğunda vergi kaçakçılığına basit bir tür kumar gibi yaklaşıldığı yolunda bir eleştiri de ileri sürülmüştür. Yükümlünün gerçek davranışının, yakalanma ve cezalandırılma olasılıklarını hesaba alarak gelirini arttıracak bir kumara girmekten ibaret olamayacağı hatırlatılmış ve Avrupa'da sürdürülen survey çalışmalarına dikkat çekilerek, vergi denetiminin etkinliği yanında, vergi sistemine karşı olumlu tutumlar ve vergi adaletine duyulan inanç ile vergi suçlarına karşı beslenen olumsuz tutumların da bir ülkedeki vergi disiplinine katkıda bulunabileceği belirtilmiştir. Bu noktadan hareketle tasarılan Survey' de 4 hipotez sınanmıştır:

- “Vergi kaçakçılara uygulanan cezalar şiddetli olarak algılandığında, vergi kaçırma olasılığı düşer”
- “Yakalanma riski yüksek olarak tahmin edildiğinde, vergi kaçırma olasılığı düşer”
- “Vergi yükümlüsü kendisiyle devlet arasındaki mali ilişkiyi diğer yükümlülere kıyasla daha adaletsiz olarak kabul ettiğinde vergi kaçırma olasılığı artar”
- “Vergi yükümlüsünün tanıdığı vergi kaçakçılarının sayısı arttıkça, kendisinin vergi kaçırma olasılığı da artar”.

Araştırma sonuçları, son üç hipotezi destekler niteliktedir. Araştırmacılar çeşitli Avrupa ülkelerinde yapılan Survey çalışmalarının sonuçlarıyla da oldukça tutarlı olan bu verilere dayanarak, vergi siyasetine ilişkin bazı öneriler getirmişlerdir. Vergilemeye karşı olumsuz tutumların vergi kaçakçılığının önemli bir etkeni olduğu bir kez daha gözler önüne serildiğine göre, vergi sisteminin bu tür tutumlara yol açan yönlerini

belirlemek için çaba harcanmalıdır. Bu özellikler, ülkenin uğradığı vergi kaybına değecek kadar önemli ve vazgeçilmez değilseler, değiştirilmelidir. Örneğin, çoğu yükümlü, sistemi adaletsiz bulduğu ve bu kanunlarının da zengin kesim ve büyük şirketlerin vergiden kaçınma olanaklarının çok geniş olduğu inancından kaynaklandığı saptanmıştır. Bu da, belirli kaçınma yollarının kapatılmasının ekonomik açıdan tartışılmasında yarar olacağını düşündürmektedir (User, 1994).

Bu çalışmalardan başka 3 Aralık 2007 tarihinde yapılan AB ile Katılım Müzakerelerinde de idari işbirliği ve karşılıklı yardım alanındaki topluluk mevzuatı, doğrudan ve dolaylı vergilendirme konusunda, topluluk içi vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmaları engellemeyi amaçlamaktadır. Bu toplantıya Türkiye'den de İzleme ve Yönlendirme Komitesi'nin 5 üyesi (Dışişleri, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Devlet Planlama Teşkilatı, Başbakanlık ve AB Daimi Temsilciliği) dışında başta Maliye Bakanlığı olmak üzere Gümrük Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Merkez Bankası, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) gibi ilgili bakanlık ve kurumlardan oluşan bir heyet katılmıştır. Toplantının ilk gününde kurumlar vergisi alanında çifte vergilendirmenin önlenmesi; sermaye kazançları ve hisse senedi işlemlerinin vergilendirilmesi; işletme vergilendirilmesine yönelik davranış kuralları; gelir vergisi ve tasarruflar ile Katma Değer Vergisi (KDV) alanında vergi iadesi ve vergi muafiyetlerine ilişkin konularda Komisyon yetkilileri tarafından Türk heyetine bilgi verilmiştir. İkinci gün ise özel tüketim vergilerine (ÖTV) ilişkin vergi yapısı ve oranlarıyla ilgili genel hükümlerin yanı sıra tütün mamulleri, alkollü içecekler, petrol ürünlerinin vergilendirilmesi; sınır ötesi faaliyetler; idari işbirliği ve karşılıklı yardım; bireysel vergi muafiyeti; vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaların engellenmesi; KDV alanındaki idari işbirliğinde ve vergilendirilebilir ürünlerin dolaşım ve denetiminde bilgisayarlı sisteme geçilmesi konularına ilişkin yasal düzenlemeler aktarılmıştır (<http://www.ikv.org.tr/katilimmuzakereleri.php>).

2.2.3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Bazı AB Ülkeleri Örnekleri

Tanımı veya kapsamı her ne şekilde belirlenirse belirlensin vergi kayıp ve kaçakçılığının, farklı ülkelerde farklı etkileri olmakla birlikte, bugün ve gelecekte tüm ülkeler için ciddi sorunlar içerdiği tartışmasız bir gerçektir. Yaratılan bu sorunların

doğru tespit edilip değerlendirilememesi de ülkelerde politik, sosyal ve ekonomik gelişme noktasında da ciddi sorunlar yaratmaktadır (Bağdınlı, 2006: 27). Bu bağlamda aşağıda vergi kaçakçılığının önlenmesinde bazı AB lkeleri çalışmaları yer almaktadır.

2.2.3.1. Fransa

Fransa'da vergi sisteminin ve yönetiminin işleyişi, değişimi, sorunları konusunda çalışmalar yapmak üzere bir "Vergiler Konseyi" (Conseil des Impt) kurulmuştur. Vergiler Konseyi hazırladığı raporlarında uluslararası vergi kaçakçılığının önemine değinmekte ve bu yolla kaçakçılığın önemli boyutlara vardığını belirtmektedir. Söz konusu bu Konsey; raporlarında vergi sisteminin işleyişini ve aksaklıklarını ortaya koyarak; vergilendirme alanında alınması gereken önlemleri, yapılması gereken yasal düzenlemeleri de göstermektedir (Kılıçdaroğlu, 1982).

Kayıt dışı çalışmayla mücadele için özel bir büro (Yasadışı alışma, Kayıt dışı İş ve İşgücü Ticareti İle Mücadele İçin Bakanlıklar arası İrtibat Misyonu-MILUTMO) kurularak, tüm eylemler bu büro eliyle ulusal düzeyde koordine edilmektedir. Bölgesel ve yerel düzeylerde ise denetim tedbirleri pekiştirilmektedir.

Ev hizmetlerinin beyanını özendirmek için hizmet fişi sistemi de kurulmuş olup, konut onarımı ve bu tür işlerde istihdam edilenler için vergi ertelemeleri de artırılmaktadır.

Ayrıca, kayıt dışı işgücü kullanıldığında üstlenilen risklerin bazıları hakkında insanları bilinçlendirmek amacıyla hkmet ile belli sektörlerin sosyal tarafları arasında işbirliği yapılarak bilgilendirme kampanyaları yürütülmektedir. Bunun da ötesinde, sosyal diyalog süreci başlatılarak, sosyal taraflar ile alışma Bakanlığı arasında bir anlaşma da yapılmıştır (<http://www.ceterisparibus.net/calisma/makaleler.htm>).

Fransa; ileri teknoloji firmalarını ülkede tutmak için vergi teşviği uygulamasını amaçlamaktadır. Fransız hükümeti, ülkenin en önemli biyoteknoloji firmalarından biri olan IDM' nin Amerika Birleşik Devletleri' ne kaymasının ardından bu tür firmaları ülke içinde tutmak amacıyla yüksek teknoloji firmalarına yönelik vergi indirimlerini

planlamaktadır. Bu bağlamda da icat ve yenilik şirketlerinin ülkede kalmasını ve halka açılmasını desteklemek, bu şirketlere yatırımı cazip kılmak üzere araştırmaya yönelik harcamalar için vergi indirimlerini öngörmektedir.

2.2.3.2. Almanya

Almanya hükümeti, kişisel haklara ilişkin itirazları ve ekonomik etkileri göze alarak vergi kaçakçılarıyla mücadele için terörizm amaçlı kara para aklama olayları için hazırlanmış olan özel bilgisayar sistemini kullanacaktır. Yeni hazırlanan “Vergide Dürüstlük Yasası” ile vergi incelemesi yapanlar, banka hesaplarını inceleyebilecek, ancak banka hesapları açıklanmayacaktır.

Kanunlara itaat konusundaki hassasiyetiyle tanınan Alman vatandaşları, vergi ödemek söz konusu olduğunda gönülsüz davranmaktadırlar. Bu nedenle yapılan çalışmalarda Alman Hükümetinin vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği planı konusunda ısrarlı davrandığı gözlenmektedir.

Ayrıca 1 Nisan 2005 tarihi itibarıyla Alman vergi inceleme elemanları denetçileri, vergi kaçakçılığı şüphesini kanıtlamak zorunda olmaksızın vatandaşların ne tür bir banka hesabı olduğunu incelemeye alabileceklerdir (Dış Ekonomik Haberler, 2005: 10-11).

Almanya'da vergi kaçakçılığının önlenmesi için ülke genelinde herkese 2007 yılının ortasından itibaren yaşam boyu, hatta öldükten sonra da belirli bir süre geçerli olacak vergi numarası verilmesi çalışmalarına başlanılmıştır. (<http://www.turkforum.net/showthread.php?p=3980789>).

Almanya'nın vergi kayıp ve kaçığına yönelik güvenlik müessesinde, vergi kaçakçılığı ve vergisel suçları tespit etmek için Convera's RetrievalWare adında özel bir yazılım programı uygulanmakta olup; bu program, çeşitli kaynaklardan toplanan büyük ölçekteki vergilerin mali idare tarafından vergi suçlarının saptanmasında kullanımına yardımcı olmaktadır (Ayrancı ve Tavlaşoğlu, 2007).

2.2.3.3. İtalya

İtalya'da kayıt dışılığın önlenmesinde son zamanlarda uygulanmakta olan 3 strateji vardır. Bunlar: Mali baskı oranlarını azaltma, çalışma sektörleri ve düzenlemelerin sadeleştirilmesidir.

Özellikle vergi yasaları ve sosyal güvenlik alanlarında çalışmalar yapılmaktadır. Burada ki amaç mali baskının azaltılarak vergi kaçırılmasının azaltılmasıdır. Bunun için ilk önce yüksek olan kurumlar vergisi ya da bireysel gelir vergisinin azaltılmasıdır. Bir diğer uygulama ise vergi sistemi reformunun 5 tip vergi (bireysel gelir vergisi, şirket gelir vergisi, katma değer vergisi, hizmet vergisi ve gümrük vergisi) çevresinde yapılandırılmasıdır (Montedura, 2005: 49-50).

İnşaat, tarım, taşımacılık gibi kayıt dışılığın ön plana çıktığı sektörlerde vergi kanunlarında revizyonlar yapılarak vergi yükü azaltılmaya çalışılmaktadır.

Kurumlar vergisinde her işçi başına belli miktarda mahsup imkânı tanınması yanında vergi affıyla mücadelesini arttırmış ve başta off-shore yatırımlara vergi kalkanı imkânı getirmiş, sosyal güvenlik alanında da vergi indirimleri sağlanmıştır (Gonca, 2005).

2.2.3.4. İngiltere

İngiltere'de son 25 yılda yapılan çok sayıda değişiklik sonucunda vergi sistemi oldukça karmaşık hale gelmiş ve vergi kanunlarının dili ve yapısı eleştirilmeye başlanmıştır. Bu nedenle, vergi sisteminin basitleştirilmesi amacıyla 1996 yılında Vergi Kanunlarının Yeniden Yazılması Projesi başlatılmıştır (Gonca, 2005). Bu projenin amacı ise dolaysız vergi kanunlarının temel yapısında değişiklik yapılmadan daha açık ve basit hale getirerek vergi kaçakçılığının önlenmesinde yol almaktır.

Ayrıca İngiltere'de iş dünyasında vergi konusunda ferahlama sağlayacak önlemler ve yenilikler sunmayı amaçlayan bir bütçe öncesi rapor hazırlanmıştır. Vergi formunda sadeleşmeye yönelik çözümler dâhilinde İngiltere'de tartışılan konuların başında tüm vergi kayıtlarının toplu halde yapılıp yapılamayacağı gelmektedir. Bir hazine

yetkilisinin önerisi üzerine ortaya atılan konu dâhilinde böyle bir uygulamanın başarılı olup olamayacağı üzerinde çalışılmasının gerekliliği üzerinde durulmaktadır. Devlet otoritelerinden yapılan açıklamalara göre; iş dünyasındaki geçerli denetim ve düzenin vergi idareciliği alanında uygulanması, modern yaklaşımının kanıtı olan risk temel tabanlı yaklaşımın devletin her alanı gibi vergi alanında da uygulanmaya başlanması öngörülmektedir. İngiltere’de 2006 bütçesinde denetim ve düzene engel teşkil eden unsurları azaltmaya yönelik hedefler belirlenirken bu yeni model de rehber olarak belirlenmektedir (Özgürman, 2006).

2.2.3.5. Macaristan

Macaristan’da Vergi Otoritesinin (APEH) gücünü ve yetkilerini arttıracak yeni bir vergi reform paketi üzerinde çalışılmaktadır. Yeni vergi işlemleri paketi ile Vergi Otoritesi, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık Gelir Kurumlarına benzer şekilde yeniden düzenlenecektir. Halen Macaristan’da il düzeyinde örgütlenen mali yapı AB’ye uyumlu hale getirilerek, yeni reform paketi ile 7 bölge üzerinden çalışacak; ayrıca yeni düzenlemelerle veraset ve intikal vergisinden elde edilen gelirin de APEH’e bağlanması hedeflenmektedir.

