



**SEÇİLMİŞ ÜLKELER VE YENİ GELİŞMELER IŞIĞINDA
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ: SORUNLAR, ÇÖZÜMLER
VE YAKLAŞIMLAR**

Fatih ÇAVDAR

Haziran 2016
DENİZLİ

**SEÇİLMİŞ ÜLKELER VE YENİ GELİŞMELER IŞIĞINDA
TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ: SORUNLAR, ÇÖZÜMLER
VE YAKLAŞIMLAR**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Fatih ÇAVDAR

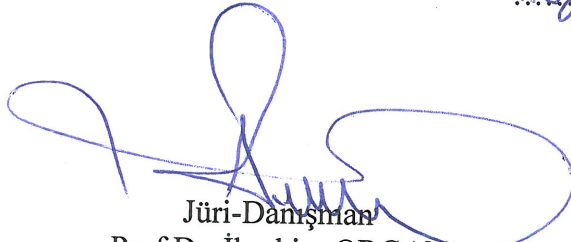
Danışman: Prof.Dr. İbrahim ORGAN

**HAZİRAN 2016
DENİZLİ**

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi Fatih ÇAVDAR tarafından Prof. Dr. İbrahim ORGAN yönetiminde hazırlanan “Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 10.06.2016 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.


Jüri Başkanı
Prof. Dr. Enan Öt...


Jüri-Danışman
Prof. Dr. İbrahim ORGAN


Jüri
Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR


Jüri
Doç. Dr. Engin HEPAKSAN


Jüri
Yrd. Doç. Dr. Aykut TAŞANCI

13/07/2016 Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun
13/07/2016 tarih ve ...13/07... sayılı kararıyla onaylanmıştır.


Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Kenan ÇOYAN

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Fatih ÇAVDAR



ÖNSÖZ

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birisi vergilerdir. Vergiyi, devletin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve kanunlara dayalı olarak aldığı ekonomik değerler şeklinde tanımlayabiliriz. Vergilerin karşılıksız olması sebebiyle bazı mükellefler gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını beyan etmeme eğiliminde olabilirler. Çağdaş vergi sistemlerinin temelini oluşturan ve ülkemizdeki vergilerin de büyük bir kısmına uygulanmakta olan beyan esasında, mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan etmektedirler. İşte bu noktada vergi tahsilatının tam ve zamanında yapılabilmesi için mükellef beyanlarının denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Devletler vergi denetimi yoluyla bir yandan vergi kayıp ve kaçacağını önlenmeyi, diğer yandan da idarenin vergi mevzuatına uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca vergi denetimi sayesinde mükelleflerin vergi konusunda eğitimi ve vergi bilincinin oluşması ile vergiye gönüllü uyumunun artması hedeflenmektedir.

Bu çalışmada; ülkemizde vergi denetiminin ve idaresinin yapısı ve sorunları incelenmiş, denetimde etkinliğin sağlanamamasındaki nedenler ortaya konulmuş ve bunlara yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Doktora tez danışmanlığımı üstlenerek çalışma konusunu belirleyen, çalışmanın her aşamasında görüş ve desteğini aldığım, manevi desteğini esirgemeyen sayın hocam Prof.Dr. İbrahim ORGAN'a teşekkür etmeyi görev bilirim.

Tez çalışmam süresince bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen sayın hocam Prof.Dr. Ersan ÖZ ve sayın hocam Doç.Dr. Engin HEPAKSAN'a, maddi ve manevi her türlü desteklerini esirgemeyen sayın hocalarım Doç.Dr. Özlem ÖZKIVRAK'a, Yrd.Doç.Dr. Bilge Hakan AGUN'a, Yrd.Doç.Dr. Aykut TAVŞANCI'ya, Öğr.Gör. Raşit GÜLTEKİN'e, Arş.Gör.Dr. Emre AYKOÇ'a, Öğr.Gör. Havva ARABACI'ya ve benim bugünlere gelmemde büyük payları olan sevgili aileme içtenlikle teşekkür ederim.

Haziran 2016

Fatih ÇAVDAR

ÖZET
SEÇİLMİŞ ÜLKELER VE YENİ GELİŞMELER IŞIĞINDA TÜRKİYE’DE
VERGİ DENETİMİ: SORUNLAR, ÇÖZÜMLER VE YAKLAŞIMLAR

ÇAVDAR, Fatih
Doktora Tezi
Maliye ABD
Doktora Programı
Tez Yöneticisi: Prof.Dr. İbrahim ORGAN

Haziran 2016, 419 Sayfa

Devletlerin kamu hizmetlerini sürekli olarak ve en iyi şekilde yerine getirebilmesi için en önemli koşul, yeterli ve sürekliliği olan finansman kaynaklarına sahip olmalarıdır. Devletlerin finansman kaynakları göz önünde bulundurulduğunda, bu kaynakların en önemlisini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi büyük bir önem taşımaktadır.

Vergiler, devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız, zorunlu ve kanunlara dayalı olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Günümüz vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına dayanmaktadır. Ülkemizdeki vergilerin de büyük bir kısmına uygulanmakta olan beyan esasında mükellefler aktif bir rol oynamaktadır. Mükelleflerin kendilerine ait bilgileri en iyi kendileri bileceği düşüncesine dayanan bu esasın başarısı, mükellefler tarafından verilen beyannamelerdeki bilgilerin gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Beyan esası yapısı gereği bir takım riskler içerdiğinden, mükellefler tarafından beyan edilen bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı büyük önem taşımaktadır. Bu noktada mükellefler tarafından verilen beyanların gerçeğe uygun olup olmadığı etkin bir vergi denetim sistemi ile ortaya çıkarılmaktadır. Beyan esasının yaygın olduğu vergi sistemlerinde vergi denetimi, sistemin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır.

Vergi idaresinin en önemli uygulamalarından birisi olan vergi denetimi, gerek vergi mükelleflerinin gerekse denetim elemanlarının vergiler karşısındaki tutum ve davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Özellikle vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi ve vergi denetimi konusundaki tutum ve davranışlarını etkileyen, vergi bilincinin oluşmasını ve vergiye gönüllü uyumun artmasını sağlayan önemli bir faktördür.

Bu çalışmada; genel olarak vergi denetimi kavramı tanımlanmış, vergi denetiminin Türkiye’deki tarihsel gelişimden, bilgisayar destekli vergi denetimi ile elektronik denetim uygulamalarından bahsedilmiş ve ülkemizde vergi denetiminde yaşanan sorunlar üzerinde durulmuştur. Ayrıca seçilmiş bazı ülkelerin vergi denetim sistemleri ve bu konudaki uygulamaları incelenmiştir. Son olarak da vergi müfettişleri ve vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespit edilmesi ile vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli il merkezlerinde 416 vergi mükellefi ve 201 vergi müfettişini kapsayan bir anket çalışması yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, vergi denetimi, elektronik vergi uygulamaları, mükellef davranışları, vergi müfettişlerinin davranışları.

ABSTRACT**TAX AUDIT IN TURKEY IN THE CONTEXT OF SELECTED COUNTRIES AND IN THE LIGHT OF NEW DEVELOPMENTS: PROBLEMS, SOLUTIONS AND APPROACHES**

ÇAVDAR, Fatih

Doctoral Thesis

Public Finance Department

Doctorate Programme

Adviser of Thesis: Prof.Dr. İbrahim ORGAN

June 2016, 419 Pages

The most important condition to fulfill the public service by states in a continuous and the best way, is to possess enough and continuous funding sources. Considering funding sources of states, the tax revenues are the most important of these resources. In this context, collecting tax revenues in a healthy way have a great importance.

Taxes are economic values, taken by state in order to meet financing of public expenditure, and taken from individuals and institutions by law, in a unrequited and mandatory way and according to ability to pay. Today's tax systems are based largely on declaration basis. Taxpayers plays an active role on the declaration basis which is applied to the most of taxes in our country. The success of this basis, which is based on the idea that taxpayers themselves best know about their own information, mainly depends on fair information in the taxpayers' returns. Due to declaration basis have some risks in nature, fairness of the information declared by taxpayers is of great importance. At this point, fairness of statements of taxpayers is revealed by an efficient tax audit system. In the tax systems in which declaration basis is common, tax audit is an integral part of the system.

Tax audit is one of the most important application of the tax administration and has impacts on attitudes and behaviours of the taxpayers and control staff against taxes. In particular, tax audit is an important factor that influence the attitudes and behaviours of taxpayers regarding to tax and tax audit and that allows creation of tax consciousness and promotion of voluntary compliance to taxes.

In this study, the concept of tax audit is defined generally, historical development of tax audit in Turkey, computer-assisted tax audit and electronic tax audit applications is mentioned and the problems of tax audit in our country is focused. In addition, some selected tax audit systems and practices of countries on this issue is examined. Finally a survey covering 416 taxpayers and 201 tax inspectors in provincial centers of İstanbul, Tekirdağ, Edirne and Kırklareli has been conducted in order to determine the thoughts and attitudes of taxpayers and tax inspectors about tax audit and how they are affected by tax audit.

Key Words: Audit, tax audit, electronic tax applications, behaviours of taxpayers, behaviours of tax inspectors.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
ŞEMALAR DİZİNİ	x
TABLOLAR DİZİNİ	xi
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	xx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Türleri	3
1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	4
1.1.2. Denetim Türleri	7
1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri	7
1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi	7
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	8
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	9
1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetimler	10
1.1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	10
1.1.2.2.1. İç Denetim	10
1.1.2.2.2. Dış Denetim	11
1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim	11
1.1.2.2.2.2. Kamu Denetimi	12
1.2. Vergi Denetimi Kavramı, Amaçları, Fonksiyonları, Türleri ve Teknikleri	12
1.2.1. Vergi Denetimi Kavramı	12
1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları	14
1.2.2.1. Mali Amaç	15
1.2.2.2. Ekonomik Amaç	15
1.2.2.3. Sosyal Amaç	16
1.2.2.4. Hukuki Amaç	17
1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	17
1.2.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu	18
1.2.3.2. Düzeltme Fonksiyonu	18
1.2.3.3. Önleme Fonksiyonu	19
1.2.3.4. Eğitim Fonksiyonu	19
1.2.4. Vergi Denetiminin Türleri	19
1.2.4.1. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi	20
1.2.4.2. İçerik ve Nedenlerine Göre Vergi Denetimi	21
1.2.4.2.1. Olağan Denetim	21
1.2.4.2.2. Olağanüstü Denetim	21
1.2.4.3. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi	21
1.2.4.3.1. Genel Vergi Denetimi	21
1.2.4.3.2. Özel Vergi Denetimi	22
1.2.4.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi	22
1.2.4.4.1. İç Denetim	22
1.2.4.4.2. Dış Denetim	22
1.2.4.5. Hukuki Bakımdan Vergi İncelemesi	23
1.2.4.5.1. Vergi İncelemesi	23
1.2.4.5.2. Yoklama	23

1.2.4.6. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi	23
1.2.4.6.1. Tam İnceleme.....	23
1.2.4.6.2. Kısmi İnceleme	23
1.2.4.6.3. Sınırlı İnceleme	24
1.2.4.7. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi	24
1.2.4.7.1. İşyerinde İnceleme	24
1.2.4.7.2. Dairede İnceleme	24
1.2.4.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Vergi Denetimi	24
1.2.4.8.1. Toplu İnceleme	24
1.2.4.8.2. Münferit İnceleme.....	25
1.2.4.9. İncelemenin Akışı Bakımından Vergi Denetimi.....	25
1.2.4.9.1. İleriye Doğru İnceleme	25
1.2.4.9.2. Geriye Doğru İnceleme.....	25
1.2.4.10. Diğer Denetim Türleri Bakımından Vergi Denetimi	25
1.2.4.10.1. Vergi Tetkiki	25
1.2.4.10.2. Vergi Kontrolü	26
1.2.4.10.3. Teftiş	26
1.2.5. Vergi Denetim Teknikleri	26
1.2.5.1. Mali Tablo Analizi	27
1.2.5.2. Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma.....	27
1.2.5.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler.....	27
1.2.5.4. Bilgi Verme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler.....	28
1.2.5.5. Yoklama	28
1.2.5.6. Randıman İncelemesi Yapmak	28
1.2.5.7. Aritmetik İnceleme.....	29
1.2.5.8. İşletme İçi Karşılaştırma	29
1.2.5.9. Karşıt İnceleme	29
1.2.5.10. Belgelerin İncelenmesi.....	29
1.2.5.11. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak	30

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI

2.1. Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)	31
2.1.1. A.B.D. Vergi Sistemi	32
2.1.1.1. Gelir Vergisi.....	34
2.1.1.2. Kurumlar Vergisi	36
2.1.1.3. Satış Vergisi	37
2.1.2. A.B.D.' de Vergi Denetimi	38
2.1.3. A.B.D.' de Vergi Denetimi Yöntemleri	40
2.2. İngiltere	42
2.2.1. İngiliz Vergi Sistemi	42
2.2.1.1. Gelir Vergisi.....	44
2.2.1.2. Kurumlar Vergisi	46
2.2.1.3. Katma Değer Vergisi.....	47
2.2.2. İngiltere'de Vergi Denetimi	48
2.2.3. İngiltere'de Vergi Denetimi Yöntemleri	49
2.3. Almanya	51
2.3.1. Alman Vergi Sistemi.....	51
2.3.1.1. Gelir Vergisi.....	53
2.3.1.2. Kurumlar Vergisi	54
2.3.1.3. Katma Değer Vergisi.....	55
2.3.2. Almanya'da Vergi Denetimi	55

2.3.3. Almanya’da Vergi Denetim Yöntemleri	59
2.4. Çin	60
2.4.1. Çin Vergi Sistemi	61
2.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi	62
2.4.1.2. Kurumlar Vergisi	63
2.4.1.3. Katma Değer Vergisi	64
2.4.2. Çin’de Vergi Denetimi	64
2.4.3. Çin’de Vergi Denetimi Yöntemleri	66
2.5. Rusya Federasyonu	67
2.5.1. Rusya Federasyonu Vergi Sistemi	68
2.5.1.1. Gelir Vergisi	70
2.5.1.2. Kurumlar Vergisi	71
2.5.1.3. Katma Değer Vergisi	72
2.5.2. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetimi	72
2.5.3. Rusya Federasyonu’nda Vergi Denetimi Yöntemleri	73
2.6. Japonya	75
2.6.1. Japon Vergi Sistemi	75
2.6.1.1. Gelir Vergisi	78
2.6.1.2. Kurumlar Vergisi	79
2.6.1.3. Tüketim Vergisi	79
2.6.2. Japonya’da Vergi Denetimi	80
2.6.3. Japonya’da Vergi Denetimi Yöntemleri	82
2.7. Meksika	83
2.7.1. Meksika Vergi Sistemi	83
2.7.1.1. Gelir Vergisi	85
2.7.1.2. İşletme Gelirleri Vergisi	86
2.7.1.3. Katma Değer Vergisi	87
2.7.2. Meksika’da Vergi Denetimi	87
2.7.3. Meksika’da Vergi Denetimi Yöntemleri	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE E-DENETİM UYGULAMALARI

3.1. Vergi Denetiminin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi	96
3.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi	96
3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	97
3.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi	99
3.1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar	99
3.1.3.1.1. Kaldırılan Denetim Birimleri	100
3.1.3.1.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu	100
3.1.3.1.1.2. Maliye Teftiş Kurulu	100
3.1.3.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	101
3.1.3.1.1.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı	101
3.1.3.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	102
3.1.3.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Yapısı	102
3.1.3.1.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Görev ve Yetkileri	103
3.1.3.1.2.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri	104
3.1.3.1.3. Gelir İdaresi Başkanlığı	105
3.1.3.1.3.1. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi	105
3.1.3.1.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Kurulması	106
3.1.3.1.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Görevleri	107
3.1.3.1.3.4. Gelir İdaresi Başkanlığı’na Bağlı Denetim Birimleri	109

3.1.3.1.3.4.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları.....	109
3.1.3.1.3.4.2. Vergi Dairesi Müdürleri.....	110
3.1.3.1.3.4.3. Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar.....	110
3.2. Vergi Denetim Yöntemleri.....	110
3.2.1. Yoklama.....	111
3.2.2. Vergi İncelemesi.....	112
3.2.2.1. Tanım.....	112
3.2.2.2. Amacı ve Kapsamı.....	113
3.2.2.3. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar.....	114
3.2.2.4. Vergi İncelemesinde İnceleme Elamanı Tarafından Uyulması Gereken Hususlar.....	114
3.2.2.5. İncelemeye Tabi Olanlar.....	115
3.2.2.6. İncelemeye Başlama Zamanı.....	116
3.2.2.7. İncelemenin Yapılacağı Yer.....	117
3.2.2.8. İncelemenin Sona Ermesi.....	118
3.2.2.9. İnceleme Tutanakları.....	119
3.2.2.10. İnceleme Raporları.....	120
3.2.2.10.1. Vergi Tekniği İnceleme Raporu.....	121
3.2.2.10.2. Vergi İnceleme Raporu.....	124
3.2.3. Arama.....	125
3.2.4. Bilgi Toplama.....	127
3.3. Türkiye’de Elektronik Devlet ve Elektronik Denetim.....	128
3.3.1. Elektronik Devlet (E-Devlet) Kavramı.....	147
3.3.1.1. Elektronik Devletin Yapısı.....	149
3.3.1.2. Elektronik Devletin Amaçları ve Sağlayacağı Yararlar.....	150
3.3.2. Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi ve Elektronik Denetim.....	151
3.3.2.1. Mevzuatımızda Konu İle İlgili Yapılan Düzenlemeler.....	152
3.3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler.....	152
3.3.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler.....	157
3.3.2.1.3. Diğer Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler.....	159
3.3.2.2. Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları.....	160
3.3.2.2.1. Merkezi Nüfus İdare Sistemi (MERNİS).....	160
3.3.2.2.2. Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri (VEDOP).....	162
3.3.2.2.2.1. VEDOP-1 (Birinci Aşama).....	162
3.3.2.2.2.2. VEDOP-2 (İkinci Aşama).....	163
3.3.2.2.2.3. VEDOP-3 (Üçüncü Aşama).....	164
3.3.2.2.2.4. Vergi İstihbarat Sistemi (VİSMİS).....	165
3.3.2.2.3. VEDOP’un Fonksiyonları.....	166
3.3.2.2.3.1. İnternet Vergi Dairesi (IVD).....	167
3.3.2.2.3.2. Elektronik Beyanname (E-Beyanname).....	168
3.3.2.2.3.3. Elektronik Yoklama (E-Yoklama).....	170
3.3.2.2.3.4. Vergi Daireleri Otomasyonu (VDO ve E-VDO).....	173
3.3.2.2.3.5. Veri Ambarı (VERİA).....	174
3.3.2.2.3.6. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)...	174
3.3.2.2.3.7. Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS).....	174
3.3.2.2.3.8. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS).....	175
3.3.2.2.3.9. Elektronik Haciz (E-Haciz).....	176
3.3.2.2.3.10. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS).....	177
3.3.2.2.3.11. Elektronik Fatura (E-Fatura).....	178

3.3.2.2.3.12. Elektronik Arşiv (E-Arşiv)	181
3.3.2.2.3.13. Elektronik İmza (E-İmza)	181
3.3.2.2.3.14. Sayısal İmza	182
3.3.2.2.3.15. Elektronik Bilet (E-Bilet)	182
3.3.2.2.3.16. Özelge Otomasyon Sistemi	182
3.3.2.2.3.17. Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi	183
3.3.2.2.3.18. Dilekçematik	184
3.3.2.2.3.19. Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj (SMS) Bilgilendirme Hizmeti	184
3.3.2.2.4. Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)	185
3.3.2.2.5. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması (VKN)	185
3.3.2.2.6. Say 2000i Projesi	186
3.3.2.2.7. Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP)	187
3.3.2.2.8. Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)	187

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR (VERGİ MÜKELLEFLERİ VE VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN VERGİ DENETİMİNE BAKIŞI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI)

4.1. Genel Olarak Türk Vergi Sistemi	192
4.1.1. Vergi Gelirlerinin Dağılımı	192
4.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Durum	195
4.1.3. Vergi Denetim Oranları	198
4.2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar	199
4.2.1. İdari (Yönetmel) Sorunlar	199
4.2.1.1. Vergi Denetiminde Çok Başlılık	200
4.2.1.2. Vergi İncelemelerinde Teknolojiden Yeterince Yararlanılmaması	203
4.2.1.3. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği	204
4.2.1.4. İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması	205
4.2.1.5. Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği	206
4.2.2. Personel Sorunları	207
4.2.2.1. Denetim Elemanları Sayısının Yetersizliği	207
4.2.2.2. Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği	209
4.2.2.3. Vergi Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması	211
4.2.2.4. Vergi Denetim Elemanı Erozyonu	212
4.2.3. Diğer Sorunlar	213
4.2.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	213
4.2.3.2. Vergi Bilincinin Düşük Düzeyde Olması	215
4.2.3.3. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	216
4.2.3.4. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı	216
4.2.3.5. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı	217
4.2.3.6. Vergi Cezalarının Uygulanmaması	220
4.2.3.7. Vergi Afları	221
4.2.3.8. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Yokluğu	222
4.2.3.9. Vergi İncelemeleri Sürecinde Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi	223
4.3. Vergi Mükellefleri ve Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması	225
4.3.1. Araştırmaya İlişkin Genel Bilgiler	225
4.3.1.1. Araştırmanın Amacı	225
4.3.1.2. Ön Çalışma	225
4.3.1.3. Araştırma Modeli	226

4.3.1.4. Ana Kütle ve Örnek Kütlenin Belirlenmesi	227
4.3.1.5. Araştırma Bulguları.....	228
4.3.1.5.1. Demografik Bulgular	228
4.3.1.5.1.1. Vergi Mükelleflerinin Demografik Bulguları.....	228
4.3.1.5.1.2. Vergi Müfettişlerinin Demografik Bulguları.....	234
4.3.1.5.2. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri.....	240
4.3.1.5.2.1. Vergi Mükelleflerinin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri	241
4.3.1.5.2.2. Vergi Müfettişlerinin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri.....	246
4.3.1.5.3. Tutum ve Davranışlara Ait Bulgular	252
4.3.1.5.3.1. Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışlarına Ait Bulgular	252
4.3.1.5.3.2. Vergi Müfettişlerinin Tutum ve Davranışlarına Ait Bulgular	271
4.3.1.5.4. T Testi.....	289
4.3.1.5.4.1. Vergi Mükelleflerine Ait Bulguların T Testi.....	289
4.3.1.5.4.2. Vergi Müfettişlerine Ait Bulguların T Testi	294
4.3.1.5.5. ANOVA Testi.....	299
4.3.1.5.5.1. Vergi Mükelleflerine Ait Bulguların ANOVA Testi.....	299
4.3.1.5.5.2. Vergi Müfettişlerine Ait Bulguların ANOVA Testi	317
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	334
KAYNAKLAR	371
EK-1 Anket Formu.....	387
EK-2 Anket Formu.....	390
ÖZGEÇMİŞ	393

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1. Ölçek Büyüklükleri ve Faaliyetleri Açısından Mükelleflerin Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı.....	202
Şekil 2. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	229
Şekil 3. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı.....	230
Şekil 4. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	231
Şekil 5. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı	232
Şekil 6. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı.	233
Şekil 7. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	234
Şekil 8. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	235
Şekil 9. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı.....	236
Şekil 10. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	236
Şekil 11. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı	237
Şekil 12. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı	238
Şekil 13. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eski Unvanları İtibariyle Dağılımı.....	239

ŞEMALAR DİZİNİ

Sayfa

Şema 1. Denetim Türleri	7
Şema 2. Vergi Denetiminin Türleri.....	20
Şema 3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Şeması.....	102
Şema 4. Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Yapısı	107
Şema 5. E-Devlet Yapısı	149



TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1. Denetimin Gelişim Aşamaları	6
Tablo 2. Mali Tablo Denetimi.....	8
Tablo 3. Uygunluk Denetimi.....	9
Tablo 4. Faaliyet Denetimi.....	10
Tablo 5. ABD’de Vergilerin Federal, Eyalet ve Yerel Düzeydeki Ayrımına Göre Sınıflandırılması	33
Tablo 6. ABD’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	34
Tablo 7. Bekâr Mükellefler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2013).....	36
Tablo 8. ABD’de Kurumlar Vergisi Oranları (2013).....	37
Tablo 9. ABD’de 2006-2013 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri, Yeniden İncelemeler ve İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazların Sayısı ile Denetim Oranları.....	40
Tablo 10. İngiltere’de Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması	43
Tablo 11. İngiltere’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	44
Tablo 12. Ödenecek Verginin Hesaplanmasında Kullanılan Gelir Unsurlarının Sınıflandırılması	45
Tablo 13. 2014-2015 Hesap Döneminde Uygulanan Vergi Dilimleri ve Vergi Oranları (Gelir Vergisi Tarifesi).....	46
Tablo 14. Kurumlar Vergisi Tarifesi.....	47
Tablo 15. Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları.....	48
Tablo 16. Almanya’da Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması	52
Tablo 17. Almanya’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	53
Tablo 18. Almanya’da Gelir Vergisi Oranları	54
Tablo 19. İşletme Grupları İtibariyle Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları.....	59
Tablo 20. Çin’de Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması	61
Tablo 21. Çin’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	62
Tablo 22. Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları.....	64
Tablo 23. RF’de Vergilerin Federal, Bölgesel ve Yerel Düzeydeki Ayrımına Göre Sınıflandırılması	69
Tablo 24. R F’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	69
Tablo 25. Japonya’da Uygulanan Ulusal ve Yerel Vergiler	76
Tablo 26. Japonya’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	77
Tablo 27. Japonya’da 2002 – 2012 Yılları Arasında Mükelleflerin Denetlenme Oranları.....	82
Tablo 28. Meksika Yönetim Birimlerinin Vergilendirme Yetkisi	84
Tablo 29. Meksika’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı	85
Tablo 30. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Ortalama Tahsilat Oranları	90

Tablo 31. Seçilmiş Ülkelerdeki Vergi Denetimi İle İlgili Birimler, Yetkili Kişiler, Kullanılan Yöntemler ve Ortalama Denetim Oranları	92
Tablo 32. E-Yoklama İstatistikleri (03.11.2014 - 31.12.2014).....	171
Tablo 33. E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellefler ve Düzenlenen E-Fatura Sayısı ile Fatura Tutarları	179
Tablo 34. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması.....	190
Tablo 35. Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerin Tahsilatı ve Vergi Gelirlerinin Dağılımı	193
Tablo 36. Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin Tahsilatı ve Yüzde Dağılımı	194
Tablo 37. Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin Tahsilatı ve Dağılımı.....	196
Tablo 38. Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Tahsilatı ve Dağılımı.....	197
Tablo 39. Mükelleflerin (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mükellefleri) Denetlenme Oranları (2000 – 2015)	199
Tablo 40. Eski Unvanları İtibariyle Vergi Denetim Kadroları (2010).....	207
Tablo 41. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Dağılımı	208
Tablo 42. Kariyer Meslek Personelinin Aylık Net Ücretleri	210
Tablo 43. Bazı Temel Vergi Kanunları İtibariyle 2000 Sonrası Dönemde Yapılan Değişiklikler	214
Tablo 44. Toplam ve Beyannameli Mükellef Sayıları ile Beyannameli Mükelleflerinin Toplam Mükellefler İçindeki Payı	218
Tablo 45. Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu.....	219
Tablo 46. Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıkları İtibariyle Dağılımı.....	227
Tablo 47. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	229
Tablo 48. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı.....	229
Tablo 49. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	230
Tablo 50. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı	231
Tablo 51. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı....	232
Tablo 52. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	233
Tablo 53. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Cinsiyete Göre Dağılımı.....	235
Tablo 54. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı.....	235
Tablo 55. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı.....	236
Tablo 56. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı	237
Tablo 57. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı	238
Tablo 58. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eski Unvanları İtibariyle Dağılımı.....	239
Tablo 59. Kaiser-Meyer-Olkin Testi ve Barlett Testi Değerleri	241
Tablo 60. Cronbach's Alpha Değerleri	242
Tablo 61. Faktör Analizi Sonuçları.....	243
Tablo 62. Kaiser-Meyer-Olkin Testi ve Barlett Testi Değerleri	247
Tablo 63. Cronbach's Alpha Değerleri	248
Tablo 64. Faktör Analizi Sonuçları.....	249
Tablo 65. Soru 1. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünüyorum.252	

Tablo 66. Soru 2. Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum....	253
Tablo 67. Soru 3 Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.....	253
Tablo 68. Soru 4. Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.	253
Tablo 69. Soru 5. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.	254
Tablo 70. Soru 6. Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.	254
Tablo 71. Soru 7. Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.	255
Tablo 72. Soru 8. Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.....	256
Tablo 73. Soru 9. Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırانları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.	256
Tablo 74. Soru 10. Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığını düşünüyorum.	257
Tablo 75. Soru 11. Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ağır bir suç olduğunu düşünüyorum.....	257
Tablo 76. Soru 12. Vergi mevzuatına yönelik değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.....	258
Tablo 77. Soru 13. Vergi mevzuatının karışık ve anlaşılmaz bir yapıya sahip olduğunu düşünüyorum.....	258
Tablo 78. Soru 14. Vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin (örneğin ödemelerin banka üzerinden yapılabilmesi, elektronik beyanname gibi) kayıtdışılığı azalttığını düşünüyorum.	259
Tablo 79. Soru 15. Vergisel işlemlerin ilgililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini düşünüyorum.	259
Tablo 80. Soru 16. Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır....	260
Tablo 81. Soru 17. Denetim elemanlarının, denetimin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.	260
Tablo 82. Soru 18. Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünüyorum.	261
Tablo 83. Soru 19. Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.	261
Tablo 84. Soru 20. Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşünüyorum.....	262
Tablo 85. Soru 21. Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum.....	262
Tablo 86. Soru 22. Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum.....	263
Tablo 87. Soru 23. Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.....	263
Tablo 88. Soru 24. Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.....	264
Tablo 89. Soru 25. Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçırının azalacağını düşünüyorum.....	264
Tablo 90. Soru 26. Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.	265

Tablo 91. Soru 27. Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.	265
Tablo 92. Soru 28. Vergi denetiminin amacının kayıtdışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.	266
Tablo 93. Soru 29. Vergi denetiminin mükellefler üzerinde büyük bir baskı oluşturduğunu düşünüyorum.	266
Tablo 94. Soru 30. Mevcut işimiz veya işyerimizde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin (işe başlama ve bırakma, adres değişikliği gibi) olması durumunda bu değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetiminin etkili olduğunu düşünüyorum.	266
Tablo 95. Soru 31. Hakkımda vergi denetimi yapılacağını öğrendiğimde kendimi tedirgin hissedirim.	267
Tablo 96. Soru 32. Vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.	267
Tablo 97. Soru 33. Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.	268
Tablo 98. Soru 34. Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.	268
Tablo 99. Soru 35. Denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüyorum.	269
Tablo 100. Soru 36. Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.	269
Tablo 101. Soru 37. Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.	270
Tablo 102. Soru 38. Denetim elemanlarının, denetim esnasında beni çalışanlarımın karşısında küçük düşürdüğünü düşünüyorum.	270
Tablo 103. Soru 39. Denetim elemanlarının yetersiz sayıda olduğunu düşünüyorum.	271
Tablo 104. Soru 1. Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.	271
Tablo 105. Soru 2. Vergi denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.	272
Tablo 106. Soru 3. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum.	272
Tablo 107. Soru 4. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.	273
Tablo 108. Soru 5. Vergi denetim elemanlarının taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.	273
Tablo 109. Soru 6. Gerçekleştirilen vergi denetimleri esnasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.	274
Tablo 110. Soru 7. Vergi denetim elemanlarının dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum.	274
Tablo 111. Soru 8. Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olmasının denetim elemanlarını dış etkilere koruyacağını düşünüyorum.	275

Tablo 112. Soru 9. Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum.	275
Tablo 113. Soru 10. Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.	276
Tablo 114. Soru 11. Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.	276
Tablo 115. Soru 12. Vergi denetim elemanı sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.	277
Tablo 116. Soru 13. Vergi denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli olduğunu düşünüyorum.	277
Tablo 117. Soru 14. Eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların vergi müfettişliğine alınmasını doğru bulmuyorum.	278
Tablo 118. Soru 15. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracığını düşünüyorum.	278
Tablo 119. Soru 16. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşünüyorum.	279
Tablo 120. Soru 17. VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünüyorum.	279
Tablo 121. Soru 18. Eskiden vergi denetiminde “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri” gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.	280
Tablo 122. Soru 19. VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.	280
Tablo 123. Soru 20. Farklı unvanlara sahip vergi denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olduğunu düşünüyorum.	281
Tablo 124. Soru 21. Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldıracığını düşünüyorum.	281
Tablo 125. Soru 22. VDK’nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.	282
Tablo 126. Soru 23. Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum.	282
Tablo 127. Soru 24. Ülkemizde vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimlerin yapılmadığını düşünüyorum. ..	283
Tablo 128. Soru 25. Mükelleflerin denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünüyorum.	283
Tablo 129. Soru 26. Mükelleflerin “en iyi muhasebecinin en az vergi çıkaran muhasebeci” olduğunu düşündüğüne inanıyorum.	284
Tablo 130. Soru 27. Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.	284
Tablo 131. Soru 28. Uzlaşma müessesinin varlığının vergi denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.	285
Tablo 132. Soru 29. Vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.	285

Tablo 133. Soru 30. Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getireceğini düşünüyorum.	286
Tablo 134. Soru 31. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun da bazı mükelleflere vergi kaçırma konusunda cesaret verdiğini düşünüyorum.	286
Tablo 135. Soru 32. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.	287
Tablo 136. Soru 33. Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.	287
Tablo 137. Soru 34. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin vergi kaçırarak mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağladığını düşünüyorum.	288
Tablo 138. Soru 35. Ülkemizde uygulanan beyan esaslı sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum. .	288
Tablo 139. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	289
Tablo 140. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması.....	290
Tablo 141. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	290
Tablo 142. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	291
Tablo 143. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	291
Tablo 144. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	291
Tablo 145. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	292
Tablo 146. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması .	292
Tablo 147. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	293
Tablo 148. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	293
Tablo 149. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	293
Tablo 150. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	294
Tablo 151. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	294
Tablo 152. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	295
Tablo 153. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması.....	295
Tablo 154. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	296
Tablo 155. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması	296
Tablo 156. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	297

Tablo 157. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının zlk Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	297
Tablo 158. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	297
Tablo 159. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	298
Tablo 160. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması	298
Tablo 161. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	299
Tablo 162. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	300
Tablo 163. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	301
Tablo 164. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	301
Tablo 165. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	302
Tablo 166. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	303
Tablo 167. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	304
Tablo 168. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	305
Tablo 169. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	305
Tablo 170. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	306
Tablo 171. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	307
Tablo 172. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması	308
Tablo 173. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	309
Tablo 174. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	310
Tablo 175. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	311
Tablo 176. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	311
Tablo 177. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	312
Tablo 178. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması	313
Tablo 179. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	313
Tablo 180. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	314

Tablo 181. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	315
Tablo 182. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	315
Tablo 183. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	316
Tablo 184. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	317
Tablo 185. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	318
Tablo 186. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	318
Tablo 187. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması.....	319
Tablo 188. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	319
Tablo 189. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması	320
Tablo 190. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	321
Tablo 191. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	321
Tablo 192. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	322
Tablo 193. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması	323
Tablo 194. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması.....	323
Tablo 195. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması	324
Tablo 196. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması	325
Tablo 197. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması .	325
Tablo 198. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması	326
Tablo 199. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması.....	327
Tablo 200. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlara Göre Karşılaştırılması.....	328
Tablo 201. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması	329
Tablo 202. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması	330

Tablo 203. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması	331
Tablo 204. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması	332



SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AK	Avrupa Komisyonu
AMT	Alternatif Minimum Vergi (Alternative Minimum Tax)
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulunca
BİM	Bilgi İşlem Merkezi
BİT	Bilgi İletişim Teknolojileri
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CBI	İngiliz Endüstrisi Konfederasyonu (Confederation Of British Industry)
CIA	Central Intelligence Agency
CMUK	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
CNAO	Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office of The People Republic of China)
CPTA	Japon Yeminli Mali Müşavirler Birliği (Japan Federation of Certified Public Tax Accountants' Associations)
CRM	Müşteri İlişkileri Yönetimi
DAKDV	Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DV	Damga Vergisi
DVD	Çok Amaçlı Sayısal Disk (Digital Versatile Disc)
E-Belge	Elektronik Belge
E-Beyanname	Elektronik Beyanname
E-Bilet	Elektronik Bilet
EBTİS	Elektronik Banka Tahsilat İşlemi
E-Defter	Elektronik Defter
E-Denetim	Elektronik Denetim
E-Devlet	Elektronik Devlet
EDI	Elektronik Veri Değişimi
E-Fatura	Elektronik Fatura
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
EGM	Emniyet Genel Müdürlüğü
E-Haciz	Elektronik Haciz
E-İmza	Elektronik İmza
E-Kayıt	Elektronik Kayıt
E-Mail	Elektronik Posta
EMKAS	Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi
EV	Emlak Vergisi
E-VDO	Vergi Dairesi Otomasyonları
E-Vergileme	Elektronik Vergileme
E-Yoklama	Elektronik Yoklama
EYS	Elektronik Yoklama Sistemi
FMOF	Federal Maliye Bakanlığı (Federal Ministry of Finance)
FTS	Federal Vergi Servisi (Federal Tax Service)
GGM	Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GİMOP	Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi
GKB	Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

GV	Gelir Vergisi
HMRC	İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue And Customs)
HUD	Hesap Uzmanları Derneği
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
HUMK	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IFS	Finansal Çalışmalar Enstitüsü (Institute for Fiscal Studies)
IRS	İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service)
IVD	İnternet Vergi Dairesi
KB	Kalkınma Bakanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
M.Ö.	Milattan Önce
MB	Maliye Bakanlığı
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
MERNİS	Merkezi Nüfus İdare Sistemi
MGM	Muhasebat Genel Müdürlüğü
MOF	Maliye Bakanlığı (The Ministry of Finance)
MOTOP	Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
MTK	Maliye Teftiş Kurulu
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
NTA	Ulusal Vergi Dairesi (National Tax Agency)
NTT	Ulusal Vergi Mahkemesi (National Tax Tribunal)
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation For Economic Co Operation And Development)
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
P.A.Y.E	Kazanırken Öde (Pay As You Earn)
PRC	Çin Halk Cumhuriyeti Vatandaşı (People's Republic of China)
RF	Rusya Federasyonu
RFVK	Rusya Federasyonu Vergi Kanunu
ROK	Rapor Okuma Komisyonu
SAT	Çin Halk Cumhuriyeti Vergi İdaresi (The State Administration of Taxation of The People Republic of China)
SAY 2000i	Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi
SMS	Kısa Mesaj
SSCB	Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
ŞOV	Şans Oyunları Vergisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
T.C.K.N.	Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TBS	Türkiye Bilim Şurası
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurum
TİD	Vergi İnceleme Departmanı'na (Tax Investigation Department)
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TOU	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği

UNDESA	Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Dairesi (United Nations Department of Economic and Social Affairs)
UNECA	Birleşmiş Milletler Afrika Ekonomik Komisyonu (United Nations Economic Commission For Africa)
UYAP	Ulusal Yargı Ağı Projesi
VDBB	Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı
VDKB	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDO	Vergi Dairesi Tam Otomasyon
VEDOP	Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri
VEDOS	Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi
VERİA	Veri Ambarı
VİSMİS	Vergi İstihbarat Sistemi
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VKN	Vergi Kimlik Numarası
VUK	Vergi Usul Kanunu
VTİR	Vergi Tekniği İnceleme Raporu



GİRİŞ

Sosyal devlet olmanın gereği olarak gün geçtikçe devletlere ekonomik anlamda çeşitli fonksiyonlar yüklenmektedir. Devletlerin yüklendikleri bu fonksiyonları yerine getirilebilmesi ise harcamaların finansmanı konusunu gündeme getirmektedir. Bu harcamaların finansmanı için çeşitli gelirler bulunsada en temel kaynak vergilerdir. Vergiyi, devletlerin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla ödeme gücü olanlardan, ödeme güçlerine bağlı olarak, karşılıksız, cebri ve kanunlara dayalı olarak alınan nihai ödemeler şeklinde tanımlayabiliriz. Verginin alacaklısı ve borçlusu olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Vergi borçlusu olarak nitelendirilen gerçek ve tüzel kişiler, vergi kanunları çerçevesinde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar. Vergi alacaklısı olarak nitelendirilen devlet ise, vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirip getirmediğini kontrolünden ve vergilerin toplanmasından sorumludur.

Çağdaş vergi sistemlerinde kamu harcamalarının finansmanı açısından temel kaynak olan vergiler beyan esasına göre tahsil edilmektedir. Ülkemizde de uygulanan vergilerin büyük kısmında beyan esas geçerlidir. Beyan esasında mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan ettiklerinden, vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin son derece uyumlu olması gerekmektedir. Çünkü vergi mükelleflerinin bazıları vergisel yükümlülüklerini tam olarak ve zamanında yerine getirirken, bazıları ise bu yükümlülükleri bir yük olarak algılamaktadırlar. Bu sebeple vergi mükellefleri çoğu zaman vergi bilinci ve ahlakının yeteri kadar gelişmemesi, vergi mevzuatının karmaşıklığı gibi nedenlerle elde ettikleri gelirlerin tamamını veya bir kısmını beyan etmekten kaçınma eğilimindedirler. İşte bu noktada vergi denetimi müessesesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi denetimi en basit anlamıyla vergi mükellefleri ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kanunlarla, yönetmeliklerle, tüzüklerle saptanan ilkelere uygunluğunun araştırılmasıdır. Vergi denetimi bu kavramsal çerçeve kapsamında; vergi kayıp ve kaçagını önlemeyi, idarenin vergi mevzuatına uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamayı, mükelleflere vergi bilinci yerleştirmeyi ve vergi ahlakının oluşması ile vergiye gönüllü uyumun artmasını amaçlamaktadır.

Çalışmamızın amacı, teoride ve uygulamada vergi denetimi müessesesini irdeleyerek, ülkemizde vergi denetimi alanında yaşanan sorunları, vergi mükelleflerine ve vergi müfettişlerine yönelik gerçekleştirilen anket çalışması yardımıyla tespit etmektir. Bu amaçla hazırlanan çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde, vergi denetimi müessesesi kavramsal ve amaçsal yönden ele alınmıştır. Bu çerçevede denetim ve vergi denetimi kavramlarına değinilmiş, vergi denetiminin amacı, fonksiyonları, türleri ve teknikleri hakkında bilgiler sunulmuştur.

İkinci bölümde, seçilmiş bazı ülkelerde vergi denetimi uygulamaları hakkındaki genel bilgilere değinilmiş; ülkelerin vergi sistemleri ve bu konudaki uygulamaları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Türkiye’de vergi denetimi ve elektronik denetim uygulamaları incelenmiş; bu bağlamda ilk olarak vergi denetiminin Türkiye’deki tarihsel gelişimi ve Türkiye’de uygulanan vergi denetim yöntemlerine değinilmiştir. Ardından da Türkiye’de elektronik devlet ve elektronik denetim kavramı ele alınarak, Maliye Bakanlığı’nın elektronik devlet projeleri ile elektronik vergileme uygulamalarına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, Türkiye’de vergi denetiminde yaşanan sorunlar genel hatlarıyla işlenerek; İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli il merkezlerinde 416 vergi mükellefinin ve 201 vergi müfettişinin denetime bakışı üzerine bir anket çalışması yapılarak, elde edilen bulgulara ve istatistiksel analizlere yer verilmiştir.

Sonuç kısmında ise, anket çalışması ile vergi müfettişleri ve vergi mükelleflerinin karşılaştığı sorunlar ve bu sorunlar hakkında çözüm önerilerine yer verilerek, konuyla ilgili genel gözlemler ve bazı tespitler belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI VE VERGİ DENETİMİ

Denetim sözcüğü ilk anda güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilecek olmasına karşın, gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram, dahası, adı konulmamış bile olsa bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur (HUD, 2011: 5). Denetim en basit anlamıyla elde edilen bilgilerin değerlendirildiği bir kontrol mekanizmasıdır. Bu bağlamda, aşağıda öncelikle denetimle ilgili genel açıklamalara yer verilecek; çalışmanın ilerleyen başlıklarında ise, denetimin tarihsel gelişimi, türleri ile vergi denetimi kavramı, amaçları, fonksiyonları, türleri ve teknikleri ele alınıp incelenecektir.

1.1. Denetim Kavramı, Tarihsel Gelişimi ve Türleri

Günümüzde hemen her alanda sık sık kullanılan denetim kavramı, kullanıldığı alanlara da bağlı olarak farklı anlamlar kazanmaktadır (HUD, 1996: 4). Denetim, en geniş anlamı ile *bir işin genel ya da özel yasalara, biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama esnasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra gözden geçirilmesi* şeklinde tanımlanabilir (Demirkan, 1977'den aktaran: Arıca ve İyibil, 1985: 1).

Denetim Latince “işitmek” ya da “dikkatlice dinlemek” kökünden gelmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 25). Türk Dil Kurumunun Güncel Sözlüğüne göre denetleme, *bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, baki, teftiş, murakabe, kontrol* olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2013). Denetimin çeşitli yönlerini ortaya koyan çok sayıda tanımlı yapılmıştır. Buna göre;

Genel olarak denetim, bir konu ile ilgili olarak ileriye sürülen görüşler hakkında belirli kriterler göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılması işlemidir (Understanding a Financial Statement Audit, 2013: 2).

Denetim, bir kişi, bir kurum veya iktidarın gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar, kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlardır (Altuğ, 2000: 3).

Denetim, bağımsız bir kişi tarafından, işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanıp, sonuçların değerlendirildiği ve bu sonuçların da rapor düzenlenerek açıklandığı bir kontrol mekanizmasıdır (Dalak, 2000: 66).

Denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir (Arpacı, 2005).

Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından yapılan tanıma göre; denetim, ekonomik faaliyetlere ve durumlara yönelik olarak ortaya atılan iddialarla ilgili kanıtların elde edilmesi ve tarafsız bir şekilde değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle, denetlenenler arasında ilişki kurularak kanıtların, ileri sürülen iddialar ve belirli kriterler arasındaki uygunluk derecesine göre değerlendirilmesidir. Buna göre denetimin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Hayes vd., 1999: 2):

- ✓ Denetim sistematik bir süreçtir: Denetim daha önceden belirlenmiş bir plana göre yapılır.
- ✓ Denetim tarafsız bir şekilde yerine getirilmelidir: Denetim; kanıtların bağımsız, tarafsız ve uzman kişiler tarafından değerlendirilmesidir.
- ✓ Denetçi kanıtları toplar ve değerlendirir: Denetçi, muhasebe kayıtlarından ve diğer kaynaklardan elde ettiği bilgilerin güvenilirliğini ve yeterliliğini değerlendirir.
- ✓ Denetçi, kanıtları ekonomik faaliyetler ve durumlarla ilgili olarak ileriye sürülen iddialara göre değerlendirir. Tarafsız bir şekilde kanıt toplanmasının temelini, elde edilen kanıtların ileri sürülen iddiaları mutlak şekilde karşılaması oluşturmaktadır.
- ✓ Denetçi, ileri sürülen iddialar ve belirli kriterler arasındaki uygunluk derecesini tespit eder. Denetim süreci, kanıtların; belgelenmesi, sorgulanması ve gözlemlenmesi suretiyle ileriye sürülen iddiaların en doğru şekilde analiz edilmesidir.
- ✓ Denetimin amacı, denetlenenler arasında ilişki kurularak denetim sonuçlarının değerlendirilmesidir. Denetim, güvenilebilir ve sade bir dil ile yazılan rapor (tutanak) ile tamamlanır.

1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel araştırmalarda denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı saptanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 573). Örneğin, Roma ve Çin İmparatorluklarında, gelirlerin incelenmesi ve raporlanması amacıyla kamu

hizmet birimleri oluşturulmuştur. Yine milattan 3000 yıl önce Mezopotamya’da mali işlemlerin özetinin hazırlanmasında çeşitli çizgiler kullanılmıştır (Organ, 2008: 6).

Bilinen ilk denetim örnekleri ilk çağda Mısır medeniyetine ilişkindir. Bu dönemde firavunların alacakları verginin tespit edilmesi için tarım ürünleri mabetlerde özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmekteydi. Daha sonraları Atina’da da maliye tahsildarının hesaplarını inceleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkaran denetleme kuruluşlarının varlığını görüyoruz. Roma imparatorluğunda ise kamu maliyesinin kontrolü Kester adı verilen denetçiler tarafından yapılmaktaydı (Özkanlı, 1991: 18).

Ortaçağda; diğer bütün alanlarda olduğu gibi ekonomik gelişme ve muhasebe yönünden uzun bir durgunluk dönemi yaşanmıştır, ancak sonrasında ekonomik gelişmeye paralel olarak muhasebe ve denetim olgusu yeniden önem kazanmaya başlamıştır. Denetim bir unvan olarak ilk kez ön dördüncü yüzyılın başlarında (1289) İngiltere’de kullanılmaya başlanmış ve tahsildarların denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. İlk profesyonel denetim örgütü “Collegio dei Rexionati” adı altında bir devlet kuruluşu olarak 1581 yılında Venedik’te ortaya çıkmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 27).

Sanayi devrimine gelinceye kadarki dönemde ticari alanda denetim uygulanması oldukça sınırlı kalmaktaydı. Sanayi devrimi ile birlikte (18. Yüzyılın sonları) denetim, ticari alanlarda da uygulanmaya başlamıştır. Bu döneme kadar denetim ağırlıklı olarak devlete ait birimler için yapılan bir süreçken bu dönemle birlikte ticari uygulamalar üzerinde yaygınlaşmaya başlamıştır. Denetimin gelişiminde, özellikle İngiltere’de geniş toprak sahiplerinin, hesaplarını tutan muhasebecilerin tuttukları kayıtların ne ölçüde güvenilir olduğuna yönelik yaptırıldıkları çalışmalar da önemli bir yer tutmuştur. Bunun dışında gemi sahiplerinin gemileri ile ilgili kayıtları tutan muhasebe ve yöneticilerin yaptığı işlemlerin güvenilirliğini araştırma ihtiyacı da denetimin ticari alanda kullanımına yönelik katkılar sağlamıştır. Her şeye rağmen denetimin ticari uygulama alanı sanayi devrimi ile birlikte işlemlerin artması, fabrikaların büyümesi, faaliyet alanlarının gelişmesi ile sağlanmıştır (Kazut vd., 2009: 43). Diğer bir ifadeyle, modern anlamda denetim kavramı sanayi devrimi sonrasında gelişmiş ve bugünkü niteliğine kavuşmuştur (Kenger, 2001: 4).

Denetimin gelişim aşamaları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Denetimin Gelişim Aşamaları

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü Yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900-1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi / Aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal tabloların doğruluğunun tespiti	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930-1960	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960-1990	Örnekleme yoluyla denetim, İstatistiki örneklemin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunun tespiti	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk odaklı denetim, Bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunun tespiti	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Kazut vd., 2009: 45.

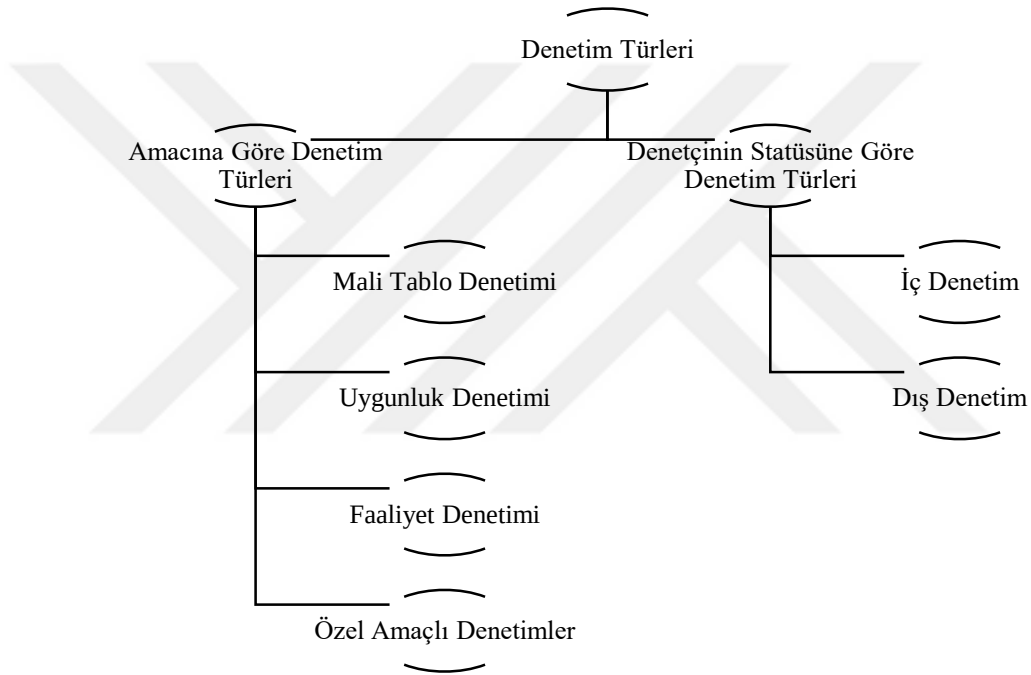
Tablodan da görüleceği gibi, denetimin sanayi devriminden günümüze kadar olan tarihsel gelişimine baktığımızda yıllar itibariyle denetim yaklaşımı, denetimin amacı ve denetime tabi kesimler sürekli olarak bir gelişim eğilimi göstermektedir. Buna göre, denetimin her dönemde en önemli amacının hata ve hilelerin bulunması olduğunu söyleyebiliriz. 1900'lü yıllardan günümüze kadar geçen süre içerisinde ise finansal tabloların doğruluğunun tespiti önem kazanmaktadır. Yine tüm belge ve kayıtların incelenmesi olarak başlayan denetim yaklaşımı günümüze gelindikçe finansal verilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesi, istatistiki örneklemin yaygınlaşması ve bilgi işlem sistemlerinin kullanımına başlanmasıyla gelişim göstermiştir. Bununla birlikte geçen süre içerisinde denetime tabi kesimler artmış ve denetimin ortaklar, kredi kuruluşları,

hissedarlar, sendikalar, tüketiciler ve devlet gibi diğer kesimleri de kapsamı amaçlanmıştır.

1.1.2. Denetim Türleri

Denetim genel olarak “amacına göre denetim” ve “denetçinin statüsüne göre denetim” olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak sınıflandırılmaktadır. Bu ikili ayrım Şema 1’de gösterilmektedir.

Şema 1. Denetim Türleri



1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

Günümüzde en fazla gelişmiş ve uygulama alanı bulan denetim türüdür. Mali tablo denetiminin özünde denetçilerin denetledikleri işletmelerin mali tabloları hakkında bir görüş oluşturmaları yatmaktadır. Mali tablo denetimini, bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni düzenlemelere uygun olarak yansıtip yansıtmadığı

konusunda bir görüş oluşturma şeklinde tanımlamak mümkündür (Organ, 2008: 7). Kısacası mali tablo denetimi, bir işletmenin bilançosunu, gelir tablosunu ve nakit akışı tablosu gibi mali tablolarının incelenerek işlemlerin doğruluğunu yansıtmadığının, kanunlara uygun olup olmadığının belirlenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Tablo 2’de mali tablo denetiminin unsurları gösterilmektedir.

Tablo 2. Mali Tablo Denetimi

Amaç	Finansal (Mali) bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi.
Kapsam	Finansal (Mali) tablolar ve ekleri.
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal (mali) bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler.

Kaynak: Kazut vd., 2009: 40.

Tablo 2’ye göre; mali tablo denetiminin üç unsuru bulunmaktadır. Mali tablo denetimindeki amaç; mali bilgilerin yer aldığı tablolarda, diğer bir deyişle bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun değerlendirilmesidir. Söz konusu denetimin kapsamını bilanço, gelir tablosu ve nakit akışı tablosu gibi mali tablolar oluşturmaktadır. Mali tablo denetiminin bir diğer unsuru ise, ölçüttür. Buna göre mali tablolar denetiminde bilgiler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kanuni düzenlemelere göre değerlendirilir.

1.2.1.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin bünyesinde çalışan iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır. İşletmenin üst organlarınca veya kamu organlarınca konulmuş kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. İşletme faaliyetlerinin hukuk kurallarına ve Vergi Usul Kanunu (VUK)’taki düzenlemelere uygun olup olmadığı araştırılır. Bu tür denetimde dikkate alınan kriterler, önceden konulmuş kurallardır (Gücenme, 2004: 2). Buna göre uygunluk denetimi, önceden belirlenmiş bazı kurallara dayanarak işletmeler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin ve olayların denetimini ifade etmektedir. Tablo 3’te uygunluk denetiminin unsurları yer almaktadır.

Tablo 3. Uygunluk Denetimi

Amaç	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler (işletme içi ve dışı) tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması.
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri.
Ölçüt	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük yönetmelik ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri.

Kaynak: Kazut vd., 2009: 42.

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili bir üst makam tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam işletme içinde olabileceği gibi işletme dışından da olabilir. Birinci duruma örnek; işletmedeki muhasebe kayıtlarının Finansman ve Mali İşler Müdürlüğünün yönergeler ve Muhasebe El Kitabına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. İkinci duruma örnek, muhasebe kayıtlarının VUK hükümlerine uygun olarak tutulup tutulmadığıdır (Organ, 2008: 8). Uygunluk denetiminin kapsamı tüm işletme faaliyetlerini kapsamaktadır. Değerlendirmede göz önüne alınan ölçütler ise; Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi ve yönetim kurulu kararları gibi önceden belirlenmiş kurallardır.

1.2.1.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsamaktadır. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür (Kenger, 2001: 6). Faaliyet denetiminde önemli olan muhasebe ilkeleri, kanuni düzenlemeler ve mali tablolar değil, örgütün yönetim etkinliğinin denetlenmesidir. Tablo 4'te faaliyet denetiminin unsurları yer almaktadır.

Tablo 4. Faaliyet Denetimi

Amaç	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek.
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri.
Ölçüt	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları.

Kaynak: Kazut vd., 2009: 41.

Bu tür denetimde amaç, örgüt performansının ölçülmesi ve belirlenen hedeflerin ne kadar gerçekleştiğinin saptanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, örgütün yönetim faaliyetlerinin denetlenmesidir. Bu bağlamda, faaliyet denetimi tüm işletme faaliyetlerini kapsamaktadır. Denetimin gerçekleştirilmesinde ise bütçeler, çeşitli performans ölçütleri ve verimlilik oranları ölçüt olarak kullanılmaktadır.

1.2.1.1.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetimler, belirli bir bilgi kullanıcısı için belli konuda yapılan denetimdir. Örneğin, bankaların kredi vermeden önce yaptıkları denetim, vergi denetimi özel amaçlı denetimlerdir. Bu denetim sonucunda, denetim talebinde bulunan bilgi kullanıcısının karar vermesine yardımcı olacak bilgiler ve öneriler içeren bir rapor sunulur (Organ, 2008: 9).

1.1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetimi iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür.

1.1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız danışmanlık faaliyetleridir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacı güden sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (OECD, 2010: 70).

İç denetimin amacı, denetim yapılan kuruluşun sorumluluklarını etkili olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin

verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur (Gönülaçar, 2007: 5).

İç denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Karaarslan, 2006: 261);

- ✓ İç denetim faaliyeti, idarenin diğer faaliyetlerinden bağımsız olarak yürütülür,
- ✓ İç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız olmak zorundadır,
- ✓ İç denetim faaliyeti bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir,
- ✓ İç denetim faaliyeti ile kurumun hedeflerini gerçekleştirmek ve değer kazandırmak amaçlanmaktadır,
- ✓ İç denetim; risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerinin denetimini öngörür,
- ✓ İç denetim, sistematik ve disiplinli bir çalışma kültürünü gerektirir.

1.1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, yasalar tarafından bazı sorumluluk yüklenen kişilerin ve kuruluşların, bu görevlerini yasalara uygun olarak yerine getirip getirmediğlerinin denetlenmesidir. Böyle bir denetim şekli yasalara uygunluk denetimidir (Savaş, 2000: 4). Diğer bir ifadeyle dış denetim, denetlenen kuruluş dışındaki bağımsız kişi veya kamuda görevli elamanlar tarafından gerçekleştirilen denetimdir (Dalak, 1999: 78). Dış denetim, “bağımsız dış denetim” ve “kamu denetimi” olarak kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin mali tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır (Kenger, 2001: 8-9). Bağımsız dış denetimde mali tabloların denetimi gerçekleştirilirken kanuni düzenlemeler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri değerlendirme kriterleri olarak göz önünde bulundurulur. Ayrıca, bağımsız dış denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en önemli kıstas denetçinin statüsüdür. Diğer denetim türlerinde denetimin konusu ve amacı ön planda yer alırken, bağımsız dış denetimde önemli olan denetçinin statüsüdür.

1.1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini ilgili kanunlardan alarak kamu adına ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan kurumlarca gerçekleştirilen denetimlerdir. Kamu denetiminin amacı kuruluşların veya şirketlerin faaliyetlerinin kanunlara ve kamu yararına uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini denetlemesidir (Organ, 2008: 13). Bu denetim türünde işletmeler denetlenirken mali tablolar, uygunluk ve performans ölçütleri göz önünde bulundurulmaktadır.

1.2. Vergi Denetimi Kavramı, Amaçları, Fonksiyonları, Türleri ve Teknikleri

Vergi denetimi mükelleflerin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediğini tespit etmek amacıyla devlet tarafından düzenli olarak yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. Denetimin etkin ve kolaylıkla yapılabilmesi ise denetimden beklenen amaçlara ulaşmayı sağlamaktadır. Bu başlık altında vergi denetimi ile ilgili bazı genel açıklamalar yapılacaktır. Buna göre öncelikle vergi denetim kavramına değinilecek, ardından da vergi denetiminin amaçları, fonksiyonları, türleri ve teknikleri hakkında bilgi sunulacaktır.

1.2.1. Vergi Denetimi Kavramı

Günümüzde, devletin üstlendiği yükümlülüklerini yerine getirebilmesi, gerekli kaynakların temin edilmesine ve söz konusu kaynakların verimli şekilde kullanılmasına bağlıdır. Bu kaynakların en önemlisi ve etkileri itibarıyla en yaygın olanı ise vergilerdir (Meriç, 2002: 19). Devletin vergi kaynaklarından en yüksek faydayı sağlayabilmesi için de etkin bir vergi denetim sistemi gereklidir.

Buradan hareketle vergi denetimi ise, en basit anlamıyla “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır” şeklinde ifade edilebilir (Meriç, 2002: 20). Vergi denetimi ile ilgili olarak yapılan tanımlarda iki husus dikkat çekmekte olup; birincisi, vergi denetiminde yükümlülerin; ikincisi de, yükümlülerle birlikte gelir idaresinin de denetlenmesidir. Vergi denetiminin yükümlülerin denetlenmesi olduğunu düşünenlere göre;

Vergi denetimi, vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla yükümlülerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerinin incelenmesidir (Pehlivan, 1986: 33).

Vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini doğru ve düzgün bir şekilde yerine getirip getirmediğinin vergi idaresi tarafından denetlenmesidir (Başpınar, 2009: 66).

Nitekim vergi denetiminin yükümlülerin yanında gelir idaresinin de denetlenmesi olduğunu düşünenlerde bulunmaktadır. Bununla ilgili bir tanıma göre;

Vergi denetimi; ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla gelir idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır (Sarılı, 2003a: 62).

Vergi denetimi; yükümlü beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmaların yapılmasını kapsamaktadır (Şeker, 1994: 7).

Diğer bir tanımla vergi denetimi, belirli aşamalardan geçirilerek hesaplanan vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla verginin karşılıklı tarafları olan gelir idaresi ile mükelleflerin vergi kanunlarından doğan sorumluluklarını yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır (Sarılı, 2003b: 103). Bu açıdan vergi denetimi sadece mükelleflerin denetlenmesi olmaktan ziyade aynı zamanda gelir idaresini ve bu idarede görev yapan personelin de denetlenmesini kapsamaktadır. Uygulamada kullanılmakta olan beyana dayalı vergi tarhı sisteminde vergi denetimi önemli bir yer tutmaktadır. Dolayısıyla vergi denetimi ile ilgili olarak sadece mükelleflerin değil vergi idaresinin de bu kapsamda değerlendirildiğini söylemek gerekmektedir.

Vergi denetimini diğer denetim türlerinden ayıran bazı farklılıklar bulunmaktadır. Vergi denetimi, vergi matrahının vergi kanunları çerçevesinde doğru olarak belirlenip belirlenmediğine yönelik Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılan denetimdir. Denetim ise, finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediğine yönelik uzman meslek mensuplarınca yapılan denetimdir (Çürük, 2012: 3). Diğer bir ifadeyle, denetim, faaliyetin planlanması, programın yürütülmesi ve denetçi bulgularının raporlanmasıyla bilgi üretme ve denetimi yaptıran tarafından karar verme şeklinde bir süreçtir (Altuğ, 2000: 3). Vergi denetimi ise, daha çok vergi müfettişlerinin çeşitli denetim yöntemlerini kullanarak mükelleflerin mevzuata uygun olarak işlemlerini yapıp yapmadıklarını araştırarak, vergi idaresine bildirmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Kısacası, vergi denetimi olaya tek pencereden bakar, diğer bir deyişle vergi matrahının doğruluğunu araştırırken, denetim, olayları sadece vergi yönüyle değil, tüm yönleriyle ele almaktadır. Örneğin, denetimde şirketlerin tüm mali tablo ve finansal bilgilerinin standartlara uygunluğu araştırılmakta, şirket faaliyetlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı

hakkında bütün incelemeler yapılmaktadır. Oysa vergi denetiminde mükellefin vergi matrahını oluşturan unsurlar ele alınarak vergi matrahının doğruluğu incelenmektedir.

Yukarıda belirtilen vergi denetimi tanımlarından hareketle vergi denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Dalak, 1999: 75-76; Aydın, 2006: 3-4):

- ✓ Vergi denetimi hukuki bir denetimdir,
- ✓ Vergi denetimi devamlılık arz eder,
- ✓ Vergi denetimi bir hesap denetimidir,
- ✓ Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir,
- ✓ Vergi denetimi önleyici ve caydırıcıdır,
- ✓ Vergi denetimi bir süreçtir,
- ✓ Vergi denetimi, elde edilen bilgilerin önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş ölçütlere göre değerlendirilmesidir,
- ✓ Vergi denetimi, uygunluk ve uyum derecesi belirler.

1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin en önemli amacı, bir yandan idarenin düzenlemelere uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamak, diğer yandan da vergi kayıp ve kaçığının önlemesine yönelik tedbirler alarak olması gerekenin tespit edilmesi ve vergi gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Bununla birlikte vergi denetimi yoluyla mükelleflerin eğitilerek, vergi bilincinin oluşturulması sağlanmaktadır. Bu ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmaktadır.

Beyan esasına dayalı olan vergi sisteminde mükellefler beyanname vermek suretiyle vergi matrahlarını bildirmekte, vergi idaresi de bu matrah üzerinden verginin tarh ve tahakkukunu gerçekleştirmektedir. Ancak, bazı mükellefler gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyerek daha az vergi ödemek isteyebilirler. Vergilerin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için mükellef beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekir. Vergi denetimi yoluyla beyan edilen matrahların gerçeğe uygun olup olmadığı ortaya çıkabilir. Bu sebeple, vergi denetimi mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespitinde önemli rol oynar (Sarılı, 2003a: 63). Buna göre, vergi denetiminin temel amaçlarından birisi de mükellefler tarafından yapılan beyanların yasalara uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Bununla birlikte, vergi denetiminin bu amaçlarının yanında mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da bulunmaktadır. Aşağıda bu amaçlar açıklanacaktır.

1.2.2.1. Mali Amaç

Modern devlet anlayışında, devletlere mali fonksiyonlar yanında mali olmayan fonksiyonların da yüklenmiş olması devletin gelire olan talebini artırmıştır. Devlet artan gelir ihtiyacını karşılamak için öncelikle mevcut vergi potansiyelini tam olarak kapsayacak şekilde bir vergi sistemi oluşturmalıdır. Böylelikle vergi potansiyelinin kavranmasına sağlayacağı katkı ile kayıt dışılığın da önüne geçilmiş olacaktır (Şin, 2005: 82-83). Bunu gerçekleştirmenin yolu ise etkin bir vergi denetim sisteminden geçmektedir.

Vergi denetimi, öncelikle ek gelir sağlama amacına yönelik bir uygulamadır. Bunun sebebi ise, devletin yüklenmiş olduğu ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirmek istemesidir. Bu yüzden vergi denetiminin en önemli amaçlarından bir tanesi olduğunu söyleyebiliriz. Mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılarak, devletin vergi gelirlerinde uğramış olduğu kayıp geri kazanılmaktadır (Arıca ve İyibil, 1985: 3-4).

Günümüzde devletin yüklendiği mali fonksiyonlar ek finansman ihtiyacını önemli ölçüde arttırmış bulunmaktadır. Devlet ihtiyacı olan bu finansman kaynaklarını ise vergi gelirlerini arttırarak sağlamaya çalışmaktadır. Bu ise yeni vergilerin konulması, vergi oranlarının arttırılması, vergi tabanının genişletilmesi ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesiyle mümkün olmaktadır.

Devletin vergi gelirlerini arttırmak için kullandığı yöntemler mükelleflerin en az tepkisini çeken yöntemler olması oldukça önemlidir. Örneğin, devletin vergi gelirlerini arttırmak için vergi denetimi yerine vergi oranlarını arttıracağını varsayarsak vergi gelirlerinde artıştan çok azalış meydana gelebilir. Çünkü mükellefler vergi kaçırma eğilimine sahip olduklarından artan vergi oranlarına tepki göstererek vergi kaçırmaya daha fazla yöneleceklerdir. Bu da vergi gelirlerinde bir azalışa sebebiyet verecektir (Meriç, 2002: 22).

Bu anlatılanlar ışığında vergi denetiminin en önemli mali amacının, vergi kayıp ve kaçığı ile kayıtdışılığın önlenerek vergi gelirlerinde bir artış sağlanması ve devletin vergi gelirlerinde uğramış olduğu kaybın geri kazanılarak olması gerekenin ortaya çıkarılması olduğu söylenebilir.

1.2.2.2. Ekonomik Amaç

Verginin mali amacının dışında, “kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek”, “enflasyonist etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olmak” gibi bir kısım ekonomik amaçları da bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 48).

Devlet, insanlara daha iyi hizmet vermek, herkesin gelir düzeyini arttırmak gibi amaçlarına ulaşması için vergi gelirlerinden yararlanmaktadır. Ancak vergi kayıp ve kaçagındaki artış sebebiyle kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması sonucu, borçlanma yapılması, emisyonu gidilmesi, vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergiler konulması içinde bulunulan ülke ekonomisini farklı yollarda etkilemektedir. Bu bakımdan ekonomik dengenin sağlanabilmesi ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin amacına uygun bir şekilde toplanması ve gerekli alanlarda kullanılması gerekir (Arıca ve İyibil, 1985: 4). Bu açıdan vergi denetiminin ekonomik dengenin sağlanmasında önemli etkileri olduğu görülmektedir. Vergi açısından ekonomik dengenin sağlanmasında vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmek çok önemlidir.

Devletler, vergi politikalarını, ekonomik kalkınmanın sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarına ulaşmak için kullanmaktadırlar. Gerçekte sadece mali amaçla bir vergi uygulaması bile vergi mükelleflerinden karşılıksız olarak alındığından gelirlerinde bir azalmaya neden olduğu gibi ekonomik kararlarının da değiştirilmesine etki edebilir. Bunun dışında, devletler, kişilerin gelir düzeylerini ve ekonomik kararlarını olumlu veya olumsuz olarak etkilemek amacıyla vergi politikalarını kullanabilirler. Vergilerin gereği gibi kullanılması durumunda istenilen bu etkilerin yaratılması mümkündür. Bunun için ise vergi denetimi son derece önemlidir (Savaş, 2000: 6). Vergi denetimine gereken önem verildiğinde vergi kayıp ve kaçakçılığı oranlarında gözle görülen bir azalma meydana geleceği için ekonomik dengenin sağlanması daha kolay olacaktır.

1.2.2.3. Sosyal Amaç

Refah devleti anlayışının doğal bir sonucu olarak, tüm bireylerin belirli bir gelir düzeyine sahip olması amaçlanmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesinde vergilerin hem yapıları hem de uygulanışları nedeniyle büyük etkileri olmaktadır (Meriç, 2002: 22). Bu etkiler ise gelir, tüketim ve servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir gruplarına dahil bireylerin refahlarını artıracak şekilde kullanılması, yani gelir dağılımının düzeltici fonksiyonu suretiyle gerçekleşebilmektedir. Ancak vergilerin gelir dağılımı üzerindeki bu olumlu etkisi, vergi kaçakçılığının yaygınlığı ölçüsünde ortadan kaldırmaktadır (Akbaý, 1990: 213).

Gerçekleştirilen vergi denetimleri suretiyle vergi kayıp ve kaçakları önlenmiş olmakla birlikte vergilerin, gelirin yeniden dağılımında önemli bir rol oynadığı açıktır.

Yüksek ödeme gücüne sahip olanlardan daha yüksek oranlarda vergi alınarak ödeme gücü düşük olanlara aktarılması bir yandan düşük gelir grubunun refah seviyesini artıracak diğer yandan da refah devleti olmanın gereğini yerine getirecektir.

1.2.2.4. Hukuki Amaç

Vergi denetimleri, vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Getirmiş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, bir toplumda devletin gücü, saygınlığı ve inanırlılığıyla yakından ilgilidir (DPT, 1996: 78). Diğer yandan hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kanunların vatandaşlara eşit şekilde uygulanması gerekmektedir. Bütün bunların gerçekleşmesi de ancak kanunların tam ve doğru şekilde uygulanması ile mümkündür. Buna ek olarak vatandaşların vergi kanunlarına uymasını sağlamanın bir yolu da vergi denetiminin gerçekleştirilmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 50). Gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirirken vergi yasalarına ne kadar uygun hareket ettikleri görülmektedir. Hukuk devleti olmanın en önemli tarafı kanunların tüm vatandaşlara eşit şekilde uygulanması olduğundan, diğer tüm kanunlar gibi vergi kanunları da tüm vatandaşlar için eşit şekilde uygulanmalıdır. Bunun yolu ise, etkin bir vergi denetim sisteminden geçmektedir.

Vergi denetimi ile yönetim birimlerinin, yani vergi dairelerinin hem etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri sağlanabilmekte, hem de personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması gerçekleştirilebilmektedir. Bu suretle, mükelleflerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlemlerinde adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır (Arıca ve İyibil, 1985: 4). Kısacası, vergi denetiminin hukuki amacı, mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirirken vergi kanunlarına uygun olarak hareket etmesini ve böylelikle vergilendirme işlemlerinin daha adil ve eşit şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır.

1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi denetiminin araştırma ve bulma, düzeltme, önleme ve eğitim gibi fonksiyonları bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.2.3.1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Araştırma ve bulma fonksiyonu yükümlülerin vergi ile ilgili yaptıkları hataları ve yanlışları araştırır ve belirler. Araştırma ve bulma fonksiyonunun hedefi yükümlülerin işlem ve kayıtlarında yaptıkları hataları saptamaktır. Ortaya çıkartılan bu hatalar için vergi yasalarındaki yaptırımlar uygulanır (Şin, 2005: 87). Diğer bir ifadeyle bu fonksiyon, vergi denetimleri yoluyla mükelleflerin ödedikleri vergilerin doğruluğunun araştırılması amacıyla mükelleflerin defter ve belgeleri ile beyanları üzerinde incelemeler yapılarak bulunan hata ve hilelerin mevzuat hükümleri doğrultusunda düzeltilmesini sağlamaktadır.

Ayrıca, araştırma ve bulma fonksiyonu, ortaya çıkarılan hata ve hilelerin daha sonra tekrarlanmasını önleyerek, önleme fonksiyonunu faaliyete geçirmekte aynı zamanda da yapılan uyarılar sayesinde vergi denetiminin eğitim fonksiyonuna işlerlik kazandırmaktadır.

Kısacası, araştırma ve bulma fonksiyonu, mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerde ki hata ve hilelerin araştırılması, saptanması ve düzeltilmesini ifade etmektedir. Eğer vergi idaresi, vergi denetimleri aracılığıyla mükellef beyanlarını gereği gibi kontrol edemiyor; vergi yasalarına bilerek veya bilmeyerek yapılan aykırı hareketleri araştırıp, ortaya çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonuçları olan yaptırımlar uygulanamayacaktır (Şeker, 1994: 38). Bu ise vergi denetiminin caydırıcı olma özelliğini ortadan kaldıracaktır. Sonuç olarak, araştırma ve bulma fonksiyonu, vergi denetiminin etkinliğini artırarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde önemli bir etken olup, ek gelir sağlayarak devletin gelir düzeyini artırmaktadır.

1.2.3.2. Düzeltme Fonksiyonu

Vergi denetiminin düzeltme fonksiyonuna göre, yürütülen denetim sırasında, denetim elemanı, memur ve yükümlüyü gerekli durumlarda uyarmak, ona bilgi vermek ve yardımcı olmak görevini üstlenmiştir. Böylece, denetim, hem yönetimce hem de yükümlülerce yapılan hataların düzeltilmesine imkan vermektedir. Özellikle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi bu suretle mümkün olmaktadır. Bu bakımdan vergi denetiminin eğitici ve yapıcı bir yönü bulunmaktadır (Arıca ve İyibil, 1985: 5).

Kısacası, düzeltme fonksiyonu gerçekleştirilen denetimler sırasında denetim elemanları tarafından mükelleflerin vergi yasaları hakkında bilgilendirilmesini ve bu yasalar uygulanırken nelere ve hangi hususlara dikkat edileceği konusunda yardımcı olunmasını kapsamaktadır.

1.2.3.3. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, hata ve hileler meydana geldikten sonra bunları ortaya çıkararak cezalandırmak yerine, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırarak bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratmaktır (Organ, 2008: 44). Diğer bir ifadeyle vergi denetiminin önleme fonksiyonu, olayların gerçekleşmesinden önce ya da olaylar sırasında yükümlüyü vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmek ve konuları bilmemekten kaynaklanacak bazı hataları önleme amacı taşımaktadır (DPT, 1996: 79).

Vergi denetiminin vergi kaçacağını önleyici ve caydırıcı etkisi, vergi denetim elemanlarının davranış tarzı ve görev anlayışlarına göre de değişebilmektedir. Vergi denetim elemanlarının sadece hazine yararı gözetmesi yerine, mükelleflerle bilgi alışverişinde bulunması, mükellefleri uyarması, aydınlatması ve doğru yöne yönlendirmeye çalışması mükelleflerin vergi ile ilgili ilişki ve işlemlerini olumlu yönde etkileyecektir (Meriç, 2002: 27-28).

1.2.3.4. Eğitim Fonksiyonu

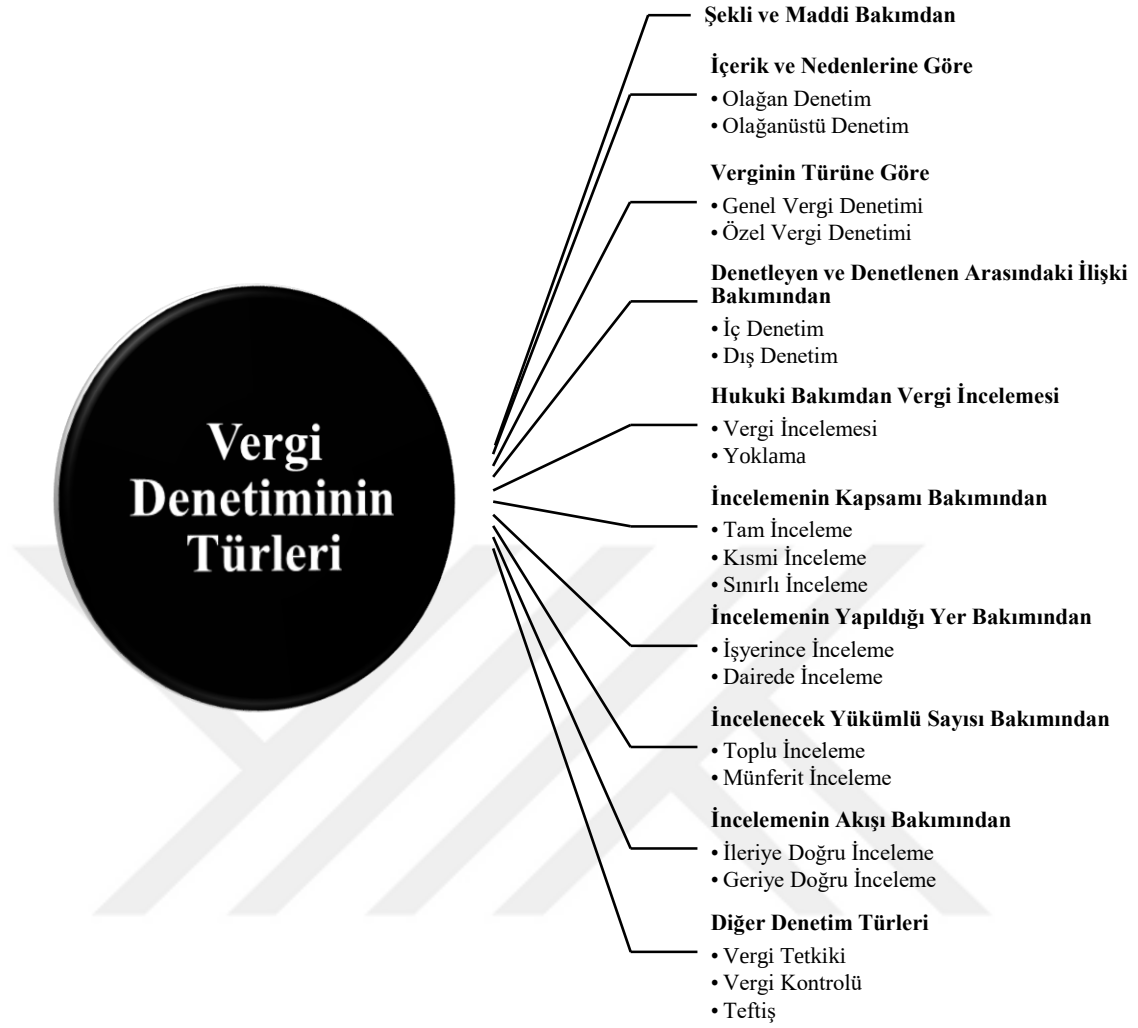
Günümüzde vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını bulması dışında yani caydırıcı etkisi dışında, mükellefler açısından eğitim ve vergi bilincinin yerleştirilmesi gibi başka fonksiyonları da bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi denetimi eğitici bir rol üstlenmektedir. Mükelleflerin gerçekleştirilen denetimler esnasında vergi mevzuatı ve gerekli konularda bilgilendirilmesi, yapılan hata ve eksiklikler konusunda uyarılması mükellefler açısından vergi denetiminin eğitici yönünü ortaya koymaktadır.

Vergi denetimi, yasalara aykırı davrananlar için bir risk oluşturmaktadır. Doğru beyanı sağlayan esas kriter ise, riskin büyüklüğüdür. Kaldı ki, vergi denetiminin ana işlevi gelir sağlamaktan ziyade vergi ödeme alışkanlığının geliştirilerek beyanların doğruluğunu sağlamaktır (Aslan, 2002: 4). Vergi denetiminin eğitim fonksiyonu, diğer fonksiyonlarına nispeten önemsiz gibi gözükse de vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında büyük bir rol üstlenmektedir.

1.2.4. Vergi Denetiminin Türleri

Vergi denetimi, bazı özellikler göz önünde bulundurularak çeşitli ayrımlara göre sınıflandırılabilir. Bu ayrımlara göre vergi denetimi Şema 2'deki gibi tasnif edilebilmektedir.

Şema 2. Vergi Denetiminin Türleri



1.2.4.1. Şekli ve Maddi Bakımdan Vergi Denetimi

Şekli denetim, bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim türüdür. Şekli denetimin amacı; işlemlerin belgeye dayalı olarak, muhasebe ve bilanço ilkeleri doğrultusunda defterlere kayıt edilip edilmediğinin, mali tablo kalemlerine yansıyan tutarların, tutar aktarımlarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun var olup olmadığını araştırmaktır (Organ, 2008: 48). Kısacası şekli denetim, cari işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığının tespiti (Arıca ve İyibil, 1985: 5).