Yeni paket ile APEH’e, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi uyumsuzluğu sorunlarını çözmeye daha geniş yetkiler ve güç verilerek ayrıca APEH’e Macaristan’da iş yapmak için gerekli olan vergi numaralarını vergi mükelleflerine verme ve bunlarla ilgili işlemleri düzenleme ve kontrol etme yetkisi de verilecektir. Yine APEH, AB ülkeleri ile ticaret yapmak isteyen vergi mükelleflerine uluslararası bir vergi numarası verme hakkını da elde etmektedir (http://www.kobifinans.com.tr/tr/icerik.php?Article=11977&Where=bilgi_merkezi&Category=020501).

2.2.3.6. Letonya

Letonya Bakanlar Kurulunda alınan bir karar uyarınca bireylerin gelirleri üzerinde sıkı bir denetim getirmektedir. Kanunda yapılacak değişiklikler ve yeni çıkarılacak kanun maddeleri ile bunlar;

-Bireylerin gelirleri, tasarrufları ve harcamalarını takip etmek ve bu olgulardaki değişmeleri izlemek,

-Bireylerin gelirleri, tasarrufları ve harcamaları üzerinde yasal denetimi arttırmak, vergi ile ilgili konuları etkinleştirmek,

-Bireylerin başka bireylerin kişisel bilgilerini kullanarak gelirleri üzerinde haksız işlemlerde bulunmalarını önlemektir.

Hâlihazırda, sadece kamu hizmetinde bulunanların refah seviyeleri üzerinden (gelir ile sahip olunan mal ve mülk) yıllık rapor vermeleri gerekmektedir. Yeni kanun ile tüm bireylerin refah seviyeleri vermeleri gerekecek iki rapor ile de takip edilecektir. Bunlar ise durum raporu ve onu takip eden yıllık raporlardır. Bireylerin 31 Aralık 2007’de ki durumlarını yansıtacak olan Durum Raporu’nda amaç ise ileride bireylerin gelir, tasarruf ve harcamaları üzerinde ki değişikliklerin nasıl olabileceğinin tahmin edilmesidir. Bununla birlikte her sene 31 Aralık’ta verilmesi gereken yıllık rapor ile birlikte bireylerin refahlarında ki değişmelerin öngörülerle örtüşüp örtüşmediği saptanarak, vergisel boyutu da ele alınacaktır (Uygur, 2007).

2.3. AVRUPA BİRLİĞİ’NDE VERGİ DENETİMİ

AB gelirlerinin en önemli kısmı AB’ye üye ülkelerin GSMH’ sı üzerinden alınan paylar olduğu için, vergi kaçakçılığı konusu AB için de özel bir önem taşımaktadır. Ayrıca ağırlaşmış bir vergi kaçağı sorunun Ekonomik ve Parasal Birlik Modelinin işleyişini de bozacağı açıktır. Bu nedenle de AB vergi denetimi konusunda muhtelif düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir.

AB'nin vergi kaçakçılığı konusundaki çalışmalarının ortak amaçlarından biri de AB’ ye üye devletlerin ilgili birimleri ile de yakın işbirliği sağlayarak iktisadi faaliyetlerde oluşabilecek düzensizlikleri araştırmak ve bunlara karşı önlem alınmasını sağlayabilmek amacıyla tamamlayıcı mahiyette ortak mekanizmalar geliştirebilmektir.

Avrupa Konseyi'nin 2185/96 sayılı ve 11 Kasım 1996 tarihli kararı, “AB'nin mali menfaatlerine zarar veren düzensizlik ve vergi kaçaklarının tespiti amacıyla, komisyon tarafından işyerlerinde gerçekleştirilecek vergi denetimlerini ve diğer kontrolleri” konu edinmektedir. Ayrıca, AB Parlamentosu ve AB Konseyi' nin 25 Mayıs 1999 tarihli 2 ortak kararı daha bulunmaktadır. Sırasıyla CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralarını taşıyan bu kararlar, “Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi” nin (OLAF: Office Europeen de Lutte Antifraude) gerçekleştirdiği araştırmaları konu edinmektedir. Bu kararlarda da yine, üye ülkelerdeki olası vergi kaçakçılıklarının Avrupa Birliği' nin mali menfaatlerine zarar vereceği hususu vurgulanmakta, bunlara ek olarak da yolsuzluk ve diğer her türlü yasadışı faaliyetlerin de birliğin mali çıkarlarına ters düştüğü hususuna yer verilmektedir.

18 Aralık 1996 tarih ve 2988/95 sayılı AB mali menfaatlerinin korunmasına dair karara konu olan araştırma ve denetim işleri de yine OLAF' a aktarılmıştır. Ayrıca OLAF' ın bağımsız hareket edebilme yeteneğinin korunabilmesi için, başkanına, uygun gördüğünde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma inisiyatifi de tanınmıştır.

Ayrıca OLAF' ın denetimler sonucu saptadığı düzensizlikleri içeren raporları AB' ne üye ülkeler açısından da birer sağlam hukuki kanıt niteliğinde olacaktır. OLAF' ın kendisi de dışarıdan, bağımsız çalışmak üzere seçilen kişilerden oluşacak özel bir Gözetim Komitesi tarafından düzenli olarak kontrol edilecektir. Komite, kendi ülkelerinde üst düzey kamu görevlisi sıfatıyla önemli ve özellikli kaçakçılık ve yolsuzluk incelemeleriyle (OLAF' ın çalışma alanıyla) ilgili görevlerde bulunmuş 5 üyeden oluşacaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 2-4). OLAF bu haliyle bağımsız bir bütçeye sahip, Avrupa Topluluğu' ndaki kurum kuruluş, acenta ve ticari şirketlerin muhasebe kayıtlarını inceleyebilen, İnterpol, Europol, üye gümrük idareleri, aday ve diğer ülke gümrük idareleri ile işbirliği içinde olan bir denetim birimidir (Gonca, 2005).

2.3.1. Bazı Avrupa Birliği Ülkeleri Denetim Uygulamaları

Avrupa Birliği ülkelerinde ve ABD'de son derece güçlü, siyasi yapılanmadan doğan bağımsız denetim birimleri vardır. Anglo -Sakson denetim sisteminin (Kurumların iç denetçileri, Sayıştay ve özel denetim şirketlerinden oluşur) uygulanması olan ABD, 1978 yılına kadar uyguladığı halde kayıt dışılıkları kontrol edemediği için Kıta Avrupa'sı denetim modeli olan Teftiş Kurullarını sisteme eklemek zorunda kalmıştır. Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı ile önerilen Denetim Sistemi; ne Kıta-Avrupa'sı model ülkeleri olarak Fransa, İtalya, İspanya ve Yunanistan'a ne de Anglo-Sakson model olan Amerika Birleşik Devletleri ve İrlanda denetim modellerine uymaktadır. Önerilen sistem uygulaması yine terk edilen Anglo-Sakson Sistemi'dir (http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye_teftis_yon_ozet.php).

Bazı AB ülke uygulamalarına ilişkin kısa açıklamalara aşağıda yer verilecektir:

2.3.1.1. İtalya

Kayıt dışılıkla mücadele konusunda yıllardır çaba harcayan İtalya'da denetim güçlendirilmektedir. Mali denetim 1939 yılında kurulan Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na hiyerarşik örgütlenme dışında bağlı olarak kurulmuş olan Kamu Mali Denetim Birimi (Servizi Ispettitivi di Finanza Pubblica - S.I.Fi.P) tarafından yapılmaktadır. Mali konularda bakanlıklar arası görev yapan bu birim konular (bakanlıkların görev alanları) ve bölgeler itibariyle örgütlenmiştir. 148 teftiş ve denetim görevlisinden oluşan Mali Denetim Birimi görevlilerinin 62'si mali ve idari teftiş, 86'sı rutin teftiş ve denetim yapmaktadır. Ayrıca Mali Denetim Birimi dışında her kurum ve kuruluşun idari teftiş ve soruşturmalarını yürüten İç Denetim Müfettişleri (Ispettorati di amministrazione Interna) bulunmaktadır (Mülkiye Görüşü, 2004: 24).

İtalyan Maliye Bakanlığı ise merkez teşkilatı ile bölgesel ve yerel büroları ihtiva eden taşra teşkilatından oluşmaktadır. Vergi ile ilgili olan departman Gelir İdaresi veya Gelir Politikaları Departmanı olarak isimlendirilmektedir. İtalyan Maliye Bakanlığı' nın vergiye yönelik örgütlenmesinde göze çarpan önemli bir farklılık ise Gelir İdaresi dışında ve doğrudan bakana bağlı bir tür Vergi Polisi birimi ihtiva etmesidir (Guardia di Finanza). Bu birimin denetim görevi mükelleften gerekli tutanakları almasıyla tamamlanmakta ve bu tutanaklar, incelemenin tamamlanması amacıyla ilgili yerel

denetim bürolarına gönderilmektedir. Maliye Bakanlığı' nın merkez teşkilatında departmanların yanı sıra bunlardan ayrı olarak örgütlenmiş merkezi büroları da bulunmaktadır. Bu bürolardan biri ise "Vergi Müfettişleri Merkez Servisi" adını taşımaktadır (SECIT). Vergi Müfettişleri Merkez Servisi (SECIT), doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlıdır. Görevi ise Gelir İdaresi bünyesindeki bürolarca ve Guardia di Finanza tarafından gerçekleştirilen denetimleri takip etmek ve özellik arz eden durumlarda, mükellefler nezdinde bizzat vergi denetimini yürütmektir. Gelir İdaresinin dışında doğrudan bakana bağlı olan başlıca görevleri ise şunlardır:

- Yerel vergi dairelerinin tarhiyat işlemlerini kontrol etmek ve bunlar tarafından gerçekleştirilmiş denetimlerin denetimini yapmak
- Guardia di Finanza tarafından yapılan denetimleri kontrol etmek ve bu birimce yürütülen denetimlerin tamamlanmasına katkıda bulunmak,
- Önemli ölçüde vergi kaçırdıklarından şüphelenilen mükellef nezdinde, alışılmış yöntemlerle bağlı olmaksızın inceleme ve denetim yapmak,
- Diğer birimlerin yıllık denetim programları için Maliye Bakanına tavsiyede bulunmaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 9-11).

2.3.1.2. Fransa

Fransa'da yaklaşık 150 yıldır geniş yetkilerle donatılmış teftiş kurulları bulunmakta olup Türk Maliye Teftiş Kurulu 1879 yılında Fransız Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuştur. Teftiş, soruşturma ve incelemelerle Bakanlığın etkin ve verimli çalışmasını sağlamak amacıyla kurulmuş olan kurul Genel Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettişlerinden oluşmaktadır. Maliye Müfettişleri teftiş, inceleme ve soruşturma yapmakla birlikte kamu politikalarının değerlendirilmesi konularında danışmanlık hizmeti de vermektedirler (Mülkiye Görüşü, 2004: 24).

Fransa'da vergi denetimi iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar:

- Yükümlü beyanları üzerinde yapılan ön denetim: Bu denetim türünde incelemeyi yapan kişi, yükümlünün işyerine gitmeksizin ve defter ve belgelerine inmeksizin denetimini yapmaktadır. Buradaki amaç, yükümlünün beyannamesinde olması gereken

bilgilerin tümünün yer almasını sağlamaktır. Böylece konu daha başından ciddi olarak ele alınmakta, gerekli düzeltmeler yapılarak hatalar, yanlışlar büyük ölçüde önlenmektedir. Bir tür “mali iç denetim” (le contrôle fiscal interne) denilebilecek bu yönteme Fransız Vergi Hukukunda “contrôle sur pièces” (beyanname üzerinde denetim) adı verilmektedir.

- İşyerinde denetim: Bu tür denetim derinlemesine yapılan bir incelemedir. Yani; işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan denetimdir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür denetime de “contrôle sur place” (işyerinde denetim) adı verilmektedir (Kılıçdaroğlu, 1982).

Ayrıca Fransa'da vergi denetimiyle görevli farklı birimler, görev ve yetki alanları itibariyle sınıflandırılabilir. Yerel birimler (temel hizmetler olarak da isimlendirilir) vergi denetimi konusunda özel bir uzman birimin görev alanına girmeyen mükelleflerin tamamının denetiminden sorumludurlar.

Denetim stratejisinin ana hatları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Denetim ekiplerinde profesyonellik esastır,
- Denetim programları daha çok grup şirketlerine odaklanmaktadır,
- Uyumlaştırılmış yöntemler uygulanmaktadır,
- Denetimde “mükellef hakları” daima göz önünde bulundurulmaktadır.

Denetim ekiplerinde profesyonellik, iyi bir eğitimi, mesleği güncel olarak takip etmeyi, sektörler itibariyle uzmanlaşarak birlikte çalışabilmeyi, ekiplerin denetimde stratejik önceliklere uyum sağlayabilmesini ifade etmektedir.

Denetlenecek mükelleflerin saptanması, vergisel problemler ve yıllık denetim amaçları, DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales: Büyük şirketlerin denetiminden sorumlu kuruluş) ile birlikte yapılmaktadır. Saptanan denetlenecek mükellef kitlesi için uygulanacak yöntemler de bu aşamada belirlenmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 7-9).