Maddi denetim ise, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amacına uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgelere ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kayıt edilip edilmediklerini incelemektedir (Organ, 2008: 48).

1.2.4.2. İçerik ve Nedenlerine Göre Vergi Denetimi

İçerik ve nedenlerine göre vergi denetimi, olağan ve olağanüstü vergi denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.4.2.1. Olağan Denetim

Olağan denetimler daha önceden belirlenmiş belli bir plan ve program dahilinde yapılan denetimlerdir. Bu şekilde yapılan denetimlerde denetim gruplarının önceden hazırlanan yıllık plan ve programlarında yapılması öngörülen denetimler gerçekleştirilir (Meriç, 2002: 28).

1.2.4.2.2. Olağanüstü Denetim

Olağanüstü denetim, olağan denetimin aksine belirli bir plan ve program dahilinde olmayıp, belirli bir nedene dayanılarak yapılan denetimdir. Bu tür denetimler, genellikle vergi denetiminin gerekli olduğu hallerin varlığı halinde gerçekleştirilir. Örneğin, vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna, muafiyet hükümlerinin uygulamasına gereği gibi uyulup uyulmadığı, vergi kayıplarına neden olan belirli uygulamaların özellikle araştırılarak ortaya çıkartılması bu tür denetimin konusunu oluşturur (Pehlivan, 1986: 33). Kısacası, olağanüstü denetiminin en önemli özelliği habersiz, plansız ve programsız olarak gerçekleştirilmesidir.

1.2.4.3. Verginin Türüne Göre Vergi Denetimi

Verginin türüne göre vergi denetimi ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; genel vergi denetimi ve özel vergi denetimidir.

1.2.4.3.1. Genel Vergi Denetimi

Genel vergi denetimi, gelir, servet ve harcama vergilerinin tamamını içermekte olup, belli bir vergilendirme dönemi içerisindeki tüm hesap ve işlemlerin denetimini amaçlamaktadır. Bu denetim türü kural olarak “olağan” denetimle aynıdır (Pehlivan, 1986: 34). Olağan denetimde olduğu gibi genel vergi denetimi de belirli bir plan ve program çerçevesinde gerçekleştirilmektedir ve mükellef veya sorumlularının bir vergilendirme döneminde yaptıkları tüm işlem ve hesapları kapsamaktadır.

1.2.4.3.2. Özel Vergi Denetimi

Bir vergide özel bir yön üzerine yapılan denetimlerdir. Sadece amortisman hesap ve işlemlerine ya da vergiden istisna edilen kazançlara yönelik denetimler bu denetim türüne örnek olarak gösterilebilir (Meriç, 2002: 29). Diğer bir ifadeyle, belirli bir vergilendirme dönemiyle alakalı olarak belirli bir olayın veya konunun araştırıldığı denetim türüdür.

1.2.4.4. Denetleyen ve Denetlenen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi

Denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki bakımından vergi denetimi, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

1.2.4.4.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurumun her türlü faaliyetini denetlemek, iyileştirmek ve geliştirmek amacıyla bağımsız ve tarafsız olarak kurumun kendi bünyesinde bulunan denetim elemanları tarafından denetlenmesidir (Soydan, 2008: 38). Diğer bir deyişle, kurumların kendi içlerinde, kendi elemanları tarafından gerçekleştirilen denetimdir.

Vergi denetimi açısından ise, gelir idaresinin merkez ve taşra örgütü üzerinde yaptığı denetime iç denetim denilmektedir. Kısacası, gelir idaresi bünyesinde bulunan birimlerin mevzuata uyup uymadıklarının, doğru, adaletli, etkin ve ekonomik olarak çalışıp çalışmadıklarının belirlenmesi iç denetimin konusunu oluşturmaktadır (Türedi, 2001: 27).

1.2.4.4.2. Dış Denetim

Dış denetim; bir kurumun, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla doğrudan ilgisi ya da bağı bulunmayan bağımsız denetim grubu veya kişisi tarafından gerekli denetim teknikleri uygulanarak defter ve belgeler üzerinden gerçekleştirilen denetimdir (Çakar, 2008). Diğer bir ifadeyle, dış denetim, kurum veya mükelleflerin yaptıkları işlemler ile kayıt, belge ve defterler üzerinden yapılan denetim olarak ifade edilebilmektedir.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idarelerinin hesapları ve bunlara ilişkin belgelerle, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali 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 (MB, 2006: 48).

1.2.4.5. Hukuki Bakımdan Vergi İncelemesi

Hukuki bakımdan gerçekleştirilen denetim faaliyetleri vergi incelemesi ve yoklamadır. Bu konular üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alınacağı için aşağıda kısaca açıklanacaktır

1.2.4.5.1. Vergi İncelemesi

VUK'un 134. maddesine göre; vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

1.2.4.5.2. Yoklama

VUK'un 127. maddesinde ise yoklamadan söz edilmektedir. Buna göre yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde ifade edilebilir.

1.2.4.6. İncelemenin Kapsamı Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin kapsamı bakımında vergi denetimi, tam inceleme, kısmi inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.4.6.1. Tam İnceleme

Bütün vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsayacak ve yükümlünün tabi olduğu vergi karşısındaki durumunu bir vergilendirme dönemi içerisinde tespit etmeye yönelik olarak yapılan vergi incelemeleridir (Kazut vd., 2009: 24). Kısacası, bir mükellefin bir vergilendirme dönemi içerisindeki tüm faaliyet ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunun incelenmesi ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılmasıdır.

1.2.4.6.2. Kısmi İnceleme

Kısmi inceleme, bir vergilendirme dönemi içerisinde vergi matrahını oluşturan unsurlardan bazılarının belirli bir yönünü kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemelerdir (HUD, 1996: 102).

1.2.4.6.3. Sınırlı İnceleme

Sınırlı incelemeler; vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ilişkin olarak belirli konularda yapılan vergi incelemeleridir (Ceyhan, 2005).

1.2.4.7. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin yapıldığı yer bakımından vergi denetimini, işyerinde inceleme ve dairede inceleme olarak sıralayabiliriz.

1.2.4.7.1. İşyerinde İnceleme

VUK'un 139. maddesinde belirtildiği üzere vergi incelemesi, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İncelemenin iş yerinde yapılması, incelemenin hızla sonuçlandırılmasına, denetim elemanlarının mükellefler hakkında daha gerçekçi bir kanaat edinmesine ve mükelleflerin inceleme dolayısıyla katlanacakları yükün arttırılmamasına olanak tanımaktadır (Dalak, 1999: 77).

1.2.4.7.2. Dairede İnceleme

İncelemenin daire yapılması, VUK'un 139. maddesine göre iki şarta bağlanmaktadır. Bunlardan ilki; işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olmasıdır. İkincisi ise, mükellef veya vergi sorumlusunun istemeleri durumunda inceleme dairede yapılabilir.

1.2.4.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Vergi Denetimi

Mükellefleri belli ölçülere göre gruplandırarak yapılan denetimlerdir. Diğer bir deyişle, denetlenecek mükellefler seçilirken beyan edilen vergi matrahı, aktif toplamı, çalıştırılan işçi sayısı vb. ölçütlerin göz önünde bulundurularak yapıldığı denetimlerdir (Meriç, 2002: 28). İncelenecek yükümlü sayısı bakımından vergi denetimi; toplu inceleme ve münferit inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.4.8.1. Toplu İnceleme

Belirli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesi olup, bunlar arasındaki dikey ve yatay ilişkilerin dikkate alınmasına göre yatay kesit incelemeleri veya dikey kesit incelemeleri olmak üzere iki şekilde yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 173).

1.2.4.8.2. Münferit İnceleme

Önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 173). Başka bir ifadeyle, münferit incelemeler tek bir vergi mükellefinin yaptığı vergilendirme işlemlerinin araştırılarak incelenmesidir. Örneğin, mükellef tarafından verilen beyannamelerin veya saklamakla zorunlu oldukları kayıt ve belgelerin incelenmesidir.

1.2.4.9. İncelemenin Akışı Bakımından Vergi Denetimi

İncelemenin akışı bakımından vergi denetimi ileriye doğru inceleme ve geriye doğru inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.4.9.1. İleriye Doğru İnceleme

İleriye doğru inceleme yönteminde tümevarım kuralı işlemektedir. Buna göre, inceleme yapılırken işlemlerin kayıt aşamasından bilanço ve kar–zarar tablolarına doğru gidilir (Türedi, 2001: 24). Diğer bir ifadeyle ileriye doğru incelemede, sırasıyla; belgeler, defterler ve mali tablolar incelenmektedir.

1.2.4.9.2. Geriye Doğru İnceleme

Geriye doğru inceleme yönteminde tümdengelim kuralı uygulanmaktadır. Yani, bilanço ve kar–zarar tablolarından belgelere doğru inceleme söz konusudur (Türedi, 2001: 24). İleriye doğru incelemeden farklı olarak geriye doğru incelemede, sırasıyla; mali tablolar, defterler ve belgelerden hareket edilerek inceleme gerçekleştirilmektedir.

1.2.4.10. Diğer Denetim Türleri Bakımından Vergi Denetimi

Bu başlık altında vergi denetimi; vergi tetkiki, vergi kontrolü ve teftiş olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.4.10.1. Vergi Tetkiki

İdarenin, mükellefleri vergi mevzuatı ile ilgili kurallara uygun olarak hareket edip etmediklerini idare memurları veya denetim elemanları aracılığıyla devamlı olarak incelemesidir. Bu inceleme, beyanın zamanında yapılıp yapılmadığı, tahsil edilen verginin doğru beyan edilip edilmediği ve diğer hususlarla beyanname revizyonu şeklinde gerçekleştirilmektedir. Yoklama işlemlerini de bu kategoriye dahil etmek mümkündür (Arıca ve İyibil, 1985: 3).

Beyanname revizyonu yönteminde, mükelleflerin verdikleri beyanname ve eklerinde eksik veya hata tespit edilmesi halinde herhangi bir incelemeye girilmeksizin mükellefle temas kurularak saptanan eksik ve hataların giderilmesi yoluna gidilmektedir (Organ, 2008: 53). Diğer bir deyişle, beyanname revizyonu, daha önceden verilmiş olan mükellef beyannamelerinin, beyannamedeki bilgelere dayanılarak doğruluğunun araştırılmasıdır.

1.2.4.10.2. Vergi Kontrolü

Vergi kontrolü, vergi mükelleflerinin ilgili işlemlerinin meydana geldiği sırada doğru, tam ve düzenli olarak kayıtlara alınıp alınmadığının denetlenmesidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak da adlandırılan vergi kontrolünün amacı, vergi ziyayı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan anında yapılacak denetimler vasıtasıyla, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi ziyasına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır (Şeker, 1994; 26).

1.2.4.10.3. Teftiş

Teftiş, asıl olarak vergi yönetimine yönelik bir denetim türüdür. Ancak teftiş yapılırken, vergi mükellefi de dolaylı olarak denetlenmiş olur. En geniş anlamıyla teftiş, uygulamayı planla karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları saptamak ve bunların nedenlerini araştırmak ve yanlışlıkları giderici, düzeltici çalışmalar yapmak olarak tanımlanabilir. Teftiş, vergi yönetiminin görevlerinin tespit edilen amaca zamanında, mevzuata uygun olarak ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Bu belirleme sırasında, amaca yönelmede uygulanan yöntemler, yürütülen işlemlerin uygunluk derecesi ve varsa öngörülen hedeflerden ve mevzuattan sapmalar nedenleriyle araştırılması gerekir. Vergi dairelerinin teftiştten geçirilmesi, sorunlara çözücü raporlar düzenlenmesi ve çok sık değişen personelin denetim esnasında eğitilmesi, denetim sırasında ortaya çıkarılacak hatalı uygulamaların ve ihmallerin araştırılması, soruşturmaların yapılarak memurların düzenli çalışmalarının sağlanması ve öngörülen mükelleflerin saptanması teftişin vergi denetimi içindeki önemini vurgulayan işlemlerdir (Heper ve Dönmez, 2004: 191).

1.2.5. Vergi Denetim Teknikleri

Vergi denetimi gerçekleştirilirken denetim elemanları, çeşitli vergiler bakımından mükelleflerin defter, belge ve işlemlerini incelerken bazı denetim tekniklerinden

faaydalanmaktadırlar. Bunlar; mali tablo analizi, vergi dairelerinde kayıtlı bilgilerden yararlanma, istihbarat arşivindeki bilgiler, bilgi verme kapsamında elde edilen bilgiler, yoklama, randıman incelemeesi yapmak, aritmetik inceleme, işletme içi karşılaştırma, karşıt inceleme, belgelerin incelenmesi ile fiili ve kaydi envanter incelemeesi yapmak gibi denetim teknikleridir

1.2.5.1. Mali Tablo Analizi

Mali tablo analizi denilince işletmede mevcut; mali durum (bilanço), gelir (kar - zarar cetveli), dağıtılmış karlar, öz sermaye değişimi, nakit akımı, fon akımı tabloları ile küçük işletmelerde "İşletme Hesabı Özeti" ve bunlara temel teşkil eden defter ve belgelerin analizi anlaşılmaktadır. Yapılan incelemede, bir yandan mevcut belgelerle nihai tablolar arasındaki ilişki sağlanırken, diğer yandan da bilanço kalemleri arasındaki ilişkiler araştırılmak suretiyle "olması gerekene varmak için" bulguların elde edilmesi amaçlanmaktadır (Aktan, 1994: 8-9).

1.2.5.2. Vergi Dairelerinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

Gerçekleştirilen vergi denetimleri sonucu ve mükelleflerin yaptıkları beyanlar dolayısıyla vergi daireleri, mükellefler ve mükelleflerin vergiyle ilgili durumları hakkında bilgi edinmektedirler. Vergi dairelerinin edindikleri bu bilgiler, vergi denetiminde öncelikle kullanılacak kaynaklardan birisidir.

1.2.5.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler

VUK'un 152. maddesine göre istihbarat arşivi, toplanan bilgilerin vergi denetimlerinde kullanılmak üzere tasnif ve muhafaza edildiği yerdir. Vergi istihbarat arşivinin oluşturulmasının amaçları şunlardır¹;

- ✓ Vergi ile ilgili faaliyet ve muameleleri,
- ✓ Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap vaziyetlerini,
- ✓ Üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını, tâyin, tesbit ve kontrole imkân sağlamak.

¹Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği, RG.Tarih: 21.07.1951, RG. No: 3/13287.

1.2.5.4. Bilgi Verme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler

VUK'un 148. maddesinde, “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.*” denilerek bilgi verme zorunluluğu ifade edilmektedir. Söz konusu kanunun 149. maddesinde ise, “*Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.*” ifadelerine yer verilerek, adı geçen kişi ve kurumların devamlı bilgi verme zorunluluğunun olduğunu hüküm altına almıştır.

Ayrıca VUK'un 150. maddesine göre; Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1.2.5.5. Yoklama

Yoklama, genel olarak mükelleflerin mükellefiyetle ilgili ödev ve yükümlülüklerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirip getirmediği konusunda vergi idaresinin yaptığı kontrol ve tespit çalışmalarını ifade etmektedir (Arıca ve İyibil, 1985: 16).

1.2.5.6. Randıman İncelemesi Yapmak

Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin araştırılmasında, işlemlere taraf olanların gerçek niyet ve amaçlarının ortaya çıkarılmasında kullanılan inceleme yöntemlerinden birisi de randıman incelemeleridir (Kelecioğlu, 2001: 144). Randıman incelemesi, bir işletmenin verimliliğinden yola çıkılarak yaratılan katma değeri gerek fiziki gerekse de parasal yönden ölçmek amacıyla, olması gereken ile olan arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışan bir vergi inceleme tekniğidir. Dolayısıyla, randıman incelemesi üretilen mamul ile kullanılan hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiyi temel almaktadır. Bu suretle üretim miktarı ile üretimde kullanılan hammadde miktarı kontrol edilerek defterlerdeki kayıtlı miktarlar karşılaştırılır, hasılat ve gider kalemlerinin gerçek tutarı ile gerçek üretim miktarı belirlenmiş olur (Biyan, 2009).

1.2.5.7. Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ortamında belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür (Organ, 2008: 58). Diğer bir ifadeyle, aritmetik inceleme, muhasebe kayıtlarında meydana gelmesi muhtemel olan aritmetik işlem hatalarının incelenerek doğruluğunun sağlanması işlemidir.

1.2.5.8. İşletme İçi Karşılaştırma

İşletme içi karşılaştırma, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik bir inceleme işlemidir. Bu yöntemde amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin aranmasıdır. Uygunluğun araştırılmasında toplamalar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yapılır. Denetim sırasında tek tek tutarların ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır (Kenger, 2001: 30). Kısacası, bu yöntemde, mükelleflerin kendi kayıtları arasındaki uygunluk incelenmektedir.

1.2.5.9. Karşıt İnceleme

İncelenen mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerin defter, belge ve kayıtlarının uyumlu olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu incelemede, denetlenen işletme ile karşıt inceleme yapılacak işletme (Organ, 2008: 58);

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

1.2.5.10. Belgelerin İncelenmesi

Belge incelemesi, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ile belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılmasıdır (Kenger, 2001: 30). Muhasebede kayıtlar belgelere dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında belge incelemesi, belgelerin birbirleriyle ve muhasebe kayıtları ile uygunluğunun incelenmesi şeklinde ifade edilebilir.

Belge incelemesi denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır.

Önemli olan hataların kaynağında yakalanması ve ileriye yansımalarının önlenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 36).

1.2.5.11. Fiili ve Kaydi Envanter İncelemesi Yapmak

VUK'un 186. maddesine göre envanter çıkarmak; *“Bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmek.”* şeklinde ifade edilmektedir. Vergi denetimi açısından fiili ve kaydi envanter olmak üzere iki tür envanter söz konusudur.

Fiili envanter kayıtlarda görülen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarını ya da işletmede mevcut varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarını, bunların işletmeye ait olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla yapılan envanterdir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 115). Kaydi envanter ise, belirli tarihler arasında gerçekleştirilen işlemler sonucunda görülen varlık ve kaynakların tespitine yönelik bir işlemdir. Diğer bir ifadeyle, kaydi envanter bir iktisadi kıymetin varlığının kayıt ve belgeler üzerinde tespit edilmesidir (Organ, 2008: 59).

Envanter işlemleri çerçevesinde hem kaydi envanter hem de fiili envanter yapılmalıdır. Fiili envanter sonuçlarının kaydi envanter sonuçları ile birbirini doğrulaması gerekmektedir. Kaydi envanter ile fiili envanter sonuçlarının birbirinden farklı olması halinde kaydi envanter sonuçları fiili envanter seviyesine getirilir. Yani mali tablo oluşturulmasında fiili envanter sonuçları esas alınır. Bu durumda, kayıtlarda gerekli düzeltme yapılarak kaydi envanter sonuçlarının fiili envanter sonuçları ile eşitlenmesi sağlanır (Küçük, 2004).

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI

Ülkemizde vergi denetiminde yaşanan sorunlar incelenirken, diğer ülkelerin bu konu ile ilgili olarak neler yaptıklarının ortaya konulması ülkemizin mevcut durumunun anlaşılabilmesine ilişkin fikirler verecektir. Çalışmanın bu bölümünde bazı ülkelerde vergi denetimi uygulamaları hakkında bilgiler verilecektir. Bu bağlamda aşağıda sırasıyla ülkelerin vergi sistemleri, vergi denetimlerini nasıl gerçekleştirdikleri ve vergi denetim yöntemleri ele alınıp incelenecektir.

2.1. Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.)

Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.) elli eyalet ve bir bölgeden oluşan, başkanlık sistemi ile yönetilen federal bir devlettir (CIA, 2014). ABD'nin federal yapısı gereği yönetim sistemi üç kademeli bir yapı çerçevesinde şekillenmiştir. Bu bağlamda ABD'de federal devlet ilk düzey yönetim birimini, eyaletler ikinci düzey yönetim birimini ve eyaletlerin alt düzey yönetim birimleri olan yerel yönetimler ise üçüncü düzey yönetim birimlerini oluşturmaktadır (Ayhan, 2008: 103). ABD'de anayasa ile ülke genelinde uygulanabilir nitelikteki yetkiler federal yönetime bırakılmış ve mevcut yetkilerde birimler arasında paylaştırılmıştır. Bu paylaşım güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yasama, yürütme ve yargı organları arasında gerçekleştirilmiştir (Arslan ve Biniş, 2014: 50).

ABD'de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS) sorumludur (Öz ve Akdemir, 2002: 100). IRS'nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Duran, 2004: 30).

Vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından sorumlu olan IRS, birbirine hiyerarşik olarak bağlı üç kademeli bir yapıdan oluşmaktadır (Demir, 2008: 278);

- ✓ IRS merkezi (National Office),
- ✓ Merkeze bağlı bölge müdürlükleri (Regional Offices),
- ✓ Bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri (District Offices).

Yaklaşık yarım yüzyıllık dönem içerisinde gerçekleştirilen en geniş kapsamlı yeniden düzenleme ve modernleşme, 1998 yılında IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile yapılmıştır. Bu düzenleme ve modernleştirme kapsamında IRS, müşterilerin benzer ihtiyaçlarını karşılayan bir özel sektör organizasyonu modeline benzer şekilde yeniden yapılandırılmıştır (IRS, 2014a).

Bu yasa kapsamında IRS, dört ana daireden oluşmaktadır.

Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi; mükelleflerin yürürlükteki vergi kanunlarını anlamalarına ve kanuni yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak bölümün en temel amaçlarındandır (IRS, 2014b).

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi; 10 milyon dolardan fazla aktif olan şirketler ve ortaklıklara hizmet etmektedir (IRS, 2014c).

Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi; yaklaşık 57 milyon küçük işletme ve bağımsız çalışan mükellefe vergi yükümlülükleri ile ilgili eğitim hizmeti vermektedir (IRS, 2014d).

Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi; çalışanların emeklilik planlarına, vergiden muaf organizasyonlara ve kamu kuruluşlarına hizmet vermektedir (IRS, 2014e).

2.1.1. A.B.D. Vergi Sistemi

ABD’de uygulanan vergi sistemi, eyalet ve yerel yönetimler tarafından tahsil edilen vergiler ile federal yönetim tarafından tahsil edilen vergiler olmak üzere iki başlık altında incelenecektir (Demir, 2008: 280). Her birim kendi vergilerini uygulamaktadır. Birden fazla birim ana vergi kaynaklarından yararlanmasına rağmen birimler arasında paylaşılan vergi söz konusu değildir. ABD’de federal yönetim, eyalet yönetimlerinin çoğu ile yerel yönetimler gelir vergileri uygulamaktadır. (Karyağdı, 2006: 13). Aşağıdaki tabloda ABD’de uygulanan vergiler gösterilmektedir.

Tablo 5. ABD’de Vergilerin Federal, Eyalet ve Yerel Düzeydeki Ayrımına Göre Sınıflandırılması

Federal Vergiler	
Gelir Vergisi	
Kurumlar Vergisi	
Emlak Vergisi	
Tüketim Vergisi	
Sermaye Kazanç Vergisi	
Bordro Vergisi (Maaş ve Ücretlerden Kesilen Vergi)	
Veraset ve İntikal Vergisi	
Eyalet ve Yerel Yönetim Vergileri	
Gelir Vergisi	
Satış Vergisi	Satıcı Vergisi
	Tüketici Vergisi
	Satıcı-Tüketici Kombinasyon Vergisi
	Satış Vergisi (Azalan Oranlı)
	Kullanma/Kullanım Vergisi
Servet Vergisi	
Diğer Eyalet Vergileri	
Akaryakıt Vergisi	
Veraset ve İntikal Vergisi	
Kurumlar Vergisi	

Kaynak: U.S. Department Of Treasury, 2014: Sherlock ve Marples, 2014: 1-13.

Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri, yerel düzeyde ise servet vergileridir (Karyağdı, 2006: 13).

ABD’de vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6. ABD’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Bin Dolar	Bin Dolar	%	Bin Dolar	%	Bin Dolar	%
2000	1.265.581.894	1.183.623.311	93,5	28.949.279	2,28	53.009.304	4,22
2001	1.446.608.287	1.364.941.523	94,3	29.247.916	2,02	52.418.848	3,68
2002	1.048.581.589	972.254.874	92,7	26.438.109	2,52	49.888.606	4,78
2003	958.841.361	886.213.518	92,4	21.882.804	2,28	50.745.039	5,32
2004	1.025.092.167	947.444.094	92,3	24.796.326	2,41	52.851.747	5,29
2005	1.232.535.596	1.152.692.312	93,5	24.722.725	2	55.120.559	4,5
2006	1.428.385.525	1.344.722.085	94,1	27.836.918	1,94	55.826.522	3,96
2007	1.558.248.931	1.486.081.461	95,3	26.008.622	1,66	46.158.848	3,04
2008	1.438.713.095	1.360.604.524	94,5	28.802.193	2	49.306.378	3,5
2009	1.052.883.454	984.319.900	93,4	23.428.772	2,22	45.134.782	4,38
2010	1.057.780.715	993.613.937	93,9	18.842.767	1,78	45.324.011	4,32
2011	1.236.347.086	1.181.556.849	95,5	7.301.297	0,59	47.488.940	3,91
2012	1.370.224.157	1.301.267.256	94,9	13.945.618	1,01	55.011.283	4,09
2013	1.599.284.272	1.520.605.543	95	18.782.819	1,17	59.895.910	3,83

Kaynak: IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2000-2013, <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1> (18.03.2015).

ABD’de vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından ele aldığımızda, 2013 yılı toplam vergi gelirlerinin % 95’inin gelir, % 1,17’sinin servet ve % 3,83’ünün harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. 2013 yılında vergi gelirlerinin % 95’inin gelir üzerinden alınan vergilerden oluştuğu düşünüldüğünde, ABD vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerin büyük bir paya sahip olduğu ortaya çıkmaktadır.

2.1.1.1. Gelir Vergisi

ABD’de gelir vergisi sistemi, ülkenin federal yapısından dolayı karmaşık bir görüntü sergilemektedir. Bu ülkede, federal düzeyde, eyaletler ve yerel yönetimler düzeyinde olmak üzere birbirinden bağımsız üç farklı gelir vergisi uygulaması söz konusudur. Eyalet ve yerel yönetimlerde gelir vergisi oranları, federal oranlara göre daha düşüktür (Pehlivan ve Öz, 2011: 34).

ABD’de gelir vergisi, gerek tam mükelleflere gerekse dar mükelleflere aynı şekilde uygulanmaktadır. ABD gelir vergisine göre vergilendirilebilir gelirin konusunu oluşturan kaynaklar, diğer bir ifadeyle gelir tabanı oldukça geniş kapsamlı bir yapıya sahiptir. Tam mükellefler için vergilendirilebilir gelir brüt gelirden istisna, muafiyet ve indirimler çıkarıldıktan sonra kalan kısım olarak belirlenmiş ve gelir vergisi mükelleflerinin dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ise, ABD içinden elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır (PKF, 2013a: 7).

ABD’de uygulanan gelir vergisine göre bireyler için brüt gelir aşağıdaki unsurları kapsamaktadır (U.S.A. Department of the Treasury, 2015: 46-136);

- ✓ Maaş ve ücretler,
- ✓ Faiz geliri,
- ✓ Kâr payları,
- ✓ Sermaye kazançları,
- ✓ Kira gelirleri,
- ✓ Telif kazançları,
- ✓ Emeklilik ikramiyeleri,
- ✓ Adi şirketten elde edilen ticari kazançlar,
- ✓ Ortaklıktan elde edilen gelirler,
- ✓ Nafaka,
- ✓ İşsizlik ödemeleri,
- ✓ Belirli bir limitin üzerindeki sosyal güvenlik kazançlar,
- ✓ Diğer gelirler.

Vergi oranları ise bireylerin sosyal durumlarına göre değişmektedir. Vergi oranları aşağıdaki dört ana özelliğe göre düzenlenmiştir (Forbes, 2012: 3);

- ✓ Evli çiftlerin ortak beyanname vermesi,
- ✓ Evli çiftlerin ayrı beyanname vermesi,
- ✓ Aile reisi beyanı,
- ✓ Bekârlar.

ABD’de uygulanan gelir vergisi sistemine göre gelir vergisi tarifesi mükelleflerin sosyal durumlarına göre değişmektedir. Bu bağlamda, 7 farklı gelir ölçeğine göre % 10’dan % 39,6’ya kadar artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. ABD’de gelir

vergi % 10, % 15, % 25, % 28, % 33, % 35 ve % 39,6 şeklinde artan oranlı bir tarifeyle sahiptir (Sherlock ve Marples, 2014: 6). Tablo 6’da bekâr vergi mükellefleri için düzenlenmiş vergi tarifesi yer almaktadır.

Tablo 7. Bekâr Mükellefler İçin Gelir Vergisi Tarifesi (2013)

Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (\$)	Oran (%)
0 - 8,925 \$	% 10
8,925 - 36,250 \$	892.50 \$ artı, 8,925 \$’ı aşan kısım için % 15
36,250 - 87,850 \$	4,991.25 \$ artı, 36,250 \$’ı aşan kısım için % 25
87,850 - 183,250 \$	17,891.25 \$ artı, 87,850 \$’ı aşan kısım için % 28
183,250 - 398,350 \$	44,603.25 \$ artı, 183,250 \$’ı aşan kısım için % 33
398,350 - 400,000 \$	115,586.25 \$ artı, 398,350 \$’ı aşan kısım için % 35
400,000 \$ ve üzeri	116,163.75 \$ artı, 400,000 \$’ı aşan kısım için % 39,6

Kaynak: Sherlock ve Marples, 2014: 6

Yüksek muafiyet ve istisna oranlarına sahip yüksek gelirli gerçek kişiler alternatif minimum vergi (Alternative Minimum Tax) (AMT)’ye tabidirler. Gerçek kişiler için alternatif gelir vergisi oranı %26 ve %28’dir (Sherlock ve Marples, 2014: 7).

2.1.1.2. Kurumlar Vergisi

ABD’de uygulanan kurumlar vergisi sistemine göre, ABD’de şirketler tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. ABD’deki tam mükellef şirketler yurtdışı şube gelirleri de dâhil olmak üzere dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden federal kurumlar vergisine tabidir. ABD’de ticari faaliyetlerde bulunan dar mükellef şirketler ise, ABD içinden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (Ernst and Young, 2014a: 1496).

Kurumlar vergisinin mükellefleri tüzel kişiliğe sahip Amerikan kurumlarıdır. Vergi kanunlarına göre anonim şirketler, sigorta şirketleri ve cemiyetler kurumlar vergisi mükellefidir. Tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi ABD’de kurumlar vergisi de federal düzeyde, eyaletler ve yerel yönetimler düzeyinde tahsil edilir (Pehlivan ve Öz, 2011: 36-37).

ABD'de kurumlar vergisi oranları için farklı bir sistem izlenmektedir. ABD'deki tüm firmalar vergilendirilebilir gelir düzeyi ne olursa olsun, ilk 50.000 \$'lık vergilendirilebilir gelirleri üzerinden % 15 oranında kurumlar vergi ödemektedir (Forbes, 2012: 7). ABD kurumlar vergisi sisteminde, 8 farklı gelir ölçeğine göre artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Aşağıdaki tablo da ABD'de uygulanan kurumlar vergisi oranları görülmektedir.

Tablo 8. ABD'de Kurumlar Vergisi Oranları (2013)

Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (\$)	Oran (%)
0 - 49,999 \$	15
50,000 - 74,999 \$	25
75,000 - 99,999 \$	34
100,000 - 334,999 \$	39
335,000 - 9,999,999 \$	34
10,000,000 -14,999,999 \$	35
15,000,000 - 18,333,332 \$	38
18,333,333 \$ ve üzeri	35

Kaynak: Sherlock ve Marples, 2014: 9-10.

2.1.1.3. Satış Vergisi

ABD'de genel bir satış veya Katma Değer Vergisi (KDV) mevcut değildir. Bunun yerine eyaletler, sınırları içinde gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri üzerinden bir satış vergisi almaktadır (Demir, 2008: 282-283). Bu vergiler, eyalet ve yerel düzeyde alınan ve farklı oranlarda uygulanan vergilerdir. Genel olarak satış vergileri nihai tüketicilere satılan mallar üzerine uygulanmaktadır (PKF, 2013a: 3).

Satış vergileri, satışlar üzerinden belli bir oranda alınır. Satış vergileri, genel satış vergileri ve özel satış vergileri olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Genel satış vergileri, tüketime yönelik malların çoğunda tek bir oran olarak uygulanmaktadır. ABD'de uygulanan satış vergilerinin bir diğer örneğini teşkil eden özel satış vergileri ise belirli mal ve hizmetler üzerinden üreticiler, satıcılar ve tüketicilerin birinden ya da tamamından alınmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011: 38).

2.1.2. A.B.D.' de Vergi Denetimi

ABD'de vergi kanunlarının uygulanmasından IRS sorumludur. IRS, Hazine Bakanlığı'na bağlı bir birimdir. IRS, vergi incelemeleri yoluyla bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmekte ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektedir (Karyağdı, 2006: 47).

ABD'de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar aşağıdaki gibidir (Tekin ve Çelikkaya; 2014: 194);

Vergi Denetçileri (Tax Auditors); gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevlidir.

Vergi Uyum Yetkilileri; (Tax Compliance Officer); gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler.

Gelir Ajanları (Revenue Agents); işyerinde inceleme yaparlar. Vergi denetçilerine göre daha iyi eğitilimler. Yüksek tutarlı matrahların incelenmesinden sorumludurlar.

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner); ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları incelerler.

Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation); hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu bölümün elemanları “özel ajan” olarak adlandırılmaktadır.

IRS'de vergi incelemesi, mükellefle temasa geçmek amacıyla beyannamede yazılı olan adrese ilk temas mektubu olarak adlandırılan bir mektubun gönderilmesiyle başlar. İlk temas mektubu, mükellefi IRS vergi incelemesinin ne anlama geldiği, inceleme elemanının hangi konuları inceleyeceği ve incelemenin de inceleme elemanının bulunduğu büroda yapılacağı konularında bilgilendirir (Karyağdı, 2006: 68-69). Diğer bir ifadeyle, ilk temas mektubu incelemenin kapsamı ile ilgili bütün bilgileri içermektedir.

İncelemeye başlamadan önce bir takım ön işlemler yapılır. Öncelikle beyannameler ile mükellefe ödemede bulunan kişilerden alınan bildirimler IRS merkezinde kontrol edildikten sonra manyetik teyp ortamında Bilgi İşlem Merkezi (BİM)'e gönderilir. BİM'de beyanname vermeyenler ile eksik bildirimler tespit edilir ve mükelleflerin geneli ve mükellef grupları itibariyle istatistikler elde edilir. IRS bilgisayarları ilk olarak, tüm beyannamelerdeki maddi hataları araştırır. İkinci olarak, çapraz kontroller yapar ve kanuni olmayan indirimlerin varlığı araştırılır. Üçüncü olarak, beyannamelerin bir kısmı ya da tamamı ayrıntılı incelemeye tabi tutulur (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 206-207).

İncelenecek beyannamelerin seçiminde genellikle iki yol kullanılmaktadır. Birinci yol, yanlış tutarlar içeren beyannameleri tespit etmek amacıyla bilgisayar programlarının kullanılmasıdır. İkinci yol ise, yanlış bilgileri içeren beyannamelerden elde edilen bilgilerin kullanılmasıdır. Diğer taraftan gazetelerden, kamu kayıtlarından ve bireylerden elde edilen bilgiler de kaynak olarak kullanılabilir (IRS, 2014f: 2).

İncelemeler sonucunda mükelleflerin beyanları ya olduğu gibi onaylanır ya da mükelleflere ilave vergi önerisinde bulunulur. Vergi mükelleflerinin birçoğu inceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikleri kabul etmektedir (IRS, 2013: 4).

Vergi incelemesi sonucunda önerilen değişiklikler kabul edildiğinde, mükellefler bir anlaşma formu imzalar ve ilave vergi ödemesi yapar. Mükelleflerin bu ilave vergi için faiz ödemesi gerekmektedir. Mükelleflerin anlaşma formunu imzalamasına rağmen ilave vergiyi ödememesi durumunda IRS, mükelleflere faiz tutarını gösteren bir bildirim gönderir. Bildirim tarihinden itibaren 10 iş günü içinde ödeme yapılırsa, mükellefler ilave faiz ve ceza ödemezler. Bu süre, miktarı 100.000 \$'dan daha az olan tutarlar için 21 takvim gününe kadar uzatılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin önerilen değişiklikleri kabul etmeyerek borcunu ödememesi durumunda tüm mal varlığı üzerinde icra takibi başlar (IRS, 2013: 4).

İnceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikler mükelleflere 30 gün mektubu adı verilen bir mektup ile bildirilir. Mükellefler inceleme sonucunda önerilen değişiklikleri kabul ederse inceleme raporunu veya feragat formunu imzalayarak iade eder ve ilave vergiyi faizi ile birlikte öder. Mükelleflerin önerilen değişiklikleri kabul etmemesi durumunda ise, mükelleflerin itiraz hakkı vardır (IRS, 2013: 5).

Mükellefin 30 gün mektubuna cevap vermemesi veya IRS İtiraz Ofisi ile anlaşma sağlayamaması durumunda IRS, uyarı niteliğinde olan 90 gün mektubunu gönderir. Mükellef söz konusu belgeyi aldıktan sonra 90 gün içinde (ABD sınırları dışında ise 150 gün içinde) vergi mahkemesine başvurabilir (IRS, 2013: 5).

ABD'de gerçekleştirilen vergi incelemeleri, yeniden incelemeler ve inceleme sonuçlarına yapılan itirazlar ile denetim oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 9. ABD’de 2006-2013 Yılları Arasında Gerçekleştirilen Vergi İncelemeleri, Yeniden İncelemeler ve İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazların Sayısı ile Denetim Oranları

Yıllar	Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sayısı	Yeniden İnceleme Sayısı	İnceleme Sonuçlarına Yapılan İtirazlar	Denetim Oranları (%)
2006	6.934	-	32.649	0,87
2007	8.729	-	37.499	0,90
2008	-	-	42.990	1,0
2009	10.063	11.488	41.526	1,0
2010	26.182	12.843	42.144	1,1
2011	21.397	11.902	43.807	1,1
2012	8.885	9.344	42.454	1,0
2013	6.734	7.527	38.306	0,90

Kaynak: IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2006-2013, <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1> (18.03.2015).

Tablo 9’den de görüleceği üzere, incelenen mükellef sayıları dalgalı bir seyir izlemiştir. 2006-2013 yılları baz alındığında, ABD’deki vergi denetim oranları % 0,87 ile % 1,1 arasında değişiklik göstermektedir. Ortalama vergi denetim oranı ise, % 0,98’dir. İncelenen mükellef sayısının en fazla olduğu yıl 26.182 ile 2010 iken, en düşük olduğu yıl 6.734 ile 2013 yılıdır. ABD’de nezdinde inceleme gerçekleştirilen vergi mükelleflerinin tekrardan incelenmesi oldukça yaygındır. Gerçekleştirilen tekrar incelemelerle vergi denetiminin etkinliği de arttırılmaktadır. Yine Tablo 9’a baktığımızda, vergi inceleme sonuçlarına yapılan itirazların oldukça fazla olduğu görülmektedir.

2.1.3. A.B.D.’de Vergi Denetimi Yöntemleri

ABD’de uygulanan vergi inceleme yöntemleri mükelleflerin durumuna göre değişiklik göstermektedir. Bu durum mükelleflerin vergi kanun ve yönetmeliklerine olan uyumuna, ciro büyüklüğüne, daha önce gerçekleştirilen incelemelerin sonuçlarına, son incelemeden itibaren geçen süreye ve beyannamelerin güvenilirliğine bağlıdır (Lethbridge, 2013: 180). IRS’de temel olarak beş farklı vergi inceleme yöntemi kullanılmaktadır;

- ✓ İndirilemeyecek Kalemler Programı,
- ✓ Mektupla Yapılan İnceleme,

- ✓ Dairede Yapılan İnceleme,
- ✓ Mükellefin İşyerinde İnceleme,
- ✓ Araştırma İncelemesi.

İndirilemeyecek Kalemler Programı; vergi dairesinde yapılan basit bir inceleme türüdür. Bu inceleme türünde vergi dairesi personeli kalemler bazında, hatalı vergi hesaplamalarını, hatalı aile reisi beyanını, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışları ve normalden fazla çocuk sağlık giderlerini beyannameler üzerinden incelemektedir (Karyağdı, 2006: 51).

Mektupla Yapılan İnceleme; bu inceleme türünde IRS, mükelleflerden mektup, faks veya e-mail gibi iletişim araçlarıyla çeşitli bilgileri toplamaktadır (Hopkins, 2008: 9). Mükelleflere tek bir vergi konusu içeren mektup gönderilerek inceleme karşılıklı yazışma ile yapılır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 205). Aşağıdaki bilgiler için mükelleflerden mektupla bilgi istenir (Yetkiner, 2002);

- ✓ Emekli ödemeleri,
- ✓ Tasarruf hesabından vadesinde para çekilmesi nedeniyle katlanılan faiz cezaları,
- ✓ Çalışanların belirli tutarlardaki iş harcamaları,
- ✓ Zarar ve hırsızlık kayıpları,
- ✓ Faiz ve vergi indirimi,
- ✓ Bağış ve sağlık harcamaları indirimi,
- ✓ Seyahat, eğlence, eğitim, ev enerji giderleri, çocuk ve yaşlı bakım giderleri, politik bağış indirimleri.

Dairede Yapılan İnceleme; vergi incelemesinin bu türünde mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin IRS tarafından istenmesi ve incelemenin mükelleflere en yakın vergi dairesinde yapılması söz konusudur. Dairede yapılan incelemeler diğer inceleme yöntemlerine göre detaylı olmayıp sadece belirli konuları kapsamaktadır (Hopkins, 2008: 9). Vergi denetçileri adı verilen inceleme elamanları tarafından gerçekleştirilen bu yöntemde incelemelerin büyük çoğunluğu geliri 100.000 \$'dan daha az olan mükelleflere yöneliktir (Karyağdı, 2006: 53). Dairede yapılan incelemelerde aşağıdaki konular incelemenin temel konularını oluşturmaktadır (Yetkiner, 2002);

- ✓ Eğitim ve iş harcamaları,
- ✓ İndirimler,
- ✓ Ticari haklardan elde edilen kazançlar,

- ✓ Sermaye kazançları,
- ✓ Hırsızlık nedeniyle meydana gelen kayıplar,
- ✓ Sağlık ve taşıma giderleri,
- ✓ Kira harcamaları,
- ✓ Eğlence ve otomobil giderleri.

Mükellefin İşyerinde İnceleme; söz konusu incelemeler gelir ajanları adı verilen inceleme elemanları tarafından mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ile diğer belgeler üzerinden mükelleflerin işyerlerinde yapılmaktadır (Hopkins, 2008: 8). Bu tür incelemeler daha çok ticari işletme beyannamelerinde ve daha büyük ve karmaşık bireysel beyannamelerde uygulanır. İşyerinde incelemenin temel amacı, beyan edilmemiş gelirleri bulmaktır (Karyağdı, 2006: 54-55).

Araştırma İncelemesi; bu yöntemde mükelleflerin vergi kimlik numaralarından (sosyal güvenlik numarası) hareketle istatistiki örnekleme yöntemiyle seçilen beyannameler dikkate alınır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 206).

2.2. İngiltere

İngiltere’de vergilerin idaresi ve tahsilinden sorumlu birim İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs) (HMRC)’dir. (Organ, 2008: 68). HMRC, İngiltere’de kamu hizmetlerinin finansmanı ile yardıma muhtaç aile ve bireylere gerekli finansal desteğin sağlanmasından sorumludur. HMRC, 2005 yılında gelir, gümrük ve tüketim vergileri bölümlerinin birleştirilmesiyle kurulmuştur (HMRC, 2014a).

İngiltere’de vergi hukukunun tek bir kaynağı yoktur. Vergilendirme ile ilgili temel kuralları yorumlamak ve vergi sisteminin geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapma işi Parlamento tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca HMRC çeşitli broşür ve duyurular yayınlayarak vergi kanunu ve yönetmeliklerin uygulama esasları hakkında bilgiler vermektedir. Bunların yasal bir hükmü yoktur. Bu broşür ve duyular, vergi otoritelerinin kanun ve yönetmelikleri nasıl yorumladıklarını açıklar ve mahkemelerde itiraz edilmedikleri sürece geçerlidirler (Melville, 2013: 4).

2.2.1. İngiliz Vergi Sistemi

İngiliz vergi sistemi genel hatlarıyla gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler üzerine kuruludur. Aşağıda İngiltere’de uygulanan vergiler gösterilmektedir.

Tablo 10. İngiltere’de Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	
Gelir Vergisi	
Kurumlar Vergisi	
Kuzey Denizi Ürünleri Vergisi	Petrol Gelirleri Vergisi
	Kurumlar Vergisi
	Ek Harçlar
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	
Değer Artış Vergisi	
Veraset ve İntikal Vergisi	
Damga Resmi	
Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	
Katma Değer Vergisi	
Özel Tüketim Vergisi	
Otomobil Özel Tüketim Vergisi	
Sigorta Primi Vergisi	
Uçuş Vergisi	
Yakıt Vergisi	
Tütün Vergisi	
Alkol Vergisi	
Katı Atık Sahası Vergisi	
İklim Değişikliği Harcı	
Maden, Taş ve Kum Ocakları İşletme Resmi	
Bahis ve Şans Oyunları Resmi	
Banka Harçları	
Belediye Vergisi	

Kaynak: Browne ve Roantree, 2012: 6-30

İngiltere’de yerel hizmetler büyük ölçüde merkezi hükümet tarafından yapılmaktadır. Yerel hükümetlerin elinde kalan en önemli vergi, belediye vergisidir. Merkezi hükümet tarafından gerçekleştirilen yerel hizmet harcamalarının yaklaşık altıda biri belediye vergileri ile karşılanmaktadır (Browne ve Roantree, 2012: 59).

İngiltere’de vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 11. İngiltere’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayırımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Milyon Euro	Milyon Euro	%	Milyon Euro	%	Milyon Euro	%
2000	2.191.999,8	1.252.057,5	57,1	288.687,1	13,1	651.255,2	29,8
2001	2.232.680,8	1.284.722	57,5	299.031,9	13,4	648.926,9	29,1
2002	2.219.979,8	1.258.586,4	56,9	292.226,8	13,2	669.166,6	29,9
2003	2.079.853,7	1.169.438,8	56,2	271.054,5	13	639.360,4	30,8
2004	2.254.499,8	1.273.236,9	56,4	293.871,7	13,1	687.391,2	30,5
2005	2.403.749,7	1.384.336,1	57,5	321.863,2	13,4	697.550,4	29,1
2006	2.622.787,1	1.528.361,1	58,2	355.611,5	13,5	738.814,5	28,3
2007	2.730.968,4	1.587.982,5	58,1	368.305,2	13,4	774.680,7	28,5
2008	2.474.028,3	1.486.861,6	60,1	329.452	13,3	657.714,7	26,6
2009	1.973.312,7	1.151.285,3	58,3	271.608,6	13,7	550.418,8	28
2010	2.196.553,0	1.249.883,4	56,9	291.935,6	13,3	654.734	29,8
2011	2.301.010,5	1.296.074,4	56,3	300.596,9	13,1	704.339,2	30,6
2012	2.466.112,3	1.375.074,4	55,7	318.322,30	12,9	772.715,6	31,4

Kaynak: Eurostat verilerinden toplanarak tarafımızca hazırlanmıştır.
<http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do> (15.03.2015).

İngiltere’de vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirdiğimizde, 2012 yılı toplam vergi gelirlerinin % 55,7’sinin gelir, % 12,9’unun servet ve % 31,4’ünün harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. 2000–2012 yılları dikkate alındığında, İngiltere’de vergi gelirleri içerisinde en büyük paya gelir üzerinden alınan vergiler sahipken, ikinci sırada ise harcamalar üzerinden alınan vergiler gelmektedir. Vergi gelirleri içerisindeki en düşük pay ise, servet üzerinden alınan vergilerden elde edilmektedir.

2.2.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisinin yaratıcısı İngilizlerdir. İlk defa 1799 yılında İngiltere’de gelir vergisi yürürlüğe konulmuştur. 1803 yılında bugünkü gelir vergisinin esasını oluşturan kazanç, irat ve mülk üzerinden alınan vergiler ortaya konulmuştur (Benikol ve Müftüoğlu, 1998: 101).

İngiltere’de gelir vergisi mükellefleri tam mükellef ve dar mükellef olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Tam mükellefler, bir hesap dönemi içerisinde gerek İngiltere içinden gerekse İngiltere dışından elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. İngiltere’de hesap dönemi 6 Nisan’da başlar ve izleyen yılın Nisan ayının 5. gününde biter. Örneğin 2013-2014 hesap dönemi, 6 Nisan 2013’te başlar ve 5 Nisan 2014’te son bulur (Melville, 2013: 15). Dar mükellefler ise, sadece İngiltere’de elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisi ödemektedir.

Bir mükellefin İngiltere’de ikamet ettiğinin kabul edilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekmektedir (PKF, 2013b: 5);

- ✓ Bir hesap dönemi içinde en az 183 gün İngiltere’de oturmak,
- ✓ Birbirini takip eden 4 yıl içinde en az 91 gün İngiltere’de oturmak.

İngiliz gelir vergisi sisteminde ödenecek vergi hesaplanırken gelir unsurları üç farklı şekilde sınıflandırılmaktadır (Lymer ve Oats, 2013: 93-102). Aşağıdaki tabloda ödenecek verginin hesaplanmasında kullanılan gelir unsurlarının sınıflandırılmasına yer verilmektedir.

Tablo 12. Ödenecek Verginin Hesaplanmasında Kullanılan Gelir Unsurlarının Sınıflandırılması

Tasarruf Dışı Gelirler	1-Ücret ve maaş gelirleri, 2-Gayrimenkul gelirleri, 3-Ticari kazançlar, 4-Muhtelif gelirler.
Tasarruf Gelirleri	1-Bankalardan elde edilen faiz gelirleri, 2-İnşaat şirketlerinden (yapı kooperatiflerinden) elde edilen faiz gelirleri, 3-Güvenilir (birinci sınıf) menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri, 4-Devlet borçlanma senetlerinden elde edilen faiz gelirleri, 5-Belirli bir süre için her yıl ödenen ve emek karşılığı olmayan maaşlardan elde edilen faiz gelirleri.
Temettü Gelirleri	Kar payları ve şirketlerden elde edilen diğer gelirler.

Kaynak: Lymer ve Oats, 2013: 93-102.

İngiltere’de ödenecek gelir vergisinin hesaplanmasında farklı vergi oranları ve gelir vergisi dilimleri kullanılmaktadır (HMRC, 2014b). Aşağıdaki tabloda 2014-2015 hesap döneminde uygulanan gelir vergi tarifesi gösterilmektedir.

Tablo 13. 2014-2015 Hesap Döneminde Uygulanan Vergi Dilimleri ve Vergi Oranları (Gelir Vergisi Tarifesi)

Gelir Vergisi Dilimleri (£)	Tasarruf Dışı Gelirler İçin Gelir Vergisi Oranı (%)	Tasarruf Gelirleri İçin Gelir Vergisi Oranı (%)	Temettü Gelirleri İçin Gelir Vergisi Oranı (%)
0 £ -2.880 £ Tasarruf Gelirleri İçin Başlangıç Oranı	-----	10	-----
0 £ - 31.865 £ Temel Oran	20	20	10
31.866 £ -150.000 £ Yükseltilmiş Oran	40	40	32.5
150.000 £'dan Fazlası İçin İlave Vergi Oranı	45	45	37.5

Kaynak: HMRC, 2014b.

31.866 £ - 150.000 £ gelir dilimine dahil gelirler İngiliz şirketlerinden sağlanan kar paylarından ibaret ise % 32.5, tasarruf gelirlerinde ibaret ise % 40 oranında vergiye tabi tutulur. Ücret ve maaş gelirleri, gayrimenkul gelirleri, muhtelif gelirler ile ticari kazançlarından oluşan tasarruf dışı gelirlerden ibaret ise % 40 oranında vergilendirilir.

2.2.1.2. Kurumlar Vergisi

İngiltere’de kurumlar vergisi şirket karı üzerinden alınmaktadır. 1965 yılına kadar şirketler Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilmekteydi. 1965 yılında vergi sisteminde yapılan reform ile birlikte kurumlar vergisi ayrı bir vergi olarak yürürlüğe girmiştir (Lymer ve Oats, 2013: 308).

Kurumlar vergisi, anonim ve limited şirketlerin karları üzerinden alınan bir vergidir. Anonim ve limited şirketler yanında vakıflar, dernekler, ortaklıklar ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Ticari ve yatırım faaliyetleri üzerinden elde edilen karlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinin sermaye artışı sonucunda elde ettiği karlar kurumlar vergisine göre vergilendirilebilir gelirin konusunu oluşturmaktadır (HMRC, 2014c).

İngiltere’de uygulanan kurumlar vergisi sistemine göre kurumlar vergisi mükellefleri tam mükellef ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır (Lymer ve Oats, 2013: 308). İş merkezi veya yönetim merkezi İngiltere’de bulunan şirketler tam mükelleftir (CBI, 2013: 10). Tam mükellefler, dünya çapında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (Lymer ve Oats, 2013: 308). İngiltere’de ikamet etmeyen ve yönetim merkezi İngiltere’de bulunmayan şirketler ise, dar mükelleftir (CBI, 2013: 10). Dar mükellefler ise, sadece İngiltere içinden elde ettikleri gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabidir (Lymer ve Oats, 2013: 308).

Kurumlar vergisinde hesap dönemi gelir vergisinden farklıdır. Kurumlar vergisi için hesap dönemi, 1 Nisan’da başlar ve izleyen yılın Mart ayının 31. gününde son bulur. Örneğin 2014-2015 hesap dönemi, 1 Nisan 2014’te başlar, 31 Mart 2015’te biter (Melville, 2013: 283).

İngiltere’de uygulanan genel kurumlar vergisi oranı % 23’tür. Ayrıca genel kurumlar vergisi oranı dışında küçük karlar için uygulanan vergi oranı (% 20) ile değişken ölçekli vergi oranı (% 20 - % 23) bulunmaktadır (HMRC, 2014d). Aşağıdaki tabloda kurumlar vergisi tarifesi gösterilmektedir.

Tablo 14. Kurumlar Vergisi Tarifesi

Vergi Dilimleri (£)	Vergi Oranı (%)
Küçük karlar için uygulanan vergi oranı (0 - 300.000 £)	20
Değişken ölçekli vergi oranı (330.001 - 1,500.000 £)	20 - 23
Genel vergi oranı (1.500.000 £’dan fazlası için)	23

Kaynak: HMRC, 2014d.

İngiltere’de uygulanan kurumlar vergisi sistemine göre bir İngiliz şirketi 100.000 £ kar elde ettiğinde 20.000 £ kurumlar vergisi, 2.000.000 £ kar elde ettiğinde ise 460.000 £ kurumlar vergisi ödeyecektir.

2.2.1.3. Katma Değer Vergisi

KDV, İngiltere’de ilk kez 1 Nisan 1973 yılında yürürlüğe girmiştir. KDV nihai tüketiciler üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. KDV’nin konusu İngiltere sınırları

içerisinde yapılan işlemlerdir. Bu bağlamda her türlü mal ve hizmet teslimleri, ithalat, ihracat ile AB ülkelerinden satın alınan mallar KDV'nin konusunu oluşturmaktadır (HMRC, 2013: 10-11). Aşağıdaki tabloda KDV'ye tabi unsurlar ve vergi oranları gösterilmektedir.

Tablo 15. Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları

Verginin Konusu	Vergi Oranı (%)
1-Gıda ürünleri (restoranlar veya paket servisi yapan yerlerde sunulan gıda ürünleri hariç), 2-Yeni konut inşaatı, 3-Uluslararası yolcu taşımacılığı, 4-Yurtiçi yolcu taşımacılığı, 5-Kitap ve gazeteler, 6-Çocuk kıyafet ve ayakkabıları, 7-Su ve kanalizasyon hizmetleri, 8-Sağlık ürünleri, 9-Bazı deniz ve hava taşıtları, 10-Engelliler için üretilen araç ve diğer malzemeler, 11-Kasklar (bisiklet, motosiklet vb.).	0
1-Yerli yakıt ve enerji (veya yardım amacıyla kullanılan yakıt ve enerji), 2-Bayan sağlık ürünleri, 3-Koruyucu ürünler (gebelik önleyici), 4-Çocuk oto koltukları, 5-Sigara bırakma ürünleri, 6-Enerji tasarrufu sağlayan materyaller, 7-Bazı konutların dönüşümü ve yenilenmesi.	5
Genel oran niteliği arz eden veya % 0 ve % 5'lik oranların uygulanmadığı mal ve hizmetler.	20

Kaynak: HMRC, 2014e.

İngiltere'de uygulanan genel KDV oranı % 20'dir. Ancak çeşitli mal ve hizmet grupları için indirilmiş KDV oranı (% 5) ve sıfır oranlı (vergisiz) KDV bulunmaktadır (HMRC, 2014e).

2.2.2. İngiltere'de Vergi Denetimi

İngiltere'de vergilerin idaresi ve tahsilinden sorumlu olan HMRC'nin amacı, vergilerin zamanında ve doğru olarak ödenmesini sağlamaktır (Organ, 2008: 68). Ayrıca,

mükellef odaklı hizmet sunumu ve vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlamak HMRC'nin amaçlarından bazılarıdır (HMRC, 2014a).

İngiltere'de vergi incelemesi "tax inspector" denilen inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır. Denetim elemanı HMRC adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirler. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak ya da işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır (Şin, 2005: 153).

HMRC, her yıl vergi incelemesi amacıyla bazı beyannameleri seçmektedir. HMRC, beyannamelerdeki kayıt ve beyanları inceleyerek mükelleflerin doğru miktarlarda vergi ödemelerini sağlamak ve vergi sisteminin adaletli bir şekilde işlemesi için çalışmaktadır (Şin, 2005: 153).

İngiltere'de vergi incelemelerinin çeşitli aşamaları bulunmaktadır. Bu aşamalar, mükellef ya da temsilcisinden, araştırılmasında yarar gördükleri kalemler hakkında ek bilgi isteyerek nihai tarh işleminin gerçeğe uygun bir şekilde yapılmasına yardımcı olmaktadır. İngiltere'de vergi incelemeleri genel olarak üç aşamalı olarak yürütülmektedir (Merter, 2004: 132-133);

Birinci aşama; vergi bildirimlerinin idareye verilmesinden hemen sonra incelenmesi olup, şekil ve teknik sorunların belirlenmesine yöneliktir. Diğer bir ifadeyle, bu aşama ön kontrol aşaması olarak da adlandırılabilir. Eğer bir eksiklik tespit edilmiş ve bu eksiklik düzeltilmemişse, bu durum mükellefe yazılı olarak bildirilir ve alınan yanıtı göre işlem tamamlanmaktadır.

İkinci aşama; mükelleflerin Pay As You Earn (Kazanırken Öde) (P.A.Y.E) sistemi gereğince vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapılmışsa kesilmesi gereken vergi tutarının hesaplanması ve incelenmesidir. Hesaplanan miktar 14 gün içerisinde ödenir.

Üçüncü aşama; vergi incelemelerinin en gelişmiş hali olup, vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.2.3. İngiltere'de Vergi Denetimi Yöntemleri

İngiltere'de genel olarak uygulanan vergi denetim yöntemleri altı başlık halinde ele alınmaktadır (IFS, 2009: 115-117);

Ön kontrol; bu yöntemde beyannamelerin, beyannamelerde gösterilen kesinti ve indirimlerin, geçmiş yıl beyannameleri ile mükellefler tarafından farklı vergi türleri için verilen bilgilerin doğruluğu kontrol edilir. Kayıtlarda hata olması durumunda vergi idaresi mükelleften bu hataların düzeltilmesini ve eksik ödenen verginin tamamlamasını ister. Aynı şekilde fazla ödenen verginin de iadesi gerçekleştirilir.

Eğitim ve İnceleme Ziyaretleri; bu incelemeler yeni vergi mükellefleri için oldukça faydalıdır. Bu incelemeler yoluyla mükelleflerinin işyerlerini ziyaret ederek mükelleflerin vergi yükümlülükleri ile ilgili gerekli bilgiye sahip olup olmadıkları araştırılır. Aynı zamanda mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin yasalara uygun olarak tutulup tutulmadığı incelenir. Bu tür ziyaretler randevu alınarak gerçekleştirilir. Ziyarete gidilen işyerlerinde yasalara aykırılık tespit edildiğinde denetim elemanları bu durumu gelecekte kullanmak üzere kayıt altına almaktadır. Bu ziyaretler mükelleflerin yasalara aykırı olarak gerçekleştirdiği işlemleri tespit etmek için değil, mükellefleri eğitmek amacıyla gerçekleştirilir.

Hesap Odaklı Denetimler (Hesapların İncelenmesi); bu denetimler genellikle yapılan ön kontroller sonucunda belirlenen sorunların vergi dairesinde denetlenmesi yoluyla gerçekleştirilir. Örneğin, tüketim vergileri açısından bu denetimler yıl içerisinde verilen beyannameleri kapsayabilir. Hesap odaklı denetimler, bir vergilendirme dönemi içerisinde mükelleflerin ödenmemiş vergi borçlarının olup olmadığının veya vergi kaçakçılığı yapıp yapmadıklarının araştırılması amacıyla gerçekleştirilir.

Karşılaştırmalı Vergi Dairesi Denetimi; bu denetimler farklı vergi türleri ile ayrı vergilendirme dönemlerini kapsar. Bu yöntemde, yüksek risk taşıyan vergi mükelleflerinin kayıt ve belgelerinin vergi dairesine getirilmesi ve denetim elemanlarınca incelenen mükelleflerden durumları hakkında sözlü veya yazılı olarak cevap verilmesi istenir.

Karşılaştırmalı İşyeri (Alan) Denetimi; genel olarak mükelleflerin işyerlerinde gerçekleştirilen denetimlerdir. Bu denetimlerde karşılaştırmalı vergi dairesi denetimleri gibi farklı vergi türleri ile ayrı vergilendirme dönemlerini kapsamaktadır. Bu yöntemde, risklerin ve denetim seçeneklerinin iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu denetim türünde mükellefler, farklı mükellef grupları veya tüm mükellefler arasından örnekleme yöntemi ile rastgele seçilmektedir. İşyerlerine gerçekleştirilecek olan ziyaretler vergi mükelleflerinin çalışma saatleri içerisinde ve önceden randevu alınarak yapılır.

Vergi Kaçakçılığı İncelemeleri (Soruşturması); bu incelemeler vergi idaresi bünyesindeki özel birimler veya polis ekipleri eşliğindeki denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. İncelemeler, genellikle vergi kaçakçılığına dair kanıtlar elde edildiğinde başlar. Bu tür incelemelerin, nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur. Ayrıca, suç unsuru teşkil eden bazı belge ve kayıtlara da el konulabilir.

2.3. Almanya

Almanya federal yapıda bir devlettir. Almanya'nın federal özelliğine uygun olarak eyaletlerin de bazı alanlarda kısıtlı egemenlik hakları bulunmaktadır. Eyaletler, bu haklarını kendi yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kullanmaktadır. Ancak yasamanın ağırlığı merkezde, yani federal devlette; yasaların uygulanması olan idari görevler de eyaletlerde bulunmaktadır (Can, 2004: 3).

Almanya'da vergilerin idare ve tahsil yetkisi Federal Maliye Bakanlığına aittir. Federal devlet ve eyaletlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması için ayrı örgütler kurulması zorunlu tutulmuştur. Ayrıca belediyeler de, kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademedan oluşmaktadır. Maliye Bakanlıkları en üst mercilerdir. Orta kademe mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve yerel mali merciler de vergi daireleridir (Finanzamt) (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 293-294).

2.3.1. Alman Vergi Sistemi

Almanya'da vergiler genel olarak federal devlet vergileri, eyaletler vergileri ve yerel yönetim vergileri (belediye vergileri) olmak üzere üç grupta tasnif edilmektedir. Almanya'da uygulanan federal vergilerden en önemlileri gelir vergisi, kurumlar vergisi, ticari kazanç vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisidir (Lübeck, 2005: 2). Bunun yanı sıra, Alman vergi sistemini oluşturan vergileri gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırmakta mümkündür. Aşağıdaki tabloda Almanya'da uygulanan vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre yapılan sınıflandırılması gösterilmektedir.

Tablo 16. Almanya’da Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	
Gelir Vergisi	
Kurumlar Vergisi	
Ticari Kazanç Vergisi	
Dayanışma Vergisi	
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	
Veraset ve İntikal Vergisi	
Emlak Vergisi	
Emlak Alım Satım Vergisi	
Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	
Katma Değer Vergisi	
Özel Tüketim Vergisi	Mineral Yağ Vergisi
	Tütün Vergisi
	Bazı İçecekler Üzerinden Alınan Eyalet Vergileri
Sosyal Güvenlik	
Emeklilik Sigortası	
İşsizlik Sigortası	
Sağlık Sigortası	
Bakım Sigortası	
İş Kazası Sigortası	

Kaynak: Lübeck, 2005: 2.

Almanya’da vergi kanunları genel olarak siyasi partiler tarafından önerilerek, federal parlamentoda kabul edildikten sonra yürürlüğe girmektedir. Toplanan vergi gelirleri federal devlet ve eyaletler arasında paylaştırılmaktadır (Lübeck, 2005: 4).

Almanya’da vergilerin gelir, servet ve harcama ayrımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 17. Almanya’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Milyon Euro	Milyon Euro	%	Milyon Euro	%	Milyon Euro	%
2000	1.264.550	262.320	20,7	262.760	20,8	739.470	58,5
2001	1.223.290	235.700	19,3	236.900	19,4	750.690	61,3
2002	1.219.720	230.730	18,9	231.360	19,0	757.630	62,1
2003	1.239.670	232.140	18,7	231.900	18,7	775.630	62,6
2004	1.234.240	234.070	18,9	232.150	18,8	768.020	62,3
2005	1.771.520	709.920	40,1	242.270	13,7	819.330	46,2
2006	1.912.110	791.960	41,4	270.500	14,1	849.650	44,5
2007	2.071.780	858.400	41,4	292.850	14,1	920.530	44,5
2008	2.125.770	889.490	41,8	302.730	14,2	933.550	44,0
2009	2.018.730	807.490	39,9	274.590	13,6	936.650	46,5
2010	2.024.580	805.180	39,7	274.090	13,5	945.310	46,8
2011	2.186.590	879.520	40,2	299.840	13,7	1.007.230	46,1
2012	2.282.010	939.500	41,1	319.390	14,0	1.023.120	44,9

Kaynak: Eurostat verilerinden toplanarak tarafımızca hazırlanmıştır <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do> (15.03.2015).

Almanya’da vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından ele aldığımızda, 2012 yılı için, en büyük payı % 44,9 ile harcamalar üzerinden alınan vergiler oluştururken, ikinci sırada % 41,9 ile gelir üzerinden alınan vergiler gelmektedir. Almanya’da toplam vergi gelirleri içerisindeki en düşük pay ise, % 14 ile servet üzerinden alınan vergilere aittir.

2.3.1.1. Gelir Vergisi

Almanya’da gelir vergisi yükümlüleri, Almanya’da ikamet eden (tam mükellef) ve etmeyen (dar mükellef) vergi mükellefleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Alman vatandaşları ya da Almanya’da yerleşik sayılan yabancı uyruklu vatandaşlar ülke içinden veya dışından elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Almanya’da ikametgâhı bulunmayanlar ise, Alman Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan kaynaklardan elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Praxity, 2011: 31).

Bir mükellefin Almanya’da yerleşik olduğunun kabul edilmesi için ikametgâhının Almanya’da olması veya Almanya’da 6 aydan fazla süreyle kalması gerekmektedir (PKF, 2013c: 5).

Alman Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergilendirilebilir gelirin konusunu oluşturan kaynakları aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür (Lübeck, 2005: 3):

- ✓ Tarım ve Ormancılık Gelirleri,
- ✓ Ticari Kazançlar,
- ✓ Serbest Meslek Kazancı,
- ✓ Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları,
- ✓ Sermaye Kazancı,
- ✓ Telif Hakkı Kazancı,
- ✓ Ücret Geliri,
- ✓ Diğer Gelirler,

Alman gelir vergisi sisteminde % 14’ten % 45’e kadar artan oranlı bir vergi tarifesine uygulanmaktadır. Ayrıca 0 € ile 8.354 € arasındaki gelir dilimine % 0 oranında gelir vergisi uygulanmaktadır (FMOF, 2013: 78). Aşağıdaki tabloda Almanya’da uygulanan gelir vergisi oranları gösterilmektedir.

Tablo 18. Almanya’da Gelir Vergisi Oranları

Yıllık Vergilendirilebilir Gelir (€)	Oran (%)
0 - 8.354 €	0
8.355 - 52.881 €	14
52.882 - 250.731 €	42
250.731 €’dan fazlası için	45

Kaynak: FMOF, 2013: 78.

Ayrıca bazı gelir türleri için de stopaj yöntemi uygulanmaktadır. Bu bağlamda, ücret geliri, faiz geliri, temettü geliri ve telif hakları gibi bazı gelirler üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

2.3.1.2. Kurumlar Vergisi

Gelir vergisinin özel bir türü olan kurumlar vergisi, şirket gelirleri üzerinden alınan bir gelir vergisidir. Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır (FMOF, 2013: 43).

Almanya’da şirketler genellikle iki düzeyde vergilendirilmektedir. Birinci düzeyde, anonim ve limited şirketler gibi şirketler, kurumlar vergisine tabidir. İkinci

düzeyde ise şirketler, yerel yönetimler tarafından toplanan ticari kazanç vergisine tabi tutulmaktadır (Praxity, 2011: 21).

Almanya’da şirketler, tam ve dar mükellef şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır. İş merkezi veya yönetim merkezi Almanya’da bulunan şirketler tam mükellef olarak kabul edilmektedir. Tam mükellef şirketler, dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef şirketler ise, Almanya’daki kaynaklardan elde ettikleri gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca, Almanya’da faaliyet gösteren bütün şirketler yerel yönetimler tarafından uygulanan ticari kazanç vergisine tabidir (Bakar Tilly, 2013: 4).

Almanya’da uygulanan kurumlar vergisi oranı % 15’tir. Buna ilave olarak, kurumlar vergisinin % 5,5’i oranında dayanışma vergisi uygulanmaktadır (FMOF, 2013: 44). İkinci düzeydeki şirketler üzerinden alınan ticari kazanç vergisinin federal oranı % 3,5’tur. Yerel yönetimler bu oranı % 100 artırarak % 7 oranında uygulayabilmektedir (Bakar Tilly, 2013: 4).

2.3.1.3. Katma Değer Vergisi

KDV, mal ve hizmetlerin üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında alınan dolaylı bir vergidir (Paraxity, 2011: 38). Alman KDV Kanunu’na göre aşağıdaki faaliyetler KDV’ye tabidir (FMOF, 2013: 124);

- ✓ Mal teslimi ve hizmet ifası,
- ✓ Mal ve hizmet ithalatı,
- ✓ Topluluk içi edinimler (topluluk içinde gerçekleştirilen mal alımları).

Alman KDV kanununda uygulanan genel KDV oranı % 19’dur. Genel KDV oranı dışında indirilmiş KDV oranı (% 7), çiftçiler (% 5,5) ve ormancılık faaliyetleri ile uğraşanlar için (% 10,7) özel KDV oranları bulunmaktadır (FMOF, 2013: 127). Ayrıca, ihracatta uygulanan KDV oranı ise, % 0’dır. Emlak alım satım işlemleri ile banka ve sigortacılık işlemleri KDV’den muaf tutulmuştur (Baker Tilly, 2013: 8).

KDV, şirketlerin satış düzeyine bağlı olarak aylık, üç aylık veya yıllık olarak vergi dairesine ödenmektedir (Paraxity, 2011: 38).

2.3.2. Almanya’da Vergi Denetimi

Alman vergi sisteminin karakteristik özelliklerinden birisi federal sistem olmasıdır. Almanya’da vergi yasalarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl

dağıtılacağı ve hangi vergilerin uygulanacağı gibi konular özellik arz etmektedir. Alman Anayasası'na göre vergi düzenleme yetkisi federal hükümet ile eyaletler arasında paylaştırılmıştır (Şin, 2005: 135).

Vergi incelemesinin hangi vergi türlerini ve hangi vergi dönemlerini kapsayacağı tamamen idarenin takdir yetkisi içindedir. İdare incelemeyi tek bir vergi üzerinden yürütebileceği gibi, birden fazla vergi türünü tek bir incelemenin kapsamına alabilir (Değirmendereli, 2014: 34).

Almanya'da vergi incelemesine tabi kişiler, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 193. maddesinde sayılmış, aynı zamanda da, şartlı/şartsız inceleme imkanı açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, söz konusu maddenin birinci paragrafında incelemede öncelik verilmesi gerekenleri de vurgulamak amacıyla (Değirmendereli, 2014: 29);

- ✓ Ticari ve zirai işletme işletenler,
- ✓ Serbest meslek erbabı,
- ✓ Ticari, zirai ve serbest meslek geliri dışında bir yıl içinde 500.000 €'dan fazla gelir elde etmesi sebebiyle Alman Vergi Usul Kanunu'nun 147/a maddesi uyarınca kayıt, defter ve belgelerini 6 yıl saklamak mecburiyetinde bulunan vergi mükellefleri

özel bir gerekçe/şart gerektirmeden vergi incelemesine tabi tutulabilecek kişiler olarak ifade edilmiştir.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun 193. maddesinin ikinci paragrafında ise, şarta bağlı olarak inceleme yapılabilecek kişiler şu şekilde sayılmıştır (Değirmendereli, 2014: 30);

- ✓ Vergi kesmek zorunda olanlar,
- ✓ Vergilendirme açısından önem taşıyan durumların açıklanması gereken ve incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmeyeceği vergi mükellefleri,
- ✓ Vergi mükellefinin Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini yerine getirmeyen vergi mükellefleridir.

Almanya'da "teftiş" nitelikli denetim Sayıştay tarafından ve vergi incelemesi de vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir (Can, 2004: 27). Almanya'da vergi incelemeleri beyana dayalı vergilerde yürütülmektedir. Vergi denetimi

Almanya’da Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda ve vergi dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elamanlarınca yürütülmektedir. Asıl vergi incelemeleri vergi dairesi kadrolarında yer alan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır (Ergen ve Yalçınkaya, 2014: 294).

Gelir vergisi gibi beyana dayalı vergilerde yürütülen inceleme işlemleri üst derece bir vergi denetmeninin incelemesinden önce, orta derecede bir vergi denetmeni tarafından incelenerek kontrol edilmektedir. Orta derecede vergi denetmenleri tarafından yapılan bu denetim işlemi mükelleflerin vermiş oldukları vergi beyannamelerinin geçmiş yıllarla karşılaştırılarak bilgilerin doğruluğunun saptanması ile ilgilidir (Radler, 11).

Almanya’da vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetim elemanlarından oluşmaktadır. Örneğin, otomotiv konusunda uzmanlaşmış olanlar bu sektördeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşmış olanlar gıda firmalarını inceler (Şin, 2005: 138). Diğer bir ifadeyle, Almanya’da denetim elemanları alanlarında uzman kişilerden oluşmaktadır. Bunun sonucunda da denetimde etkinlik artmakta ve denetim faaliyetleri verimli bir şekilde yerine getirilmektedir.

Vergi denetimleri sonucunda vergi idaresi ilave vergi tarhiyatı yapabilir. İlave vergi tarhiyatında zamanaşımı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 4 yıldır. Zamanaşımı süresi iki durumda uzamaktadır. Birincisi, mükellef hakkında daha önceden başlanmış olan bir denetim işleminin olmasıdır. İkincisi de, mükellefin vergi beyannamesini zamanından sonra vermiş olması durumudur. Vergi kaçakçılığının söz konusu olması durumunda ise, zamanaşımı süresi 10 yıldır (Lübeck, 2005: 5-6).

Vergi incelemesinin işyerinde yapılması zorunludur. Nezdinde inceleme yapılan mükellefin incelemenin başka bir yerde yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır (Değirmendereli, 2014: 37).

Vergi incelemesi bittiğinde, nezdinde inceleme yapılan ile denetim elemanı arasında, inceleme hakkında karşılıklı bir görüşme yapılması ve bir inceleme raporunun düzenlenmesi yasal zorunluluktur (Değirmendereli, 2014: 39).

Vergi incelemesinin adım adım akış şeklini maddeler halinde şu şekilde göstermek mümkündür (Hemmer, 2007’den aktaran: Değirmendereli, 2014: 38);

- ✓ İdarenin kendi içinde inceleme konusunda karar alması,
- ✓ Yazılı resmi inceleme kararının tanzimi ve mükellefe tebliği,

- ✓ İnceleme elemanlarının kendini tanıtmayı, incelemenin başlama tarih ve saatini kayıt altına alarak incelemeye başlaması,
- ✓ İnceleme elemanlarının, inceleme kararında belirtilen kapsam ve konularda gerekli bütün araştırma ve incelemeleri gerçekleştirmesi,
- ✓ İnceleme bitiminde kapanış görüşmesinin yapılması ve inceleme raporunun tanzimi,
- ✓ İnceleme sonucunda gerek görülmesi durumunda, matrahın/vergi beyannamesinin değiştirilmesi.

Almanya’da mükelleflerin yaklaşık yarısı her yıl denetlenmektedir. İşyerlerinde yapılan vergi denetimleri sonucunda vergi kaçakçılığının yapılmış olduğunun tespit edilmesi durumunda çok sert cezalar uygulanmaktadır. Bu durum, gelir vergisinde mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen görev ve sorumluluklarını ileri düzeyde yerine getirmelerine yol açmaktadır (Organ, 2008: 68).

Alman Federal Maliye Bakanlığının yayınladığı resmi istatistik rakamlarına göre, 2000-2013 rakamları baz alınarak, işletmelerin büyüklük dağılımı, işletmelerin sayısı, incelenen işletmelerin sayısı ve inceleme oranları aşağıdaki şekildedir.

Tablo 19. İşletme Grupları İtibariyle Mükellef Sayıları ve İnceleme Oranları

Yıllar	Büyük İşletme	Orta İşletme	Küçük İşletme	Çok Küçük İşletme	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	İnceleme Oranları
2000	167.164	755.061	1.169.364	4.394.539	6.486.128	224.674	3,46
2001	182.059	782.010	1.184.905	4.812.028	6.961.002	228.301	3,27
2002	179.562	779.772	1.178.599	4.741.658	6.879.591	218.034	3,16
2003	180.181	780.868	1.182.934	4.805.068	6.949.051	219.446	3,15
2004	172.184	795.073	1.111.628	5.252.015	7.330.900	218.461	2,98
2005	179.765	795.280	1.111.677	5.253.917	7.340.639	217.498	2,96
2006	171.507	795.118	1.111.405	5.255.457	7.333.487	217.388	2,96
2007	170.060	758.051	1.141.147	6.321.466	8.390.724	213.375	2,54
2008	170.060	758.051	1.141.146	6.321.465	8.390.722	210.636	2,51
2009	170.060	758.051	1.141.146	6.321.465	8.390.722	206.524	2,46
2010	191.638	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.515	203.903	2,37
2011	191.335	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.212	197.518	2,3
2012	191.335	799.135	1.189.727	6.391.015	8.571.212	195.691	2,28
2013	196.402	820.778	1.214.853	5.688.385	7.920.418	193.573	2,44

Kaynak: Bundesfinanzministerium, "Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung 2003-2013"deki tablolardan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Monatsbericht/monatsbericht.html> (18.03.2015).

Almanya’da işletmeler büyüklüklerine göre; büyük işletmeler, orta işletmeler, küçük işletmeler ve çok küçük işletmeler olmak üzere dört farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. 2013 yılına baktığımızda, toplam 7.920.418 işletmenin; 5.688.385’i çok küçük işletme, 1.214.853’ü küçük işletme, 820.778’i orta işletme ve 196.402’si ise büyük işletmelerdir. Yine 2013 yılında toplam 7.920.418 işletmenin 193.573’ünün incelemeye tabi tutulduğu görülmektedir.

2000–2013 yılları baz alındığında, Almanya’daki inceleme oranları % 2,3 ile % 3,46 arasında değişiklik göstermektedir. Ortalama inceleme oranı ise, % 2,78’dir. Tablo 19’den de görüleceği üzere, incelenen mükellef sayısının en yüksek olduğu yıl 8.571.515 ile 2010 iken, en düşük olduğu yıl 6.486.128 ile 2000 yılıdır.

2.3.3. Almanya’da Vergi Denetim Yöntemleri

Almanya’da yaygın olarak kullanılan vergi denetim yöntemleri aşağıdaki gibidir (Dankers, 2003: 88’den aktaran: Övet, 2010: 62-63);

İşyeri Denetimi; bu denetim türünde vergi beyannamelerinde herhangi bir eksikliğin olup olmadığı veya verilen beyannamelerin doğruluğu kontrol edilir.

Bütün Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi; genellikle defter, kayıt ve belgeler üç yıllık dönemleri kapsamaktadır. Bu defter, kayıt ve belgelerin pek çoğu gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belediyeye ait işletmelerin vergileri ile ilgili dokümanlardır. Kısacası, bu denetim türünde vergilendirme işlemlerine yönelik bütün kayıt ve belgeler incelenmektedir.

Defterlerin İncelenmesi, Kayıt ve Belgelerin Özet Teftişi; vergi idaresi tarafından bütün defter ve kayıtların incelenmesine gerek duyulmadığı hallerde özet bir inceleme gerçekleştirilmektedir. Ancak, bu özet inceleme sadece bir vergilendirme dönemini kapsamaktadır.

Defterlerin İncelenmesi Kayıtlar ve Diğer Belgelerin Özel Teftişi; bu denetim türü diğer denetim türlerinden farklıdır. Literatürde özel inceleme, kısmi denetim olarak da adlandırılmaktadır. Söz konusu denetim türünde sigorta vergisi, şans oyunları üzerinden alınan vergiler, satış ve tüketim vergileri, ücret gelirleri üzerinden alınan vergiler ile katma değer vergisi incelenmektedir.

Diğer Vergi Denetimleri; farklı vergi denetim türlerini içermektedir. Cezalandırılabilir mali kanunları içeren incelemeler, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama ile kayıt, defter ve belgelerin incelenmesi diğer vergi denetimleri arasında yer almaktadır.

2.4. Çin

Çin’de vergi ile ilgili kanun ve düzenlemeleri yorumlama ve uygulama görevi Çin Halk Cumhuriyeti Vergi İdaresi (The State Administration of Taxation of The People Republic of China) (SAT) ve Maliye Bakanlığı (The Ministry of Finance) (MOF) tarafından yerine getirilmektedir. SAT, vergi politikalarını düzenlemek ve vergi dairelerinin gerçekleştirdiği işlemleri denetlemekle sorumludur. MOF ise, ulusal bütçe ve makroekonomi politikalarının yönetimi ile maliye politikası ve ekonomik düzenlemelerin yürütülmesi ile görevlidir. Ayrıca MOF’un vergi mevzuatı ve düzenlemelerinin geliştirilmesinde önemli bir yeri bulunmaktadır (ECOVİS, 2014: 31).

2.4.1. Çin Vergi Sistemi

Çin vergi sistemi genel hatlarıyla gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler üzerine kuruludur (PWC, 2014: 1). Aşağıda Çin’de uygulanan vergiler gösterilmektedir.

Tablo 20. Çin’de Vergilerin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Kişisel Gelir Vergisi
Kurumlar Vergisi
İşletme Vergisi
Servet Üzerinden Alınan Vergiler
Varlık Vergisi
Emlak Vergisi
Ekilebilir Arazi Kullanım Vergisi
Arsa/Arazi Takdir Vergisi
Şehir ve Kasabalarda Arsa/Arazi Kullanım Vergisi
Şehir Bakım ve İnşaat Vergisi
Motorlu Kara ve Deniz Taşıtları Kullanım Vergisi
Taşıt Alım Vergisi
Sabit Varlık (Durağan Varlık) Yatırımlarını Düzenleyici Vergiler
Harcama Üzerinden Alınan Vergiler
Katma Değer Vergisi
Özel Tüketim Vergisi
Damga Vergisi
Tapu Vergisi
Tütün Yaprığı Vergisi
Gümrük Vergisi
Tonaj Vergisi

Kaynak: SAT, 2014

Çin’de 19 farklı vergi türü bulunmaktadır. Bunlardan 17’si vergi idaresi tarafından toplanmaktadır. Sabit varlık (durağan varlık) yatırımlarını düzenleyici vergilerinin

toplanması ise, Çin Danıştay'ı kararı ile 2000 yılından itibaren askıya alınmıştır. Gümrük ve tonaj vergilerinin toplanmasında ise, gümrük idaresi sorumlu tutulmuştur (SAT, 2014).

Çin'de vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 21. Çin'de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayırımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Milyon Yen	Milyon Yen	%	Milyon Yen	%	Milyon Yen	%
2002	16.636,6	6.822,1	41	1.058,2	6,4	8.756,3	52,6
2003	18.786,4	6.744,9	35,9	1.158,2	6,2	10.883,3	57,9
2004	27.649,8	9.276,4	33,5	1.558,2	5,6	16.815,2	60,8
2005	32.827,6	11.671,3	35,6	1.675,7	5,1	19.480,7	59,3
2006	38.376,0	14.622,02	38,1	1.933,4	5,0	21.820,7	56,9
2007	45.622,0	18.547	40,7	3.172,96	7,0	23.902,01	52,4
2008	54.241,7	22.524,2	41,5	3.738,1	6,9	27.979,3	51,6
2009	59.521,5	24.500,2	41,2	4.860,5	8,2	30.160,9	50,7
2010	73.210,8	28.838,7	39,4	6.699,3	9,2	37.672,7	51,5
2011	89.778,4	36.502,8	40,7	7.886,3	8,8	45.389,3	50,6
2012	100.614,3	41.222,5	41	9.393,51	9,3	49.998,3	49,7
2013	81.720,6	46.191,8	56,5	11.309,70	13,8	24.219,1	29,6

Kaynak: National Bureau of Statistics of China, 2002-2014 China Statistical Yearbook'daki tablolardan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır. <http://www.stats.gov.cn/english/Statisticaldata/AnnualData/> (10.03.2015).

Çin'de vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirdiğimizde, 2013 yılı toplam vergi gelirlerinin % 56,5'inin gelir, % 13,8'inin servet ve % 29,6'sının harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. 2000–2013 yılları baz alındığında, Çin'de vergi gelirleri içerisindeki en büyük payı harcamalar üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu görülmektedir.

2.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi

Kişisel gelir vergisi yükümlüleri Çin'de ikamet eden (tam mükellef) ve ikamet etmeyen (dar mükellef) vergi mükellefleri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler ülke içinde ve ülke dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir. Dar

mükellefler ise, sadece Çin'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (SAT, 2014).

Kişisel gelir vergisine göre vergilendirilebilir gelirin konusunu aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür (Pehlivan ve Öz, 2011: 42);

- ✓ Maaş ve ücretler,
- ✓ Sınai ve ticari faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlar,
- ✓ Taşeronluk ve kiralama işlemlerinden elde edilen ticari kazançlar,
- ✓ Kişisel hizmetler karşılığı elde edilen gelirler,
- ✓ Telif hakkı kazançları,
- ✓ Gayrimaddi haklardan elde edilen gelirler,
- ✓ Faiz, kar payı, ikramiyeler,
- ✓ Kira gelirleri,
- ✓ Gayrimenkul satışından elde edilen gelirler,
- ✓ Muhtemel gelirler,
- ✓ Maliye Bakanlığı tarafından vergilendirilebilir olarak nitelendirilen diğer gelirler.

Çin kişisel gelir vergisi sistemine göre ücret ve maaşlar için 7 farklı gelir ölçeğine göre % 3'ten % 45'e kadar artan oranlı bir tarife, sınai ve ticari faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlar ile kiralama işlemlerinden elde edilen ticari kazançlar üzerinden elde edilen gelirler için 5 farklı gelir ölçeğine göre %5'ten %35'e kadar artan oranlı bir tarife ve Maliye Bakanlığı tarafından vergilendirilebilir olarak nitelendirilen diğer gelirlere ise, % 20 oranında düz oranlı bir vergi tarifesini uygulanmaktadır (SAT, 2014).

2.4.1.2. Kurumlar Vergisi

Çin'de uygulanan kurumlar vergisinde vergi mükellefleri tam ve dar vergi mükellefleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellef şirketler, ülke içinde ve ülke dışında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef şirketler ise, sadece Çin'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (ECOVİS, 2014: 40).

Şahıs şirketleri, ortaklıklar, şirketler, kooperatifler, eğitim, kültür, yardım kuruluşları ve gönüllü organizasyonlar kurumlar vergisi beyannamesi vermektedirler (Pehlivan ve Öz, 2011: 45).

Çin’de uygulanan kurumlar vergisi oranı % 25’tir. Bu oran yüksek ve yeni teknoloji faaliyetleri ile uğraşan işletmeler için % 15’tir. Stopaj vergisi oranları ise, eyaletlere göre değişmektedir. Çoğu eyalette bu oran % 10’dur. Ancak bu oran bazı eyaletlerde farklı olabilmektedir.

2.4.1.3. Katma Değer Vergisi

Çin’de mal satışı, bu malların ithalatı, onarımı, işlenmesi ve yenilenmesi hizmetleri ile uğraşan yerli ve yabancı şirketler ile şahıslar KDV açısından birer vergi mükellefi sayılmaktadır (OECD, 2013a: 21). Aşağıdaki tabloda KDV’ye tabi unsurlar ve vergi oranları gösterilmektedir.

Tablo 22. Katma Değer Vergisinin Konusu ve Oranları

Verginin Konusu	Vergi Oranı (%)
Malların ihracı (Hükümet tarafından yasaklananlar hariç).	0
1. Tarım, ormancılık, hayvan ürünleri, su ürünleri, 2. Yenilebilir sebze yağları ve tahıllar, 3. Şehir suyu, ısıtma, soğutma, sıcak hava sağlanması, sıcak su, kömür gazı, sıvı petrol gazı, doğal gaz, metan gazı, ev kullanımı için kömür ürünleri, 4. Kitaplar, gazeteler, dergiler, 5. Yemler, kimyasal gübreler, tarımsal kimyasallar, tarımsal makineler, çiftçilik için plastik örtü, 6. Metal mineral ürünler, metal olmayan mineral ürünler.	13
Ham petrol, maden tuzu, yukarıda sayılmayan mallar, işleme hizmetleri, onarımlar, yenilemeler.	17

Kaynak: Atılgan, 2005: 29.

Genel KDV oranı % 17 olup, bazı malların satışı ve ithalinde uygulanan indirilmiş vergi oranı % 13, ihracatta uygulanan KDV oranı ise % 0’dır. Ayrıca, küçük ölçekteki mükellefler için ödenecek verginin hesaplanması basitleştirilmiş ve KDV oranı % 3 olarak belirlenmiştir (SAT, 2014).

2.4.2. Çin’de Vergi Denetimi

Çin’de vergi mükellefleri genellikle ödeyecekleri vergi miktarını ilgili kanunları, yönetmelikleri ve düzenleyici tebliğleri takip ederek kendileri belirlemektedir. Vergi mükelleflerinin yerine getirmek zorunda oldukları yükümlülükleri vergi idaresi

tarafından incelenmektedir. Vergi idaresi, vergi mükelleflerinin durum ve hesaplarını doğrulamak amacıyla vergi denetimleri yapmak ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini ilgili kanunların gereklerine uygun olarak yerine getirip getirmediğini araştırmakla görevlidir (Ho vd., 2011: 11).

Çin'in 12. Beş Yıllık Planında açık bir şekilde vergi denetiminin güçlendirilmesi ve geliştirilmesi ana hatlarıyla ele alınmıştır. Çin'deki vergi idaresi içerisinde Vergi İnceleme Departmanı'na (Tax Investigation Department) (TID) vergiye gönüllü uyumun artırılması ve devletin vergi gelirlerinin korunmasının sağlanması amacıyla denetleme sorumluluğu verilmiştir. TID, 2012 yılı başlarında Çin'deki genel vergi durumunu iyileştirmek için (Ling vd., 2012: 7);

- ✓ Büyük vergi suçlarını engellemek amacıyla düzenli vergi denetimleri gerçekleştirmiş,
- ✓ Özel vergi denetimleri ile özel bölgesel vergi düzenlemeleri yapmış,
- ✓ Temel vergi kaynaklarının denetimini gerçekleştirmiş,
- ✓ Resmi fatura ve belgeler ile ilgili suçların işlenmesini önlemeye yönelik çalışmalar yapmıştır.

Çin'deki vergi denetimi dört aşamadan oluşmaktadır (CNAO, 2014);

Denetim Planlaması; denetimin hedefleri, amaçları, önceliklerinin belirlenmesi ve uygulama ile ilgili gerekli önlemlerin alınması amacıyla belirli bir süre içerisinde denetlenecek kişi veya kurumlarla ilgili planların hazırlanması aşamasıdır.

Denetim Hazırlıkları; belli bir plan çerçevesinde denetlenecek olanlara üç gün içerisinde denetim yapılacağına bildirilmesi aşamasıdır. Bazı özel durumlarda doğrudan denetimler de yapılabilmektedir.

Denetim Uygulaması; denetim birimleri tarafından defter, belge ve hesapların, finansal tabloların kısacası denetimle ilgili bütün materyallerin incelenerek kişi veya kurumlarla ilgili kesin bilgilerin elde edilmesi aşamasıdır.

Denetim Sonuçları; gerekli defter ve belgelerin incelenmesinden sonra denetçiler tarafından denetim raporu hazırlanır. Ancak hazırlanan raporların üst mercilere sunulmasından önce denetçiler, denetlenenlerden görüş istemek zorundadır. Danıştay ve Başbakanlık'a bağlı Çin Halk Cumhuriyeti Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office of The People Republic of China) (CNAO) tarafından belirlenen usullere uygun olarak denetimin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve denetlenenlerin görüşleri değerlendirilerek denetim raporunun hazırlanması aşamasıdır.

Çin’de vergi idaresi aşağıdaki alanlarda vergi incelemesi yapmaya yetkilidir² (SAT, 2007):

- ✓ Vergi incelemesinde, mükelleflerin muhasebe kayıtları, kayıt altına alınan harcamaları, finansal tabloları ve vergisini stopaj yoluyla ödeyen mükelleflerin muhasebe kayıtları, kayıt altına alınan harcamaları ve yaptıkları stopaj kesintileri ile ilgili bilgiler hakkında inceleme yapmak,
- ✓ Vergi incelemesinde, mükelleflere ait mallar ve gayrimenkulleri üzerinde veya mükelleflerin saklamış oldukları malları ile gizlemiş oldukları gayrimenkuller üzerinde inceleme yapmak,
- ✓ Vergi incelemesinde, mükelleflerin ödedikleri vergileri gösterir bilgileri içeren belgeler ile yaptıkları stopaj kesintileri ile ilgili bilgileri içeren belgeler üzerinde inceleme yapmak,
- ✓ Vergi mükellefleri veya vergisini stopaj yoluyla ödeyen mükelleflerin ödedikleri vergileri veya yaptıkları stopaj kesintileri ile ilgili incelemeler yapmak,
- ✓ Mükelleflerin elden teslim ettikleri veya kargo/posta yoluyla gönderdikleri vergiye tabi mallar veya diğer eşyalar hakkında tren istasyonları, limanlar, hava alanları, posta işletmeleri ve bunların şubeleri tarafından düzenlenen evrak ve belgeler hakkında incelemeler yapmak,
- ✓ Üretim alanında faaliyet gösteren ya da ticari faaliyetlerde bulunan veya vergisini stopaj yoluyla ödeyen mükelleflerin banka veya diğer finans kurumlarında/kuruluşlarında açtığı hesaplarda incelemeler yapmak.

2.4.3. Çin’de Vergi Denetimi Yöntemleri

Çin’de vergi denetimi hukuki dayanağını Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Toplama ve İdare Kanunu’ndan (PRC Tax Collection and Administration Law) almaktadır. Söz konusu kanuna göre Çin’deki vergi idaresinin; idare, toplama ve denetim olmak üzere üç temel görevi bulunmaktadır. SAT çatısı altında farklı alanlarda denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için oluşturulmuş olan TID, genel olarak vergi denetimini üç ana yöntem kullanarak gerçekleştirmektedir (Ho vd., 2011: 11);

² Law of the People’s Republic of China on Tax Administration, 28.04.2001.

Genel Vergi Denetimi; belirli hedeflerin olmadığı ya da üst düzey vergi makamlarından herhangi bir talebin bulunmadığı rutin nitelikteki vergi incelemelerini ifade etmektedir. Genel vergi denetiminde amaç, genellikle vergi mükelleflerinin muhasebe kayıtları ve vergilendirme işlemleri ile ilgili kanunların göz önünde bulundurulup bulundurulmadığının incelenmesidir (Ho, 2011: 11).

Özel Vaka Denetimi; vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken uyulması gereken kuralları ihlal eden bazı vergi mükelleflerinin denetlenmesidir (Cao, 2011: 386). Bu denetim türündeki amaç, vergi kaçakçılığı veya vergi dolandırıcılığı yapan vergi mükelleflerinin ortaya çıkarılmasıdır (Ho, 2011: 11). Bu tür vergi denetiminde genellikle ihlal edilen durum, diğer devlet kurumları veya üst düzey vergi makamlarının durumu rapor etmesiyle ya da bilgi değişimi yapıldığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Vergi dairesi vergi kanunlarını ihlal eden bir vergi mükellefi olduğu konusunda rapor alırsa, durumu araştırmak zorundadır. Böyle bir araştırma ise, vergi denetimi ile sonuçlanmaktadır (Cao, 2011: 386).

Özel Vergi Denetimi; üst düzey vergi makamlarının belirli talimatları doğrultusunda ülke çapında veya belirli bölgelerde özel sektör veya belirli vergi konuları üzerinde gerçekleştirilen denetim işlemidir. Örnek olarak; SAT'ın vergi dairelerine, yabancı yatırım şirketleri ile onların iştirakleri arasında düzenlenen geçici görevlendirme anlaşmalarını denetleme talimatı vermesi gösterilebilir. Özel vergi denetiminde, vergi daireleri birçok vergi mükellefini aynı vergi konusu veya konuları üzerinden denetlemektedir. Vergi denetiminin bu türünde, denetim için belirlenmiş belirli bir süre ve belirli bir amaç vardır. Vergi idaresinin, tüm bu denetim faaliyetlerini belirlenen süre içerisinde gerçekleştirmesi gerekmektedir (Cao, 2011: 386).

SAT özel vergi denetimini üç grupta sınıflandırmaktadır (Ling, 2012: 8);

- ✓ Sektörlere özgü vergi denetimi,
- ✓ Bölgelere özgü vergi denetimi,
- ✓ Temel kaynaklardan büyük oranda vergiye tabi gelir elde eden mükelleflere özgü vergi denetimi.

2.5. Rusya Federasyonu

Rusya Federasyonu (RF), Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) içinde yer alan bazı cumhuriyetlerin bağımsızlıklarını ilan etmeleri sonucu 1992 yılında kurulmuştur (Demirli, 2011: 151). RF, federal yapıda bir devlettir. RF, 79 federal

birimden oluşmaktadır ve bunlardan 21'i federe cumhuriyet, biride özerk yönetimdir (CIA, 2014).

RF'de vergilendirme işlemleri Federal Vergi Servisi (Federal Tax Service) (FTS) tarafından yürütülmektedir. FTS, vergilerin toplanması, vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi ve vergi dairelerinin denetlenmesi ile diğer vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmesinden sorumludur (Deloitte, 2013: 63).

Rusya Federasyonu Vergi Kanunu³ (RFVK) iki bölümden oluşmaktadır. Genel hükümler, vergi idaresi ile mükelleflerin hak ve yükümlülükleri gibi usul ve esaslar dahil olmak üzere RF vergi sisteminin temel prensipleri RFVK Bölüm I'de açıkça ifade edilmiştir. RFVK Bölüm II'de ise, RF'de uygulanan vergi türleri yer almaktadır.

2.5.1. Rusya Federasyonu Vergi Sistemi

RF'nin federal yapısı gereği uygulanan vergiler de ülkenin federal yapısıyla uyuşmaktadır. Bu bağlamda RF'de vergiler; federal, bölgesel ve yerel vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır (FTS, 2011: 6). Aşağıdaki tabloda RF'de uygulanan vergilerin federal, bölgesel ve yerel düzeydeki ayrımına göre yapılan sınıflandırılması gösterilmektedir.

³ Rusya Federasyonu Vergi Kanunu, R.G. Tarih: 10 Ağustos 2000, R.G. No:117-FZ OF 5 Ağustos 2000.

Tablo 23. RF’de Vergilerin Federal, Bölgesel ve Yerel Düzeydeki Ayrımına Göre Sınıflandırılması

Federal Vergiler	Gelir Vergisi
	Kurumlar Vergisi
	Katma Değer Vergisi
	Mineral Çıkartma Vergisi
	Tüketim Vergisi
	Su Vergisi
	Doğal Hayat ve Biyolojik Su Kaynakları Kullanım Vergisi
	Damga Vergisi
Bölgesel Vergiler	Tüzel Kişi Emlak Vergisi
	Taşıtlar Vergisi
	Kumar Vergisi (Şans Oyunları Vergisi)
Yerel Vergiler	Arazi (Toprak) Vergisi
	Bireysel Emlak Vergisi

Kaynak: FTS, 2011: 6.

RF’de uygulanan bu vergi sistemi farklı bölgelerde farklı vergi yüküne neden olabilmektedir. Bu durum, bir şirketin RF içinde farklı bölgelerde şubeleri olması halinde hem federal vergiler hem de bölgesel vergiler açısından vergi beyanında bulunmasına ve aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi ödemesine yol açabilmektedir (CMS, 2013: 33).

RF’de vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 24. R F’de Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Bin Ruble	Bin Ruble	%	Bin Ruble	%	Bin Ruble	%
2012	5.748,2	4.233,9	73,7	785,10	13,7	729,2	12,7
2013	5.959,3	4.257,8	71,4	900,10	15,1	801,4	13,4
2014	5.356,1	3.792,1	70,8	854	15,9	710	13,3

Kaynak: Federal Tax Service of Russia, Tax Statistics, <http://analytic.nalog.ru/portal/index.en-GB.htm> (16.03.2015).

RF’de vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirdiğimizde, 2014 yılı toplam vergi gelirlerinin % 70,8’inin gelir, % 15,9’unun servet ve % 13,3’ünün harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluştuğu görülmektedir. RF’de vergi gelirleri içerisindeki en büyük payı gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

2.5.1.1. Gelir Vergisi

İki bölümden oluşan RFVK’nın II. bölümünde 2001 yılında önemli bir reform yapılmıştır (Tabata, 2001: 13). Bu reformla, bireyler ve şirketler üzerindeki vergi yükü azaltılmak ve ilgili yükümlüler rahatlatılmak istenmiştir. Ayrıca ulusal sosyal güvenlik sistemine yapılan ödemelerin sınıflandırılması basitleştirilmiştir (Pehlivan ve Öz, 2011: 38-39).

RF’de uygulanan gelir vergisi sistemine göre mükellefler tam mükellefler ve dar mükellefler olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. RF’de bir mükellefin tam mükellef olarak kabul edilmesi için ikametgâhının RF’de olması veya bir takvim yılı içerisinde en az 183 gün RF’de ikamet etmesi gerekmektedir. RF’den tedavi veya eğitim amacıyla geçici olarak yapılan ayrılmalar 183 günlük süreyi kesintiye uğratmaz (Deloitte, 2013: 44).

RF’de, tam mükellefler dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellefler ise, sadece RF içerisinde elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi tutulmaktadır (CMS, 2013: 40).

RF’nin gelir vergisi uygulamasında; ücret, maaş gelirleri, şahsi küçük işletme ve serbest meslek kazançları yanında aşağıdaki on çeşit kazanç ve irat verginin konusu içinde sayılmaktadır (Demirli, 2011: 159);

- ✓ RF’de bulunan yerli ya da yabancı tüm kurumlardan ve RF menşeli kurumların yurtdışı şubelerinden elde edilen temettü ve faizler,
- ✓ Sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler,
- ✓ Fikri hakların RF’de kullanılmasından elde edilen gelirler,
- ✓ Kiralamalardan ve gayrimenkullerin satışından elde edilen gelirler,
- ✓ Hisse senedi ve kıymetli evrak gelirleri,
- ✓ İşçilerin performansları ve diğer görevleri nedeniyle aldıkları tazminatlar,
- ✓ İş ve hizmetler karşılığında yapılan maaş, ücret, burs, ödenek ve benzeri gelirler,
- ✓ Deniz, kara ve hava taşımacılığından elde edilen gelirler,

- ✓ Nakil ve iletişim araçlarının kullanılmasından elde edilen gelirler,
- ✓ RF'deki faaliyetlerden elde edilen diğer gelirler.

RF'de gelir vergisi oranı mükelleflerin tam ve dar mükellef olması durumuna göre farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, RF'de tam mükelleflere % 13 oranında düz oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır. Buna karşılık, bazı gelir unsurları için bu oran % 9, % 15 ve % 35 olarak uygulanmaktadır. Örneğin kar paylarından % 9, faiz gelirlerinden % 15 gelir vergisi alınmaktadır. Dar mükellefler ise, % 30 oranında gelir vergisine tabi tutulmaktadır (RFVK, 2000: md: 224).

2.5.1.2. Kurumlar Vergisi

RF'de kurumlar vergisi mükellefleri, tam mükellefler ve dar mükellefler olarak ikiye ayrılmaktadır. RF'de tam mükellefler, dünya genelinde elde ettikleri gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Buna karşılık RF'de bir işyeri vasıtasıyla faaliyette bulunan, yani dar mükellefler ise, RF içerisinde elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir (PKF, 2013d: 1).

RF'de kurumlar vergisinin mükellefleri aşağıdaki gibidir (RFVK, 2000: md: 246);

- ✓ Rus şirketleri,
- ✓ Yabancı şirketler, RF içinde daimi temsilcilik aracılığı ile kendi faaliyetlerini gerçekleştiren ve (veya) RF içindeki kaynaklardan gelir elde eden yabancı şirketler.

RF'de kurum kazançları federal kurumlar vergisi oranı ve bölgesel kurumlar vergisi oranı olmak üzere iki oran dikkate alınarak hesaplanmaktadır (RFVK, 2000: md:284);

- ✓ Federal Kurumlar Vergisi % 2,
- ✓ Bölgesel Kurumlar Vergisi % 18'dir.

RF'de uygulanan standart kurumlar vergisi oranı % 20'dir. RF içerisinde yer alan bölgeler, kendi kanunları gereği belirli mükellef grupları için vergi oranını azaltabilirler. Ancak söz konusu oran % 13,5'tan daha düşük olamaz. Ayrıca eğitim ve (veya) medikal faaliyetleri yürüten kuruluşlara % 0 kurumlar vergisi uygulanmaktadır.

2.5.1.3. Katma Değer Vergisi

RF'de uygulanan KDV, mal teslimi ve hizmet ifası ile ithalat üzerinden alınmakta ve verginin mükellefleri de kurumlar, gerçek kişi işletmeler ve ithalatçılardan oluşmaktadır. KDV'nin konusuna şu unsurlar girmektedir (KPMG, 2014: 28):

- ✓ RF sınırları içerisinde malların satışı ve hizmet ifası ile mülkiyet haklarının satışı,
- ✓ Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında yer alan ve mükelleflerin kendi ihtiyaçlarına yönelik olarak RF sınırları içerisinde yaptıkları malların devri,
- ✓ Mükelleflerin kendi ihtiyaçlarına yönelik olarak yürütülen inşaat ve montaj işleri,
- ✓ RF'ye ithal yollarla giren mallar.

RF'de uygulanan KDV sisteminde üç farklı KDV oranı vardır. Genel KDV oranı % 18'dir. Bazı besin maddeleri, kitap ve çocuk kıyafetleri için indirilmiş KDV oranı (% 10) uygulanmaktadır. Ayrıca (CMS, 2013: 36);

- ✓ RF dışına yapılan mal ihracatı,
- ✓ Transit mal taşımacılığı ile ilgili iş ve hizmetler,
- ✓ Diplomatlara yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları

için ise, % 0 KDV oranı uygulanmaktadır.

2.5.2. Rusya Federasyonu'nda Vergi Denetimi

Mükelleflerin hesap ve belgelerinin kontrolünün yapıldığı ve ödenecek vergi miktarının doğru olarak hesaplanmasında vergi idaresi tarafından kullanılan ana yöntem vergi denetimleridir (Deloitte, 2013: 64). RF'nin federal yapısı gereği, RF'de vergi denetimleri sadece federal hükümet tarafından gerçekleştirilmektedir (Brief Guide, 2014: 1).

Vergi denetimleri, vergi daireleri ve mükellefler hakkında bilgi elde edinilmesi, mükelleflerin muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve raporlanması ile mükelleflerin faaliyetlerini yürüttükleri yerlerin teftiş edilmesi amacıyla vergi idaresi tarafından yerine getirilmektedir (RFVK, 2000: md:82).

Denetimler esnasında, önem arz eden durumların açıklığa kavuşturulması amacıyla vergi denetmenleri, nezdinde inceleme yapılan mükellefin işyerinde veya kayıt

ve belgelerin bulunduğu yerde incelemeler yapmak ve gerekli belge ve kayıtları kontrol etmektedir. Belge ve kayıtların işyeri dışında bir yerde incelenmesi durumunda mükelleflerden kayıt ve belgelerin alınması konusunda izin alınması gerekmektedir (RFVK, 2000: md: 92).

Denetimler yeminli şahitler huzurunda yapılmaktadır. Nezdinde denetim yapılan kişinin temsilcisinin veya uzmanının denetimlere katılma hakkı bulunmaktadır. Denetimler esnasında gerekli olması hallerinde fotoğraf ve video kayıt kullanılabilir. Ayrıca kayıt ve belgelerin fotokopisi çekilebilmektedir. Yapılan incelemeler neticesinde nezdinde denetim yapılan mükellefler hakkında denetim raporu hazırlanmaktadır (RFVK, 2000: md: 92).

Vergi denetimleri ile ilgili hükümler RFVK'nın I. bölümünde yer almaktadır. Söz konusu kanunda vergi denetmenlerinin hangi tür denetim yapabilecekleri ve nezdinde denetim yapılan mükelleflerin hak ve sorumlulukları düzenlenmiştir (RFVK, 2000: md: 82).

RFVK'ya göre vergi idaresi vergi mükelleflerinin, resim ve harç ödeyen kişiler ile vergi sorumlularının defter, kayıt ve belgelerini denetleme yetkisine sahiptir (RFVK, 2000: md: 87).

2.5.3. Rusya Federasyonu'nda Vergi Denetimi Yöntemleri

RFVK'ya göre, RF'de vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim olmak üzere iki tür vergi denetimi vardır (Deloitte, 2013: 64).

Vergi Dairesinde Denetim; evrak denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Bu denetim türünde denetim faaliyetleri vergi dairesinde gerçekleştirilmektedir. Mükellefin faaliyetlerine ilişkin belgelerin toplanması ve bu belgelerin incelenmesi vasıtasıyla mükellef beyannamelerinin doğruluğu yansıtmadığının araştırıldığı bir denetim türüdür (RFVK, 2000: md: 88-1). Bu denetim türünde denetim işlemi mükelleflerin vergi beyannamelerini verdiği tarihte başlar ve üç ay içerisinde tamamlanır (RFVK, 2000: md: 88-2).

Bu tür denetimlerde vergi idaresi mükelleflerden aşağıdaki belgeleri isteyebilir (Deloitte, 2013: 64);

- ✓ Vergi beyannamesi ile verilmesi zorunlu olan belgeler,
- ✓ Vergi mükelleflerinin vergi muafiyetleri kullanım hakkını doğrulayan belgeler,
- ✓ KDV beyannamelerinin verilmesi durumunda vergi indirimlerinin geçerliliğini doğrulayan belgeler,

- ✓ Doğal kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak yapılan denetimler esnasında, Doğal Hayat ve Biyolojik Su Kaynakları Kullanım Vergisi hesaplanması ve ödemeleri için temel teşkil eden belgeler.

Vergi mükellefinin vermiş olduğu beyanname ile vergi idaresinin mükellef hakkında topladığı bilgiler arasında farklılıkların ortaya çıkması durumunda, mükellefler konu ile ilgili bilgilendirilir ve gerekli düzeltmeleri yapması için mükellefe beş günlük süre verilir (RFVK, 2000: md: 88-3). Ayrıca beyanname ekinde sunulması zorunlu belgeler olmadan verilen beyannameler vergi idaresi tarafından eksik kabul edilmektedir. Vergi idaresi mükelleflerden bu eksik belgeleri talep edebilmektedir (RFVK, 2000: md: 88-7).

İşyerinde Denetim; vergi denetiminin bu türünde denetim işlemi mükellefin işyerinde yapılmaktadır. İşyerinin uygun olmaması halinde denetim vergi dairesinde yapılabilir (RFVK, 2000: md: 89-1). Mükellef nezdinde gerçekleştirilen denetim faaliyeti bir veya daha fazla vergi türünü kapsayabilmektedir (RFVK, 2000: md: 89-3).

Vergi idaresinin aynı vergi türleri için aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla denetim yapma hakkı yoktur (RFVK, 2000: md: 89-5). Buna karşılık, bazı durumlarda denetimin tekrar yapılması söz konusu olmaktadır. Ancak bu durumun aynı vergi türleri üzerinden aynı vergilendirme dönemi içerisinde yapılan denetim olarak anlaşılmaması gerekmektedir. Aşağıdaki durumların varlığı halinde tekrardan denetim yapılabilmektedir (RFVK, 2000: md: 89-10);

- ✓ Denetimi gerçekleştiren birimlerin faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimler,
- ✓ Vergi beyannamelerine düzeltme kararı verilen mükelleflerin yeniden verdikleri beyannamelerde yer alan ödenecek vergi miktarının azalması durumunda, ilk defa denetimi gerçekleştiren vergi dairesi tekrar aynı dönemi inceleme yetkisine sahiptir.

RFVK'da bu denetim türü için 2 aylık süre verilmiştir. Ancak denetim süresi 4 aya kadar ve istisnai durumlarda 6 aya kadar uzatılabilmektedir (RFVK, 2000: md: 89-6). Bazı durumların varlığı halinde ise, vergi denetimi için belirlenen süre durdurulabilir. Vergi denetimi için belirlenen süresin durdurulmasına neden olan etkenler aşağıdaki gibidir (RFVK, 2000: md: 89-9);

- ✓ Vergi idaresi tarafından belge veya bilgi talebi olması halinde,

- ✓ RF'nin uluslararası anlaşmalar kapsamında yabancı devletlerden bilgi talep etmesi halinde,
- ✓ Vergi uzmanı alım sınavlarının yapıldığı dönemlerde,
- ✓ Vergi mükellefi tarafından yabancı dilde verilen belgelerin Rusça'ya çevirisinin yapılması halinde.

Vergi idaresinin mükelleflerin bayi ve temsilciliklerini denetleme yetkisi de bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi idaresinin vergi miktarının doğru hesaplanması ve zamanında ödenmesini sağlamak amacına yönelik bölgesel ve yerel vergilerle ilgili konularda denetleme yetkisi bulunmaktadır (RFVK, 2000: md: 89-7).

2.6. Japonya

Japonya'da modern anlamda vergi sistemi, Meiji Restorasyonu (1868)' den yaklaşık 20 yıl sonra oluşturulmuştur. O döneme kadar Japonya'da toplanan vergilerin % 80'inden fazlasını arazi vergileri oluşturmaktaydı (MOF, 2006:1). 2003'te gerçekleştirilen vergi reformu ile "arzu edilebilir bir vergi sistemi"nin oluşturulması yönünde ilk adım atılmıştır (MOF, 2006: 18).

1 Haziran 1949'da Japonya Maliye Bakanlığına bağlı Ulusal Vergi Dairesi (National Tax Agency) (NTA) kurulmuştur. NTA, ulusal vergilerin toplanması ve diğer vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuştur. NTA'nın kurulmasından önce ise bu görev, Japonya Maliye Bakanlığı Vergi Bürosu tarafından yürütülmekteydi. Örgütsel alanda yaşanan bu reform ile birlikte NTA bünyesinde merkez, bölgesel vergi büroları ve vergi dairelerinden oluşan üç katmanlı bir yapı oluşturulmuştur (NTA, 2003: 8).

2.6.1. Japon Vergi Sistemi

Japonya'da vergiler ulusal ve yerel düzeyde gelir, servet ve tüketim üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır (MOF, 2010: 20). Aşağıdaki tabloda Japonya'da uygulanan ulusal ve yerel vergiler gösterilmektedir.

Tablo 25. Japonya’da Uygulanan Ulusal ve Yerel Vergiler

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	
Ulusal Düzeyde Alınan Vergiler	Yerel Düzeyde Alınan Vergiler
Gelir Vergisi	Valilik İkamet Vergisi
Kurumlar Vergisi	Belediye İkamet Vergisi
Özel Kurumlar Ek Vergisi	İşletme Vergisi
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	
Veraset ve İntikal Vergisi	Otomobil Vergisi
Hibe (İntikal) Vergisi	Maden Arsası (Hissesi) Vergisi
Şerefiye Vergisi	Emlak Vergisi
Tescil ve Lisans Vergisi	Hafif Araç (Taşıt) Vergisi
Damga Vergisi	Özel Arsa/Arazi Sahipliği Vergisi
	İşyeri Vergisi
	Şehir Planlama Vergisi
	Gayrimenkul Alım Vergisi
Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	
Tüketim Vergisi	Yerel Tüketim Vergisi
İçki Vergisi	Valilik Tütün Vergisi
Tütün Vergisi	Golf Sahası Kullanım Vergisi
Özel Tütün Vergisi	Otomobil Vergisi
Benzin Vergisi	Belediye Tütün Vergisi
Özel Benzin Vergisi	Hafif Araç (Taşıt) Vergisi
Yerel Yol Vergisi	Kaplıca Vergisi
Sıvılaştırılmış Petrol Gazı Vergisi	Avlanma Vergisi
Motorlu Taşıt Vergisi	Taşıt Alım Vergisi
Uçak Yakıtı Vergisi	Petrol Dağıtım Vergisi
Petrol ve Kömür Vergisi	Maden Ürünleri Vergisi
Enerji Kaynaklarının Gelişimi Teşvik Vergisi	
Gümrük Vergisi	
Tonaj Vergisi	
Özel Tonaj Vergisi	

Kaynak: MOF, 2010: 20-21.

Japonya’da ulusal ve yerel düzeyde uygulanmakta olan 45 tane vergi türü bulunmaktadır. Bu vergilerden 23 tanesi ulusal düzeyde, 22 tanesi ise yerel düzeyde uygulanmaktadır. Japon vergi sisteminin genel durumuna baktığımızda harcama vergilerinin ağırlıklı olarak yer aldığı görülmektedir. Japonya’da uygulanmakta olan harcama vergilerinden 15 tanesi ulusal düzeyde, 11 tanesi ise yerel düzeyde olmak üzere toplam 26 tane harcama vergisi türü bulunmaktadır.

Japonya’da vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 26. Japonya’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayırımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Milyon Yen	Milyon Yen	%	Milyon Yen	%	Milyon Yen	%
2002	43.833.206	24.335.665	55,5	2.816.641	6,4	16.680.900	38,1
2003	41.552.402	22.299.801	53,7	2.607.908	6,3	16.644.693	40,1
2004	45.589.013	26.114.188	57,3	2.581.481	5,7	16.893.344	37,1
2005	49.065.439	28.859.480	58,8	2.734.510	5,6	17.471.449	35,6
2006	49.069.053	28.971.971	59,0	2.736.710	5,6	17.360.372	35,4
2007	51.757.833	30.824.441	59,6	2.704.405	5,2	18.228.987	35,2
2008	42.377.740	24.995.674	59,0	2.543.332	6,0	14.838.734	35,0
2009	38.733.077	19.270.294	49,8	2.417.350	6,2	17.045.433	44,0
2010	41.486.794	21.952.040	52,9	2.274.460	5,5	17.260.294	41,6
2011	42.030.000	22.207.000	52,8	2.480.000	5,9	17.343.000	41,3
2012	43.533.973	23.750.798	54,6	2.581.622	5,9	17.201.553	39,5
2013	45.354.000	24.850.000	54,8	2.597.000	5,7	17.907.000	39,5
2014	51.726.000	26.330.000	50,9	2.804.000	5,4	22.592.000	43,7

Kaynak: National Tax Agency JAPAN 2004-2014 National Tax Agency Report’taki tablolardan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (10.03.2015).

Japonya’da vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından ele aldığımızda, 2014 yılı toplam vergi gelirlerinin % 50,9’unun gelir, % 5,4’ünün servet ve % 43,7’sinin harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. Tablo 26’dan da görüleceği üzere, 2002–2014 yılları baz alındığında, Japonya’da vergi gelirleri içerisindeki en büyük payı % 55,3’lük oranla gelir üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla % 39,9’luk oranla harcamalar üzerinden alınan vergiler ile % 4,8’lik oranla servet üzerinden alınan vergiler takip etmektedir.

2.6.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, bir mükellefin Ocak ayından Aralık ayına kadar olan süre içerisinde elde ettiği kişisel geliri vergilendirmektedir (NTA, 2003: 40). Gelir vergisi mükelleflerinin vergilendirme dönemlerinde değişiklik yapma hakları yoktur (MOF, 2010: 30). Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirilebilir gelirin, vergilendirme kapasitesi göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde sınıflandırılması mümkündür (MOF, 2006: 27):

✓ Faiz geliri,	✓ Emeklilik geliri,
✓ Temettü geliri,	✓ Ormancılık geliri,
✓ Gayrimenkul geliri,	✓ Sermaye kazancı,
✓ Ticari kazanç,	✓ Arızı gelir,
✓ Ücret geliri,	✓ Çeşitli gelirler.

Vergi mükellefleri, 1 Ocak – 31 Aralık tarihleri arasında elde edilen tüm gelirleri hesaplamak ve hesaplanan gelir üzerinden vergi ödemek zorundadır. Gelir vergisi mükellefleri tam ve dar mükellefler olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler 1 yıl veya daha fazla süre ile Japonya'da ikamet eden mükelleflerdir. Bu mükellefler, Japonya içinden ve dışından elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Son 10 yıl içinde 5 yıldan az süre ile Japonya'da ikamet edenler ise, dar mükellefler olarak nitelendirilirler. Dar mükellefler, sadece Japonya içinden elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir (CPTA, 2012: 3-4).

Japon gelir vergisi sisteminde, 6 farklı gelir ölçeğine göre % 5'ten % 40'a kadar artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bununla birlikte 1 Ocak 2013 ile 31 Aralık 2037 tarihleri arasında gelir vergisine ilave olarak % 2,1 oranında Özel İmar Gelir Vergisi uygulanacaktır (CPTA, 2012: 4). Ayrıca vergilendirilebilir gelirin bazı türleri için de stopaj sistemi uygulanmaktadır. Stopaj sistemi kapsamında ücret geliri, faiz geliri, temettü geliri ve muhasebecilere ödenen ücretler gibi gelirler, gelir elde edildiği zamanda, önceden belirlenmiş yöntemler kullanılarak gelir vergisi miktarı hesaplanır ve mükellef geliri elde etmeden devlete ödenir (NTA, 2008: 3).

Japonya'da vergiler genellikle mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahsil olunur. Sadece damga vergisi, tescil ve lisans vergisi gibi vergilerde pulla ödeme söz konusudur. Gelir vergisi, eğer mükellef nihai olarak stopajla vergi ödeyen bir mükellef değilse, yıllık beyanname ile 15 Mart'a kadar beyan edilir ve aynı süre içinde vergi ödenir. Ayrıca yılda

2 kez geçici vergi ödenmektedir. Yıllık beyan zamanı olan 15 Mart'ta yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan ödenecek vergi ile geçici vergi arasında bir fark çıkarsa mükellef bu farkı öder (Pehlivan ve Öz, 2011: 51).

2.6.1.2. Kurumlar Vergisi

Japonya'da uygulanan Kurumlar Vergisi Kanunu, şirketleri tam mükellef ve dar mükellef şirketler olmak üzere iki sınıfa ayırmaktadır. Tam mükellef şirketler, merkezi veya idaresi Japonya'da bulunan şirketlerdir. Bunlar Japon Kurumlar Vergisi Kanunu'nda normal şirketler, kamu şirketleri, kamunun payı bulunduğu şirketler, kooperatifler ve diğer kurumlar olmak üzere beş gruba ayrılmıştır. Dar mükellef şirketler ise, merkezi veya idaresi Japonya'da bulunmayan şirketleri ifade etmektedir (Öz ve Vural, 2005: 116).

Şirketlerin kar ve zararları bir iş yılı üzerinden hesaplanmaktadır. Tam mükellef şirketler, hem Japonya içinden hem de Japonya dışından elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödemek zorundadırlar. Buna karşılık, dar mükellef şirketler ise, sadece Japonya içinden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödemektedirler. Standart kurumlar vergisi oranı % 25.5'tir. Sermayesi 100 milyon YEN ve daha fazla olan şirketlere % 25.5, sermayesi 100 milyon YEN'in altında olan şirketlere ise % 22 oranında kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Ayrıca sermayesi 100 milyon YEN ve daha az olan şirketlerden, 8 milyon YEN ve aşağı yıllık gelir elde ettiklerinde % 15 oranında kurumlar vergisi alınmaktadır (CPTA, 2012: 5) .

2.6.1.3. Tüketim Vergisi

Nisan 1988 yılında Vergi Komisyonu temel vergi reformunun olması gerektiğini savunan bir raporu Japonya Başbakanı'na sunmuştur. Bu rapor doğrultusunda hükümet, tüm vergi sistemini yeniden incelemeye başlayarak Aralık ayı sonunda vergi sisteminde bir takım düzenlemeler yapma kararı almıştır. Alınan bu kararlar sonucunda 1 Nisan 1989 yılında tüketim vergisi yürürlüğe girmiştir. 1 Nisan 2004 yılında ise, Tüketim Vergisi Kanunu revize edilmiştir (NTA, 2003: 66-67).

Japonya'da tüketim vergisi, mal ve hizmetlerin alım-satımı ve kiralanması işlemleri üzerinden alınmaktadır. Söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren şirketler tüketim vergisini ödemek zorundadırlar. Ancak tüketim vergisi nihai kullanıcılar tarafından ödendiği için mal ve hizmetlerin fiyatları üzerine eklenmektedir. Tüketim vergisinin oranı (% 4 ulusal tüketim vergisi, % 1 yerel tüketim vergisi olmak üzere) %5'tir. Buna karşılık,

ithal edilen mallar tüketim vergisine tabi tutulurken, ihraç edilen mallar tüketim vergisinden istisnadır (CPTA, 2012: 9).

Tüketim vergisi şu işlemler üzerinden alınmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2011: 53):

- ✓ Maddi varlıklar ile gayri maddi hakların transferi,
- ✓ Taşımacılık, müteahhitlik ve işletmecilik gibi hizmetler,
- ✓ Mali müşavirlik ve avukatlık gibi profesyonel hizmetler,
- ✓ Kiralama faaliyetleri.

2.6.2. Japonya’da Vergi Denetimi

Japonya’da gelir ve kurumlar vergisi gibi ulusal düzeydeki vergilerde beyan esas uygulanmaktadır. Vergi idaresinin, mükellefler tarafından verilen beyannamelerin vergi kanunlarına uygunluğunu incelemek ve varsa yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için gerekli işlemleri yapmak amacıyla konuyla ilgili bütün materyallere ulaşma yetkisi bulunmaktadır. Bu amaca ulaşmak için, Japon vergi kanunları vergi idaresine önemli yetkiler vermektedir. Bu yetkilerden en önemlisi de vergi idaresinin mükellefler üzerindeki denetim yetkisidir (Ishimura, 1995: 46).

2011 yılında Japonya’da gerçekleştirilen vergi reformu ile birlikte vergi denetimi alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergi denetimi alanında yaşanan bu değişiklikler kısaca aşağıdaki gibidir (Baker ve McKenzie, 2013: 2-3);

Önceden Bildirme; vergi denetimi yapılmasına başlanmadan önce, vergi idaresi tarafından vergi mükellefine veya avukatına aşağıdaki bilgileri içeren resmi bir bildirim yapılmalıdır;

- ✓ Denetimin yapılacağı tarih,
- ✓ Denetimin yapılacağı yer,
- ✓ Denetimin amacı,
- ✓ Denetime tabi olacak vergi türleri,
- ✓ Denetimin hangi vergilendirme dönemini kapsayacağı,
- ✓ İlgili defter, belge ve diğer kayıtların gözden geçirileceği,
- ✓ Denetim işleminin uygun bir şekilde yürütülebilmesi için ilgili kanun ve yönetmeliklere göre gerekli bilgilerin elde edilmesi.

Denetimin Tamamlanması İle İlgili İşlemler; vergi denetimi yapıldıktan sonra, vergi idaresinin mükellef hakkında özel bir değerlendirme yapmasına gerek olmadığı hallerde, söz konusu durumun mükellefe bildirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık, vergi

idaresinin özel bir değerlendirme yapması gereken durumlarda, vergi mükellefine denetimin sonuçları açıklanmalı ve vergi beyannamesi üzerinde gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Denetimin Tekrarlanması İçin Gereken Koşullar; 2011 yılında gerçekleştirilen reform öncesinde Japon vergi kanunlarında mali yıl içerisinde yapılan denetimin tekrarlanması ile ilgili her hangi bir hüküm bulunmuyordu. Gerçekleştirilen reformla birlikte, vergilendirme dönemiyle ilgili yeni bir bilginin ortaya çıkması ve denetim esnasında bir hata yapılması gibi durumlarda vergi idaresinin yeniden denetim yapabilmesinin önü açılmıştır.

Japon vergi kanunlarına göre vergi denetimi dört gruba ayrılabilir (Ishimura, 1995: 46-47):

Bireysel Vergi Kanunları Kapsamında Vergi Denetimi; bu denetim grubunda denetimler sonucunda yapılan düzeltmelerin, itirazların ve Ulusal Vergi Mahkemesi (National Tax Tribunal) (NTT) kararlarına yönelik olarak yapılan şikayetler karara bağlanır.

Borçların Ödenmemesi Kapsamında Yapılan Vergi Denetimi; bu denetim gurubunda vergi borcunu ödemeyen mükelleflerin ortaya çıkarılması amaçlanır.

Ulusal Düzeydeki Vergilerin İhlalinin Denetimi Kanunu Kapsamında Yapılan Vergi Denetimleri; mükelleflerin vergi kaçakçılığına yöneldiği ve vergi kaçakçılığının arttığı dönemlerde gerçekleştirilen denetimlerdir.

Tamamen Gönüllülük Esası Kapsamında Yapılan Vergi Denetimleri; bu denetimler esas olarak bir kanun hükmüne dayanmamakla birlikte, daha çok idari bir işlem sonucu olarak gerçekleştirilen denetimlerdir.

Japon Ulusal Vergi Dairesini yayınladığı resmi istatistik rakamlarına göre 2002-2012 rakamları baz alınarak; mükellef sayıları, gerçekleştirilen denetim sayıları ve denetim oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 27. Japonya’da 2002 – 2012 Yılları Arasında Mükelleflerin Denetlenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	Gerçekleştirilen Denetim Sayısı	Denetim Oranı (%)
2002	643.893	1.232	0,19
2003	686.361	1.243	0,18
2004	683.942	1.229	0,17
2005	691.600	1.365	0,20
2006	654.757	1.393	0,21
2007	646.840	1.417	0,22
2008	614.464	1.323	0,21
2009	594.549	1.246	0,21
2010	602.292	1.217	0,21
2011	635.129	1.310	0,20
2012	654.687	1.089	0,17

Kaynak: National Tax Agency JAPAN 2004-2014 National Tax Agency Report’taki tablolardan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır (10.03.2015).

2002 – 2012 yılları ele alındığında, Japonya’da denetim oranları % 0,17 ile % 0,22 arasında değişiklik göstermektedir. Ortalama denetim oranı ise % 0,20’dir. Tablo 27’den de görüleceği üzere, incelenen mükellef sayısının en yüksek olduğu yıl 1.417 ile 2007 iken, en düşük olduğu yıl 1.217 ile 2010 yılıdır.

2.6.3. Japonya’da Vergi Denetimi Yöntemleri

Japonya’da vergi idaresi, yapılacak işlemlerin basit veya karmaşık olmasına bağlı olarak denetimlerin vergi dairesinde ya da işyerinde yapılmasına karar vermektedir. Vergi dairesinde gerçekleştirilecek olan denetimler, vergi mükellefinin ikamet ettiği yer vergi dairesince gerçekleştirilmektedir. İşyerinde gerçekleştirilen denetimler ise, mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarını sakladıkları yerde yapılmaktadır (Ishimura, 1995: 49).

Vergi Dairesinde Denetim; denetim için gerekli defter, belge ve kayıtların vergi dairesine getirilmesinin kolay olduğu hallerde gerçekleştirilen denetimlerdir. Vergi dairesi tarafından gönderilen bir bildirim ile mükellef vergi dairesine davet edilir. Bu bildirimde yapılacak görüşme için belirlenen gün ve saat bilgileri yer almaktadır. Ancak bu görüşme günü ve saati mükellefin talebi üzerine değiştirilebilmektedir (Ishimura, 1995: 49).

İşyerinde Denetim; işyerinde gerçekleştirilecek olan denetimlerde vergi dairesi mükellefe denetimin gün ve saatini yazılı olarak değil telefonla bildirmektedir. Bu bildirimin ne zaman yapılacağı konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Buna karşılık mevcut uygulamada bu bildirimler, denetimden önceki 4-7 gün arasında yapılmaktadır. Bazı durumlarda da haber verilmeden sürpriz denetimler gerçekleştirilmektedir. Ancak sürpriz denetimlerin yapılma ihtimali oldukça düşüktür (Ishimura, 1995: 49).

2.7. Meksika

Meksika vergi sistemi dar bir vergi tabanına dayanmaktadır. Bu sebeple Meksika'da elde edilen vergi gelirleri diğer ülkelere göre daha düşüktür (OECD, 2013b: 34). Vergi gelirlerinin artırılmasını sağlamak ve daha iyi bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla 2008 yılında bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir.

2008 takvim yılı başında yürürlüğe giren vergi reformunun genel amacı “kamu maliyesinin güçlenmesi ve kamu gelirlerinde istikrarın sağlanması amaçlarına” yöneliktir. Söz konusu reformun kapsamı federal düzeydedir. Eyalet düzeyinde toplanan vergiler değiştirilmemiş ancak, eyalet yönetimlerinin vergi toplama ve denetim yetkileri genişletilmiştir (Demirli, 2011: 199- 200).

30 Ekim 2013 tarihinde ise, 2014 vergi reformu tasarı onaylanmış ve 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir. 2014 vergi reformu ile mevcut gelir vergisi kanunu, yeni gelir vergisi kanunu ile yürürlükten kaldırılmış ve vergi sisteminin iyileştirilmesi sağlanmıştır. Meksika’da vergilendirme ile ilgili bütün işlemler Meksika SAT tarafından yürütülmektedir. Gerçekleştirilen reformlar ile Meksika Vergi İdaresi (The State Administration of Taxation of Mexico) (SAT)’ın vergilendirme ile ilgili gerçekleştirdiği işlemler üzerindeki yetkileri daha da genişletilmiş ve Meksika SAT daha güçlü bir yapıya kavuşturulmuştur (Lopezlena ve Camacho, 2013: 1-2).

2.7.1. Meksika Vergi Sistemi

Latin Amerika’nın Brezilya’dan sonra ikinci büyük ülkesi olan Meksika, federal yapıda bir devlettir. Eyalet ve şehir (belediye) yönetimlerinin vergilendirme alanındaki yetkileri federal hükümetin yetkilerine göre sınırlıdır (Demirli, 2011: 195). Aşağıdaki tabloda Meksika yönetim birimlerinin vergilendirme yetkileri gösterilmektedir.

Tablo 28. Meksika Yönetim Birimlerinin Vergilendirme Yetkisi

Federal Yönetim	-Yasama yetkisine sahiptir (Temsilciler meclisinden geçen teklif/tasarı kongrede yasalaştırılır), - Yürütme organları yönetmelik çıkartabilir, - Genel vergi kurallarını koyar, - Özel kuralları düzenler, - Uluslararası vergi anlaşmalarını yapar.
Eyalet Yönetimi	- Sınırlı vergileme yetkisine sahiptir.
Yerel (Belediye) Yönetimi	-Vergi koyma gücü yoktur, -Vergi toplama konusunda yetkilendirilmektedir.

Kaynak: Demirli, 2011: 196.

Tabloya göre Meksika’da federal, eyalet ve yerel (belediye) yönetim olmak üzere üç tür yönetim birimi bulunmaktadır. Federal yönetimde, hükümet; yasama yetkisine sahiptir. Bu bağlamda, yönetmelik çıkarabilmekte ve genel vergi kurallarını belirleyebilmektedir. Ayrıca uluslararası vergi anlaşmaları da yapabilmektedir. Buna karşılık, eyalet yönetimi sınırlı vergilendirme yetkisine sahiptir. Federal devlet ile eyaletler arasında “vergi tahsilatını” ve sınırlı durumlar için “çifte vergilendirmenin önlenmesini” düzenleyen anlaşmalar vardır. Yerel (belediye) yönetimin ise, vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır. Yerel yönetime sadece federal yönetim tarafından bazı vergilerin toplanması konusunda yetki verilmiştir.

Meksika’da vergiler; federal, eyalet ve belediye vergileri olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır (Baker ve Mckanzie, 2012: 35);

Federal Vergiler (Ulusal Düzeyde Alınan Vergiler); gelir vergisi, katma değer vergisi, düz oranlı işletme gelirleri vergisi⁴ (kurumlar vergisi) , mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergisi, yeni otomobil vergisi, mevduat vergisi, dış ticaret vergisi.

Eyalet Vergileri (Yerel Düzeyde Alınan Vergiler); bordro vergisi, ikinci el otomobil alım vergisi, şans oyunları vergisi.

Yerel Yönetim (Belediye) Vergileri; emlak vergisi, gayrimenkul devir vergisi, billboard vergisi.

Meksika’da vergilerin gelir, servet ve harcama ayırımına göre tahsilatı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

⁴ Kurumlar vergisi, 2008 vergi reformu ile birlikte düz oranlı işletme gelirleri vergisi olarak değiştirilmiştir.

Tablo 29. Meksika’da Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayrımına Göre Tahsilatı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir		Servet		Harcama	
	Milyar Meksika Pesosu	Milyar Meksika Pesosu	%	Milyar Meksika Pesosu	%	Milyar Meksika Pesosu	%
2000	836,2	276,5	33,1	14	1,7	545,7	65,3
2001	891,4	304,8	34,2	16,7	1,9	569,9	63,9
2002	912,4	327,4	35,9	19,4	2,1	565,6	62,0
2003	1066,4	347,7	32,6	20,6	1,9	698,1	65,5
2004	1203,5	359,8	29,9	22,9	1,9	820,8	68,2
2005	1385,3	402	29,0	26,8	1,9	956,5	69,0
2006	1577,3	472,6	30,0	29,6	1,9	1.075,1	68,2
2007	1667,8	554,1	33,2	33,2	2,0	1.080,5	64,8
2008	2186,5	629,1	28,8	35,8	1,6	1.521,6	69,6
2009	1693,8	591,9	34,9	35,5	2,1	1.066,4	63,0
2010	2043,4	683,6	33,5	39	1,9	1.320,8	64,6
2011	2377,2	772,7	32,5	41,2	1,7	1.563,3	65,8
2012	2545,8	803,1	31,5	45,2	1,8	1.697,5	66,7
2013	957,2	957,2	-	-	-	-	-

Kaynak: OECDstat Extracts verilerinden toplanarak tarafımızca hazırlanmıştır.
<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#> (12.03.2015).

Meksika’da vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirdiğimizde, 2012 yılı toplam vergi gelirlerinin %31,5’inin gelir, % 1,8’inin servet ve % 66,7’sinin harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. 2000–2012 yılları baz alındığında genel olarak toplam vergi gelirlerindeki en büyük payın ortalama % 65,9’luk oranla harcamalar üzerinden alındığı görülmektedir. Daha sonra ortalama % 32,2’lik oranla gelir üzerinden alınan vergiler gelmektedir. En düşük pay ise ortalama % 1,9’luk oranla servet üzerinden alınan vergilerden elde edilmektedir.

2.7.1.1. Gelir Vergisi

Meksika’da gelir vergisi yükümlüleri, Meksika’da ikamet eden (tam mükellef) ve etmeyen (dar mükellef) vergi mükellefleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler, yurt içinden ve dışından elde ettikleri yıllık gelirleri toplamı üzerinden vergilendirilmektedir. Yabancı ülkelerde ödedikleri gelir vergisi ise, Meksika’da ödedikleri gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Dar mükellefler ise, sadece Meksika içinden elde ettikleri gelirleri üzerinden gelir vergisi ödemektedir (PKF, 2012a: 340).

Meksika’da gelir vergisine göre vergilendirilebilir gelirin konusunu aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür (OECD, 2000: 61-62; Ernst and Young, 2013: 829-830);

✓ Ücret gelirleri,	✓ Telif ücretleri,
✓ Serbest meslek kazancı,	✓ Faiz gelirleri,
✓ Ticari kazanç,	✓ Gayrimenkul gelirleri,
✓ Sermaye gelirleri,	✓ Temettü gelirleri.
✓ Yönetici giderleri (Yöneticilere ödenen ücretler),	

Meksika gelir vergisi sisteminde 11 farklı gelir ölçeğine göre % 1.92’den % 35’e kadar artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır (Ley Del Impuesto Sobre La Renta, 2013: 111). Ayrıca faiz gelirleri, telif ücretleri, temettü gelirleri, teknik yardım hizmetleri, teknik hizmetler ve diğer hizmetler üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmaktadır (Lopez, 2010: 1).

2.7.1.2. İşletme Gelirleri Vergisi

İşletme Gelirleri Vergisi Kanunu’na göre Meksika’da şirketler yerli (tam mükellef) ve yabancı (dar mükellef) şirketler olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre, Meksika’da tam mükellef şirketler, dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef şirketler ise, sadece Meksika’da elde ettikleri gelirler üzerinden işletme gelirleri vergisine tabidir. Ancak Meksika’da kurulan yabancı (dar mükellef) şirketler, Meksika kanunlarına göre kurulmuş veya işlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez Meksika’da ise, yerli (tam mükellef) şirket statüsünde sayılmaktadır (Ernst and Young, 2014a: 888).

Meksika’da şirketler sadece federal hükümet tarafından vergilendirilmektedir. Meksika’da şirketlerin elde ettiği karlar, mali yıl içerisinde sadece bir defa vergilendirilmektedir. Vergilendirme dönemi her zaman 01 Ocak’ta başlar 31 Aralık’ta biter ve 12 ayı geçemez. İşletme gelirleri vergisi beyannamesi içinde bulunan mali yılı takip eden takvim yılı başından itibaren üçüncü ayın sonuna kadar verilmelidir (Ernst and Young, 2014a: 889).

Şirketler % 30 oranında federal işletme gelirleri vergisine tabidir. Şirketler tarafından elde edilen tüm gelirler kaynağına bakılmaksızın vergilendirilmektedir. Ancak

yabancı şirketlerin şubeleri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar bu kapsamın dışında tutulmuştur (PKF, 2012a: 335).

2.7.1.3. Katma Değer Vergisi

KDV'nin konusu Meksika'da yapılan işlemlerdir. Meksika KDV Kanunu'nda verginin konusu dört grup halinde ortaya konmuştur (Baker ve Mckanzie, 2012: 39);

- ✓ Mal satışı ve üretimi,
- ✓ Hizmet sunumu,
- ✓ Sabit varlıkların (durağan varlıkların) kiralanması,
- ✓ Mal ve hizmet ithalatıdır.

Meksika'da mal satışı, hizmet ifası, kiralama faaliyetleri ile ithalat ve ihracat işleri ile uğraşan yerli ve yabancı şirketler ile şahıslar KDV vergisi mükellefidir (PKF, 2012b: 1).

Meksika KDV kanununda belirtilen genel oran % 16'dır. Ancak, genel KDV oranı dışında indirilmiş KDV oranı (% 11) ve % 0 KDV oranı olmak üzere Meksika KDV kanununda üç ayrı oran uygulanmaktadır (Ernst and Young, 2014b: 512; Lopez, 2010: 11);

- ✓ Sınır bölgesinde bulunan işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetler % 11 oranında vergilendirilmektedir.
- ✓ Temel gıda maddeleri, tarımsal hizmetler ve ilaç üretiminin yanısıra ihracata % 0 oranında KDV uygulanmaktadır.
- ✓ Diğer tüm faaliyetler için KDV oranı % 16'dır.

2.7.2. Meksika'da Vergi Denetimi

Meksika'da vergi denetimleri, Meksika SAT tarafından hazırlanan istatistiksel bilgilere dayanılarak yapılmaktadır. Bu istatistiksel bilgiler ilaç, otomobil ve finans sektörü gibi alanlar göz önünde bulundurularak son derece detaylı bir şekilde hazırlanmaktadır. Söz konusu istatistiksel bilgiler; vergi beyannameleri, üçüncü kişilerden toplanan bilgiler, finansal tablolar ve mükelleflerin diğer kamu kurumları nezdinde açılan dosyalarındaki bilgilerden oluşturulmaktadır (Hasfura, 2011: 4).

Meksika'da vergi denetimi dört aşamadan oluşmaktadır (Audit and Compliance Division, 2009: 10-11);

Ön Kontrol; bu aşamanın amacı nezdinde denetim yapılacak kişi veya kurumlarla ilgili denetim planlarının hazırlanması ve gerçekleştirilecek denetim için en uygun yöntemlerin belirlenmesidir. Bu süreçte mükellef ile irtibata geçilir ve kayıtlar incelenir. Denetim elemanları, ön kontrol sonucunda elde ettikleri bilgileri değerlendirerek uygulayacakları denetim yöntemleri ve denetim süresi hakkında bilgi sahibi olurlar. Ön kontrol sayesinde alan araştırmasının süresi kısılır ve araştırılması gereken bir usulsüzlüğün olup olmadığı konusunda gerekli bilgiler elde edilir.

İnceleme/Alan Araştırması; incelemeye genellikle vergi mükellefinin işyerinde bir ön görüşme ile başlanır. Ardından alan araştırması yapılır ve inceleme, mükellef ile tekrar bir görüşme gerçekleştirildikten sonra son bulur. Ancak, inceleme vergi dairesinde de yapılabilir. Ön görüşme, denetimin daha etkili ve verimli bir şekilde yapılabilmesi için gerekli bilgilerin elde edildiği bir aşamadır. Bu aşamada, denetim elemanları, mükellef ile birlikte çalışmak koşuluyla gerekli bilgileri elde etmek için mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarını isteyebilir. Denetim elemanı, mükellef ile son bir görüşme yaparak denetimin sonuçlarını ve mevcut hukuki yolların ne olduğunu açıklar. Gerekli olduğu hallerde ekstra belgeler de isteyebilir. Ayrıca, denetim elemanı tüm bu süreç içerisinde vergi mükellefini durumu doğru bir şekilde değerlendirebilmesi için eğitir.

Ön Rapor; görüşmeler ve inceleme esnasında denetim elemanları elde ettikleri bulguları değerlendirerek bir ön rapor hazırlar. Bu aşamada nihai denetim raporunun oluşturulması için gerekli bilgiler bir araya getirilerek değerlendirilir.

Yeniden İnceleme; denetimlerin bölümün kalite standartlarını sağlamasını ve denetim işlemlerinin tutarlı bir biçimde yapılmasını sağlar. Bu aşamada denetim elemanlarının denetimin tüm safhalarında doğru yöntemleri uygulayıp uygulamadığı, çalışma raporlarının tam olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve sözlü beyanların yazılı rapor haline getirilip getirilmediği kontrol edilir.

2.7.3. Meksika’da Vergi Denetimi Yöntemleri

Meksika SAT tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sekiz ana yöntem kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Vergi denetimi için daha farklı sınıflandırmalarda yapılabilir. Meksika’da yaygın olarak kullanılan vergi denetim yöntemleri aşağıdaki gibidir (Audit and Compliance Division, 2009: 12);

Zorunlu/Acil Denetim; bu denetimlerin belirli bir süre içerisinde tamamlanması gerekmektedir. Denetimin tamamlanması için gereken süreyi tahmin etmek amacıyla

denetimin tarafları sürekli olarak gelişmelerden haberdar edilir. Zaman dilimi tahmin edilemediğinde durum Meksika SAT'a bildirilir.

Rutin (Alan) Denetim; bu tür denetimler vergi dairelerinin araştırmaları sonucunda veya denetçinin talebi üzerine yapılan denetimlerdir.

Gözetimli Denetim; mükellefler tarafından talep edilen denetimlerdir. Bu denetim türünde iki tür mükellef vardır. Birinci tür mükellefler, kendi kendilerini değerlendirir ve olası bir alan denetimi için denetleme dönemini açık bırakırlar. İkinci tür mükellefler ise, denetim elemanı ile birlikte çalışır ve olası bir denetim için denetleme dönemini kapatırlar.

İç Denetim; bu denetimler genellikle mükellefin ikamet ettiği yer vergi dairesince gerçekleştirilmektedir.

Dış Denetim; bu tür denetimler genellikle denetim elemanlarının iki veya üç haftalık sürelerle çıktıkları denetim turnelerinde gerçekleştirdikleri denetimlerdir. Farklı bölgeler ve faaliyet alanları seçilerek denetleme olanağı sağlanır.

Standart Denetim Dönemi; normalde 3 yıllık dönemlerden oluşmaktadır. Ancak buna ek olarak denetimin başlangıç tarihindeki cari yılı da kapsamaktadır.

Genişletilmiş Denetim Dönemi; cari döneme ilave olarak geçmiş yıllara yönelik olarak da yapılan denetimlerdir.

Yeniden Denetim; daha önceden denetlenmiş ancak yapılan denetimin gözden geçirilmesi için haklarında yeniden denetim kararı verilmiş mükelleflere yönelik olarak yapılır. Bu denetim türünde genellikle özel talimatlar ve zaman sınırlamaları vardır. Denetimin belirlenen süre içerisinde tamamlanamaması durumunda denetim elemanı yeniden denetim talebini mükelleflere bildirmek zorundadır.

Seçilmiş ülkelerde vergi denetimi uygulamalarını bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, vergi denetimlerinin genellikle Maliye Bakanlığı'na bağlı birimler tarafından yerine getirildiği görülmektedir. Buna karşılık, ABD'de vergi kanunlarının uygulanması ve denetimden sorumlu birim, Hazine Bakanlığı'na bağlı olan IRS'dir. Ayrıca Almanya'da "teftiş" Sayıştay tarafından yerine getirilirken, vergi denetimi vergi dairesi kadrolarında yer alan denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir.

Vergi denetimleri genellikle ülkelerin federal yapıları gereği, merkez ve taşra örgütleri düzeyinde yapılandırılmıştır. Ancak, Almanya ve ABD'de denetimle ilgili örgütler üç kademeli bir yapıdan oluşmaktadır. Almanya'da örgüt yapısı; Federal Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve vergi dairelerinden oluşurken, ABD'de; IRS merkezi, merkeze bağlı bölge müdürlükleri ve bölge müdürlüklerine bağlı vergi

daireleri şeklinde yapılandırılmıştır. Buna karşılık, RF’de vergi denetimleri sadece federal hükümet tarafından yerine getirilmektedir.

Vergi denetimine tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde genellikle bilgisayar teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Örneğin ABD’de incelenecek beyannamelerin seçiminde genellikle iki yol kullanılmaktadır. Bu yollardan birisi bilgisayar programlarının kullanılması, diğeri ise, bilgisayar programlarının kullanılması sonucunda yanlış bilgiler içeren beyannamelerden elde edilen bilgilerin kullanılmasıdır. Benzer şekilde, Meksika’da vergi denetimleri, Meksika Vergi İdaresi tarafından ilaç, otomobil ve finans sektörü gibi çeşitli sektörler göz önünde bulundurularak hazırlanan istatistiksel bilgilere dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Seçilmiş ülkelerde, gerçekleştirilen vergi denetimleri ise, mükelleflerin işyerinde veya vergi dairelerinde yapılmaktadır.

Seçilmiş ülkelerde vergi gelirlerinin gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler ayırımına göre ortalama tahsilat oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 30. Seçilmiş Ülkelerde Vergi Gelirlerinin Gelir, Servet ve Harcama Ayırımına Göre Ortalama Tahsilat Oranları

Ülkeler	Gelir (%)	Servet (%)	Harcama (%)
A.B.D. (2000-2013) (Bin Dolar)	93,95	1,85	4,20
İngiltere (2000-2012) (Milyon Euro)	57,32	13,26	29,42
Almanya (2000-2012) (Milyon Euro)	32,47	15,97	51,56
Çin (2002-2013) (Milyon Yen)	40,43	7,63	51,97
Rusya Federasyonu (2012-2014) (Bin Ruble)	71,97	14,9	13,13
Japonya (2002-2014) (Milyon Yen)	55,28	4,8	39,92
Meksika (2000-2014) (Milyar Meksika Pezосу)	29,94	1,74	61,19

Seçilmiş ülkelerde vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından ele aldığımızda, gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatının en fazla ABD’de olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, ABD vergi sisteminin gelir üzerinden alınan vergilere dayalı olduğu söylenebilir. Ardından ise sırasıyla; Rusya Federasyonu, İngiltere, Japonya, Çin, Almanya ve Meksika gelmektedir.

Vergi gelirlerini servet üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirdiğimizde ise, servet üzerinden alınan vergilerin tahsilatının en fazla Almanya’da olduğu, ardından ise sırasıyla; Rusya Federasyonu, İngiltere, Çin, Japonya, ABD ve Meksika’nın geldiği görülmektedir.

Vergi gelirlerine harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından baktığımızda, harcamalar üzerinden alınan vergilerin tahsilatının en fazla Meksika’da olduğu, diğer bir ifadeyle, Meksika vergi sisteminin harcamalar üzerinden alınan vergilere dayalı olduğu söylenebilir. Harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından Meksika’nın ardından sırasıyla; Çin, Almanya, Japonya, İngiltere, Rusya Federasyonu ve ABD’nin geldiği görülmektedir.

Seçilmiş ülkelerdeki vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından bir bütün olarak değerlendirdiğimizde, Almanya, Meksika ve Çin dışındaki ülkelerin vergi gelirleri tahsilatında, gelir üzerinden alınan vergilerin daha fazla paya sahip olduğu söylenebilir. Almanya, Meksika ve Çin’de ise, vergi gelirleri tahsilatı içinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının daha fazla olduğu görülmektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin payı ise, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilere göre daha düşüktür.

Seçilmiş ülkelerde vergi denetimi uygulamaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde ise, her ülkenin birbirinden farkı vergi denetimi uygulamaları olduğu görülmüştür. Aşağıdaki tabloda seçilmiş ülkelerde; vergi denetimi ile ilgili birimler, vergi denetimde yetkili kişiler, vergi denetiminde kullanılan yöntemler ile ortalama denetim oranları yer almaktadır.

Tablo 31. Seçilmiş Ülkelerdeki Vergi Denetimi İle İlgili Birimler, Yetkili Kişiler, Kullanılan Yöntemler ve Ortalama Denetim Oranları

Ülkeler	Vergi Denetimi İle İlgili Birimler	Vergi Denetimine Yetkili Kişiler	Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemler	Ortalama Denetim Oranları (%)
Amerika	İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS)	-Vergi Denetçileri, -Vergi Uyum Yetkilileri, -Gelir Ajanları, -Gelir Bürosu Denetçileri, -Cezai Soruşturma Birimi.	-İndirilemeyecek Kalemler Programı, -Mektupla Yapılan İnceleme, -Dairede Yapılan İnceleme, -Mükellefin İşyerinde İnceleme, -Araştırma İncelemesi.	0,98
İngiltere	İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs) (HMRC)	Vergi Denetmeni (Tax Inspector)	-Ön kontrol, -Eğitim ve İnceleme Ziyaretleri, -Hesap Odaklı Denetimler -Karşılaştırmalı Vergi Dairesi Denetimi, -Karşılaştırmalı İşyeri Denetimi, -Vergi Kaçakçılığı İncelemeleri.	-
Almanya	-Federal Maliye Bakanlığı, -Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) -Vergi Daireleri (Finanzamt)	Federal Maliye Bakanlığı, Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve Vergi Daireleri (Finanzamt)	-İşyeri Denetimi, -Bütün Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi, -Defterlerin İncelenmesi, Kayıt ve Belgelerin Özet Teftişi, -Defterlerin İncelenmesi Kayıtlar ve Diğer Belgelerin Özel Teftişi, -Diğer Vergi Denetimleri	2,78
Çin Halk Cumhuriyeti	Vergi İnceleme Departmanı (Tax Investigation Department) (TID)	Vergi Denetmeni	-Genel Vergi Denetimi, -Özel Vaka Denetimi, -Özel Vergi Denetimi.	-
Rusya Federasyonu	Federal Vergi Servisi (Federal Tax Service) (FTS)	Vergi Denetmeni	-Vergi Dairesinde Denetim, -İşyerinde Denetim	-
Japonya	Ulusal Vergi Dairesi (National Tax Agency) (NTA)	Vergi Denetmeni	-Vergi Dairesinde Denetim, -İşyerinde Denetim	0,20
Meksika	Meksika Vergi İdaresi (The State Administration of Taxation of Mexico) (SAT)	Vergi Denetmeni	-Zorunlu / Acil Denetim, -Rutin (Alan) Denetim, -Gözetimli Denetim, -İç Denetim, -Dış Denetim, -Standart Denetim Dönemi, -Genişletilmiş Denetim Dönemi, -Yeniden Denetim;	-

Tablo 31’de seçilmiş ülkelerde vergi denetimi ile ilgili birimler, yetkili kişiler ve vergi denetiminde kullanılan yöntemler ile ortalama denetim oranlarına yer verilmiştir. Buna göre, ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasında Hazine Bakanlığı’na bağlı olan IRS sorumludur. Vergi mükelleflerinin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak ve vergi kanunlarına uymayan mükellefleri denetlemekle görevli olan IRS, bu görevini vergi denetçileri, vergi uyum yetkilileri, gelir ajanları, gelir bürosu denetçileri ve cezai soruşturma birimi (özel ajanlar) gibi denetim elemanlarını kullanarak yerine getirmektedir. Söz konusu denetim elemanları gerçekleştirdikleri vergi incelemelerini; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde inceleme ve araştırma incelemesi gibi çeşitli denetim yöntemlerini kullanarak yerine getirmektedir. ABD’de ortalama vergi denetim oranı ise, % 0,98’dir. Bu açıdan bakıldığında, ortalama denetim oranının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Söz konusu oranın düşük olmasına karşılık, ABD’de vergi kayıp ve kaçığının yüksek olmaması, mükelleflerde, vergi bilincinin oluştuğunu ve vergi ahlakının üst düzeyde olduğunu göstermektedir.

İngiltere’de ise denetimle ilgili birim olan HMRC’nin amacı, vergilerin zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlamaktır. HMRC, bu amacını yerine getirmek için de “Tax Inspector” denilen denetim elemanlarından faydalanmaktadır. Denetim elemanları HMRC adına gerçek ve tüzel kişilerin hesaplarını inceleyerek vergi borçlarını belirler ve vergi kaçakçılığı yapıp yapmadıklarını araştırırlar. Denetim elemanları, bu inceleme ve araştırmalar esnasında; ön kontrol, eğitim ve inceleme ziyaretleri, hesap odaklı denetimler (hesapların incelenmesi), karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi, karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi ve vergi kaçakçılığı incelemeleri (soruşturması) gibi denetim yöntemlerini kullanırlar. Kullanılan yöntemler göz önünde bulundurulduğunda, eğitim ve inceleme ziyaretleri şeklinde gerçekleştirilen vergi incelemeleri Türkiye’de uygulanan yoklama yöntemine, vergi kaçakçılığı incelemeleri (soruşturması) ise arama yöntemine benzerdir.

Vergilerin tespit, tahsil ve denetimi için ayrı örgütler kurularak yapılandırılan Almanya’da vergilerin idare ve tahsilinden sorumlu birim Federal Maliye Bakanlığı’dır. Almanya’da bu örgüt yapısı; Federal Maliye Bakanlığı, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve vergi dairelerinden oluşmaktadır. Denetim faaliyetleri Yüksek Maliye Müdürlüklerine bağlı az sayıda denetim elemanı ve vergi dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanı tarafından yerine getirilmektedir. Denetim elemanları denetim faaliyetini yerine getirirken; işyeri denetimi, bütün defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi, defterlerin

incelenmesi, kayıt ve belgelerin özet teftişi, defterlerin incelenmesi, kayıtlar ve diğer belgelerin özel teftişi ve diğer vergi denetimleri (cezalandırılabilir mali kanunları içeren incelemeler, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama ile kayıt, defter ve belgelerin incelenmesi) gibi denetim yöntemlerini kullanmaktadır. Almanya’da vergi denetiminde kullanılan yöntemler arasında yer alan Bütün Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi yöntemi, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak uygulama süresi bakımından farklılık söz konusudur. Vergi incelemesi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi (vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl) sonuna kadar her zaman yapılabilirken, Almanya’da uygulanan Bütün Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi yöntemi üç yıllık dönemleri kapsamaktadır. Almanya’da ortalama vergi denetim oranı % 2,78’dir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetim oranlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Almanya’da yapılan incelemeler sonucunda vergi kaçakçılığın tespit edilmesi halinde çok ağır cezalar uygulanmaktadır. Bu ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam, doğru ve zamanında yerine getirmesinde önemli bir etkidir. Ayrıca, ortalama denetim oranının düşük olmasına karşılık, mükelleflerde vergi ahlakı ve bilincinin yerleştiği söylenebilir.

Çin’de vergi kanunlarının uygulanması ve düzenlenmesi görevi Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Dairesi ile Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Bununla birlikte mükellef beyanlarının doğruluğunun incelenmesi ve vergilendirme işlemlerinin denetlenmesi amacıyla Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Dairesi içerisinde Vergi İnceleme Departmanı oluşturularak, denetim yetkisi bu departmana verilmiştir. Vergi İnceleme Departmanı’nda görevli denetim elemanları; genel vergi denetimi, özel vaka denetimi ve özel vergi denetimi gibi yöntemler kullanarak denetim faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler.

RF’de vergilerin takip, tahsil ve denetimi gibi vergilendirme işleri Rusya Maliye Bakanlığına bağlı Federal Vergi Servisi tarafından yerine getirilmektedir. Diğer bir ifadeyle RF’de mükelleflerin ve vergi dairelerinin denetlenmesi ile sorumlu birim Federal Vergi Servisi’dir. Sadece federal hükümet tarafından gerçekleştirilen vergi denetimlerinde; vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim olarak iki tür vergi denetim yöntemi kullanılmaktadır. RF’de uygulanan denetim yöntemleri, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. RF’de vergi denetimi dairede ve işyerinde olmak üzere iki ayrı yöntem olarak kullanılırken, Türkiye’de iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı ile mükellef veya vergi

sorumlularının istemesi gibi durumlar hariç olmak üzere vergi incelemesi esas itibariyle mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmektedir.

Japonya’da vergilerin toplanması ve diğer vergilendirme işlemlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olan birim, Japonya Maliye Bakanlığı’na bağlı Ulusal Vergi Dairesi’dir. Ulusal Vergi Dairesi’ne bağlı denetim elemanları; vergi dairesinde ve işyerinde denetim olmak üzere iki tür denetim yöntemi kullanarak vergi denetimlerini gerçekleştirmektedir. Japonya’da uygulanan denetim yöntemleri göz önünde bulundurulduğunda, RF’de uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim ile ABD’de uygulanan dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemlerinin benzer olduğu görülmektedir. Ayrıca Japonya’da uygulanan denetim yöntemleri, Türkiye’de uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak RF’de olduğu gibi Japonya’da uygulanan vergi dairesinde ve işyerinde denetim iki farklı denetim yöntemi olarak kullanılırken, Türkiye’de bazı istisnalar hariç vergi incelemeleri mükelleflerin iş yerinde yapılmaktadır. Japonya’da ortalama vergi denetim oranı % 0,20’dir. Bu bağlamda, ortalama denetim oranının oldukça düşük olduğu söylenebilir. Bu ise, mükelleflerde vergi ahlakı ve bilincinin ileri düzeyde olduğunu göstermektedir.

Meksika’da vergi kanunlarının uygulanması ve diğer vergilendirme işlemlerinden Meksika Vergi İdaresi sorumludur. Meksika Vergi İdaresinde görevli denetim elemanlarınca gerçekleştirilen vergi denetimleri; zorunlu/acil denetim, rutin (alan) denetim, gözetimli denetim, iç denetim, dış denetim, standart denetim dönemi, genişletilmiş denetim dönemi ve yeniden denetim gibi yöntemler kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ VE E-DENETİM UYGULAMALARI

Ülkemizde uygulanan vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına dayanmaktadır. Buna göre, vergi idaresi tarafından yapılan tarh işlemi mükellef beyanlarına dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi tahsilatının tam ve doğru olarak yapılabilmesi için mükelleflerin çeşitli yöntemlerle denetlenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Söz konusu yöntemlerin neler olduğuna geçmeden bu bölümde öncelikle, Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel gelişimi ortaya konulacak; ardından Türkiye’de uygulanan vergi denetim yöntemleri incelenecektir. Daha sonra, elektronik devlet (e-devlet) ve elektronik denetim (e-denetim) kavramları ele alınarak, bilgisayar destekli vergi denetimi üzerinde durulacaktır.

3.1. Vergi Denetiminin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

Vergi denetiminin tarihsel gelişimini; Osmanlı döneminde, Cumhuriyet döneminde ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç ayrı başlık altında incelemek mümkündür.

3.1.1. Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı döneminde uygulanan vergileri; şer’i vergiler ve örf’i vergiler olarak iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki; zekât, haraç, aşar (öşür) ve cizye gibi İslami kurallara göre uygulanan şer’i vergilerdir. İkincisi ise, genellikle ele geçirilen ülkelerde uygulanmakta olup, uygulanmasına devam edilen ve savaş gibi olağanüstü harcamaları karşılamak amacıyla alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu nedenle Osmanlı döneminde, devlet, günümüz şartlarına uygun modern anlamda bir maliye teşkilatına sahip olmadığından vergi denetimine yönelik olarak da bir örgüt bulunmamaktaydı.

Osmanlı devletinde padişah tarafından konulan bir verginin şer’i hükümlere aykırı olup olmadığının denetimi kadılar tarafından yerine getirilmiştir. Özellikle şer’i vergilerde, hangi konular üzerinden ve hangi oranda vergi alınacağını şer’i kaynaklarda belirtilmiş olması nedeniyle, kadılara bu konularda sorumluluklar yüklenmiştir (Organ, 2008: 94).

Osmanlı döneminde XIX. Yüzyılın sonlarına doğru devlete ait tüm mali işlerin doğrudan doğruya Maliye Bakanına bağlı ve yetkili bir kurulun kontrolü altında

bulundurulması amacıyla bir denetim örgütü kurulması ihtiyaç olmaktan çıkarak gereklilik haline gelmiştir. Bu gereklilik ilk defa, 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmalarına başlandığı dönemde duyurulmuştur. Nitekim söz konusu ıslahat çalışmalarının yürütecek “Islahat Komisyonu” nun 2 Haziran 1879’da kurulmasından sonra, 21 Haziran 1879’da, devrin Maliye Nazırı bir “Heyeti Teftişiyeyi Maliye” kurulması gereğini ve bu konuda hazırlanan “Nizamname Layihasını” Sadrazam’a iletmiştir. Ardından 25 Temmuz 1879 tarihli İrade-i Seniye’ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelaatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftişiyeyi Maliye” dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülerek kurulmuştur⁵.

Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Fransa’daki MTK’dan esinlenerek kurulmuştur. Bu kurul, kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı Devleti’nin ordusunun harcamalarını denetlemekle yetkiliydi. Ancak daha sonra söz konusu kurulun sahip olduğu yetkiler genişletilmiş, devletin tüm gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkisi bu kurula verilmiştir (Sarılı, 2003a: 64).

3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı döneminde uygulanan vergi sistemi uygulanmaya devam edilmiştir. 1925 yılında ilk ve en önemli vergi reformu yapılarak 522 Sayılı Kanunla Aşar vergisi kaldırılmıştır. Ancak aşar vergisinin kaldırılmasıyla Hazine büyük bir gelir kaybına uğramıştır. Daha sonra ise, hükümet bu gelir kaybının telafisi için iki kaynağa başvurmuştur. İlk olarak, 1926 yılında Temettü Vergisi yürürlükten kaldırarak 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu verginin önemli bir özelliği beyanname usulüne geniş yer vermesiydi. Hatta yasada beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmıştır. Bu amaçla Türkiye’de vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanı olarak nitelendirilen “Tahakkuk Teftiş Memurluğu” adı altında bir kadro oluşturulmuştur. Aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan gelir kaybını gidermek için yürürlüğe giren ikinci vergi ise, Umumi İstihlak Vergisidir. Bunu zaman içinde Hususi İstihlak Vergisi izlemiş ve ilerleyen dönemlerde bunlar muamele vergisine dönüşmüştür (Tuncer, 2001: 5).