2.3.1.3. Almanya

Alman mali sistemi etkin bir denetim örgütüne sahiptir. Vergi denetimleri esas itibariyle defterdarlıkların bünyesinde bulunan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Defterdarlıklar mahallelere kadar örgütlendiklerinden hemen her mahallede bir vergi denetçisi bulunabilmektedir.

Vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin; otomotiv konusunda uzmanlaşmış olan denetçiler otomotiv sektöründeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşanlar da gıda firmalarını incelemektedirler.

Belirli vergileri incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri bulunmaktadır. Yani sadece KDV denetimi yapan, sadece ücret vergilerini inceleyen vergi denetçileri bulunmaktadır.

Almanya’ da Mali Polis maliye teşkilatı içerisinde olup, Maliye Bakanlığı’ na bağlı olarak faaliyet göstermektedir (Benlikol ve Akgür, 2002: 44-45).

Almanya’da “teftiş” nitelikli denetim Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Almanya’da devlet ve eyaletlerin bütçe ve ekonomi yönetimini denetleme görevi ise Federal Sayıştay ile 16 eyaletin Sayıştayları tarafından yerine getirilmektedir (Can, 2004: 27). Federal Sayıştay, vergi daireleri üzerinde “teftiş” nitelikli denetimle birlikte “performans denetimini” de yürütmektedir. Ayrıca Eyalet Sayıştaylarının da Federal Sayıştay’a benzer görev ve yetkileri bulunmaktadır. Federal Sayıştay ile Eyalet Sayıştayları arasında, denetlemelerin zaman ve içerik bakımından birbirleriyle uyumunu sağlayacak denetim planlamaları da yapılmaktadır (Can, 2004: 28).

Vergi denetimi Almanya’da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve Vergi Dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu arada mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı bir biçimde hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır. Asıl incelemeler Vergi Dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları diğer inceleme elemanlarına göre daha farklı ve

geniş yetkilere sahiptirler. Bu arada eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığının da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcuttur (Can, 2004: 29). Denetimler normalde 3 yıllık bir süreyi kapsamaktadır, ancak bazen bu durum 4 ya da 5 yıllık bir süreye kadar da uzanabilmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 5-6).

2.3.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Denetim Türleri

Vergi denetiminin amacı vergi yükümlülüğünü meydana getiren gerçek olaylarla matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğru ya da yanlışlığının saptanmasıdır (Aktan, 1992: 93). İşte bu amaca ulaşabilmek için vergi denetimi hem güncel hem de geçmişteki vergisel olaylara dönük ikili bir uygulama gerçekleştirmek durumundadır. Bu anlamda yüzeysel denetim ve kayıt düzeni denetimi de denilen yoklama ile derinlemesine denetim şekli olan vergi incelemelerine yer verilmektedir (Akbiyık, 2005: 99).

2.3.2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi İncelemesi

Günümüz vergi sistemleri genel olarak yükümlülerin bildirimde bulunması esasına dayanmaktadır. Vergilemede yükümlünün bildirimde bulunması esas modern vergicilik anlayışının bir ürünüdür. Bununla birlikte yükümlülerin vergiye karşı direnç gösterdikleri de bilinmektedir. Özellikle durgunluğun hüküm sürdüğü dönemlerde vergilemenin yükümlülerin bildirimine dayalı olması, bildirim esasının denetim mekanizması aracılığıyla desteklenmesini zorunlu kılmaktadır. İşte yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun tespitine yönelik vergi hukukunda yer alan en önemli düzenleme vergi incelemesidir (Şin, 2005: 77).

Vergi incelemesi gerçekte Vergi İdaresinin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahiptir. Ayrıca vergi incelemesi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en önemli bir araçtır (Karyağdı, 2006: 2).

Almanya’da vergi incelemesini, Anayasanın 3/1’inci maddesinde yer alan “Bütün insanlar kanun önünde eşittir” ilkesinin bir sonucu olarak, vergi sisteminin “eşit vergi

yükümlemesini garanti altına alacak kontrol imkânlarıyla desteklenmesi” ihtiyacının bir şekli biçiminde düşünmek mümkündür. Almanya’da vergi incelemeleri beyana dayalı vergilerde yürütülmektedir. Mükellefler ciro, kâr ve aktif toplamı gibi bazı ölçüler dikkate alınarak büyük, orta, küçük ve en küçük işyerleri olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Büyük işletmeler azami 5 yıl içinde tüm dönemler itibariyle incelenmekte olup orta işletmelerde inceleme süresi 12 yıla kadar çıkmaktadır (Can, 2004: 28).

Fransa’da Vergiler İdaresi; vergi ve harç koyabilmek, ödenecek borçları ve mükellefin haklarını belirleyebilmek için yapılan beyanları incelemektedir. İncelemeye başlamadan önce idare, kurumu yapacağı denetimden haberdar etmektedir. Vergi görevlileri incelemeye, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde başlamaktadırlar. Yasal bir şart olmamasına rağmen idare görevlilerinin bu süreçte uymalarını istemektedir. Buna rağmen idare kayıtların kontrolünü yükümlüye haber vermeden de gerçekleştirebilmektedir. Fransa’da vergi incelemesi esas itibariyle yetki ve görev alanlarına göre; bildirimleri yükümlülerden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleyiciler, ulusal inceleyiciler ve tüm vergi ve resimleri inceleyenler tarafından yürütülmektedir (Şeker, 1994: 87). İncelemeler genel olarak kurumun işyerinde gerçekleştirilmektedir. İnceleme sonunda ise yükümlü inceleme elemanı (agent verificateur) tarafından incelemenin sonuçları hakkında bilgilendirilmektedir.

İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” adı verilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Denetim elemanı Gelir İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirlemektedir. Gelir İdaresi Başkanından (Tax Comissioners) bir önceki aşama olarak Gelir İdaresini temsil etmektedir. Vergi kaçakçılığını araştırmaktadır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak- işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları belli başlı görevleridir (Şin, 2005: 144-153).

2.3.2.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde İç Denetim

ABD’ de 1940’ lı yıllardan itibaren yapılan bilimsel araştırmalarda, hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olan geleneksel denetim anlayışının yolsuzlukları ve hataları engelleyemediği, hataların % 80’ inin sistemden kaynaklandığı belirlenmiş olup; sistem denetimi, risk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi gibi denetim tekniklerini uygulayan iç denetim kavramı önem kazanmaya başlamıştır (<http://www.hssgm.gov.tr/stratejisi/bilgipaylasim/i%E7%20denetim%20sunum.ppt>).

Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü’nce iç denetim; “kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmaktadır (<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>).

AB Komisyonu tarafından iç denetim ise “organizasyonun amaçlarına ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde ulaşması, ilgili mevzuata ve yönetim politikalarına uygunluğun sağlanması, varlıkların ve bilginin korunması, muhasebe kayıtlarının kalitesinin sağlanması ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında üretilmesi amacıyla yönetim tarafından oluşturulan politikaların ve prosedürlerin tamamıdır” (Kesik, 2005: 98).

İç denetim kendi başına yürütölen bir faaliyet olmayıp, yönetimin sorumluluğundaki iç kontrol sistemi ve dış denetimle de ilişkilidir. Dünya genelinde iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) ve dış denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri de Uluslararası Sayıştaylar Birliği olarak isimlendirilen INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.

Diğer taraftan iç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan gerekse de üye ölkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 1).

İç denetim, organizasyonun yönetimi, faaliyetleri ile bilgi sistemlerini kapsayacak kontrollerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirmelidir. Bu anlamda iç denetimin rolü, kurulan iç kontrol sisteminin bir taraftan olması gerekenden ne ölçüde farklılık gösterdiğini tespit etmek (sistem testi), diğer taraftan da kurulan sistemin ne ölçüde tasarlandığı şekilde işletilip işletilmediğini (fonksiyon testi) test etmek ve bu konularda güvence sağlamaktır. Bu güvenceden kasıt organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine; üretilen bilgilerin doğru ve tam olup olmadığına; varlıklarının korunup korunmadığına; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair, organizasyon içine ve dışına makul düzeyde bir güvencenin verilmesi anlaşılmaktadır.

AB' ye üye ve AB' ye aday bazı ülke uygulamaları incelendiğinde, bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrolle iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (tek çatı), ya da her ikisi için iki ayrı (ikili yapı) merkezi uyumlaştırma birimleri kurulduğu; bazı ülkelerde ise bu birimlere ilave olarak ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar arası bir iç denetim kurulu ihdas edildiği görülmektedir (Başpınar, 2006: 24-26).

2.3.2.3. Avrupa Birliği Ülkelerinde Dış Denetim

Dış denetim; “genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden Sayıştay tarafından incelenmesi ve sonuçlarının meclise raporlanmasıdır” (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 5).

Sayıştay, Avrupa Birliği'nin mali işlerinin dış denetçisidir. Avrupa Birliği Sayıştay'ının görevleri şu şekilde sıralanabilir:

-Avrupa Birliği fonlarının toplanmasının ve harcanmasının bağımsız olarak denetimini gerçekleştirmek ve bu yolla Avrupa kurumlarının bu işlevleri nasıl yerine getirdiğine ilişkin değerlendirme yapmak;

-Mali işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini, yasalara uygun ve düzenli olarak yerine getirilip getirilmediğini ve verimlilik, tutumluluk ve etkinliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini incelemek;

-Uygun, tarafsız ve zamanlı raporlar yayınlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını kamuoyuna duyurmak;

-Avrupa Birliği vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için Avrupa Birliği kaynaklarının mali yönetiminin her düzeyde geliştirilmesine katkıda bulunmaktır
(<http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133959.PDF>).

Dış denetim kurumun kendi personelinden olmayan ve kurumla organik bağı olmayan bağımsız otorite tarafından yapılmaktadır. Dış denetçiler sonuçları değerlendirirken iç denetçiler ise uygulanmakta olan mali sistemi değerlendirirler. İç denetçi kurumun en üst yönetimine rapor verirken dış denetçi de yasama organına karşı sorumludur. İç denetçi ile dış denetçi arasında hiyerarşik bir bağ bulunmaz. Ancak denetime ilişkin veriler toplanırken, planlama yapılırken bilgi alışverişi yanı sıra raporlar ve bulgulardan karşılıklı yararlanması esastır (Çavuşoğlu ve Duru, 2007: 5).

2.3.3. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir İdaresi

Her ülkenin vergi sistemi ile gelir idaresi o ülkenin sosyal ve ekonomik tarihi ile de yakından ilgilidir. Başka bir ifadeyle bir ülkenin vergi sistemini o ülkenin tarihinden ayrı düşünmek imkânsızdır. Değişen dünya ile birlikte sürekli gelişen bir gelir idaresi de vergi kaçakçılığı ile mücadelede elbette başarıyı da beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda aşağıda bazı AB ülkelerindeki gelir idaresi ele alınacaktır.

2.3.3.1. Almanya'da Gelir İdaresi

Federal Maliye Bakanlığı'nın (Bundesministerium der Finanzen) tarihi Alman İdaresinin de tarihini yansıtmaktadır. Almanya'nın tüm mali ve vergi politikası uygulamalarından sorumludur. Bu ekonomik ve mali politikanın temel ilkesi istihdam

ve büyümeyi teşvik etmektir. Federal Maliye Bakanlığı aynı zamanda AB ülkeleri vergi sistemleri ve mali yükümlülükleri uyumlaştırma ve koordine etmekle de yükümlüdür (Şin, 2005: 135).

Almanya Federal Cumhuriyeti Anayasası Almanya'nın federal özelliğine uygun olarak, Federal devletin ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmuştur. Bunun yanı sıra belediyeler de, geleneksel öz-yönetim hakları uyarınca, kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Maliye idaresi 30.08.1971 tarihli Federal bir yasa olan "Gesetz über die Finanzverwaltung" ile düzenlenmiştir. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mali mercilerdir. Orta kademe mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve yerel mali merciler de vergi daireleridir (Finanzamt).

En üst mali mercilerden olan Federal Maliye Bakanlığında ikisi parlamento ve üçü de idari olmak üzere beş müsteşar bulunmaktadır. Parlamento müsteşarları bütçe ve vergi politikaları ile ilgilenmektedirler. İdari müsteşarlar ise genel müdürlük şeklinde teşkilatlanan on idari birim ile de ilgilenmektedirler. En üst mali idari birimlerin ikinci derece otoritelerinden olan Gümrük Kriminal Dairesi (Zollkriminalamt), Federal Maliye Dairesi (Bundesamt für Finanzen), Federal Tekel ve Alkollü İçkiler İdaresi (Bundesmonopolverwaltung für Branntwein), Federal Maddi Haklar ve Emisyon Tasfiye Dairesi (Bundesamt zur Regelung offener Vermögensfragen), Federal Menkul Kıymetler İdaresi (Bundeswertpapierverwaltung), Federal Kredi İşleri Denetleme Dairesi (Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen), Federal Sermaye Piyasası Denetleme Dairesi (Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel) ve Federal Sigorta Denetleme Dairesi (Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen) Maliye Bakanlığına bağlı kurum ve kuruluşlardandır.

En üst mali mercilerden diğeri olan Eyalet Maliye Bakanlıklarında ise şehir devleti dışındaki eyaletlerde maliye bakanlıkları bulunmaktadır. Şehir devletlerinde ise maliye senatörlükleri vardır. Yüksek maliye daireleri ise bu bakanlık veya senatörlüğe idari yönden bağlıdırlar.