⁵ Maliye Müfettişleri Derneği, Tarihçe, <http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce>, (26.02.2014).

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra getirilen yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, 18.05.1929 Tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun'un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait 'Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu'na ekli cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları içinde bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; 29.05.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun'la yapılan değişikliklerle, bu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu ihdas edilmiştir (Sarılı, 2003a: 65).

Daha sonra, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunla Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içerisinde yer alan Varidat Kontrolörlüğü unvanı, 1946 yılında Gelirler Kontrolörü olarak değiştirilmiştir. 24.03.1950 tarihinde ise, 5655 sayılı Kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Aynı Kanunla, mevcut, Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır⁶.

Kazanç ve muamele vergileri ile birlikte beyannameli mükellef sayısının artması sonucunda vergi incelemeleri de önem kazanmıştır. Bunun sonucu olarak da kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı" adı altında iki ayrı vergi inceleme örgütü oluşturulmuştur. Kazanç ve muamele vergisi alanlarında görev yapan hesap mütahassıslarının sayıları sürekli olarak artmış, ilk olarak İstanbul'da, daha sonra da Ankara, İzmir ve Bursa'da görev yapmışlardır. 3840 sayılı kanunla 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, 1940 yılında "Hesap Mütahassısı Muavinliği" kadrosu ihdas edilmiştir. Hesap Mütahassısı ilk olarak ücretli olarak çalıştırılmış daha sonra da 4644 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle kadrolu olarak atanmışlardır. Bu mütahassıslar, Defterdarlıklara bağlı olarak bir Baş Hesap Mütahassısı yönetimi altında çalışmışlardır. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan hesap mütahassısları, vergi denetimlerini çağdaş vergi inceleme yöntemlerini kullanmaktan ziyade daha çok şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yapmışlardır. 28.03.1945 tarih ve

⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği, Kuruluş Amacı ve Tarihçesi, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11>, (25.02.2014).

4709 sayılı kanunla Hesap Mütahassıslığı ortadan kaldırılarak yerine Maliye Teftiş Kurulu (MTK)'nın yapısı model alınarak "Hesap Uzmanları Kurulu" (HUK) kurulmuştur. HUK kurulduğu yıl olan 1945 yılı ile 1950 yılı arasında kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almıştır (Sarılı, 2003a: 66).

Son olarak da 16.05.2005 tarihinde 5345 Sayılı Kanun⁷ ile Maliye Bakanlığının örgüt yapısında değişiklikler yapılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur.

3.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi

Ülkemizde, VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetleri Maliye Bakanlığı (MB) bünyesinde yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) aracılığıyla yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nın 20. maddesine göre 12.07.2011 tarihinden geçerli olmak üzere 646 Sayılı KHK ile değişiklik yaparak VDKB'yi oluşturmuş ve bütün denetim birimlerini aynı çatı altında toplamıştır. İlerleyen konularda VDKB ayrıntılı bir şekilde ele alınacağından dolayı burada kısaca değinilmiştir.

3.1.3.1. Türkiye’de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

Ülkemizde vergi denetimi MB'nin merkez ve taşra denetim birimleri aracılığıyla gerçekleşmekteydi. Merkez teşkilatı denetim birimleri; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile gelirler kontrolörlerinden oluşmaktaydı. Taşra teşkilatı denetim birimleri ise; ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve vergi denetmenleriydi. Ancak 2011 yılında yapılan düzenlemeler ile vergi denetim birimlerindeki bu çok başlılık ortadan kaldırılarak “vergi müfettişi” unvanı getirilmiş ve vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır.

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’da değişiklik yapan 646 Sayılı KHK’nın geçici 12. maddesine göre; bu kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte maliye başmüfettişi, baş hesap uzmanı ve gelirler başkontrolörlerine vergi başmüfettişi; maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenlerine vergi müfettişi; maliye müfettiş yardımcısı, hesap uzman yardımcısı ve stajyer gelirler kontrolörleri ile vergi denetmen yardımcılara vergi

⁷ RG.Tarih: 16.05.2005, RG. No: 25817.

müfettiş yardımcısı ünvanı verilmiştir. Yapılan bu yeni düzenlemelere geçmeden önce kaldırılan denetim birimleri kısaca ele alınacaktır.

3.1.3.1.1. Kaldırılan Denetim Birimleri

VDKB'nin 12.07.2011 tarihinde kurulmasıyla birlikte, 2011 öncesinde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren bazı birimler kaldırılmıştır. Kaldırılan bu kurumlar; Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Maliye Teftiş Kurulu (MTK) ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı (VDBB)'dir.

3.1.3.1.1.1. Hesap Uzmanları Kurulu

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 1926 yılında kabul edilmesiyle birlikte, vergi denetimi bakımından büyük gelişmeler yaşanmıştır. Zira, ülkemizde vergi denetiminin bir kurum olarak ilk defa bu kanunla başladığı söylenebilir. 1927 yılında muamele vergisinin kabulü ile bu alanda da denetime gidilmiş; denetim işlerini yapanlar da Kazanç veya Muamele vergisi incelemesi yapma durumlarına göre, "Kazanç Vergisi Hesap Mütchassısı" ya da "Muamele Vergisi Hesap Mütchassısı" adları ile anılmaya başlanılmıştır. Ancak bunlarda sürekli bir örgüt haline gelememiştir (Kesler, 1982).

Kazanç vergisi sisteminin ömrünü tamamlamasıyla birlikte, Türkiye'nin o zamanki ve sonraki ihtiyaçlarını karşılayacak bilimsel ve modern yapıda bir vergi sistemine geçmenin eşiğinde bulunuluyordu. Tasarlanan gelir ve kurumlar vergileri, beyannameye dayanan mükellefiyetleri geniş bir alana yayacaktı ki bu alanın ciddi bir şekilde vergi denetimine tabi tutulması gerekiyordu (Koyutürk, 1991: 21). Buradan hareketle, vergi denetimiyle uğraşmak üzere, ticari ve sınai işletmelerin özellikleri ile vergi denetim tekniklerini bilen, mali otoriteyi tarafsızlık ve dürüstlikle temsil edecek bir vergi denetim organı niteliğiyle 4709 sayılı özel yasa ile 29.05.1945 tarihinde HUK kurulmuştur (Aslan, 2002: 4).

Ancak Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'da 646 Sayılı KHK ile yapılan değişikliklerle birlikte 12.07.2011 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

3.1.3.1.1.2. Maliye Teftiş Kurulu

MTK'nın teşkilat yapısı ve çalışma esasları pek çok eski ve yeni kamu kuruluşu ile banka ve iktisadi devlet teşekkülünün bünyesindeki teftiş ve kontrol birimlerinin oluşumunda örnek olarak alınmıştır (Organ, 2008: 106). MB'nin en eski denetim birimi

olan MTK 1879 yılında kurulmuştur. MTK'nın kuruluş, yetki ve görevlerine ilişkin esaslar 01.06.1936 tarih ve 2996 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunun 5. maddesine dayanılarak yayınlanan MTK Yönetmeliği ile düzenlenmiştir (Sarılı, 2003a: 74).

Ancak Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'da değişiklik yapan 646 Sayılı KHK ile 12.07.2011 tarihinden geçerli olmak üzere MTK kaldırılmıştır.

3.1.3.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

1936 yılında MB merkez teşkilatı içerisinde Varidat Kontrolörlüğü kadrosu oluşturulmuş ve bu unvan 1946 yılında Gelirler Kontrolörü olarak değiştirilmiştir. Zamanla vergi denetimine olan ihtiyacın artmasıyla birlikte Gelirler Kontrolörleri hızla büyümeye başlamıştır (Düz, 2009). 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile “Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı” kurulmuştur. Daha sonra ise 6009 Sayılı Kanun'un 38. maddesi ile “Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

Ancak 12.07.2011 tarihinden itibaren 646 Sayılı KHK ile Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın görevlerine son verilmiştir.

3.1.3.1.1.4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

1936 yılında 2996 Sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanunda “Varidat Kontrol Memuru” kadrosu oluşturularak başlayan Vergi Denetmeni unvanı, 1950 yılında 5655 Sayılı yasayla “Vergi Kontrol Memurluğu” adı altında yeniden düzenlenmiştir. 1994 yılında ise 543 Sayılı KHK ile “Vergi Denetmeni” olarak adlandırılmıştır (Organ, 2008: 117).

VDBB'de görev yapan vergi denetmenleri, GİB'in taşra birimlerinde mükellef bazında vergi incelemeleri ve denetimleri gerçekleştirmekle görevlendirilmişlerdir. Ancak Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'de 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12.07.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile birlikte VDBB kaldırılmıştır. Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcısı ise, VDKB'ye bağlı küçük ölçekli mükellefler grup başkanlığı bünyesinde Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak görev yapmaya başlamışlardır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 230-231).

3.1.3.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihli 646 Sayılı KHK ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’da yapılan düzenlemelerle birlikte 12.07.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VDKB oluşturulmuştur. Aşağıda VDKB hakkında ayrıntılı bilgiler verilecektir.

3.1.3.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Yapısı

VDKB’nin organizasyon yapısını gösteren aşağıdaki şema incelendiğinde, VDKB’nin Başkan, Başkan Yardımcısı, Başkan Yardımcısı Vekilleri ile Grup Başkanlarından oluştuğu görülmektedir.

Şema 3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Şeması

Vergi Denetim Kurulu Başkanı	Başkan	Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü II
	Yardımcısı	Büyük Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü
		Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele İnceleme Şube Müdürlüğü
		Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Şube Müdürlüğü
Başkan Yardımcı Vekili	Başkan Yardımcı	Bina Yönetimi ve Evrak Şube Müdürlüğü
	Vekili	Bilgi Edinme Şube Müdürlüğü
		İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü I
		İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü II
Grup Başkanlıkları	Grup Başkanlıkları	Arşiv Şube Müdürlüğü
		Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
		Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
		Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlığı
Başkan Yardımcı Vekili	Başkan Yardımcı Vekili	Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı
		Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü I
		İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü
		Halkla İlişkiler Şube Müdürlüğü
Başkan Yardımcı Vekili	Başkan Yardımcı Vekili	Performans Değerlendirme Şube Müdürlüğü
		Teftiş ve Soruşturma Şube Müdürlüğü
		Risk Analiz Şube Müdürlüğü
		Bilgi İşlem Şube Müdürlüğü
Grup Başkanı	Grup Başkanı	İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü I
		İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü II
		Eğitim ve Sınav Hizmetleri Şube Müdürlüğü

Kaynak: GİB, 2014a: <http://www.vdk.gov.tr>.

VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, gelen ihbar ve şikayetleri değerlendirmek ile vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelik gerekli önlemlerin alınması konusunda araştırmalar yapmak gibi VDKB'ye verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanmasında uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan VDKB'ye bağlı olarak aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir;

- ✓ Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ✓ Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ✓ Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ✓ Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

3.1.3.1.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

646 Sayılı KHK ile yapılan düzenlemeler ile birlikte oluşturulan VDKB'nin görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir;

- ✓ VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- ✓ Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- ✓ Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,
- ✓ Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,
- ✓ İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- ✓ Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- ✓ Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak,
- ✓ Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,

- ✓ Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- ✓ Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- ✓ Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- ✓ Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

3.1.3.1.2.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

VDKB'ye bağlı denetim birimlerini; Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak sıralayabiliriz. Vergi müfettişleri en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurumunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olup sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuz beş yaşını doldurmamış olan ve yapılacak özel yarışma sınavını kazananlar arasından Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanmaktadır⁸.

646 Sayılı KHK'nın Ek 29. maddesine göre; *"Vergi Müfettiş Yardımcılığı'na atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı dışındaki grup başkanlıklarından birisinde görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler ise Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevlendirilir."*

"Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmışbeş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı

⁸ 10.07.2011 Tarih ve 27990 Sayılı Resmi Gazetede yayınlan 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

sırasına göre en başarılı yüzde beşi, diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.”

“Yardımcılık dönemi dahil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’nda görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atananlardan giriş sınavında alınan puanın yüzde onu, yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yirmisi ve performans değerlendirmesine göre alınan puanın yüzde yetmişi esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı yüzde beşi, izleyen yıl içinde diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir.”

Yine 646 Sayılı KHK’nın Ek 30. maddesine göre; “Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar.” denilerek vergi müfettişlerine bir takım yasaklar getirilmiştir. Bunun sebebi ise, zaten az olan denetim elemanlarının vergi müfettişliğini bırakarak diğer sektörlere geçmesinin önlenmeye çalışılmasıdır.

3.1.3.1.3. Gelir İdaresi Başkanlığı

16.05.2005 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 5345 Sayılı Kanun ile birlikte GGM kaldırılarak GİB kurulmuştur. GİB ana hizmet birimleri, danışma birimleri ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Bu başlık altında GİB’e geçmeden önce GGM’ye değinilecektir. Ardından GİB’in kurulması, yapısı ve görevleri ile GİB’e bağlı denetim birimleri ele alınacaktır.

3.1.3.1.3.1. Gelirler Genel Müdürlüğü Dönemi

1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir MB yoktu. Aynı yıl yayınlanan “Hattı- Hümayun” la MB kurulmuştur. Bu bakanlığın yapısına baktığımızda her biri bir başkandan oluşan dairelerden kurulu olduğu görülmektedir. Bir anlamda bugünkü GİB’in görevleri bu daire tarafından yürütülmekteydi. 1881 yılında MB, "Heyet-i Merkeziye" (Merkez Teşkilatı) ve "Heyet-i Mülhaka" (Taşra Teşkilatı) olarak iki ayrı kuruluş haline

getirilmiştir. Bu iki ayrı kuruluştan merkez teşkilatı içerisinde ilk kez GGM kavramına yer verilmiştir⁹.

1908 yılına gelindiğinde MB’de görev ve teşkilat değişiklikleri yapılarak aralarında Gelirler Umum Müdürlüğü ’de bulunan sekiz müdüriyetten oluşan bir yapı oluşturulmuştur. 1942 yılında 2996 Sayılı Kanun’da 4286 Sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. Ardından 1946 yılında 4910 Sayılı Kanun¹⁰ ile birlikte Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kaldırılarak yerine GGM kurulmuştur¹¹.

3.1.3.1.3.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Kurulması

16.05.2005 tarihinde 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile GGM kaldırılarak, MB’ye bağlı GİB kurulmuştur. Söz konusu kanunun Amaç ve Tanımlar başlığını taşıyan birinci bölümünde GİB’in kuruluş amaçları şu şekilde sıralanmaktadır:

- ✓ Gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak,
- ✓ Vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak,
- ✓ Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak,
- ✓ Mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak,
- ✓ Saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak.

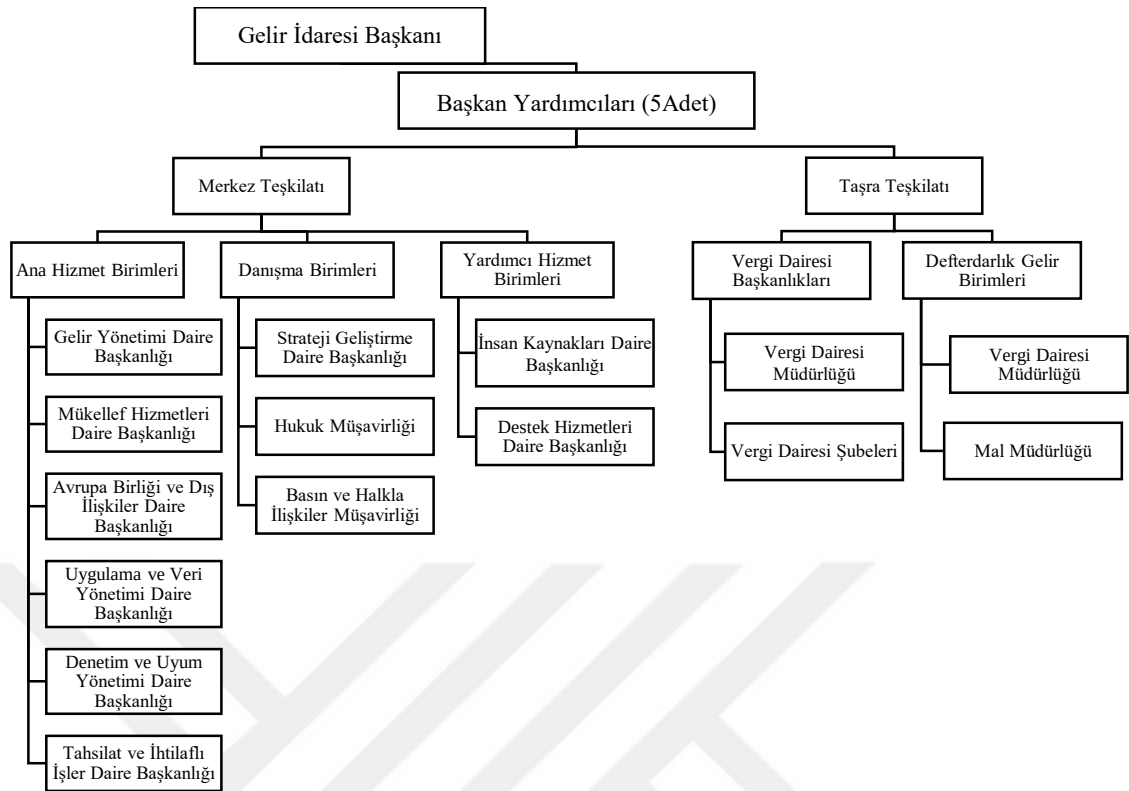
Aşağıdaki Şema 4’te GİB’in organizasyon yapısı gösterilmektedir. GİB merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşmaktadır. Taşra teşkilatı ise, doğrudan merkeze bağlı “Vergi Dairesi Başkanlıkları” ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde “Vergi Dairesi Müdürlükleri” ve “Vergi Dairesi Şubeleri”nden oluşmaktadır.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (17.02.2014).

¹⁰ RG. Tarih: 07.06.1946, RG. No:6327.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (17.02.2014).

Şema 4. Gelir İdaresi Başkanlığı Organizasyon Yapısı



Kaynak: Şenyüz vd., 2011: 123.

3.1.3.1.3.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Görevleri

GİB'in kurulmasıyla birlikte devletin gelir politikası ve bu politikaya uygun kanun tasarılarının hazırlanması ve devletin gelir bütçesinin hazırlanması görevleri Bakanlık merkezine bırakılmış, gelir politikasının ve vergi kanunlarının uygulanması görevleri ile vergiye gönüllü uyumun sağlanması görevleri ise GİB'e verilmiştir. Diğer bir ifadeyle Bakanlık ve GİB arasında paylaştırılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 237).

GİB'in görevlerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz¹²;

- ✓ Bakanlıkça belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak,
- ✓ Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,
- ✓ Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ✓ Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,

¹² RG. Tarih: 16.05.2005, RG. No: 25817.

- ✓ Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,
- ✓ Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,
- ✓ İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; şikayet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak,
- ✓ Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,
- ✓ Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,
- ✓ Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,
- ✓ Mahalli idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,
- ✓ Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,
- ✓ Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek,
- ✓ Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,
- ✓ Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,
- ✓ Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,
- ✓ Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,
- ✓ Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,
- ✓ Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

3.1.3.1.3.4. Gelir İdaresi Başkanlığı'na Bağlı Denetim Birimleri

2011 yılında 646 Sayılı KHK ile VUK'un 135. maddesinde, vergi incelemesine yetkili kişiler; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri olarak sayılmaktadır. Bununla birlikte, GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar da vergi incelemesine yetkili kılınmıştır. Buna göre, GİB'e bağlı denetim birimlerini; Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ile GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlar şeklinde sıralayabiliriz.

3.1.3.1.3.4.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 5345 Sayılı Kanunun 24. maddesine dayanılarak hazırlanan Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine göre, Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözetken, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir¹³.

Vergi dairesi başkanlıkları 29 ilde 30 hizmet noktasında faaliyet göstermektedir. Bunlardan 29'u farklı illerde bir tanesi ise, ihtisas olarak büyük ölçekli mükelleflere doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak üzere İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" adı altında kurulmuştur (GİB, 2013a: 17).

Vergi dairesi başkanlığı; VUK'a göre "Vergi Dairesi", Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun¹⁴ (AATUHK)'ye göre de "Tahsil Dairesi"dir.

Söz konusu yönetmeliğe göre, vergi dairesi başkanlıkları; grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler, şubeler ile vergi dairesi müdürlükleri ve komisyonlardan oluşur. Vergi dairesi başkanlıklarının birimleri şu şekilde sıralayabiliriz:

¹³ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (RG: Tarihi: 08.02.2015, RG. No: 29261).

¹⁴ RG. Tarih: 28.07.1953, RG. No: 8469.

- ✓ Vergilendirme Grup Müdürlüğü,
- ✓ Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü,
- ✓ Tahsilat Grup Müdürlüğü,
- ✓ Hukuk ve İhtilaflı İşler Grup Müdürlüğü,
- ✓ Denetim Grup Müdürlüğü,
- ✓ Muhasebe Grup Müdürlüğü,
- ✓ Strateji Grup Müdürlüğü,
- ✓ İnsan Kaynakları Grup Müdürlüğü,
- ✓ Destek Hizmetleri Grup Müdürlüğü.

3.1.3.1.3.4.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi daireleri, mükellefi tespit eden, vergi, resim ve harç tarh eden, tahakkuk ettiren, ceza kesen ve tahsil eden dairelerdir¹⁵. Vergi dairesi müdürlükleri, vergi dairesi başkanlığı kurulan illerde başkanlığa, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde ise Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürütmeye devam etmektedirler¹⁶. Vergi dairesi müdürleri, VUK'un 135. maddesine dayanarak vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir.

3.1.3.1.3.4.3. Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkililer sayılmıştır. Buna göre, GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi incelemesi yetkisine sahiptirler.

3.2. Vergi Denetim Yöntemleri

Mükelleflerin vergiyi doğuran olayı, ilgili kanunlarda gösterilen süre ve usuller çerçevesinde vergi dairesine bildirmesiyle vergilendirme süreci başlar. Mükellefler bu süreçte vergi ödevlerini eksik yerine getirebilir veya hiç yerine getirmeyebilir. Böyle durumlarda vergi idaresi, mükelleflerin bildirimlerinin doğru olup olmadığını çeşitli vergi denetim yöntemleri ile incelemektedirler. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimlerde uygulanan denetim yöntemlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- ✓ Yoklama,
- ✓ Vergi İncelemesi,

¹⁵ Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (RG. Tarih: 24.12.1994, RG No: 22151).

¹⁶ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (RG. Tarihi: 08.02.2015, RG. No: 29261).

- ✓ Arama,
- ✓ Bilgi Toplama.

3.2.1. Yoklama

Vergi idaresinin bilgi edinme yollarından birisi olan yoklama, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresi tarafından elde edilmesi olarak ifade edilebilir (Meriç, 2002: 39). Diğer bir ifadeyle yoklama, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır.

VUK'un 127. maddesinde yoklama, "*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*" şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu maddede 3239 Sayılı Kanun¹⁷ ile yapılan değişiklik neticesinde hasılat tespiti, belge ve kayıt düzeni kontrolü gibi maddi kontrollerde yoklama kapsamına dahil edilmiştir.

Yoklamanın yapılmasında; mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin saptanarak mükellefiyetlerinin tesis edilmesi, vergi matrahı için gerekli bilgilerin toplanması ve söz konusu bilgilerin doğruluğunun araştırılması ile vergilemede etkili olacak olayların yazılı olarak tutanak altına alınması gibi amaçlar bulunmaktadır (Arslan, 1997: 183).

Yoklama yetkisi olanlar, VUK'un 128. maddesinde sayılmıştır. Buna göre yoklama yetkisi olanları; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesinde yetkili olanlar şeklinde sayabiliriz. Bununla birlikte, 2005 tarihinden itibaren 5345 Sayılı Kanunun 34/4 maddesiyle gelir uzmanları da yoklama yetkilileri arasında sayılmaktadır.

Yoklama memurlarının yetkileri kapsamında yapabilecekleri araştırma, tespit ve diğer maddi kontroller şunlardır (Söyler, 1987: 40-49):

- ✓ Bildirimlerin doğruluğunu araştırmak,
- ✓ Bildirimler ile ilgili maddi olayları saptamak, (işe başlama, defter tasdik ettirip tutmak vb.),
- ✓ Günlük hasılatı saptamak,
- ✓ Yazar kasa uygulamalarını denetlemek,
- ✓ Kayıt ve belge düzenini denetlemek,
- ✓ Belgesiz mal ve hizmetleri saptamak,
- ✓ Levha uygulamalarını denetlemek,
- ✓ Mal ve hizmet akımını denetlemek.

¹⁷ RG. Tarih: 11.12.1985, RG. No: 18955.

Yoklama günün her saatinde yapılabilir. Kanunlarca yoklama zamanı sınırlandırılmamıştır. Yoklama memurunun mükellefe yoklamayı yapacağı zamanı önceden haber vermesi gerekmez. Yoklama yapılırken yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı bir resmi kimlik belgesi bulunur ve yoklama memurları bu kimlikleri, mükellefler kimlik sormadan, kendiliğinden nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler.

Yoklama sonuçları, tutanak mahiyeti olan “Yoklama Fişi”ne geçirilir. Bu fişler yoklama yapılan yerde tarih belirtilerek iki nüsha halinde düzenlenirler. Nezdinde yoklama yapılan şahıs veya yetkili kişinin bulunması halinde imza ettirilir. Yoklama yapılan veya yetkili kişi bulunamazsa ya da imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.

Yoklama yapılan şahıs veya yetkili kişinin bulunması halinde iki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişlerinin birinci nüshası söz konusu kişilere bırakılır. Yoklama yapılan veya yetkili kişi bulunamazsa yoklama fişlerinin birinci nüshası bilinen adreslerine 7 gün içinde posta yoluyla gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar da ayrıca bu karneye işlenir. İki nüsha düzenlenen yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine bırakılır.

MB tarafından kullanılacağı haller belirlenen yoklama cetvelleri, vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine kullanılabilmekte ve yoklama sonuçları toplu olarak bu cetvellerde gösterilebilmektedir. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar, yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunmaktadır.

3.2.2. Vergi İncelemesi

Ülkemiz vergi sisteminde kaynakta kesilenler dışında vergilerde beyan esas geçerlidir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin beyanname ile vergilerini bildirmesi şeklinde ifade edebileceğimiz beyan esasında, mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkan vergi incelemesi, vergi denetim yöntemlerinden biri olmasına rağmen çoğu zaman vergi denetimi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında vergi incelemesi ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

3.2.2.1. Tanım

Vergi incelemesini, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin

doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlayabiliriz (Şeker, 1993). Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu için her türlü araştırma yapılabilecektir. Bunun tespiti ve doğruluğunu sağlamak içinde; eğitici, önleyici ve yaptırım uygulanmasına yönelik her türlü yasal yetki kullanılabilecektir (Akdoğan, 2011: 102).

Diğer bir tanıma göre vergi incelemesi; mükellefin ödediği ya da ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerektiğinde fiili envanter ve harici araştırmalar yapmak suretiyle araştırmak, tespit etmek ve gerçeğe uygun olmayanların uygunluğunun sağlanmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek; mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde incelemelerin yapılması (revizyon) ile defter ve belgelere bağlı olmaksızın harici araştırma ve incelemeler yapılarak (araştırma) ödenmesi gereken vergi ve beyanların doğruluğunun derinlemesine araştırılması ile mümkündür (Erdağ, 2006:84).

Kısacası, vergi incelemesinden kasıt vergi mükelleflerinin beyanlarında bilerek veya bilmeyerek yaptıkları hata ve eksikliklerin giderilerek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir.

3.2.2.2. Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesinde amaç, yalnızca vergi kayıp ve kaçığını saptamak değildir. İncelemede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır (Demirci ve Kartal, 1999: 20). Asıl amaç bu olmakla birlikte, vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine olanak verdiği veya katkıda bulunduğu başka amaçlardan da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması ve benzeri amaçlardır (Kılıçdaroğlu, 1981: 40). Kısacası, vergi incelemesinin araştırma ve bulma fonksiyonu ile önleme fonksiyonu yanında caydırıcılık özelliği ile doğru beyanların verilmesi sağlanırken vergi kaçığını önlemek ve tespit ettiği vergi kaçığını devlete kazandırarak ek gelir sağlamak gibi amaçları bulunmaktadır.

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinde amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca söz konusu maddeye göre incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görülmesi halinde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de kapsamaktadır.

Vergi incelemesinin hukuki dayanağının ne olacağı ise VUK'un 1., 2. ve 137. maddelerinde ifade edilmektedir. Buna göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi incelemesi kapsamındadırlar. Bununla birlikte söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da vergi incelemesine tabidir. Ayrıca incelemeye tabi olanlar; VUK'un 137. maddesinde bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde belirtilmiştir.

3.2.2.3. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesinin kanunlarda sayılan kişiler dışında kalanlar tarafından yapılması, inceleme sonunda yapılacak olan tarhiyatı yetki açısından kusurlu kılmaktadır. Bu nedenle incelemeye yetkili olanların bilinmesinde fayda vardır (Erdağ, 2006: 85). Bunlar VUK'un incelemeye yetkililer başlığını taşıyan 135. maddesinde¹⁸ sayılmıştır.

Buna göre vergi incelemesinde yetkili kişiler şunlardır:

- ✓ Vergi Müfettişleri,
- ✓ Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- ✓ İlin En Büyük Mal Memuru,
- ✓ Vergi Dairesi Müdürleri,
- ✓ GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

VUK'un 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlar dışında “takdir komisyonlarının”, “bankalar yeminli murakıplarının” ve “vergi yargı organlarının” inceleme yetkileri bulunmaktadır. Ancak bu yetki sınırlı bir yetkidir ve ancak kanunların belirlediği alanlarda kullanılmalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 179).

3.2.2.4. Vergi İncelemesinde İnceleme Elemanı Tarafından Uyulması Gereken Hususlar

Vergi incelemesi sırasında uyulması gereken bir takım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallara vergi incelemesinin başlangıcında, inceleme esnasında ve inceleme sonunda uyulmaması durumunda genellikle vergi incelemesi geçerli olmamaktadır. Söz konusu

¹⁸ 10.07.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 646 Sayılı KHK'nın 4. maddesiyle VUK'un 135. maddesinde değişiklik yapılmıştır.

kurallar VUK'un incelemede esaslar başlıklı 140. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre inceleme yapanlar, inceleme esnasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

- ✓ Nezdinde inceleme yapılana, işe başlamadan önce incelemenin konusu açık bir şekilde izah edilir,
- ✓ Vergi incelemesine başlandığı hususu bir tutanakla tespit edilir ve tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapılana verilir. Tutanağın bir örneği bağlı olduğu birime, diğer örneği de ilgili vergi dairesine gönderilir,
- ✓ İncelemeye tabi olanın rızası olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez,
- ✓ İnceleme bittiğinde, incelemenin yapıldığını gösteren bir belge nezdinde inceleme yapılana verilir,
- ✓ Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Düzenlenen vergi inceleme raporunun vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varılırsa bu durum bağlı oldukları birimler aracılığıyla GİB'e bir rapor düzenlenerek bildirirler,
- ✓ İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süre zarfında incelemenin bitirilmemesi halinde, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı oldukları birimler tarafından değerlendirilerek altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler tarafından nezdinde inceleme yapılana incelemenin bitirilmeme sebepleri bildirilir.

3.2.2.5. İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesinde, *“Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler”* denilerek incelemeye tabi olanların kimler olduğu belirlenmiştir. Ancak söz konusu maddede incelemeye tabi olanlar açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Madde hükmüne göre incelemeye tabi olanlar ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bunlar defter ve hesap tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Defter tutmak zorunda olanları VUK'un 172. maddesine göre aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- ✓ Ticaret ve sanat erbabı,
- ✓ Ticaret şirketleri,
- ✓ İktisadi kamu müesseseleri,
- ✓ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- ✓ Serbest meslek erbabı,
- ✓ Çiftçiler.

Yukarıda sayılanlar dışında vergi incelemesine tabi olan diğer kesim ise evrak ve belgeleri saklama ve ibraz etmek zorunda olanlardır. Bunları VUK'un 227 – 257. maddelerinden çıkarmak mümkündür (Demirci ve Kartal, 1999: 25). VUK'un 253. maddesinde ise, *“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* denilerek muhafaza ve ibraz ödevinin ne kadar süreyle uygulanacağı belirtilmiştir. Aynı şekilde defter tutmak zorunda olmayan mükellefler için VUK'un 254. maddesinde *“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar”* denilerek muhafaza ve ibraz etme ödevi yüklenmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesinin kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte, söz konusu zorunluluklara tabi olmayanlara da, VUK'un 254. maddesine göre muhafaza ve ibraz ödevi yüklenerek vergi incelemesine dahil edilmiştir.

3.2.2.6. İncelemeye Başlama Zamanı

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıнын önceden haber verilmesi zorunlu değildir. VUK'un 138. maddesine göre, inceleme neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Yine söz konusu maddeye göre, mükellef hakkında daha önceden inceleme yapılmış olması veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir.

VUK'un 114. maddesinde ise zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. Buna göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde

tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Bu açıdan bakıldığında vergi incelemesi için vergi alacağının doğduğu yılın büyük önemi bulunmaktadır.

VUK 140. maddesinin 2. fıkrasına göre “*vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler*” denilerek vergi incelemesinin “incelemeye başlama tutanağının” düzenlenmesiyle başladığı ifade edilmiştir.

Ancak vergi incelemesini her durumda incelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihe dayandırmak oldukça güçtür. Örneğin, vergi incelemesine başlandığı andan itibaren mükellefler pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanma imkanını kaybedeceklerdir. Böyle bir durumda vergi inceleme elemanı mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını yazı ile talep ederken, aynı zamanda incelemeye başlanmış olması nedeniyle vergi dairesine de mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmemesi konusunda yazılı olarak bilgi vermek durumunda kalacaktır. Buna karşılık, Danıştay bir kararında¹⁹ “*nezdinde inceleme yapılan yükümlünün öncelikle bundan haberi olması gerektiğine, rapor içeriğinden mükellef nezdinde bir inceleme olmayıp tamamen vergi dairesi servis incelemesi niteliğinde olduğunun anlaşıldığına, incelemenin yükümlünün kayıtları üzerinden yapılmadığına ve söz konusu incelemenin yükümlüye duyurulmadığına, dolayısıyla pişmanlık talebinin kabulünün gerektiğine hükmetmiştir*” (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 184-185).

3.2.2.7. İncelemenin Yapılacağı Yer

Vergi incelemesinin yapılacağı yer konusundaki ana kural VUK’un 139. maddesinde yer almaktadır. Kanun hükmünde, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı ifade edilmektedir. Ancak bu kuralın bazı istisnaları bulunmaktadır. Buna göre, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı halinde incelemenin iş yerinde yapılması imkansız olur. Ayrıca mükellef veya vergi sorumlularının istemesi halinde inceleme dairede yapılabilir.

Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının temel amacı, inceleme elemanının iş yerini ve sahibini yakından tanınması, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi

¹⁹ D. 4. D. E: 1985/1552, K: 1986/2309

olarak daha gerçekçi bir inceleme yapmasını sağlamaktır. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının diğer bir amacı ise, mükellef veya sorumlunun inceleme esnasında defter ve belge ibrazı konusunda büyük zahmetlere katlanmasını önlemektir (Sarılı, 2003a: 100).

İncelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazı ile istenmektedir. İstenilen defter ve belgeleri verilen süre içerisinde mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Buna karşılık, haklı bir sebep gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir. Uygun süre ile anlatılmak istenen, VUK'un 14. maddesinde ifade edilmektedir. Söz konusu maddede *“Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliğ yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder”* denilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, VUK'un 139. maddesinde herhangi bir süreye yer verilmediğinden, vergi incelemesinin dairede yapılması durumunda, incelemeye tabi mükellefin defter ve belgelerini tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde vergi inceleme elemanına ibraz etmek zorunda olduğu anlaşılmaktadır.

Mükelleflerin usulüne uygun şekilde istenmiş defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülüklerini yerine getirmeme durumlarında VUK'un 30. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca res'en takdir yoluyla vergi salınacak (bu durumda VUK'un 352. maddesi uyarınca kesilecek usulsüzlük cezası iki kat uygulanır), VUK'un 344. maddesi uyarınca üç kat vergi ziyai cezası uygulanacak ve VUK'un 359. maddesi uyarınca hürriyeti kısıtlayıcı ceza verilmesi için gerekli işlemlere başlanacaktır. Ancak, bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi ya da defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağını ilgililere yazı ile bildirilmesi şarttır (Organ, 2008: 138).

3.2.2.8. İncelemenin Sona Ermesi

VUK'ta incelemenin ne kadar sürede tamamlanması gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple yapılan vergi incelemeleri zaman bakımından işletmenin büyüklüğü, iş kolunun özelliği, inceleme elemanının çalışma sistemi gibi nedenlerle bazı farklılıklar göstermektedir (Şin, 2005: 127). Bir başka deyişle, VUK'ta vergi incelemesinin işin gerektirdiği düzeyde ve sürede yapılmasını önleyici bir düzenleme yapmaktan kaçınılmıştır. Ancak bu konudaki yasal boşluk 6009 Sayılı Kanunun 9.

maddesi ile VUK'un 140. maddesine eklenen ve 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren altıncı bent hükmü ile giderilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 184-185).

Buna göre VUK'un 140. maddesinde *“incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilmemesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”* denilerek vergi incelemelerinin kanunda belirtilen süreler içinde yapılması gerektiği anlaşılmaktadır. Vergi incelemeleri belirtilen süreler içinde yapılarak hem mükellef hem de idare üzerindeki külfet en aza indirilmelidir. İncelemenin uzaması gerek mükellef gerekse idare açısından ekstra maliyet yaratmaktadır. Bu ise arzu edilmeyen bir durumdur.

3.2.2.9. İnceleme Tutanakları

İnceleme tutanakları, vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini belirlemeye yönelik olup, inceleme esnasında bulunan ve delil oluşturacak çeşitli olay ve bilgiler üzerinde incelemeye tabi olanların mutabakatını ya da itirazlarını yazılı hale getirerek, ödenmesi gereken verginin saptanmasında önemli ispat vasıtası olma işlevine sahiptir (HUD, 2011: 76).

VUK'da inceleme tutanaklarının düzenlendiği 141. maddeye göre, inceleme esnasında gerek görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanakla tespit edilerek belgelendirilir. İlgililerin itirazları veya ilave açıklamaları olması halinde bunlar da tutanağa geçirilir. Bu şekilde düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya vergi sorumlusuna verilmesi zorunludur.

Ancak ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekinmesi halinde, defter ve belgeler incelemeye tabi olanın rızası olmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Söz konusu defter ve belgelerin suç delili olmaması şartıyla ilgililerin, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgelerini geri alabilmeleri mümkündür.

Vergi inceleme tutanaklarında bulunması gerekli unsurlar yönetmelik²⁰ ile belirlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre, tutanaklarda yer alması gereken unsurlar şunlardır;

- ✓ Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,
- ✓ İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- ✓ Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,
- ✓ Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,
- ✓ Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- ✓ Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu yer alır.

3.2.2.10. İnceleme Raporları

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 56. maddesinde vergi müfettişlerinin çeşitli konularda rapor hazırlayacakları belirtilmiştir. Bu bağlamda, vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarına ve işlerin özelliğine göre hazırlayacakları raporlar;

- ✓ Vergi inceleme raporu (Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur.),
- ✓ Vergi suçu raporu (VUK'un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda düzenlenen rapordur. VUK'un 367. maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir.),
- ✓ Görüş ve öneri raporu (Belirli durum ve konular için düzenlenen raporlardır.),
- ✓ Cevaplı rapor (Yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında, bir asıl ve iki örnek olarak ve her servis ya da bölüm için ayrı ayrı düzenlenir.),
- ✓ Genel kuruluş raporu (Teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkındaki görüş ve teklifleri kapsar.),

²⁰ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği, (RG. Tarih: 31.10.2011, RG. No: 28101).

- ✓ Genel durum raporu (Teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi verilir.),
- ✓ Ön inceleme raporu (Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlarla ilgili olarak soruşturma izni verilmesi kararında değerlendirmeye alınmak amacıyla yapılan ön inceleme sonuçlarının yer aldığı rapordur.),
- ✓ Soruşturma raporu (Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında savcılığa doğrudan bildirilmesi gereken suçlar hakkında yapılan soruşturma ile malvarlığı soruşturması sonucunda suç duyurusunda bulunulması halinde düzenlenmesi gereken rapordur.),
- ✓ Disiplin soruşturması raporu (Devlet memurları hakkında yapılan disiplin soruşturması için düzenlenen rapordur.),
- ✓ Bilim raporu (Vergi Müfettişlerince yürütülen bilimsel ve teknik araştırma ve incelemeler sonucunda düzenlenen rapordur.),
- ✓ Yazı,

olarak sayılmıştır.

Bu bağlamda, öncelikle tarhiyatın dayanağı olan Vergi Tekniği İnceleme Raporu (VTİR)'lere yer verilecek; ardından ise, vergi inceleme raporları ele alınarak incelenecektir.

3.2.2.10.1. Vergi Tekniği İnceleme Raporu

Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nin²¹ 105. maddesi b fıkrasında vergi tekniği incelemelerine yer verilmiştir. Buna göre, "Vergi Tekniği İncelemeleri"; Vergi beyanname incelemeleri dışında kalan, fakat vergi kanunları uygulamalarıyla ilgili bulunan incelemelerdir. Kayıt nizamı incelemeleri, sınırlı incelemeler, karşılık, seçim ve ayıklama incelemeleri, ilk madde indirimi, vergi ve stopaj iadeleri, servet beyanı, özel hesap dönemi, kayıt serbestliği, defter sistemleri gibi incelemelerdir. Bu incelemeler sonunda "Vergi Tekniği İnceleme Raporu" düzenlenir.

Vergi Tekniği İnceleme Raporu (VTİR)'nin tanımına, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde²² yer verilmemiş olmasına karşılık, hangi durumlarda düzenleneceğine dair açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 'nin 57.

²¹ Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği, (R.G. Tarih: 08.07.1970, R.G. No: 13542).

²² Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (R.G. Tarih: 31.10.2011, R.G. No: 28101).

maddesinin 3. fıkrasında “Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği İnceleme Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.” denilerek VTİR’lerin hangi durumlarda düzenleneceği ifade edilmektedir.

Son dönemlerde VTİR’ler özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge vakalarında sıkça başvurulmaktadır. Uygulamada bir mükellefin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine ilişkin bir ihbar, belirti veya kuşku olması halinde söz konusu mükellef hakkında inceleme yapılmakta ve yapılan bu inceleme sonucunda elde edilen deliller ile yapılan yoklama ve diğer ispat edici hususlar ışığında mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olup olmadığına vergi inceleme elemanının takdirine bağlı olarak karar verilmekte ve rapora bağlanmaktadır. Bu rapor sonrasında hakkında VTİR düzenlenen mükellef ile işlem yapan (alım-satım vb.) kişi ve/veya kurumlar da incelemeye tabi tutulabilmektedir. Bununla da kalmayıp söz konusu raporlara istinaden suç duyurusunda dahi bulunmaktadır. Uygulamada bu tür durumlarda ilgili mükelleflere bu raporların tebliği de yapılmamaktadır. Dolayısıyla tek taraflı olarak yapılan idari tespitlere dayanılarak mükellefler mağdur edilmektedir (Biyen, 2013: 3).

VTİR’lerin hukuki eksiklikleri aşağıda belirtilmiştir (Biyen, 2013: 3-8);

- ✓ Muhatabına tebliğ edilmemesi,
- ✓ Gerçek mahiyetin tespit edilmemesi,
- ✓ Hakkında rapor yazılan mükellefler hakkında kesin hüküm olmadan işlem yapılması,
- ✓ Başka vergi tekniği raporlarına atıf yapılması.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun bir kararında²³; “Mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş

²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, Esas No: 2014/304, Karar No: 2014/563.

vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu; bu niteleme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanunun 108'inci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmadığı, kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunmasının Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alındığı, vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verildiği; Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesiyle, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmalarının yasaklandığı, vergi mahremiyetinin mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağladığı, bu nedenle, mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin verilmemesinin bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceği, davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler dikkate alınarak düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca yapılan cezalı vergilendirmenin kaldırılması istemiyle dava açıldığı, dosyada yer alan belgelerin incelenmesinden, davacıya dava açmadan önce ilgili vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak; tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği, dava esnasında ise davacının vergi dairesi müdürlüğünden talep etmesi üzerine vergi tekniği raporunun belirli bir kısmının tebliğ edildiği, bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı, bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği hususunun tartışmasız olduğu gibi, kendisine ait bilgilerin verilmemesi 213 sayılı Kanunun vergi mahremiyeti başlıklı 5'inci maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile takdir komisyonu kararı tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığından bu husus dikkate alınmadan verilen Mahkeme kararında yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.” Bu karar göz önünde bulundurulduğunda, VUK’un 108. maddesine göre, tebliğ olunan ihbarnamede yer alacak bilgi veya eklerin eksik ya da yanlış olması ihbarnamayı hükümsüz kılmaktadır. Ayrıca söz konusu kararda, tarh nedeni, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağı olan bilgi ve belgelerin yer aldığı VTİR’nin

tebliğ edilmediği, dava esnasında VTİR'nin belirli bir kısmının vergi dairesi müdürlüğü tarafından tebliğ edildiği, bu bağlamda, davacının hangi suçu işlediğini öğrenme ve buna göre savunma yapma hakkının elinden alındığı, kendisine ait bilgilerin verilmemesi VUK'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında değerlendirilmeyeceği ve tesis edilen işlemin hükümsüz olacağı vurgulanmıştır.

Ayrıca, inceleme raporlarının VUK 35. maddesi gereği ihbarnameye ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, Anayasa'nın 36. maddesinde "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*" denilerek hak arama özgürlüğü güvence altına alınmıştır. VUK'un 35. maddesi ve Anayasa'nın 36. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, VTİR'lerin tebliğ edilmeyişi bu maddeler ile bağdaşmamaktadır.

3.2.2.10.2. Vergi İnceleme Raporu

İnceleme sürecinde, tüm defter ve belgeler incelendikten sonra inceleme elemanı tarafından düzenlenen tutanağa bakılarak mükellef beyanlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığı tespit edilir. Bu süreç, iki farklı şekilde sonuçlanır. Bunlardan ilki mükellef hakkında yapılan incelemede herhangi bir farkın bulunmamasıdır. Diğerisi ise, inceleme sonucunda beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş matrah unsurlarının bulunmasıdır.

Vergi kanunlarına göre yapılan incelemeler sonunda herhangi bir fark bulunmaz, diğer bir ifadeyle mükellef tarafından verilen beyannamenin gerçeği yansıttığı tespit edilirse, durum incelemeyi yapan tarafından düzenlenecek "kabul raporu" ile nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir²⁴.

Ancak inceleme sırasında beyan edilmemiş bir matrah unsuru ya da matrah farkı bulunması halinde "inceleme raporu" hazırlanarak, mükellef hakkında duruma göre ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 190). İnceleme raporu, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce "rapor değerlendirme komisyonları" tarafından, uyuşmazlık halinde ise üst değerlendirme merci olan "merkezi rapor değerlendirme komisyonu" tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirkülere ve özelgelere uygun olup olmadığı yönünden bir denetime tabi tutulmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 199).

²⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği, (RG. Tarih: 31.10.2011, RG. No: 28101).

VUK'un 140. maddesinin beşinci fıkrasına göre “*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler*” denilmiştir. Buna göre vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenen inceleme raporları ilgilinin bağlı olduğu vergi idaresine gönderilmektedir. Vergi idaresi ise bu raporları esas alarak ilgili hakkında ikmalen ya da re’sen tarhiyat yapmaktadır. İnceleme raporunun vergi kanunlarına aykırı olması halinde ise durumun GİB’e bir rapor ile bildirilmesi gerekmektedir.

3.2.3. Arama

Yükümlülerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmede kanuna uygun davranıp davranmadıkları hususunda kullandığı bilgi toplama yollarından biri de aramadır. Arama yolu ile bilgiye ulaşma yoklama ve incelemeden yöntem olarak biraz farklılık arz eder. Bu farklılık ise, elde edilen bilginin gizlenen bilgi ve belgelere yönelik olmasıdır (Kızılot ve Taş, 2013: 107).

Arama, önemli bir denetim müessesesidir. Bu önem, gerek aramanın gerçekleştirilmesi ve gerekse sonuçları itibarıyla ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2011: 105). VUK’un 142.-147. maddelerinde düzenlenen arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır. Ceza yargılama hukukunun delil toplama araçlarından olan bu yol böylelikle vergi usulünde de yer almış bulunmaktadır. Nitekim VUK 147. maddesinde arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlar için Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa (CMUK) açık atıfta bulunmaktadır. Anayasal kişi hakları ile doğrudan ilgili bu konuda ceza yargılama usulüne paralel bir düzenleme yasada kabul edilmiştir. Buna göre, arama için inceleme elemanının sulh hakiminden karar alması zorunludur (VUK, md: 142/2). Aramanın ilgili kişiler nezdinde ve üzerinde yapılabileceği hükmünden (VUK, md: 142/1), kişinin üzeri olduğu gibi konutu ve işyerinin de arama kararı ve uygulaması kapsamına girdiği anlaşılmaktadır. Arama sonucunda el konulan defter ve belgeler en geç üç ay içinde incelenir. Haklı nedenler varsa sulh hakimi bu süreyi uzatabilir (VUK, md:145). İnceleme ve arama sırasında denetim elemanınca belli vergi suçlarını (VUK, md: 359) oluşturan maddi unsurlar bulunduğu takdirde durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir (VUK, md: 367).

Arama sırasında vergi suçu dışında Türk Ceza Kanunu (TCK) ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde bulunan, suç oluşturabilecek diğer hususların adli mercilere intikal ettirilmesi ise ceza yargılama usulünün genel hükümleri ile diğer özel yasa hükümlerine tabidir (Öncel vd., 2006: 101).

Arama yapılması için gerekli şartlar VUK'un 142. maddesinde belirtilmiştir (Arslan, 2006: 244). Bunlar;

- ✓ Mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı hususunda ihbar yapılmış ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklenmiş olması,
- ✓ Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda yeterli belirtilerin elde edilmiş bulunması,
- ✓ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle, yetkili sulh hakiminden arama yapılmasını talep etmeleri,
- ✓ Sulh hakiminin mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gereklidir.

Aynı kanun hükmüne göre, ihbar üzerine yapılan aramada ihbarın asılsız olması durumunda aramaya tabi olan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilmektedir. Bu durumda vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur (VUK, md 142).

Arama esnasında bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler ayrıntılı şekilde bir tutanakla tespit edilir. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği veya diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesine imkan olmazsa, incelenmesi gerekli defter ve belgeler, mükellef gözetiminde emin bir yere konur veya kaplar içerisinde daireye götürülür. Söz konusu kanun hükmüne göre alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şarttır. Defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğacak zararı idare karşılamaya mecburdur (VUK, md 143).

Arama yapılan hallerde inceleme en kısa zamanda ve her işten önce bitirilir. İnceleme esnasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektuplar ile diğer evraklar makbuz karşılığı sahiplerine geri verilmektedir. Mükellef, ilgili memurun yanında olması şartıyla defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlarda suret ve kayıt çıkarma hakkına sahiptir.

Defter ve belgelerin muhafaza altına alınması mükellefin beyanname verme ödevine engel teşkil etmez. Mükellef beyannamesini düzenlemek için gerekli bilgileri defter ve belgelerden çıkarabilir. Mükellefin bu konudaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Arama için defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

Arama, en geç üç ay içinde bitirilerek muhafaza altına alınan defter ve belgeler bir tutanakla sahibine geri verilir. Ancak bazı durumlarda incelemelerin 3 üç ay içinde bitmesine imkan olmayabilir. Böyle durumlarda sulh hakiminin vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Arama sebebiyle muhafaza altına alınan defter ve belgeler sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlar, defter ve belgelerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan uygun bir süre içinde tamamlanır. Ancak bu süre bir aydan az olamaz.

3.2.4. Bilgi Toplama

Vergi sisteminin başarısı, vergilendirmeyi ilgilendiren tüm işlem ve uygulamalarla ilgili bilgilerin sağlıklı ve etkin bir şekilde izlenmesi, toplanması, değerlendirilmesi ve bunları verginin amaçları doğrultusunda kullanılmasına önemli ölçüde bağlıdır (Akdoğan, 2011: 106). Etkin bir denetim sisteminin oluşturulması için vergi dairesi, vergi incelemelerine esas olmak üzere ve vergi tahakkuk ve tahsilatının zamanında ve sağlıklı bir biçimde yapılabilmesini sağlamak amacıyla, değişik kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları gerektiği şekilde arşiv oluşturarak bir yerde toplayabilir (Tosuner ve Arıkan, 2009: 173).

Bilgi toplama müessesesi, VUK'un 148. ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. MB veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur olanları; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler şeklinde sıralayabiliriz.

Bilgiler, VUK'un 148. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlardan yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Sözlü olarak istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilmekte ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilmektedir. Buna karşılık bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemeyeceği gibi, memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi tutulamazlar.

Ayrıca devamlı bilgi verme zorunluluğu, bazı konularda düzenli bilgi akışı şeklinde de söz konusu olabilmektedir (Organ, 2008: 148). Bu durum, VUK'un 150. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Sulh Yargıçları, İcra, Nüfus ve Tapu

Memurları, yabancı memleketlerdeki Türk Konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, Mahalle ve Köy Muhtarları ile banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak bu durumun istisnası VUK'un 151. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Aşağıda yazılı kişi veya kurumlardan bilgi istenemez;

- ✓ Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu bilgiler,
- ✓ Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler,
- ✓ Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine verilen işler veya görevleri dolayısıyla öğrenmiş oldukları bilgiler,
- ✓ CMUK'nın 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi uygun olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler istenemez.

İstenilen bilgilerin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi gibi durumlarda, VUK'un Mükerrer 355. maddesine göre, bu kanunun bilge verme zorunluluğunu düzenleyen 148., 149. ve 150. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayan kişi veya kurumlara özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu hükmün, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi hallerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere tekrardan süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmesi tebliğ olunur. Verilen süre içerisinde mecburiyetler yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırarak uygulanır.

3.3. Türkiye’de Elektronik Devlet ve Elektronik Denetim

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de kamu kurum ve kuruluşları teknolojik yeniliklerden giderek daha fazla yararlanmaya başlamıştır. Teknolojik gelişmelerle birlikte kamu kurum ve kuruluşları; iş süreçlerini hızlandırmak, etkinliği artırmak ve harcamalardan tasarruf sağlamak gibi amaçlara ulaşmak için çeşitli proje ve uygulamaları hayata geçirmişlerdir (DPT, 2005: 23). Diğer bir ifadeyle, yaşanan teknolojik gelişmeler sonucunda devletlerin yapısı değişmiş ve hizmetlerin sunumunda bu gelişmelerden

yararlanılmaya başlanmıştır. Bu bağlamda internetin hızla yaygınlaşmasıyla birlikte kamu hizmetlerinin vatandaşlara elektronik ortamda verilmesi gündeme gelmeye başlamıştır.

E-Devlet, 1990'lı yılların sonuna kadar sadece bilgi sağlama fonksiyonu gören internetin, 90'lı yılların sonundan itibaren kamu da ve özel sektörde interaktif hizmet vererek işlevsel hale gelmesinden sonra ortaya atılmış ve günümüz itibariyle kendini kabul ettirmiş bir kavramdır (Akdemir ve Öz, 2004: 133).

E-Denetim ise, elektronik ortama aktarılmış bilgi ve belgeler üzerinden veri araştırmaları, karşılaştırmalar, çeşitli analizler ve testler yapılarak elektronik ortamda denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesidir (Ortak, 2011: 94).

Türkiye’de e-devlet politikalarını ve çalışmalarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür²⁵;

- ✓ 1993 yılında Dünya Bankası işbirliği ile kamu sektöründe bilişim teknolojilerinin daha etkin kullanımını da kapsayan Bilişim ve Ekonomik Modernizasyon Raporu hazırlanmıştır. Hazırlanan bu raporda bir eylem planına yer verilmiştir.
- ✓ 1996 yılında Başbakanlığın görevlendirmesi ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı’nın hazırlanması için çalışmalar başlatılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda Türkiye Ulusal Enformasyon Altyapısı Ana Planı Sonuç Raporu 1999 yılında yayımlanmıştır.
- ✓ 1998 yılında 1998/13 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile kamu bilgisayar ağının hayata geçirilmesi için KamuNet Teknik Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul tarafından 2002 yılında eAvrupa+ ve e-Türkiye çalışmaları doğrultusunda e-Devlet’e Geçiş Eylem Planı hazırlanmıştır.
- ✓ 2001 yılında eAvrupa+ Eylem Planının Türkiye’ye uyarlanarak uygulanmasına yönelik olarak e-Türkiye Girişimi başlatılmıştır. Bu kapsamda 2002 yılında e-Türkiye Girişimi Eylem Planı taslağı yayımlanmıştır.
- ✓ 2003 yılına kadar hazırlanan planlar uygulamaya alınamamış, kısmi olarak uygulanabilmiş veya beklenen katkıyı sağlamamıştır. 2003 yılında 2003/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile o güne kadar farklı kurum/kuruluşlar tarafından yürütülen bilgi ve iletişim teknolojileri ile ilgili çalışmaların DPT

²⁵ T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Haberleşme Genel Müdürlüğü, (2015). “e-Devlet Hizmetleri Dairesi Başkanlığı 2016-2019 Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı (Taslak)”, <http://www.edevlet.gov.tr/2016-2019-ulusal-edevletstratejisi-ve-eylem-planitaslagi.pdf>, (26.11.2015).

sorumluluğunda e-Dönüşüm Türkiye Projesi adı altında birleştirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu kapsamda öncelikle e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı (2003-2004) hazırlanmış ve hayata geçirilmiştir.

- ✓ 2005 yılında e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planı (2003-2004) sonrasında hayata geçirilmek üzere bir yıllık e-Dönüşüm Türkiye Projesi (2005) Eylem Planı hazırlanmış ve yürürlüğe alınmıştır.
- ✓ 2006 yılında e-Dönüşüm Türkiye Projesi kapsamında bilgi toplumuna yönelik 2006-2010 Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı hazırlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Bu eylem planında “Vatandaş Odaklı Hizmet Dönüşümü” ve “Kamu Yönetiminde Modernizasyon” eksenleri altında e-devlet uygulamalarına yönelik eylemlere yer verilmiştir. 2006-2010 Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı Nihai Değerlendirme Raporu’na göre 2012 Haziran ayı itibarı ile “Vatandaş Odaklı Hizmet Dönüşümü” eksenindeki eylemlerde başarı oranı %65,6, “Kamu Yönetiminde Modernizasyon” eksenindeki eylemlerde başarı oranı ise %50 olarak gerçekleşmiştir.
- ✓ 2011 yılında yürürlüğe giren 655 sayılı KHK ile e-devlet politikalarına yönelik görev ve sorumluluk Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı’na verilmiştir. Bakanlık bünyesinde Haberleşme Genel Müdürlüğü çatısı altında e-devlet çalışmalarının yapılması için e-Devlet Hizmetleri Dairesi Başkanlığı kurulmuştur.
- ✓ 2014 yılında ikinci bilgi toplumu stratejisi ve eylem planı için hazırlık çalışmaları tamamlanmış ve 2015-2018 Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı olarak uygulamaya alınmıştır. 2015-2018 Bilgi Toplumu Stratejisi ve Eylem Planı’nın odağı büyüme ve istihdamı artırma olarak belirlenmiş ve e-devlet çalışmalarına yön verecek “Kamu Hizmetlerinde Kullanıcı Odaklılık ve Etkinlik” adında bir eksen tanımlanmıştır. E-devlet politikalarının çerçevesini belirleyen strateji planlarına ek olarak, “Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı”, “Türkiye Ulaşım ve İletişim Stratejisi Hedef 2023”, “2014-2023 Akıllı Ulaşım Sistemleri Strateji Belgesi”, “2014-2023 Kritik Altyapıların Korunması Yol Haritası Belgesi”, “Türkiye Afet Müdahale Planı”, “2016-2019 Türkiye Yazılım Sektörü Strateji Belgesi ve Eylem Planı Taslağı”, “2015-2017 Ulusal Siber Güvenlik Stratejisi ve Eylem Planı Taslağı” gibi diğer sektörel / tematik strateji belgelerinde, kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik planlarında, hükümet programlarında, siyasi partilerin hazırladıkları

belgelerde, sivil toplum kuruluşlarının ve uluslararası kuruluşların raporlarında e-devlet ile ilgili çeşitli hedeflere, projelere ve eylemlere yer verildiği görülmektedir.

- ✓ Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, bilgi toplumu politikası çerçevesinde Türkiye'nin e-devlet politikasının bütüncül bir bakış açısı ile şekillendirilmesi için 2016-2019 Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı'nı hazırlamıştır.

Ülkemizde de BİT'in imkanlarından yararlanılarak hayata geçirilen pek çok proje ve uygulama bulunmaktadır. Bu alanda e-devlete yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşlarının yapmış olduğu projeler aşağıdaki gibidir²⁶:

Adalet Bakanlığı

- ✓ Mahkeme Dava Dosyası Sorgulama
- ✓ Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü Hizmetleri
 - ✓ Adli Sicil Kaydı Sorgulama
 - ✓ Adli Sicil Belge Doğrulama
- ✓ UYAP Hizmetleri
 - ✓ UYAP Portali Avukat Girişi
 - ✓ UYAP Portali Baro Girişi
 - ✓ UYAP Portali Kurum Girişi
 - ✓ UYAP Portali Vatandaş Girişi

Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı

- ✓ Proje Destekleri Takip
- ✓ Gelir Testi Sonucu Sorgulama
- ✓ Sosyal Yardım Bilgileri Sorgulama
- ✓ Şehit Yakınları, Gazi ve Gazi Yakınları Ücretsiz Seyahat Kartı Başvuru Sorgulama
- ✓ Şehit Yakınları, Gazi ve Gazi Yakınları İstihdam Başvuru Sorgulama

Başbakanlık

- ✓ BİMER Yeni Başvuru
- ✓ BİMER Başvuru Sonucu Sorgulama
- ✓ Başbakanlık Kamu Hizmet Envanteri Giriş Uygulaması

²⁶ Türkiye.gov.tr, <https://www.turkiye.gov.tr/hizmetler>, (25.11.2015).

Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu

- ✓ Mobil/Sabit/İnternet/Kablo Tv/Uydu İşletmecilerinden Borç ve Alacak Sorgulama
- ✓ Baz İstasyonları Ölçüm Bilgileri
- ✓ IMEI - Cep Telefonu Numarası Eşleştirme
- ✓ IMEI Kaydet
- ✓ IMEI Kayıt Hakkı Sorgulama
- ✓ IMEI - MSISDN Eşleşme Sorgulama
- ✓ IMEI Sorgulama
- ✓ Mobil Hat Sorgulama
- ✓ Numara Taşıma Sorgulama
- ✓ Telefon Ana Kart Değişikliği

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı

- ✓ Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Ar-Ge Destekleri
- ✓ Kümelenme Destek Programı

Cumhurbaşkanlığı

- ✓ Cumhurbaşkanına Yazın

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı

- ✓ İşçi Sendikaları Üyelik İşlemleri
- ✓ İşçi Sendikaları Üyelik Doğrulama
- ✓ İş Sağlığı ve Güvenliği Kayıt, Takip ve İzleme Programı İSG-KATİP
- ✓ Yabancıların Çalışma İzinleri Otomasyon Sistemi

Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü

- ✓ Üretici Destekleme Sorgulama
- ✓ Üretici Tanıtım Kartı Bilgileri Sorgulama
- ✓ Budama Desteği Sorgulama
- ✓ Üretici Sorgulama
- ✓ Üretici Yıllık Alımlar Sorgulama
- ✓ Üretici Cari Hesap Listesi Sorgulama
- ✓ Üretici Cari Detay Bilgileri Sorgulama

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı

- ✓ Yapı Kooperatifleri Giriş Uygulaması
- ✓ Mütahhitlik Bilgi Sistemi

Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü

- ✓ İhale Sorgulama

Devlet Personel Başkanlığı

- ✓ Sosyal Hizmetler Kanunu Kapsamında İşe Yerleştirme Tercih İşlemleri
- ✓ KPSS Tercih Rehberi

Dışişleri Bakanlığı

- ✓ Diplomatik Liste
- ✓ Geçici İşgüderler
- ✓ Akredite Misyonlar
- ✓ Fahri Konsolosluklar
- ✓ Yurt Dışındaki Temsilciliklerimiz
- ✓ Uluslararası Kuruluşlar

Doğal Afet Sigortaları Kurumu

- ✓ Poliçe Sorgulama

Emniyet Genel Müdürlüğü

- ✓ Trafik
 - ✓ Araç Sorgulama
 - ✓ Sürücü Belgesi Ceza Puanı Sorgulama
 - ✓ Sürücü Belgesi İptal Bilgisi Sorgulama
 - ✓ Adıma Tescilli Araç Sorgulama
 - ✓ Araç Plakasına Yazılan Ceza Sorgulama
 - ✓ Sürücü Belgesi ve Şahıslara Yazılan Ceza Sorgulama
- ✓ Toplum Destekli Polislik (TDP)
 - ✓ Toplum Destekli Polislik Mahalle Polisi Hizmeti
- ✓ Diğer Hizmetler
 - ✓ e-Pasaport Gönderi Takibi

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Başkanlığı

- ✓ EPDK Bildirim Uygulaması
- ✓ EPDK Başvuru Uygulaması

Gelir İdaresi Başkanlığı

- ✓ e-Vergi Levhası Sorgulama
- ✓ Vergi Borcu Sorgulama

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı

- ✓ Tarım Hizmetleri

- ✓ Çiftçi Kayıt Sistemi
- ✓ Arazi Toplulaştırma Hizmetleri
 - ✓ Arazi Toplulaştırma Dağıtım (Askı Parselasyon) Sorgulama
 - ✓ Arazi Toplulaştırması Sorgulama
- ✓ Tarım ve Hayvancılık Destek Hizmetleri
 - ✓ Anaç Koyun/Keçi Destek Bilgisi Sorgulama

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı

- ✓ Tüketici İşlemleri
 - ✓ Garanti Belgesi
 - ✓ Kullanım Kılavuzu
 - ✓ Satış Sonrası Hizmet Yeterlilik Belgesi
 - ✓ Tüketici Kuruluşları Sorgulama
 - ✓ Tüketici Sorunları Hakem Heyeti Sorgulama
- ✓ Gümrükler Genel Müdürlüğü e-Dilekçe
- ✓ Tüketici Portalı - Tüketici Şikayeti Uygulaması
- ✓ Esnaf ve Sanatkarlar Bilgi Sistemi (ESBIS)
- ✓ Online Tüketici Şikayet Sorgulama

İçişleri Bakanlığı

- ✓ İçişleri Bakanlığı e-İçişleri Projesi Evrak Takibi
- ✓ Apostil Belge Doğrulama
- ✓ Bilgi Edinme İşlemleri
 - ✓ Bilgi Edinme Başvuru Sorgulama
 - ✓ Bilgi Edinme Başvurusu
- ✓ Başvuru Takipleri
 - ✓ Genel Sağlık Sigortası Başvurusu
 - ✓ Muhtaç Asker Ailesi Başvurusu
 - ✓ Muhtaçlık (Dul Yetim Maaşı) Başvurusu
- ✓ Randevu Hizmetleri
 - ✓ Randevu Talep Başvuru
 - ✓ Randevu Talep Başvuru Takip
- ✓ İnsan Hakları İhlal Bildirimi
 - ✓ İnsan Hakları İhlal Bildirimi
 - ✓ İnsan Hakları İhlal Bildirimi Sorgulama

İŞKUR

- ✓ Türk Meslek Sözlüğü
- ✓ İş Başvuru Sonucu Sorgulama
- ✓ İşsizlik Ödeneği Başvurusu
- ✓ Kriterlere Göre Açık İş Sorgulama ve İş Başvurusu
- ✓ Profile Göre Açık İş Sorgulama ve İş Başvurusu
- ✓ Meslek Kursu Sorgulama
- ✓ İşsizlik Ödeneği Ödemesi
- ✓ İŞKUR'a Olan Borcu Sorgulama

Kalkınma Bakanlığı

- ✓ e-İmzalı Belge Sorgulama

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

- ✓ Bağımsız Denetçi Sorgulama
- ✓ Tescil ve İlan Süreci Devam Eden Bağımsız Denetçiler
- ✓ e-İmzalı Belge Sorgulama

Kamu İhale Kurumu

- ✓ Tebligatlarım
- ✓ E-imza/M-imza ile Doküman İndirme Tutanak Çıktısı
- ✓ Yasaklılık Sorgulama
- ✓ Kurul Kararları (Uyuşmazlık Kararları)
- ✓ İhale Arama ve Bir Bakışta İhale
- ✓ İtirazen Şikayet Başvurusu Sorgulama
- ✓ Kurul Karar Tutanakları Sorgulama
- ✓ Sözleşme Devri Sorgulama

Kara Kuvvetleri Komutanlığı

- ✓ K.K. Yerel ve Özel Eğitim Merkezi Başvuru ve Sonuçları (Emekliler için)

Karayolları Genel Müdürlüğü

- ✓ OGS Geçiş Bilgileri Sorgulama
- ✓ OGS İhlal Bilgileri Sorgulama
- ✓ OGS Hesap Detayı Sorgulama

Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü

- ✓ Kıyı Emniyeti Telsiz Ruhsat İşlemleri
 - ✓ Deniz Ruhsat Sorgula
- ✓ Kıyı Emniyeti INMARSAT Abonelik İşlemleri

- ✓ Başvuru İptal
- ✓ Başvuruları Listele
- ✓ Numara Tahsis Başvuru
- ✓ K1Y1 Emniyeti Sınav İşlemleri
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Amatör Telsizcilik Sınav Başvuru
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Amatör Telsizcilik Sınav Durum Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Amatör Telsizcilik Belge Sonuç Sorgulama
- ✓ K1Y1 Emniyeti Borç Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmeti Ücreti Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Hava Ruhsatı Borç Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Kara Ruhsatı Borç Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Amatör Telsiz Sınav ve Belge Ücreti Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Inmarsat Aktivasyon Borç Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Deniz Haberleşme Fatura Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Deniz Ruhsatı Borç Sorgulama
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Fener ve Tahlisiye Borç Sorgulama
- ✓ K1Y1 Emniyeti Donatan Acente
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Donatan ve Acente Bilgi Doğrulama
- ✓ K1Y1 Emniyeti Yerleşim Planı
 - ✓ K1Y1 Emniyeti Yerleşim Planı

KOSGEB

- ✓ İşletme Durum Sorgulama

Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü

- ✓ Yerel Bilgi Giriş Uygulaması

Maliye Bakanlığı

- ✓ Maliye Bakanlığı e-Bordro Hizmeti
- ✓ e-Yolluk Uygulaması

Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş.

- ✓ Merkezi Kayıt Kuruluşu e-Yönet Portalı

Meteoroloji Genel Müdürlüğü

- ✓ Dış Merkezler Hava Tahmini
- ✓ Günlük Hava Tahmini
- ✓ Deniz Suyu Sıcaklıkları
- ✓ 3 Günlük Hava Tahmini

Milli Eğitim Bakanlığı

- ✓ MEB Sınav Sonuç Sorgulama
- ✓ MEB Sınav Yeri Sorgulama
- ✓ Milli Eğitim Bakanlığı Öğrenci Bilgi Sistemi

Milli Kütüphane Başkanlığı

- ✓ Milli Kütüphane Üyelik Başvurusu

Millî Savunma Bakanlığı

- ✓ Askerlik Durum Belgesi İşlemleri
 - ✓ Askerlik Durum Belgesi Sorgulama
 - ✓ Askerlik Durum Belgesi Doğrulama
- ✓ ASAL Bedelli Askerlik İşlemleri
 - ✓ ASAL Bedelli Askerlik Başvurusu
- ✓ ASAL Randevu İşlemleri
 - ✓ ASAL Randevu Başvuru
- ✓ ASAL Yoklama İşlemleri
 - ✓ ASAL Adres Bilgileri Teyidi ve Güncellenmesi
 - ✓ ASAL Celp Dönem Tercihi
 - ✓ ASAL Yoklama Başvurusu
- ✓ ASAL Sevk İşlemleri
 - ✓ ASAL Sevk Başvurusu Belge Doğrulama
 - ✓ Yedek Subay Sevk Öncesi Hazırlık
 - ✓ Yedek Subay Sınıflandırma Sonucunu Sorgulama ve ASAL Sevk Başvurusu
 - ✓ Er Sınıflandırma Sonucunu Sorgulama ve ASAL Sevk Başvurusu
- ✓ Personel Seferberlik Hizmetleri
 - ✓ Personel Seferberlik Tatbikat Sorgulama
 - ✓ Personel Sefer Görev Emri Sorgulama
- ✓ MSB Bilgi Edinme Hakkı Hizmetleri
 - ✓ MSB Gerçek Kişi Bilgi Edinme Başvurusu
 - ✓ MSB Gerçek Kişi Bilgi Edinme Başvurularını Sorgulama
- ✓ MSB Bilgi Edinme Hakkı Hizmetleri
 - ✓ MSB Tüzel Kişi Bilgi Edinme Başvurusu
 - ✓ MSB Tüzel Kişi Bilgi Edinme Başvurularını Sorgulama
- ✓ Lojistik Seferberlik Hizmetleri

- ✓ Kara Nakil Araçları için Lojistik Sefer Görev Emri Sorgulama
- ✓ Deniz Nakil Araçları için Lojistik Sefer Görev Emri Sorgulama
- ✓ Hava Nakil Araçları için Lojistik Sefer Görev Emri Sorgulama
- ✓ İş Makineleri için Sefer Görev Emri Sorgulama
- ✓ Kara Yolu Özel Nakliyat Firmaları Lojistik Seferberlik Sorgulama
- ✓ Deniz Yolu Özel Nakliyat Firmaları Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Hava Yolu Özel Nakliyat Firmaları Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Mal ve Hizmet (Ürünler) ile ilgili Firmalar için Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Sağlık Tesisleri için Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Turistik Tesisler için Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Tersaneler için Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Özel İnşaat Firmaları Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Harp Sanayi Firmaları Lojistik Seferberlik Bilgisi Sorgulama
- ✓ Diğer Kurumsal Hizmetler
 - ✓ Diğer Kurumsal e-Devlet Hizmetleri

Nüfus Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü

- ✓ Adres Değişikliği Bildirimi
- ✓ NVİ Adres Bilgilerim

PTT

- ✓ En Yakın PTT
- ✓ PTT Kayıtlı Gönderi Takibi
- ✓ Hızlı Geçiş Sistemi (HGS) Hesap Bilgileri Sorgulama
- ✓ Hızlı Geçiş Sistemi (HGS) İhlalli Geçiş Bilgileri Sorgulama

Sigorta Bilgi ve Gözetim Merkezi

- ✓ Sağlık Sigortası Genel Poliçe Sorgulama (SAGMER)
- ✓ Hayat Sigortası Poliçe Sorgulama (HAYMER)
- ✓ Ferdi Kaza Poliçe Sorgulama
- ✓ Tehlikeli Madde ve Tüpgaz Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası
- ✓ Trafik Poliçe Sorgulama
- ✓ Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası (Hekim Mesleki Sorumluluk Sigortası)

- ✓ ZYT Poliçe Sorgulama
- ✓ Yeşil Kart Poliçe Sorgulama
- ✓ Kasko Poliçe Sorgulama
- ✓ Mesleki Sorumluluk Poliçe Sorgulama

Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü

- ✓ Uçuş Mürettebatı Lisans/Rating Müracaatı

Sosyal Güvenlik Kurumu

- ✓ 4A Hizmetleri
 - ✓ 4A Almanya/Bulgaristan Emekli Ödemeleri
 - ✓ 4A Banka ve Adres Değişikliği
 - ✓ 4A Emekli Aylığı Kesintileri
 - ✓ 4A Emekli Aylık Bilgisi
 - ✓ 4A Emekli Aylık Bilgisi Belge Doğrulama
 - ✓ 4A Emeklilik Kaydı
 - ✓ 4A Emekli Ödeme Bilgileri
 - ✓ 4A Hizmet Dökümü
 - ✓ 4A Hizmet Dökümü Belge Doğrulama
 - ✓ 4A Sigortalı Tescil Kaydı Tespiti
 - ✓ 4A On Günden Az Süreli Ev Hizmetleri İşveren Başvuru ve Sorgulama
 - ✓ 4A On Günden Az Süreli Ev Hizmeti Çalışan Kişi Sorgulama
- ✓ 4B Hizmetleri
 - ✓ 4B Banka ve Adres Değişikliği
 - ✓ 4B Basamak Bilgisi
 - ✓ 4B Borç Durumu
 - ✓ 4B Emekli Aylığı Kesintileri
 - ✓ 4B Emekli Aylık Bilgisi
 - ✓ 4B Hak Sahipliği
 - ✓ 4B Hizmet Bilgisi
 - ✓ 4B Ödeme Dökümü
 - ✓ 4B Tescil Kaydı
 - ✓ 4B 6111 Yapılandırma Borç Bilgileri
 - ✓ 4B(Bağkur)Günlük Kazanç Beyanı Girişi
 - ✓ 4B Emekli Aylığı Hesaplama
 - ✓ 4B İsteğe Bağlı İlk Tescil Kaydı

- ✓ 4C Hizmetleri
 - ✓ 4C Banka Değişikliği
 - ✓ 4C Bir Aylık Maaş Tercihi
 - ✓ 4C Emekli Aylığı Kesintileri
 - ✓ 4C Emekli Aylık Bilgisi
 - ✓ 4C İsteğe Bağlı Ödeme Dökümü
 - ✓ 4C Tescil Kaydı
 - ✓ 4C Emeklilik İşlemleri Evrak Takibi
- ✓ Ortak (4A/4B/4C) Hizmetler
 - ✓ 4A/4B İşgöremezlik Ödemesi Görme
 - ✓ Tahsis Talep ve Beyan Taahhüt Belgesinin Verilmesi
 - ✓ 4A/4B/4C İlaç Kullanım Süresi Sorgulama
 - ✓ 4A/4B/4C Muayene Katılım Payı Sorgulama
 - ✓ Medula Optik Cam ve Çerçeve Bilgisi Sorgulama
 - ✓ Normal Şartlarda Ne Zaman Emekli Olabilirim?
 - ✓ SPAS Müstehaklık Sorgulama(Sağlık Provizyon Aktivasyon Sistemi)
- ✓ Şahıs Ödemeleri Hizmetleri
 - ✓ Şahıs Ödemeleri Sorgulama
 - ✓ Şahıs Ödemeleri Banka Hesabı Tanımlama
- ✓ Diğer Hizmetler
 - ✓ Tedavi Bilgileri Sorgulama
 - ✓ 6552 Yapılandırma Sorgulama
 - ✓ EK5/EK6/5G/30 Günden Az İBS Tescil Kaydı ve Borç Dökümü
 - ✓ Sosyal Güvenlik Kurumu Kart ile Prim Ödeme Uygulaması
 - ✓ Genel Sağlık Sigortası Tescil ve Prim Borcu Sorgulama
 - ✓ Şahıs Ödeme Durumları Görüntüleme
 - ✓ Hekim Bilgilendirme
 - ✓ Sağlık Yardımı Talep ve Taahhüt

Takasbank İstanbul Takas ve Saklama Bankası A.Ş.