Orta Kademeli Mali Mercilerin eyaletlerinde ise en az birer Yüksek Maliye Müdürlükleri bulunmaktadır. Büyük eyaletlerde bu sayı iki veya üçtür. Yüksek Maliye Müdürlükleri eyalet sınırları içinde yetkili olup, yerel mali mercileri idari ve mesleki açıdan denetlemektedirler. Hem federal ve hem de eyalet kurumu olarak gümrük başmüdürlükleri, milli emlak ve inşaat daireleri ve vergi dairelerinin idaresi ve denetimi bu müdürlüklere aittir. Vergi daireleri dışındaki birimler federal seviyede müdüriyetlerdir. Ayrıca eyalet seviyesinde milli emlak ve inşaat müdürlükleri de bulunmaktadır.

Alman maliye idaresinin organizasyonuna göre vergi daireleri - gümrükler ve tüketim vergileri ile belediye vergileri dışında- bütün vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil edildiği yerler ise Yerel Mali Mercilerdir (Can, 2004: 25-27).

2.3.3.2. Fransa'da Gelir İdaresi

Fransa Gelirler Genel İdaresi Temmuz 1998'de Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur ve 8 birim mevcuttur. Gelirler Genel İdaresinin bir alt birimi olan Mali Kontrol birimi tüm mali incelemeleri yapmakla görevli olan bir birimdir (Şin, 2005:144).

Ayrıca Fransız Maliye Teftiş Kurulu, 1816 yılında Maliye ve Hazine Bakanlıklarının denetim organlarının birleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Maliye Bakanına bağlı olarak çalışmakla birlikte, tüm bakanlıklar üzerinde denetim yetki ve görevleri bulunmaktadır.

Fransız Maliye Teftiş Kurulunun görevleri, genel olarak kamu gelirlerinin yerli yerinde kullanılmasının sağlanması ve idarenin geliştirilmesine katkıda bulunulmasıyla ilgilidir. Kontrol, araştırma ve inceleme görevlerinin yerine getirilmesi sonucu, Bakanlıklara ve bakanlıklarca verilen hizmetlere ilişkin düzenlenen raporlarla uygulamaya yönelik öneriler getirilmektedir.

Maliye Teftiş Kurulu, doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak çalışmaktadır. Kurul başkanı müfettişler arasından, devlet başkanınca seçilmektedir. Başkan müfettişlere verilecek görevleri bakan onayına sunmakta olup, görevleri müfettişler arasında

dağıtmakta, çalışmaların sonuçlarını bakana iletmekte ve personel işlemlerini ve kurum bütçesini idare etmektedir. Ayrıca Maliye Bakanı tarafından belirlenen yardımcı işlerin idaresinde de Başkana yardım etmektedir.

Maliye Teftiş Kurulunda çalışan denetim elemanları, başmüfettiş (inspecteur general) veya müfettiş (inspecteur) unvanlarını alırlar. Kurulun teknik ve idari işleyişi, belirlenen örgüt yapısı içerisinde gerçekleşmektedir. Kurulun idari işlerinde lojistik hizmet sağlayan yaklaşık 30 personel çalışmaktadır. Teknik işler veya denetim görevleri ise sayısı yaklaşık 70 dolayında olan müfettiş ve başmüfettişlerce yerine getirilmektedir (<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol5.doc>).

Fransa'da Maliye Bakanlığı içerisinde Genel Maliye Müfettişleri de (General Inspectorate of Finance), bulunmaktadır. Bu müfettişlerin tüm devlet sektöründe denetim yetkileri bulunmaktadır. Aynı zamanda Fransız sisteminde belirli bakanlıkları ya da belirli faaliyetleri kapsayan 21 tane genel müfettişlikten de söz edilebilmektedir (General Inspectorates).

Fransa yönetsel örgütlenme, merkezi, bölgesel ve komün olarak adlandırılan 3'lü bir yapıya sahiptir ve mali sistem de bu organizasyon içerisinde yürütülmektedir. Bu da yönetim sistemine uygun bir mali sistem uygulaması mevcut olduğunu göstermektedir. Bu yapı içerisinde harcama sonrası denetim faaliyetleri ise hazinenin fonksiyonlarını da içeren Muhasebat Genel Müdürlüğü eliyle yürütülmektedir. Bu genel müdürlüğe bağlı olan ve gerek merkezi gerekse bölgesel düzeyde faaliyet gösteren denetçiler tüm kamu idarelerinin mali denetimlerini gerçekleştirmektedirler (Koçdemir, 2007).

2.3.3.3. İtalya'da Gelir İdaresi

İtalyan Gelir İdaresi (Agenzia Delle Entrate), vergi yönetimi, tahakkuku ve toplanmasına ilişkin tüm fonksiyonları yerine getirmektedir. İtalyan Gelir İdaresi Ekonomi ve Finans Bakanlığı'na (Ministero dell'Economia e delle Finanze) bağlı olarak çalışmaktadır.

İtalyan Gelir İdaresi'nin ülke çapında yaklaşık olarak 400 ofisi bulunmaktadır. Bu ofisler; Gelir İdaresinin yükümlülere bilgi ve yardım sağlama, vergilerin yönetimi, tahakkuku ve tahsili, yükümlülerin uyumsuzluğu gibi işlevleri yerine getirmektedirler.

Kurumsal işlevlerini yerine getirmede Gelir İdaresi'nin hedefleri arasında yükümlülerle ilişkileri kolaylaştırmak, yardım ve bilgi hizmetlerini arttırmak, vergi kaçakçılığına karşı daha güçlü önlemler almak, optimal etkinliği sağlamak için organizasyon ve planlama modellerini yenilemek ve geliştirmek sayılabilmektedir.

Yerel vergi idarelerinde yükümlüye yardımcı olacak ve yükümlüyü bilgilendirecek planlar uygulanmaktadır. Buradaki amaç ise yükümlünün vergiye olan gönüllü uyumunu arttırmada rol oynayan hizmet standartlarını geliştirmektir.

Federal vergi sisteminde ise eşitlik ve istikrar ilkelerine dayalı olarak bir vergi kültürü yerleştirilmeye çalışılmaktadır. Gelir İdaresinin genel amaçlarıyla yükümlünün vergiye uyumunu arttırmaya çalışmak, vergiden kaçınmayı önleyecek önlemleri geliştirmek ve gizli ekonomiyi açığa çıkarmak da gelir idaresinin genel amaçları arasında yer almaktadır.

Ekonomi ve Finans Bakanlığı ile İtalyan Gelir İdaresi hizmetlerin yerine getirilebilmesi, hedeflere ulaşılabilmesi ve yıllık gelir kaynaklarına ulaşılabilmesi amacıyla beraber çalışmaktadırlar. Bundan dolayı İtalyan Gelir İdaresi hem bölgesel hem de yerel idarelerde daha geniş alanda hizmet sağlamaktadır. Ayrıca vergi toplama ve bilgi sağlama yolları iyileştirilerek vergi sistemi yönetim ilkeleri verimli hale getirilebilecektir (Şin, 2005:165-172).

2.4. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTTIRMADA GELİR İDARESİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Gelir İdaresi reformu birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına ve ekonomik istikrarın yeniden oluşturulmasına yönelik gerçekleştirilen geniş kapsamlı maliye reformunun bir parçasıdır. Ülkelerin gelişmişlik

düzeylelerine göre değişmekle birlikte, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin hemen hemen hepsinde gelir idareleri, yeniden yapılandırılma ve modernleşme sorunuyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Gelir idareleri etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmeleri için uzun dönemlere yayılan reform stratejileri belirlemiş olup bunlara yönelik idari yapılarını yeniden örgütleme, personelini bunlara hazır hale getirme ve ileri derecede bilgisayar ve iletişim teknolojilerini kullanma yollarını tercih etmişlerdir (Tezcan, Gerçek, Sarılı, 2007: 41).

Günümüzde, beyan esasına dayanan çağdaş vergi sistemlerinin başarılı olması için vergi kanunlarının basit, adil ve verimli olması yeterli olmayıp, gelir idaresinin güçlü bir şekilde örgütlenerek bir taraftan mükelleflere çağdaş bir vergilendirme hizmeti sunması, diğer taraftan da mükellef beyanlarının denetlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, gelir idaresinin modernizasyonu ve vergilendirme hizmetinin etkin ve verimli bir şekilde sunulması, son zamanlarda tüm çağdaş gelir idarelerinin üzerinde durdukları ve çeşitli projeler geliştirdikleri konuların başında gelmektedir (Gerçek, 2001).

1990'lı yıllardan itibaren, gelir idarelerinin yeniden yapılandırılması çalışmaları esas itibariyle "mükellef odaklı" bir yaklaşımın benimsenmesine bağlı olmuştur. Mükelleflere daha iyi hizmet sunulması ve vergiye uyumlarının artırılması amacıyla gelir idarelerinin organizasyon yapısında ve çalışma anlayışında paradigmatik dönüşümler yaşanmıştır. Vergi idareleri klasik "vergi türüne göre" organizasyon yapılarını terk ederek "fonksiyonel" ve "mükellef odaklı" organizasyon yapılarına yönelmişlerdir. Bu süreçte vergi idareleri, uzmanlaşmış ve yarı özerk bir yapıda, sorumlulukları açıkça belirlenmiş ve sürekli öğrenen ve gelişen organizasyonlar olarak kurulmuşlardır. Eski yapılanmada vergi idarelerinin başarısı kurumların iç işlemlerini yerine getirme ve topladıkları gelir miktarı ile ölçülürken, yeni yapılanmada vergi idarelerinin başarısı mükelleflerin genel uyumu ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, kurumların sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyelleri ile ölçülmektedir (Gerçek, 2006).

Tablo 19
Bazı AB Ülkelerinde Gelir İdaresinin Organizasyon Modelleri

ÜLKE	Gelir İdaresinin Yapısı	Gelir İdaresinin Organizasyon Modelleri			
		Vergi Türüne Göre	Fonksiyonel	Mükellef Odaklı	Karma
ABD	Yarı Özerk Yapı			M,B,Y *	B,Y
Almanya	Maliye Bakanlığına Bağlı		M,B		
Avusturya	Maliye Bakanlığına Bağlı	M,B	Y		
Danimarka	Maliye Bakanlığına Bağlı		M,B	Y	
Fransa	Maliye Bakanlığına Bağlı			M,B	Y
Hollanda	Maliye Bakanlığına Bağlı			Y	M,B
İngiltere	Yarı Özerk Yapı		M,B	Y	
İrlanda	Maliye Bakanlığına Bağlı		M,B	Y	
İspanya	Yarı Özerk Yapı				M,B,Y
İsveç	Yarı Özerk Yapı	B,Y	M		
İtalya	Maliye Bakanlığına Bağlı	B,Y	M		
Portekiz	Maliye Bakanlığına Bağlı	M,B,Y			
Rusya	Yarı Özerk Yapı			Y	M,B
Yunanistan	Maliye Bakanlığına Bağlı				M,B,Y
TÜRKİYE	Maliye Bakanlığına Bağlı	M,B,Y			

* M – Merkez; B – Bölgesel; Y – Yerel

Kaynak: OECD, Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), Ekler Tablo 1 ve 3, s:31-33 <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, (20/02/2008); GORANOVIC P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”, s:10 <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>, (20/02/2008).

Gelir idarelerinin yeniden yapılandırılma çalışmaları sonucunda, günümüzde gelir idarelerini yeniden yapılandıran AB ülkelerinde ve OECD ülkelerinde benimsenmiş olan organizasyon yapısı modelleri ve gelir idarelerinin özerklik durumları karşılaştırılmalı olarak Tablo 19’da verilmiştir. Bu tabloda da açıkça görüldüğü gibi, klasik “vergi türüne göre” organizasyon yapısından “fonksiyonel” organizasyon modeline hızlı bir geçiş yaşanırken, mükellef gruplarını dikkate alarak, onlara en iyi hizmet sunulmasını

amaçlayan “mükellef odaklı” yaklaşım yükselen bir eğilim göstermektedir. Bazı ülkelerde, mükellef odaklı ve fonksiyonel yapıların iç içe geçtiği “karma” organizasyon modeline de rastlanmaktadır.

Bazı AB ülkelerine genel olarak baktığımızda gelir idaresi tarafından uygulanan organizasyon modelinin, her bir vergi için çok fonksiyonlu departmanların ayrı ayrı faaliyet gösterdiği “vergi türü” modeli olduğu görülmektedir. Daha sonra idari yapıda ortaya çıkan sıkıntılar nedeniyle ortaya çıkan “fonksiyonel model” de ise gelir idaresi çalışanları ilke olarak fonksiyonel gruplar şeklinde organize olmaktadır. Örneğin; kayıt, muhasebe, bilgi-işlem denetim, tahsilât gibi vergi sorgulamalarına tek bir noktadan ulaşılabilme imkânı sağlaması ve etkinliği arttırmasıdır. Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılmasında en son gelinen nokta olarak “mükellef odaklı model” ön plana çıkmaktadır. Bu modelde ise mükelleflere gönüllü uyumu teşvik edecek mükellef haklarının açıklanması, mükellef hizmetlerinin arttırılması ve eğitimler verilmesi, daha fazla denetim hedefleri gibi stratejilerin oluşturulmasına çalışılmaktadır (Tezcan vd., 2007:43-44).