- ✓ Bireysel Emeklilik İşlemleri
- ✓ Takasbank Bilgilendirme Sistemi

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü

- ✓ Tapu Bilgileri Sorgulama

- ✓ Tapu ve Kadastro Harç ve Döner Sermaye Sorgulama / Döner Sermaye Ödeme

- ✓ Tapu Telefon Bilgileri Beyan

- ✓ Tapu Taşınmaz Beyan

Tarım Sigortaları Havuzu

- ✓ Poliçe Sorgulama

TBMM Başkanlığı

- ✓ TBMM e-Dilekçe Hizmeti

- ✓ TBMM İnternet Üzerinden Randevu

T.C. Sağlık Bakanlığı

- ✓ Organ Nakli Bilgisi Sorgulama

- ✓ Aile Hekim Bilgisi Sorgulama

- ✓ e-Nabız Kişisel Sağlık Sistemi

- ✓ Hizmet Puanı Sorgulama

T.C. Merkez Bankası

- ✓ Günlük Döviz Kurları

Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı (TÜİK)

- ✓ TÜİK Ulusal Veri Yayınlama Takvimi

- ✓ TÜİK Göstergeler

- ✓ TÜİK Haber Bülteni

Türkiye Ulusal Ajansı

- ✓ Turna Proje Başvuru Takip Sistemi

Türk Patent Enstitüsü

- ✓ Türk Patent Enstitüsü Çevrimiçi Evrak Sistemi (ÇES)

Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı

- ✓ Araç Muayene İşlemleri

- ✓ Araç Muayene Sorgulama

- ✓ Eğitim İşlemleri

- ✓ Çalıştığı Kurum Sorgulama/Dönem Onaylama

- ✓ Denetim İşlemleri

- ✓ Ceza Sorgulama

- ✓ Uyarı Sorgulama/Paraya Çevirme

- ✓ Firma İşlemleri

- ✓ Firma Yetki Belgesi Sorumlu Kişi Sorgulama

- ✓ Firma İletişim Bilgisi Güncelleme
- ✓ Firma Sorgulama
- ✓ Taşıma Kapasitesine Göre Firma Sorgulama
- ✓ Uluslararası Firma Sorgulama
- ✓ Mesleki Yeterlilik İşlemleri(SRC/ODY/ÜDY)
 - ✓ Mesleki Yeterlilik Belgesi Sorgulama
 - ✓ Sınav Bilgileri Sorgulama
 - ✓ Meslek Kursları Sorgulama
 - ✓ Eğitim Tamamlama Belgesi(Sertifika) Sorgulama
 - ✓ Mesleki Yeterlilik Sınav Başvuru/Güncelle
 - ✓ Sınav Başvuru Sorgulama
 - ✓ Sınav Giriş Belgesi Sorgulama
 - ✓ Sınav Sonuç Sorgulama
 - ✓ Muafiyetli SRC Belgesi Alınabilirliği Sorgulama
- ✓ Sınır İşlemleri
 - ✓ UBAK İzin Belgesi Dağıtım Başvurusu
 - ✓ Geçiş Belgesi Dağıtım Yasağı Sorgulama
 - ✓ Geçiş Belgesi İade İşlemleri
 - ✓ İadesi Zorunlu Geçiş Belgesi Sorgulama
 - ✓ Sınır Geçiş Sorgulama
 - ✓ Taşıt Euro Norm Bildirimi
 - ✓ UBAK Belgesi Sorgulama
 - ✓ UBAK Ceza Puanı Sorgulama
 - ✓ UBAK İcmal Bildirimi
- ✓ Tehlikeli Madde Güvenlik Danışmanı (TMGD) İşlemleri
 - ✓ TMGD-Firma Anlaşma İşlemleri(Firma Girişi)
 - ✓ TMGD-Firma Anlaşma İşlemleri(TMGD Girişi)
 - ✓ TMGD Kaza Raporu İşlemleri
 - ✓ TMGD Sorgulama
 - ✓ TMGD Sınav Başvuru/Güncelle
 - ✓ TMGD Sınav Başvuru-Ücret Sorgulama
 - ✓ TMGD Sınav Sonuç Sorgulama
 - ✓ TMGD Eğitim Kurumları Sorgulama
 - ✓ TMGD Sertifika ve Eğitim Tamamlama Belgesi Sorgulama

- ✓ TMGD Sınav Giriş Belgesi Sorgulama
- ✓ TÜVTURK
 - ✓ TÜVTURK Mobil Muayene İstasyon Bilgisi Sorgulama
 - ✓ TÜVTURK Muayene Durum Sorgulama
 - ✓ TÜVTURK Muayene İstasyon Bilgisi Sorgulama
 - ✓ TÜVTURK Muayene Randevu İptal
 - ✓ TÜVTURK Muayene Randevu Kayıt
 - ✓ TÜVTURK Muayene Randevu Listeleme
- ✓ UDH Bakanlığı Bilgi Edinme Hakkı Hizmetleri
 - ✓ UDH Bakanlığı Bilgi Edinme Başvurusu
 - ✓ UDH Bakanlığı Bilgi Edinme Başvurusu Sorgulama
- ✓ Yetki Belgesi İşlemleri
 - ✓ Araç Yetki Belgesi Sorgulama
 - ✓ Özmal Taşıt Ekleme
 - ✓ Özmal Taşıt Düşme
 - ✓ Plaka Bilgisinden Ödeme Sorgulama
 - ✓ Yetki Belgesinin Ödemelerini Sorgulama
 - ✓ Ödeme Numarasından Ödeme Detayı Sorgulama
 - ✓ Taşıt Kartı Yazdırma
 - ✓ Taşıt Belgesi Yazdırma
 - ✓ Firma Acente Sorgulama
 - ✓ Firma Şube Sorgulama
 - ✓ Güzergah Sorgulama
 - ✓ Taşıt Yetki Belgesi Sorgulama
 - ✓ Yetki Belgesi Basvuru Durum Sorgula
 - ✓ Yetki Belgesi Detay Sorgulama
 - ✓ Yetki Belgesi Sorgulama
 - ✓ Yetki Belgesi Yeterlilik Sorgula
- ✓ Denizcilik Hizmetleri
 - ✓ Yük Gemisi Telsiz - Telefon Emniyet Belgesi
 - ✓ Can Kurtarma Filikaları Muayene ve Test Sertifikası
 - ✓ Can Kurtarma Donanımları Muayene ve Test Sertifikası
 - ✓ Can Kurtarma Salları Muayene ve Test Sertifikası
 - ✓ CAS Uygunluk Belgesi

- ✓ CLC 92 Sertifikası
- ✓ Denize Elverişlilik Belgesi
- ✓ Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü Harç Kalemleri - Düzenli Hat Belgelendirme Ücreti
- ✓ DOC (ISM) Şirket Uygunluk Belgesi
- ✓ Freeboard Hesapları ile Plan Tetkik ve Onayı
- ✓ Freeboard Hesapları ile Plan Tetkik ve Onay Ücreti(İsim, sicil limanı, numarası vb. değişimi durumlarında)
- ✓ Gemi Acenteliği şube Yetki Belgesi Ücreti
- ✓ Gemi Acenteliği Yetki Belgesi Ücreti
- ✓ Gemi Acentesi Yetki Belgesi Değişikliği Ücreti
- ✓ Gemi Adamı Donatımında Asgari Emniyet Belgesi
- ✓ Gemi Denge Yükleme Bilgileri Booklet Onayı
- ✓ Gemi Denge Yükleme Bilgileri Booklet Onay Ücreti(İsim, sicil limanı, numarası vb. değişimi durumlarında)
- ✓ Gemi Hareket Kayıt Jurnalı
- ✓ Gemi İnşa ve Tersaneler Genel Müdürlüğü Harç Kalemleri - Tekne İmal ve Çekmek Alanı İşlemleri
- ✓ Gemi Journallerinin Liman İdarelerinde Tasdiki
- ✓ Gemilerde Bulunan Yangın ve Can Kurtarma Teçhizatı Test Muayene Firmalarının Kontrol ve Onayı
- ✓ Gemilerde Kullanılan Donanım için Tip Onayı
- ✓ Gemi Sicilinde Yapılan Kayıt Düzeltmeleri
- ✓ Gemi Siciline Atıf Yapan Belge Suretleri ile Sicil Kayıt Suretleri
- ✓ Gemi Söküm Bölgesi Dışı, Gemi Söküm Yetki Belgesi
- ✓ Gemi Sörvey Belgeleri - Uluslararası Yükleme Sınır Belgesi
- ✓ Gemi Sörvey Belgeleri - Yolcu Gemisi Emniyet Belgesi
- ✓ Gemi Sörvey Belgeleri - Yük Gemisi İnşa Emniyet Belgesi
- ✓ Gemi Sörvey Belgeleri - Yük Gemisi Teçhizat Emniyet Belgesi
- ✓ Gemi Tasdiknamesi
- ✓ Gemi Yaralı Denge ve Yükleme Booklet Onayı
- ✓ Gemi Yaralı Denge ve Yükleme Booklet Onay Ücreti(İsim, sicil limanı, numarası vb. değişimi durumlarında)
- ✓ GMDSS Cihazlarına Kıyıda Bakım Yetki Belgesi - Belgelendirme

- ✓ Harç Mevzuuna Giren İşlemlerin Terkini
- ✓ IAPP (Uluslararası Hava Kirliliğinin Önlemesi Belgesi)
- ✓ IOPP (Uluslararası Petrolle Kirlenmenin Önlemesi Belgesi)
- ✓ ISPP (Uluslararası Pis Sular ıle Deniz Kirlenmesini Önleme Belgesi)
- ✓ Katı Yük Taşıma Uygunluk Belgesi
- ✓ Kayıtlı Gemi İvaz Karşılığında Mukavele İle İntifa Hakkı Tesis
- ✓ Kayıtlı Gemi İvaz Karşılığı Temlik veya Tescil Düzenlemesi
- ✓ Kayıtlı Gemi Ölünceye Kadar Bakma Akdi Temlik
- ✓ Kayıtlı Gemi Üzerinde Tesis Olunacak İpotek
- ✓ Kira Mukavelelerinin Gemi Siciline Şerhi
- ✓ Kondüsyon Değerlendirme Sörveyi
- ✓ Liman Devleti Kontrolü
- ✓ Liman ve Kıyı Yapıları - Liman ve Kıyı Tesisleri Geçici İşletmeye / İşletmeye Açılma Sörvey Hizmetleri
- ✓ Limbo Gözetim İşlemleri
- ✓ Mevcut Tekne İmal Alanı Organizasyonu ve Yerleşim Planı Onayı Bedeli
- ✓ Mevcut tersane alanı organizasyonu ve yerleşim planı onayı bedeli
- ✓ Muafiyet Belgesi
- ✓ Muafiyet Belgesi
- ✓ Organik Tutulma Önleyici Sistem Kaydı
- ✓ Organik Tutulma Önleyici Sistem Uygunluk Belgesi
- ✓ Ölçme Belgesi
- ✓ Ötv'siz Yakıt Alım Defteri
- ✓ Özel Tekne Belgesi Ücreti
- ✓ Özel Yat Kayıt Belgesi
- ✓ Özet Kayıt (CSR) Belgesi
- ✓ Petrol Tankeri Operasyonlarının Emniyetli Yürütüldüğüne Dair Belge
- ✓ RadyoEmniyet-Telsiz Telefon Emniyet Belgesi
- ✓ SMC (ISM) Emniyetli Yönetim Belgesi
- ✓ STCW Belgeleri
- ✓ Su Altı Motosikleti Kayıt Belgesi Verilmesi
- ✓ Su Motosikleti İmalat Yetki Belgesi Verilmesi
- ✓ Su Motosikleti İmalat Yetki Belgesi Vizesi

- ✓ Su Üstü Motosikleti (Jet-Ski)Kayıt Belgesi Verilmesi
- ✓ Tahıl Taşıma Uygunluk Belgesi
- ✓ Tehlikeli Yük Taşıma Uygunluk Belgesi
- ✓ Tekne İmal Alanı İçin Yeni Yüzer Havuz Başvuru Bedeli
- ✓ Tekne İmal Alanı İşletme İzni Belge Bedeli
- ✓ Tekne İmal Alanı Kısmi İşletme İzni Belge Bedeli
- ✓ Tekne İmal Alanı Organizasyonu ve Yerleşim Planı İçin İTDK'ca Mahallinde İnceleme
- ✓ Telsiz - Telgraf Emniyet Belgesi
- ✓ Tersane Alanı Organizasyonu ve Yerleşim Planı (İdarece Mahilinde İncelenmesi Gerekli Görülen)
- ✓ Tersane için İTDKca mahallinde inceleme
- ✓ Tersane işletme izni belge bedeli
- ✓ Tersane kısmi işletme izni belge bedeli
- ✓ Tersane Mevcut Yüzer Havuzlarla İlgili Başvuru
- ✓ Transitlog Belgesi
- ✓ Türk Bayraklı Gemilere Yapılan Sörveyler
- ✓ Türk Boğazlarındaki Zorunlu Denetim (Survey) Hizmetleri
- ✓ Türk Uluslararası Gemi Sicil Kayıt Harcı
- ✓ Ulaştırma Bakanlığı Bayrak Şehadetnameleri
- ✓ Uluslararası Sözleşmeler Kapsamındaki Muafiyet Belgeleri
- ✓ Uluslararası Yükleme Sınır Belgesi
- ✓ Üç Gün ve Daha Fazla Demirde Kalma Ücreti
- ✓ Yangın Söndürme Sistemleri Muayene ve Test Sertifikası
- ✓ Yerde Söküm Sörveyi
- ✓ Yeterlilik Belgesi
- ✓ Yıllık Tonaj Harcı
- ✓ Yola Elverişlilik Belgesi - Liman Çıkış Belgesi
- ✓ Yolcu Gemileri Yangın Emniyet Planı - Can Kurtarma Emniyet Planı - Gemi Plan Onayı
- ✓ Yolcu Gemileri Yangın Emniyet Planı - Can Kurtarma Emniyet Planı - Gemi Plan Onay Ücreti (İsim, sicil limanı, numarası vb. değişimi durumlarında)
- ✓ Yolcu Gemisi Emniyet Belgesi

- ✓ Yük Bağlama El Kitabı, SOPEP, SMPEP Onayı
- ✓ Yük Bağlama El Kitabı, SOPEP, SMPEP Onay Ücreti (ısim, sicil limanı, numarası vb. değişimi durumlarında)
- ✓ Yük Gemisi İnşa Emniyet Belgesi
- ✓ Yük Gemisi Teçhizat Emniyet Belgesi

Yargıtay

- ✓ Siyasi Parti Üyeliği Sorgulama
- ✓ Dava Dosya Sorgulama

Yurt Dışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı

- ✓ Bursluluk Durum Belgesi Sorgulama
- ✓ Bursluluk Durum Belgesi Doğrulama

Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü

- ✓ Yurt Kayıt İşlemleri
- ✓ KYK Kredi Geri Ödeme Sorgulama
- ✓ KYK Katkı Kredisi Sorgulama
- ✓ KYK Öğrenim Kredisi Sorgulama
- ✓ KYK Yeniden Yapılandırma Kredi Geri Ödeme Sorgulama
- ✓ Kredi Yurtlar Kurumu Burs/Kredi Onay İşlemleri

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı

- ✓ Üniversite E-Kayıt
- ✓ Üniversite E-Kayıt Belge Doğrulama
- ✓ Öğrenci Belgesi Sorgulama
- ✓ Öğrenci Belgesi Doğrulama
- ✓ Yükseköğretim Mezun Belgesi Sorgulama
- ✓ Yükseköğretim Mezun Belgesi Doğrulama
- ✓ Çağrı Merkezi Başvuru Sonucu Sorgulama

Bu başlık altında öncelikle Türkiye’de e-devlet kavramı ele alınacak; ardından bilgisayar destekli vergi denetimi üzerinde durulacaktır.

3.3.1. Elektronik Devlet (E-Devlet) Kavramı

Bilgi iletişim teknolojileri (BİT) alanında yaşanan hızlı değişim karşısında dünya, küreselleşme hareketleriyle birlikte yeni bir sürece girmiştir. Bilgi toplumu olarak adlandırılan bu süreç, devlet yapısını değişime ve dönüşüme zorlamaktadır. İnternetin

artık yaşamımızın olmazsa olmazları arasına girmesiyle birlikte, devlet faaliyetlerinin elektronik ortama aktarılması e-devlet kavramının sık sık kullanılmasını sağlamıştır (Uğur ve Çütçü, 2009: 2). BİT, giderek ekonomik ve sosyal hayatın vazgeçilmez bir parçası olmakta, devletin bu gelişmeye ayak uydurması da bir zorunluluk haline gelmektedir (İnce, 2001: 11). Bu bağlamda devlet ile vatandaş arasındaki ilişki yeni bir boyuta taşınarak e-devlet kavramı ortaya çıkmaktadır.

E-devlet en basit anlamıyla, BİT'in kullanımı olarak ifade edilebilir (OECD, 2003: 23). Bu genel ifadenin ardından e-devlete ilişkin yapılan çeşitli tanımlar aşağıdaki gibidir.

Dünya Bankasına göre, e- devlet; bilgi teknolojilerini kullanarak vatandaşların, işletmelerin ve diğer devlet birimlerinin birbirleri arasındaki ilişkilerin geliştirilerek sürdürülmesi olarak tanımlanabilir (World Bank, 2014).

Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Dairesi (United Nations Department of Economic and Social Affairs) (UNDESA) tarafından yapılan tanıma göre e-devlet; devletin vatandaşlara kamu hizmeti sunmak ve bilgilendirmek amacıyla BİT'i kullanmasıdır. E-devletin; devlet yönetiminde etkinliğin sağlanması, sunulan kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması, devlet politikaları oluşturulurken halkın söz sahibi olması ve vatandaşların bilgiye erişiminin sağlanması gibi amaçları bulunmaktadır (UNECA, 2011: 4).

Avrupa Komisyonu (AK)'ya göre e-devlet; vatandaşlara daha iyi kamu hizmeti sağlamak amacıyla BİT'e yönelik çeşitli araç ve sistemlerin kullanılmasıdır (UNECA, 2012: 4).

Türkiye Bilim Şurası (TBS)'nin tanımına göre e-devlet; devletin vatandaşlara karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu görev ve hizmetler ile vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve işlem ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesidir (TBS, 2002: 4).

Tanımlardan yararlanarak e-devleti; devlet, vatandaş ve işletmeler arasındaki bilgi ve hizmet alışverişinde BİT'in kullanılmasıyla kesintisiz olarak günün her saati çalışabilen bir sistem olarak tanımlayabiliriz. E-devlet, elektronik ortam üzerinden faaliyet göstermesine rağmen gerçek hayattaki devlet kavramından farksızdır. Diğer bir ifadeyle e-devlet, kişiler ile devlet arasındaki bilgi ve hizmet anlayışının somut ortamdan soyut (sanal) ortama taşınmasıdır.

Başlangıçta e-devlet, kamu hizmetlerinin elektronik ortama aktarılması faaliyetinin bir sonucu gibi görülmekle birlikte, asıl amaç daha derindir. Devletin “elektronikleştirilmesi”nde, BİT gerçek anlamda birer araçtır. Temel hedef, bilgi işleme

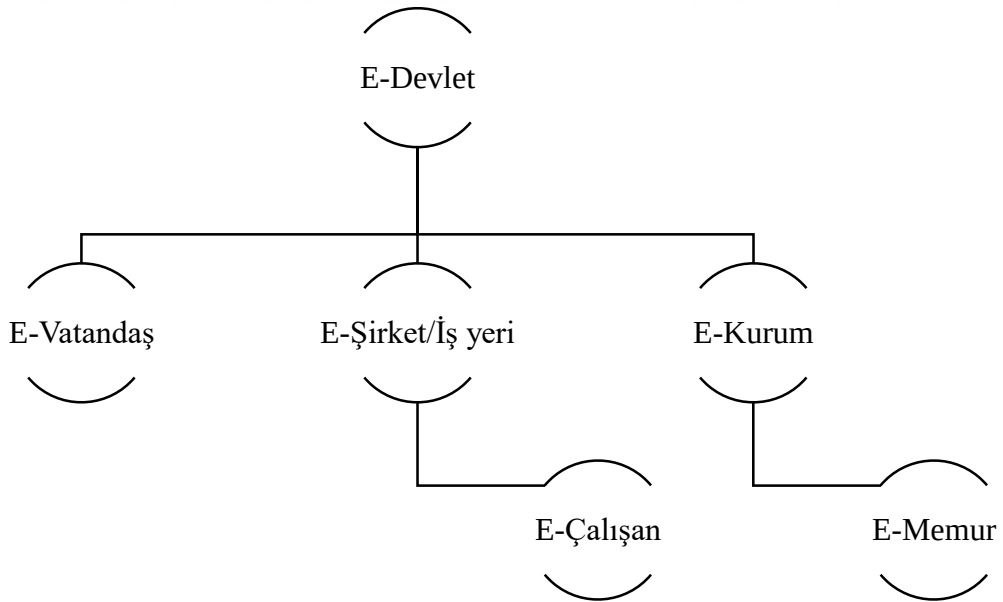
kapasitesi artırılmış, acil karar alabilen ve ihtiyaçlara hızla cevap verebilen bir devlet yapısı oluşturulmasıdır (İnce, 2001: 13).

3.3.1.1. Elektronik Devletin Yapısı

E-Devlet, temelde hizmet ettiği unsurlar ve bu unsurlarla ilişkileri sayesinde ancak ortaya çıkabilmektedir. Bu unsurlar ise; vatandaşlar, şirketler ya da işyerleri ve kamu kurumları ile bunlarda çalışanlardan oluşmaktadır (Çevikbaş, 2009: 77).

Aşağıdaki Şema 5’te e-devletin yapısı gösterilmektedir. Buna göre, devletin temel unsurları olan vatandaş ve kuruluşlar (gerçek ya da tüzel), e-devlette, e-vatandaş ve e-kurum biçiminde kendini göstermektedir. E-devleti oluşturan temel unsurlar e-vatandaş, e-şirket ve e-kurumdur. Ancak, e-devleti oluştururken, söz konusu unsurlara öncelikler atamak ve “birini tümüyle gerçekleştirmeden (örneğin iş yerlerini oluşturmadan) e-devlet olmaz” türü yaklaşımlarda bulunmak, e-devletin oluşumunu olumsuz etkiler. Her bir unsur, kendi içerisinde “e” olgusunu gerçekleştirmeye çalışacak, birbirlerinden etkilenecek ve zamanla e-devlet oluşacaktır (TBS, 2001: 4).

Şema 5. E-Devlet Yapısı



Kaynak: Türkiye Bilişim Şurası (TBS), E-devlet Çalışma Grubu Raporu, 2001:

E-devletin yapısı incelendiğinde, e-devlette; vatandaşlar, devlet ve işletmeler olmak üzere üç ana grubun olduğu görülmektedir. Buna göre e-devleti oluşturan unsurların birbirleri ile olan etkileşimleri aşağıdaki gibidir (Backus, 2001: 4; Ndou, 2004: 6);

Devletten → Vatandaşa	(G2C, Government to Citizen)
Devletten → İşletmelere (Şirketlere)	(G2B, Government to Business)
Devletten → Devlete	(G2G, Government to Government)
Devletten → Çalışanlara	(G2E, Government to Employees)

3.3.1.2. Elektronik Devletin Amaçları ve Sağlayacağı Yararlar

E-devletin temel amacı; devlet, vatandaş ile kurum ve kuruluşlar için devlet faaliyetlerinin elektronik ortam üzerinden gerçekleştirilmesini basitleştirmek ve desteklemektir. BİT'in kullanılmasıyla bu faaliyetlerin devlet, vatandaş ile kurum ve kuruluşların yararına desteklenmesi sağlanabilmektedir. Diğer bir deyişle, e-devlet; devlet faaliyetlerinin daha iyi ve daha etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla BİT'e yönelik bazı araç ve sistemlerin kullanılmasıdır (Backus, 2001: 3).

Devletin, toplumun ihtiyaçlarına cevap vermek ve üstlendiği görevleri etkin bir şekilde yerine getirmesi esasına dayanarak oluşturulan e-devlet sistemi ile insanlar işlerini devlet kapılarında sıra bekleyerek değil, elektronik ortam üzerinden yapabileceklerdir. BİT'in kamu hizmetlerini sağlamada kullanılmaya başlanmasıyla birlikte kamu sektörünün işleyiş verimliliği büyük ölçüde artmıştır. E-devlet uygulamalarını hayata geçirmek, kamu yönetimi açısından önemli bir değişimi ifade etmektedir. Böylesine önemli ve maliyetli değişimi yapmak için e-devlet uygulamalarının önemli amaçları olması gerekir (Uğur ve Çütçü, 2009: 6). E-devletin başlıca amaç ve yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ay, 2006: 67; Çevikbaş, 2009: 79; OECD, 2007: 41; TÜSİAD, 2001:135);

- ✓ Kamu kurumları arasındaki bilgi alışverişi sağlanarak birbirinden haberdar olan kurumların hizmet ve uygulamalarında tekrarlar azaltılarak, kaynak israfının da önüne geçilmiş olunacak,
- ✓ E-devlet uygulamalarında bireysel katılım arttırılmakta ve böylece bireylerin her düzeyde yönetime katılımı sağlanarak demokrasinin yerleşmesine katkıda bulunacak,
- ✓ Kamu yönetimi modernleştirilerek vatandaşlara daha verimli kamu hizmetlerinin verilmesi sağlanacak,

- ✓ Vatandaş odaklı hizmet anlayışı ön plana çıkarılarak vatandaşlara daha fazla hizmet verilmesi sağlanacak,
- ✓ Devlet, vatandaşlara 7 gün 24 saat hizmete açık olacak,
- ✓ Kolay, hızlı ve rahat erişim sağlanacak,
- ✓ Her tür bilgiye internet ortamında ulaşılabilmesi "şeffaf devlet" anlayışını da beraberinde getirecek ve devlet-vatandaş ilişkilerini farklı bir boyuta taşıyarak "halk için var olan devlet" kavramının yerleşmesi sağlanacak,
- ✓ Ekonomik büyümeye katkı sağlanacak,
- ✓ Ticari yaşam kolaylaşacak,
- ✓ Dış pazarlarda daha fazla devlet desteği hissedilecek,
- ✓ Girişimcilik faaliyetleri kolaylaşacak,
- ✓ Ekonomide bürokrasi azalacak,
- ✓ Yabancı sermaye girişi artacak,
- ✓ Ülkenin tanıtımı kolaylaşacak,
- ✓ Kamu kurum ve kuruluşlarında etkinlik artacak,
- ✓ Devlet hizmetleri iyileşecek,
- ✓ Kayıtdışı ekonomi önlenecektir.

Görüleceği gibi e-devlet, vatandaşlara 7 gün 24 saat sunulan hizmetlerden hızlı ve kolay biçimde faydalanılması yanında, devletin kendi yükünü hafifleterek kamu yönetiminde etkinliğinin artması, şeffaflık, hizmet kalitesinin artması, maliyetlerin azalarak tasarrufun sağlanması ve bilgiye ulaşımın kolaylaşması gibi amaçları yerine getirmektedir.

3.3.2. Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi ve Elektronik Denetim

Yaşanan teknolojik gelişmeler insanlara çeşitli yenilikler ve fırsatlar sunmaktadır. Bu yeniliklerin başında internet ve internet kullanımıyla birlikte insan hayatının kolaylaşmasını sağlayan imkanlar gelmektedir. İnternet kullanımıyla birlikte insanların yaşam tarzları da değişmeye başlamıştır. Artık insanlar birçok işini internet üzerinden gerçekleştirmekte ve zamandan tasarruf etmektedir. Bunun sonucunda, yaşanan bu değişimlere gelir idaresinin de uyum sağlaması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu ise, vergi denetiminde yeni bir yapılanma sürecine girilmesine sebep olmuştur. Bu bağlamda BİT'in MB ve gelir idaresinin gerçekleştirdiği faaliyetlerde kullanılmasıyla birlikte

vergilendirme işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleşmesine başlanmış ve bilgisayar destekli vergi denetimi ortaya çıkmıştır.

Her türlü teknolojik imkânı kullanarak uzaktan erişim metoduyla yapılan denetim faaliyetine elektronik denetim (E-Denetim) denilmektedir. Burada asıl amaç önleyiciliktir (Taşçı, 2013: 2). E-denetimde kayıtlarının tamamının veya bir bölümünün elektronik ortamda olması denetimin temel amacını değiştirmez. Diğer bir ifadeyle, kayıtlar; gerek geleneksel yollarla tutulsun gerekse de elektronik ortamda tutulsun denetim faaliyetinin temel amacı değişmemektedir (Auditing Electronic Data, 2001: 2). Çalışmanın bu bölümünde, mevzuatımızda bu alanda yapılan düzenlemeler ele alınacaktır. Daha sonra ise, MB'nin e-devlet projeleri ile elektronik vergileme (e-vergileme) uygulamalarına değinilecektir.

3.3.2.1. Mevzuatımızda Konu İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Bilgisayar destekli vergi denetimi sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak için öncelikle mevzuat altyapısının oluşturulması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, hukuki alt yapının oluşturulması için bazı kanunlarda bilgisayar destekli vergi denetimine yönelik bazı kavramlar ve oluşturulması gereken bazı kurumlar söz konusudur. Bu konuyla ilgili olarak bazı kanunlarda bir takım değişiklikler yapılmıştır. Çalışmanın bu bölümünde bilgisayar destekli vergi denetimine yönelik olarak mevzuatımızda yapılan bazı düzenlemeler ele alınacaktır.

3.3.2.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler

Mükelleflerin muhasebe usulü seçimine yönelik esaslar VUK'un 175. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefler bazı şartlara uymak koşuluyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin yapısına uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenlemekte serbesttirler. Ancak MB bu uygulama konusundaki usul ve esasları belirlemeye yetkilidir²⁷.

MB söz konusu maddeye göre “*muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken*

²⁷ Bu kısım ile ilgili açıklamaların alındığı kaynak için bkz, 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. Tarih: 11.07.2006, RG. No: 26225).

asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” denilerek MB’ye bu konudaki esas ve usulleri belirleme yetkisi verilmiştir.

Bilgisayar destekli vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulması gerekmektedir. Bu bağlamda VUK’un mükerrer 242. maddesinde elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazlarla belge konularına değinilmiştir. Anılan bu maddeye göre, elektronik belge (e-belge), elektronik defter (e-defter) ile elektronik kayıt (e-kayıt) gibi hususlar özel olarak hüküm altına alınmıştır. Söz konusu defter ve belge uygulamasında kullanılacak olan terimler aşağıdaki gibidir.

Elektronik Kayıt (E-Kayıt): Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesidir.

Elektronik Belge (E-Belge): Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, VUK’a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik Defter (E-Defter): Şekil hükümlerinden bağımsız olarak, VUK’a göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.

Kayıt ve belge düzeni, VUK’un mükerrer 242. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, MB; e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internette dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında MB’ye veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetlemeye yetkili kılınmıştır. Bunun yanında, MB, VUK uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren e-defter ve e-belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti hakkındaki esaslar VUK’un 256. maddesinde “*geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş,*

mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler içinde geçerlidir” denilerek hükme bağlanmıştır.

Yine söz konusu kanunun mükerrer 257. maddesiyle;

1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,

2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,

3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu

zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya,

6. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, mükelleflere bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye ve hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağına, bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin basımı, dağıtımı ile sistemin kurulması ve işletilmesi hizmetlerinin, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi olmaksızın, süresi 5 yılı geçmemek üzere ve 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (5 inci maddesinin beşinci fıkrası hariç) hükümleri çerçevesinde; yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesine, bu hizmetlerde ve yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerde bulunması gereken özellikleri, yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi, denetlenmesi, yetkilendirmenin sonlandırılması ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye MB yetkili kılınmıştır.

Mükelleflerin e-defter ve e-belge uygulamalarından yararlanmaları için ilk olarak bilanço esasına göre defter tutulmaları gerekmektedir. İkinci olarak ise, elektronik ortamda tutulacak defter ve belge sistemi donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan uygun bulunmalıdır.

Elektronik ortamda defter ve belge uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıdaki şartları yerine getirmesi gerekmektedir;

- ✓ Uygulamadan faydalanmak isteyen mükelleflerin; elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini, elektronik muhasebe sistemlerini oluşturan

donanım ve muhasebe programlarını, kayıtların nasıl oluşturulduğu ve saklandığını, personel ve sistem güvenliklerini içeren bir rapor hazırlamaları ve elektronik defter ve belgelerin veri formatında tutulması ve gönderilmesine ilişkin aşamalı bir planla birlikte yazı ekinde Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndermeleri gerekmektedir.

- ✓ Başvuru üzerine işyerinde Başkanlık personelince yapılacak tespitten sonra, şartları taşıyan mükelleflerle Başkanlık arasında bir protokol yapılacak ve uygulama öncesi hazırlık dönemine başlayabilecekleri bir yazı ile kendilerine bildirilecektir.
- ✓ Hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, döneme ilişkin süre Başkanlıkça uzatılabilecektir. Ancak, bu dönem her halükarda 5 yıldan fazla sürmeyecektir. Hazırlık dönemi içinde mükellefler, sadece elektronik ortamda tutmak istedikleri defter ve belgelerini hem elektronik ortamda hem de kağıt ortamında tutacaklardır.
- ✓ Hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, elektronik defter ve belge uygulaması için bir izin belgesi verilecektir. Mükellefler, yapılan protokolde belirlenen tarihten itibaren defter ve belgelerini yalnızca elektronik ortamda tutabileceklerdir.

Yukarıdaki şartları sağlayan mükellefler, alış ve gider belgelerini veri formatındaki bilgileri içerecek şekilde e-kayıt ve e-belge haline getireceklerdir. Ayrıca söz konusu belgeleri orijinal haliyle kağıt ortamında muhafaza edeceklerdir. Mükellefler VUK uyarınca düzenlemek zorunda oldukları belgelerin aslını kağıt ortamda düzenleyerek ilgili kişiye verecektir. Buna karşılık, bu belgelerin ikinci nüshalarını veri formatına uygun şekilde elektronik ortamda muhafaza edeceklerdir.

E-defter ve e-belgelerin değiştirilmemesi, bozulmaması, silinmemesi, okunamaz hale getirilmemesi, erişilememesi konularında gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Aynı zamanda e-defter ve e-belgeler gerektiğinde izlenebilmeli ve basılabilmelidir.

Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanması halinde, mükellefler vergi inceleme elemanlarınca istenilen her türlü kaynağı göstermek zorundadır. Mükellefler, e-defter ve e-belgeleri hiçbir şekilde tamamen veya kısmen vergi inceleme elemanlarının ulaşımına ve kullanımına engelleyecek şekilde hareket edemezler. Ayrıca e-defter ve e-belge sisteminin hacz edilmesi durumunda, en geç üç iş günü içerisinde GİB'e haber

verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, mükellefler verilerin zarar görme veya işlem görmeme ve değişiklik hallerini, GİB'e on beş gün içinde bildirerek zarar gören kayıtlarını ayrıntılı olarak açıklamak ve bu kayıtları nasıl tamamlayacağı konusunda ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.

E-defter ve e-belge uygulamasından yararlanan mükellefler, kayıtları istedikleri programda ve formatta saklayabileceklerdir. Ancak mükelleflerden gelen verilerde birliğin sağlanabilmesi için, mükelleflerin GİB'ten temin edecekleri veri formatını kullanmaları zorunlu tutulmuştur. Mükellefler, verileri GİB tarafından istenilen formatta ve bir defa yazılabilen DVD-R'lere kaydederek GİB'e göndereceklerdir. Ayrıca mükellefler, GİB'in belirleyeceği dönemleri içeren verilerin yer aldığı DVD-R'leri, verilerin ait olduğu dönemi takip eden ayın son günü akşamına kadar GİB'e elden veya iadeli taahhütlü posta yolu ile göndermek zorundadır.

Gönderilen DVD-R'lerin GİB tarafından istenilen formata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıkları bir ön denetime tabi tutulacaktır. Bu ön denetim sonucunda istenilen formata uymayan mükelleflere durum bildirilecek ve mükelleflere süre verilecektir. Mükellefler de verilen süre içerisinde gerekli düzeltmeleri yaparak yeni DVD-R'leri GİB'e göndereceklerdir.

Mükelleflerin göndermiş olduğu verilerin ön denetim aşamasından geçerek kabul edilenler, vergi kanunları karşısında kağıt ortamında tutulan defter ve belgeler gibi kabul edilecektir. VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter (tasdike ilişkin hükümler hariç), kayıt ve belgelere ilişkin hükümler e-defter ve e-belgeler içinde geçerli olacaktır. Ancak mükelleflerin verilerini GİB'e göndermiş olmaları defter ve belgelere ilişkin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır. Diğer kurumlar tarafından defter ve belgelerin ibrazını gerektiren durumların varlığı halinde, mükellefler e-defter ve e-belgelerini kağıt ortamına aktararak bu ödevlerini yerine getirebileceklerdir. Ayrıca diğer kanunlara göre düzenlenmesi, kullanılması veya muhafazası gereken defter ve belgeler, kağıt ortamında düzenlenmeye devam edilecektir.

3.3.2.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu²⁸ (TTK)'da VUK'ta olduğu gibi bilgisayar destekli vergi denetimine yönelik olarak bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

²⁸ RG. Tarih: 14.02.2011, RG. No: 27846.

TTK'nın 18. maddesinin üçüncü fıkrasında “*Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır*” denilerek güvenli e-imzanın bazı durumlarda kullanılabileceği ifade edilmektedir.

Yine anılan kanunun 64. maddesinde tacirlerin defter tutma yükümlülükleri hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun hükmünde, “*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür*” ifadesine yer verilerek tacirlerin her türlü belge ve kayıtlarını elektronik ortamda saklayabilmesine olanak tanınmıştır. Tacirlerin, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ye göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılan bir tebliğle belirlenmektedir.

Kanunun defterlerin tutulması başlıklı 65. maddesinde “*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır*” denilmektedir. Bu kanun hükmüne göre, defter ve belgelerini elektronik ortamda tutan tacirlerin bilgileri saklama koşulları ve sürelerine yönelik hususlar ifade edilmiştir. Yine aynı kanunun 82. maddesinde elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin TMS'ye uygun olması gerektiği ifade edilmektedir. Ayrıca elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin okunur hale getirildiklerinde elle tutulan defter ve alınan belgelerle içerik olarak örtüşmesi ve on yıllık saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kanunun 94. maddesinde cari hesapların kapatılması düzenlenerek, kapatılan cari hesaplara karşı yapılacak olan itirazların güvenli e-imza ile yapılabileceği ifade edilmektedir.

İlgili kanunun 1525. maddesinde “*Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18. maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda*

düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder” denilerek yukarıda sayılan iş ve işlemlerin elektronik ortamda gönderilmesi ve düzenlenmesi yolu açılmıştır.

Kanunun bir sonraki maddesinde, güvenli e-imza ile hangi iş ve işlemlerin yapılıp yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

(1) Poliçe, bono, çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin kabul, aval²⁹ ve ciro gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz.

(2) Konişmentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzası elle, faksimile baskı, zımba, ıstampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araçla da atılabilir. Düzenlendikleri ülke kanunlarının izin verdiği ölçüde bu senetlerde yer alacak kayıtlar el yazısı, telgraf, teleks, faks ve elektronik diğer araçlarla yazılabilir, oluşturulabilir, gönderilebilir.

(3) Ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, bu Kanunun zorunlu tuttuğu bütün işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabilir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hâllerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hâllerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarih esas alınır.

3.3.2.1.3. Diğer Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler

4389 Sayılı Bankalar Kanunu³⁰; söz konusu kanunun 13. maddesinde, bankalar VUK hükümleri saklı kalmak kaydıyla, aldıkları yazılarla faaliyetleri ile ilgili belgelerin asıllarını veya mümkün olmadığı hallerde doğruluğundan şüphe edilmeyecek olan kopyalarını ve yazdıkları yazıların makine ile alınmış suretlerini tarih ve numara sırası ile düzenleyerek asıllarını dairede saklamak zorundadırlar. Söz konusu belgenin Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulunca (BDDK) tespit olunacak usul ve esaslar çerçevesinde mikrofilm, mikrofiş şeklinde veya elektronik, manyetik veya benzeri ortamlarda saklanmaları mümkündür. Buna göre, bankalara BDDK tarafından belirlenecek usul ve esaslar dahilinde defter ve belgelerini elektronik ortamda saklama imkanı tanınmaktadır.

²⁹ Ticari senetlerde, ödemeden sorumlu olanların ödememesi durumunda üçüncü bir kişinin alacaklılara senet bedelini ödeyeceğine ilişkin verdiği güvence.

³⁰ RG. Tarih: 23.06.1999, RG. No: 23734.

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu³¹; işlemleri hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla kullanılan elektronik imza (e-imza) 15.01.2004 tarihinde mevzuatımızdaki yerini almıştır. Söz konusu kanunun 22. maddesi ile Borçlar Kanunu³² (BK)’nın 14. maddesine “*Güvenli elektronik imza elle atılan imza ile aynı ispat gücünü haizdir*” cümlesi eklenmiştir. Yine anılan kanunun 23. maddesi ile Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu³³ (HUMK)’ye 295. maddeden sonra gelmek üzere 295/A maddesi eklenmiştir. HUMK’nin 295/A maddesine göre; “*Usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik veriler senet hükmündedir. Bu veriler aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılırlar*” denilerek e-imza hukuki açıdan elle atılan imza ile eş değer tutulmuştur.

3.3.2.2. Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları

Devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin tahsili ve denetimi için BİT’in sağladığı etkinlik ve verimlilikten yararlanma amacıyla MB tarafından uzun yıllardır yürütülen alt yapı çalışmaları özellikle geçtiğimiz on yılda sonuçlarını vermeye başlamıştır. Bu kapsamda vergi daireleri otomasyon sistemine geçilmiş, beyanname ve bildirimlerin büyük bir kısmının elektronik ortamda verilmesi gibi birçok proje hayata geçirilmiş, bu sayede zaman ve maliyet avantajından yararlanılırken mükelleflere daha etkin hizmetler sunulmuştur (Ceylan ve Tunalı: 123). Çalışmanın bu kısmında, BİT’ten yararlanılarak hayata geçirilen proje ve uygulamalar ile ilgili açıklamalara yer verilecektir.

3.3.2.2.1. Merkezi Nüfus İdare Sistemi (MERNİS)

Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS), İçişleri Bakanlığı’na bağlı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğüne yürütülen ve 2000’li yıllarda uygulamaya alınabilen merkezi nüfus bilgileri düzenlemesidir. Bilişim teknolojileri ve ortak veri tabanı işlemciliği açısından Türkiye Cumhuriyeti’nin en önemli ve temel projesidir. Söz konusu proje kapsamında bütün vatandaşlara bilgisayar ortamında 11 haneli sayıdan oluşan ve adına “Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası (T.C.K.N.)” denilen uygulama bu projenin vatandaşa yansıyan ve bilinen tarafını oluşturmaktadır (Demir vd., 2010: 249-250).

³¹ RG. Tarih: 15.01.2004, RG. No: 25355.

³² RG. Tarih: 04.02.2011, RG. No:27836

³³ RG. Tarih: 02,03,04.07.1927, RG. No: 622, 623, 624.

MERNİS, Türkiye’de yer alan kamu kurumlarının vatandaşı tanımlamakta ve kimliğini teyit etmekte yaşadığı sıkıntıyı T.C.K.N.’nin üretilmesi ile çözmeyi hedefleyen bir projedir. Bu çerçevede İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğünce MERNİS Projesi kapsamında, tüm vatandaşların nüfus kayıtları bilgisayar ortamına aktarılmış ve herkese birer T.C.K.N. verilmiştir (Eroğlu, 2006: 85).

VUK’un 8. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) tabiiyetinde bulunan her gerçek ve tüzel kişiye bir vergi numarası verilerek, bu numaraların kullanımı MB tarafından zorunlu tutulmuştur. Ancak 01.01.2007 tarihinden itibaren T.C. tabiiyetindeki gerçek kişiler için vergi numarası olarak sadece T.C.K.N. kullanılmaya başlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında T.C.K.N. ile birlikte ülke çapında vergi de tek numara kullanılacağından vergi takip, tahsil ve denetimi kolaylaşacaktır.

MERNİS Projesinin genel anlamıyla sağladığı hizmetler şunlardır³⁴;

- ✓ Nüfus kayıtlarının bilgisayar ortamına aktararak ilçe nüfus veri tabanlarının oluşturulması ve hizmetin modernizasyonu sağlamak,
- ✓ Nüfus hizmetlerinin ilçelerde bilişim teknolojileri kullanılarak verilmesini; ilçe nüfus veri tabanlarını merkezde bütünleştirilerek *Merkezi Nüfus Veri Tabanını* kurulmasını gerçekleştirmek,
- ✓ Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına birer kimlik numarası verilmesini sağlamak,
- ✓ Kimlik numaraları aracılığıyla, kamu ve özel kesim bilişim projeleri arası kişi bilgileri alışverişinin çevrimiçi yürütülmesini sağlamak,
- ✓ Nüfus istatistiklerinin bilişim teknolojileri ile daha sağlıklı elde edilmesini sağlamak,
- ✓ Kimlik bilgilerini kamu kurum ve kuruluşları ile kamu hizmeti veren kurumlarla paylaşarak hizmet akışını hızlandırmak, güvenilir hale getirmek ve vatandaşlarımızın hizmetlerini kolay, hızlı ve güvenilir olarak almasını sağlamak,
- ✓ Bürokrasiyi azaltıcı, devletle vatandaş yakınlaştıracı bir hizmet güvenliği sağlamak.

³⁴ MERNİS Projesi, http://www.nvi.gov.tr/Hakkimizda/Projeler,Mernis_Genel.html, (18.03.2014).

3.3.2.2.2. Vergi Daireleri Otomasyon Projeleri (VEDOP)

Ülkemizde, özellikle 2000’li yıllardan itibaren e-devlet uygulamaları içerisinde yer alan e-mali uygulamalar konusunda önemli gelişmeler yaşanmış ve yaşanmaktadır. Bu uygulamalardan önemli bir tanesi de MB GİB tarafından yürütülen Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)’tur (Hepaksaz ve Hayrullohoğlu, 2011: 110).

VEDOP, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar, destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması amacıyla 1998 yılında başlanılmıştır (GİB, 2011: 8). VEDOP-1 kapsamında İnternet Vergi Dairesi, 01.09.2000’den itibaren kurumlar vergisi mükellefleri, 01.09.2001 den itibaren gelir vergisi mükellefleri için hizmet vermiştir. VEDOP-2 projesi ile de 01 Ekim 2004 tarihi itibari ile elektronik beyanname (e-beyanname) uygulamasına geçilmiş olup sistemin üçüncü aşaması olan VEDOP-3 projesi 20 Ekim 2008 tarihinde başlamıştır (GİB, 2010: 12). Aşağıda VEDOP-1, VEDOP-2 ve VEDOP-3 projeleri ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

3.3.2.2.2.1. VEDOP-1 (Birinci Aşama)

VEDOP ilk olarak 1995 yılında vergi daireleri otomasyonu amacıyla bir pilot bölge uygulaması olarak faaliyete geçirilmiştir. Projenin temel amaçları; MB ile sürekli iletişim içerisinde olan Bakanlar ve Gümrük Müsteşarlığı gibi kurumlarla bilgi sistemleri bağlamında birlikte etkin çalışabilirliğin sağlanması ve vergi politikalarının ve denetim stratejilerinin belirlenmesinde karar vericilerin ihtiyacı olan bilginin sağlanması sayılabilir. Uygulanan bu pilot projenin başarılı olmasından sonra 1998 yılında VEDOP-1 başlatılmıştır. 2 yıl içerisinde 22 ildeki 155 vergi dairesi ve 5 defterdarlığın otomasyonu gerçekleştirilerek proje tamamlanmıştır. Bu projenin maliyeti 75 milyon dolardır. VEDOP-1 projesi sayesinde Türkiye genelinde, vergi gelirlerinin yaklaşık % 80’nin toplandığı ve tahakkuk ile tahsilât işlemlerinin % 85’inin takip edilebilir hale geldiği söylenebilir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 77).

VEDOP uygulamaları ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemlerinin birbiriyle entegre şekilde bilgisayar ortamında yapılması ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporların bilgisayar yardımıyla hazırlanması sağlanmıştır. Kademeli güvenlik önlemleriyle yapılan tüm işlemler

izlenebilmektedir. Ayrıca vergi dairesi yöneticilerine karar destek hizmeti de verilmektedir (GİB, 2008a: 17).

3.3.2.2.2. VEDOP-2 (İkinci Aşama)

2004 yılında başlanmış olan VEDOP-2 projesi ile VEDOP-1 ile başlayan çalışmalar tamamlanarak, beyannamelerin internet üzerinden alınması, Türkiye Vergi Dairesi, denetim otomasyonu, merkezi yapıda Vergi Dairesi Otomasyonları (e-VDO), ekonominin kayıt altına alınması için Veri Ambarı (VERİA) oluşturulması hedeflenmektedir (GİB, 2005: 79). Buna göre oluşturulan yeni sistem ile birlikte kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması ve mükelleflerin vergi kaçırımlarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca mükelleflerin verdikleri beyannamelerin doğruluğunun kontrolü yapılarak vergi gelirlerindeki düşüşler önlenmektedir.

15 ay içerisinde yaklaşık 4,000 adam/ay işgücü ile gerçekleştirilecek olan VEDOP-2 kapsamında³⁵;

- ✓ İnternet üzerinden beyanname, ekleri ve bildirimlerin kabulünü sağlayacak e-beyanname uygulaması,
- ✓ Etkin ve mobil vergi denetimine imkan verecek Vergi Denetmenleri Birimlerinin Otomasyonu,
- ✓ Vergi tabanını yaygınlaştırmak, beyan dışı kalmış vergisel olayları tespit etmek ve vergi politikaları ve denetim stratejilerini oluşturmaya yönelik bilgi desteği için Gelirler Genel Müdürlüğü Veri Ambarı'nın gerçekleştirilmesi,
- ✓ Web tabanlı olarak yeniden geliştirilerek Gelirler Genel Müdürlüğü Intranet'i üzerinden tüm Türkiye'ye hizmet verecek e-VDO uygulaması,
- ✓ Dış sistemler ile elektronik ortamda veri transfer sistemi,
- ✓ Mükellefi "Müşteri" olarak değerlendirme kapsamında Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) hizmeti de verecek Çağrı Merkezi uygulaması,
- ✓ Defterdarlık ve Gelir Müdürlükleri Otomasyonu,
- ✓ Gelirler Genel Müdürlüğü İdari Uygulamaları,
- ✓ Bakanlıkça belirlenen mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesi ve analizlerinin gerçekleştirildiği Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS),

³⁵ VEDOP-2, <http://www.cs.com.tr/TR/?q=content/vedop-2>, (15.03.2014).

- ✓ Halen 155 vergi dairesinde kullanılan Vergi Dairesi Tam Otomasyon (VDO) yazılımının 138 vergi dairesine daha yaygınlaştırılması, hedeflenmektedir.

VEDOP- 2 ile 2004-2006 yılları arasında kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması için önemli bir adım atılmakla birlikte mükelleflere daha kaliteli ve hızlı kamu hizmeti sunulması sağlanmıştır. VEDOP-2 ile 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına dahil edilmiştir (GİB, 2008a: 17). Ayrıca 75.000 beyannamenin internet üzerinden alınması sağlanmıştır (Öz ve Bozdoğan, 2012: 78). Sonuç olarak, 81 ilde müdürlük şeklinde örgütlenen 449 vergi dairesi müdürlüğü ve Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ile 29 il vergi dairesi başkanlığı VEDOP ve e-VDO kapsamına alınmıştır (GİB, 2008b: 27).

3.3.2.2.3. VEDOP-3 (Üçüncü Aşama)

2007 yılında başlayan VEDOP-3 ile gelir idaresinin daha etkin ve mükelleflere daha iyi hizmet veren bir yapıya kavuşturulması çalışmalarının devamı olarak e-VDO uygulamalarının 301 vergi dairesine ve 585 malmüdürlüğü gelir servisine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması, vergi dairesi başkanlıkları, nakil vasıtaları vergi daireleri, süreksiz yükümlülükler vergi daireleri ve gelir müdürlüklerinin ilave donanım ihtiyaçlarının karşılanması, arttırılan kapasite doğrultusunda sunucu altyapısının güçlendirilmesi planlanmış ve uygulamaya geçirilmeye başlanmıştır (GİB, 2008a: 18; GİB, 2008b: 27).

GİB tarafından yürütülen ve Türkiye'nin kamu sektöründeki en büyük bilgi teknolojileri projesi olarak tanımlanan VEDOP-3'ün hedefleri şunlardır (Gerçek, 2012: 2);

- ✓ E-VDO uygulamasının bütün Türkiye'ye yaygınlaştırılması,
- ✓ Merkezi sistemlerde iş sürekliliği ve felaketten kurtarma yapısının kurulması,
- ✓ VEDOP-1 donanımlarının yenilenmesi,
- ✓ VEDOP-2 işletim sistemlerinin yükseltilmesi,
- ✓ 585 Mal Müdürlüğünün VEDOP otomasyonuna dahil edilmesi,
- ✓ 61 Takdir Komisyonunun otomasyona dahil edilmesi,
- ✓ Sistem güvenliğinin arttırılmasıdır.

Bugün itibariyle; 448 vergi dairesi (e-VDO), Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDO), 585 malmüdürlüğü (e-VDO) otomasyon kapsamında bulunmaktadır (GİB, 2013a: 81).

3.3.2.2.2.4. Vergi İstihbarat Sistemi (VİSMİS)

Bilgisayar destekli vergi denetimi kapsamında, beyan dışı kalmış vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından vergi toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi yönetimine karar desteği ile yapılan vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere denetim elemanlarına bilgi sağlamak amacıyla iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin Vergi İstihbarat Merkezinde bulunan denetim bilgi bankasına aktarılarak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve denetim bilgi bankasındaki bilgilerin Ankara, İstanbul, İzmir ve Adana illerinde bulunan denetim birimlerinin kullanımına sunulmasına yönelik bir projedir (GİB, 2004: 122).

Vergi İstihbarat Sistem (VİSMİS)'te aşağıdaki bilgiler bulunmaktadır (GİB, 2005: 88):

- ✓ Mükellef sicil bilgileri,
- ✓ Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için yıllık faaliyet bildirimi,
- ✓ Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim,
- ✓ Vergi inceleme raporu ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediği tespit edilen mükellefler,
- ✓ Yıllık gelir vergisi beyanname bilgileri,
- ✓ Kurumlar vergisi beyanname bilgileri,
- ✓ Gayrimenkul sermaye iradı beyanname bilgileri,
- ✓ Kurum ortaklarına ilişkin bilgiler,
- ✓ Gayrimenkul alım, satımı yapan kişiler hakkında bilgiler,
- ✓ Gayrimenkul ipotek işlemleri,
- ✓ Kayıtları silinen mükelleflere ilişkin vergi dairelerince re'sen terk ettirilen mükellefler,
- ✓ Vergi ile ilgili belgeleri herhangi bir şekilde kaybolan veya yok olan mükellefler,

- ✓ Kredi kartı ile satış yapan üye işyerlerinin satış tutarlarına ilişkin bankalardan alınan bilgiler,
- ✓ T.C. Merkez Bankası'ndan alınan 50.000 ABD Doları veya eşitini aşan dövizlerin yurt dışına transfer işlemlerine ilişkin bilgiler,
- ✓ Devlet Malzeme Ofisine mal ve hizmet satanlar.

Diğer bir deyişle, VİSMİS ile beyan dışı kalmış vergilerin tespit edilmesi ve mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolünün yapılarak bilgilerin toplanması ile incelenmesi ve elde edilen verilerin VERİA'ya aktarılarak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaçla iç ve dış kaynaklardan elde edilen veriler VERİA'ya aktarılmaktadır. Bu bilgiler denetim birimlerinin kullanımına sunulurken denetim faaliyetinin daha verimli bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmaktadır.

3.3.2.2.3. VEDOP'un Fonksiyonları

1995 yılında vergi dairelerinin otomasyon kapsamına alınması amacıyla bir pilot proje olarak başlatılan VEDOP Projesinin;

- ✓ Vergi dairelerinde tam otomasyon,
- ✓ Etkin ve hızlı bir gelir idaresi,
- ✓ Mükellef odaklı hizmet sunumu,
- ✓ Bilgi ve iletişim teknolojileri ile destekli iş süreçleri,
- ✓ Mükelleflerin gönüllü uyum derecelerinin yükseltilmesi,
- ✓ Kayıtdışı ekonomi ile mücadele,
- ✓ Diğer kurum ve kuruluşlar ile etkin bir veri paylaşımı

gibi amaçları bulunmaktadır (Hepaksaz, 2011: 37). Bu noktada, idarenin hızlı ve kaliteli hizmet sunabilmek için BİT'ten en iyi şekilde yararlanması zorunlu hale gelmektedir (İnce, 2009: 243). BİT'ten yararlanarak tüm bu amaçlara ulaşabilmek için VEDOP'un alt fonksiyonlarının da büyük önemi bulunmaktadır. VEDOP'un alt fonksiyonları ayrı ayrı bileşenlerden oluşan e-devlet uygulamaları veya sistemleri tarafından yürütülmektedir (Gerçek, 2012: 3). Bunları; İnternet Vergi Dairesi (IVD), Elektronik Beyanname (E-Beyanname), Elektronik Yoklama (E-Yoklama), Vergi Daireleri Otomasyonu (VDO ve E-VDO), Veri Ambarı (VERİA), Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS), Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), Elektronik Haciz (E-Haciz), Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS),

Elektronik Fatura (E-Fatura), Elektronik Arşiv (E-Arşiv), Elektronik İmza (E-İmza), Sayısal İmza, Elektronik Bilet (E-Bilet), Özelge Otomasyon Sistemi, Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi, Dilekçematik ile Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj (SMS) Bilgilendirme Hizmeti şeklinde sıralayabiliriz.

3.3.2.2.3.1. İnternet Vergi Dairesi (İVD)

GİB'in hizmet anlayışının temelinde “mükellef memnuniyeti” yatmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken işlemlerin en kısa sürede yapılmasını hedefleyen ve bilgiye süratle ulaşmalarını sağlayan teknolojik alt yapının oluşturulması yönünde çalışmalar gerçekleştirilmektedir (GİB, 2008b: 115). Buradan hareketle ilk olarak 1999 yılında başlatılan İnternet Vergi Dairesi (İVD) uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisidir. Uygulama ile mükelleflerin vergi dairesine gitmesini gerektiren işlemlerin İVD aracılığıyla çok daha hızlı ve doğru yapılması ve bu suretle hem mükellefler hem de vergi daireleri bakımından kaynak tasarrufu sağlanması amaçlanmaktadır (GİB, 2012: 9).

İVD aracılığıyla sunulan hizmetler aşağıdaki gibidir (GİB, 2013a: 21);

- ✓ Mükellefler “Borcu Yoktur Yazısı” ve “Mükellefiyet Yazısı” için talepte bulunabilmekte ve işlemlerin aşamalarını ekrandan izleyebilmektedir,
- ✓ Yeminli Mali Müşavirler sözleşme bilgilerine ait işlemleri yapabilmektedirler,
- ✓ Katma Değer Vergisi iade talebi sisteme girilebilmektedir,
- ✓ Vergi kimlik numarası ve belge türüne göre belge basım bilgileri görüntülenmektedir,
- ✓ Mükellefe ait motorlu taşıtların plaka listesi, bunların vergi ve trafik para cezalarının görüntülenmesi ve motorlu taşıtlar ile trafik para cezalarının kredi kartı ile ödenmesi sağlanabilmektedir,
- ✓ Hesaplamalar bölümü ile gecikme zammı ve faizi, gelir vergisi ve gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili hesaplamaları yapılabilmektedir,
- ✓ Mobil imza ile de giriş yapılarak, elektronik ortamda kimlik doğrulanmakta ve işlemler daha güvenli bir şekilde gerçekleştirilmektedir,
- ✓ Mükellefler tarafından yetki verilen gerçek/tüzel kişiler, yetki veren adına ve yetki çerçevesinde işlem yapabilmektedir,
- ✓ Uygulama aracılığı ile mükelleflere vergi kimlik numarası esas alınarak özel mesajlar gönderilebilmektedir,

- ✓ Noterler veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tasdik edilen belgeler ile defterlere ilişkin bildirimleri elektronik ortamda gönderebilmektedirler,
- ✓ Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler aracılık yaptığı mükelleflerin beyanname ve bildirimlerini gönderebilmelerine ilişkin aracılık/aracılık ve sorumluluk sözleşmelerinin girişini yapmaktadırlar,
- ✓ 6111 Sayılı Kanun ile yeniden yapılandırılmış borçların ödeme işlemleri yapılabilmektedir,
- ✓ Mükelleflerin re'sen terk olup olmadığı internet vergi dairesi aracılığıyla sorgulanabilmektedir,
- ✓ Gümrük çıkış ve giriş beyanname bilgileri sorgulanabilmektedir,
- ✓ Mükellefler bandrol bildirimlerini sistem aracılığı ile verebilmektedirler,
- ✓ Mükellefler vergi levhalarını elektronik ortamda alabilmektedirler ve bununla ilgili sorgulama yapabilmektedirler,
- ✓ 2A numaralı Özel Tüketim Vergisi Beyannameleri elektronik ortamda alınmaktadır,
- ✓ 3 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği kapsamında Özel Tüketim Vergisi Bildirimleri.

Ayrıca, ödeme kaydedici cihazların satış işlemlerinin İVD üzerinden yürütülmesine, tasfiye beyannamelerinin e-beyanname sisteminden alınabilmesine ve aynı vergi dairesi çalışma alanında bulunan şubelere ait muhtasar beyannamelerin e-beyanname sisteminden alınabilmesine ilişkin çalışmalar yapılmaktadır.

3.3.2.2.3.2. Elektronik Beyanname (E-Beyanname)

Mükelleflerin vergisel işlemlerini yerine getirmede, gelişen BİT'ten yararlanmak, beyannameler ile bildirim ve eklerin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir olarak hazırlanıp idareye gönderilmesini sağlamak, beyannamelerin doldurulması sırasında yapılan hataları en az indirerek mükelleflerin mağduriyetini önlemek, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltarak iş yükünü hafifletme ve diğer alanlarda mükelleflere daha iyi hizmet vermek amacıyla e-beyanname uygulaması oluşturulmuştur (GİB, 2013a: 64).

Ülkemizde uygulama esas itibarıyla, vergi beyannamesinin vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi (e-beyanname) ve tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden elektronik araçlarla yatırılması (e-vergi ödeme) olmak üzere iki

aşamadan oluşur. Türkiye’de vergi dairesine giderek vergi borcunu ödemek zorunda olanlar hariç, beyanname ile vergi beyanında bulunan, tam otomasyonlu vergi dairelerine bağlı ulusal vergi mükellefleri, beyannamelerini elektronik olarak teslim edebilmektedir. Ardından da tahakkuk eden vergi borçlarını, interaktif banka şubelerinden veya bankalara giderek ödeyebilmektedirler (Turan ve Özgen, 2009: 135-136).

VUK’un 28. maddesinde *“Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.”* denilerek tahakkuk fişinin mükellefe tebliğinin nasıl yapılacağı ifade edilmiştir. Buna karşılık *“Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.”* denilerek elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükme bağlanmıştır³⁶. Ayrıca söz konusu kanunun 107/A maddesinde yer alan, *“Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”* ifadesi ile e-tebliğin ne zaman yapıldığı belirtilmiştir.

E-beyanname uygulaması, VUK’un mükerrer 257. maddesinin 4. fıkrasında yapılan değişiklik ile Türk Vergi Sistemine girmiş bulunmaktadır. 1 Ekim 2004 tarihinden itibaren beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulamasına başlanmıştır. Bu uygulama tam otomasyona geçmiş vergi dairelerine verilecek beyannameleri kapsamaktadır (Ay, 2006: 72).

Mükelleflerin uyum sürecini sorunsuz şekilde geçirebilmesi amacıyla 340 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Tebliği³⁷ ile başlangıçta ihtiyari olarak öngörülen e-beyanname işlemleri daha sonra yapılan düzenlemelerle belli mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. 367 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³⁸ ile kurumlar vergisi mükellefleri için kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannameleri ile sınırlı olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefleri için ise tüm beyannameler için zorunluluk

³⁶ Elektronik Tebligat uygulamasına, 01.01.2016 tarihi itibarıyla başlanılmıştır. 456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir. Buna göre (456 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (RG. Tarih: 27.08.2015, RG. No: 29458);

a) Kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç),

c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

³⁷ RG. Tarih: 30.09.2004, RG. No: 25559.

³⁸ RG. Tarih: 01.02.2007, RG. No: 26421.

getirilmiştir. Ardından, 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği³⁹ ile zorunluluk kapsamı genişletilerek; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden ötürü gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri de verecekleri gelir, geçici, KDV ve muhtasar vergi beyannameleri de kapsam dahiline alınmıştır. Söz konusu tebliğ ile kurumlar vergisi mükelleflerine de kurumlar ve geçici vergi beyannamelerinin yanı sıra KDV ve muhtasar vergi beyannameleri için elektronik ortamda verme zorunluluğu getirilmiştir (Ceylan ve Tunali, 2011: 133).

E-beyanname uygulaması kapsamında, 39 adet beyanname ve bildirim elektronik ortamda alınmaktadır⁴⁰. Daha önceleri kapsam dışında bulunan ÖTV 2/A beyanname ve bildirimleri de 01.07.2012 tarihinden itibaren elektronik ortamda alınmaya başlamıştır. Elektronik ortamda alınan beyannameler toplam beyannamelerin tamamına yakınıni kapsamaktadır (GİB, 2013a: 67).

3.3.2.2.3.3. Elektronik Yoklama (E-Yoklama)

E-devlet uygulamaları çerçevesinde yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla “Elektronik Yoklama⁴¹ (E-

³⁹ RG. Tarih: 18.10.2007, RG. No: 26674.

⁴⁰ E-Beyanname kapsamında yer alan beyanname ve bildirimler (GİB İnternet Vergi Dairesi, 2015c);

- ✓ Katma Değer Vergisi 1 (KDV1),
- ✓ Katma Değer Vergisi 2 (KDV2),
- ✓ Katma Değer Vergisi Tevkifatı (9015) (KDV9015),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (I Sayılı Liste: Petrol Ürünleri Doğalgaz İle Diğer Malların Teslimleri İçin) (OTV1),
- ✓ Özel tüketim vergisi beyannamesi (II Sayılı Liste: Kayıt ve Tescile Tabi Olan Motorlu Taşıtlar İçin) (OTV2A),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (II Sayılı Liste: Kayıt ve Tescile Tabi Olmayan Motorlu Taşıtlar İçin) (OTV2B),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (III Sayılı Liste: Alkollü İçkiler İçin) (OTV3A),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (III Sayılı Liste: Tütün Mamülleri İçin) (OTV3B),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (III Sayılı Liste: Kolalı Gazozlar İçin) (OTV3C),
- ✓ Özel Tüketim Vergisi (IV Sayılı Liste: Dayanıklı Tüketim ve Diğer Malların Teslimi İçin) (OTV4),
- ✓ Muhtasar Beyanname (MUH),
- ✓ Muhtasar Beyanname (G.V.K. Geçici 67 nci Maddesine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin) (MUH67),
- ✓ Muhtasar Beyanname (K.V.K. 15 inci ve 30 uncu Maddesine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin) (MUH30),
- ✓ Muhtasar Beyanname (K.V.K. 24 ncü Maddesine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin) (MUH24),
- ✓ Muhtasar Beyanname (G.V.K. Geçici 67 nci Maddesine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin Ek 2 ve Ek 3) (MUH67EK),
- ✓ Muhtasar Beyanname (G.V.K. Geçici 70 nci Madde Kapsamı İçin) (MUH70),
- ✓ Noter Harçları Vergisi (NOTER),
- ✓ MEP İştirakçileri Kurumlar Vergisi (MEPKURUM),
- ✓ Banka Muameleleri Vergisi (BANKA),
- ✓ Sigorta Muameleleri Vergisi (SIGORTA),
- ✓ Damga Vergisi (DAMGA),
- ✓ Özel İletişim Vergisi (OIV),
- ✓ Şans Oyunları Vergisi (SANS),
- ✓ Yıllık Gelir Vergisi (GELİR),
- ✓ Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin Geçici Vergi (KGECICI),
- ✓ Gelir Vergisi Mükellefleri İçin Geçici Vergi (GGECICI),
- ✓ Kurumlar Vergisi (KURUM),
- ✓ BA Formu (FORMBA),
- ✓ BS Formu (FORMBS),
- ✓ Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Kesintisi (KKDF),
- ✓ Araçları Muayene Yetkisi Verilen Gerçek ve Tüzel Kişilerce Ödenmesi Gereken Hazine Payına İlişkin Bildirim.

⁴¹ Bu kısım ile ilgili açıklamaların alındığı kaynak için bkz, 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. Tarih: 20.06.2015, RG. No: 29392).

Yoklama)” projesi hayata geçirilmiştir. 2013 yılında pilot uygulamasına ve 2014 yılında test çalışmalarına başlanılan proje, test çalışmaları tamamlandıktan sonra tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda 01.09.2015 tarihinden itibaren 3.500 mobil cihaz (tablet) ile fiili olarak uygulamaya başlanılmıştır (GİB, 2016: 87).

Elektronik Yoklama Sistemi (EYS) ile yoklama faaliyeti; klasik yoklama anlayışının dışında, mobil cihazlar ile yerine getirilecek, mükellefin her türlü uyumsuzluk durumlarına hızlı ve etkili bir şekilde müdahale imkanı sağlayacak, mükellefe ait istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşılabilirliği mümkün kılacak, e-yoklama talebinde bulunan birimlere doğrudan bilgi aktarımına imkan verecek, mobil cihazlar yardımıyla kritik tebligatların hızlı yapılmasını sağlayacak, görevli personelin daha etkin daha verimli hizmet üretmesini ve GPS ile personelin hangi noktada olduğunu görerek veya güzergahını belirleyerek denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlayacak, denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda (resim, video vs.) teminini ve sisteme aktarılmasını gerçekleştirebilecek bir sistem olarak tasarlanmıştır (GİB, 2014b: 80). Kağıt ortamda yapılan yoklama ile birlikte test ortamında yapılan e-yoklama ve denetim faaliyet sonuçlarına ilişkin veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 32. E-Yoklama İstatistikleri (03.11.2014 - 31.12.2014)

Türü	Yoklama Sayısı
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	15.862
Nakil İşe Başlama Yoklaması	2.639
Adres Değişikliği Yoklaması	3.632
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	12.907
İşi Bırakma Yoklaması	872
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	12.152
Nakil Araç Yoklaması	406
Diğer Ücretli Yoklaması	581
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	356
Resen Terk Yoklaması	2.165
Gayrimenkul Sermaye İradı Yoklaması	2.460
Yaygın Yoğun Denetim Tutanağı	18.326
TOPLAM	72.358

Kaynak: GİB, 2015b: 105.

Tablo 32 göz önünde bulundurulduğunda, yoklama memurlarının geleneksel yollarla gerçekleştirdikleri yoklama faaliyetleri esnasında yetkileri kapsamında

yapabilecekleri araştırma, tespit ve diğer kontrollerin bir kısmını e-yoklama kapsamında da gerçekleştirebildikleri görülmektedir.

Yoklama faaliyetlerinin elektronik ortamda yapılabilmesi ve sonuçlarının etkin bir şekilde izlenebilmesi amacıyla VUK 132-A maddesi eklenmiştir. VUK 132-A maddesine göre; *“Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.”* denilerek elektronik ortamda imzalanan yoklama fişinin kağıt ortamında düzenlenen yoklama fişinden farkı olmadığı açıkça belirtilmiştir.

EYS ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.

Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların e- imza ya da formun ıslak olarak imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan bilgi ve belgelerin internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esastır. Ancak yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.

E-yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulur. Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulur ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde;

- ✓ Nezdinde yoklama yapılanın e- imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından e- imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanır,
- ✓ Nezdinde yoklama yapılanın e- imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu, tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanır.

Elektronik ortamda yoklama fişinin düzenlenmesi esnasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan kaçınırlarsa bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanır ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgisine bırakılır.

E-yoklama fişi, IVD üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir. Aynı zamanda bağlı bulunan vergi dairesi/mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde bir örneği elden verilir. Elektronik ortamda yoklama fişinin düzenlenmesi sırasında nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine ulaşılamazsa, e-yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir.

Yoklama faaliyetinin teknik imkansızlık ya da yapılacak işin niteliği gereği elektronik ortamda yapılamaması halinde, yoklama fişi kağıt ortamında üç örnek olarak düzenlenir ve nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine imzalatılır. Nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan kaçınması halinde durum fişe yazılır. Yoklama fişlerinin birinci örneği nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine bırakılır. Bunlar bulunmazsa ilgisine 7 gün içerisinde gönderilir.

3.3.2.2.3.4. Vergi Daireleri Otomasyonu (VDO ve E-VDO)

Evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe, haciz işlemleri gibi bütün vergi dairesi işlemlerinin bilgisayar ortamında izlenmesini amaçlayan VDO yazılımları, (Hamzaçebi, 2002: 2) vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenerek, 1997 yılında Clint-server mimaride çalışan bir yapıda hazırlanmıştır (GİB, 2012: 49). 2004 yılında vergi dairesi otomasyon uygulamalarında merkezi bir yapıya geçilmesi kararı doğrultusunda mevcut otomasyon uygulamaları merkezi bir yapıda (E-VDO) tekrar hazırlanarak, 2005-2009 yılları arasında otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ile malmüdürlükleri gelir birimlerinin E-VDO ile otomasyona geçirilmesi, VDO uygulamaları ile çalışan vergi dairelerinin ise otomasyon sistem değişikliği gerçekleştirilmiştir (GİB, 2013a: 80).

3.3.2.2.3.5. Veri Ambarı (VERİA)

GİB tarafından hayata geçirilen VERİA projesi kapsamında, iç ve dış kaynaklardan elde edilen veriler ile diğer kamu ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik kullanılması amaçlanan bir projedir (GİB, 2012: 50).

Bu projenin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (GİB, 2010: 14);

- ✓ Teknolojik altyapı ve denetim sistemini kullanarak etkili bir yönetim yapısı oluşturulması,
- ✓ Kayıtdışı çalışan mükellefler ile beyan edilmemiş vergisel olayların tespit edilmesi,
- ✓ Beyanların sınıflandırılması ve beyanlar arası tutarlılığın kontrol edilmesi,
- ✓ Mükelleflerin beyanları arasında çapraz kontrol sağlanması,
- ✓ Mükelleflerin profilleri ile eğilimlerinin tespit edilmesi,
- ✓ Sektör ortalamalarının tespit edilmesi,
- ✓ Yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik istatistikler ve raporlar üretilmesidir.

Özetle VERİA projesi; beyan dışı kalmış vergilerin tespit edilmesi ve mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolünün yapılarak bilgilerin toplanması ile incelenmesi ve elde edilen bilgilerin veri ambarına aktarılarak değerlendirilmesini amaçlayan bir uygulamadır.

3.3.2.2.3.6. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)

VUK'un Mükerrer 242. maddesi gereğince e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına başlanmıştır. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS) mükelleflere ait defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesini hedeflemektedir (GİB, 2007: 58). EMKAS'ın gerçekleştirilmesi ile yıllık yaklaşık 19,000 ton kağıt (355,000 ağaç) tasarruf yapılacaktır. Bu tasarrufun ekonomik değeri yaklaşık yıllık 8,7 milyon dolardır (Ay, 2006: 70).

3.3.2.2.3.7. Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS)

Elektronik Banka Tahsilat İşlemi (EBTİS) ile bankalar tarafından toplanan vergi ödemelerine ait bilgilerin elektronik ortamda GİB'e aktarılması sağlanmaktadır (Yavaş,

2012: 1). EBTİS öncesinde vergi tahsilat yetkisi bulunan bankalara yapılan vergi ödemelerinin mükellef hesaplarına işlenmesi, banka şubelerinden kağıt ortamında gelen alındıların elle girişi yapılarak sağlanmaktaydı. EBTİS geliştirilerek, bankalara yapılan vergi ödemelerinin, bankaların bilgi işlem merkezlerinden doğrudan GİB'e elektronik ortam üzerinden gönderilmesi ve vergi dairelerinde mükellef hesaplarına otomatik olarak işlenmesi sağlanmıştır (Ay, 2006: 70). Bu sayede bankalardan kağıt ortamında gönderilen alındıların elle girişinin yapılması önlenerek hata payı azaltılmış ve işlemlerin daha hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi sağlanmıştır (Hamzaçebi, 2002: 2). Kısacası, EBTİS ile vergi tahsilatındaki gecikmelerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

3.3.2.2.3.8. Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS)

Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS) ile amaçlanan hedefler arasında; vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi, vergi denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği ve vergi denetmenlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması gösterilebilir. VEDOS ile mükelleflerin yasal kayıtlarının ve Merkezi Risk Analizi Sistemi çerçevesinde elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi denetim elemanlarına aktarımı sağlanarak vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılacaktır (GİB, 2010: 15).

VEDOS ile etkin denetim planlarının yapılabilmesi, eş zamanlı olarak yürütülebilmesi, vergi denetmenlerinin uygulama birliği içinde ve daha verimli olarak çalışmalarının sağlanması amacıyla bazı uygulamalar elektronik ortamda yapılabilecek şekilde otomasyon kapsamına alınmıştır (GİB, 2008b: 38). Otomasyon kapsamına alınan işlemler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Evrak işlemleri,
- ✓ Kurumlar vergisi hesaplama,
- ✓ Görevlendirme işlemleri,
- ✓ Gecikme zammı/faizi hesaplama,
- ✓ Denetim işlemleri,
- ✓ Vergi ziyayı hesaplama,
- ✓ İdare işlemleri,
- ✓ Amortisman hesabı,
- ✓ İstatistik işlemleri,

- ✓ Adatlandırma hesabı⁴²,
- ✓ Özlük işlemleri,
- ✓ Reeskont hesaplanması,
- ✓ Rapor okuma komisyonu (ROK) işlemleri,
- ✓ Maliyet artış fonu hesabı,
- ✓ Tarhiyat öncesi uzlaşma (TOU) işlemleri,
- ✓ KDV tablosu düzeltme,
- ✓ Turne işlemleri,
- ✓ Enflasyon düzeltmesi,
- ✓ Yazışma işlemleri,
- ✓ Yardımcı hesaplama işlemleri,
- ✓ Gelir vergisi hesaplama.

3.3.2.2.3.9. Elektronik Haciz (E-Haciz)

E-haciz projesi ile devletin vadesi geçen vergi alacaklarının tahsili için elektronik ortamda haciz işlemi gerçekleştirilebilecektir (Gerçek, 2012: 9). Bu proje sayesinde kamu alacaklarının süratle tahsili, takip masraflarının ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması ve zaman tasarrufu sağlanması amaçlanmaktadır (GİB, 2011: 8).

Proje ile 6183 Sayılı AATUHK'nın 79. maddesine istinaden vergi daireleri tarafından düzenlenen haciz bildirimlerinin, e-haciz kapsamında anlaşma sağlanan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılması sağlanacaktır (GİB, 2013a: 82). Vergi daireleri ile bankalar arasındaki bildirimlerin elektronik ortamda aktarımı e-imza yoluyla gerçekleşmektedir.

Emniyet Genel Müdürlüğü (EGM) haciz projesi kapsamında vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirimleri ile EGM kayıtları elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir. Proje kapsamında vergi dairesi haciz işlemleri; merkezi işlemler ve EGM entegrasyonu olmak üzere iki ayrı bölümden oluşmaktadır. (GİB, 2014a: 49). Ayrıca 5904 Sayılı Kanunla⁴³ da, gayrimenkul, gemiler ve taşıtların elektronik ortamda haczine imkan verecek gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır (GİB,

⁴² Sermaye şirketlerinde, şirket ortaklarına verilen ödünç paralar üzerinden KDV ve faiz hesaplanması işlemine adet hesaplaması, bu hesaba ise adetlandırma hesabı denilir. Sermaye şirketlerinin, ortaklarına borç para kullandırdıkları uygulama da sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bu işlemler esasen bir nev-i HİZMET'tir ve bu işlemler KDV'ye tabiidir (Alpaslan, 2010).

⁴³ RG. Tarih: 03.07.2009, GR. No: 27227.

2009: 105). Ancak, VEDOP-3'ün önemli ayaklarından birisi olan e-haciz'in uygulamalarında bir takım sıkıntılar bulunmaktadır. Bu sıkıntıları şu şekilde sıralayabiliriz (Şakar, 2011: 80-81);

- ✓ Banka hesabına haciz uygulanan mükellefe ödeme emri tebliğ edilmeden e-haciz işlemi uygulanması,
- ✓ Mükelleflerin banka nezdinde hak ve alacağı bulunduğu ilişkin bir tespit yapılmadan e-haciz uygulanması,
- ✓ E-haczin geleceğe yönelik uygulanması,
- ✓ E-haciz bildirisinde yer alan tutarın dikkate alınmayıp mükelleflerin tüm alacak ve haklarına uygulanması, tek bir hesabın bakiyesinin borç tahsilatına yeterli olmasına rağmen mükellefin tüm hesaplarına veya borcuna yetecek miktardan fazlasına blokaj konulması,
- ✓ Mükelleflerin haciz bildirisini tebliğ alan bankaya herhangi bir borcu olmadığı halde sadece kullanılabilir kredi limitine e-haciz uygulanması,
- ✓ E-haciz işlemi uygulaması sadece haciz bildirisinin tebliği edildiği tarih için geçerli olduğu halde, bankaların tebliğ tarihinin dışındaki diğer günler için de paralara blokaj uygulamaları,
- ✓ E-haciz bildirilerine dayanılarak mükellefin kredibilitesinin düşürülmesi nedenleriyle mükellefin ticari yaşamının olumsuz etkilenmesi.

E-haciz, alacaklı kamu idaresi açısından son derece verimli bir uygulama olmasına rağmen, uygulamada yaşanan sıkıntılar mükellefleri zaman zaman zor durumda bırakabilmektedir. Sorunların çözülebilmesi adına öncelikle e-haciz uygulamasına başvurulmadan önce mükelleflere usulüne uygun ödeme emri gönderilerek zor durumda kalmaları engellenmelidir. Ayrıca, uygulanan e-haciz sadece cari anla sınırlı olmasına dikkat edilmelidir. Bu sıkıntıların çözülmesi ile birlikte sistemin hem idare ve mükellef lehine daha sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerçekleştirilebilecek hem de mükelleflerin uygulamaya duydukları güven artırılarak kayıtdışı itilmeleri engellenecektir (Hepaksaz ve Hayrulloğlu, 2011: 119).

3.3.2.2.3.10. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)

EFKS, mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla e-belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenmiş standartlarda ve elektronik ortamda GİB'e aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamında saklanması

zorunluluğunu ortadan kaldıran; belli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların e-imzalı dijital belge şeklinde oluşturulması ve alıcılara iletilmesine olanak sağlayan bir sistemdir (İnce, 2009: 246). Diğer bir ifadeyle EFKS, e-belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirli standartlar dahilinde ve elektronik ortamda GİB'e aktarılmasıdır.

2012 yılı sonu itibariyle EFKS izni verilen mükellefler tarafından düzenlenen 2.298.480.070 adet faturanın ikinci nüshası dijital ortamda arşivlenmektedir (GİB, 2013a: 68).

3.3.2.2.3.11. Elektronik Fatura (E-Fatura)

E-fatura; faturanın düzenlenmesi, düzenleyenin kimliğinin elektronik sertifikalarla doğrulanması, faturanın elektronik ortamda zarflanması, zarfın ve faturanın içeriğinin değişmezliği ile gizliliğinin sağlanması, zarfın alıcıya iletilmesi, iletilme esnasında yolda kaybolmazlığının izlenmesi, ulaştı ve açıldı bilgisinin alınması ve teyidinin yapılması, red işlemleri, iadesi gibi tüm fatura süreçlerinin elektronik ortamda elektronik sertifikalar ile kimlik doğrulanması, veri bütünlüğü, inkar edilemezlik, güvenlik ve gizlilik alt yapısı ile yapılmasıdır (Gerçek, 2013). Kısacası e-fatura, yeni bir belge türü olmayıp, el ile doldurulan faturaların elektronik ortamda düzenlenmesidir.

VUK'un Mükerrer 242. maddesinin 2. fıkrasına göre; düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, elektronik belge olarak düzenlenmesi, müşteriye elektronik ortamda iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin düzenlemeler yapmaya MB yetkili kılınmıştır⁴⁴.

Ayrıca bazı mükellef gruplarına e-defter tutma ve e-fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir. Bunlar⁴⁵;

- ✓ 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar,
- ✓ 6.6.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

⁴⁴ 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. Tarih: 05.03.2010, RG. No: 27512).

⁴⁵ 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (RG. Tarih: 14.12.2012, RG. No: 28497).

Öte yandan, 397 ve 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında e-fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin birbirlerine yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifaları için e-fatura düzenlemeleri zorunludur. Aşağıdaki tabloda e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-fatura adeti ile fatura tutarlarına yer verilmiştir.

Tablo 33. E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellefler ve Düzenlenen E-Fatura Sayısı ile Fatura Tutarları

Yıllar	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	847.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191,91

Kaynak: GİB, 2016: 82.

2010-2015 yılları göz önünde bulundurulduğunda, e-fatura kullanan mükellef sayısının sürekli olarak arttığı görülmektedir. Tablo 33'ten de görüleceği üzere, 2010 yılında başlayan e-fatura uygulamasına, 2015 yılı sonu itibarıyla 46.800 mükellef kullanmaya başlamıştır. Bununla birlikte, 2015 yılında e-fatura uygulaması üzerinden 113.713.039 adet fatura düzenlenmiş ve bu faturaların tutarı 1.180.957.808.191,91 TL'dir.

Mükelleflerin e-fatura uygulamasını kullanmasının avantajlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Aslan, 2015: 2);

- ✓ Kağıt faturadan kurtularak baskı, yazdırma, posta ve arşiv maliyetlerinin çok büyük ölçüde ortadan kaldırır,
- ✓ Kağıt fatura oluşturmak için kesilen ağaç sayısını azaltarak çevreyi korur,
- ✓ E-Fatura ile faturalar daha hızlı hazırlanarak personelin zamanından tasarruf sağlar,
- ✓ Müşterilerin faturaları anında görülebilir,
- ✓ Faturanın kaybolmasına engel olur,

- ✓ İstendiği zaman eski faturalara çok rahat ulaşılır. Fatura saklama iş yükü ve maliyetinden kurtarır,
- ✓ Tahsilatlar daha hızlı yapılır,
- ✓ İç denetim ve yönetim kalitesini artırır,
- ✓ Faturaya ilişkin bilgilerin kontrolü ve doğrulanması hızlı ve kolaydır,
- ✓ Son yapılan bir araştırma, e-faturanın hem alıcı hem de satıcı için oldukça yüksek bir tasarruf imkanı sağladığını, e-fatura düzenlemek satıcı için kağıt faturaya göre % 57, alıcı için ise % 62 daha fazla tasarruf sağladığını göstermektedir. İşletmeler e-fatura için yapmış oldukları harcamaları 6 ay ile 1,5 yıl arasında amorti etmekte ve toplamda cirolarının % 2'si oranında bir tasarrufta bulunmaktalar.

E-fatura uygulamasının çok sayıda avantajı olmasına karşılık, eleştirilen bazı yönleri de bulunmaktadır. E-fatura uygulamasının dez avantajlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Gülten, 2015: 18);

- ✓ E-fatura sistemi tanımlanırken alıcı ve satıcı arasındaki temel fatura, ticari fatura düzenlenmesi hususundaki anlaşmaların sistem üzerinden yapılması ve kaydının yine sistemde bulunması çok daha iyi olurdu. Ayrıca portal üzerinden dövizli fatura kesilememesi önemli bir eksikliktir. Uygulamada portal üzerinden dövizli fatura kesilemediği için genel açıklamalar bölümüne kur ve döviz bilgileri yazılarak e-fatura düzenlenmeye çalışılmaktadır.
- ✓ E-fatura kesildiği zaman hem alıcının hem de satıcının e-defterlerine muhasebe hesap kodlarının tanımlanmasını müteakip otomatik kayıt yapılması imkanı getirilmelidir. Şu an bazı yazılımların bu entegrasyonu yaptığı görülmektedir.
- ✓ E-faturanın eksikliklerinden birisi de sistemde firmaların BA/BS mutabakatı yapmaları için bir bölüm oluşturulmamış olmasıdır. Her iki tarafta birbirlerine e-fatura düzenlediklerine göre e-BA/BS mutabakatı yapabilmelidirler.
- ✓ E-serbest meslek makbuzu, e-gider pusulası gibi diğer belge çeşitlerinin elektronik ortamda düzenlenememesi sistemin kayıt düzenini tamamen kapsamasına engel olmaktadır. 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 10 numaralı başlığında "e-fatura uygulaması, VUK kapsamında düzenlenmesi zorunlu olan fatura dışında kalan belgelerin de taraflar arasında dolaşımına imkan verecek şekilde tasarlanmıştır. Bu çerçevede, taraflar arasında elektronik belge olarak dolaşımı GİB tarafından uygun bulunanlar,

ilgili format ve standartların duyurulmasının ardından, e-fatura uygulaması aracılığı ile gönderilip alınabilecektir” ifadeleri yer almaktadır.

E-fatura uygulamasının yazılımsal olarak bazı eksiklikleri olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, BA/BS formları için oluşturulan bir bölüm olmadığı gibi, E-serbest meslek makbuzu, e-gider pusulası gibi bazı belge çeşitlerinin elektronik ortamda düzenlenmesi yapılamamaktadır. Ayrıca e-fatura uygulamasına geçmeyen bir firma/kuruma e-fatura düzenlemeyeceğinden bu mükelleflere kağıt fatura düzenlemek gerekmektedir. Bununla birlikte, VUK’un 231. maddesinin 5. fıkrasına göre “*fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*” denilerek faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak bazı mükelleflerin uygulamada yedi günlük süreyi aştığı görülmektedir. Buna karşılık, e-fatura uygulamasında yedi günden daha eski tarihli faturaların düzenlenmesi mümkün değildir.