2.5. TÜRKİYE-AVRUPA BİRLİĞİ İLİŞKİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Avrupa Birliği; ilk olarak 1957 yılında Belçika, Almanya, Fransa, Hollanda, Lüksemburg ve İtalya tarafından Roma Antlaşması'nın imzalanmasıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu adı altında kurulmuş topluluktur. Avrupa Birliği'ni oluşturan temel değerler kalıcı barışın sağlanması, birlik, eşitlik, özgürlük, güvenlik ve dayanışmadır. Avrupa Birliği'nin amacı; özgürlük ve demokrasi ilkelerini korumak ve tüm üyeler tarafından insan haklarına saygı ve temel haklar ile birlikte hukukun üstünlüğü kuralının uygulanmasını sağlamaktır (Güney, 2006: 2-4).

Türkiye'nin AB ile olan ilişkilerinde neredeyse 45 yılı aşan bir geçmişi vardır. Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) 1958 yılında kurulmasından kısa bir süre sonra Temmuz 1959'da Avrupa Ekonomik Topluluğuna tam üye olmak için başvurmuştur. 1959'da yapılan başvurumuza, Türkiye'nin ekonomik gelişmişlik düzeyinin yeterli olmadığı ileri sürülmüş olup tam üyelik şartlarının oluşmasına kadar bir ortaklık anlaşmasının imzalanması teklif edilmiştir. 12 Eylül 1963 yılında bu

amaca yönelik olarak Ankara Anlaşması imzalanmıştır (Ay, 2004). Ankara Antlaşması ile birliğe tam üye olma hakkı tanınan Türkiye'ye, tam üyelik yolunda yeterli siyasî iradeyi gösterememesi ve entegrasyonun birtakım siyasî şartlara bağlanması, sorunların temelini oluşturmuştur. Avrupa, uzun süre Türkiye'yi ne yanına yaklaştırmış ne uzaklaştırmış, ülkemiz ise bu konuda çok fazla çaba içerisinde olmamıştır (Aygün, 2001: 6).

Ankara Anlaşması'nda, Türkiye'nin üyeliği hedefine yönelik olarak “hazırlık dönemi”, “geçiş dönemi” ve “son dönem” olmak üzere üç devreden oluşan bir bütünleşme modeli öngörülmüştür (Bilgili, 2006: 62). Hazırlık Dönemi sonunda 13 Kasım 1970'te imzalanan ve 1973'te yürürlüğe giren Katma Protokol, Avrupa Birliği ile Türkiye ilişkilerini daha sağlam bir zemine oturtmuştur. 1963 Ankara Anlaşması ile Katma Protokolünün imzalandığı 1972 yılları arasında AET, bir yandan genişleme tartışmaları yaşarken, diğer yandan da Ortak Pazar'ın işbirliği kurallarını geliştirme, başka bir ifadeyle “derinleşme” konularına yoğunlaşmıştır (Dedeoğlu, 2005: 26). Avrupa Birliği'nin temelini oluşturan Roma Antlaşması'nı imzalayan devletler, ekonomik bütünleşmenin gereklerini yerine getirmek için 12 yıllık bir süre belirlemişlerdir. Türkiye de bu çizgiye uyarak, gümrüklerini sıfırlamak için 12 yıl, ancak ek bir taleple bazı ürünler için (üretimin % 80'ini oluşturan ürünler) fazladan 10 yıllık bir süreç sonrasında, Gümrük Birliği Antlaşması'nı imzalamaya hazır olacağını taahhüt etmişlerdir. AET, 1971 yılından itibaren Türkiye'ye karşı gümrükleri sıfırlamıştır. Bu arada, tam üyelik için 1976'da başvuran Yunanistan da 1979'da müzakereleri tamamlamış ve 1981'de tam üye olmuştur. O yıllarda Yunanistan'la eş zamanlı bir politika izleyen Türkiye'nin 12 Eylül'den sonra Yunanistan'ın NATO'nun askeri kanadına girmesini engelleyecek demokratik gücü de kalmamıştır. Bununla birlikte Avrupa Birliği - Türkiye ilişkileri dondurulmuş ve Katma Protokol'ün yalnızca ekonomik hükümleri uygulanmıştır (Erdikmen, 2004).

1983 yılında Türkiye'de sivil idarenin yeniden kurulması ve 1984 yılından itibaren ülkemizin ithal ikamesi politikalarını hızla terk ederek dışa açılma sürecini başlatması ilişkilerimizi yeniden canlandırmıştır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=111&l=1>). Ekonomik ve siyasî problemler nedeniyle istikrarsız olan ilişkiler sonrası Türkiye AB'nin değerinin yüksek olduğu 14 Nisan 1987 tarihinde AB'ye tam üyelik başvurusu

yapmıştır (Bilici, 2005: 95). Ancak ekonomik, sosyal ve siyasi alanda yeterli olmadığı görüşü üzerine üyelik müzakereleri açılmamıştır. Daha sonra Komisyon AB'ye tam üyelik müracaatımıza 1989 yılında verdiği yanıtta, Türkiye'nin AB'ye üyelik konusundaki ehliyeti kabul etmekle birlikte, Topluluğun kendi içindeki derinleşme sürecini tamamlanmasına ve gelecek genişlemesine kadar beklemesini ve bu arada Türkiye ile Gümrük Birliği sürecinin tamamlanmasını önermiştir. Bu öneri ülkemiz açısından da olumlu değerlendirilmiş olup Gümrük Birliğinin Katma Protokolde öngörüldüğü biçimde 1995 yılında tamamlanması için gerekli hazırlıklara başlanmıştır (<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=111&l=1>). Bununla beraber, Türkiye – Avrupa Topluluğu Ortaklık Konseyinin 6 Mart 1995 tarihinde Brüksel'de, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında “Gümrük Birliği” kurulmasını öngören bir anlaşma imzalanması ve bu anlaşmanın 13 Aralık 1995 günü Avrupa Parlamentosu tarafından onaylanması ile birlikte Türkiye'nin 1 Ocak 1996'dan itibaren Gümrük Birliği'ne dâhil olması Türkiye'nin Avrupa Birliği üyeliği doğrultusunda attığı çok önemli bir adım olmuştur (Ercan, 2007).

Türk hükümeti, Aralık 1997 yılında gerçekleştirilen Lüksemburg Zirvesi'nden bir gün sonra yaptığı açıklamada, AB'nin Türkiye'ye yönelik yanlı ve ayrımcı tutumunu kınamış, sonrasında da, AB ile siyasi diyalogun, ilişkilerimizin gelişmesine engel oldukları iddia edilen, Kıbrıs Sorunu, Türk - Yunan ilişkileri ve insan hakları dâhil olmak üzere Türkiye'nin iç meselelerini bundan böyle kapsamayacağını belirtmiştir. Diğer taraftan da 12 Mart 1998'de toplanacak olan Londra Konferansı'na Türkiye'nin katılmayacağı ve mevcut durumdan çıkış yolunun AB'nin göstereceği siyasi iradeye bağlı olduğu ifade edilmiştir. Böylelikle gerginleşen Türkiye - Avrupa Birliği ilişkileri, 17 Ağustos Depremi'nin getirdiği yardımlaşma ile oldukça olumlu bir havaya bürünmüştür (Erdikmen, 2004). 1970'li yıllarda ortaklığın geçiş dönemini düzenleyen Katma Protokol ve 1996 yılında taraflar arasında Gümrük Birliği'nin oluşturulması süreci içerisinde Türkiye - AB ilişkilerinin ana perspektifini tam üyelik oluşturmuş olup ilişkilerde sağlanan ilerlemenin itici gücü bu hedef olmuştur. 1999 Helsinki Zirvesi ile Türkiye'nin adaylık statüsü geriye dönülemez şekilde tescil edilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, 2004: 1).

Kısaca nasıl Avrupa Türkiye’yi tartışmadan aday ülke ilan ettiyse, Türkiye de adaylığın ne anlama geldiğini, ne türden bir ulusal dönüşüm projesine başladığını fark etmeden 2000’li yıllara girilmiştir. Bu bağlamda Türkiye; “Batı”yı bir bütün olarak görmeyi sürdürmüş olup AB ile ilişkilerinde de Avrupa ülkelerinden olan farklılığını inkâr eden bir “farklılık” politikası gütmeye devam etmiştir (Dedeoğlu, 2005: 36). Türkiye’nin uzun zamandan beri ilişkilerinde en önemli adımlardan biri olan Ulusal Program 19.03.2001 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak 24.03.2001 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Türkiye’nin AB ile olan ilişkilerinde son dönemlerdeki en önemli resmi belgeler “Yıllık İlerleme Raporları ve Katılım Ortaklığı Belgesi”dir. Katılım Ortaklığı belgesi bir anlamda AB’nin hukuki çerçevesi olan müktesebatına uyumlaştırılması çalışmalarında bir yol haritası görevini üstlenmektedir. Dönüm noktası olan bu gelişmeyle AB ile Türkiye’nin ilişkileri daha net ve somut hale gelmiş ve sınırları belirlenmiştir (Ay, 2004). Daha sonra 12-13 Aralık 2002 tarihlerinde gerçekleştirilen Kopenhag Zirvesinde, Türkiye’nin Kopenhag kriterlerine uyum yönünde 2002 yılı içinde kaydettiği ilerlemelerin olumlu karşılandığı belirtilmiş, ancak siyasi kriterlere uyum bakımından uygulamanın da önem taşıdığı vurgulanmıştır. Zirvede, Komisyonun görüş ve tavsiyeleri ışığında, Aralık 2004’te toplanacak olan Zirvenin Türkiye’nin Kopenhag siyasi kriterlerini yerine getirdiği yönünde bir karar alması halinde müzakerelerin gecikmeksizin başlatılacağı ifade edilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, 2004: 5). 16-17 Aralık 2004 tarihinde gerçekleştirilen Zirve’de AB liderleri, Türkiye’nin siyasi kriterleri yeterli ölçüde yerine getirdiğini belirterek müzakerelerin 3 Ekim 2005’te başlaması konusunda anlaşmaya varmışlardır (Bilgili, 2006: 63). Bu tarihte açıklanan “Müzakere Çerçeve Belgesi” temelinde katılım müzakereleri sürecini sürdürmenin AB üyesi 27 ülkenin oybirliği ile alınan bir kararı olduğu ifade edilmiş; teknik çalışmaların tamamlanmasıyla birlikte Türkiye ile yeni başlıkların müzakereye açılacağı belirtilmiştir (<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/ABKurumsalDb/APTurkiyeKarari.doc>).

AB Konseyi 23 Şubat 2006 tarihinde, AB Komisyonu’nun 9 Kasım 2005 tarihinde sunulan önerisine dayanarak Türkiye’nin gözden geçirilmiş Katılım Ortaklığı’nı kabul etmiştir. Ortaklık, kısa vadeli ve orta vadeli öncelikleri içermektedir. Bu yüzden Komisyon, Türkiye için güncellenmiş bir Katılım Ortaklığı teklifinin sunulmasını uygun görmektedir. Bu Türkiye’nin dördüncü Katılım Ortaklığı Belgesidir. Konsey’in,

Komisyon'un teklifi üzerine ve nitelikli çoğunluk ile Katılım Ortaklığı'nda yer alan ilkelere, önceliklere, orta vadeli hedefler ile şartlara ve aynı zamanda bunlarla ilgili uygun düzenlemeleri yapmaya karar verme yetkisini veren 390/2001 sayılı Konsey Tüzüğü hükümlerine dayanmaktadır. Türkiye'deki yetkili merciler, Katılım Ortaklığı'na karşılık vermek amacıyla, Türkiye'nin bu amaca ulaşmak için alacağı belirli önlemleri ve takvimi içeren bir plan hazırlayacak olup Komisyon da öncelikleri uygulama konusundaki ilerlemeyi düzenli olarak izleyecektir (Avrupa Toplulukları Komisyonu, 2007).

2007 yılı Haziran ayında yapılan Zirve toplantısı öncesi AB - Türkiye ilişkilerinin başlangıcından bu yana; AB tarafında müzakerelerin başlamasının tedirginliği, Türkiye tarafında ise müzakerelerin başlamasının heyecanı vardır. AB tarafında bu tedirginlik giderek artarak son dönemde ilişkileri dondurmak için bir takım girişimler ortaya çıkmaya başlamıştır (Özcan, 2007). 10 Aralık 2007 tarihinde AB üyesi ülkelerin Dışişleri Bakanları tarafından alınan ve Devlet - Hükümet Başkanları tarafından onaylanan kararlarda 2006 ve 2007 Genişleme Strateji Belgelerine atıf yapılmak suretiyle ülkemizin de içerisinde bulunduğu genişleme sürecinin devamına AB'nin bağlılığı teyit edilmiştir (http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/DisPolitika/AnaKonular/Turkiye_AB/trab.htm).

2008 yılı ise Avrupa Birliği ve Türkiye açısından belki de bir kırılma noktası oluşturacaktır. Ortaya konan politikalar masaya yatırılmalı ve durumumuzun gözden geçirilmesi, 2008'de ülkemize yeni bir hedef seçme yolunda bize yeni umutlar getirecektir (Ersezen, 2007).

2.6. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİ DENETİMİNİN AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Tüm dünyada ve AB ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için vazgeçilmez bir araç olan vergilendirme, aynı zamanda tasarrufu, ekonomik büyümeyi teşvik, gelir dağılımını düzeltme gibi sosyal ve ekonomik amaçların da aracı olarak kullanılmaktadır. Vergilendirme, toplumun tüm

kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilemekte ve ilgilendirmektedir (Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, 2005: 5).

Türkiye'de olduğu gibi, AB ülkelerinde de vergi alanında karşılaşılan en büyük sorunlardan birisi vergi kaçakçılığı ile ilgilidir. AB ülkeleri ile Türkiye'yi incelediğimizde, bu konudaki ortak önlemler aşağıda sıralanmaktadır:

- AB'de vergi idaresi, diğer idari kurumlarla yakın bir ilişki ve eşgüdüm içinde çalışmaktadır. Bu sayede, mükellefler hakkındaki bilgiler, vergi idaresince kolaylıkla elde edilebilmektedir. Ülkemiz ise bu konuda henüz AB ülkelerinin gerisinde kalmaktadır.

- AB'de vergi idaresi de dâhil olmak üzere, tüm idari kurumlar bilgisayar sistemine geçirilmiştir. Böylelikle kurumlar arası bilgi akışı kolaylaştırılmıştır. Ülkemizde bu konuda da bazı eksiklikler vardır.

- AB'de yanlış ya da eksik beyan veya kaçakçılık suçları için, ağır para ve hapis cezası öngörülmektedir. Bu cezaların ağır oluşu, caydırıcı bir etki yaratmaktadır. Ülkemizde ceza sistemi ve bunları uygulama ise yeterince caydırıcı değildir.

- AB vergi idaresinin kalifiye personel ihtiyacı karşılanmış ve bunlara başta ücret olmak üzere gereken çalışma koşulları sağlanmıştır. Ülkemizde bu konuda ciddi sorunlar yaşanmaktadır. Kalifiye personel, beklentilerini bulamamakta ve bir süre sonra da ayrılıp özel sektöre geçmektedir.

- AB ülkeleri, kayıt dışı ekonomiyle en ciddi savaşımları veren ülkelerdir. Çünkü kayıt dışı ekonominin kendi ülkelerinde yaratacağı olumsuzlukların bilincindedirler. Bu nedenle AB'de vergi ödemenin, bir yurttaşlık görevi olduğu bilinci ve vergi ahlakı, daha ilkokul çağına çocuklara aşılanmaktadır. Bu nedenle, AB ülkelerinde vergi kaçırmak yüz kızartıcı bir suç olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde ise bu bilinç yeterince oluşmuş değildir.

- AB'de ödenen vergilerin, hizmet olarak yurttaşlara geri döndüğü ve vergilerin gereken yerlere sarf edildiği anlayışı yerleştirilmiş olup toplumun ödediğinin karşılığını alması isteği tatmin edilmiştir. Ülkemizde yapılan anketlere göre; mükelleflerin %

97'si, ödediği vergilerin gereken yerlere sarf edildiğine inanmamaktadır (<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1832>).

- Hemen hemen hiçbir ülkede homojen bir denetim yapısından söz etmek mümkün değildir. Çoğunlukla denetim kavramı içerisinde ele alınabilecek konuların birer fonksiyon olduğu, bazı ülkelerde bu fonksiyonların tamamının belli bir unvan altında gerçekleştirildiği, bazılarında ise ayrıştırıldığı ve genellikle karma yapılardan söz edilebileceği görülmektedir. Örneğin ABD'de bulunan genel müfettişler, iç denetim, teftiş, soruşturma, yolsuzluk araştırması vb. tüm fonksiyonları yerine getirirken, Hollanda'da iç denetim yapısının ön planda olduğu, ancak ayrıntılı incelemelerde teftiş birimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Koçdemir, 2007).

Vergi kayıp ve kaçığının, % 50'lere ulaştığı ülkemiz, 30 OECD ülkesi içinde, vergi mükellefleri bazında en alt sırada yer almaktadır. ABD'de nüfusun % 46'sını, Belçika'da % 62'sini ve Yunanistan'da % 33'ünü, gelir vergisi mükellefleri oluşturmaktadır. Bu oran ise Türkiye'de sadece % 3'lerde seyretmektedir. Sıralamada, Türkiye'ye en yakın ülke (% 8 oranı ile) olarak Meksika ortaya çıkmaktadır. Ayrıca Türkiye vergi personeli başına düşen mükellef sayısında da geride kalmaktadır. Gelirler Genel Müdürlüğü Daire Başkanlığınca yapılan bir araştırmaya göre, maliyeci başına en çok mükellefin düştüğü ülke 1385 mükellef ile ABD olurken, Türkiye'de ise bu sayı 65'de kalmaktadır. Maliyeci başına mükellef sayısı, İsveç'te 886, İngiltere'de 442, Yunanistan'da 321, Belçika'da ise 313 olarak verilmektedir. 30 ülkede kişi başına düşen vergi yükü açısından da Türkiye, son sırada yer almaktadır. Ayrıca Türkiye'de kişi başına düşen vergi yükü de 834 dolar olarak hesaplanmaktadır. Bu rakam, Lüksemburg'da 22135, Norveç'te 18433, İsveç'te 13608, ABD'de 9661, İngiltere'de 9350, Almanya'da ise 8783 dolar seviyelerinde seyretmektedir (Aktaş, 2005).

AB ile uyum sürecinde vergilendirme başlığı altında idari işbirliği ve karşılıklı yardım alanında sınırlı bir ilerleme kaydedilmiştir. Yarı özerk bir kurum olan Gelir İdaresi Başkanlığı yeniden yapılanma ve kapasite geliştirme sürecine devam etmektedir ve daha fazla şeffaflık sağlayan faaliyet raporları yayımlamaktadır.

Gelir idarelerinin bilgisayar ortamına geçişi ve uygulama kapasiteleri konusunda da ilerleme kaydedilmiştir. Tüm illerdeki gelir idareleri bilgisayar ortamına geçmiştir. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerinin % 85'ini elektronik ortamda gerçekleştirmişlerdir. Elektronik vergi denetimi yazılımı ise geliştirilme aşamasındadır. Bir büyük vergi mükellefi dairesi kurulmuştur. Vatandaşlık numaraları vergi amaçlı olarak da geçerli hale gelmiştir. Vergi kaçakçılığını nleme adına yeni ‘‘Tütün Mamulleri ve Alkollü İkilerde Bandroll rn İzleme Sistemi’’ getirilmiştir. Ancak bu sistemin bazı unsurları sektör temsilcileriyle yeterince görüşme sağlanamamış olup, endişe uyandırmaktadır. AB Topluluk sistemleriyle karşılıklı bağlantı için bilişim teknolojisi alanındaki hazırlıklar ise henüz başlamamıştır.

Türkiye gelir idaresinin etkinliğini geliştirmeye devam etmektedir. Bununla birlikte de ilave ve sürekli bir ilerleme gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomiyi azaltma önlemleri de süre sınırlamaları bulunan ve sonuç almaya yönelik bir vergi stratejisi çerçevesinde olmalı ve idari kapasitenin daha da güçlendirilmesi gerekmektedir (Türkiye 2007 İlerleme Raporu, 2007: 51).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde sosyal devlet anlayışının bir gereği ve sonucu olarak kamu harcamalarının, bütçe ve kamu iktisadi teşebbüsleri açıklarının, yeni kamu hizmetlerinin kurulmasının ve kamusal yatırımların yapılmasının, sosyal ve askeri harcamaların finansını sağlayan en büyük gelir kaynağı vergi gelirleridir.

Çağdaş vergileme sistemlerinde mükelleflerin gelirlerini ya da işlemlerini kendilerinin beyan etmeleri ve vergilendirmenin de beyan edilen gelirler dikkate alınarak yapılması esası benimsenmiştir. Mükellefin beyanının esas alınmasının temelinde vatandaşlık kavramı ve bilinci yatmaktadır. Her vatandaş mali gücü oranında vergi ödemektedir.

Bilinen bir gerçektir ki; beyan esası mükelleflerin konuya ilişkin duyarlılığı ve bilinçliliği oranında vergi kaçakçılığı riskini taşımaktadır. Mükellefler bir taraftan vergilendirmeye ilişkin bilgileri tam ve eksiksiz olarak beyan etmenin bir yasal zorunluluk ve vatandaşlık görevi olduğunu düşünürken, diğer taraftan da bunu yapmadıklarında ödeyecekleri daha az verginin sağlayacağı yararı düşünerek bir ikileme girmektedirler. Vergi bilinci ve eğitimi de yetersiz kaldığında çeşitli şekillerde ve yöntemlerle daha fazla vergi konusu olabilecek iş ve işlemin vergi dışına çıkarılması söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda vergi yasalarında vergi konusu olan işlem ve faaliyetlerin vergi idaresinin bilgisi dışında sürdürülmesi, ya da vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmakla birlikte çeşitli yöntemlerle vergi matrahının eksik olarak beyan edilmesinden kaynaklanan “vergi kaçakçılığı” ortaya çıkmaktadır. İşte vergi sisteminde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlayan idari fonksiyon, vergi denetimidir.

Vergi denetimi, mükelleflerin ve vergi idaresi faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunu araştıran, sapmaları önleyen veya düzelten bir süreçtir. Bu açıdan vergi denetimi; vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini (vergi incelemesi) ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulması (teftiş) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır. Bu nedenle vergi denetiminin belirlenmiş amaçların

gerçekleştirilmesi sırasında araştırıcı, bulucu ve önleyici fonksiyonu olup ayrıca eğitici işlevleri de söz konusudur.

Söz konusu bu fonksiyonları sağlayan vergi denetiminin amacı, kişileri kanunlara uygun hareket etmeye yönelterek vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri kanunlara uygun davranma eğilimlerini arttırmaktadır. Zira vergisini doğru ve zamanında ödemeyen mükellefler için vergi denetimi ciddi bir risk oluşturmaktadır. Bu risk de ne kadar fazla olursa, mükelleflerin de gelirlerini doğru beyan etme eğilimleri o kadar yüksek olmaktadır. Hal bu şekilde olmasına rağmen, bugün ölkemizde büyük oranda vergi kayıp ve kaçakları bulunmaktadır. Bu haliyle ölkemiz vergi cenneti haline dönüşmektedir. Bu durum da bir taraftan vergi kaybına ve vergi adaletinin zedelenmesine yol açarken diğer taraftan da sosyal ve ekonomik yapı üzerinde olumsuz bir şekilde etkili olmaktadır.

AB ve OECD ölkeleri ölkemizden daha yüksek vergi yüküne sahip olmalarına karşın daha adil bir vergi politikası uyguladıklarından ölkemizden daha fazla vergi geliri elde etmektedirler. Siyasal idare bugün kamu harcamalarını kamu gelirleriyle karşılayamayacak duruma gelmektedir. Bunun en önemli nedeni de vergi kayıp ve kaçaklarıdır. Vergi yönetiminin verimsiz çalışması; vergi denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönlerinden eksikliği; vergi oranlarının yüksekliği; vergi mevzuatının yeterince açık, anlaşılabilir, ihtiyaçlara cevap verebilecek nitelikte olmaması; sık sık çıkarılan vergi afları; vergi cezalarının caydırıcı olmaması ve toplumdaki vergi bilinci ve ahlakının yerleştirilememesi gibi unsurlar bugün ölkemizde yaşanan vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden bazılarıdır.

Devletin kendisinden beklenen bu fonksiyonları yerine getirebilmesi için vergi kayıp ve kaçaklarının mümkün olduğu ölçüde azaltılması gerekmektedir. İşte bunun için de vergi denetimi başvurulacak önemli bir araç niteliğindedir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi denetimi alanında önemli birtakım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu amaçla, vergi mevzuatımızın açık ve kolay anlaşılabilir olması sağlanmalı, halka vergi ödemenin gerekliliği düzenli ve

planlı bir şekilde verilecek bir eğitimle anlatılarak toplumda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması gerekmektedir.

Denetim elemanları kendi birimleri içerisinde işin niteliğine göre uzmanlaşmaya gitmelidirler. Ekonomideki tüm faaliyetleri kapsayacak biçimde uzmanlaşmaya gidilmesi ile denetimlerin sektörel bazda yapılması ile zaman kaybının da önlenerek yapılması daha fazla işletmenin sağlıklı bir şekilde incelenmesini gerçekleştirebilecektir.

Vergi yönetiminde köklü değişiklikler yapılmalıdır. Bunun için vergi idarelerinin görevleri yeniden tanımlanmalı, bilgi toplama ve değerlendirme sistemi yaygınlaştırılmalıdır.

Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemekteki başarısı, etkinlik açısından temel bir veridir. Etkin bir vergi yönetimi; vergi mevzuatını kavrayabilen, teknolojik gelişmelere uyum sağlayabilen, vergi konusunda yeterli bilgi birikimine sahip olan, mükelleflere yol gösteren ve mükelleflerle sağlıklı ilişkiler kurabilen nitelikli personele bağlıdır. Bu yüzden de personelin her yönden yeterli olmasına özen gösterilmelidir.

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim birimlerine ihtiyaç duydukları bilgilerin hızlı ve güvenilir bir şekilde sağlanması amacıyla Vergi İstihbarat Merkezi'nde Denetim Bilgi Sistemi oluşturulmuştur. Denetim Bilgi Sistemi'nin geliştirilmesi ve tüm denetim elemanlarının bu sisteme on-line erişimlerinin sağlanması amacıyla, sistem, donanım, yazılım ve eğitim çalışmalarına devam edilmelidir.

Bu çalışmalar sonucunda Türk Vergi Sistemi, vergi kaçakçılığını önleyerek ve vergi gelirlerini yükselterek, kamu harcamalarına kaynak sağlama olan mali işlevini yerine getirebilecek ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltarak ekonomik istikrar sağlanabilecektir.