3.3.2.2.3.12. Elektronik Arşiv (E-Arşiv)

Çok sayıda belge üreten ve ürettikleri belgelerin ikinci nüshalarını kağıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin, düzenledikleri belgelere ait örnek nüshalarını elektronik ortamda arşivlemelerini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığı’nca EFKS’yi de kapsayacak şekilde e-arşiv uygulaması geliştirilmiştir. E-arşiv uygulamasına 433 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴⁶ ile başlanmış olup bu uygulamayla e-fatura uygulaması kapsamı dışında düzenlenmesi gereken diğer faturaların da elektronik ortamda düzenlenmesi ile muhafaza ve ibraz edilmesine ve alıcılarına elektronik ortamda iletilmesine olanak sağlanmıştır (GİB, 2015b: 78).

3.3.2.2.3.13. Elektronik İmza (E-İmza)

5070 Sayılı Elektronik İmza Kanunu’na⁴⁷ göre E-imza; “*başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi*” ifade etmektedir.

Gerçekleştirdiğimiz işlemlerin birçoğunda kullanılan imza genel anlamda belirli amaçlarla kullanılır. İmzalanan belge, imza sahibi tarafından bir anlaşmazlık durumunda kanıt olarak kullanılabilir. Yapılan işlemin resmiyet kazanması açısından kullanılabilir.

⁴⁶ 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (R.G. Tarih: 30.12.2013, R.G. No: 28867).

⁴⁷ R.G. Tarih: 23.01.2004, R.G. No: 25355.

Hukuki veya diğer durumlarda imza başvuru ya da talebin onaylanması amacıyla kullanılır. Son olarak yazılı bir belge üzerindeki imza genellikle açıklık ve doğruluk hissi yaratır. Ayrıca işlemleri hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla kullanılır (Digital Signature Guidelines, 1996: 5). Diğer bir ifadeyle e-imza; yapılan iş ve işlemlerin hızlandırılması, güvenli bir şekilde yapılmasının sağlanması ile kağıt ve posta masraflarının azaltılarak kaynak israfının önlenmesi gibi amaçlarla kullanılmaktadır.

3.3.2.2.3.14. Sayısal İmza

Sayısal imza, doğrulanan verilerin bütünlüğünü ve imzalayanın kimliğini açık ve net bir şekilde tanımlamak için, belirli kural ve parametrelerin eşleşmesinden oluşan ve elektronik ortamda aktarılan verileri içeren e-imzanın özel bir çeşididir (Anbar, 2004: 11).

Sayısal imza üç temel unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar; açık anahtar, özel anahtar ve iletişim sırasında aradaki güvenliği sağlayacak sayısal sertifikadır. Açık anahtarlar alıcı tarafından gönderilen ve gelen verinin sahibinin ve doğruluğunun tespitinde, özel anahtarlar ise verinin şifrelenmesinde kullanılır. Bu iki anahtarın birbirinden ayrılarak güvenlik sorununu kesin olarak çözdüğü söylenebilir. Sertifika da gönderilen iletinin kime ait olduğunu tescil eder (Ermiş, 2006: 124). Kısacası sayısal imza elektronik ortamda gerçeğinden ayırt edilemeyen sahte imzayı ve gerçek belgelerin değiştirilmesini engellemektedir. Sayısal imzanın amacı ise, elle atılan imza işleminin elektronik ortama aktarılmasıdır.

3.3.2.2.3.15. Elektronik Bilet (E-Bilet)

Mükelleflerin e-bilet gereksinimlerini karşılamaya yönelik e-bilet formatı üzerinde ve e-biletin dolaşımı konusunda yapılan çalışmalar tamamlanmıştır. Mükelleflerin elektronik ortamda bilet ve yolcu listesi düzenlemeleri, düzenledikleri e-biletleri yolcularına iletmeleri ve bu belgeleri muhafaza ve ibraz etmelerine ilişkin usul ve esaslar 415 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁴⁸ yayınlanmıştır (GİB, 2013a: 83).

3.3.2.2.3.16. Özelge Otomasyon Sistemi

VUK'un 413. maddesinde “*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığıının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi*

⁴⁸ RG. Tarih: 26.06.2012, RG. No: 28335.

uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler” denilerek mükelleflerin vergi ile ilgili olarak kararsız kaldıkları durumlarda yetkili makamlara başvurarak istediği bilgileri alma hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir. Yine aynı maddenin devamında, “*Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler”* ifadesi yer almaktadır. Buna göre, mükelleflerin usulüne uygun olarak istedikleri bilgilerin yetkili makamlar tarafından cevaplandırılması zorunludur.

16.01.2010 tarihinde uygulamaya konulan Özelge Otomasyon Sistemi ile Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından alınan özelge taleplerinin hazırlanarak GİB’e gönderilmesi ve Başkanlık bünyesinde oluşturulan komisyon tarafından onaylanması ve özelgelerin mükellefe verilecek şekilde hazırlanması işlemlerinin tümünün elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır (GİB, 2013a: 80). Söz konusu sistem ile⁴⁹;

- ✓ Mükelleflere kısa zamanda doğru ve net cevap verilmesi,
- ✓ Muhatabın teke indirilmesi,
- ✓ Başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması,
- ✓ İnternette yayın yoluyla şeffaflık sağlanması,
- ✓ Mükelleflerin uyum maliyetlerinin azaltılması,
- ✓ İdarenin iş yükünün hafifletilmesi,
- ✓ Bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması

amaçlanarak, kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması sağlanmaktadır.

3.3.2.2.3.17. Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi

Gayrimenkul sermaye iradı 2012 beyan dönemi sona erdikten sonra bir takım analizler ve çapraz kontrol yöntemleri kullanılarak veri eşleştirmeleri yapılmıştır. Yapılan incelemeler neticesinde hatalı bulunan veya kira geliri elde etmesine rağmen hiç beyanname vermeyen 33.889 mükellef tespit edilerek haklarında işlem yapılmak üzere vergi dairelerine gönderilmiştir (GİB, 2013a: 86). Diğer bir ifadeyle, bu proje ile hatalı/yanlış beyanda bulunan mükelleflerin belirlenmesi ve kayıtdışı kalmış gayrimenkullerin kayıt altına alınması amaçlanmaktadır.

⁴⁹ GİB, Özelge Sistemi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index.html>, (05.03.2014).

3.3.2.2.3.18. Dilekçematik

GİB, 2007 yılında mükelleflere en kısa sürede ve en az maliyetle hizmet sunmak amacıyla “Dilekçematik⁵⁰” hizmetini oluşturarak internet sayfası üzerinden sunmaya başlamıştır. Bu hizmet ile vergisel iş ve işlemler gerçekleştirilirken uygulamada birliğin sağlanması ve en kısa sürede en az maliyetle başvuru dilekçelerinin hazırlanabilmesi amaçlanmaktadır. Günlük yaşantıda vergi dairesiyle olan işlemlerde kullanılan dilekçelerin önemli bir kısmı (38 adet) bu bölümde yer almaktadır⁵¹. Yine 2007 yılında “Dilekçematik⁵²” uygulaması malmüdürlükleri için de hizmet vermeye başlamıştır. Buna göre mükellefler talepte bulunacakları konuya göre uygun dilekçeyi seçip internet ortamında hazırlayabileceklerdir.

3.3.2.2.3.19. Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj (SMS) Bilgilendirme Hizmeti

GİB tarafından mükellef odaklı hizmetlerin bir parçası olarak sunulan web tabanlı bilgilendirme sistemi ile vergi uygulamalarına yönelik her türlü güncel bilgi ve GİB’in internet sitesindeki her yenilik abonelere ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir. Vergi kanunları, Bakanlar Kurulu Kararları (BKK), Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Genelgeler, Sirküler, Gelir İdaresi'nden haberlerin yansıra vergi istatistikleri, hedef ve faaliyet sonuçları da üyelere ücretsiz olarak gönderilmektedir⁵³.

Temmuz 2008 tarihi itibarıyla hizmete açılan kısa mesaj bilgilendirme servisi, iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan ilki, GİB tarafından açıklanan bilgilerin kullanıcılara otomatik olarak kısa mesaj ile bildirilmesi, diğeri ise kullanıcıların sorgulama yaparak cevap alması şeklindedir. Söz konusu sistem aracılığıyla aşağıdaki hizmetler de sunulmaktadır (GİB, 2013a: 45);

- ✓ Haber Bildirim Aboneliği,
- ✓ Motorlu Taşıt Vergisi Miktarı Hesaplama,
- ✓ Motorlu Taşıt Vergisi Borç Sorgulama,
- ✓ Trafik Para Cezası Borcu Sorgulama.

⁵⁰ 13.07.2007 Tarihli 2007/126 Numaralı Sirkü ile Dilekçematik uygulaması başlamıştır.

⁵¹ GİB’te yer alan dilekçelere örnek olarak; Aynı Vergi Dairesinin Sınırları İçinde Adres Değişikliği Dilekçesi, Borcu Yoktur Yazısı Alma Dilekçesi, Gelir Tablosu ve Bilanço Tasdiki Talep Dilekçesi, Ceza İndirim Talebi Dilekçesi gösterilebilir.

⁵² 20.09.2007 Tarihli 2007/154 Numaralı Sirkü ile Dilekçematik uygulaması Mal Müdürlükleri için de hizmet vermeye başlamıştır.

⁵³ GİB, E-Posta Bilgilendirme Hizmeti <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=42>, (18.03.2014).

3.3.2.2.4. Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)

Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP) ilk olarak 1992 yılında İstanbul'daki nakil vasıtaları ile ilgili olarak hayata geçirilmiştir. Ardından 1996 yılında münhasıran Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) işlemleri ile uğraşan 17 il vergi dairesinde yaygınlaştırılmıştır. Proje kapsamında, 1999 yılında ilk kez Türkiye Merkezi Taşıt Kütüğü oluşturulmuş ve otomasyona geçen 17 vergi dairesinde uygulamanın yaygınlaştırılmasından da yararlanılarak bu bilgiler vergi incelemelerinde kullanılmaya başlanmıştır (Hamzaçebi, 2002: 2-3).

MOTOP'un amacı, nakil vasıtaları vergi dairelerinin işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, otomasyonlu nakil vasıtaları vergi dairelerinde kullanılmakta olan uygulama programlarında mevzuattan kaynaklanan değişiklikler ile vergi dairesinin daha etkin ve verimli çalışması için gerekli düzenlemeler yapılmıştır (GİB, 2004: 102). Otomasyon kapsamında bulunan MTV tahsiline yetkili 273 vergi dairesine ilave olarak 2007 yılında 211 Mal Müdürlüğü gelir birimi E-VDO uygulamalarıyla otomasyona geçirilmiştir (GİB, 2008b: 28).

3.3.2.2.5. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması (VKN)

Vergi idarelerinin etkili bir vergi denetimini yerine getirebilmesi için dış kaynaklardan mükellefin işlemleriyle ilgili bilgi toplaması, topladığı bilgilerle mükellef beyanlarının karşılaştırılması ve bilgiler ile beyanlar arasında tutarsızlık olması durumunda, mükellef hakkında takibata geçmesi gerekmektedir. Bu süreç toplanan bilgiler ile mükellef beyanlarının eşleştirilmesi bakımından bilginin ait olduğu kişinin doğru olarak teşhisi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu ihtiyacın karşılanması için ise mükellefin kimliğinin tespitine yarayan anahtar bilginin kullanılması gerekmektedir. Bu açıdan bütün gerçek ve tüzel kişilerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerde VKN kullanmaları ve söz konusu faaliyetlere aracılık eden kamu ve özel sektör kuruluşlarının kayıt ve belgelerini bu numarayı esas alarak düzenlemeleri uygulaması getirilmiştir (GİB, 2005: 99).

VUK'un 8. maddesine göre T.C. tabiiyetinde bulunan her gerçek ve tüzel kişiye bir vergi numarası verilir. 4358 Sayılı Kanunu'nu 2. maddesinde "*Kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığınca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorundadırlar*" denilerek bazı işlemlerin

gerçekleştirilmesi esnasında VKN'lerin kullanımının MB tarafından zorunlu tutulduğu ifade edilmektedir.

VKN uygulaması açısından T.C. tabiiyetinde bulunmayan gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlar, işlemleri sırasında VKN'yi belirtir belgeyi ibraz edeceklerdir. T.C. tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler ise T.C. kimlik numaralarını ibraz ederek işlemlerini gerçekleştirebileceklerdir.

VKN'ye ilişkin olarak 01.11.2006 tarihine kadar ilgili işlemler için VKN kullanılmaya devam edilecektir. VKN'den T.C. kimlik numarasına geçiş sürecinde yaşanması olası problemlerin önlenmesi amacıyla, 01.11.2006 ile 01.01.2007 tarihleri arasında ilgili işlemler için VKN'ye ek olarak T.C. kimlik numarası da kullanılabilir. Ancak 01.01.2007 tarihinden itibaren ise ilgili tüm işlemlerde T.C. tabiiyetindeki gerçek kişiler için VKN olarak sadece T.C. kimlik numarası kullanılacaktır⁵⁴. Buna karşılık T.C. tabiiyetinde olmayan kişilerinin yabancı kimlik numarası bulunması durumunda, söz konusu kişiler bahse konu olan tüm işlemlerde 01.07.2010 tarihinden itibaren VKN olarak sadece yabancı kimlik numarasını kullanacaklardır⁵⁵.

3.3.2.2.6. Say 2000i Projesi

MB Muhasebat Genel Müdürlüğü (MGM) tarafından 3 Mart 1999 tarihinde say 2000i "Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi" projesi hayata geçirilmiştir. Proje ile amaçlanan hedefleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Polat, 2011: 37-38);

- ✓ Devletin muhasebe bilgilerinin günlük olarak izlenebilmesi,
- ✓ Devletin özel sektör şirketlerinin standartlarında mali tablolar üretebilmesi,
- ✓ Ekonomi yönetimine etkin karar destek mekanizmaları sunulması,
- ✓ Tüm kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi,
- ✓ Sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi,
- ✓ Güncel sorunlara kısa vadeli çözümler üretilmesi hedeflenmiştir.

Say 2000i projesi ile MGM tarafından devlet muhasebesi tek çatı altında toplanmıştır. Bu sayede devlet hem özel sektör standartlarına yaklaşmış hem de devlet ekonomisi açısından daha etkin kararların alınması sağlanmıştır.

⁵⁴ 3 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, (RG. Tarih: 29.08.2006, RG. No: 26274)

⁵⁵ 4 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, (RG. Tarih: 22.05.2010, RG. No: 27588).

3.3.2.2.7. Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP)

Dünya Bankası kaynaklarından finanse edilerek 1996 yılında başlatılan “Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi” (GİMOP)’un 2000-2002 yılları arasında ilk aşaması tamamlanmıştır. Buna göre projenin otomasyon kısmında yapılan çalışmalar sonucu Türkiye’deki 62 Gümrük İdaresinde işlemlerin % 97’si elektronik ortamda yapılabilir hale getirilmiştir. Bu amaçla gümrük idarelerinde 1998 yılından beri eşyanın gümrük alanına girişinden çıkışına kadar bütün gümrük işlemlerinin bilgisayar ortamında yürütülmesini sağlayan (Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri) adlı bir yazılım yürürlüğe konmuştur. Ayrıca, 1999 yılı sonunda uygulamaya konan Elektronik Veri Değişimi (EDI) uygulaması ile yükümlülerin beyannamelerini kendi bürolarından elektronik ortamda tescil edebilmeleri sağlanmıştır (Gerçek vd., 2013: 48).

3.3.2.2.8. Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)

Ülkemizde adalet alanında ilk otomasyon çalışmaları 1998 yılında başlamış, böylece adalet hizmetlerinin en iyi şekilde yürütülmesi amacıyla; üretkenliği ve verimliliği artırmak amacıyla Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) adı altında çoklu-kullanıcılı ve iş odaklı bir sistemin uygulamaya geçirilmesi kararı verilmiştir. UYAP çatısı altında yüksek yargı organları ve yargı için bilgi temininde vazgeçilmez özellikte bulunan kurumlar da sisteme dahil edilmiş, bunun için Adalet Bakanlığı Merkez Teşkilâtı ile birlikte tüm mahkemeler, Cumhuriyet Başsavcılıkları ve icra dairelerini de içine alacak şekilde Türkiye geneli için geniş bir bilgisayar ağı (WAN) kurulmuştur. UYAP, adaletin daha ekonomik, hızlı ve gecikmeksizin yerine getirilerek vatandaşın mağdur olmasını engellemek, Türkiye Cumhuriyeti Adli Sisteminin işleyişinin güvenilirliğini ve doğruluğunu koruyarak yargıya hız kazandırmak amacıyla UYAP I (Bakanlık Merkez Birimlerini kapsayacak şekilde) ve UYAP II (Taşra Birimlerini kapsayacak şekilde) şeklinde iki aşamalı olarak planlanmıştır (MEB, 2011: 2).

UYAP projesinin sağlayacağı yararları şu şekilde sıralayabiliriz (Ankara Barosu, 2007: 24);

- ✓ Yargı sistemindeki tıkanmanın önemli ölçüde veya büyük oranda aşılması,
- ✓ Yargı sisteminde, karar verme sürecinin hızlanması,
- ✓ Verilen kararların daha doğru ve daha acil olmasının sağlanması,
- ✓ Devletin gücüne olan inancın güçlendirilmesi, itibarının artırılması,
- ✓ Personel, haberleşme ve kırtasiye giderlerinden ve zamandan tasarruf sağlanması,

- ✓ UYAP ile yargının işleyişine sürat ve güven kazandırmak sureti ile devletimizin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde yargının işleyişinden kaynaklanan tazminatlara mahkum olmasına son verilecektir.

MB'nin e-devlet projeleri, e-vergileme uygulamaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, vergi mükelleflerinin beyannamelerini elektronik ortamda verebilmeleri, beyannamelere yönelik tahsil ve tahakkuk işlemlerini bilgisayar yardımı ile yapabilmeleri, vergi mükelleflerinin gelir ve servet harcamaları ile ilgili bilgileri elektronik ortamda toplayabilmesi ve en nihayetinde vergi denetiminin bilgisayar destekli olmasının sağlandığı söylenebilir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 76). MB, GİB sayfasında Bakanlıkça yürütülen e-devlet projeleri çerçevesinde (GİB İnternet Vergi Dairesi, 2015d);

- ✓ E-Beyanname; E-Beyanname hizmetlerinden bağlı olunan vergi dairesinden VUK 340 Nolu Tebliğ kapsamında şifre alarak faydalanılabilir,
- ✓ İnternet Vergi Dairesi; İnternet Vergi Dairesi hizmetlerin bağlı olunan vergi dairesinden VUK 340 Nolu Tebliğ kapsamında şifre alarak faydalanılabilir,
- ✓ Motorlu Taşıtlar; motorlu taşıt sorgulaması ve kredi kartı ile ödeme, kasko değerleri, kredi kartı ile ödeme bilgisi sorgulama ve motorlu taşıtın vergisi hesaplanabilir,
- ✓ Kira Beyannamesi (GMSİ); vergi dairesine gitmeden kira beyannamesi verilebilir,
- ✓ Borç Bilgilendirme Servisi; vergi dairesine gitmeden vadesi gelmiş ve gelmemiş borçlarınızı bu ekrandan sorgulanabilir,
- ✓ 6552 bilgilendirme ve ödeme; 6552 sayılı kanun kapsamında bilgilendirme ve ödeme işlemleri yapılabilir,
- ✓ 6111 Ödeme; bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile ilgili yapılacak ödemelerin nasıl yapılacağı belirtilmektedir,
- ✓ Cep Telefonu Harcı Ödeme; yolcuların beraberinde getirdikleri telefonlar için kullanım izin harcının kredi kartı ile ödemesi yapılabilir,
- ✓ Sorgulamalar; mükelleflere ait borç, vergi levhası, vergi kimlik numarası vb. bilgileri sorgulama amacı ile kullanılabilir,
- ✓ İhbar Bildirimi; ihbar girişi, ihbara ait belge gönderimi ve ihbar sonucu sorgulama işlemleri yapılabilir.

Vergi tahakkuk, tahsilat ve denetimi hemen her devletin en fazla uğraştığı sorunlar arasında yer almaktadır. Devlet bütçelerinde en önemli gelir kalemi olan verginin üzerinden alındığı ekonomik faaliyetlerin izlenmesi, kayıtlanması ve bu kayıtlara dayalı olarak verginin tahakkuku ağ ortamında geleneksel yöntemlere göre çok daha kolay yapılabilmektedir. Bu amaçla gerçekleştirilen otomasyon projeleri ile her türlü ekonomik faaliyetin belli bir veri tabanına aktarılması ve vergi kimlik numaraları ile ilişkilendirilerek gerek kişisel gerekse de kurumsal vergi tahakkukunun yapılması planlanmaktadır (Kırçova, 2003: 88-89). Ancak 01.01.2007 tarihinden itibaren ise ilgili tüm işlemlerde T.C. tabiiyetindeki gerçek kişiler için VKN olarak sadece T.C. kimlik numarası kullanılmaktadır.

MB'nin vergi mükellefini bir müşteri olarak görüp, müşteri tatminini sağlamayı hedeflediği VEDOP'un hayata geçmesi ile tam otomasyonlu vergi dairelerindeki işlemler hızlanmış, raporlama ve sorgulama işlemleri kolaylaşmıştır (Kırçova, 2003: 90). VEDOP'un fonksiyonlarından birisi olan EBTİS ile bankalar tarafından tahsil edilen vergilerin GİB'in hesabına aktarılması sağlanmış olup, çok sayıda banka ile bu uygulamaya devam edilmektedir. Bu bağlamda vergi tahsilatındaki gecikmelerin ortadan kaldırılması ve tahsilat bilgilerinin daha kolay takip edilebilmesi sağlanmıştır.

E-devlete giden yolda GİB, VEDOP-2 kapsamında özellikle kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması için en önemli adımlardan birini atmış, merkezde kurulan sistemler ile bilgisayarlı denetim gerçekleştirilmiştir. VEDOP, MOTOP ve VİSMİS ile bankalardan ve diğer üçüncü kişilerden gelen bilgilerle mükellef beyanlarının, VERİA'da karşılaştırılabilmesi sağlanmıştır (GİB, 2004: 79). VEDOP-3 ile birlikte ise beyanname, haciz, tahsilat, arşivleme gibi işlemler elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır.

VEDOP kapsamında, internet ağırlıklı uygulamalarla mükelleflerin kendi hesaplarını sorgulamalarına ve beyannamelelerini internet ortamından vermelerine imkan sağlanmaktadır. İnternet üzerinden vergi sorgulaması ile mükellefler vergi durumlarını günü gününe izleyebilmektedirler. Muhasebeciler aracılığı ile işlem yapan mükellefler, beyanname verilme ve ödeme işlemlerinin gününde yapılıp yapılmadığını denetleyebilecek ihtilaflı bir durum üzerinden fazla vakit geçmeden görülebilecek ve vergi dairesi ile görüşülerek daha kısa zamanda çözümlenebilecektir. Böylece internet, devletin en önemli aktivitelerinden birisi olan vergi toplama ve takibi işinde başarıyla kullanıma girmiştir (Kırçova, 2003: 90). Aşağıdaki tabloda genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı ile GİB harcamalarının karşılaştırılması yer almaktadır.

Tablo 34. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.605.956	2.308.820	0,57

NOT: 1-Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır. 2-2008-2014 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

Kaynak: GİB, 2015b:145.

Tablo 34’te yıllar itibariyle genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı ile GİB’in vergi gelirleri tahsilatı için yapmış olduğu harcamaların karşılaştırılması yer almaktadır. Tablo 34 göz önünde bulundurulduğunda, her 100 TL’lik vergi tahsilatı için GİB’in ne kadar harcama yaptığı görülmektedir. Bu bağlamda her 100 TL’lik vergi tahsilatı için GİB 1 TL’den daha az harcama yapmaktadır. 100 TL’lik vergi tahsilatı için GİB’in yaptığı harcamalar başlangıçta artış eğilimi göstermiş, ancak ilerleyen dönemlerde artış durmuş ve yapılan harcamalar azalış göstermiştir. 2004 yılında 100 TL’lik vergi tahsilatı için yapılan harcamalar 0,83 TL ile en yüksek seviyesine ulaşmış, izleyen yıllarda ise giderek azalmış ve 0,57 TL ile en düşük harcamalar 2013 ve 2014 yıllarında gerçekleşmiştir. Vergi tahsilatı için yapılan harcamaların düşmesinde vergi dairelerinin otomasyon sistemine geçmesinin etkili olduğu söylenebilir. Bu açıdan 1998 yılında VEDOP-1, 2004 yılında VEDOP-2 ve 2007 yılında VEDOP-3 projelerinin hayata geçirilmesi ile birlikte bürokrasi ve kırtasiyecilikten kaynaklanan maliyetler düşmüş ve vergi tahsilatı için yapılan harcamalar giderek azalmıştır.

GİB, hizmet çeşitliliğinde ve etkinliğinde artış sağlamak amacıyla İVD, e-defter, e-fatura, e-arşiv, e-bilet uygulamaları ile kısa mesaj ve e-posta bilgilendirme servislerini

hayata geçirmiştir. İVD kullanıcı sayısı 2009 yılında 409.000 iken, 2015 yılında büyük bir artış göstermiş ve 2.250.000 kullanıcıya ulaşmıştır. Benzer şekilde e-fatura uygulamasından faydalanan mükellef sayısı 2013 yılında 16.720 iken, 2015 yılında 40.000'e yükselmiştir⁵⁶. Bu bağlamda GİB'in mükellef odaklı hizmet sunmak amacıyla her türlü teknolojik imkanlardan yararlanarak mükelleflerin hizmetine sunduğu elektronik uygulamalar gerek vergiye gönüllü uyumunun arttırılması, gerekse de kayıtdışı ekonominin önlenmesi adına önemli adımlar atıldığını göstermektedir.

GİB, vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyumu ve toplumsal farkındalığı arttırmak için sosyal medya dahil olmak üzere telefon, posta, internet ve yüz yüze her türlü iletişim kanalını kullanarak verginin önemini vurgulamaktadır. Ayrıca GİB, gelişen dünyanın ayrılmaz bir parçası haline gelen ve geleceğin iletişim kanalı olarak görülen sosyal medyayı, gönüllü uyumun sağlanması amacıyla etkin bir şekilde kullanmaktadır. Bu kapsamda, sosyal medya platformlarından Facebook, Twitter, Google+ ve Youtube'da GİB'e özel oluşturulan alanlara <http://sosyal.gib.gov.tr> isimli tek bir siteden ulaşım imkanı sağlanmış olup, bu yolla kamuoyunda vergi bilincinin artırılması hedeflenmektedir (GİB, 2015: 38).

Özetle, 1998 yılında VEDOP-1; 2004 yılında VEDOP-2 ve 2007 yılında da VEDOP-3 ile devam eden "Vergi Daireleri Otomasyon Projesi" kapsamında hedef kitlesi kurumun kendisi, diğer kurumlar ve vatandaşlar olan projeler dizisinin nihai hedefini kamu yararı olarak nitelendirmek gerekmektedir. Zira projelerin hedefleri bürokrasi ve kırtasiyeden kaynaklanan maliyetleri önleyerek kağıt, zaman ve işgücü tasarrufu, vergi istihbaratının sağlanması, inceleme ve denetim faaliyetlerindeki hızlanma ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, işlemlerde standardizasyonun sağlanması, bilgi kanalları oluşturarak şeffaflığın temin edilmesi, mükelleflere yönelik bilgilendirme hizmetleri ve müşteri memnuniyeti anlayışıyla vergiye gönüllü uyumun arttırılması, sağlanan verilerden yararlanan etkin bir karar mekanizması oluşturulması ve kamu alacağının hızla tahsili olarak sayılmaktadır (Cenikli ve Şahin, 2013:49).

⁵⁶ İstatistiki veriler, 2010-2015 GİB Performans Programlarından alınmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR (VERGİ MÜKELLEFLERİ VE VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN VERGİ DENETİMİNE BAKIŞI ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI)

Ülkemizde vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engelleyen birçok faktör bulunmaktadır. Vergi denetiminin yapısından kaynaklanan nedenlerden dolayı tahsil edilen vergi gelirleri ile toplanması tahmin edilen vergi gelirleri arasında büyük farklar oluşmaktadır. Bu durum ise, vergi denetiminde yaşanan sorunların bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, çalışmamızın bu bölümünde öncelikle, ülkemizdeki vergi sisteminin genel durumu kısaca incelenecektir. Daha sonra, vergi denetiminde yaşanan sorunlar ele alınarak, vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimine bakışı üzerine bir anket çalışması yapılacaktır.

4.1. Genel Olarak Türk Vergi Sistemi

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergiler, değişik ölçütlere göre farklı gruplar altında sınıflandırılmaktadır. Bu anlamda vergileri; ödemede kullanılan araçlara, uygulama sürelerine, tarifelerine, yükümlülerin kişisel durumlarına, kapsamlarına, dolaylı ve dolaysız vergi olmaları ile konularına göre sınıflandırabiliriz. Bu başlık altında vergiler; dolaylı ve dolaysız vergiler ile konularına göre, diğer bir ifadeyle gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde ele alınacaktır.

4.1.1. Vergi Gelirlerinin Dağılımı

2006-2014 yılları arasına baktığımızda, genel bütçe gelirlerinin ortalama % 82’sini vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu durum ise, devlet gelirlerinin oldukça büyük bir kısmının vergiler ile karşılandığını göstermektedir.

Örneğin, 2014 yılı için genel bütçe gelirlerini vergi türleri itibarıyla ele aldığımızda vergi gelirlerinin; % 24,9’unu gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerden, % 1,9’unun mülkiyet üzerinden alınan vergilerden, %33,4’ünün dahilde alınan vergilerden diğer bir ifadeyle, Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi (DAKDV), Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Şans Oyunları Vergisi (ŞOV) ile Özel İletişim Vergisi (ÖİV)’nden, % 16,7’sinin uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden, % 2,4’ünün Damga Vergisinden (DV), % 3,4’ünün Harçlardan oluştuğu görülmektedir. Bu durum aşağıdaki tablodan da görülmektedir.

Tablo 35. Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerin Tahsilatı ve Vergi Gelirlerinin Dağılımı

YILLAR	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
TL/%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%
Genel Bütçe Gelirleri	168.546.745	100	184.802.653	100	203.026.914	100	208.610.436	100	246.051.496	100	286.554.013	100	320.535.674	100	375.563.758	100	409.191.031	100
I-Vergi Gelirleri (1+2+3+4+5+6+7)	137.480.292	79,2	152.835.111	80,3	168.108.960	80,2	172.440.423	80	210.560.388	82,8	253.809.179	85,5	278.780.848	83,9	326.169.164	83,7	352.436.834	82,8
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler (a+b)	40.140.687	23,1	48.198.187	25,3	54.935.030	26,2	56.468.694	26,2	61.317.113	24,1	75.799.871	25,5	85.510.933	25,7	92.748.508	23,8	106.203.850	24,9
a) Gelir Vergisi	28.982.977	16,7	34.447.311	18,1	38.029.985	18,1	38.445.864	17,8	40.392.222	15,9	48.807.078	16,4	56.493.510	17	63.760.750	16,4	73.899.428	17,4
b) Kurumlar Vergisi	11.157.710	6,4	13.750.876	7,2	16.905.045	8,1	18.022.830	8,4	20.924.891	8,2	26.992.793	9,1	29.017.423	8,7	28.987.758	7,4	32.304.422	7,6
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler (a+b)	3.117.182	1,8	3.645.438	1,9	4.088.064	2	4.663.977	2,2	5.248.607	2,1	6.257.008	2,1	7.009.128	2,1	7.693.098	2	8.214.946	1,9
a) Veraset ve İntikal Vergisi	119.079	0,1	124.603	0,1	144.092	0,1	168.253	0,1	215.462	0,1	253.014	0,1	292.682	0,1	339.799	0,1	428.246	0,1
b) Motorlu Taşıtlar Vergisi	2.998.103	1,7	3.520.835	1,8	3.943.972	1,9	4.495.724	2,1	5.033.145	2	6.003.994	2	6.716.446	2	7.353.299	1,9	7.786.700	1,8
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri (a+b+c+d+e)	59.408.212	34,2	63.589.733	33,4	67.258.421	32,1	73.136.329	33,9	91.735.660	36,1	103.380.870	34,8	113.836.692	34,2	134.854.795	34,6	142.089.491	33,4
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	15.911.290	9,2	16.793.065	8,8	16.804.601	8	20.852.820	9,7	26.325.142	10,4	29.956.675	10,1	31.572.064	9,5	37.995.279	9,8	38.121.225	9
b) Özel Tüketim Vergisi	36.926.175	21,3	39.110.505	20,5	41.831.723	20	43.619.794	20,2	57.285.121	22,5	64.188.786	21,6	71.705.544	21,6	85.461.561	21,9	91.073.807	21,4
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.624.254	1,5	3.149.146	1,7	3.695.158	1,8	4.003.091	1,9	3.570.534	1,4	4.288.351	1,4	5.470.706	1,6	6.160.170	1,6	7.486.400	1,8
d) Şans Oyunları Vergisi	368.769	0,2	326.500	0,2	376.164	0,2	395.833	0,2	434.109	0,2	528.064	0,2	615.504	0,2	692.341	0,2	768.167	0,2
e) Özel İletişim Vergisi	3.577.724	2,1	4.210.517	2,2	4.550.775	2,2	4.264.791	2	4.120.754	1,6	4.418.994	1,5	4.472.917	1,3	4.545.452	1,2	4.640.204	1,1
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler (a+b+c)	27.562.843	15,9	28.970.328	15,2	32.781.443	15,6	28.651.405	13,3	39.527.583	15,5	53.451.637	18	55.310.438	16,6	68.269.134	17,5	71.119.233	16,7
a) Gümrük Vergileri	2.080.930	1,2	2.440.594	1,3	2.770.001	1,3	2.465.856	1,1	3.239.829	1,3	4.653.092	1,6	5.194.839	1,6	5.409.003	14	6.541.448	1,5
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25.425.510	14,7	26.492.642	13,9	29.972.307	14,3	26.134.065	12,1	36.208.140	14,2	48.685.121	16,4	50.000.138	15	62.727.358	16,1	64.387.913	15,1
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	56.403	0,7	37.092	0	39.135	0	51.484	0	79.614	0	113.424	0	115.461	0	132.773	0	189.872	0
5. Damga Vergisi	3.148.694	1,8	3.642.047	1,9	3.945.061	1,9	4.169.006	1,9	5.082.749	2	6.464.418	2,2	7.360.478	2,2	9.415.830	2,4	10.324.299	2,4
6. Harçlar	3.958.239	2,3	4.743.577	2,5	5.050.209	2,4	4.755.033	2,2	7.033.501	2,8	8.343.814	2,8	9.674.683	2,9	12.947.970	3,3	14.482.399	3,4
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	144.435	0,1	45.801	0	50.732	0	595.979	0,3	615.175	0,2	111.561	0	78.496	0	239.829	0,1	2.616	0

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2014) [http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8952,iller-bazinda-butce-gelir-gider-](http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8952,iller-bazinda-butce-gelir-gider-karsilastirmali-2002-20-.xls?0)

[karsilastirmali-2002-20-.xls?0](#) (24.02.2015).

2014 yılı için dahilde alınan mal ve hizmet vergileri olarak sınıflandırılan beş vergi türü içerisinde %21,4 ile ÖTV en büyük paya sahipken, % 9 ile DAKDV ikinci sırada gelmektedir. Aynı durumu gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler açısından incelediğimizde % 17,4 ile gelir vergisi, % 7,6 ile kurumlar vergisi payına sahip olduğu görülmektedir. Bu durum, ÖTV'nin neredeyse tek başına gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin toplamı kadar bir gelir sağladığını göstermektedir. ÖTV'den elde edilen gelir, tüm vergi gelirlerinin yaklaşık % 21,4'lük kısmını oluşturmaktadır. Bu ise, ülkemizde ÖTV'nin vergi gelirleri içerisindeki önemini ortaya koymaktadır.

Tablo 36. Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin Tahsilatı ve Yüzde Dağılımı

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi		Kurumlar Vergisi		Katma Değer Vergisi		Özel Tüketim Vergisi	
	Bin TL	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%
2000	26.503.698.413	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	-	-
2001	39.735.928.150	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.861	31,3	-	-
2002	59.631.867.852	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	13.648.790	22,8
2003	84.316.168.756	17.063.761	22,0	8.645.345	10,3	27.031.100	32,1	22.299.243	26,4
2004	101.038.904.000	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	26.288.963	26,1
2005 (*)	119.250.807.000	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	38.280.429	32,1	32.753.339	27,4
2005 (*)	131.948.778.000	26.849.808	19,1	13.583.291	9,6	42.263.650	32,1	-	-
2006 (*)	151.271.701.000	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	39.926.175	26,3
2007 (*)	171.098.466.000	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	39.110.505	22,8
2008 (*)	189.980.827.000	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	41.831.723	22,1
2009 (*)	196.313.308.000	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	57.285.121	29,1
2010 (*)	235.714.637.000	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	43.619.794	18,5
2011 (*)	284.490.017.000	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	64.188.786	22,5
2012 (*)	317.218.619.000	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	71.705.544	22,6
2013 (*)	326.169.164.000	63.760.750	16,4	28.987.758	7,4	123.878.363	37,9	85.461.561	26,2
2014 (*)	352.436.834.000	73.899.428	17,4	32.304.422	7,6	130.514.853	37,3	91.073.807	25,8

Not:1- 1999-2005 Gelir Vergisi Rakamları Mahalli İdare ve Fon Payları Hariç Red ve İadeler Dahil Tutarlardır.
 (*) Önceki Yıllarla Aynı Baza Getirmek İçin, Rakamlara Red Ve İadeler Dahil Edilmiştir.
 (**) 2006 - 2012 Yılları Bütçe Kanunu'nda Mahalli İdare ve Fon Payları İle Red ve İadeler Dahil Olduğundan, Aynı Baza Getirmek İçin Rakamlara Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red ve İadeler Dahildir.

Kaynak: GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, (14.02.2014).

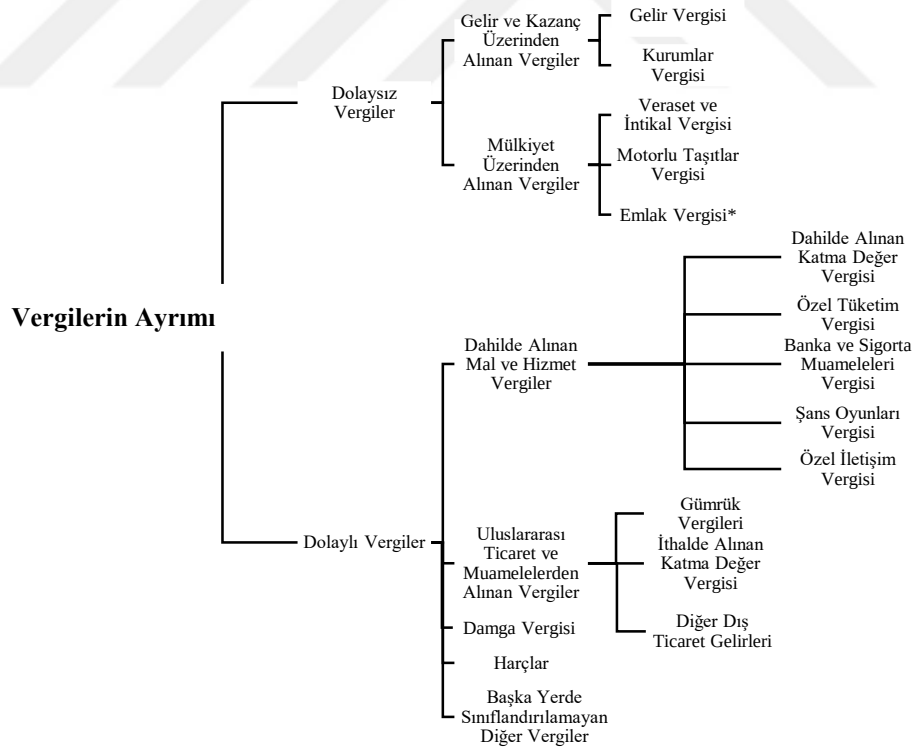
Vergileri gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi açısından ele aldığımızda, 2014 yılı toplam vergi gelirlerinin % 17,4'ünün gelir vergisi, % 7,6'sının kurumlar vergisi, %37,3'ünün katma değer vergisi ve %25,8'inin özel tüketim vergisinden oluştuğu görülmektedir. 2014 yılında genel bütçe gelirlerinin

% 82,8'ini vergi gelirlerinin oluşturduğu düşünüldüğünde, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden elde edilen gelirlerin toplamının çok büyük bir paya sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, 2014 yılında genel bütçe gelirleri içerisinde % 82,8 olan vergi gelirleri toplamının % 88,1'ini gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi oluşturmaktadır. Geriye kalan % 11,9 ise mülkiyet üzerinden alınan vergiler, damga vergisi ve harçlar gibi diğer gelir kalemlerinden elde edilmektedir.

4.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerde Durum

Türkiye’de dolaysız vergiler gelir ve kazanç üzerinden alınan Gelir ve Kurumlar Vergilerinden, mülkiyet üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ile Emlak Vergilerinden (EV) oluşmaktadır. Dolaylı vergiler ise, Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri, Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler, Damga Vergisi ve Harçlardan oluşmaktadır (Bkz., Şema 6).

Şema 6. Vergilerin Ayrımı (Dolaylı Vergileri – Dolaysız Vergileri)



Not: * 2012, 2013 ve 2014 yılı bütçe gerekçelerinde emlak vergisi yer almamaktadır. Yukarıdaki Şema 6’da emlak vergisi verilerine yer verilmemiştir.

Kaynak: 2012, 2013 ve 2014 yılı bütçe gerekçelerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. <http://www.bumko.gov.tr/TR,4577/2014-yili-butce-gerekcesi.html> (12.02.2014).

Tablo 37. Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaysız Vergilerin Tahsilatı ve Dağılımı

YILLAR	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
TL/%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%
Genel Bütçe Gelirleri	168.546.745	100	184.802.653	100	203.026.914	100	208.610.436	100	246.051.496	100	286.554.013	100	320.535.674	100	375.563.758	100	409.191.031	100
Vergi Gelirleri (1+2)	137.480.292	79,2	152.835.111	80,3	168.108.960	80,2	172.440.423	80	210.560.388	82,8	253.809.179	85,5	278.780.848	83,9	326.169.164	83,7	352.436.834	82,8
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler(a+b)	40.140.687	23,1	48.198.187	25,3	54.935.030	26,2	56.468.694	26,2	61.317.113	24,1	75.799.871	25,5	85.510.933	25,7	92.748.508	23,8	106.203.850	24,9
a) Gelir Vergisi	28.982.977	16,7	34.447.311	18,1	38.029.985	18,1	38.445.864	17,8	40.392.222	15,9	48.807.078	16,4	56.493.510	17	63.760.750	16,4	73.899.428	17,4
b) Kurumlar Vergisi	11.157.710	6,4	13.750.876	7,2	16.905.045	8,1	18.022.830	8,4	20.924.891	8,2	26.992.793	9,1	29.017.423	8,7	28.987.758	7,4	32.304.422	7,6
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3.117.182	1,8	3.645.438	1,9	4.088.064	2	4.663.977	2,2	5.248.607	2,1	6.257.008	2,1	7.009.128	2,1	7.693.098	2	8.214.946	1,9
Dolaysız Vergiler	43.257.869	24,9	51.843.625	27,2	59.023.094	28,2	61.132.671	28,4	66.565.720	26,2	82.056.879	27,6	92.520.061	27,8	100.441.606	25,8	114.418.796	26,8

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2014) [http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8952,iller-bazinda-butce-gelir-gider-karsilastirmali-](http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8952,iller-bazinda-butce-gelir-gider-karsilastirmali-2002-20-.xls?0)

2002-20-.xls?0 (24.02.2015).

Tablo 38. Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Tahsilatı ve Dağılımı

YILLAR	2006		2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
TL/%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%	Bin TL	%
Genel Bütçe Gelirleri	168.546.745	100	184.802.653	100	203.026.914	100	208.610.436	100	246.051.496	100	286.554.013	100	320.535.674	100	375.563.758	100	409.191.031	100
Vergi Gelirleri (1+2+3+4+5)	137.480.292	79,2	152.835.111	80,3	168.108.960	80,2	172.440.423	80	210.560.388	82,8	253.809.179	85,5	278.780.848	83,9	326.169.164	83,7	352.436.834	82,8
1. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri (a+b+c+d+e)	59.408.212	34,2	63.589.733	33,4	67.258.421	32,1	73.136.329	33,9	91.735.660	36,1	103.380.870	34,8	113.836.692	34,2	134.854.795	34,6	142.089.491	33,4
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	15.911.290	9,2	16.793.065	8,8	16.804.601	8	20.852.820	9,7	26.325.142	10,4	29.956.675	10,1	31.572.064	9,5	37.995.279	9,8	38.121.225	9
b) Özel Tüketim Vergisi	36.926.175	21,3	39.110.505	20,5	41.831.723	20	43.619.794	20,2	57.285.121	22,5	64.188.786	21,6	71.705.544	21,6	85.461.561	21,9	91.073.807	21,4
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.624.254	1,5	3.149.146	1,7	3.695.158	1,8	4.003.091	1,9	3.570.534	1,4	4.288.351	1,4	5.470.706	1,6	6.160.170	1,6	7.486.400	1,8
d) Şans Oyunları Vergisi	368.769	0,2	326.500	0,2	376.164	0,2	395.833	0,2	434.109	0,2	528.064	0,2	615.504	0,2	692.341	0,2	768.167	0,2
e) Özel İletişim Vergisi	3.577.724	2,1	4.210.517	2,2	4.550.775	2,2	4.264.791	2	4.120.754	1,6	4.418.994	1,5	4.472.917	1,3	4.545.452	1,2	4.640.204	1,1
2. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler (a+b+c)	27.562.843	15,9	28.970.328	15,2	32.781.443	15,6	28.651.405	13,3	39.527.583	15,5	53.451.637	18	55.310.438	16,6	68.269.134	17,5	71.119.233	16,7
a) Gümrük Vergileri	2.080.930	1,2	2.440.594	1,3	2.770.001	1,3	2.465.856	1,1	3.239.829	1,3	4.653.092	1,6	5.194.839	1,6	5.409.003	14	6.541.448	1,5
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	25.425.510	14,7	26.492.642	13,9	29.972.307	14,3	26.134.065	12,1	36.208.140	14,2	48.685.121	16,4	50.000.138	15	62.727.358	16,1	64.387.913	15,1
c) Diğer Dış Ticaret Gelirleri	56.403	0,7	37.092	0	39.135	0	51.484	0	79.614	0	113.424	0	115.461	0	132.773	0	189.872	0
3. Damga Vergisi	3.148.694	1,8	3.642.047	1,9	3.945.061	1,9	4.169.006	1,9	5.082.749	2	6.464.418	2,2	7.360.478	2,2	9.415.830	2,4	10.324.299	2,4
4. Harçlar	3.958.239	2,3	4.743.577	2,5	5.050.209	2,4	4.755.033	2,2	7.033.501	2,8	8.343.814	2,8	9.674.683	2,9	12.947.970	3,3	14.482.399	3,4
5. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	144.435	0,1	45.801	0	50.732	0	595.979	0,3	615.175	0,2	111.561	0	78.496	0	239.829	0,1	2.616	0
Dolaylı Vergiler	94.222.423	54,3	100.991.486	53	109.085.866	52	111.307.752	51,6	143.994.668	56,6	171.752.300	57,8	186.260.787	55,9	225.727.558	57,9	238.018.038	55,9

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2014) <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8952,iller-bazinda-butce-gelir-gider-karsilastirmali-2002-20-.xls?0> (24.02.2015).

Tablo 37 ve Tablo 38’de genel bütçe gelirleri içerisinde dolaysız ve dolaylı vergilerin 2006–2014 yılları arasındaki tahsilat miktarları ile dağılımı ortaya konulmaktadır. 2014 yılında genel bütçe gelirlerinin % 82,8’ini oluşturan vergi gelirlerinin % 26,8’i dolaysız vergilerden, diğer bir deyişle gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ile mülkiyet üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Geriye kalan % 55,9’luk kısmın ise, dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 37 ve Tablo 38’den gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin giderek yerlerini harcamalar üzerinden alınan vergilere bıraktığı görülmektedir. Bir başka deyişle, toplam vergi gelirlerinin sadece % 24,9’luk kısmı gelir ve kazanç üzerinden, % 1,9’luk kısmı ise mülkiyet üzerinden alınan vergilerden tahsil edilmektedir. Vergi adaleti açısından arzu edilmeyen bu durumun en önemli nedenlerinden biri denetimin yetersiz olmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 43).

4.1.3. Vergi Denetim Oranları

2000–2015 yılları baz alındığında, Türkiye’deki vergi denetim oranları % 0,21 ile % 4,89 arasında değişiklik göstermektedir. Ortalama vergi denetim oranı ise, % 2,52’dir. 2000–2015 yıllarını göz önünde bulundurduğumuzda, vergi denetim oranlarının oldukça düşük olduğu görülmektedir. Söz konusu oranların düşük olması, vergi denetim elemanlarının sayısının düşük, mükellef sayısının ise yüksek olmasından kaynaklanabilir.

Tablo 39. Mükelleflerin (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mükellefleri) Denetlenme Oranları (2000 – 2015)

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetim Oranları (%)
2000	2.338.850	60.355	2,58
2001	2.334.209	68.132	2,91
2002	2.315.241	113.244	4,89
2003	3.896.382	68.251	1,76
2004	4.031.702	153.881	3,81
2005	3.876.305	104.578	2,69
2006	3.937.878	110.442	2,80
2007	4.027.665	165.847	4,11
2008	4.035.013	113.073	2,80
2009	4.103.583	92.752	2,26
2010*	4.248.942	-	-
2011	4.334.679	12.670	0,29
2012	4.687.693	9.868	0,21
2013	4.932.128	12.924	0,26
2014	5.032.642	13.939	0,27
2015	5.177.520	13.429	0,25

Not: * 2010 yılı faaliyet raporunda vergi inceleme sonuçlarına yer verilmemiştir.

Kaynak: 2000-2015 GİB Faaliyet Raporlarından derlenerek tarafımızca hazırlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (02.03.2016).

Tablo 39'dan da görüleceği üzere, incelenen mükellef sayıları dalgalı bir seyir izlemiştir. İncelenen mükellef sayısının en yüksek olduğu yıl 165.847 ile 2007 iken, en düşük olduğu yıl 9.868 ile 2012 yılıdır. Vergi denetiminin yeniden yapılandırıldığı 2011 yılında ise, diğer yıllara göre incelenen mükellef sayısı 12.670' te kalarak oldukça düşük bir seviyede gerçekleşmiştir.

4.2. Vergi Denetiminde Yaşanan Sorunlar

Günümüzde vergi denetim sistemi mükelleflerin kendi tespitlerine dayanarak beyan ettikleri vergilerin, vergi denetim birimlerince kontrol edilmesi sistemine dayanmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297). Ülkemizde vergi denetimi alanında birçok sorunla karşılaşılacakla birlikte, biz vergi denetimi alanında yaşanan sorunları; idari (yönetmel) sorunlar, personel sorunları ve denetimde etkinliğı ve verimliliğı azaltan diğler sorunlar olmak üzere üç ana başlık altında toplayabiliriz.

4.2.1. İdari (Yönetmel) Sorunlar

İdari (yönetmel) sorunlar içinde; vergi denetiminde çok başlılık, vergi incelemelerinde teknolojiiden yeterince yararlanılmaması, vergi denetiminde planlama

ve koordinasyon eksikliği, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması ve denetim birimleri arasındaki yetki sınırlarının belirsizliği gibi çeşitli sorunlar yer almaktadır. Bu bağlamda idari (yönetmel) sorunlar, vergi idaresinin idari yapısından kaynaklanan sorunlardır.

4.2.1.1. Vergi Denetiminde Çok Başlılık

Vergi denetimi alanında yaşanan en önemli sorunlardan birisi vergi denetim birimlerinin örgüt yapısından kaynaklanmaktaydı. Ülkemizde vergi denetimi; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri gibi merkezi denetim elemanları ile vergi denetmenleri gibi taşra denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bu yapı göz önünde bulundurulduğunda, vergi denetiminde çok başlılığın olduğu açıkça görülmekteydi.

Denetim birimlerinin ayrı ayrı örgütlenmesi vergi denetiminde etkinlik ve verimliliği ortadan kaldırdığı gibi vergi denetiminden beklenen olumlu sonuçların alınamaması sonucunu da doğurmaktaydı. Ayrıca her birimin diğer birimlerle gerekli koordinasyonu sağlamaksızın bağımsız hareket etmesi hem bazı alanların tamamen denetim dışında kalmasına hem de ayrı denetim birimleri tarafından bazı alanların tekrar tekrar denetlenmesine sebep olmaktaydı (Organ, 2008: 105-151).

VDKB'nin 2011 yılında kurulmasıyla birlikte vergi denetimi alanında yapılan köklü değişikliklerle bu çok başlılık ortadan kaldırılarak "vergi müfettişi" unvanı getirilmiş ve vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır.

178 Sayılı KHK'nin 20. maddesine göre; "*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir;*

- a) *Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,*
- b) *Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,*
- c) *Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,*
- ç) *Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı."*

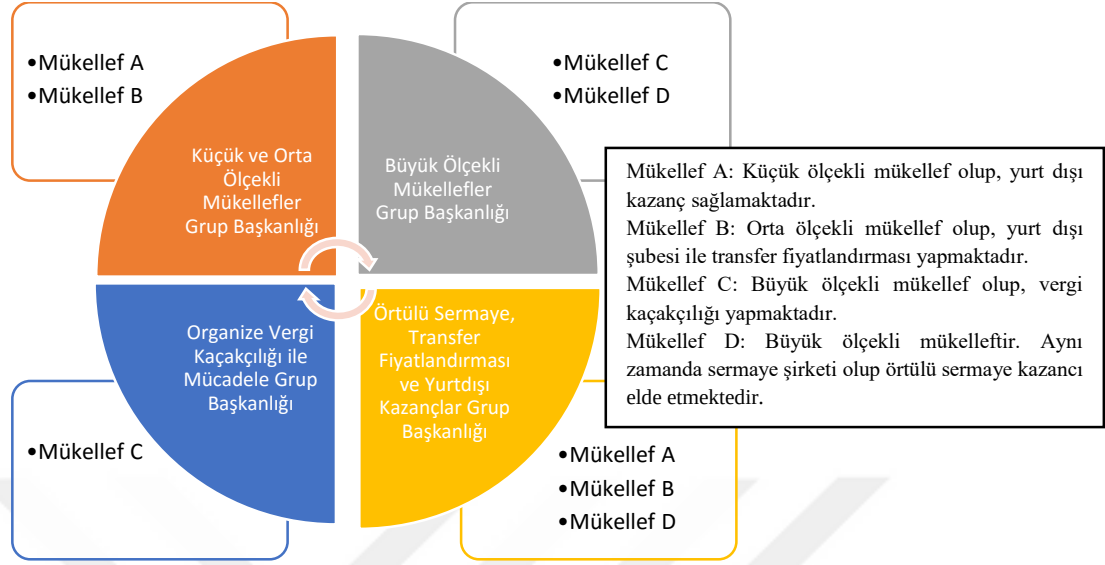
Düzenleme kapsamında kurulan grup başkanlıklarında görevli denetim elemanlarının, vergi inceleme faaliyetlerini yerine getirirken uyacakları usul ve esaslar yönetmelikle belirlenmiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'n "Vergi İncelemelerinin Yürütülmesi" başlıklı 25. maddesinde;

“(1) Büyük ölçekli mükellefler, 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20’nci maddesinin ikinci fıkrasının (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir.

(2) Küçük ve orta ölçekli mükellefler, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 20 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenir. Başkanlık, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, anılan fıkranın (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilir.” denilerek mükelleflerin hangi grup başkanlıklarında yer alan denetim elemanlarınca inceleneceği hükme bağlanmıştır. Bu açıdan bakıldığında, büyük ölçekli mükellefler; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı kadrolarında yer alan denetim elemanlarınca incelenirken, küçük ölçekli mükellefler, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı’nda yer alan denetim elemanları tarafından incelenmektedir.

Aşağıdaki şekilde ölçek büyüklükleri ve faaliyetleri açısından mükelleflerin grup başkanlıklarına göre dağılımına yer verilmiştir.

Şekil 1. Ölçek Büyüklükleri ve Faaliyetleri Açısından Mükelleflerin Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı



Şekil 1 göz önünde bulundurulduğunda, Mükellef A ve B'nin hem Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda hem de Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı'nda yer aldığı görülmektedir. Benzer şekilde, Mükellef C'de hem Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı hem de Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nın yetki alanı içerisinde bulunmaktadır. Mükellef D ise, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ile Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı'nda bulunan denetim elemanları tarafından denetlenebilmektedir. Bu bağlamda, bir mükellefin her iki grup başkanlığında yer alması çok başlılık sorununa sebep olabilir. Ancak, mükelleflerin hangi grup başkanlığında yer alan denetim elemanları tarafından incelenmesi konusunda önemli olan husus, inceleme görevinin ilk olarak hangi grup başkanlığında yer alan denetim elemanına verilmiş olduğudur. Şekil 1'de Mükellef A'nın hem Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda hem de Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı'nda yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda, küçük ölçekli bir mükellef olan A'nın incelenmesi görevi, ölçek büyüklüğü dolayısıyla Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda yer alan bir denetim elemanına verilmişse, Mükellef A yurt dışı kazanç sağlaması sebebiyle de Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda yer alan denetim elemanları tarafından incelenecektir. Bununla birlikte, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar

Hakkında Yönetmeliği'n "Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi" başlıklı 6. maddesinin 5. fıkrasına göre, *"Başkanlık, belirlenen inceleme hedeflerini gerçekleştirmek maksadıyla, Vergi Müfettişlerinin iş yoğunluğunu da göz önünde bulundurarak, yapılan işin mahiyetini değiştirebileceği gibi, Vergi Müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırabilir, incelemenin münferit veya ekip halinde yürütülmesine karar verebilir."* denilerek bazı durumlarda mükelleflerin, ölçek büyüklüğü sebebiyle yer aldığı grup başkanlığı dışındaki, diğer grup başkanlıklarında görevli denetim elemanlarınca incelenebileceği ifade edilmiştir.

4.2.1.2. Vergi İncelemelerinde Teknolojiden Yeterince Yararlanılmaması

Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetimin mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmasına bağlıdır. Vergi incelemeleri mükellefleri ve vergi denetim elemanlarını sıkmayacak nitelikte mümkün olan en kısa sürede bitirilmelidir. Özellikle, vergi incelemeleri mükellefleri ürkütüp, sindirme ve yıldırma operasyonu haline dönüşmemelidir. Vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılabilmesi için bilgisayar teknolojisinden de yararlanılmalıdır (Sarılı, 2003a:130-131). Bilgisayarların denetim süreci içerisinde kullanılması, denetimi daha güçlü ve etkin kılmaktadır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak, vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir (Karyağdı, 2001: 101).

GİB tarafından elektronik ortamda sunulan hizmetlerin, vatandaş ve iş dünyasının ihtiyaçları doğrultusunda yeniden tasarlanması, bilgi iletişim teknolojilerinden en üst düzeyde faydalanılması, etkin, şeffaf, güvenilir, tek kapıdan ve farklı platformlardan bütünleşik bir şekilde sunulması hedeflenmektedir (GİB, 2013b: 41). Söz konusu bu hedef ise, vergi idaresinin gerekli ve yeterli teknolojik altyapıya kavuşturulmasıyla gerçekleştirilebilir.

Yeni ve ileri teknoloji alanına yapılan yatırımlar sayesinde vergilendirme işlemlerinin büyük bir kısmı için mükelleflerin vergi dairesine gitme zorunluluğu adım adım ortadan kalkmaktadır. Bu bağlamda, GİB'te yeni teknolojilerin kullanılması konusunda önemli başarılar sağlandığı söylenebilir (Gerçek, 2009: 36). Buna karşılık, ülkemizde yeni teknolojilerin kullanımı yoluyla, vergi denetimi açısından bazı ilerlemeler sağlanmasına rağmen, bazı noktalarda halen birtakım sorunlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bu teknolojiyi kullanacak personelle ilgilidir. Denetim

elemanlarının teknolojiye uyumu konusunda yeterli eğitim verilmemiştir. Diğer ise, vergi denetim birimleri ile diğer kamu kuruluşlarının veri tabanlarının farklı olması ve denetim elemanlarının bu bilgilere ulaşacak ağ bağlantılarının olmaması kurumlar arasında sağlıklı bilgi akışını engellemektedir (Organ, 2008: 167).

4.2.1.3. Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği

Koordinasyon, bir örgütün işleyişini kolaylaştıracak ve başarılı olmasını sağlayacak biçimde, tüm örgütsel etkinliklerin uyumlulaştırılmasıdır (Akarsu, 2007). 2011 yılında VDKB'nin kurulmasına kadar ülkemizde vergi denetimi merkez ve taşra denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmekteydi. Ancak, ülkemizdeki bu denetim yapısının birçok soruna yol açtığı görülmektedir. Bu sorunların en önemlilerinden birisi de vergi denetim birimleri arasında koordinasyon eksikliğinin var olmasıydı.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildi ve bölgelerin coğrafi durumları ve ekonominin gerekleri göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programları yapılmamaktaydı. Bu durum, incelenmesi gereken mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesinde ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasında rasyonellikten uzaklaşılmasına yol açmakta; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini büyük ölçüde azaltmaktaydı. Ayrıca vergi denetim birimlerinin kendi elemanları için de sistemli ve etkin bir vergi denetim planı yaptıklarını söylemek pek mümkün değildi (DPT, 2001: 35).

Benzer görev ve yetkilere sahip vergi denetim birimlerinin aralarındaki koordinasyon eksikliği, bazı sektör ve mükellef gruplarının sürekli denetim baskısı altında tutulmasına, bazı sektör ve mükellef gruplarının ise hiçbir denetime tabi tutulmamasına dolayısıyla denetim savurganlığı ve denetim mükerrerliğine yol açmaktaydı (Sarılı, 2003a: 120). Bu durum ise, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklanmaktaydı.

Vergi denetim birimlerinin çok başlılığı ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanamaması uzun yıllar boyunca ülkemizde etkin bir vergi denetiminin önündeki en büyük engellerden birisi olarak gösterilmiştir. Bu kapsamda, 2011 yılında MB ve GİB bünyesindeki dört ayrı denetim birimi tek çatı altında toplanmıştır (KB, 2014: 31). Ancak, 2011 öncesi ve sonrası dönemi karşılaştırdığımızda, 2011 öncesi dönemde ortalama denetim oranı (2000-2010) % 2,78 iken, 2011'den günümüze kadar olan dönemde ortalama denetim oranı (2011-2015) % 0,25'tir. Durumu personel sayısı açısından ele aldığımızda ise, vergi denetimlerinin; maliye müfettişleri, hesap

uzmanları ve gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri tarafından yapıldığı 2011 öncesi dönemde, 2010 yılı itibariyle toplam 4.098 denetim elemanı bulunurken, vergi denetimlerinin vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirildiği 2011 sonrası dönemde, 2015 yılı itibariyle toplam 9.204 denetim elemanı olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, 2011 yılında yapılan düzenleme kapsamında, personel sayısındaki artışa karşılık, ortalama denetim oranının düşük olması vergi denetiminde etkinliğin arttırılamadığını göstermektedir.

4.2.1.4. İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması

Vergi denetimi alanında yaşanan sorunların bir diğeri de; idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim” ile vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen “dış denetim” fonksiyonlarının birbirinden ayrılmamış olması ve denetimde uzmanlaşmaya gidilememesidir (Gerçek vd., 2006: 16). Diğer bir ifadeyle, vergi denetimi alanında yaşanan bu sorun maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları ve vergi denetmeleri gibi vergi incelemesine yetkili olanların hem vergi incelemesi hem de teftiş ve soruşturma yetkisinin bulunmasından kaynaklanmaktadır.

Denetim birimlerinin vergi inceleme yetkisi yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin de bulunması, bir yandan söz konusu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmasını engellerken, diğer yandan vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında aksamalara neden olmaktadır (DPT, 2001: 35). İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesini gerektirmekte; bu da hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta hem de bu amaçla işe alınan denetim elemanlarının ne vergi denetimi ne de iç denetim alanında yeterli eğitimi alamamaları sonucunu doğurmaktadır (Gökbunar vd., 2002: 59).

MB bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak 2011 yılında kurulan VDKB ile merkez ve taşra teşkilatlarındaki denetim birimleri kaldırılmış ve vergi müfettişliği unvanı getirilerek vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Bu bağlamda kaldırılan denetim birimleri yerine vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı kadroları getirilmiştir. Ancak, vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanmasına rağmen, denetim elemanları bakan tarafından verilen teftiş ve soruşturmaları yapmaya devam etmektedirler. Bu ise, denetim elemanlarının

alanlarında uzmanlaşma sağlayamadığından vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına engel olmaktadır.

4.2.1.5. Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği

Türkiye’de vergi denetim birimleri arasında iş bölümü ve uzmanlaşma esaslarını gözeten bir yetki belirlemesi yapılmamış olduğundan, inceleme yetkisi konusunda herhangi bir farklılaşma bulunmamaktaydı. Vergi denetim birimleri; mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev ayrımlarına göre değil, il veya ülke çapında denetim yapabilmeyi esas alan bir yetki ve görev dağılımına sahipti. Bu durum, tüm denetim birimlerinin görev alanları dahilindeki bütün işlem ve faaliyetleri inceleyebilmeleri anlamına gelmekteydi (Organ, 2008: 156). Diğer bir ifadeyle, hem merkezi denetim elemanlarının hem de taşra denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluk alanlarının belirsiz olması, aynı görev için farklı birimlere ait denetim elemanlarının görevlendirilmesi etkin ve verimli bir denetimin yapılmasına engel olmaktaydı.

Vergi denetimi alanında 2011 yılında yapılan düzenlemeler ile denetim birimleri arasındaki yetki sınırlarının belirsizliği kaldırılmaya çalışılmış ve MB bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak VDKB kurularak vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Bu bağlamda uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan VDKB’ye bağlı olarak grup başkanlıkları kurulmuştur.

Bu düzenlemede grup başkanlıklarında hangi inceleme elemanlarının görev yapacakları ayrıntılı olarak belirlenmemiştir. Bu durumda, her bir mükellefin, hangi grupta yer alan inceleme elemanlarınca inceleneceğini, o mükellefin ölçek büyüklüğü belirlemektedir. Bu uygulamayla aynı kanunları uygulayacak olan vergi müfettişleri, mükelleflerin ölçek büyüklüğü nedeniyle farklı gruplar altında toplanmışlardır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 298). Bu açıdan bakıldığında, grup başkanlıklarının kurulmasıyla ilgili getirilen ölçütlerin birbiriyle uyumsuz olduğu ifade edilebilir. Ancak yapılan bu düzenlemenin Almanya’daki vergi denetim birimlerinin yapılmasına benzediği ve çağdaş denetim tekniklerinin hayata geçirilmesi bakımından olumlu olduğu da vurgulanmaktadır (Üstün, 2013: 33).

4.2.2. Personel Sorunları

Ülkemizde vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan bir diğeri ise personel sorunlarıdır. Personel sorunları içinde; denetim elemanları sayısının yetersizliği, maddi ve manevi motivasyon eksikliği, vergi denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalması ve vergi denetim elemanı erozyonu gibi sorunlar bulunmaktadır.

4.2.2.1. Denetim Elemanları Sayısının Yetersizliği

Ülkemizde vergi denetim görevinde yer alan denetim elemanları gerek ciddi sınavlardan geçerek mesleğe alınmaları gerekse mesleğe alındıktan sonra aldıkları kaliteli hizmet içi eğitim sayesinde mesleki nitelikleri kazanmaktadırlar. Buradaki vergi denetimi ile ilgili sorun nitelikli eleman sayısının azlığından kaynaklanmaktadır (Organ, 2008: 158). Diğer bir ifadeyle, etkin ve verimli vergi denetimi için vergi denetim elemanlarının, sadece nitelikleri itibariyle değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekmektedir (Gerçek vd., 2006: 13).

Tablo 40. Eski Unvanları İtibariyle Vergi Denetim Kadroları (2010)

Unvanlar	Kadro Durumu	Toplam
Maliye Müfettişi	Maliye Başmüfettişi	74
	Maliye Müfettişi	32
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	52
Hesap Uzmanı	Baş Hesap Uzmanı	137
	Hesap Uzmanı	112
	Hesap Uzmanı Yardımcısı	77
Gelirler Kontrolörü	Gelirler Başkontrolörü	217
	Gelirler Kontrolörü	62
	Stajyer Gelirler Kontrolörü	78
Vergi Denetmeni	Vergi Denetmeni	2.073
	Vergi Denetmen Yardımcısı	1.184
Toplam		4.098

Kaynak: GİB, 2011: 13; MB, 2012: 24

Tablodan da görüleceği üzere, 2011 öncesi dönemde, ülkemizde vergi denetimi; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri gibi merkezi denetim elemanları ile vergi denetmenleri gibi taşra denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bu açıdan bakıldığında, 158 maliye müfettişi, 326 hesap uzmanı, 357 gelirler kontrolörü ve 3.257 vergi denetmeni bulunmaktaydı. Bu bağlamda, 2011 yılındaki düzenleme öncesindeki dönemde 4.334.679 beyannameli

mükellef (Bknz Tablo. 39) olduğu düşünüldüğünde, denetim elamanı sayısının yetersiz olduğu açıkça görülmektedir. Aşağıdaki tabloda ise, 2015 yılı itibariyle VDKB'nin kadro dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 41. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Dağılımı

Unvan \ Birim	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	Toplam
Vergi Başmüfettişi	0	240	20	35	0	288
Vergi Müfettişi	28	298	66	56	2.673	3.555
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.159	188	0	0	4.449	5.361
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	0	36	0	0	1.092	1.078
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	1.159	152	0	0	3.357	4.283
Toplam	1.187	726	86	91	7.122	9.204

Kaynak: VDKB, 2016a: 12

Tablo 41'den de görüleceği üzere, kurulda görev yapan 295 vergi başmüfettişi, 3121 vergi müfettişi ve 5796 vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere toplam 9204 denetim elemanı bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kurulda görev yapan inceleme elemanlarının % 3,2'si vergi başmüfettişinden, % 33,9'u vergi müfettişinden ve % 62,9'u da vergi müfettiş yardımcısından oluşmaktadır. Mükellef sayısındaki hızlı artışa karşılık VDKB kadrosunda görev yapan vergi denetim elemanlarının bu kadar az sayıda olması vergi denetimi ile ilgili önemli sorunlardan birisi olan denetim elemanı yetersizliğini açıkça ortaya koymaktadır.

Daha önce açıkladığımız gibi, 2000–2015 yılları baz alındığında, Türkiye'deki ortalama vergi denetim oranı sadece % 2.52'dir. Ülkemizde vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına dayandığından mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Ancak, mükelleflerin tamamının veya büyük bir çoğunluğunun denetlenmesi gerçekleştirilebilecek bir durum değildir. Buna karşılık, ortalama vergi denetim oranının da % 2,52 olması oldukça düşüktür. Bu oranın düşük olmasının en önemli nedenlerinden birisi vergi denetim elemanlarının sayısal olarak yetersiz olmasıdır.

3568 Sayılı Kanunun geçici 9. maddesine göre;⁵⁷,

“a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik,

b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik, sınav şartı aranmaz.” denilerek 10 yılını tamamlayan denetim elemanları ile akademik personellere yeminli mali müşavir olabilme imkanı tanınmıştır.

Ancak, özel sektörde de kamuda vergi denetiminde çalışan personelin rahatlıkla iş bulabilmesi, özlük hakları yapılan işin önemi ve riskiyle orantısız olan vergi müfettişlerinin özel sektöre geçişlerine neden olmakta ve müfettiş sayında aşınmalar meydana getirerek vergi denetim elemanı yetersizliği sorununu doğurmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 299).

4.2.2.2. Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği

Ülkemizde vergi denetim elemanları, daha iyi imkanlar sunan diğer kamu kurumları karşısında, amaca uygun iyi yüksek öğrenim görmüş olanların işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olarak görülmemektedir. Ayrıca işe alınıp meslek içi eğitimden geçenlerin en verimli çağlarında terk etmekten çekinmedikleri bir meslek haline gelmiştir. İyi personelin işe alınmaması, işe alınıp eğitilen kalifiyeli personeline muhafaza edilememesi nedeniyle denetim gücü her geçen gün kan kaybetmektedir (DPT, 2001: 37). Aşağıdaki tabloda denetim elemanları ve diğer meslek mensuplarının aldıkları net ücretler verilmiştir.

⁵⁷ RG.Tarih: 13.06.1989, RG. No: 20194.

Tablo 42. Kariyer Meslek Personelinin Aylık Net Ücretleri

Unvan	Derce / Kademe	Aylık Net Ücret (TL)
Vergi Başmüfettişi	1/4	5,566.52
Vergi Müfettişi	1/4	4,750.78
Vergi Müfettiş Yardımcısı	1/4	3,870.49
Başbakanlık Müfettişi	1/4	5,761.13
Başbakanlık Müfettiş Yardımcısı	1/4	3,741.32
Maarif Müfettişi	1/4	3,808.43
Maarif Müfettiş Yardımcısı	1/4	3,149.53
Gelir Uzmanı	1/4	3,788.79
Gelir Uzman Yardımcısı	1/4	3,208.03
Defterdarlık Uzmanı	1/4	3,799.93
Defterdarlık Uzman Yardımcısı	1/4	3,210.37
Yoklama Memuru	1/4	2,661.06
Mali Hizmetler Uzmanı	1/4	4,350.34
Sivil Savunma Uzmanı	1/4	3,207.45
Mal Müdürü	1/4	3,911.13
Vergi Dairesi Müdürü	1/4	3,873.57
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	1/4	3,699.49
Profesör	1/4	6,721.13
Doçent	1/4	5,141.49
Yardımcı Doçent	1/4	4,268.99
Öğretim Görevlisi	1/4	4,166.26
Araştırma Görevlisi	4/9	3,865.10
İç Denetçi (Ülke düzeyinde denetim yapan)	1/4	5,604.00
İç Denetçi (İl düzeyinde denetim yapan)	1/4	5,238.25

Not: 1-Aile yardımı ve asgari geçim indirimi bakımından, bekar (ya da eşi çalışan) ve çocuksuz personele göre değerlendirme yapılmış olup, asgari geçim indirimi bakımından 2015 yılı rakamları kullanılmıştır.

2- Araştırma görevlileri yüксеlebilecekleri en üst derece olan 4/9 olarak hesaplanmıştır.

Kaynak: Memurlar.net Maaş Robotu kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.
<http://www.memurlar.net/maas/>, (17.02.2016).

Tablo 42’de vergi müfettişleri ile belirli meslek mensuplarının aldıkları aylık net ücretler karşılaştırılmıştır. Bu bağlamda, ülke düzeyinde denetim yapan bir iç denetçi ile vergi başmüfettişinin almış olduğu ücret arasında çok az bir fark bulunmaktadır. Ancak, vergi müfettişleri hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetlerini yerine getirirken, iç denetçiler sadece iç denetim faaliyetini yerine getirmektedir. Aynı durum il düzeyinde denetim yapan iç denetçiler içinde geçerlidir. İl düzeyinde denetim yapan iç denetçiler, hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetlerini yerine getiren vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcılarında daha fazla ücret almaktadırlar. Bu ise, ilk sıralarda tercih edilmeyen vergi müfettişliği

mesleğinin daha az tercih edilmesine, hatta vergi müfettişlerinin VDKB'den ayrılmalarına sebep olmaktadır.

Vergi müfettişlerinin aldıkları ücretleri, akademik personellerin aldıkları ücretler ile karşılaştırdığımızda, iki meslek gurubu arasında ücret farkı olduğu açıkça görülmektedir. Bir profesörün aldığı ücret ile vergi başmüfettişinin aldığı ücret arasında 1.155 TL civarında bir fark bulunmaktadır. Benzer şekilde, doçent ile vergi müfettişi arasında yaklaşık 400 TL'lik bir ücret farkı bulunmaktadır. Zorlu sınavlardan geçerek mesleğe vergi müfettiş yardımcısı olarak başlayan denetim elemanları, neredeyse lisansüstü eğitime denk hizmet içi eğitim almalarına karşın çalışma koşullarına göre düşük ücret aldığını düşünmekte ve mesleği bırakarak kamu veya özel sektörde başka mesleklere yönelmektedir.

VDKB'de yılların bilgi birikimi ve deneyimleriyle oluşmuş kurumsal kültürün ve etik değerlerin genç kuşaklara aktarılmasında önemli rol üstlenecek kıdemli denetim elemanları olduğu kadar fazla sayıda istihdam edilmeli ve söz konusu denetim elemanları maddi ve manevi açıdan motivasyon edilmelidir (Gökmen, 2012: 12). Denetim elemanlarının maddi ve manevi anlamda yaşadıkları motivasyon eksikliği gerçekleştirilen denetimlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına engel olmaktadır. Denetim elemanlarının motivasyonları ise, başta özlük hakları olmak üzere maddi ve manevi anlamda çeşitli sebeplere bağlıdır. Bu bağlamda, maddi ve manevi teşvikler verilmesi, yönetici davranışlarının tüm denetim elemanlarına karşı eşit olması, performans değerlendirmelerinin kaldırılması, personel şikayetlerinin dikkate alınması ve başarılı personelin takdir edilmesi gibi uygulamalar ile maddi ve manevi motivasyon eksikliği ortadan kaldırılabilir.

4.2.2.3. Vergi Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması

Vergi denetiminin en önemli ilkelerinden biri objektif olmasıdır. Vergi denetim birimlerinin dış etkilerden etkilenmemesi gerekir. Bu bağlamda denetim elemanları hazinenin menfaati kadar mükelleflerin menfaatini de korumak durumundadır. Ne yazık ki, Türkiye'de vergi denetim birimleri yeterince objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır (Sarılı, 2003a: 127).

Vergi denetim elemanları gerçekleştirdikleri incelemeler sırasında, çeşitli baskılara maruz kalabilmektedir. Öyle ki, yazılan inceleme raporlarının bazıları ortaya çıktığında, istenen sonuçları içermeyen raporlar gerektiğinde değiştirilmekte, eğer denetim elemanı raporu değiştirmezse inceleme başka bir denetim elemanına

verilmekte ve istenen raporun hazırlanması sağlanmaktadır (Meriç, 2008). Bazı durumlarda ise incelemenin başka bir denetim elemanına verilmesi yerine doğrudan denetim elemanının başka bir yere tayini yapılabilmektedir.

Denetim elemanlarının bütün bu olumsuzluklara direnerek, kanunların kendisine verdiği yetkiyle kendinden beklenenleri gerçekleştirebilmesi için devletin denetim elemanlarını dış etkilere maruz kalmayacak şekilde koruması gerekmektedir. Buna karşın denetim elemanlarının dış etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek pek mümkün değildir (Organ, 2008: 157-158). Denetim birimleri baskı ve etki altına alınarak, denetimdeki adaletin ve etkinliğin sağlanması engellenmektedir. Zaman zaman, bu gücün siyasi taraflılık altında kullanıldığı görülmüştür (Gerçek vd., 2006: 17).

4.2.2.4. Vergi Denetim Elemanı Erozyonu

Ülkemizde vergi denetimi merkezi ve taşra denetim elemanları tarafından yapılmaktaydı. 2011 yılında yapılan düzenleme ile merkezi ve taşra denetim elemanları kaldırılarak vergi müfettişliği unvanı getirilmiştir. Vergi müfettişleri oldukça zor bir eğitim sürecinden geçmektedir. Öncelikle binlerce kişinin katıldığı yazılı ve sözlü sınavda vergi müfettiş yardımcısı olmaya hak kazanırlar. Vergi müfettiş yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve bu dönem sonunda yapılacak olan yeterlilik sınavından başarılı olmak zorundadırlar. Yeterlilik sınavında başarılı olanlar vergi müfettişi olarak atanırlar. Yeterlilik sınavında başarısız olanlar ise, bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar. Yardımcılık dönemi dahil vergi müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, vergi başmüfettişi kadrolarına atanırlar (VDKB, 2014: 14-15). Bu süreç, psikolojik olarak yıpratıcı olmakla birlikte VDKB kadrosundaki denetim elemanları, diğer kurumlarda benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan diğer denetim elemanlarıyla benzer koşullara sahip olmamaları, maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle en verimli çağlarında VDKB'den ayrılmaktadırlar (Organ, 2008: 162-163).

İtinayla seçilen ve lisansüstü eğitime eş düzeyde bir programla mesleki konularda yetiştirilen denetim elemanları bilgi düzeyleri, nitelikleri ve moral değerleriyle özel kesimce çok iyi imkanlarla talep edilmektedirler. Denetim elemanlarından kamunun yeterince yararlanabilmesi ve erozyonun önlenmesi için

özlük haklarının düzeltilmesi, turne dönemlerindeki gündelik ve gider karşılıklarının gerçekçi bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir (Aslan, 2002).

4.2.3. Diğer Sorunlar

Ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini azaltan diğer sorunlar içinde; vergi mevzuatı, vergi bilincinin düşük düzeyde olması, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi, uzlaşma müessesesinin varlığı, vergi sisteminde beyan esasının tam uygulanamayışı, vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değişiklik yapılması, vergi cezalarının uygulanmaması ve sık sık vergi aflarının çıkarılması, vergi güvenlik müesseselerinin yokluğu ile vergi incelemeleri sürecinde mükellef haklarının yeterince gözetilmemesi gibi sorunlar yer almaktadır.

4.2.3.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi denetiminde etkinliği azaltan bir diğer konu vergi mevzuatıdır. Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması, ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 8). Vergi mevzuatındaki bu karmaşıklık sadece mükellefler açısından değil; muhasebeciler, denetim elemanları ve vergi yargısı açısından da güçlükler doğurmaktadır (Organ, 2008: 173).

Vergi sisteminde sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır (Kumluca, 2003: 94). Aşağıdaki tabloda 2000 sonrası dönemde bazı temel vergi kanunlarında Kanunlar ve BKK'ler ile yapılan değişikliklere yer verilmiştir.

Tablo 43. Bazı Temel Vergi Kanunları İtibariyle 2000 Sonrası Dönemde Yapılan Değişiklikler

Verginin Adı	Kanun Değişiklikleri	Bakanlar Kurulu Kararı Değişiklikleri
Vergi Usul Kanunu	29	-
Gelir Vergisi Kanunu	44	14
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	20	-
5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	11	2
Katma Değer Vergisi Kanunu	38	41
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	27	89

Kaynak: T.C. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Mevzuat Bilgi Sistemi kullanılarak tarafımızca hazırlanmıştır, <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx> (01.03.2016).

Tabloda 2000 sonrası dönemde bazı temel vergi kanunlarında yapılan değişikliklerin oldukça sık aralıklarla gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, 2000 yılından günümüze kadar ki 17 yıllık süreçte yaklaşık olarak her yedi ayda bir VUK'ta kanunlar ile değişiklik yapılmıştır. Benzer şekilde, GVK'da; Kanunlar ile her beş ayda bir, BKK'ler ile ise her on beş ayda bir değişiklik yapıldığı görülmektedir. Bu durum, mevzuatın farklı yorumlanmasına ve uygulamada farklılıkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu farklılıklar ise, bazı konu veya kişilerin vergi dışı kalmasına ya da istisna ve muafiyetlerin tam olarak uygulanamamasına yol açmaktadır.

Vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin; adaletli olması, eşitlik ve kanunilik ilkelerini gözetmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, bu düzenlemeler yapılırken bilgilendirme, saygılı yönetim ve denetim anlayışı gibi konularda mükellef haklarına da saygı ön planda tutulmalıdır. Bu bağlamda, mevzuatta yapılacak değişikliklerin yürürlüğe girmeden makul bir süre öncesinden duyurulması, böylece mükelleflere yeni mevzuata uygun mali planlamalarını yapabilmeleri için fırsat verilmesi, mükelleflerin vergi idaresinden bilgi ve belge taleplerinin kanunda belirtilen makul süreler içinde yerine getirilmesi ve idarenin hukuka aykırı işlemleri nedeniyle ortaya çıkan mağduriyetlerin giderilmesi gibi konular da özen gösterilmesi gerekmektedir (DPT, 2007: 9-10).

4.2.3.2. Vergi Bilincinin Düşük Düzeyde Olması

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartı, **vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleşmesidir**. Bu bilincin yerleşmesi için ise, vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir (DPT, 2001: 66). Bu bağlamda, vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir (Ömürbek vd., 2007: 104).

Vergi bilinci, toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden etkilenen bir olgudur. Toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmamasına, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin aşınmasına dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır (Kumluca, 2003: 94-95). Vergi bilinci yerleştirilmediği sürece ne kadar etkin denetleme yapılırsa yapılsın vergi toplamada başarılı olunamayacağı bir gerçektir. Kamuoyu ve vergi idaresi arasındaki diyalog yalnızca vergi ödeme sırasında kurulmakta, toplum vergi konusunda yeteri kadar bilgilendirilmemektedir (Gökbunar vd., 2002: 75). Toplumun vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması, toplanan vergilerin harcanması konusunda mükelleflerin olumsuz düşüncelerine sebep olmaktadır. Bazı mükellefleri ise, kamu harcamalarında yolsuzluk yapıldığını düşünmesine yöneltmektedir. Bu düşüncelere sahip mükelleflerde de vergi bilinci oluşturulamamaktadır.

Vergi bilinci yetersiz kaldığında, çeşitli şekillerde ve yöntemlerle daha fazla vergi konusu olabilecek iş ve işlemin vergi dışına çıkarılması söz konusu olabilmektedir (Koban ve Fırat, 2007: 168). Diğer bir ifadeyle, vergi bilinci oluşturulamadığında pek çok vergi konusu beyan dışı kalmaktadır.

Vergi bilincinin oluşturulabilmesi için mükelleflerin vergilerin gerekliliğine ve adilliliğine inanmaları gerekmektedir. Verginin gerekliliğine inanç kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesidir. Kişi, ödediği verginin ülkenin ve bu arada kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıyor demektir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 68). Bu nedenle devletin toplamış olduğu vergilerin harcanmasında şeffaf olunması, toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşmasına olumlu katkılarda bulunacaktır (Acar ve Merter, 2004: 10).

4.2.3.3. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Vergi mükelleflerinin, vergilendirmeye ilişkin olarak bildirme, defter tutma, belge düzenleme, verme ve saklama gibi kanundan doğan çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır. Mükellefler, kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirirken çeşitli belgeler kullanmaktadırlar. Bu belgeler vergiyi doğuran olayın tespit edilebilmesi, üzerinden vergi hesaplanan vergi matrahının belirlenmesi, ileride mükellef ile vergi idaresi ya da diğer kişi ve kurumlarla aralarında çıkabilecek uyuşmazlıklarda maddi delil olarak gösterilebilmesi bakımından önemlidir (Organ, 2008: 174). Vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin en önemli koşullarından birisi, sağlıklı bir belge düzeninin olmasıdır. Sağlıklı belge düzeninden amaç, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır (Gümüş, 2005).

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık sık değişmesi gibi nedenlerden dolayı ülkemizde belge düzeni tam olarak yerleşmemiştir. Vergi mükellefleri çok sayıda belge (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi, işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler... vb.) kullanmaktadır. Mükellefler için vergi sisteminin ve kayıt sisteminin sadeliği ve kolaylığı esastır. Her ne kadar farklı mükellefler için farklı türden evrak tasarlansa da evrak konusunda geliştirilen sadelik ve fonksiyonellik uygulama ve denetimin etkinleşmesine katkı sağlayabilecektir (Acar ve Merter, 2004: 11). Ayrıca, kayıtdışı ekonominin de belge düzeninin yerleşmemesinde önemli bir etkisi vardır. Mükellefler yaptıkları işlemlerde belge kullanmayarak kayıtdışı ekonomiye sebep olmaktadır.

4.2.3.4. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Türk vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında giren uzlaşma müessesesi, ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi mahkemelerine başvurulmadan mükellefle vergi idarelerinin kendi aralarında anlaşarak çözmelerini öngörmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 71). Uzlaşma müessesesi, her ne kadar kanuni düzenlemeleri yeterince anlayamama veya bilgisizlik gibi nedenlerden dolayı ağır vergi ve cezalara muhatap olan iyi niyetli mükelleflere yönelik olarak tasarlanmış olsa da, zamanla bilerek ve isteyerek vergisini ödemeyen ve ancak tespit edilmesi

halinde vergi ve cezaların tamamı yerine bir kısmını ödeyerek yükümlülüğünden kurtulmak isteyen mükellefler tarafından da kullanılır hale gelmiştir (KB, 2014: 35).

Bir yandan vergi kaybının önlenmesi için vergi denetimi yapılırken, diğer taraftan da mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde “ileride nasıl olsa uzlaşma denen bir anlaşma müessesesi var, vergi idaresi ile anlaşırın ve ödemediğim vergiyi cezasıyla indirimli olarak öderim.” düşüncesine yöneltmek sorumsuzca davranmasına yönlendiren uzlaşma müessesesi, denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır (Organ, 2006: 169). Diğer bir ifadeyle, gerçekleştirilen denetimler sonucu verilen cezaların etkisini azaltması nedeniyle uzlaşma müessesesinin varlığı vergi denetimini olumsuz olarak etkilemektedir.

4.2.3.5. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı

Ülkemizde vergi uygulamaları, her modern vergi sistemindeki uygulamalarda izlendiği gibi genellikle beyan esasına dayanmaktadır (Özker, 2002: 182). Vergilemede mükellef beyanının esas alınmasının temelinde ise mükellefe olan güven yatmaktadır. Mükellefe güvenin oluşmasında da mükellefin vergiye olan inancının güçlü olması gerekir. Mükellefin vergiye olan inancı çeşitli nedenlerle güçlü değilse, bu durum beyan mekanizmasının işlemlerini olanaksız hale getirmektedir (Gökbunar vd., 2002: 24).

Ülkemizde beyan esasına maalesef işlememekte ve son yıllarda beyan esasından uzaklaşmaktadır. Vergi sistemimizde, vergi idaresi, adeta vergi beyannamesi almaktan kaçınmaktadır. Şöyle ki; gelirin unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlar için de, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Diğer gelir unsurları için belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 12). Aşağıdaki tabloda toplam ve beyannameli mükellef sayıları ile beyannameli mükelleflerinin toplam mükellefler içindeki payı gösterilmiştir.

Tablo 44. Toplam ve Beyannameli Mükellef Sayıları ile Beyannameli Mükelleflerinin Toplam Mükellefler İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Mükellef Sayısı	Beyannameli Mükellef Sayısı	Beyannameli Mükelleflerinin Toplam Mükellefler İçindeki Payı (%)
2004	31.948.543	4.031.702	12,62
2005	34.616.385	3.876.305	11,20
2006	37.354.301	3.937.878	10,54
2007	37.221.680	4.027.665	10,82
2008	36.879.557	4.035.013	10,94
2009	36.758.168	4.103.583	11,16
2010	36.613.971	4.248.922	11,60
2011	36.470.689	4.334.679	11,89
2012	36.488.335	4.687.691	12,85
2013	36.497.788	4.932.128	13,51
2014	36.570.798	5.032.642	13,76
2015	36.497.491	5.177.520	14,19

Kaynak: **Kaynak:** 2004-2015 GİB Faaliyet Raporlarından derlenerek tarafımızca hazırlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107>, (02.03.2016).

Tabloda 2004-2015 yılları arasındaki toplam ve beyannameli mükellef sayıları verilmiştir. Beyannameli mükelleflerinin toplam mükellefler içindeki payı göz önünde bulundurulduğunda, bu oranın % 10,54 ile % 14,19 arasında değiştiği görülmektedir. Bu bağlamda genel olarak vergi denetimlerinin beyannameli mükellefler üzerinden gerçekleştirildiği düşünüldüğünde, mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergi denetimi dışında kaldığı söylenebilir. Bu durum ise, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Gelir vergisi açısından beyanname veren mükelleflerin 2000–2014 yılları arasındaki durumu Tablo 45’te gösterilmiştir.

Tablo 45. Gelir Vergisi (GV) Mükelleflerinin Durumu

Yıllar	GV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Tevkifatla Alınan GV'nin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin GV İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Beyannameli GV Mükelleflerinin Toplam Vergi Mükellefleri İçindeki Payı (%)
2000	23,4	91,2	5,6	1,3	-
2001	29,1	93,7	4,2	1,2	-
2002	23	91,1	6,3	1,4	-
2003	20,2	90,2	6,4	1,3	-
2004	19,5	90,5	6,3	1,4	6,35
2005	19,1	91,6	6,8	1,2	5,44
2006	20,9	92,1	5,9	1,3	5,12
2007	22,2	91,9	4,4	0,96	5,19
2008	23,4	91,6	4,8	1,07	5,17
2009	23,4	91,2	5,1	1,1	5,15
2010	20,9	91,2	5,1	0,98	5,28
2011	21,1	90,8	5,6	1,08	5,52
2012	22,1	91,5	5,3	1,08	5,71
2013	21,4	92,1	3,3	0,97	5,69
2014	22,6	93,6	4,1	0,95	5,70

Kaynak: GİB Çeşitli Vergi İstatistikleri ve Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Yönetim Mali Yönetim İstatistikleri: Genel Bütçe İstatistikleri internet adreslerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 45'ten de görüleceği üzere, gelir vergisi ülkemizde en önemli vergi olmasına rağmen beyan esası tam olarak işlememektedir. 2000-2014 yılları arasında beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisi içindeki payı % 3.3 ile % 6.8 arasında değişmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin ödedikleri vergiler ise, toplam vergi gelirleri içinde % 0.95 ile % 1.4 arasında değişmektedir. Bu oranlar oldukça düşüktür. Bu bağlamda, beyana dayalı bir vergi olan gelir vergisinin genel olarak vergi tevkifatı yoluyla toplandığı görülmektedir.

Bu sayısal verilerden de anlaşılacağı üzere ülkemizde beyan esası işlememektedir. Beyan sisteminin işlemediği bir ortamda vergi denetiminin etkinliğinden bahsetmek mümkün değildir (Organ, 2008: 175). Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında vergi sistemimizde yer alan beyan esasının iyileştirilmesi gerekmektedir.

4.2.3.6. Vergi Cezalarının Uygulanmaması

Genel anlamda denetimin temel amacı vergi kanunlarındaki yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri tespit etmek ve cezalandırmaktır. Ancak cezaların ve denetimin tek amacı vergi suçu işleyenleri tespit edip cezalandırmak değildir. Ayrıca ceza ve denetimin, kişi ve kurumların mevzuata uygun hareket etmeye yöneltmek gibi psikolojik amacı da bulunmaktadır (Kumluca, 2003: 93). Bu açıdan vergi denetiminin etkinliğinde vergi cezalarının büyük önemi vardır.

Vergi denetimleri, vergi suçlarını azaltarak adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesini sağlayacaktır. Denetim ve ceza, esas itibarıyla birbiriyle iç içe geçmiştir. Çünkü denetim yapılmadan kanunlara aykırı hareketlerin ve aykırı hareket edenlerin tespiti mümkün değildir. Cezalar etkin bir şekilde düzenlenmedikçe de vergi denetimi bir anlam ifade etmeyecektir. Bir mükellefin yakalanma ihtimali yoksa veya yok denecek kadar azsa, cezalar ne kadar ağır olursa olsun, cezaların caydırıcı etkisi ortadan kalkar ya da en azından zayıflar (Üstün, 2013: 10-11).

Ülkemizde uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi gibi uygulamalar sebebiyle vergi kanunlarında yer alan cezalar büyük ölçüde veya tamamen kaldırılmaktadır. Örneğin, VUK'un 376. maddesinde *“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:*

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri; İndirilir.”

ifadesi yer almakta ve bu yola başvuran mükelleflerin cezaları büyük ölçüde indirilmektedir. Aynı şekilde, uzlaşma müessesesi ile de mükelleflerin ödeyecekleri vergi aslı ve/veya cezaları, mükellefler ile vergi idaresi aralarında anlaşmaları miktarlarda ortadan kalkmaktadır.

Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde ve denetimde etkinliğin sağlanmasında kanunlarda yer alan vergi suç ve cezalarının çok iyi tanımlanması, yorum gerektirmeyecek netlikte olması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp ödünsüz uygulanması gerekmektedir (Aslan, 2002).

4.2.3.7. Vergi Afları

Vergi afları; cezaları ve faizleri içeren vergisel yükümlülüklerden vazgeçilmesi ya da affedilmesi için hükümet tarafından özel bir vergi mükellefleri grubuna sınırlı bir zamanda –önceki vergileme sürecine ilişkin- bir borcun ödenmesine izin veren bir uygulamadır. Bu geçici program ya da uygulamalar, vergisini ödememiş mükelleflerin ödemelerini yapmalarına izin veren bir sistemi ifade etmektedir (Yaraşır, 2013: 177).

Mükelleflerin hiçbir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan kaynaklanan nedenlerle farklı işleme muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affı çıkarılması mükellefleri vergi kanunlarına uymamaya yöneltmektedir (Gökbunar, vd., 2002: 54-55). Diğer bir ifadeyle, sık aralıklarla vergi affının çıkması zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmektedir. Kanuni yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler kısa bir süre içinde vergi affının olacağından emin olarak rahat hareket edebilmektedirler. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırmaları ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememeleri dolayısıyla karşı karşıya oldukları tek risk bir-iki yılı içinde vergi incelemesine tabi tutulma ihtimalidir. Vergi inceleme oranının ve incelendikten sonra karşı karşıya kalınacak nihai yükümlülüklerin pek de yüksek olmadığı bir ortamda vergi kaçırmanın ya da vergi ödememenin ciddi bir yaptırımını kalmamaktadır (DPT, 2001: 19).

Ülkemizde, Cumhuriyetten günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenleyen kanun çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur. Nitekim 1960 öncesi dönem ile 1960 sonrası dönem içinde uygulanan af kanunları gerek amaç gerekse nitelik bakımından farklılıklar göstermektedir. 1980’li yıllardan sonra getirilen vergi aflarıyla ilgili düzenlemelerde ise, kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlemlenebilir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113).

Ülkemizde, Cumhuriyet tarihi boyunca 41 adet af kanunu çıkarılmıştır. Bu ise, her iki yılda bir vergi affı kanunu çıkarıldığı anlamına gelmektedir. 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu (27.02.2003), 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (22.11.2008), 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı

Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (25.02.2011) ve son olarak 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı) (29.05.2013) yakın geçmişte çıkarılan af niteliğinde kanunlardır.

4.2.3.8. Vergi Güvenlik Müesseselerinin Yokluğu

Türkiye’de vergi denetimi genelde mükelleflerin beyan ettikleri gelirler üzerinden yapılmakta, ancak hiçbir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile herhangi bir gelir beyan etmeyenlerin gelirleri genellikle vergi denetimi dışında kalmaktadır. Dolayısıyla vergi denetimiyle herhangi bir vergi mükellefiyet kaydı bulunmayanların gelirlerinin tespit edilmesi oldukça zordur. Bu gelirler ancak vergi güvenlik müesseseleri ile tespit edilebilir (Sarılı, 2003a: 133).

Vergisel olayları tek tek tespit etmeye yönelik çok eleman ve zaman gerektiren yöntemlerin yerine daha hızlı ve etkin sorgulayabilen bir vergi güvenlik müessesesi olması gerekmektedir. Bu amaçla ülkemizde bir süre uygulanan ve vergi beyanları ile vergi incelemelerinde olumlu sonuçlar alınmasına imkan veren (Aslan, 2003) çeşitli güvenlik müesseseleri bulunmaktaydı (Aksoy, 2010: 276);

- ✓ Servet beyanı (2995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Gider beyanı (2995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları (4108 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi (4108 Sayılı Kanun ile GVK’ya mükerrer 111. madde ile eklenmiştir),
- ✓ Asgari zirai kazanç esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Asgari zirai vergi (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Hayat standardı esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- ✓ Verginin açıklanması.

Beyan edilmeyen gelirlerin vergi sistemi tarafından kavranmasına yardımcı olmak amacıyla oluşturulan vergi güvenlik müesseseleri, ekonomik gerçeklerle bağdaşmaması gibi nedenlerden dolayı kaldırılmıştır. Kurumlar vergisinde **örtülü kazanç ve örtülü sermaye** müesseselerine yönelik düzenlemeler yeterli açıklığa kavuşturulamadığı için uygulamada ciddi sorunlar doğmasına neden olmuştur. Gelir vergisinde ise, **hayat standardı esası** ve **asgari gayrisafi hasılat** esasları gibi

düzenlemeler yapılmış; ancak bu düzenlemeler bazı mükellefler için vergilendirmenin üst sınırı haline dönüşmüş ve başarısız olduğu gerekçesiyle uygulamadan kaldırılmıştır. Vergi sisteminin vergi güvenlik araçlarından mahrum bırakılması, gelir unsurlarının kavranabilme kabiliyetini azaltmıştır (DPT, 2007: 24-25).

4.2.3.9. Vergi İncelemeleri Sürecinde Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi

Mükellef, devlet ile kişi arasında vergilendirme sonucu ortaya çıkan hukuki ilişki içinde bir takım maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişi olarak kavramsallaştırıldığında; bu kişinin bir takım yükümlülükleri olabileceği gibi, hakları da bulunmaktadır. Mükellef hakkı, vergilendirme ilişkisi sonucu devlet ve vergi mükellefi arasında ortaya çıkan hukuki ilişki içerisinde, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu veya olumsuz talep edebilme ve itirazda bulunabilme yetkisidir (Dilber ve Belge, 2012: 158-159). Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğü olan bu hakların gözetilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemeleri sürecinde mükellef haklarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (VDKB, 2013: 4-11);

- ✓ Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı,
- ✓ İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,
- ✓ İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- ✓ Zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı,
- ✓ Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı,
- ✓ Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı,
- ✓ İşyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı,
- ✓ İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı,
- ✓ İncelemenin her safhasında bilgi alabilme hakkı,
- ✓ İhtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkı,
- ✓ Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği giderlerin kendisine ödenmesini isteme hakkı,
- ✓ El konulmuş defter ve vesikalardan faydalanma hakkı,
- ✓ Arama kararının gösterilmesini isteme hakkı,

- ✓ Hakkında yapılan ihbarın doğru çıkmaması sonucunda muhbirin adını isteme hakkı,
- ✓ Süresi gelen beyannamelerini verebilmek için muhafaza altındaki defter ve belgelerini isteme hakkı,
- ✓ İnceleme sırasında müşavir ve/veya avukat bulundurma hakkı,
- ✓ İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı,
- ✓ Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı,
- ✓ Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı,
- ✓ Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme hakkı,
- ✓ Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı,
- ✓ Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı,
- ✓ Tutanaktan bir nüsha alma hakkı,
- ✓ Mükellefin rapor değerlendirme komisyonunca dinlenmesi,
- ✓ Uzlaşma hakkı,
- ✓ Dava açma hakkı.

İdarenin bütün mükellefleri denetleme hakkı olduğu gibi, mükelleflerin de bu süreçte bir takım hakları bulunmaktadır ve idarenin bu hakları gözetmesi gerekmektedir. İşte bu noktada bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin, mükelleflerin incelemenin işyerinde yapılmasını isteme hakkı vardır. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı, hem vergi incelemeleri sürecinde mükellef hakları arasında sayılmış, hem de VUK'un 139. maddesine göre bazı istisnalar hariç olmak üzere, vergi incelemeleri esas itibarıyla mükellefin iş yerinde yapılır denilerek, bu hak mükelleflere kanunen tanınmıştır. Ancak, uygulamada bazı denetim elemanları mükelleflerin istememelerine veya istisnai durumların varlığı olmadığı halde, mükellefleri dairede incelemeye çağırdıkları görülmektedir. Bununla birlikte, denetim elemanlarının inceleme esnasında işyerinin faaliyetlerini engellediği de görülmektedir. Ayrıca vergi incelemeleri sürecinde mükellef haklarından birisi olan “işyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı” da tam olarak uyulmadığı, bazı incelemelerin mesai saatleri dışında gerçekleştirildiği görülmüştür.

Mükellef haklarını gözetmek, adil ve objektif vergi incelemeleri yapmak VDKB'nin temel amaçlarındandır. Bahse konu amaçlar gereğince yayımlanan “Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi” uyarınca vergi müfettişleri; denetime tabi tutulandan hediye alamazlar, denetim kapsamında bulunanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler. Denetim faaliyeti sırasında denetim kapsamında bulunanlardan alışveriş yapamazlar ve özel indirim talep edemezler. Bu çerçevede, yapılan incelemelerde temel ilke ve değerlere aykırı harekete maruz kaldığını veya haklarının ihlal edildiğini düşünen tüm mükellefler, durumu VDKB Şikayet Sayfası aracılığı ile kurula iletebilirler (VDKB, 2016b).

4.3. Vergi Mükellefleri ve Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması

Türkiye’de vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimine yönelik tutumlarının incelenmesi için, 74 soru ve iki bölümden oluşan “Vergi Mükellefleri ve Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket” hazırlanmış ve 4 ilde 500 vergi mükellefine ve 201 vergi müfettişine uygulanmıştır.

4.3.1. Araştırmaya İlişkin Genel Bilgiler

İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde 500 vergi mükellefi ve 201 denetim elemanına yöneltilen anket soruları ile gerçekleştirilen bu araştırmanın amacı, ön çalışma hazırlıkları, kullanılan model, araştırmanın ana kütle ve örnek kütlelerinin belirlenmesi ile araştırma bulgularının analizine yönelik genel bilgiler aşağıda yer almaktadır.

4.3.1.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesidir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin denetim elemanları hakkındaki düşünceleri yanında, denetim elemanlarının karşılaştığı sorunlar da tespit edilmeye çalışılacaktır.

4.3.1.2. Ön Çalışma

İki bölüm halinde hazırlanan “Vergi Mükellefleri ve Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket” çalışması 74 sorudan oluşmaktadır.

Araştırma bulgularının analizine geçilmeden önce anketler dikkatlice incelenerek hatalı veya yanlış olanlar ayrılmıştır. Bu ön çalışma kapsamında bazı anketlerin ayrılmasının sebebi, aynı soruya birden fazla cevap verilmiş olması ya da bazı soruların cevaplandırılmamasıdır. Bu bağlamda, hata veya yanlışlıklar sebebiyle ayrılan anket sayısı 12’dir.

4.3.1.3. Araştırma Modeli

İktisadi, siyasi, sosyal vb. sahalarda karar verme sırasında karşılaşılan belirsizlikleri ve bilgi eksikliğini gidermek, problemleri teşhis etmek, aydınlatmak, çözüm bulmak için başvuru olan sistematik ve planlı bir bilgi toplama faaliyeti olarak tanımlayabileceğimiz anket yöntemi (MEGEP, 2008: 3), çeşitli veri toplama yöntemlerinin en yaygın ve önemli olanlarından birisidir.

Araştırmada veriler anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Bu bağlamda İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerindeki vergi mükellefleri ile vergi müfettişlerine uygulanmak üzere iki ayrı anket formu hazırlanmıştır. Anketler hem vergi mükelleflerine hem de vergi müfettişlerine uygulanmış ve kağıt çıktılar şeklinde alınan anketlerin bir kısmı kişilerle yüz yüze görüşmek suretiyle doldurulmuş bir kısmı ise daha sonra toplanmak üzere kişilere bırakılmıştır. Ankete katılan vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerine; anketin tamamen bilimsel amaçlarla kullanılacağı ve hiçbir suretle kimlik bilgilerinin açıklanmayacağı şeklinde bilgi verilmiştir.

Vergi mükellefleri ve vergi müfettişleri için hazırlanan iki anket formu da iki bölümden oluşmaktadır. Vergi mükellefleri için hazırlanan anketin ilk bölümünde ankete katılan kişilerin cinsiyet, medeni durumu, yaş, eğitim ve aylık gelir düzeyi ile elde ettikleri kazanç türleri gibi demografik bilgiler yer almaktadır. Bu anketin ikinci bölümünde ise, vergi mükelleflerinin vergi denetimi alanında yaşadıkları sorunlar ve bu sorunlar karşısında vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları araştırılmıştır.

Vergi müfettişleri için hazırlanan anketin ilk bölümünde ankete katılan kişilerin cinsiyet, medeni durum, eğitim düzeyi, yaş ile eski ve yeni unvanları gibi bilgilerin yer aldığı demografik bilgileri araştırılmıştır. Bu anketin ikinci bölümünde ise, vergi müfettişlerinin vergi denetimi alanında yaşadıkları sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Her iki anket formunun ikinci bölümlerinde yer alan değişkenler katılımcıların tutumlarına yönelik oldukları için “Katılmıyorum, Kararsızım ve Katılıyorum” şeklinde olan 3’lü Likert Ölçeği kullanılarak hazırlanmıştır.

Anket çalışması tamamlandıktan sonra elde edilen verileri analiz etmek amacıyla veriler, Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi (Statistical Package for the Social Sciences 22.0 for Windows) (SPSS) isimli bilgisayar programına girilmiştir.

4.3.1.4. Ana Kütle ve Örnek Kütlenin Belirlenmesi

Araştırma kapsamında iki farklı anket çalışması bulunmaktadır. Birinci olarak, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması” yapılmıştır. Bu kapsamda, araştırmanın ana kütlesini İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli il merkezlerinde yaşayan vergi mükellefleri oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise, İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri oluşturmaktadır. Yapılması planlanan 500 anketin 428 tanesinden cevap alınabilmektedir. Geri dönüşüm oranı % 85,6’dır. Bu oranın ana kütleyi temsil edebileceği varsayılmıştır.

İkinci olarak ise, “Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması” gerçekleştirilmiştir. Vergi müfettişlerine yönelik olarak hazırlanan anketin ana kütlesini de İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde görevli denetim elemanları oluşturmaktadır. Aşağıdaki tablo da denetim elemanlarının grup başkanlıkları itibarıyla dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 46. Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıkları İtibarıyla Dağılımı

Grup Başkanlığı		Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	Toplam
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	İstanbul	98	166	38	302
Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları	İstanbul	12	38	-	50
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	İstanbul	11	25	-	36
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	Tekirdağ	-	25	33	58
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	Edirne	-	16	-	16
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	Kırklareli	-	-	-	-
	Toplam	121	270	71	462

Kaynak: VDK, 2015: 91-92.

Tablodan da görüleceği üzere, İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde görev yapan toplam 462 denetim elemanı bulunmaktadır. Bunlarda 388'i İstanbul'da, 58'i Tekirdağ'da ve 16'sı Edirne'de görev yapmaktadır. Kırklareli ilinde görevli denetim elemanı bulunmamaktadır. Ancak, Edirne'deki denetim elemanlarından 3'ü Kırklareli'nde görevlendirilmiştir. Bu bağlamda, vergi müfettişlerine yönelik gerçekleştirilen araştırmanın ana kütlesi 462'dir. Araştırmanın örneklemini İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde görev yapan denetim elemanları oluşturmaktadır. Yapılması planlanan 250 anketin 201 tanesinden cevap alınabilmektedir. Geri dönüşüm oranı ise, % 80,4 olarak hesaplanmış ve bu oranın ana kütleyi temsil edebileceği varsayılmıştır.

4.3.1.5. Araştırma Bulguları

Çalışmanın bu kısmında toplanan verilerin analiz sonuçları yer almaktadır. Bu bağlamda araştırma sonucunda elde edilen veriler; güvenilirlik ve gerçeklik analizi, faktör analizi, sıklık analizi, T testi ve ANOVA testi gibi çeşitli analiz yöntemlerine tabi tutularak bulgular yorumlanmıştır.

4.3.1.5.1. Demografik Bulgular

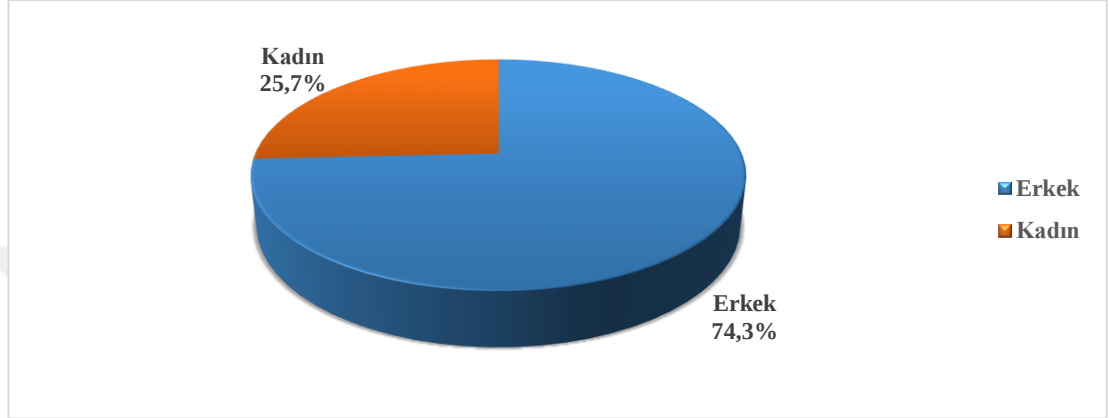
Anket çalışmasının uygulandığı vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin demografik bilgileri bu başlık altında analiz edilerek yorumlanmıştır.

4.3.1.5.1.1. Vergi Mükelleflerinin Demografik Bulguları

Ülkemizde vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespit edilmesi amacıyla iki bölüm halinde hazırlanan “Vergi Mükellefleri ve Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket” çalışması kapsamında ilk olarak vergi mükelleflerinin vergi denetimine yönelik tutumları incelenmiştir. Bu bağlamda anket çalışmasının uygulandığı vergi mükelleflerinin; cinsiyeti, medeni durumu, yaş, eğitim ve aylık gelir düzeyi ile elde ettikleri kazanç türlerine ilişkin demografik bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 47. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Erkek	309	74,3
Kadın	107	25,7
Toplam	416	100

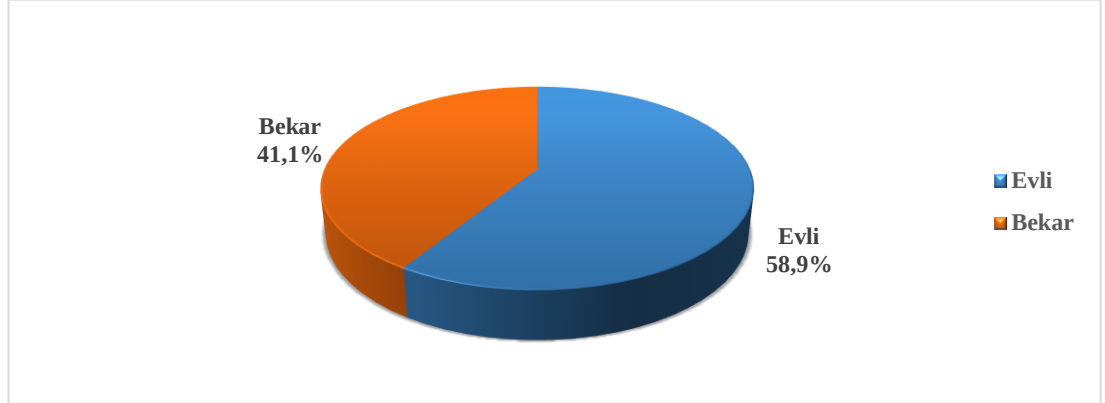
Şekil 2. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

Şekil 2’de ankete katılan vergi mükelleflerinin cinsiyetlerine göre dağılımı yer almaktadır. Ankete katılan vergi mükelleflerinin cinsiyetlere göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Ankete katılanların % 74,3’ü erkek, % 25,7’si bayanlardan oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, katılımcıların beşte birinin kadın, beşte dördünün ise erkek olduğu söylenebilir.

Tablo 48. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evli	245	58,9
Bekâr	171	41,1
Toplam	416	100

Şekil 3. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı

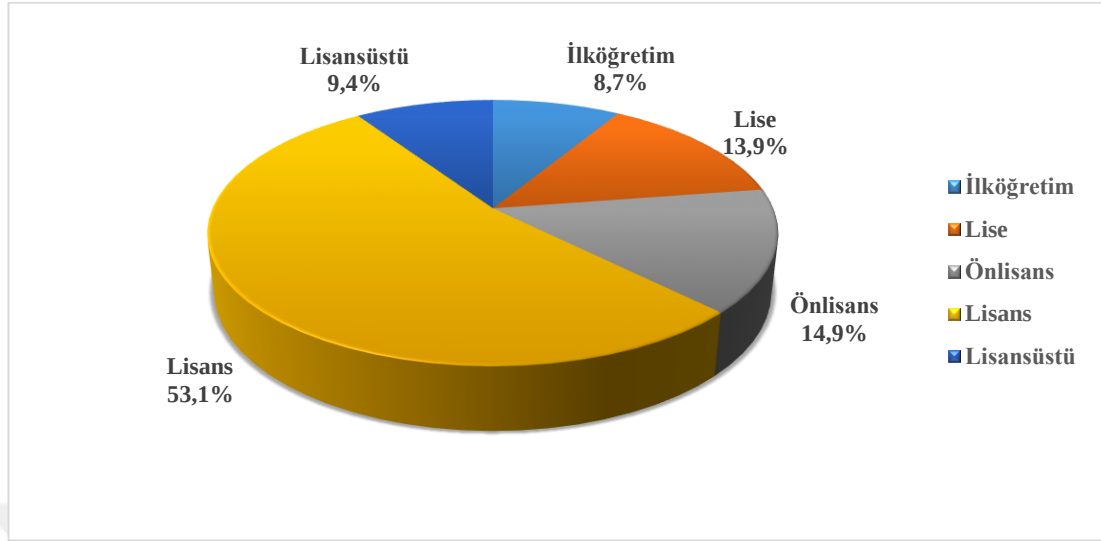


Ankete katılan vergi mükelleflerinin medeni duruma göre dağılımı Şekil 3'te verilmiştir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin medeni duruma göre dağılımı incelendiğinde, % 58,9'unun evli, % 41,1'inin ise bekâr olduğu görülmektedir.

Tablo 49. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
İlköğretim	36	8,7
Lise	58	13,9
Ön Lisans	62	14,9
Lisans	221	53,1
Lisansüstü	39	9,4
Toplam	416	100

Şekil 4. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı

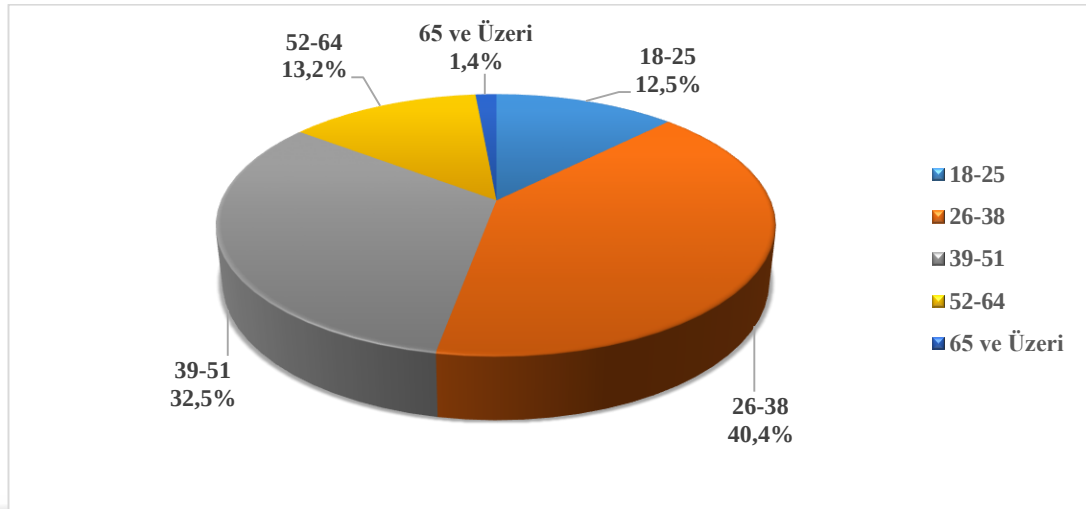


Şekil 4'te ankete katılan vergi mükelleflerinin eğitim düzeyleri gösterilmiştir. Şekil 3 incelendiğinde beş farklı eğitim düzeyinde katılımcı olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcıların % 8,7'si ilköğretim, % 13,9'u lise, % 14,9'u ön lisans, % 53,1'i lisans ve % 9,4'ü lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir. Bu bağlamda en yüksek yüzdeyi lisans mezunları oluştururken, onları ön lisans mezunları, ön lisans mezunlarını lise mezunları, lise mezunlarını da lisansüstü ve ilköğretim mezunları takip etmektedir. Şekilden de görüldüğü üzere ankete katılan vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğunu lisans mezunlarının oluşturduğu söylenebilir.

Tablo 50. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
18-25	52	12,5
26-38	168	40,4
39-51	135	32,5
52-64	55	13,2
65 ve Üzeri	6	1,4
Toplam	416	100

Şekil 5. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı

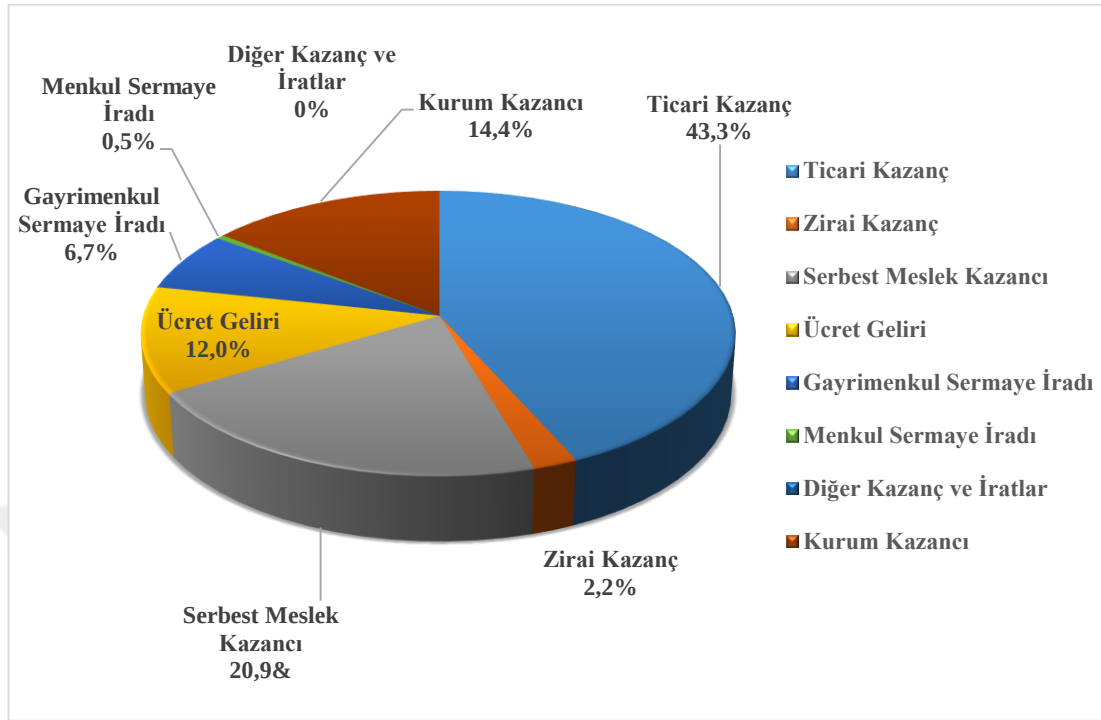


Ankete katılan vergi mükelleflerinin yaş grupları itibariyle dağılımı Şekil 5'te gösterilmiştir. Ankete katılan vergi mükellefleri beş farklı yaş grubunda sınıflandırılmıştır. Buna göre, mükelleflerin % 12,5'i 18-25 yaş grubunda, % 40,4'ü 26-38 yaş grubunda, % 32,5'i 39-51 yaş grubunda, % 13,2'si 52-64 yaş grubunda ve % 1,4'ü 65 ve üzeri yaş grubunda yer almaktadır. Katılımcıların çoğunluğunu 26-38 yaş grubunda bulunan vergi mükellefleri oluşturmaktadır.

Tablo 51. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Ticari Kazanç	180	43,3
Zirai Kazanç	9	2,2
Serbest Meslek Kazancı	87	20,9
Ücret Geliri	50	12,0
Gayrimenkul Sermaye İradı	28	6,7
Menkul Sermaye İradı	2	0,5
Kurum Kazancı	60	14,4
Toplam	416	100

Şekil 6. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı

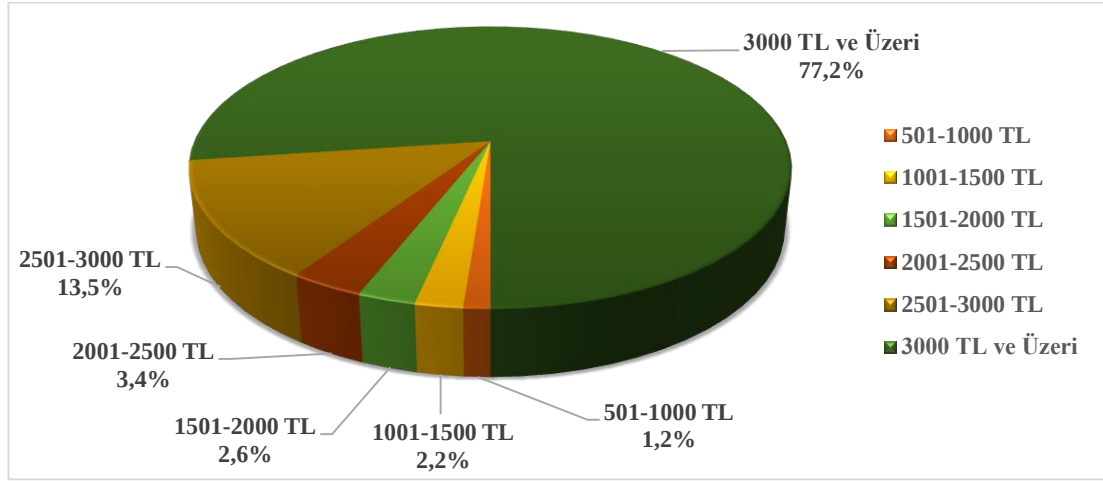


Ankete katılan vergi mükelleflerinin gelir türleri itibarıyla dağılımı Şekil 6’da gösterilmiştir. Ankete katılan vergi mükellefleri sekiz farklı gelir türü itibarıyla sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda ankete katılan vergi mükelleflerinin; % 43,3’ü ticari kazanç, % 2,2’si zirai kazanç, % 20,9’u serbest meslek kazancı, % 12’si ücret geliri, % 6,7’si gayrimenkul sermaye iradı, % 0,5’i menkul sermaye iradı ve % 14,4’ü kurum kazancı elde etmektedir. Ayrıca diğer kazanç ve iratlar üzerinden gelir elde eden bir mükellefe ulaşılamamıştır.

Tablo 52. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyleri İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
501-1000 TL	5	1,2
1001-1500 TL	9	2,2
1501-2000 TL	11	2,6
2001-2500 TL	14	3,4
2501-3000 TL	56	13,5
3000 TL ve Üzeri	321	77,2
Toplam	416	100

Şekil 7. Ankete Katılan Vergi Mükelleflerinin Aylık Gelir Düzeyleri İtibarıyla Dağılımı



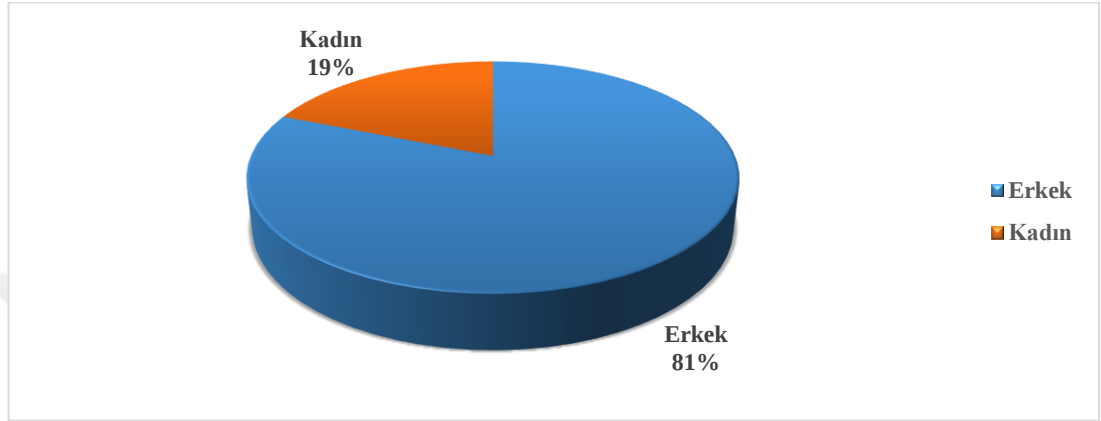
Şekil 7’de ankete katılan vergi mükelleflerinin aylık gelir düzeyleri gösterilmiştir. Ankete katılan vergi mükellefleri altı farklı gelir düzeyi itibarıyla sınıflandırılmıştır. Şekil 6 incelendiğinde, ankete katılan vergi mükelleflerinin; % 1,2’inin 501-1000 TL arasında gelir elde ettiği, % 2,2’sinin 1001-1500 TL arasında gelir elde ettiği, % 2,6’sının 1501-2000 TL arasında gelir elde ettiği, % 3,4’ünün 2001-2500 TL arasında gelir elde ettiği, % 13,5’inin 2501-3000 TL arasında gelir elde ettiği ve % 77,2’sinin 3000 TL ve üzeri gelir elde ettiği görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğunu, 3000 TL ve üzeri aylık gelir düzeyine sahip olduğunu belirtmişlerdir.

4.3.1.5.1.2. Vergi Müfettişlerinin Demografik Bulguları

Vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetim hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti amacıyla hazırlanan anket çalışmasının bu kısmında ise vergi müfettişlerinin vergi denetimine yönelik tutumları incelenmiştir. Bu bağlamda anket çalışmasının uygulandığı vergi müfettişlerinin; cinsiyeti, medeni durumu, yaş, eğitim düzeyi ve unvanları ile eski unvanlarına göre dağılımlarına ilişkin demografik bilgiler aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo 53. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Erkek	163	81,1
Kadın	38	18,9
Toplam	201	100

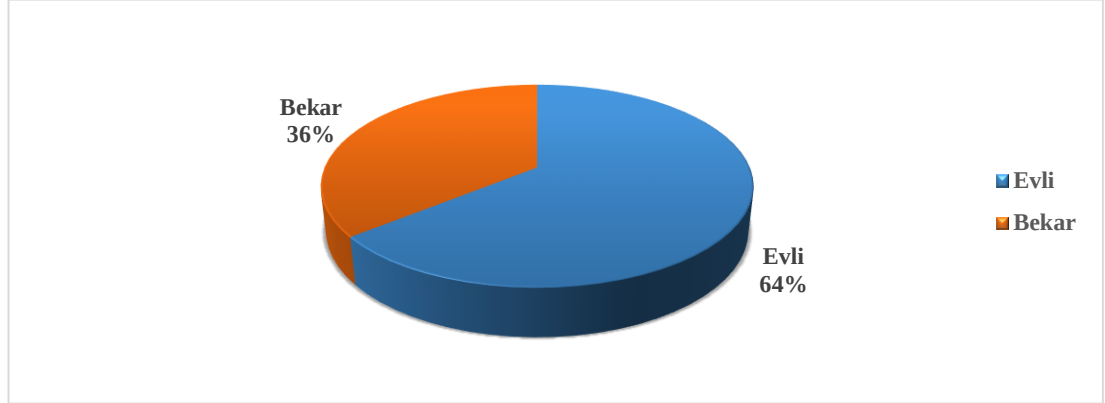
Şekil 8. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Cinsiyete Göre Dağılımı

Şekil 8’de ankete katılan vergi müfettişlerinin cinsiyetlerine göre dağılımı yer almaktadır. Ankete katılan vergi müfettişlerinin cinsiyetlere göre dağılımı incelendiğinde katılımcıların büyük bir çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Ankete katılanların % 81,1’i erkek, % 18,9’u bayanlardan oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, katılımcıların beşte birinin kadın, beşte dördünün ise, erkek olduğu söylenebilir.

Tablo 54. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Evli	129	64,2
Bekâr	72	35,8
Toplam	201	100

Şekil 9. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Medeni Durumları İtibariyle Dağılımı

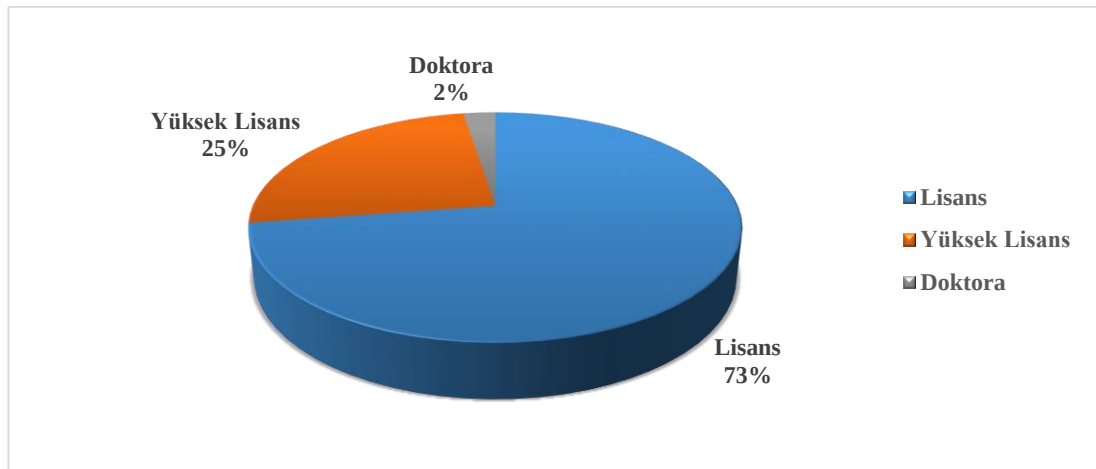


Ankete katılan vergi müfettişlerinin medeni durumu göre dağılımı Şekil 9’da gösterilmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin medeni duruma göre dağılımı incelendiğinde, % 64,2’sinin evli, % 35,8’inin ise bekâr olduğu görülmektedir.

Tablo 55. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Lisans	146	72,6
Yüksek Lisans	50	24,9
Doktora	5	2,5
Toplam	201	100

Şekil 10. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eğitim Düzeyleri İtibariyle Dağılımı

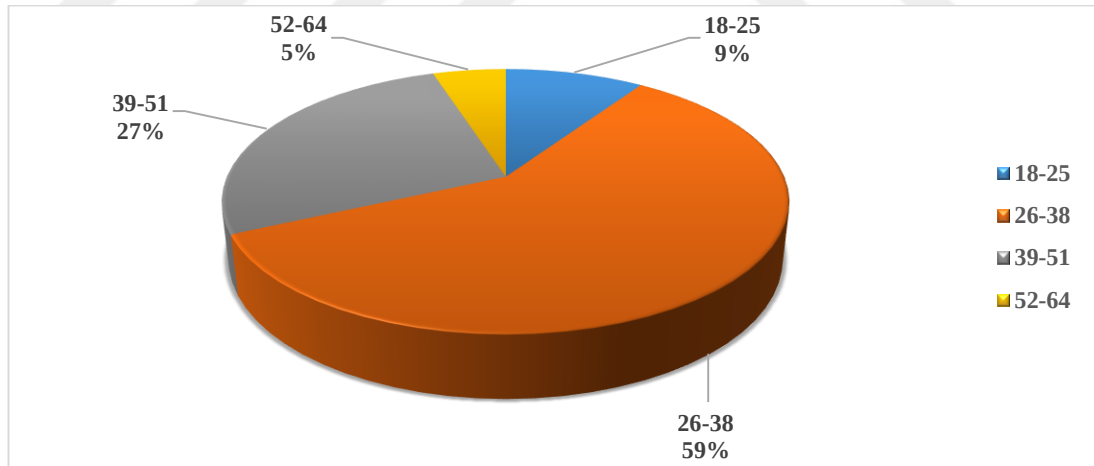


Şekil 10’da ankete katılan vergi müfettişlerinin eğitim düzeyleri gösterilmiştir. Şekil 9 incelendiğinde üç farklı eğitim düzeyinde de katılımcıların oldukları görülmektedir. Buna göre katılımcıların % 72,6’sı lisans, % 24,9’u yüksek lisans ve % 2,5’i doktora eğitim düzeyine sahiptir. Bu bağlamda en yüksek yüzdeyi lisans mezunları oluştururken, onları yüksek lisans mezunları, yüksek lisans mezunlarını ise doktora mezunları takip etmektedir. Şekilden de görüldüğü üzere ankete katılan vergi müfettişlerinin büyük çoğunluğunu lisans mezunlarının oluşturduğu söylenebilir.

Tablo 56. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
18-25	19	9,5
26-38	118	58,7
39-51	54	26,9
52-64	10	4,9
Toplam	201	100

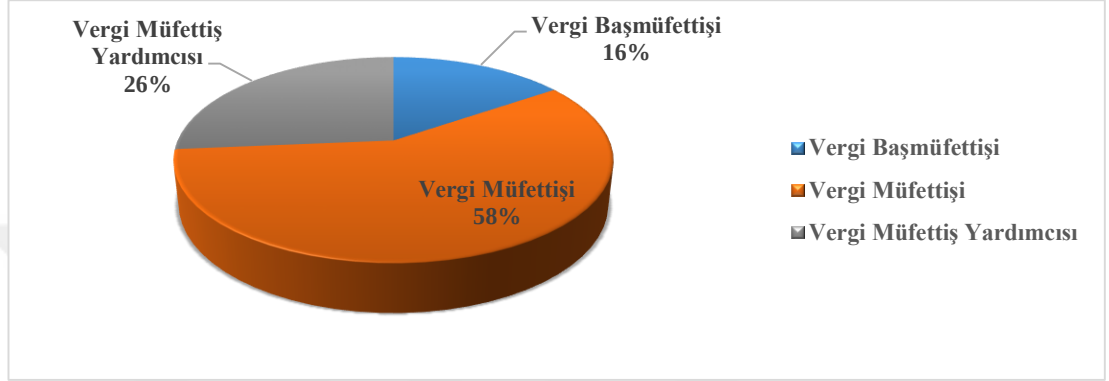
Şekil 11. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Yaş Grupları İtibariyle Dağılımı



Ankete katılan vergi müfettişlerinin yaş grupları itibariyle dağılımı Şekil 11’de gösterilmiştir. Ankete katılan vergi müfettişleri beş farklı yaş grubunda sınıflandırılmıştır. Ancak 65 yaş ve üzeri yaş grubuna giren vergi müfettişi bulunamamıştır. Buna göre, mükelleflerin % 9,5’i 18-25 yaş grubunda, % 58,7’si 26-38 yaş grubunda, % 26,9’u 39-51 yaş grubunda ve % 4,9’u 52-64 yaş grubunda yer almaktadır. Katılımcıların çoğunluğunu 26-38 yaş grubunda bulunan vergi müfettişleri oluşturmaktadır.

Tablo 57. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Vergi Başmüfettişi	31	15,4
Vergi Müfettişi	117	58,2
Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	26,4
Toplam	201	100

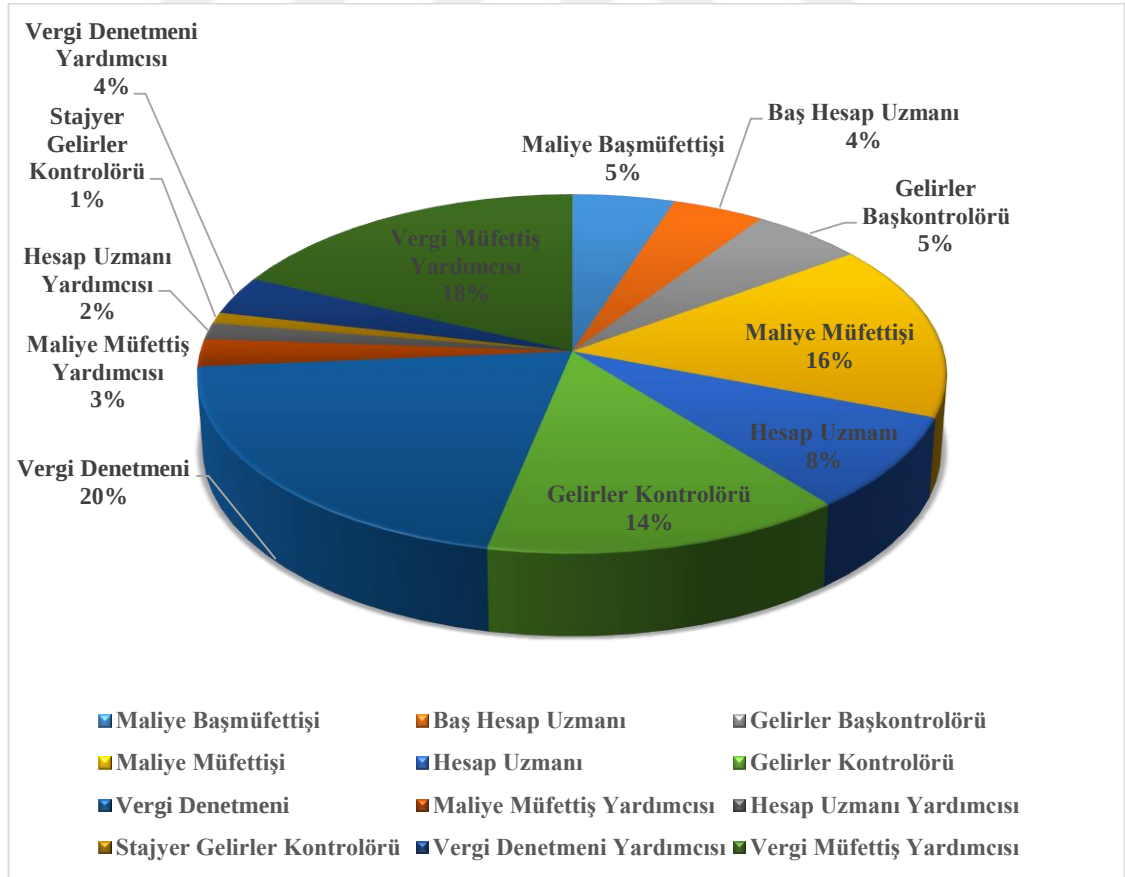
Şekil 12. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı

Ankete katılan vergi müfettişlerinin unvanlara göre dağılımı Şekil 12’de gösterilmiştir. Ankete katılan vergi müfettişleri üç farklı unvana göre sınıflandırılmıştır. Bu bağlamda ankete katılan vergi müfettişlerinin; % 15,4’ü vergi başmüfettişi, % 58,2’si vergi müfettişi ve % 26,4’ü vergi müfettiş yardımcısıdır. Şekildeki veriler göz önünde bulundurulduğunda, katılımcıların büyük çoğunluğunun vergi müfettişlerinden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 58. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eski Unvanları İtibariyle Dağılımı

	Sıklık	Yüzde (%)
Maliye Başmüfettişi	10	5,0
Baş Hesap Uzmanı	9	4,5
Gelirler Başkontrolörü	11	5,5
Maliye Müfettişi	32	15,9
Hesap Uzmanı	17	8,5
Gelirler Kontrolörü	28	13,9
Vergi Denetmeni	41	20,4
Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	2,5
Hesap Uzmanı Yardımcısı	3	1,5
Stajyer Gelirler Kontrolörü	2	1,0
Vergi Denetmen Yardımcısı	7	3,5
Vergi Müfettiş Yardımcısı	36	17,9
Toplam	201	100

Şekil 13. Ankete Katılan Vergi Müfettişlerinin Eski Unvanları İtibariyle Dağılımı



Şekil 13'e ankete katılan vergi müfettişlerinin eski unvanları itibarıyla dağılımı gösterilmiştir. Ankete katılan vergi müfettişleri on iki farklı unvana göre sınıflandırılmıştır. Bununla birlikte ilk defa vergi müfettiş yardımcısı olanlarda bu sınıflandırmaya dahil edilmiştir. Şekil 12 incelendiğinde, ankete katılan vergi müfettişlerinin; % 5'inin maliye başmüfettişi, % 4,5'inin baş hesap uzmanı, % 5,5'inin gelirler başkontrolörü, % 15,9'unun maliye müfettişi, % 8,5'inin hesap uzmanı, % 13,9'unun gelirler kontrolörü, % 20,4'ünün vergi denetmeni, % 2,5'inin maliye müfettiş yardımcısı, %1,5'inin hesap uzmanı yardımcısı, % 1'inin stajyer gelirler kontrolörü ve % 3,5'inin ise vergi denetmeni yardımcısı olduğu görülmektedir. Ayrıca % 17,9'u da vergi müfettişi olan katılımcılardan oluşmaktadır.

4.3.1.5.2. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri

Uygulamada çok sayıdaki değişken arasında var olan ilişkilerden yararlanarak ortak boyutların belirlenmesi ile daha az sayıda değişken elde etmek için faktör analizi kullanılmaktadır. Faktör analizinde birbirleri ile ilişkili yapılar, ortak boyutlarda toplanmakta ve bu yeni oluşan kavramlara faktör adı verilmektedir. Faktör analizi ile çok fazla olan değişken sayısı azaltılmakta ve yorumlanması açısından basitleştirilmesi amaçlanmaktadır. Birbirleri ile ilişki yapılar arasındaki ilişkinin belirlenmesi için korelasyon matrisi hesaplanır. Hesaplanan korelasyon matrisi yardımıyla arasında kuvvetli ilişki olan değişkenler aynı faktörde toplanır. Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının incelenmesi için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi ile Barlett Küresellik (Sphericity) testi uygulanır (Güriş ve Astar, 2014: 367-368).

Ayrıca, veri setinin güvenilirlik ve geçerliliğinin ölçülmesi amacıyla Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanır. Cronbach's Alpha katsayısı 0-1 arasında değer alırken negatif sonuçta verebilir. Cronbach's Alpha katsayısı (Güriş ve Astar, 2014: 246):

$0 \leq \alpha < 0,5$	arasında ise güvenilir değil,
$0,5 \leq \alpha < 0,6$	arasında ise düşük güvenilir,
$0,6 \leq \alpha < 0,7$	arasında ise kabul edilebilir derecede güvenilir,
$0,7 \leq \alpha < 0,9$	arasında ise iyi derecede güvenilir,
$\alpha > 0,9$	arasında ise çok iyi derecede güvenilir şeklinde yorumlanır.

4.3.1.5.2.1. Vergi Mükelleflerinin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri

Vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, denetim elemanları hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla uygulanan anket 39 sorudan oluşmaktadır. Çalışmada “Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığını düşünüyorum.”, “Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ağır bir suç olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi mevzuatına yönelik değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.”, “Vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıya sahip olduğunu düşünüyorum.”, “Vergisel işlemlerin ilgililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini düşünüyorum.”, “Vergi denetiminin mükellefler üzerinde büyük bir baskı oluşturduğunu düşünüyorum.”, “Hakkımda vergi denetimi yapılacağını öğrendiğimde kendimi tedirgin hissederim.”, “Vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.”, “Denetim elemanlarının, denetim esnasında beni çalışanlarımın karşısında küçük düşürdüğünü düşünüyorum.” ve “Denetim elemanlarının yetersiz sayıda olduğunu düşünüyorum.” ifadeleri iç tutarlılık katsayısını düşürdükleri için analiz kısmından çıkartılmıştır.

KMO testi, örnek birim sayısının büyüklüğünün uygunluğunu test etmektedir. Faktör analizi uygunluğu için KMO testi sonucu elde edilen değerin 0,50’den büyük olması gerekmektedir. Barlett testi ise, kısmi korelasyona dayanarak değişkenler arasında ilişki olup olmadığını incelemektedir. Test istatistiğinin dağılımı X^2 dağılımına uymaktadır. Elde edilen X^2 test istatistiğine ait p değeri 0,05’ten küçük ise veriler analiz için uygundur (Güriş ve Astar, 2014: 368). Aşağıdaki tabloda KMO ve Barlett testlerinin sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 59. Kaiser-Meyer-Olkin Testi ve Barlett Testi Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Testi Değeri		,709
Bartlett's Testi Değeri	Barlett (x^2)	3403,636
	Serbestlik Derecesi (df)	351
	p	0,000

Analiz sonuçlarının değerlendirilmesinde 416 kişiden oluşan örneklemin faktör analizi için veri yapısının uygunluğu KMO testi ile değerlendirilmiştir. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir ve KMO testinin yeterliliğinin en alt sınırı 0,50’dir. Bu oranın, 0,70 değerinin üzerinde olması, veri setinin faktör analizi yapmak

için uygun olduğu anlamına gelmektedir (Durmuş vd, 2011: 448). KMO testine ilişkin değerler Tablo 59’da gösterilmiştir. Çalışmaya ait 416 kişilik örneklem grubuna ilişkin KMO ölçütü ,709 olarak hesaplanmıştır. Bu değere göre çalışmaya ait veri setinin faktör analizi için uygun olduğu belirlenmiştir.

Faktör analizi yapabilmek için uygunluğu test eden bir diğer yöntem ise, Barlett testidir. Yapılan analiz sonucunda Barlett test sonuçlarının ($\chi^2 = 3403,636$; df:351; $p=0,000$; $p<0,05$) anlamlı olduğu ve faktör analizi için uygun olduğu görülmüştür.

Çalışmada ölçeklerin güvenilirliğini ölçmek için Cronbach’s Alpha yöntemi kullanılmıştır. Tablo 60’ta elde edilen verilerin güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 60. Cronbach’s Alpha Değerleri

Faktörler	Cronbach's Alfa Değerleri	Genel Cronbach's Alfa Değerleri
Faktör 1 Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	,754	,783
Faktör 2 Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	,723	
Faktör 3 Denetimin Etkileri	,642	
Faktör 4 Denetim Sonuçları	,669	
Faktör 5 Denetimin Rolü	,069	
Faktör 6 Vergi Ahlakı ve Bilinci	,549	

Veri setinin güvenilirliğini ölçmek için yapılan Cronbach’s Alpha testi sonucunda vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, vergi mükelleflerinin denetim elemanları hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan ölçeğin genel Cronbach’s Alpha değeri ,783 bulunmuştur. Bu nedenle ölçek iyi derecede güvenilirirdir.

Çalışmada kullanılan ölçeğin faktör analizi sonuçları Tablo 61’de gösterilmiştir. Tablo 61’e göre çalışmada kullanılan ölçeğin altı faktörlü bir yapıya sahip olduğu ve bu altı faktöre ait faktör yükü değerleri, özdeğerleri, varyans açıklama oranı ile faktörleri oluşturan her bir ifadenin ortalama ve standart sapma oranları yer almaktadır.

Tablo 61. Faktör Analizi Sonuçları

Madde	Faktör Yüğü Değerleri						Ortalama	Standart Sapma	Özdeğer	Varyans Açıklama Oranı (%)
	Faktör 1 Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	Faktör 2 Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	Faktör 3 Denetimin Etkileri	Faktör 4 Denetim Sonuçları	Faktör 5 Denetimin Rolü	Faktör 6 Vergi Ahlakı ve Bilinci				
Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırıcıları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.	,760						2,82	,51994	3,395	12,574
Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.	,647						2,57	,60487		
Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.	,634						2,50	,61702		
Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmaı teşvik ettiğini düşünüyorum.	,580						2,77	,53410		
Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçığının azalacağını düşünüyorum.	,554						2,73	,54966		
Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.	,529						2,81	,48780		
Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum	,461						2,80	,46989		
Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.	,416						2,65	,58300		
Denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüyorum.		,759					2,29	,67703	2,813	10,419
Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.		,722					2,37	,72930		

Denetim elemanlarının, denetimin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.		,640					2,15	,73707		
Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.		,618					2,13	,61751		
Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.			,759				2,87	,41205		
Vergi denetiminin amacının kayıt dışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.			,624				2,76	,50175	2,208	8,178
Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.			,514				2,80	,53423		
Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.			,511				2,89	,39175		
Mevcut işimiz veya işyerimizde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin (işe başlama ve bırakma, adres değişikliği gibi) olması durumunda bu değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetiminin etkili olduğunu düşünüyorum.				,733			2,37	,57817		
Vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin (örneğin ödemelerin banka üzerinden yapılabilmesi, elektronik beyanname gibi) kayıt dışılığı azalttığını düşünüyorum.				,649			2,39	,61923	2,187	8,099
Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.				,438			2,34	,53971		
Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.				,391			2,34	,53596		
Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.				,389			2,34	,60426		

Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.					,709		2,19	,62744	1,993	7,38
Ülkemizde vergi kaçırınların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşünüyorum.					,473		2,80	,49342		
Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum.					,364		1,98	,72292		
Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.						,841	1,87	,81324	1,665	6,168
Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.						,633	1,64	,68659		
Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır.						,517	2,1	,65767		

Tablo 61’den de görüleceği üzere araştırmaya katılan vergi mükelleflerinin “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları”, “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları”, “Denetimin Etkileri”, “Denetim Sonuçları”, “Denetimin Rolü” ve “Vergi Ahlakı ve Bilinci” ile ilgili oluşturulan altı faktör toplam varyansın % 52,818’ini açıklamaktadır. Nitekim toplam varyans değeri de minimum varyans açıklama değeri olan % 50’nin üzerindedir. Bu durum ise ölçeklerin yukarıdaki koşulları sağladığını göstermektedir.

Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda faktör analizi sonucu oluşan ilk faktör “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 3,395’tir ve toplam varyansın % 12,574’ünü açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,754’tür ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan ikinci faktör “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 2,813’tür ve toplam varyansın % 10,419’unu açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,723’tür ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan üçüncü faktör ise “Denetimin Etkileri” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 2,208’dir ve toplam varyansın % 8,178’ini

açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,642'dir ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucunda “Denetim Sonuçları” dördüncü faktör olarak belirlenmiştir. Bu faktörün özdeğeri 2,187'dir ve toplam varyansın % 8,099'unu açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,669'dur ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

“Denetimin Rolü” faktör analizi sonucunda beşinci faktör olarak bulunmuştur. Bu faktörün özdeğeri 1,993'tür ve toplam varyansın % 7,38'ini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,069'dur $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır. Ancak bu faktörün güvenilirliği oldukça düşük çıkmıştır.

Faktör analizi sonucu oluşan son faktör ise “Vergi Ahlakı ve Bilinci” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 1,665'tir ve toplam varyansın % 6,168'ini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,549'dur ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır. Ancak bu faktörün güvenilirliği düşük derecede güvenilir çıkmıştır.

4.3.1.5.2.2. Vergi Müfettişlerinin Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizleri

Vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, mükellefler hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla uygulanan anket 35 sorudan oluşmaktadır. Çalışmada “Vergi denetim elemanlarının taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.”, “Gerçekleştirilen vergi denetimleri esnasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.”, “Vergi denetim elemanlarının dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olmasının denetim elemanlarını dış etkilerden koruyacağını düşünüyorum.”, “Vergi denetim elemanı sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli olduğunu düşünüyorum.”, “Eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların Vergi Müfettişliğine alınmasını doğru bulmuyorum.”, “Ülkemizde vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimlerin yapılmadığını düşünüyorum.”, “Mükelleflerin denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünüyorum.”, “Mükelleflerin “en iyi muhasebecinin en az vergi çıkaran muhasebeci” olduğunu düşündüğüne inanıyorum.”, “Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim

elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.”, “Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getireceğini düşünüyorum.”, “Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun da bazı mükelleflere vergi kaçırma konusunda cesaret verdiğini düşünüyorum.”, “Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.”, “Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin vergi kaçırarak mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağladığını düşünüyorum.” ve “Ülkemizde uygulanan beyan esası sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.” ifadeleri iç tutarlılık katsayısını düşürdükleri için analiz kısmından çıkartılmıştır.

Örnek birim sayısının büyüklüğünün uygunluğunu test etmek için kullanılan KMO testi ve değişkenler arasında ilişki olup olmadığını incelemek amacıyla kullanılan Barlett testine ilişkin sonuçlar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 62. Kaiser-Meyer-Olkin Testi ve Barlett Testi Değerleri

Kaiser-Meyer-Olkin Testi Değerleri		,832
Bartlett's Testi Değerleri	Barlett (x^2)	3144,089
	Serbestlik Derecesi (df)	171
	p	0,000

Analiz sonuçlarının değerlendirilmesinde 201 kişiden oluşan örneklemin faktör analizi için veri yapısının uygunluğu KMO testi ile değerlendirilmiştir. KMO testine ilişkin değerler Tablo 62’de gösterilmiştir. Çalışmaya ait 201 kişilik örneklem grubuna ilişkin KMO ölçütü ,832 olarak hesaplanmıştır. Bu değere göre çalışmaya ait veri setinin faktör analizi için uygun olduğu belirlenmiştir.

Faktör analizi yapabilmek için uygunluğu test eden bir diğer yöntem ise, Barlett testidir. Yapılan analiz sonucunda Barlett test sonuçlarının ($x^2 = 3144,089$; df:171; $p=0,000$; $p<0,05$) anlamlı olduğu ve faktör analizi için uygun olduğu görülmüştür.

Çalışmada veri setinin güvenilirliğini ölçmek için Cronbach’s Alpha yöntemi kullanılmıştır. Tablo 63’te elde edilen verilerin güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 63. Cronbach's Alpha Değerleri

Faktörler	Cronbach' Alfa Katsayıları	Tüm Faktörler Cronbach's Alfa Katsayısı
Faktör 1 Denetimde Etkinlik	,900	,897
Faktör 2 Denetim Elemanlarının Çalışma Koşullarına İlişkin Eksiklikler	,769	
Faktör 3 Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı	,900	
Faktör 4 Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	,657	
Faktör 5 Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	,573	

Veri setinin güvenilirliğini ölçmek için yapılan Cronbach's Alpha testi sonucunda vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, vergi mükellefleri hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla oluşturulan ölçeğin genel Cronbach's Alpha değeri ,897 bulunmuştur. Bu nedenle ölçek iyi derecede güvenilirlerdir.

Çalışmada kullanılan ölçeğin faktör analizi sonuçları, Tablo 64'te gösterilmiştir. Tablo 64'e göre çalışmada kullanılan ölçeğin beş faktörlü bir yapıya sahip olduğu ve bu beş faktöre ait faktör yükü değerleri, özdeğerleri, varyans açıklama oranı ile faktörleri oluşturan her bir ifadenin ortalama ve standart sapma oranları yer almaktadır.

Tablo 64. Faktör Analizi Sonuçları

Madde	Faktör Yüğü Değerleri					Ortalama	Standart Sapma	Özdeğer	Varyans Açıklama Oranı
	Faktör 1 Denetimde Etkinlik	Faktör 2 Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Faktör 3 Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı	Faktör 4 Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Faktör 5 Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler				
VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.	,902					2,37	,65098	6,338	33,358
VDK'nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünüyorum.	,901					2,48	,67893		
Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin "Vergi Müfettişliği" unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracağını düşünüyorum	,895					2,48	,64880		
Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin "Vergi Müfettişliği" unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşünüyorum.	,866					2,54	,66321		
Eskiden vergi denetiminde "Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri" gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.	,853					2,53	,67097		
Farklı unvanlara sahip vergi denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olduğunu düşünüyorum.	,868					2,56	,64650		
Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve	,852					2,47	,65590		

koordinasyon sorununu ortadan kaldıracığını düşünüyorum.									
VDK'nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.	,773					2,13	,65053		
Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.		,821				2,74	,56136	2,27	11,95
Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum.		,785				2,61	,60807		
Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.		,667				2,39	,74071		
Vergi denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.		,414				2,27	,71236		
Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.			,801			2,30	,74326	1,97	10,366
Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.			,792			2,26	,73152		
Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum.				,886		2,11	,76024	1,909	10,045
Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum.				,691		2,04	,71303		
Uzlaşma müessesinin varlığının vergi					,802	2,72	,61805	1,763	9,281

denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.									
Vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.					,755	2,91	,38980		
Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.					,649	2,91	,31928		

Tablo 64'ten de görüleceği üzere araştırmaya katılan vergi müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik”, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler”, “Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı”, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi”, ve “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” ile ilgili oluşturulan beş faktör toplam varyansın % 74,999'unu açıklamaktadır. Açıklanan toplam varyans değeri minimum toplam varyans açıklama değeri olan % 50'nin üzerinde olduğundan ölçekler yukarıdaki koşulları sağlamaktadır.

Tablo daki veriler göz önünde bulundurulduğunda faktör analizi sonucu oluşan ilk faktör “Denetimde Etkinlik” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 6,338'dir ve toplam varyansın % 33,358'ini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,900'dür ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan ikinci faktör “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 2,270'tir ve toplam varyansın % 11,950'sini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,769'dur ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucu oluşan üçüncü faktör ise “Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 1,970'tir ve toplam varyansın % 10,366'sını açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,900'dür ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi sonucunda “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” dördüncü faktör olarak belirlenmiştir. Bu faktörün özdeğeri 1,909'dur ve toplam varyansın % 10,045'ini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,657'dir ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır.

Faktör analizi oluşan son faktör ise “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” olarak adlandırılmıştır. Bu faktörün özdeğeri 1,763'tür ve toplam varyansın

% 9,281'ini açıklamaktadır. Bu faktörün parça güvenilirliği ,573'tür ve $p=0,005$ düzeyinde anlamlıdır. Ancak bu faktörün güvenilirliği düşük derecede güvenilir çıkmıştır.

4.3.1.5.3. Tutum ve Davranışlara Ait Bulgular

Bu bölümde araştırma kapsamında ankete katılan vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimine yönelik görüş ve düşüncelerini ortaya koyabilecek ifadeler yer verilmiştir. Bu ifadeler verilen cevapların dağılımı ankette yer alan soru sırasına göre aşağıda ele alınacaktır.

4.3.1.5.3.1. Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışlarına Ait Bulgular

Çalışmamızın bu kısmında vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumları araştırılmıştır. Katılımcıların vergi denetimi hakkında sahip oldukları düşünceleri tespit etmek amacıyla katılımcılara sorular yöneltilmiş ve verdikleri cevapların sıklıkları ve yüzde dağılımları ankette yer alan soru sırasıyla istatistiki olarak değerlendirilmiştir.

Tablo 65. Soru 1. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	12	5,0
Kararsızım	30	13,9
Katılıyorum	374	81,0
Toplam	416	100

Katılımcıların “Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 65’te verilmiştir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 81’i vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu düşünürken, % 13,9’u bu konuda kararsız kalmaktadır. Katılımcıların çok düşük bir kısmı ise, vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olmadığını düşünmektedirler. Bu bağlamda anketin yapıldığı illerde vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu ve katılımcıların büyük çoğunluğunun vergilerini doğru ve zamanında ödediklerini söyleyebiliriz.

Tablo 66. Soru 2. Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	21	4,7
Kararsızım	58	14,2
Katılıyorum	337	81,1
Toplam	416	100

Tablo 66'dan da anlaşılacağı üzere katılımcıların büyük çoğunluğu vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 81,1'i vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğu ifade etmektedirler. Katılımcıların % 14,2'si bu konuda kararsız kalırken, % 4,7'si de vergi ödemeyi bir ahlak göstergesi olarak görmemektedirler.

Tablo 67. Soru 3 Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	199	47,8
Kararsızım	167	40,1
Katılıyorum	50	12,1
Toplam	416	100

Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının hangi düzeyde olduğunu öğrenmek üzere vergi mükelleflerine bu soru sorulmuştur. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 12,1'i ülkemizdeki vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünürken, % 47,8'i ülkemizdeki vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olmadığını ifade etmektedirler. Katılımcıların % 40,1'i ise kararsız kalmışlardır. Tablo 67'deki veriler göz önüne alındığında, ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 68. Soru 4. Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	11	2,6
Kararsızım	25	6,1
Katılıyorum	380	91,3
Toplam	416	100

Katılımcıların “Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 68’de görülmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların % 91,3’lük kısmı denetlenme ihtimali olmaması durumunda dahi vergi beyannamelerini vergi kanunlarına uygun olarak hazırladıklarını ifade etmektedirler. Katılımcıların % 2,6’lık kısmı ise, vergi beyannamelerini düzenlerken vergi kanunlarını dikkate almadıklarını, nasıl daha az vergi öderim düşüncesiyle hareket ettiklerini ve beyannamelerini bu şekilde düzenlediklerini belirtmektedirler. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 6,1’lik kısmı da bu konuda kararsız olduklarını ifade etmektedirler.

Tablo 69. Soru 5. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	23	5,5
Kararsızım	101	24,3
Katılıyorum	292	70,2
Toplam	416	100

Tablo 69’da vergi mükelleflerinin “Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 70,2’si bu soruya “Katılıyorum” yanıtı, % 24,3’ü “Kararsızım” yanıtını verirken, % 5,5’i ise “Katılmıyorum” yanıtı vermişlerdir. Bu bağlamda, ankete katılan vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğunun yakalanma ihtimalinin yüksek olması durumunda vergi mükelleflerinin daha az vergi kaçıracağını düşündüğü görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi mükelleflerinin daha sık denetlenmesi ile vergi kaçakçılığının azalacağı söylenebilir.

Tablo 70. Soru 6. Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	169	40,6
Kararsızım	134	32,2
Katılıyorum	113	27,2
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 70’te görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını vermişlerdir. Ancak katılımcıların dörtte birinden biraz fazlası da bu ifadeye katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda mükelleflerin birbirlerinden olumsuz etkilendikleri, diğer mükellefler yapıyorsa bende yapabilirim mantığıyla hareket edebildikleri görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, bazı mükelleflerin vergi kaçırması ve yakalanmaması durumunda, diğer mükelleflerinde vergi kaçırma eğilimlerinin artacağı sonucuna varılabilir.

Tablo 71. Soru 7. Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	18	4,3
Kararsızım	41	9,9
Katılıyorum	357	85,8
Toplam	416	100

Tablo 71’de ankete katılan vergi mükelleflerinin “Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Katılımcıların büyük çoğunluğu denetlenme ihtimalinin olmadığı durumda dahi gerçekleştirdikleri her türlü faaliyeti kayda geçireceğini beyan etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle, ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi ödememenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünmesi ve bir ahlak göstergesi olarak görmesi vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşılık az da olsa katılımcıların bir kısmı denetlenmeyeceklerini kesin olarak bilmeleri durumunda vergi kaçırabileceklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 72. Soru 8. Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	27	6,5
Kararsızım	155	37,3
Katılıyorum	234	56,3
Toplam	416	100

Tablo 72’de ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.” sorusuna verdikleri cevaplar yer almaktadır. Katılımcıların yarısından biraz fazlası vergi kaçırıldığına tanık olmaları halinde durumu yetkili makamlara bildireceğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 56,3’lük kısmı vergi kaçırıldığına tanık olmaları halinde durumu yetkili makamlara bildirirken, % 37,3’lü kısmı ise bu durum karşısında kararsız kaldıklarını ifade etmişlerdir. Bu oran azımsanmayacak kadar yüksektir. Katılımcılara neden “Kararsızsınız ?” sorusu yöneltildiğinde ise kararsız olan katılımcıların büyük çoğunluğunun durumu vakit kaybı olarak görmesi ve uğraşmak istememelerinden kaynaklandığı belirlenmiştir. Katılımcıların % 6,5’lik kısmı ise, vergi kaçırılmasına tanık olmaları halinde durumu kayıtsız kalarak durumla ilgili olarak hiçbir şey yapmayacaklarını belirtmişlerdir.