Türkiye Helsinki Zirvesi'nde bilindiği üzere Avrupa Birliği'ne tam üye olarak aday statüsüne sahip olmuştur. Bu ülkemiz açısından önemli bir gelişmedir. Bu amaçla AB

vergilendirme politikasında AB' ne uyumun artırılması, vergi gelirlerinin toplanmasının iyileştirilmesi ve kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla Bilgi Teknolojisi sektörü de dâhil olmak üzere vergi idaresinin güçlendirilmesine ve modernizasyonuna devam edilmesi gerektiği belirtilmektedir. AB ile Türkiye arasındaki geliştirilmiş siyasi diyalog halen devam etmektedir.

Gelişmiş pek çok AB ülkelerindeki vergi denetimi uygulamaları bazı temel özelliklere sahiptirler. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi denetim stratejileri geliştirilmekte ve vergi denetimleri bölgelerin ekonomik yapıları dikkate alınarak ülke düzeyinde planlanmakta ve eşgüdüm dâhilinde yürütülmektedir.

- Vergi denetiminde görevli olan elemanların yetki ve sorumlulukları net bir şekilde belirlenmiş, denetim ilke ve standartları oluşturulmuştur.

- Vergi denetim elemanları denetimde uzmanlaşma prensibine dayalı olarak örgütlenmiş, vergi revizyonu ile vergi kaçakçılığı konuları birbirinden ayrılmıştır.

- Vergi beyannamelerinin ön denetimi, beyanname seçimi ve vergi incelemesi süreçlerinde azami düzeyde bilgi işlem teknolojisinden yararlanılmakta, ekonomik ve mali kuruluşlar ve ilgili birimler ile vergi idaresi arasında network bağlantılar bulunmakta, geliştirilen programlar yoluyla bildirimlerin karşıt ve çapraz kontrolleri sağlanmaktadır.

- Ekonominin kayıt altına alınmasını sağlayacak idari, hukuksal ve teknolojik alt yapı oluşturulmakta, vergi bilincinin artmasına katkı sağlayacak düzenlemelere yer verilmektedir.

Gelişmiş pek çok ülkede vergi denetiminin hukuksal, örgütsel ve uygulamaya dönük alt yapı sorunları bulunmamakta, önceden belirlenen denetim ilke ve stratejileri doğrultusunda yapılan denetim planları, etkin bir bilgi işlem ve insan kaynakları kullanımı ile yürütülmektedir. Söz konusu ülkelerde vergi denetiminin geliştirilmesi

çalışmaları ağırlıklı olarak; vergi denetiminin ekonomik gelişmelere uyarlanması, daha saydam hale getirilmesi, bilgi işlem kullanımı, ağırlıklı oto kontrol alanlarının genişletilmesi ve vergi denetimlerinin önleyici fonksiyonlarının ön plana çıkarılması konularını içermektedir.

Gelişmiş ülkelerin aksine ülkemizde vergi denetimi alanında başta örgütsel ve hukuksal nitelikte olmak üzere yapısal sorunlar bulunmakta olup mevcut uygulama ile vergi kayıp ve kaçakları asgari düzeye indirilememekte ve vergi denetimleri stratejik planlamadan yoksun, çok başlı, dağınık ve rastlantısal bir görüntü sunmaktadır. Bu haliyle, ülkemizde vergi denetimlerinin “geliştirilmesinden” ziyade “yeniden yapılandırılması” ihtiyacı bulunmakta olup, vergi denetiminde yaşanan sorunların giderilmesi ve bu alanın yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- ACAR, Fatih (2007): “Vergi Konusunda Son Dönemde Yaşanan Gelişmeler”, http://www.muhasabenet.net/makale_fatih_acar_vergi%20konusunda%20son%20dönemde%20yaşanan%20gelişmeler.html, (17.01.2008).
- ACAR, Mustafa ve Nihat IŞIK (2003): “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık.
- ACAR, İbrahim ve Mehmet Emin MERTER (2005): “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı:147,Ocak-Şubat.
- AKARCA, Akif ve Mehmet ŞAFAK (2007):“İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi” http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20önemi.html, (09.10.2007).
- AKBIYIK, Sedat (2005): *Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama*, Bursa, Ekin Kitabevi.
- AKTAN, C.Can (2000): “Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi”, Ankara: TOSYÖV Yayınları, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-disi/kavram.htm, (24.04.2007).
- AKTAN, İbrahim (1992): “Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu”, *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Bursa, Uludağ Üniversitesi Yayınları, 12-15 Mayıs.
- AKTAŞ, Erdoğan (2005): “Türkiye’de Vergi Sistemi”, <http://www.ntvmsnbc.com/news/303555.asp>, (07.02.2008).
- AKYOL, Murat (2003): “Türk Vergi Sistemindeki Temel Sorunlar”, *Ekonomi Politik*, Kasım, <http://kaykusuz.tripod.com/id26.html>, (26.04.2007).
- ALPTÜRK, Ercan (2005): “Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 22, Ekim.
- ALTUĞ, Osman (1994): *Kayıt Dışı Ekonomi*, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Mart.
- Ankara Ticaret Odası Kayıt Dışı 2007 Raporu* (2007), <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=827&l=1>, (21.05.2007).
- ASLAN, Abdullah (2001): “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:241, İstanbul, Eylül.
- ASLAN, Abdullah (2002): “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250, İstanbul, Haziran.

Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası, (2005), 15 Soruda 15 AB Politikası No:3, İKV Yayınları, 3. Baskı, Ağustos.

Avrupa Toplulukları Komisyonu (2007):“2006/35/EC Sayılı Kararın Feshine ve Türkiye İle Katılım Ortaklığının Kapsadığı İlkeler, Öncelikler ve Koşullara Dair Bir Konsey Kararı İçin Öneri”, Brüksel, 6 Kasım,
http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2007.pdf, (22.02.2008).

AY, Hakkı M. (2004): “Avrupa Birliğine Üyeliğin Türk Ekonomisi Üzerine Muhtemel Etkileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 66, Ocak-Şubat-Mart
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/22%20hakk%C4%B1%20may.pdf>, (14.02.2008).

AYDEMİR, Şinasi (1995): *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)*, İstanbul, Birinci Basım, Aralık.

AYDIN, Şengül ve Kenan LODOS (2007): “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu”, *Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14:Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, Ankara, Mart.

AYGEN, Filiz (2003): *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

AYGÜN, Sinan (2001): “Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, Türk Ocakları Genel Merkezi”, Ankara Ticaret Odası,
http://195.155.145.1/turkce/yayinlar/kitaplar/turkiye_ab_iliski.zip, (22.02.2008).

AYRANCI, Halil ve Abdülkadir TAVLAŞOĞLU (2007): “Maliye, Gelir Vergisini Yeniden Yazıyor”, *Hak-Analiz*, <http://malihaber.blogcu.com/2714905>, (06.12.2007).

BAĞDINLI, İ.Halil (2006): “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu”, *21. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Çankaya 18 Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayın No:1,Antalya, Ocak.

BAŞPINAR, Ahmet (2006): “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 151, Temmuz-Aralık.

BENLİKOL, Sabahattin ve Muhsin AKGÜR (2002): *Avrupa Birliği’nde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2002-14, İstanbul, Nisan.

BİLGİLİ, Emine (2006): “Türkiye’nin Üyeliğinin Avrupa Birliği Bütçesine Muhtemel Etkisi”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 2.

BİLİCİ, Nurettin (2005): *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme)*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı.

- BOY, Kadir (2002): “Kayıt Dışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:247, İstanbul, Mart.
- CAN, İsmail (2003): “Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası” <http://www.bayar.edu.tr/~ibf/sakinc/kamumaliyesi/IsmailCAN.pdf>, (21.05.2007).
- CAN, İsmail(2004) : “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 145, Ocak-Nisan. <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (06.02.2008).
- ÇAĞAN, Nami (1990): “Avrupa Topluluğu’nda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Ankara.
- ÇAKIR, Meltem ve Dilek İftar ATEŞ (2006): “Bürüksel’ de Bir Hafta”, 29 Mayıs 2006/21, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği Yayını, Brüksel.
- ÇAVUŞOĞLU, Mustafa (Çapkın) ve Osman DURU (2007): “İç Denetim”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Mezunları ve Mensupları Vakfı Yayını Siyasal Vakfı Bülteni*, Sayı:20, Aralık.
- ÇELİKKAYA, Ali (2002): “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, *E- Akademi Dergisi*, Sayı:5, Temmuz, <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (09.05.2007).
- ÇİLOĞLU, İsmail (1998): “Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi”, *Hazine Dergisi*, Sayı:11, Temmuz.
- DEDEOĞLU, Beril (2005): “Dünden Yarına Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, *Siyasa*, Yıl:1, Sayı:1, Bahar, <http://ekosem.ieu.edu.tr/siyasa/siyasaberilson.pdf>, (21.02.2008).
- Denetim İlke ve Esasları I* (1996), Vergi Mevzuatı Açısından Denetim İlke ve Esasları, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1. Cilt.
- Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı* (2004):Türkiye’nin Üyeliğinin AB’ye Muhtemel Etkileri, Kasım. <http://ekutup.dpt.gov.tr/ab/uyelik/etki/olasi.pdf>, (14.02.2008).
- Dış Ekonomik Haberler*, (2005), TC Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Sayı:14, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/bulten/disekhab14.pdf>, (28.01.2008).
- DİKEÇ, Üstün (2005): “Kamu Ekonomisinin Temel Sorunları”, *Çankaya Üniversitesi Gündem*, Sayı:21, Nisan.
- DOĞAN, Ayhan (2007): “Vergi Oranlarının Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Anket Yöntemi İle Analizi”, http://www.muhasabenet.net/makale_ayhan_dogan_vergi%20denetmen%20yrd_vergi%20oranlarinin%20vergi%20gelirlerine%20etkisi.doc, (21.11.2007).

- DOĞAN, Can ve Tuncay KAPUSUZOĞLU (2005): “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:283, Mart.
- EKER, Aytaç (2004): *Kamu Maliyesi*, İzmir, Anadolu Matbaacılık.
- Ekonomi-Kayıt dışı Ekonomi*, (2006),
<http://www.bisohbet.com/form/linkler.php/ekonomi-kayit-disi-ekonomi/10630>,
 (14.05.2007)
- ERCAN, Metin(2006) : “Kayıt Dışı Ekonomi ve Hızlı Tüketim Malları Sektörü”, Ankara, 1.Basım, Şubat.
- ERCAN, Murat (2007): “Türkiye-Avrupa Birliği İlişkilerinin Siyasi Yönü ve Bugünkü Mevcut Durum”, *Bilim, Eğitim ve Düşünce Dergisi*, Cilt 7, Sayı 4, Aralık.
- ERDİK MEN, Oktan (2004): “Avrupa Birliği”, *Hürriyet Gazetesi*, 31 Mayıs,
<http://www.hurriyet.com.tr/agora/article.asp?sid=5&aid=1001>, (21.02.2008).
- ERSEZEN, Bora (2007): “Türkiye-AB İlişkileri 2008 Yılına Girerken AB Politikası”,
<http://www.ankaraenstitusu.org/tr/yazi.aspx?ID=251&kat=128>, (22.02.2008).
- GERÇEK, Adnan (2001): “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’ de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”,
<http://www.muhasabetr.com/makaleler/004/>, (11.02.2008).
- GERÇEK, Adnan (2003): “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresinin Modernizasyonuna Yönelik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Kocaeli Üniversitesi Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü Yayını Cilt:5 Sayı:2
- GERÇEK, Adnan (2006): “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları*, Yıl:29, Sayı:209, Şubat.
- GONCA, Gülen (2005): “AB Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”,
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/>, (25.04.2007).
- GORANOVIC P., “Taxpayers’ Rights and Tax Administration in Montenegro”,
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan004534.pdf>,
 (20/02/2008).
- GÖKBUNAR, Ali Rıza (1996): “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf, (26.04.2007).

- GÖKBUNAR, Ramazan; Kerametdin TEZCAN ve Ahmet UTKUSEVEN (2002): “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetim İçin İşte Bütün Mesele Bu”,
<http://www.bayar.edu.tr/~kutuphane/vergi.pdf>, (29.12.2007).
- GÖKMEN Necdet ve H.Abdullah GÜLEÇ (2001): “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:238, İstanbul, Haziran.
- GÜÇLÜ, Faruk (1998): *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)*, Ankara, İlk Basım, Ekim.
- GÜNEY, Merih (2006): “Avrupa Birliği ve Türkiye-AB İlişkileri”,
http://w3.sdu.edu.tr/duyuru/2006/1384_04.ppt, (21.02.2008).
- GÜREDİN, Ersin (2000): *Denetim*, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- GÜMÜŞ, Erhan (2003): *Türkiye’de Vergi denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Belge Düzenine İlişkin Sorunların Değerlendirilmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- GÜMÜŞ, Erhan (2005): “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, Sayı:287, Temmuz.
- GÜMÜŞ, Erhan (2006): “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme”,
Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 296, İstanbul.
- GÜMÜŞ, Turgut (2000): “Dışsallık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:2, Sayı:3,
<http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/ye8.htm>, (21.05.2007).
- HORNER, Frances M.(2004): “OECD, Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği” (çeviren: Ersan ÖZ), *Maliye Dergisi*, Sayı:145, Ocak-Nisan,
<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md145/ersanoz.pdf>, (24.12.2007).
- IRMAK, Nuh ve Yasin BİLEN (2007): “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri”, *Vergi Raporu*, Sayı:88, Ocak.
- İLHAN, Gökalp (2007): “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *Akademik Bakış*, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi, Sayı:12.
- KALKINOĞLU, Mehmet (2003): “İç Kontrol Sistemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:265, İstanbul, Eylül.
- KARABACAK, Yakup (1997): “Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması”,
<http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/thesis.asp?print=1&detay=580&q=>, (09.05.2007).

- KARAYILAN, İlhan ve Doğan ALANTAR (2003): “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, <http://www.mtk.gov.tr/eserler/GIYY.doc>, (10.10.2007).
- KARYAĞDI, Nazmi (2006): “Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi”, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım.
- KAŞKAR, Muhammet Emin (1996): *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Kaçakçılığını Önlemedeki Rolü*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı* (2006), İSMMMO, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/TRaporlar/kayitdisi/Bolum6.pdf>, (16.05.2007).
- KELEŞ, Hayrullah (2003): “Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar”, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, http://www.geocities.com/ceteris_tr3/h_keles.doc, (25.04.2007).
- KENGER, Erdal (2001): “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, Şubat, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, (30.04.2007).
- KESİK, Ahmet (2005): “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (9) 2005 / 1, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh284.pdf>, (12.02.2008).
- KILDİŞ, Yusuf (2000): “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 2, Sayı:2.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal (1981): “Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Vergi Dünyası*, http://www.tbmm.info/modules.php?name=article&lang=tr&uid=kemalkilicdaroglu&start=70&list=10&PHPSESSID=62b596ef62f43239fc263f15994597cd&file=index_detay&idMArticle=429&PHPSESSID=62b596ef62f43239fc263f15994597cd, (24.05.2007).
- KILIÇDAROĞLU, Kemal (1982): “Fransa’da Vergi Denetimi ve Vergi Kaçakçılığı”, *Vergi Dünyası*, http://www.kemalkilicdaroglu.com/index.php?option=com_content&task=view&id=249&Itemid=41, (24.12.2007).
- KIZILOT, Şükrü (2007): “Vergi Denetim Kadrolarının Yüzde 65’i Boş”, *Hürriyet*, 29 Mayıs, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/6602264.asp?yazarid=82&gid=61>, (04.06.2007).

- KOBAN, Emine ve Zerrin FIRAT (2007): “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu”, *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak.
- KOÇDEMİR, Mehmet (2007): “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı:37, Temmuz-Eylül, <http://www.malikelavuz.com/emakale/006/index.php>, (19.02.2008).
- KONUKMAN, Aziz ve Hakan ARSLAN (2005): “Gelir İdaresi Reformu Üzerine”, Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı, http://www.bagimsizsosyalbilimciler.org/Yazilar_Uye/KonukmanArslan.pdf, (18.05.2007).
- Maliye Bakanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu*, (2006), http://www.sgb.gov.tr/Annual_Reports/idare%20faaliyet%20raporu%20v.50.pdf, (01.06.2007).
- MONTEDURA, Maria Teresa (2005): *Panel: Kayıt Dışı Ekonomi*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları Yayın No:19, Ankara, Oluş Yayıncılık, 27 Mayıs.
- Mülkiye Görüşü*, (2004), Mülkiyeliler Birliği Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı Mülkiye Görüşü, Ankara, Mayıs.
- NADAROĞLU, Halil (1996): *Kamu Maliyesi Teorisi*, 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul.
- NAS, Adnan (2005): “AB Yolunda Maliye ve Vergi Politikası IV. PWC Çözüm Platformu”, Aralık. <http://www.vergibulteni.com/pwcfuar/AN.pdf>, (04.06.2007).
- OECD (2004), *Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series*, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf>, (20/02/2008).
- OKSAY, Suna ve Onur ACAR (2005): *Avrupa Birliği'nde Vergilendirme Sistemi*, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-1, Tsrbsb yayın no:8, İstanbul, Aralık.
- ÖZ, Ersan ve Birol KARAKURT (2007): “Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Gelinek Nokta”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 44, Sayı: 510.
- ÖZBİLEN, Şevki (2001): “Türkiye’de İktisadi Krizin Temel Nedenleri ve Bir Mali Sistem Reform Önerisi II”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Kriz Özel Sayısı I, Eylül-Ekim.
- ÖZCAN, Mehmet (2007): “2007 Haziran Zirvesi: AB Türkiye İlişkileri Askıya mı Almıyor?”, *Uşak Stratejik Gündem*, <http://www.usakgundem.com/yazarlar.php?id=692&type=2>, (22.02.2008).
- ÖZFİDAN, Hasan Yaşar (2006): “Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?”, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>, (08.05.2007).

- ÖZKER, A. Niyazi (2002): “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:4.
- ÖZGÜRMAN, Pelin (2006): “Dünyadan Vergi Haberleri”, *Vergide Gündem*, Şubat, http://www.vergidegundem.com/files/Dünya_subat06.doc, (11.02.2008).
- ÖZŞAHİN, Metin (1987): “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:80, Haziran.
- SAATÇI, M.Yasin (2007): “Türkiye’de Bütçe Açıkları ve Finansman Şekilleri”, *Bütçe Dergisi*, Cilt: 2 Sayı: 26, Yaz 2007.
- SARILI, Mustafa Ali (2002): “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:41.
- SERTBULUT, Nazlı (2006): “Vergi Suçlarından Vergi Kaçakçılığı Suçu Yönünden Paraya Çevirme Ve Erteleme”, *Hukuk Köşesi*, İzmir YMMO Aylık Bülten Sayı:73, Temmuz- Ağustos.
- SEZAL, Levent (2006): “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, ÇÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Adana.
- SIVACI, Celalettin (2007): “Kayıt Dışı Ekonomi ve KADİM Projesi”, *Bütçe Dergisi*, Cilt:3, Sayı:27, Güz 2007.
- Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı*, (2006), “Kayıt Dışı İstihdam”, Şubat. http://www.csgeb.gov.tr/sgb_web/sunum/ba.pdf, (21.05.2007).
- ŞEKER, Nezih (1994): *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Yayın No:436, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Bası, Şubat.
- ŞİLKAN, Tahir (2006): “Vergi Kaçakçılığı Artıyor!”, *Ekonomi Dünyası*, <http://www.evrensel.net/06/05/03/kose.html#2>, (16.05.2007).
- ŞİN, Sevil (2005): *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17, İstanbul.
- TAŞPINAR, Gökhan (2001): “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Sistemi ve Türkiye Gerçeği”, *Dünya Gazetesi*, http://www.dunyagazetesi.com.tr/news_display.asp?upsale_id=24133&from=tellafriend§ion=dunya, (09.05.2007).
- TAVŞANCI, Aykut (2007): “Avrupa Birliği Vergi Politikası”, *Abaküs*, Sayı:2, Çanakkale SMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos-Eylül.
- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇELİKKAYA (2005): *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ekim, Ekonomi Kitapları Dizisi:18, I. Baskı.

- TEZCAN, Kerametdin, Adnan GERÇEK ve Mustafa Ali SARILI (2007): “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, 21. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Çankaya 18 Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayın No:1,Antalya, Ocak.
- TOPCU, Halil İbrahim (2005): *Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TURHAN, Salih (1998): *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 6. Baskı.
- TÜRK, İsmail (1992): *Kamu Maliyesi*, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*:(1995), HUK 50. Yıl Armağanı, Acar Matbaacılık AŞ. , İstanbul.
- Türk Vergi Sistemi: Sorunlar – Çözüm Önerileri*, (2002), Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ankara, 50. Yıl, Doğuşum Matbaacılık AŞ.
- Türkiye 2007 İlerleme Raporu*, Avrupa Komisyonu Gayri Resmi Tercüme, (2007), Brüksel, 6 Kasım,
http://digm.meb.gov.tr/uaorgutler/AB/AB%20BELGELER/ilerleme_raporu_2007_TUR.pdf, (28.02.2008).
- ULUTAŞ, Ahmet (2004): “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları”, *Gümrük Dünyası Dergisi*, Sayı:42, Yaz 2004,
<http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html>, (24.12.2007).
- US, Vuslat (2004): “Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği”, Türkiye Ekonomik Kurumu Tartışma Metni 2004/17, Haziran,
<http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf>, (16.05.2007).
- USER, İnci (1994): “Davranış Araştırmaları Işığında Vergi Kaçakçılığı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:26, Mayıs-Haziran-Temmuz-Ağustos.
- UYANIK, Ali (2005): *Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği*, Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-1, Tsrbsb yayın no:8, İstanbul, Aralık.
- UYGUR, Aras (2007): “Dünyadan Vergi Haberleri”, *Vergide Gündem*
http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=529, (15.05.2007).

ÜNAL, Abdülkadir (2007): “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü”, *Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:13: Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*, Ankara.

Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14: Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi (2007): Ankara, Mart.

VURAL, Mahmut (2005): “Hesap Uzmanları Kurulunun 60. Yılında Vergi Denetiminde Yeni Arayış ve Yaklaşımlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran, <http://www.huk.gov.tr/makale24.htm>, (30.04.2007).

YETİM, Sedat (1999): *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi*, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No:215, İstanbul.

YUMUŞAK, İbrahim (2004): “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, Sayı:272, Nisan.

YÜCEL, Önder (1998): *Türkiye’de Denetim Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

21. *Türkiye Maliye Sempozyumu* (2007), Çankaya 18 Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayın No:1, Antalya, Ocak.

7. *Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, (1996), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2454 – ÖİK: 510.

8. *Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, (2001), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2603 - ÖİK: 614.

8. *Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, (2001), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2597, ÖİK: 608.

9. *Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, (2006), Ankara. http://plan9.dpt.gov.tr/oik09_vergi/vergi.pdf, (09.05.2007).

<http://www.cozummusavirlik.com/blog/?p=510>, (24.12.2007).

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1832>, (24.12.2007).

<http://www.acikgazete.com/?action=journalist&aid=3268>, (24.12.2007).

<http://www.ceterisparibus.net/calisma/makaleler.htm>, (28.01.2008).

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1851>, (24.12.2007).

http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkeytr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf, (29.12.2007).

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1848>, (24.12.2007).

<http://www.vergi.tc/FrameChild.aspx?ID=9660&Sort=0&Internal=true>, (29.01.2008).

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=796>, (28.01.2008).

http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=249&id=15, (04.01.2008).

<http://www.ikv.org.tr/katilimmuzakereleri.php>, (07.01.2008).

<http://www.turkforum.net/showthread.php?p=3980789>, (28.01.2008).

http://www.kobifinans.com.tr/tr/icerik.php?Article=11977&Where=bilgi_merkezi&Category=020501, (24.12.2007).

http://www.tesev.org.tr/etkinlik/maliye_teftis_yon_ozet.php, (04.02.2008).

<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>, (12.02.2008).

<http://www.hssgm.gov.tr/stratejisi/bilgipaylasim/i%E7%20denetim%20sunum.ppt>, (12.02.2008).

<http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133959.PDF>, (12.02.2008).

<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol5.doc>, (19.02.2008).

<http://www.abgs.gov.tr/index.php?p=111&l=1>, (14.02.2008).

<http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/AB/ABKurumsalDb/APTurkiyeKarari.doc>, (22.02.2008).

http://www.mfa.gov.tr/MFA_tr/DisPolitika/AnaKonular/Turkiye_AB/trab.htm, (25.02.2008).

<http://www.ymm.net/Yazilar/vergi.html>, (10.10.2007).

http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/tr_kdisi_ekonomi_ggonca.htm, (24.12.2007).

<http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=545>, (29.01.2008).

<http://www.idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>, (09.10.2007).

<http://www.memurlar.net/haber/16500/>, (11.01.2008).

http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_14.pdf, (04.12.2008).

<http://www.sakaryavdb.gov.tr/duyurular2.asp?duyuruno=11>, (06/12/2007).

<http://arsiv.sabah.com.tr/2007/05/03/haber,3EEBA8AFAC54453886382E5CCDBFCF52.html>, (21.05.2007).

http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/bolum4_e.pdf, (21.11.2007).

<http://www.1bilgi.com/iktisat/4985/icindekiler.html>, (18.01.2008).

<http://muhassebemerkezi.marmara.edu.tr/egitimler.htm#VERGI%20DENETİMİ>, (10.12.2007).

<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/32MaliCozum/08BAYRAMTURANCIFCI32.doc>, (10.05.2007).

<http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf>, (18.01.2008).

<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=350>, (18.01.2008).

<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol1.doc>, (24.12.2007).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (30.05.2007).

<http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=70>, (01.06.2007).

<http://www.mtk.gov.tr/detail.aspx?cid=5>, (01.06.2007).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/Gibmevzuat/MB_GGM_VER_DEN_GOR_YON.htm, (01.06.2007).

<http://www.maliye.gov.tr/PerGen/bakanlikteskilati.asp>, (01/06/2007).

http://www.sgb.gov.tr/Annual_Reports/idare%20faaliyet%20raporu%20v.50.pdf, (01/06/2007).

http://www.ilkh Haber.net/haber_detay.asp?haber_id=14121, (10.10.2007).

<http://www.sosbil.gazi.edu.tr/edergi/makale.php?Makale=1>, (10.12.2007).

<http://www.gvdb.gov.tr/upload/tou.statistiiaralik2006.htm>, (05.06.2007).