Tablo 73. Soru 9. Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırانları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	26	6,3
Kararsızım	21	5,0
Katılıyorum	369	88,7
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırانları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Katılımcıların % 88,7’lik kısmı, sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ettiğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 6,3’lük kısmı, sık sık çıkartılan vergi afları ile vergi kaçırma arasında bir ilişki olmadığının ifade ederken, % 5’lik kısmı ise, kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Dolayısıyla ülkemizde sık aralıklarla vergi aflarının çıkartılmasının ve bunların önceden tahmin edilebilir olmasının, vergi mükelleflerini vergi kaçırmaya teşvik ettiği

ve bu bağlamda, mükellef davranışlarını olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 74. Soru 10. Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	29	7,0
Kararsızım	175	42,1
Katılıyorum	212	51,0
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi cezalarını yeterli düzeyde bulup bulmadıklarını ölçmek amacıyla bu soru sorulmuştur. Katılımcıların % 51’lik kısmı uygulanan vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 42,1’i ise vergi cezalarının caydırıcılığı hakkında kararsız kaldıklarını, % 7’lik kısmı da vergi cezalarını yeterli bulduklarını belirtmişlerdir. Tablodaki veriler incelendiğinde, ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi cezalarını az buldukları, daha doğru bir ifadeyle yetersiz buldukları ve işlenen vergi suçlarına karşı daha ağır vergi cezalarının uygulanması gerektiğini düşündükleri sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 75. Soru 11. Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ağır bir suç olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	25	6,0
Kararsızım	186	44,7
Katılıyorum	205	49,3
Toplam	416	100

Tablo 75’te katılımcıların “Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ağır bir suç olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar yer almaktadır. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 49,3’ü vergi kaçırmanın mevcut düzenlemelere göre daha ağır bir şekilde cezalandırılması gerektiğini düşündüklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 44,7’si kararsız olduklarını belirtirken, % 6’sı mevcut düzenlemelerin yeterli olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 76. Soru 12. Vergi mevzuatına yönelik değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	137	32,9
Kararsızım	160	38,5
Katılıyorum	119	28,6
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerine vergi mevzuatına yönelik değişiklikleri kolaylıkla takip edip edemedikleri sorulmuş, mükelleflerin % 38,5’lik kısmı bu konuda kararsız olduklarını, % 32,9’luk kısmı kolaylıkla takip edemediğini ve % 28,6’lık kısmı ise kolaylıkla takip edebildiğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların yanıtları göz önünde bulundurulduğunda, vergi mevzuatına yönelik değişikliklerin kolaylıkla takip edilebilir hale getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 77. Soru 13. Vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıya sahip olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	97	23,3
Kararsızım	176	42,3
Katılıyorum	143	34,4
Toplam	416	100

Katılımcıların “Vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıya sahip olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 77’de görülmektedir. Katılımcıların % 34,42’lik kısmı vergi mevzuatını karışık ve anlamsız bir yapıya sahip olduğunu düşündüklerini ifade ederken, % 42,3’lük kısmı kararsız olduklarını, % 23,3’lük kısmı ise vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıda olmadığını belirtmişlerdir. Bu bağlamda “Katılıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 76,7’ye denk gelmektedir ki, bu da vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıda olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 78. Soru 14. Vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin (örneğin ödemelerin banka üzerinden yapılabilmesi, elektronik beyanname gibi) kayıtdışılığı azalttığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	30	7,2
Kararsızım	193	46,4
Katılıyorum	193	46,4
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerine vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin kayıtdışılığı azaltıp azaltmadığı sorusu sorulmuş, vergi mükelleflerinin % 46,4’ü vergisel işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin kayıtdışılığı azalttığını düşündüklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 46,4’lük kısmı bu konuda kararsız kalırken, % 7,2’lik kısmı vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin kayıtdışılığı azaltmadığını belirtmişlerdir. Yanıtların dağılımı dikkate alındığında, vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin kayıtdışılığı azalttığını düşünen ve bu konuda kararsız kalan katılımcıların aynı yüzdeye sahip olduğu görülmektedir. Bu durum ise e-beyanname veya ödemelerin bankalar üzerinden yapılmasının yaygınlaşmasına rağmen, hala büyük bir kesimin vergisel işlemlerini vergi dairelerine giderek elden yaptıkları sonucunu çıkarmaktadır.

Tablo 79. Soru 15. Vergisel işlemlerin ilgililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	125	30,1
Kararsızım	149	35,8
Katılıyorum	142	34,1
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergisel işlemlerin ilgililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 79’da verilmiştir. Katılımcıların % 34,1’i diğer bir deyişle yaklaşık üçte biri vergisel işlemlerin yetkililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini belirtmişlerdir. Katılımcıların % 35,8’i kararsız kalırken, % 30,1’i vergisel işlemlerin yetkililer tarafından yeterli ölçüde incelendiğini ifade etmişlerdir.

Tablo 80. Soru 16. Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	67	16,1
Kararsızım	230	55,3
Katılıyorum	119	28,6
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 80’de “Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin yarısından fazlası “Kararsızım” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların % 55,3’ü denetimler esnasında vergi yükümlülüklerimiz konusundaki bilgilerimizin artıp artmadığı konusunda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 28,6’sı denetimler sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır derken, % 16,1’i denetimlerin yükümlülüklerimiz hakkında herhangi bir eğitici yönünün bulunmadığını belirtmişlerdir. Bu bağlamda “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda % 71,4’lük bir yüzde karşımıza çıkmaktadır ki, bu da vergi denetiminin eğitim fonksiyonunun etkin bir şekilde işlemediği sonucunu çıkartmaktadır.

Tablo 81. Soru 17. Denetim elemanlarının, denetimin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	86	20,7
Kararsızım	181	43,5
Katılıyorum	149	35,8
Toplam	416	100

Denetimler esnasında, denetim elemanlarının işin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davranıp davranmadıklarını ölçmek üzere vergi mükelleflerine bu soru yöneltilmiştir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 43,5’i gibi önemli bir kısmı denetim elemanlarının denetimler esnasında tarafsız kaldıkları konusunda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların % 20,7 kısmının yanıtı “Katılmıyorum” şeklinde olurken, % 35,8’i de denetim elemanlarının denetimler esnasında tarafsız davrandıklarını düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 82. Soru 18. Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	22	5,3
Kararsızım	53	12,7
Katılıyorum	341	82,0
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 82’de görülmektedir. Katılımcıların % 82’si gibi büyük çoğunluğu gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun vergi kaçırmayı teşvik ettiğini ifade etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcılar, ülkemizde vergi denetimlerinin gereğinden az yapıldığını ve bu durumun bilinmesinin vergi kaçırmayı arttırdığını düşünmektedirler. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 12,7’si vergi denetimlerinin gereğinden az yapılıp yapılmadığı konusunda kararsız kalırken, % 5,3’lük az bir kısmı ise yeteri kadar vergi denetimi yapıldığını belirtmişlerdir.

Tablo 83. Soru 19. Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	26	6,2
Kararsızım	31	7,5
Katılıyorum	359	86,3
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 83’te “Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir deyişle katılımcıların % 86,3’ü vergi denetimlerinin sıklaştırılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünmektedirler. Katılımcıların % 7,5’i vergi denetimlerinin artmasıyla daha fazla vergi toplanacağı konusunda kararsızken, % 6,2’si ise daha fazla vergi toplamının vergi denetimlerinin sıklaştırılmasıyla alakalı olmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 84. Soru 20. Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	17	4,1
Kararsızım	50	12,0
Katılıyorum	349	83,9
Toplam	416	100

Vergi mükelleflerine ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimallerinin yüksek olup olmadıkları konusundaki düşüncelerini ölçmek için bu soru sorulmuştur. Tablo 84'teki verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların % 83,9'u gibi çok büyük çoğunluğu, ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin % 16,1 gibi düşük bir oranda olduğunu düşünmektedirler. Bu oranın % 12'sinin "Kararsız" olduğunu düşündüğümüzde, vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin çok düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 85. Soru 21. Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	112	26,9
Kararsızım	199	47,8
Katılıyorum	105	25,2
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin "Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum." sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 85'te verilmiştir. Tablo 85'ten de görüldüğü üzere, ankete katılan vergi mükelleflerinin yarıya yakınının cevabı "Kararsızım" yönündedir. Katılımcıların % 25,2'si uygulanan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünürken, % 26,9'u vergi denetim yöntemlerinin etkisiz ve yetersiz olduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 86. Soru 22. Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	12	2,9
Kararsızım	61	14,7
Katılıyorum	343	82,4
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 86’da “Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı görülmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, katılımcıların % 82,4 gibi büyük çoğunluğunun yanıtı “Katılıyorum” yönünde olmuştur. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 14,7’si “Kararsızım” yanıtı verirken, % 2,9’u sahte belge kullanımının vergi denetimlerinin yetersizliğinden kaynaklamadığını düşünmektedir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, vergi denetiminin sahte belge kullanımının önlenmesinde önemli bir faktör olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 87. Soru 23. Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	50	12,0
Kararsızım	238	57,2
Katılıyorum	128	30,8
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 87’de gösterilmektedir. Katılımcıların % 57,2 gibi bir çoğunluğunun yanıtı “Kararsızım” yönünde olmuştur. Bu oran göz önünde bulundurulduğunda, katılımcıların yarısından fazlasının vergi denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı söylenebilir. Katılımcıların % 30,8’i vergi yükünün adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir rol üstlendiğini düşünürken, % 12’si vergi yükünün dağılımında vergi denetiminin etkisi olmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 88. Soru 24. Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	25	6,0
Kararsızım	128	30,8
Katılıyorum	263	63,2
Toplam	416	100

Vergi mükelleflerine ülkemizde uygulanan vergi cezalarının yeterli olup olmadığı konusundaki düşüncelerini ölçmek amacıyla bu soru sorulmuştur. Katılımcılara “Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.” sorusu sorulmuş, katılımcıların % 63,2’si vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının verilmesi gerektiğini düşündüklerini ifade etmişlerdir. Vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezaları verilmesi gerektiğini düşünen mükelleflere, bu konuda “Kararsız” olduklarını belirten mükelleflerde eklendiğinde, % 94 gibi çok büyük bir oran karşımıza çıkmaktadır ki, bu da, ülkemizde vergi kaçakçılığına yönelik olarak uygulanan cezaların vergi mükellefleri tarafından yetersiz bulunduğu sonucunu çıkartmaktadır.

Tablo 89. Soru 25. Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçağının azalacağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	22	5,3
Kararsızım	67	16,1
Katılıyorum	327	78,6
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 89’da “Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçağının azalacağını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı görülmektedir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 78,6 gibi büyük çoğunluğu vergi suçu işleyenlerin açıklanmaları halinde vergi kaçağının azalacağını düşündüklerini ifade etmişlerdir. Bu konuda katılımcıların % 16,1’i kararsız kalırken, % 5,3’ü vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda dahi vergi kaçağının azalmayacağını belirtmişlerdir.

Tablo 90. Soru 26. Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	11	2,6
Kararsızım	34	8,2
Katılıyorum	371	89,2
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerine “Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı” olup olmayacağı sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 89,2’si vergi kaçırdığı için cezalandırılan bir mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını ifade etmişlerdir. Tablodaki veriler değerlendirildiğinde, vergi kaçırdığı için ceza alan mükelleflerin tekrar denetlenmesi durumunda, bu mükelleflerin tekrardan vergi kaçırmaya yönelmeyecekleri sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 91. Soru 27. Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	29	6,9
Kararsızım	216	51,9
Katılıyorum	171	41,2
Toplam	416	100

Tablo 91’de katılımcılara “Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.” sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 51,9’luk kısmı bu konuda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların % 41,2’lik kısmı ise vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde vergi denetimlerinin önemli bir payı olduğunu düşünmektedirler. Buna karşılık, ankete katılan vergi mükelleflerinin % 6,9 gibi az bir kısmı da vergi denetimleri yapılmasa dahi vergi yükümlülüklerini yerine getireceklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 92. Soru 28. Vergi denetiminin amacının kayıtdışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	14	3,4
Kararsızım	73	17,6
Katılıyorum	329	79,0
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 92’de “Vergi denetiminin amacının kayıtdışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar yer almaktadır. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 79’u vergi denetimleri yoluyla kayıtdışı ekonominin önlenebileceğini düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 93. Soru 29. Vergi denetiminin mükellefler üzerinde büyük bir baskı oluşturduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	122	29,3
Kararsızım	129	31,0
Katılıyorum	165	39,7
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergi denetiminin mükellefler üzerinde büyük bir baskı oluşturduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 93’te gösterilmektedir. Tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların verdikleri cevapların orantılı bir şekilde dağıldığı görülmektedir. Bu bağlamda “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 60,3’e denk gelmektedir ki, bu da vergi denetimlerinin mükellefler üzerinde pek baskı oluşturmadığı anlamına gelir.

Tablo 94. Soru 30. Mevcut işimiz veya işyerimizde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin (işe başlama ve bırakma, adres değişikliği gibi) olması durumunda bu değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetiminin etkili olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	21	5,1
Kararsızım	221	53,1
Katılıyorum	174	41,8
Toplam	416	100

Katılımcılara vergisel işlemlerine yönelik şekli yükümlülüklerini yerine getirirken vergi denetimlerinin etkili olup olmadığı sorulmuş, vergi mükelleflerinin % 53,1'i vergisel işlemlerine yönelik şekli yükümlülüklerini yerine getirirken vergi denetimlerinin etkili olup olmadığı konusunda “Kararsızım” yönünde cevap vermişlerdir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 41,8'i şekli yükümlülüklerini yerine getirirken vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünürken, % 5,1'i gibi az bir kısmı da vergi denetimlerinin şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesinde herhangi bir etkisi olmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 95. Soru 31. Hakkımda vergi denetimi yapılacağını öğrendiğimde kendimi tedirgin hissedirim.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	122	29,3
Kararsızım	141	33,9
Katılıyorum	153	36,8
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerine “Hakkımda vergi denetimi yapılacağını öğrendiğimde kendimi tedirgin hissedirim.” ifadesi yöneltilmiş ve vergi mükelleflerinin denetleneceklerini öğrendiklerindeki davranış eğilimlerinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Tablo 95’te yer alan verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların verdikleri cevaplar arasında orantılı bir dağılım olduğu görülmektedir. Buna rağmen, katılımcı cevapları arasında orantılı bir dağılım olsa bile, vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulacaklarını öğrendiklerinde kendilerini tedirgin hissettikleri söylenebilir.

Tablo 96. Soru 32. Vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	55	13,2
Kararsızım	261	62,7
Katılıyorum	100	24,1
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıklarını ölçmek üzere bu soru sorulmuştur. Katılımcıların % 62,7’lik kısmının bu soruya cevabı “Kararsızım” yönündedir.

Katılımcıların % 24,1’lik kısmı vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade ederken, % 13,2’lik kısmı yeterli bilgiye sahip olmadığını belirtmiştir. Bu bağlamda “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını veren katılımcıların toplamına baktığımızda % 75,9’luk bir yüzde karşımıza çıkmaktadır ki, bu da vergi mükelleflerinin vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir.

Tablo 97. Soru 33. Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	56	13,5
Kararsızım	251	60,3
Katılıyorum	109	26,2
Toplam	416	100

Tablo 97’deki verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların % 60,3 gibi büyük çoğunluğu denetim elemanlarının denetimler esnasında hataları gösterip, mükellefleri uyararak ceza almalarını önledikleri konusunda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 26,2’si denetim elemanlarının denetimler esnasında eğitici bir rol üstlenerek, mükelleflerin hatalarını düzelterek ceza almalarını önlediklerini ifade etmişlerdir. Buna karşılık katılımcıların % 13,5 gibi azımsanamayacak bir kısmının cevabı ise “Katılmıyorum” yönünde olmuştur.

Tablo 98. Soru 34. Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	62	14,9
Kararsızım	139	33,4
Katılıyorum	215	51,7
Toplam	416	100

Katılımcıların Tablo 98’de “Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı yer almaktadır. Ankete katılan vergi mükelleflerinin yarısından fazlası bu soruya “Katılıyorum” cevabı vermişlerdir. Katılımcıların % 33,4’lük kısmı bu konuda

kararsız kalırken, % 14,9'luk kısmı denetim elemanlarının denetim sırasında işlerini aksattıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 99. Soru 35. Denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüyorum

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	52	12,5
Kararsızım	190	45,7
Katılıyorum	174	41,8
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerine denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüp düşünmedikleri sorulmuş, vergi mükelleflerinin % 41,8'i denetim elemanlarının yeterli bilgi düzeyine sahip olduğunu düşündüklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 45,7'si denetim elemanlarının yeterli bilgi düzeyine sahip olduğu konusunda kararsız olduklarını düşünürken, % 12,5'i de denetim elemanlarının yeterli bilgi düzeyine sahip olmadığı kanaatindedir.

Tablo 100. Soru 36. Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	13	3,1
Kararsızım	249	59,7
Katılıyorum	154	37,2
Toplam	416	100

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 100’de gösterilmektedir. Katılımcıların % 59,7’sinin vergi denetimlerinin, vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğu konusundaki cevapları “Kararsızım” yönündedir. Katılımcıların % 37,2’si vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında vergi denetimlerinin etkili bir araç olduğunu düşünürken, % 3,1 gibi az bir kısmı da vergi denetimlerinin bu farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 101. Soru 37. Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	14	3,4
Kararsızım	248	59,6
Katılıyorum	154	37,0
Toplam	416	100

“Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.” sorusuna Tablo 101’den de görüleceği üzere, ankete katılan vergi mükelleflerinin verdikleri cevaplar “Kararsızım” ve “Katılıyorum” şeklinde olmuştur. Katılımcıların % 59,6’sı gibi yarısından fazlası, vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetimlerinin etkili olup olmadığı konusunda kararsızdır. Katılımcıların % 37’si vergi denetimleri sayesinde mükelleflerin beyanlarını tam ve doğru şekilde yapıldığını belirtirken, % 3,4’ü gibi az bir kısmı da vergi denetimlerinin vergi beyanlarının doğruluğu konusunda herhangi bir etkisinin olmadığını düşünmektedir.

Tablo 102. Soru 38. Denetim elemanlarının, denetim esnasında beni çalışanlarımın karşısında küçük düşürdüğünü düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	247	59,4
Kararsızım	127	30,5
Katılıyorum	42	10,1
Toplam	416	100

Vergi mükelleflerine “Denetim elemanlarının, denetim esnasında beni çalışanlarımın karşısında küçük düşürdüğünü düşünüyorum.” sorusu sorulmuş, mükelleflerin % 59,4’ü bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Buna karşılık katılımcıların % 30,5’lik kısmı bu konuda kararsız olduklarının belirtirken, % 10,1 gibi azımsanamayacak bir kısmı da denetim elemanlarının, denetimler esnasında kendilerini çalışanların karşısında küçük düşürdüklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 103. Soru 39. Denetim elemanlarının yetersiz sayıda olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	27	6,5
Kararsızım	233	56
Katılıyorum	156	37,5
Toplam	416	100

Katılımcılara “Denetim elemanlarının yetersiz sayıda olduğunu düşünüyorum.” sorusu yöneltilmiş ve onlardan bu soru hakkındaki görüşlerini belirtmeleri istenmiştir. Tablodaki verilerden de anlaşılabacağı üzere, vergi mükelleflerinin çoğunluğu bu konuda kararsızdır. Katılımcıların % 37,5’i denetim elemanlarının sayısını yetersiz bulurken, % 6,5’i yeterli sayıda denetim elemanı olduğunu ifade etmişlerdir.

4.3.1.5.3.2. Vergi Müfettişlerinin Tutum ve Davranışlarına Ait Bulgular

Vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının araştırıldığı bu bölümde, ankete katılan vergi müfettişlerine çeşitli sorular yöneltilmiş ve verdikleri cevapların sıklıkları ve yüzde dağılımları ankette yer alan soru sırasıyla istatistiki olarak incelenmiştir.

Tablo 104. Soru 1. Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	12	6,0
Kararsızım	29	14,4
Katılıyorum	160	79,6
Toplam	201	100

Katılımcıların “Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 104’te verilmiştir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 79,6’sı vergi denetim elemanlarının özlük haklarının yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünürken, % 14,4’ü bu konuda kararsız kalmaktadır.

Katılımcıların düşük bir kısmı ise vergi denetim elemanlarının özlük haklarının yeniden düzenlenmesine gerek olmadığını düşünmektedirler. Bu bağlamda anketin yapıldığı illerde görev yapan denetim elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

Tablo 105. Soru 2. Vergi denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	31	15,4
Kararsızım	85	42,3
Katılıyorum	85	42,3
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerine kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek alıp almadıkları sorusu sorulmuş, katılımcıların % 42,3'ü gelişimleri için yeterli desteği almadıklarını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 42,3'lük kısmı bu konuda kararsız kalırken, % 15,4'lük kısmı yeterli destek aldıklarını belirtmişlerdir. Yanıtların dağılımı dikkate alındığında, kendilerini geliştirmeleri için yeterli destek almadıklarını ifade eden katılımcılar ile bu konuda kararsız olan katılımcıların aynı yüzdeye sahip olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, anketin gerçekleştirildiği illerde görev yapan denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek alamadığını söyleyebiliriz.

Tablo 106. Soru 3. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret alamadığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	13	6,5
Kararsızım	53	26,4
Katılıyorum	135	67,2
Toplam	201	100

Tablo 106'dan da anlaşılabacağı üzere katılımcıların büyük çoğunluğu yeterli düzeyde ücret almadıklarını düşünmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 67,2'si kendilerinin yeterli ücreti almadıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 26,4'ü bu konuda kararsız kalırken, % 6,5'i de yeterli düzeyde ücret aldıklarını

belirtmişlerdir. Tablo 106'daki veriler göz önüne alındığında, vergi müfettişlerinin yeterli düzeyde ücret alamadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 107. Soru 4. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	31	15,4
Kararsızım	61	30,3
Katılıyorum	109	54,2
Toplam	201	100

Katılımcıların “Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 107’de görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin yarısından fazlası “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların % 54,2’lik kısmı taşıdıkları maddi kaygılar yüzünden kendilerini işlerine yeterince veremediklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 15,4’lük kısmı ise aldıkları ücret ile iş konsantrasyonları arasında bir bağlantı olmadığını belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 30,3’lük kısmı da bu konuda kararsız olduklarını ifade etmektedirler.

Tablo 108. Soru 5. Vergi denetim elemanlarının taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	65	32,3
Kararsızım	66	32,8
Katılıyorum	70	34,8
Toplam	201	100

Tablo 108’de vergi müfettişlerinin “Vergi denetim elemanlarının taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 34,8’i bu soruya “Katılıyorum” yanıtı, % 32,8’i “Kararsızım” yanıtını verirken, % 32,3’ü ise, “Katılmıyorum” yanıtı vermişlerdir. Yanıtların dağılımı göz önünde bulundurulduğunda, ortaya çıkan yüzdelik paylar birbirine çok yakın olduğundan

dolayı ankete katılan vergi müfettişlerinin bu konuda tam bir fikir birliğine varamadıkları sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 109. Soru 6. Gerçekleştirilen vergi denetimleri esnasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	55	27,4
Kararsızım	74	36,8
Katılıyorum	72	35,8
Toplam	201	100

Katılımcıların “Gerçekleştirilen vergi denetimleri esnasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 109’da görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin çoğunluğu “Katılıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını vermişlerdir. Ancak katılımcıların dörtte birinden biraz fazlası da bu ifadeye katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların % 35,8’i denetimler esnasında mükelleflerden rüşvet teklifi aldıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 36,8’i bu konuda kararsızken, % 27,4’ü de böyle bir durumla karşılaşmadıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 110. Soru 7. Vergi denetim elemanlarının dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	46	22,9
Kararsızım	88	43,8
Katılıyorum	67	33,3
Toplam	201	100,0

Ankete katılan vergi müfettişlerinin dış etkenlere karşı yeterli güvenceye sahip olup olmadıklarını ölçmek amacıyla bu soru sorulmuştur. Katılımcıların % 33,3’lük kısmı yeterli güvenceye sahip olduklarını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 43,8’i ise yeterli güvenceye sahip olup olmadıkları konusunda kararsız kaldıklarını, % 22,9’luk kısmı da yeterli güvenceye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir. Tablodaki veriler incelendiğinde, “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 66,7’ye denk

gelmektedir ki, bu da denetim elemanlarının yeterli güvenceye sahip olmadıkları sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 111. Soru 8. Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olmasının denetim elemanlarını dış etkilere koruyacağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	25	12,4
Kararsızım	80	39,8
Katılıyorum	96	47,8
Toplam	201	100

Tablo 111’de ankete katılan vergi müfettişlerinin “Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olmasının denetim elemanlarını dış etkilere koruyacağını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar yer almaktadır. Katılımcıların % 47,8 gibi yarısına yakın kısmı denetim birimlerinin gelir idaresinden bağımsız olmasının kendilerini dış etkenlerden koruyacağını düşünürken % 39,8’lik kısmı bu konuda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 12,4’lük kısmı ise denetim birimlerinin gelir idaresinden bağımsız olmaması gerektiğini belirtmişlerdir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, denetim elemanlarının gelir idaresinden bağımsız olmak istedikleri sonucuna ulaşabiliriz.

Tablo 112. Soru 9. Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	48	23,9
Kararsızım	83	41,3
Katılıyorum	70	34,8
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Katılımcıların % 34,8’lik kısmı, denetimler esnasında gerekli bilgi ve belgelerin kendilerine verilmediğini düşündüklerini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 23,9’luk kısmı denetimler esnasından gerekli her türlü belge ve bilginin kendilerine sağlandığını ifade ederken, % 41,3’lük kısmı ise kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Bu bağlamda “Katılıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını

veren katılımcıların toplamına baktığımızda % 76,1’lik bir oran karşımıza çıkmaktadır ki, bu da vergi müfettişlerinin denetimler esnasında gerekli bilgi ve belgeye ulaşamadıkları sonucunu göstermektedir.

Tablo 113. Soru 10. Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	34	16,9
Kararsızım	80	39,8
Katılıyorum	87	43,3
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.” Sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 113’te gösterilmektedir. Katılımcıların % 43,3’lük kısmı vergi mükelleflerinin bazı bilgi ve belgeleri denetimler esnasında kasten sakladıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 39,8’i ise bu konuda kararsız kaldıklarını, % 16,9’luk kısmı da vergi mükelleflerinin denetimler esnasında ellerindeki tüm bilgi ve belgeleri kendilerine sunduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 114. Soru 11. Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	34	16,9
Kararsızım	72	35,8
Katılıyorum	95	47,3
Toplam	201	100

Tablo 114’te ankete katılan vergi müfettişlerinin “Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı verilmiştir. Katılımcıların % 47,3’ü, diğer bir deyişle yarısına yakını mükelleflerin resmi belgeler dışında da çeşitli belgeler düzenlediklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 35,8’i kararsız kalırken, % 16,9’u mükelleflerin

vergisel işlemlerine yönelik olarak sadece resmi belgeleri düzenlediklerini ve kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 115. Soru 12. Vergi denetim elemanı sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	110	54,7
Kararsızım	52	25,9
Katılıyorum	39	19,4
Toplam	201	100

Katılımcılara “Vergi denetim elemanı sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.” sorusu yöneltilmiş ve onlardan bu soru hakkındaki görüşlerini belirtmeleri istenmiştir. Tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere, vergi müfettişlerinin % 54,7’lik kısmı denetim elemanı sayısının yeterli düzeyde olmadığını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 19,4’lük kısmı denetim elemanlarının sayısını yetersiz bulurken, % 25,9’luk kısmı ise kararsız olduklarını belirtmişlerdir. “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını veren katılımcıların toplamına baktığımızda % 80,6’lık bir yüzde karşımıza çıkmaktadır ki, bu da denetim elemanı sayısının yeterli düzeyde olmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 116. Soru 13. Vergi denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	71	35,3
Kararsızım	78	38,8
Katılıyorum	52	25,9
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerine denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli düzeyde olup olmadıkları sorulmuş, vergi müfettişlerinin % 25,9 gibi dörtte birlik kısmı denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli düzeyde olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 38,8’i denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli olduğu konusunda kararsız kalırken, % 35,3’ü de denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli düzeyde olmadığı kanaatindedir.

Tablo 117. Soru 14. Eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların vergi müfettişliğine alınmasını doğru bulmuyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	19	9,5
Kararsızım	20	10,0
Katılıyorum	162	80,6
Toplam	201	100

Katılımcıların Tablo 117’de “Eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların vergi müfettişliğine alınmasını doğru bulmuyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin büyük çoğunluğu “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların % 80,6’sı eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların vergi müfettişliğine alınmasını doğru bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 10’u bu konuda kararsız kalırken, % 9,5’i eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların vergi müfettişliğine alınmasında bir sakınca olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 118. Soru 15. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracakını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	17	8,5
Kararsızım	70	34,8
Katılıyorum	114	56,7
Toplam	201	100

Katılımcılara Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttırıp arttırmayacağı sorulmuş, vergi müfettişlerinin % 56,7’si vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanmasının denetimde etkinliği arttıracakını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 34,8’i “Kararsızım” yönünde cevap verirken, % 8,5’i vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanmasının etkinliği arttıracakını düşünmediklerini belirtmişlerdir. Denetim elemanlarının “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracakı kanaatinde olanlar ise daha çok vergi denetmenleridir. Tablodaki veriler göz önünde

bulundurulduğunda, vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanmasının denetimde etkinliğin sağlanması açısından olumlu bir yapılanma olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 119. Soru 16. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	19	9,5
Kararsızım	55	27,3
Katılıyorum	127	63,2
Toplam	201	100

Tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların % 63,2 gibi büyük çoğunluğu Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 27,3’ü bu konuda kararsız olduklarını, % 9,5’inin de vergi müfettişliği unvanı altında birleştirilmesinden önceki denetim sisteminde çok başlılığın olmadığını ifade etmişlerdir. “Katılıyorum” ve “Kararsızım” yanıtı veren katılımcıların toplamına baktığımızda, % 90,5 gibi bir yüzde karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzde ise Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önceki denetim sisteminde çok başlılığın olduğu sonucunu göstermektedir.

Tablo 120. Soru 17. VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	21	10,4
Kararsızım	62	30,8
Katılıyorum	118	58,7
Toplam	201	100

VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığı ortadan kaldırıp kaldırmayacağını ölçmek amacıyla vergi müfettişlerine bu soru yöneltilmiştir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 58,7’si gibi önemli bir kısmı VDK’nın çok başlı yapıya son

vereceğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Katılımcıların % 30,8’lik kısmının yanıtı “Kararsızım” şeklinde olurken, % 10,5’i de VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 121. Soru 18. Eskiden vergi denetiminde “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri” gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	20	10,0
Kararsızım	54	26,9
Katılıyorum	127	63,2
Toplam	201	100

Tablo 121’de vergi müfettişlerinin “Eskiden vergi denetiminde “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri” gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 63,2’si bu soruya “Katılıyorum” yanıtı, % 26,9’u “Kararsızım” yanıtını verirken, % 10’u ise “Katılmıyorum” yanıtı vermişlerdir. Bu bağlamda, ankete katılan vergi müfettişlerinin büyük çoğunluğu farklı denetim birimlerinin bulunmasının denetim elemanları arasında kimlik karmaşasına yol açtığını belirtmişlerdir.

Tablo 122. Soru 19. VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	19	9,5
Kararsızım	89	44,3
Katılıyorum	93	46,3
Toplam	201	100

Katılımcıların Tablo 122’de “VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin yarısına yakını “Katılıyorum” yanıtını vermişlerdir. Diğer bir deyişle katılımcıların % 46,3’ü VDK ile birlikte denetim elemanları arasındaki yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünmektedirler. Katılımcıların % 44,3’ü VDK ile

birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığı konusunda kararsızken, % 9,5'i ise denetim elemanları arasında halen yetki karmaşasının var olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 123. Soru 20. Farklı unvanlara sahip vergi denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	17	8,5
Kararsızım	55	27,4
Katılıyorum	129	64,2
Toplam	201	100

Vergi müfettişlerine farklı unvanlara sahip denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olup olmadığı konusundaki düşüncelerini ölçmek için bu soru sorulmuştur. Tablo 123'teki verilerden de anlaşılacağı üzere katılımcıların % 64,2'si gibi büyük çoğunluğu farklı unvanlara sahip denetim elemanlarının iç çatışmalara sebep olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 27,4'ünün cevabı "Kararsızım" şeklindeyken, % 8,5'i gibi küçük bir kısmı ise unvan farklılığının herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmişlerdir.

Tablo 124. Soru 21. Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldıracığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	18	9,0
Kararsızım	71	35,3
Katılıyorum	112	55,7
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin "Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldıracığını düşünüyorum." sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 124'te verilmiştir. Tablo 124'ten de görüldüğü üzere, katılımcıların % 55,7'si gibi yarısından fazlasının cevabı "Katılıyorum" yönündedir. Diğer bir ifadeyle, denetim elemanlarının tek bir çatı altında toplanmasıyla denetimde planlama ve koordinasyon bütünlüğünün

sağlanabileceğini ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 35,3'lük kısmı bu konuda kararsız olduklarını belirtirken, % 9'luk kısmı ise planlama ve koordinasyon sorununun denetim elemanlarının tek bir çatı altında toplanmasıyla çözülemeyeceği kanaatindedirler.

Tablo 125. Soru 22. VDK'nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	31	15,4
Kararsızım	113	56,2
Katılıyorum	57	28,4
Toplam	201	100

Katılımcıların Tablo 125'te "VDK'nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum." sorusuna verdikleri cevapların dağılımı görülmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, katılımcıların % 56,2'si gibi yarısından fazlasının yanıtı "Kararsızım" yönünde olmuştur. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 28,4'ü VDK'nın kuruluş sürecinde mevcut sorunları göz önünde bulundurularak oluşturulduğunu düşünürken, % 15,4'ü VDK'nın kuruluş sürecinde gerekli ayrıntıların dikkate alınmadan oluşturulduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 126. Soru 23. Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	47	23,4
Kararsızım	99	49,3
Katılıyorum	55	27,4
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin "Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum." sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 126'da gösterilmektedir. Katılımcıların % 49,3 gibi bir çoğunluğunun yanıtı "Kararsızım" yönünde olmuştur. Katılımcıların % 27,4'ü vergi dairelerinin gerekli bilgi ve belgelerin temin edilmesinde yeterli düzeyde işbirliği yapılmadığını ifade

ederken, % 23,4'ü yeterli düzeyde işbirliğinin yapıldığı kanaatindedir. Bu bağlamda “Kararsızım” ve “Katılıyorum” yanıtını veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 76,7'ye denk gelmektedir ki, bu da vergi dairelerinin denetim elemanları ile yeterli ölçüde işbirliği yapmadıkları sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 127. Soru 24. Ülkemizde vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimlerin yapılmadığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	52	25,9
Kararsızım	73	36,3
Katılıyorum	76	37,8
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerine “Ülkemizde vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimlerin yapılmadığını düşünüyorum.” ifadesi yöneltilmiş ve analiz sonucunda çıkan sonuçlar Tablo 127’de gösterilmiştir. Tabloda yer alan verilerden de anlaşıldığı üzere, katılımcıların verdikleri cevaplar arasında orantılı bir dağılım olduğu görülmektedir. Katılımcıların % 37,8’i denetime tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimler yapılmadığını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin % 36,3’ü konu hakkında kararsız olduklarını belirtirken, % 25,9’u denetlenecek mükelleflerin belirlenmesinde isabetli seçimlerin yapıldığı kanaatindedir.

Tablo 128. Soru 25. Mükelleflerin denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	82	40,8
Kararsızım	67	33,3
Katılıyorum	52	25,9
Toplam	201	100

Katılımcılara mükelleflerin vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıklarını ölçmek üzere bu soru sorulmuştur. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 25,9’luk kısmının bu soruya cevabı “Katılıyorum” yönündedir. Katılımcıların % 40,8’lik kısmı mükelleflerin vergi denetim yöntemleri

ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığını ifade ederken, % 33,3'lük kısmı mükelleflerin denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları konusunda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” yanıtını veren katılımcıların toplamına baktığımızda % 71,1'lik bir yüzde karşımıza çıkmaktadır ki, bu da vergi mükelleflerinin vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkındaki bilgi düzeylerinin yeterli olmadığını göstermektedir.

Tablo 129. Soru 26. Mükelleflerin “en iyi muhasebecinin en az vergi çıkaran muhasebeci” olduğunu düşündüğüne inanıyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	14	7,0
Kararsızım	46	22,9
Katılıyorum	141	70,1
Toplam	201	100

Katılımcıların Tablo 129’da “Mükelleflerin “en iyi muhasebecinin en az vergi çıkaran muhasebeci” olduğunu düşündüğüne inanıyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 70,1’inin cevabı “Katılıyorum” yönünde olmuştur. Diğer bir deyişle, mükelleflerin en az vergi çıkaran muhasebecinin en iyisi olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Katılımcıların % 22,9’u bu konuda kararsız kalırken, % 7’si de mükelleflerin bu şekilde düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 130. Soru 27. Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	11	5,5
Kararsızım	18	9,0
Katılıyorum	172	85,6
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 130’da görülmektedir. Katılımcıların % 85,6’lık kısmı, sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının

ve uzlaşma müessesesinin mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşündüklerini belirtmişlerdir. Ancak ankete katılan vergi müfettişlerinin % 5,5'lik kısmı ise sık aralıklarla çıkartılan vergi afları ve uzlaşma müessesesinin mükelleflerin denetim sistemine olan güvenini etkilemediği kanaatindedir. Katılımcıların % 9'luk kısmı da bu konuda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda sık sık yapılan uzlaşmalar ve çıkarılan vergi aflarının vergi denetimini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşabiliriz.

Tablo 131. Soru 28. Uzlaşma müessesinin varlığının vergi denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	18	9,0
Kararsızım	20	10,0
Katılıyorum	163	81,1
Toplam	201	100

Uzlaşma müessesesinin vergi denetiminin etkinliğini azaltıp azaltmadığı konusundaki düşüncelerini öğrenmek amacıyla vergi müfettişlerine bu soru sorulmuştur. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 81,1'i uzlaşma müessesesinin vergi denetiminde etkinliği azalttığını düşünürken, % 9'u uzlaşma müessesesinin vergi denetiminde etkinliği azaltmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların % 10'u ise bu konuda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların yanıtları göz önünde bulundurulduğunda uzlaşma müessesesinin vergi denetiminde etkinliği azaltan bir faktör olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

Tablo 132. Soru 29. Vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	7	3,5
Kararsızım	4	2,0
Katılıyorum	190	94,5
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerine vergi aflarının denetimde etkinliği azaltıp azaltmadığı sorulmuş, katılımcıların % 94,5'i gibi tamamına yakın kısmının yanıtı

“Katılıyorum” şeklinde olmuştur. Diğer bir deyişle, vergi aflarının vergi denetimi üzerinde olumsuz anlamda büyük etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Katılımcıların % 2’si kararsız olduklarını, % 3,5’i ise vergi aflarının vergi denetimini olumsuz yönde etkilemediğini ifade etmişlerdir. Tablodaki veriler değerlendirildiğinde, vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşabiliriz.

Tablo 133. Soru 30. Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getireceğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	1	0,5
Kararsızım	9	4,5
Katılıyorum	191	95,0
Toplam	201	100

Katılımcıların “Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getireceğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevapların dağılımı Tablo 133’te görülmektedir. Katılımcıların % 95’lik kısmı, yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda daha isteksiz olduklarını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 0,5’lik kısmı vergi aflarının yapılmasının mükellefler üzerinde etkisi olmadığını ifade ederken, % 4,5’lik kısmı kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Dolayısıyla ülkemizde vergi aflarının sık sık yapılması ve önceden tahmin edilebilir olmasının vergi denetimini olumsuz yönde etkilediği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 134. Soru 31. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun da bazı mükelleflere vergi kaçırma konusunda cesaret verdiğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	9	4,5
Kararsızım	30	14,9
Katılıyorum	162	80,6
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun da bazı mükelleflere vergi kaçırma konusunda cesaret verdiğini düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar Tablo 134’te görülmektedir. Katılımcıların % 80,6’sı gibi büyük çoğunluğu gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bu durumun bazı mükellefleri vergi kaçırma konusunda cesaretlendirdiğini ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 14,9’u vergi denetimlerinin gereğinden az yapılıp yapılmadığı konusunda kararsız kalırken, % 4,5’lik az bir kısmı ise yeteri kadar vergi denetimi yapıldığını belirtmişlerdir.

Tablo 135. Soru 32. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	5	2,5
Kararsızım	29	14,4
Katılıyorum	167	83,1
Toplam	201	100

Tablo 135’te vergi müfettişlerinin “Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar görülmektedir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 83,1’i bu soruya “Katılıyorum” yanıtı, % 14,4’ü “Kararsızım” yanıtını verirken, % 2,5’i ise, “Katılmıyorum” yanıtı vermişlerdir. Bu bağlamda, ankete katılan vergi müfettişlerinin büyük çoğunluğunun, yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşündüğü görülmektedir.

Tablo 136. Soru 33. Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	2	1,0
Kararsızım	14	7,0
Katılıyorum	185	92,0
Toplam	201	100

Ankete katılan vergi müfettişlerine vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olup olmayacağı sorusu yöneltilmiş, katılımcıların % 92’si vergi kaçırdığı için cezalandırılan bir

mükellefin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 7'si bu konuda kararsız olduklarını belirtirken, % 1'i bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olmayacağı kanaatindedir. Tablo 136 göz önünde bulundurulduğunda, daha önceden cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmeleri halinde, bu mükelleflerin tekrardan vergi kaçırmaya teşebbüs etmeyeceklerini söyleyebiliriz.

Tablo 137. Soru 34. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin vergi kaçırın mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağladığını düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	6	3,0
Kararsızım	50	24,9
Katılıyorum	145	72,1
Toplam	201	100

Tablo 137'deki verilerden de anlaşılacağı üzere, katılımcıların % 72,1'i gibi büyük çoğunluğu gerçekleştirilen vergi denetimlerinin vergi kaçırın mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağladığını ifade etmişlerdir. Ankete katılan vergi müfettişlerinin % 24,9'u vergi denetimlerinin vergi kaçırın mükelleflerin beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağlayıp sağlamadığı konusunda kararsız olduklarını belirtirken, % 3'ü gibi az bir kısmı da vergi denetimlerinin söz konusu etkileri sağlamadığını düşünmektedir.

Tablo 138. Soru 35. Ülkemizde uygulanan beyan esaslı sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.

	Sıklık	Yüzde (%)
Katılmıyorum	27	13,4
Kararsızım	60	29,9
Katılıyorum	114	56,7
Toplam	201	100

Katılımcılara “Ülkemizde uygulanan beyan esaslı sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.” sorusu yöneltilmiş ve onlardan bu soru hakkındaki görüşlerini belirtmeleri istenmiştir.

Tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere, vergi müfettişlerinin % 56,7'si gibi yarısından fazlası beyan esası sisteminin tam anlamıyla işlememesinin vergi denetimini olumsuz olarak etkilediğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların % 29,9'u kararsız olduklarını belirtirken, % 13,4'ü ise beyan esası sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilemediği kanaatindedir.

4.3.1.5.4. T Testi

T testi, iki örneklem arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. T testinde kritik nokta **iki**'dir. T testi her zaman **iki** farklı ortalamayı ya da değeri karşılaştırır (Kalaycı, 2014: 74). Çalışmamızda, faktör analizi sonucunda elde edilen faktör gruplarının demografik verilere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla t testi yapılmıştır. Bu amaçla ankete katılan vergi mükellef ve vergi müfettişlerinin cinsiyet ve medeni durum değişkenlerine göre oluşturulan faktörler üzerinde etkisini test etmek için t testinden yararlanılmıştır.

T testinde iki grup arasında anlamlı bir fark olup olmadığını anlamlılık değeri (P)'den anlayabiliriz. Anlamlılık değeri olan P değeri, 0,05'ten küçük olduğu zaman iki grup arasında anlamlı bir fark vardır denir. Buna karşılık P değerinin 0,05'ten büyük olması ise, iki grup arasında anlamlı bir farklılık olmadığını gösterir.

4.3.1.5.4.1. Vergi Mükelleflerine Ait Bulguların T Testi

Çalışmada vergi mükelleflerine yönelik olarak iki adet t testi yapılmıştır. İlk olarak ankete katılan vergi mükelleflerinin cinsiyetlerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacıyla t testi yapılmıştır.

Tablo 139. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	Erkek	309	2,7209	,31703	1,509	,072
	Kadın	107	2,6647	,37129		

Tablodan da görüleceği üzere vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadeler verilen cevaplarda erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Erkek ve kadın katılımcılar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını tablodaki P değerinden anlayabiliriz. Anlamlılık

değeri olarak ifade edilen bu değer 0,05'ten büyük olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle bu faktör grubu cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 140. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	Erkek	309	2,24	,52740	,524	,339
	Kadın	107	2,21	,46302		

Tablo'da vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadeler verilen cevaplarda erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir. Buna göre, P değeri ,339 olduğu için gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Diğer bir deyişle, erkek katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları ile kadın katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 141. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimin Etkileri	Erkek	309	2,83	,31821	,712	,625
	Kadın	107	2,81	,33396		

Denetimin etkilerinin araştırıldığı faktörle ilgili ankete katılan vergi mükelleflerinin verdikleri cevapların cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve sonuçlar Tablo 141'de gösterilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde P değeri ,625 olduğu için erkek ve kadınlar arasındaki fark anlamlı değildir. Yani ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine ilişkin görüşleri cinsiyet açısından 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 142. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Sonuçları	Erkek	309	2,36	,37620	,597	,728
	Kadın	107	2,34	,38520		

Denetim sonuçlarına yönelik ifadeler verilen cevaplarda erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları Tablo 142’de gösterilmiştir. Buna göre P değeri ,728 olduğu için, diğer bir ifadeyle 0,05’ten büyük olduğundan gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Bu yüzden ankete katılan vergi mükelleflerinin denetim sonuçlarına ilişkin görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 143. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimin Rolü	Erkek	309	2,32	,37285	-,441	,630
	Kadın	107	2,34	,35317		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin rolüne yönelik ifadeler verdikleri cevaplarda cinsiyete göre bir farklılığın olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları doğrultusunda Tablo 143 oluşturulmuştur. P değeri ,630 olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle erkek ve kadın katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasından anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 144. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	Erkek	309	1,90	,52984	1,261	,356
	Kadın	107	1,82	,50432		

Vergi ahlakı ve bilincinin araştırıldığı faktörde yer alan ifadeler verilen cevapların erkekler ile kadınlar arasında önemli bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiştir. Tablo 144’ten de görüleceği üzere P değeri ,356 olduğu için, diğer bir

ifadeyle 0,05'ten büyük olduğundan gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Yani ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine ilişkin görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Cinsiyet değişkeninden sonra verilen cevaplar üzerinde etkisi araştırılan demografik değişken medeni durum değişkenidir.

Tablo 145. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	Evli	245	2,68	,34188	-2,245	,014
	Bekâr	171	2,75	,31389		

Vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadeler verilen cevaplarda evli ve bekâr olanlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları Tablo145'te gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere P değeri ,014 olduğu için, yani 0,05'ten büyük olduğundan gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşleri medeni duruma göre bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 146. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	Evli	245	2,23	,50751	-,208	,507
	Bekâr	171	2,24	,51798		

Tablodan da görüleceği üzere vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadeler verilen cevaplarda evli ve bekârlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Anlamlılık değeri olarak ifade edilen P değeri 0,05'ten büyük olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle bu faktör grubu medeni duruma göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 147. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimin Etkileri	Evli	245	2,81	,35977	-1,236	,036
	Bekâr	171	2,85	,25807		

Denetimin etkilerinin araştırıldığı faktörle ilgili ankete katılan vergi mükelleflerinin verdikleri cevapların medeni durum değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve sonuçlar Tablo 147’de gösterilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde P değeri ,036 olduğu için evli ve bekarlar arasındaki fark anlamlı değildir. Yani ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine ilişkin görüşleri medeni durum açısından 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 148. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Sonuçları	Evli	245	2,34	,37679	-1,066	,952
	Bekâr	171	2,38	,38013		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin denetim sonuçlarına yönelik ifadelere verdikleri cevaplarda medeni duruma göre bir farklılığın olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları doğrultusunda Tablo 148 oluşturulmuştur. P değeri ,952 olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle evli katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları ile bekâr katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 149. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimin Rolü	Evli	245	2,31	,36454	-,844	,648
	Bekâr	171	2,34	,37216		

Tabloda denetimin rolüne yönelik ifadeler verilen cevaplarda evli ve bekârlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, P değeri ,648 olduğu için gruplar arasındaki fark anlamlı değildir.

Tablo 150. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	Evli	245	1,87	,50755	-,183	,242
	Bekâr	171	1,88	,54769		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilinci faktörüne yönelik ifadeler verdikleri cevaplarda evli ve bekâr olanlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 150’de gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere, P değeri ,242 olduğu için gruplar arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Diğer bir ifadeyle, katılımcıların vergi ahlakı ve bilincine ilişkin görüşleri medeni durum değişkeni açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

4.3.1.5.4.2. Vergi Müfettişlerine Ait Bulguların T Testi

Çalışmada vergi müfettişlerine yönelik olarak iki adet t testi yapılmıştır. İlk olarak ankete katılan vergi müfettişlerinin cinsiyetlerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek amacıyla t testi yapılmıştır.

Tablo 151. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimde Etkinlik	Erkek	163	2,45	,58079	,239	,812
	Kadın	38	2,42	,59028		

Tablodan da görüleceği üzere vergi müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” faktörüne yönelik ifadeler verilen cevaplarda erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Erkek ve kadın katılımcılar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını tablodaki P değerinden anlayabiliriz. Anlamlılık değeri olarak ifade edilen bu değer 0,05’ten büyük olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir.

Diğer bir ifadeyle, bu faktör grubu cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 152. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Erkek	163	2,51	,51986	,779	,425
	Kadın	38	2,44	,44810		

Tablo 152’de denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerine yönelik ifadeler verilen cevaplar erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir. Buna göre, P değeri ,425 olduğu için gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Diğer bir deyişle, erkek katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları ile kadın katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 153. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı	Erkek	163	2,33	,68731	2,14	,034
	Kadın	38	2,07	,73678		

Denetim elemanlarının vergi mükellefleri hakkındaki düşüncelerinin araştırıldığı faktörle ilgili ankete katılan vergi müfettişlerinin verdikleri cevapların cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve sonuçlar Tablo 153’te gösterilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde P değeri ,034 olduğu için erkek ve kadınlar arasındaki fark anlamlı değildir. Yani ankete katılan vergi müfettişlerinin mükellefler hakkındaki düşüncelerine ilişkin görüşleri cinsiyet açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 154. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Erkek	163	2,08	,65089	,378	,706
	Kadın	38	2,04	,57400		

Denetim elemanlarına denetimler esnasında yeterli desteğin verilip verilmediğinin araştırıldığı faktörde yer alan ifadelerle verilen cevaplarda erkekler ile kadınlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları Tablo 154’te gösterilmiştir. Buna göre P değeri ,706 olduğu için, diğer bir ifadeyle 0,05’ten büyük olduğundan gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Bu yüzden ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimler esnasında yetersiz destek aldıkları yönündeki görüşleri cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 155. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Cinsiyete Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	Erkek	163	2,84	,34203	,-247	,805
	Kadın	38	2,86	,32542		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere ilişkin görüşlerini öğrenmek amacıyla yöneltilen ifadelerle verdikleri cevaplarda cinsiyete göre bir farklılığın olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları doğrultusunda Tablo 155 oluşturulmuştur. P değeri ,805 olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle erkek ve kadın katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasından anlamlı bir fark yoktur.

Cinsiyet değişkeninden sonra verilen cevaplar üzerinde etkisi araştırılan demografik değişken medeni durum değişkenidir.

Tablo 156. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimde Etkinlik	Evli	129	2,44	,60392	,004	,997
	Bekâr	72	2,44	,54219		

Vergi müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” faktörüne yönelik ifadelere verilen cevaplarda evli ve bekâr olanlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları Tablo 156’da gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere P değeri ,997 olduğu için, yani 0,05’ten büyük olduğundan gruplar arasındaki fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların söz konusu faktör hakkındaki görüşleri medeni duruma göre bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 157. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Evli	129	2,52	,50655	,580	,563
	Bekâr	72	2,47	,50969		

Tablodan da görüleceği üzere denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklere yönelik ifadelere verilen cevaplarda evli ve bekârlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Anlamlılık değeri olarak ifade edilen P değeri 0,05’ten büyük olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle bu faktör grubu medeni duruma göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 158. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı	Evli	129	2,28	,69851	,-122	,903
	Bekâr	72	2,29	,71577		

Denetim elemanlarının mükellefler hakkındaki tutum ve düşüncelerinin araştırıldığı faktörle ilgili ankete katılan vergi müfettişlerinin verdikleri cevapların medeni durum değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve sonuçlar Tablo 158’de gösterilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde P değeri ,903 olduğu için evli ve bekarlar arasındaki fark anlamlı değildir. Yani ankete katılan vergi müfettişlerinin vergi mükellefleri hakkındaki tutum ve düşüncelerine ilişkin görüşleri medeni durum açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 159. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Evli	129	2,14	,62561	2,069	,040
	Bekâr	72	1,95	,63998		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” faktörüne ilişkin verdikleri cevaplarda medeni duruma göre bir farklılığın olup olmadığı test edilmiş ve test sonuçları doğrultusunda Tablo 159 oluşturulmuştur. P değeri ,040 olduğundan gruplar arası fark anlamlı değildir. Diğer bir ifadeyle evli katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları ile bekâr katılımcıların bu faktöre verdikleri cevapların ortalamaları arasında anlamlı bir fark yoktur.

Tablo 160. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Medeni Duruma Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Medeni Durum	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	Evli	129	2,87	,29812	1,46	,146
	Bekâr	72	2,80	,39820		

Tabloda denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik ifadelere verilen cevaplarda evli ve bekârlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, P değeri ,146 olduğu için gruplar arasındaki fark anlamlı değildir.

4.3.1.5.5. ANOVA Testi

ANOVA testi, iki ya da daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. ANOVA testinde temel hedef, ortalamalar arasında fark olup olmadığını anlamaktır (Kalaycı, 2014: 131).

ANOVA testi, tıpkı t testi gibi gruplar arasında bir fark olup olmadığını anlamak için yapılmaktadır. T testinden farklı olarak ikiden fazla ortalamanın karşılaştırılması gereken durumlarda ANOVA testi uygulanmaktadır. Gruplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını P değerine bakarak anlayabiliriz. P değerinin 0,05'ten küçük olması durumunda gruplar arasında anlamlı bir fark vardır. Ancak, P değerinin 0,05'ten büyük olması durumunda gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

4.3.1.5.5.1. Vergi Mükelleflerine Ait Bulguların ANOVA Testi

Çalışma kapsamında eğitim ve gelir düzeyi, kazanç türü ile yaş grubuna ilişkin ANOVA testi yapılmıştır. İlk olarak, katılımcılara eğitim düzeylerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek üzere ANOVA testi yapılmıştır.

Tablo 161. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	İlköğretim	36	2,67	,31379	3,740	,005
	Lise	58	2,64	,36626		
	Önlisans	62	2,60	,40813		
	Lisans	221	2,75	,30547		
	Lisansüstü	39	2,78	,25281		
	Toplam	416	2,71	,33228		

Vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadelerle verilen cevaplarda ankete katılan vergi mükelleflerinin eğitim düzeyleri ile ilgili anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 161'den de görüleceği üzere, "Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları" değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,67, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,64, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,60, lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,78 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,71'dir. % 95 güven

düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p=,005$ bulunmuştur. Buna göre katılımcıların vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 162. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	İlköğretim	36	2,32	,39466	1,427	,224
	Lise	58	2,10	,46367		
	Önlisans	62	2,21	,50580		
	Lisans	221	2,25	,53113		
	Lisansüstü	39	2,29	,55272		
	Toplam	416	2,24	,51124		

Vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarının araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların eğitim düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,32, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,10, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,21, lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,25 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,29’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p=,224 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,224 olduğu için eğitim düzeyinin vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarıyla ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 163. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Etkileri	İlköğretim	36	2,73	,37973	5,512	,000
	Lise	58	2,73	,39260		
	Önlisans	62	2,74	,46379		
	Lisans	221	2,88	,24010		
	Lisansüstü	39	2,88	,18020		
	Toplam	416	2,83	,32213		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin etkileri faktörüne verdikleri cevaplarda eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 163'te gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetimin Etkileri” değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,73, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,73, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,74, lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,88 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,88’dir. %95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimin Etkileri” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,000 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine yönelik görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, eğitim düzeyinin katılımcıların denetimin etkilerine yönelik görüşlerine etkisi olduğu görülmüştür.

Tablo 164. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Sonuçları	İlköğretim	36	2,32	,38031	0,381	,822
	Lise	58	2,37	,32107		
	Önlisans	62	2,40	,39671		
	Lisans	221	2,35	,38760		
	Lisansüstü	39	2,33	,38248		
	Toplam	416	2,36	,37823		

Denetim sonuçlarının araştırıldığı faktörde yer alan ifadelere verilen cevapların ilköğretim, lise, önlisans, lisans ve lisansüstü mezunları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 164’te gösterilmiştir.

Tablo 164'ten de görüleceği üzere, “Denetim Sonuçları” değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,32, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,37, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,40 lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,35 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,33’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Sonuçları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,822 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin denetim sonuçları ile ilgili görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 165. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Rolü	İlköğretim	36	2,36	,29141	0,851	,493
	Lise	58	2,32	,37162		
	Önlisans	62	2,38	,45507		
	Lisans	221	2,31	,34395		
	Lisansüstü	39	2,26	,40074		
	Toplam	416	2,32	,36756		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin rolü faktörüne verdikleri cevapların eğitim düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 165 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Denetimin Rolü” değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,36, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,32, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,38 lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,31 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,26’dır. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimin Rolü” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,493 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,493 olduğu için eğitim düzeyinin denetimin rolüne yönelik görüşlere bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 166. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	İlköğretim	36	2,02	,47103	2,586	,037
	Lise	58	1,71	,55172		
	Önlisans	62	1,83	,50043		
	Lisans	221	1,91	,53589		
	Lisansüstü	39	1,91	,44405		
	Toplam	416	1,88	,52379		

Katılımcıların “Vergi Ahlakı ve Bilinci” faktörüne yönelik ifadelerine verdikleri cevaplarda vergi mükelleflerinin eğitim düzeyleri ile ilgili olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkenine ilköğretim mezunu olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,02, lise mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 1,71, önlisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 1,83, lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 1,91 ve lisansüstü mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 1,91’dir. %95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,037 > ,005$ bulunmuştur. Bu açıdan bakıldığında, vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine yönelik görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir deyişle, eğitim düzeyinin katılımcıların vergi ahlakı ve bilinci ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Gelir Düzeyine Göre ANOVA Testi

Tablo 167. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	501-1000	5	2,23	,69821	7,933	,000
	1001-1500	9	2,24	,62012		
	1501-2000	11	2,51	,47254		
	2001-2500	14	2,60	,43351		
	2501-3000	56	2,75	,28301		
	3000 ve üzeri	321	2,73	,29406		
	Toplam	416	2,71	,33228		

Vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadelerle verdikleri cevaplarda katılımcıların gelir düzeyleri ile ilgili anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo167’den de görüleceği üzere, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,23, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,24, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,51, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,60, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,75 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,73’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,000 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşleri gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, gelir düzeyinin vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşlerine etkisi olduğu görülmüştür.

Tablo 168. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	501-1000	5	2,30	,41079	1,693	,135
	1001-1500	9	1,86	,50173		
	1501-2000	11	2,09	,56206		
	2001-2500	14	2,36	,45694		
	2501-3000	56	2,33	,54129		
	3000 ve üzeri	321	2,23	,50497		
	Total	416	2,23	,51124		

Vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarının araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların gelir düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,30, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,86, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,09, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,36, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,33 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,23’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,135 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,135 olduğu için gelir düzeyinin vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarıyla ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 169. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Etkileri	501-1000	5	2,75	,25000	3,546	,004
	1001-1500	9	2,42	,63738		
	1501-2000	11	2,77	,26112		
	2001-2500	14	2,75	,29417		
	2501-3000	56	2,82	,33274		
	3000 ve üzeri	321	2,85	,30558		
	Total	416	2,83	,32213		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin etkileri faktörüne verdikleri cevaplarda gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 169’da gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetimin Etkileri” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,75, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,42, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,77, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,75, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,82 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,85’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimin Etkileri” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,004 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine yönelik görüşleri gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, gelir düzeyinin katılımcıların denetimin etkilerine yönelik görüşlerine etkisi olduğu görülmüştür.

Tablo 170. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Sonuçları	501-1000	5	2,76	,32863	3,379	,005
	1001-1500	9	2,49	,26667		
	1501-2000	11	2,56	,29419		
	2001-2500	14	2,51	,40546		
	2501-3000	56	2,41	,39894		
	3000 ve üzeri	321	2,32	,37191		
	Total	416	2,36	,37823		

Denetim sonuçlarının araştırıldığı faktörde yer alan ifadelere verilen cevapların farklı gelir düzeyleri itibarıyla anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 170’te gösterilmiştir. Tablo 170’ten de görüleceği üzere, “Denetim Sonuçları” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,76, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,49, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,56, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,51, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,41 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,32’dir. % 95 güven düzeyinde

yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Sonuçları” değişkeni için anlamlılık değeri $p= ,0,05$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin denetim sonuçları ile ilgili görüşleri gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 171. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Rolü	501-1000	5	2,13	,29814	2,025	,074
	1001-1500	9	2,44	,62361		
	1501-2000	11	2,09	,42403		
	2001-2500	14	2,50	,40825		
	2501-3000	56	2,33	,41194		
	3000 ve üzeri	321	2,32	,34438		
	Total	416	2,32	,36756		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Denetimin Rolü” faktörüne verdikleri cevapların gelir düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 171 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Denetimin Rolü” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,13, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,44, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,09, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,50, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,33 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,32’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimin Rolü” değişkeni için anlamlılık değeri $p= ,074 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,074 olduğu için gelir düzeyinin denetimin rolüne yönelik görüşlere bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 172. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Gelir Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Gelir Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	501-1000	5	2,07	,54772	3,263	,007
	1001-1500	9	1,33	,47140		
	1501-2000	11	1,55	,47779		
	2001-2500	14	2,00	,58471		
	2501-3000	56	1,89	,57246		
	3000 ve üzeri	321	1,89	,50551		
	Toplam	416	1,88	,52379		

Katılımcıların “Vergi Ahlakı ve Bilinci” faktörüne yönelik ifadelerle verdikleri cevaplarda vergi mükelleflerinin gelir düzeyleri ile ilgili olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkenine gelir düzeyi 501-1000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,07, 1001-1500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,33, 1501-2000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,55, 2001-2500 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,00, 2501-3000 TL arasında olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,89 ve 3000 TL ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,89’dur. %95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,007 > ,005$ bulunmuştur. Bu açıdan bakıldığında, vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine yönelik görüşleri gelir düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir deyişle, gelir düzeyinin katılımcıların vergi ahlakı ve bilinci ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Kazanç Türüne Göre ANOVA Testi

Tablo 173. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	Ticari Kazanç	180	2,74	,31012	3,181	,005
	Zirai Kazanç	9	2,49	,32742		
	Serbest Meslek Kazancı	87	2,66	,37011		
	Ücret Geliri	50	2,60	,46123		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	2,74	,23306		
	Menkul Sermaye İradı	2	2,94	,08839		
	Kurum Kazancı	60	2,79	,18530		
	Toplam	416	2,71	,33228		

Katılımcıların “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” faktörüne yönelik ifadelerle verdikleri cevaplarda vergi mükelleflerinin kazanç türleri ile ilgili olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine kazanç türü itibariyle verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 2,74, zirai kazanç olanların ortalaması 2,49, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 2,66, ücret geliri olanların ortalaması 2,60, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,74, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,94 ve kurum kazancı olanların ortalaması 2,79’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışları ile ilgili görüşleri kazanç türüne göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 174. Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	Ticari Kazanç	180	2,35	,50604	3,937	,001
	Zirai Kazanç	9	2,03	,29167		
	Serbest Meslek Kazancı	87	2,23	,49361		
	Ücret Geliri	50	2,03	,55934		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	2,22	,44793		
	Menkul Sermaye İradı	2	2,13	,17678		
	Kurum Kazancı	60	2,11	,49224		
	Toplam	416	2,24	,51124		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları” faktörüne verdikleri cevapların kazanç türü değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 174 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine kazanç türü itibarıyla verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 2,35, zirai kazanç olanların ortalaması 2,03, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 2,23, ücret geliri olanların ortalaması 2,03, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,22, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,13 ve kurum kazancı olanların ortalaması 2,11’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,001 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşleri kazanç türüne göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, kazanç türünün, katılımcıların denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışları ile ilgili görüşlerine etkisi olduğu görülmüştür.

Tablo 175. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Etkileri	Ticari Kazanç	180	2,87	,28141	3,500	,002
	Zirai Kazanç	9	2,47	,26352		
	Serbest Meslek Kazancı	87	2,75	,44697		
	Ücret Geliri	50	2,81	,31659		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	2,81	,25115		
	Menkul Sermaye İradı	2	3,00	,00000		
	Kurum Kazancı	60	2,88	,20308		
	Toplam	416	2,83	,32213		

Denetimin etkilerinin araştırıldığı faktörde yer alan ifadelerle verilen cevapların farklı kazanç türleri itibariyle anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 175’te gösterilmiştir. Tablo 175’ten de görüleceği üzere, “Denetimin Etkileri” değişkenine kazanç türü itibariyle verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 2,87, zirai kazanç olanların ortalaması 2,47, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 2,75, ücret geliri olanların ortalaması 2,81, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,81, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 3,00 ve kurum kazancı olanların ortalaması 2,83’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimin Etkileri” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,002 < ,05$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin denetimin etkileri ile ilgili görüşleri kazanç türleri itibariyle anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 176. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Sonuçları	Ticari Kazanç	180	2,38	,37823	3,550	,002
	Zirai Kazanç	9	2,22	,29059		
	Serbest Meslek Kazancı	87	2,37	,38079		
	Ücret Geliri	50	2,50	,37956		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	2,30	,37515		
	Menkul Sermaye İradı	2	2,30	,42426		
	Kurum Kazancı	60	2,19	,33541		
	Toplam	416	2,36	,37823		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Denetim Sonuçları” faktörüne verdikleri cevaplarda kazanç türüne göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 176’da gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetim Sonuçları” değişkenine kazanç türü itibariyle verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 2,38, zirai kazanç olanların ortalaması 2,22, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 2,37, ücret geliri olanların ortalaması 2,50, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,30, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,30 ve kurum kazancı olanların ortalaması 2,19’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Sonuçları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,002 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetim sonuçlarına yönelik görüşleri kazanç türüne göre anlamlı bir farklılık göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, kazanç türünün, katılımcıların denetim sonuçlarına yönelik görüşlerine etkisi olduğu görülmüştür.

Tablo 177. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Rolü	Ticari Kazanç	180	2,34	,34070	1,931	,075
	Zirai Kazanç	9	2,30	,20031		
	Serbest Meslek Kazancı	87	2,36	,39118		
	Ücret Geliri	50	2,31	,47543		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	2,44	,25746		
	Menkul Sermaye İradı	2	2,33	,000000		
	Kurum Kazancı	60	2,19	,35411		
	Toplam	416	2,32	,36756		

Denetimin rolünün araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların kazanç türü değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Denetimin Rolü” değişkenine kazanç türü itibariyle verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 2,34, zirai kazanç olanların ortalaması 2,30, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 2,36, ücret geliri olanların ortalaması 2,31, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,44, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 2,33 ve kurum kazancı olanların ortalaması 2,19’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimin Rolü” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,075 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,075 olduğu için kazanç türünün vergi mükelleflerinin denetimin rolü ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 178. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Kazanç Türüne Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Kazanç Türü	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	Ticari Kazanç	180	1,92	,55692	1,518	,171
	Zirai Kazanç	9	2,04	,11111		
	Serbest Meslek Kazancı	87	1,82	,52276		
	Ücret Geliri	50	1,72	,52752		
	Gayrimenkul Sermaye İradı	28	1,95	,28276		
	Menkul Sermaye İradı	2	1,67	,00000		
	Kurum Kazancı	60	1,91	,52827		
	Toplam	416	1,88	,52379		

Vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine yönelik ifadelerine verdikleri cevaplarda mükelleflerinin kazanç türleri ile ilgili bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 178’den de görüleceği üzere, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkenine kazanç türü itibariyle verdikleri cevapları; ticari kazanç olanların ortalaması 1,92, zirai kazanç olanların ortalaması 1,72, serbest meslek kazancı olanların ortalaması 1,82, ücret geliri olanların ortalaması 2,31, gayrimenkul sermaye iradı olanların ortalaması 1,95, menkul sermaye iradı olanların ortalaması 1,67 ve kurum kazancı olanların ortalaması 1,91’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,171 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincine yönelik görüşleri kazanç türlerine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, kazanç türünün katılımcıların vergi ahlakı ve bilinci ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Yaş Gruplarına Göre ANOVA Testi

Tablo 179. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları	18-25	52	2,74	,39549	2,04847	,087
	26-38	168	2,71	,29433		
	39-51	135	2,71	,34216		
	52-64	55	2,70	,35248		
	65 ve üzeri	6	2,33	,12910		
	Total	416	2,71	,33228		

Vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik ifadelere verilen cevaplarda ankete katılan vergi mükelleflerinin yaş grupları itibarıyla anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 179'dan da görüleceği üzere, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,74, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,71, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,71, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,33 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,33'tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,087 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre katılımcıların vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 180. Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları	18-25	52	2,39	,45486	1,96181	,099
	26-38	168	2,23	,54932		
	39-51	135	2,22	,53660		
	52-64	55	2,12	,33971		
	65 ve üzeri	6	2,29	,36799		
	Total	416	2,23	,51124		

Vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarının araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların yaş grubu değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,39, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,23, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,22, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,12 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,29'dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,099 > ,005$ bulunmuştur.

P değeri ,099 olduğu için yaş gruplarının vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarıyla ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 181. Denetimin Etkilerine İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Etkileri	18-25	52	2,86	,28157	2,09737	,080
	26-38	168	2,84	,31838		
	39-51	135	2,84	,31469		
	52-64	55	2,78	,36538		
	65 ve üzeri	6	2,50	,38730		
	Total	416	2,83	,32213		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Denetimin Etkileri” faktörüne verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 181’de gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetimin Etkileri” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,86, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,84, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,84, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,78 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,83’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimin Etkileri” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,080 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine yönelik görüşleri yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, yaş gruplarının katılımcıların denetimin etkilerine yönelik görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 182. Denetim Sonuçlarına İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Sonuçları	18-25	52	2,50	,30030	2,62741	,034
	26-38	168	2,34	,41387		
	39-51	135	2,36	,35632		
	52-64	55	2,27	,35739		
	65 ve üzeri	6	2,33	,39328		
	Total	416	2,36	,37823		

Denetim sonuçlarının araştırıldığı faktörde yer alan ifadeler verilen cevapların yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 182’de gösterilmiştir. Tablo 182’den de görüleceği üzere, “Denetim Sonuçları” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,50, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,34, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,36, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,27 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,33’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Sonuçları” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,034 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi mükelleflerinin denetim sonuçları ile ilgili görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 183. Denetimin Rolüne İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimin Rolü	18-25	52	2,40	,36952	2,79652	,026
	26-38	168	2,37	,38196		
	39-51	135	2,25	,35726		
	52-64	55	2,30	,33746		
	65 ve üzeri	6	2,33	,00000		
	Total	416	2,32	,36756		

Ankete katılan vergi mükelleflerinin “Denetimin Rolü” faktörüne verdikleri cevapların yaş grubu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 183 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Denetimin Rolü” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,40, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,37, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,25, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,30 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,32’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimin Rolü” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,026 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,026 olduğu için yaş gruplarının denetimin rolüne yönelik görüşlere bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 184. Vergi Ahlakı ve Bilincine İlişkin Görüşlerin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Vergi Ahlakı ve Bilinci	18-25	52	1,78	,47473	1,650	,161
	26-38	168	1,91	,53612		
	39-51	135	1,92	,53285		
	52-64	55	1,76	,50785		
	65 ve üzeri	6	1,78	,34427		
	Toplam	416	1,88	,52379		

Katılımcıların “Vergi Ahlakı ve Bilinci” faktörüne yönelik ifadelerine verdikleri cevaplarda vergi mükelleflerinin yaş grupları itibarıyla anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,78, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,91, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,92, 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,76 ve 65 yaş ve üzeri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,88’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Vergi Ahlakı ve Bilinci” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,161 > ,005$ bulunmuştur. Bu açıdan bakıldığında, vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine yönelik görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir deyişle, yaş gruplarının katılımcıların vergi ahlakı ve bilinci ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

4.3.1.5.5.2. Vergi Müfettişlerine Ait Bulguların ANOVA Testi

Çalışma kapsamında eğitim düzeyi, yaş grubu, mesleki unvanlara ve eski unvanlara ilişkin ANOVA testi yapılmıştır. İlk olarak, katılımcılara eğitim düzeylerine göre herhangi bir farklılığın olup olmadığını tespit etmek üzere ANOVA testi yapılmıştır.

Tablo 185. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimde Etkinlik	Lisans	146	2,46	,58846	0,699	,498
	Yüksek Lisans	50	2,38	,57003		
	Doktora	5	2,65	,48734		
	Toplam	201	2,44	,58119		

Vergi müfettişlerinin denetimde etkinlik faktörüne ilişkin ifadelere verilen cevaplarda ankete katılan vergi müfettişlerinin eğitim düzeyleri ile ilgili anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 185’ten de görüleceği üzere, “Denetimde Etkinlik” değişkenine lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,46, yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,38 ve doktora mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,65’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimde Etkinlik” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,498 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre katılımcıların denetimde etkinlik faktörüne yönelik görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 186. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Lisans	146	2,52	,48924	0,711	,492
	Yüksek Lisans	50	2,44	,55515		
	Doktora	5	2,65	,54772		
	Toplam	201	2,50	,50683		

Denetim elemanlarının özlük haklarının eksikliklerinin araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların eğitim düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkenine lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,52, yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,44 ve doktora mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,65’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki

Eksiklikler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,492 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,492 olduğu için eğitim düzeyinin denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerine ilişkin görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 187. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı	Lisans	146	2,30	,70118	0,444	,642
	Yüksek Lisans	50	2,27	,71578		
	Doktora	5	2,00	,70711		
	Toplam	201	2,28	,70298		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” faktörüne verdikleri cevaplarda eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 187’de gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkenine lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,30, yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,27 ve doktora mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,642 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre denetim elemanlarının mükelleflere bakışı eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle eğitim düzeyinin katılımcıların mükellefler hakkındaki görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 188. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Lisans	146	2,09	,59307	2,942	,055
	Yüksek Lisans	50	2,09	,70487		
	Doktora	5	1,40	,89443		
	Toplam	201	2,07	,63593		

Denetim elemanlarına denetimler esnasında yeterli desteğin verilip verilmediğinin araştırıldığı faktörde yer alan ifadeler verilen cevapların lisans,

yüksek lisans ve doktora mezunları arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 188’de gösterilmiştir. Tablo 188’den de görüleceği üzere, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkenine lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,09, yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,09 ve doktora mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 1,40’tır. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,055 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi müfettişlerinin, denetim elemanlarının yetersiz destek almasıyla ilgili görüşleri eğitim düzeyine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 189. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Eğitim Düzeyine Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eğitim Düzeyi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	Lisans	146	2,84	,32091	0,183	,833
	Yüksek Lisans	50	2,85	,39932		
	Doktora	5	2,93	,14907		
	Toplam	201	2,85	,33821		

Tablo 189’da ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere ilişkin görüşlerini öğrenmek amacıyla yöneltilen ifadelerle verdikleri cevapların eğitim düzeyi değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tabloya göre, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkenine lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,84, yüksek lisans mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,85 ve doktora mezunlarının verdikleri cevapların ortalaması 2,93’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimin Rolü” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,833 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,833 olduğu için eğitim düzeyinin denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik görüşlere bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Yaş Gruplarına Göre ANOVA Testi

Tablo 190. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimde Etkinlik	18-25	19	2,26	,67943	1,484	,220
	26-38	118	2,47	,56421		
	39-51	54	2,40	,55641		
	52-64	10	2,70	,67495		
	Toplam	201	2,44	,58119		

“Denetimde Etkinlik” faktörüne yönelik ifadeler verilen cevaplarda ankete katılan vergi müfettişlerinin yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 190’dan da görüleceği üzere, “Denetimde Etkinlik” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,26, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,47, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,40 ve 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,70’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimde Etkinlik” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,220 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre katılımcıların denetimde etkinlik faktörüne yönelik görüşleri yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 191. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	18-25	19	2,33	,59543	1,736	,161
	26-38	118	2,50	,51109		
	39-51	54	2,51	,48665		
	52-64	10	2,78	,24861		
	Toplam	201	2,50	,50683		

Denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerinin araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların yaş grubu değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde

bulundurulduğunda, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,33, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,50, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,51 ve 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,78’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,161 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,161 olduğu için yaş gruplarının denetim elemanlarının özlük haklarıyla ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 192. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı	18-25	19	1,95	,74339	2,218	,087
	26-38	118	2,30	,72836		
	39-51	54	2,40	,64705		
	52-64	10	2,10	,39441		
	Toplam	201	2,28	,70298		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” faktörüne verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 192’de gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,95, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,30, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,40 ve 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,10’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,087 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre denetim elemanlarının mükellefe bakışına yönelik görüşleri yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, yaş gruplarının katılımcıların mükellefler hakkındaki görüşlerine etkisi olmadığını söyleyebiliriz.

Tablo 193. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	18-25	19	1,68	,62828	3,213	,024
	26-38	118	2,10	,61761		
	39-51	54	2,19	,64644		
	52-64	10	1,95	,59861		
	Toplam	201	2,07	,63593		

Katılımcıların “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” faktörüne verdikleri cevaplarda yaş gruplarına göre farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkenine yaş grubu; 18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,68, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,10, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,19 ve 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 1,95’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,024 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi müfettişlerinin denetim elemanlarının yetersiz destek almasıyla ilgili görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 194. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Yaş Grubu	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	18-25	19	2,74	,58351	0,788	,502
	26-38	118	2,86	,30030		
	39-51	54	2,87	,31996		
	52-64	10	2,83	,23570		
	Toplam	201	2,85	,33821		

Katılımcıların “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” ilişkin yöneltilen ifadelerine verdikleri cevaplarda vergi müfettişlerinin yaş grupları itibariyle anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkenine yaş grubu;

18-25 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,74, 26-38 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,86, 39-51 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,87 ve 52-64 yaş arasında olan katılımcıların verdikleri cevapların ortalaması 2,85'tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,502 > ,005$ bulunmuştur. Bu açıdan bakıldığında, yaş gruplarının denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik görüşlere bir etkisi olmadığı görülmüştür. Diğer bir deyişle, ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Mesleki Unvanlara Göre ANOVA Testi

Tablo 195. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimde Etkinlik	Vergi Başmüfettişi	31	2,35	,78906	1,548	,215
	Vergi Müfettişi	117	2,51	,48839		
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	2,37	,62279		
	Toplam	201	2,44	,58119		

Katılımcıların “Denetimde Etkinlik” faktörüne yönelik ifadelerine verdikleri cevaplarda denetim elemanlarının mesleki unvanları ile ilgili olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Denetimde Etkinlik” değişkenine unvanı vergi başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,35, vergi müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,51 ve vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,37'dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetimde Etkinlik” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,215 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimde etkinlik faktörüne ilişkin görüşleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 196. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Vergi Başmüfettişi	31	2,36	,51977	3,748	,025
	Vergi Müfettişi	117	2,58	,44749		
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	2,40	,59108		
	Toplam	201	2,50	,50683		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” faktörüne verdikleri cevapların mesleki unvan değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 196 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkenine unvanı vergi başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,36, vergi müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,58 ve vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,40’tır. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,025 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi müfettişlerinin özlük haklarına yönelik görüşleri mesleki unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, mesleki unvanın, katılımcıların özlük hakları ile ilgili görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 197. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı	Vergi Başmüfettişi	31	2,05	,52209	6,600	,002
	Vergi Müfettişi	117	2,43	,69761		
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	2,09	,73417		
	Toplam	201	2,28	,70298		

Denetim elemanlarının vergi mükellefleri hakkındaki düşüncelerinin araştırıldığı faktörde yer alan ifadelerle verilen cevapların mesleki unvanlara göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği test edilmiş ve elde edilen sonuçlar Tablo 197’de gösterilmiştir. Tablo 197’den de görüleceği üzere, “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkenine unvanı vergi başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,05, vergi müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,43 ve vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,09’dur. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,002 < ,05$ bulunmuştur. Buna göre, ankete katılan vergi müfettişlerinin vergi mükelleflerine yönelik görüşleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 198. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Vergi Başmüfettişi	31	1,89	,61522	11,025	,000
	Vergi Müfettişi	117	2,24	,59312		
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	1,81	,62961		
	Toplam	201	2,07	,63593		

Ankete katılan vergi müfettişlerine denetimler esnasında kendilerine yeterli desteğin sağlanıp sağlanmadığının araştırıldığı faktörde yer alan ifadelerle verilen cevaplarda mesleki unvana göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 198’de gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkenine unvanı vergi başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,89, vergi müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,24 ve vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,81’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,000 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi müfettişlerinin denetimler esnasında sağlanan desteğin yeterli olup olmadığı

konusundaki görüşleri mesleki unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 199. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Mesleki Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	Vergi Başmüfettişi	31	2,87	,30644	3,176	,043
	Vergi Müfettişi	117	2,89	,27038		
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	53	2,75	,45716		
	Toplam	201	2,85	,33821		

Vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik verdikleri cevaplarda katılımcıların mesleki unvanları ile ilgili bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 199’den da görüleceği üzere, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkenine unvanı vergi başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,87, vergi müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,89 ve vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,75’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,043 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik görüşleri mesleki unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Diğer bir ifadeyle, mesleki unvanın katılımcıların görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Eski Unvanlara Göre ANOVA Testi

Tablo 200. Vergi Müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlara Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eski Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimde Etkinlik	Maliye Başmüfettişi	10	2,10	,87560	2,393	,085
	Baş Hesap Uzmanı	9	2,68	,69347		
	Gelirler Başkontrolörleri	11	2,27	,78625		
	Maliye Müfettişi	32	2,52	,47280		
	Hesap Uzmanı	17	2,52	,53807		
	Gelirler Kontrolörleri	28	2,35	,51150		
	Vergi Denetmenleri	41	2,60	,44853		
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	2,03	,70931		
	Hesap Uzman Yardımcısı	3	1,67	,57735		
	Stajyer Gelirler Kontrolörleri	2	1,56	,79550		
	Vergi Denetmen Yardımcısı	7	2,27	,69383		
	Doğrudan Vergi Müfettiş Yardımcısı	36	2,54	,52083		
	Toplam	201	2,44	,58119		

Vergi müfettişlerinin “Denetimde Etkinlik” değişkenine yönelik ifadelerle verdikleri cevaplarda katılımcıların eski unvanları ile ilgili anlamlı bir farklılık olup olmadığı incelenmiştir. Tablo 200’den de görüleceği üzere, “Denetimde Etkinlik” değişkenine eski unvanı; maliye başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,10, baş hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,68, gelirler başkontrolörü olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,27, maliye müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,52, hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,52, gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,35, vergi denetmeni olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,60, maliye müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,03, hesap uzmanı yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,67, stajyer gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,56, vergi denetmen yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,27 ve doğrudan vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,54’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimde Etkinlik” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,085 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi müfettişlerinin söz konusu faktöre yönelik görüşlerinde eski unvanlarına göre anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 201. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eski Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler	Maliye Başmüfettişi	10	2,38	,31732	2,143	,192
	Baş Hesap Uzmanı	9	2,50	,35355		
	Gelirler Başkontrolörleri	11	2,18	,72535		
	Maliye Müfettişi	32	2,55	,53671		
	Hesap Uzmanı	17	2,62	,43407		
	Gelirler Kontrolörleri	28	2,57	,44544		
	Vergi Denetmenleri	41	2,61	,38750		
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	2,15	,72024		
	Hesap Uzman Yardımcısı	3	2,58	,52042		
	Stajyer Gelirler Kontrolörleri	2	1,38	,53033		
	Vergi Denetmen Yardımcısı	7	2,29	,54827		
	Doğrudan Müfettiş Yardımcısı	36	2,50	,54772		
	Toplam	201	2,50	,50683		

Denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerinin araştırıldığı faktörle ilgili katılımcıların verdikleri cevapların eski unvan değişkenine göre farklılık gösterip göstermedikleri test edilmiştir. Tablodaki veriler göz önünde bulundurulduğunda, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkenine eski unvanı; Maliye Başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,38, Baş Hesap Uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,50, Gelirler Başkontrolörü olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,18, maliye müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,55, hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,62, gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,57, vergi denetmeni olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,61, maliye müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,15, hesap uzmanı yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,58, stajyer gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,38, vergi denetmen yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,29 ve doğrudan vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,50’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Özlük Hakları Konusundaki Eksiklikler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,192 > ,005$ bulunmuştur. P değeri ,192 olduğu için eski unvanların denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerine yönelik görüşlerine etkisi olmadığı görülmüştür.

Tablo 202. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eski Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı	Maliye Başmüfettişi	10	2,00	,00000	2,225	,015
	Baş Hesap Uzmanı	9	2,00	,00000		
	Gelirler Başkontrolörleri	11	2,05	,85013		
	Maliye Müfettişi	32	2,23	,78272		
	Hesap Uzmanı	17	2,59	,71229		
	Gelirler Kontrolörleri	28	2,48	,55247		
	Vergi Denetmenleri	41	2,50	,69821		
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	1,60	,54772		
	Hesap Uzman Yardımcısı	3	2,00	,00000		
	Stajyer Gelirler Kontrolörleri	2	1,75	,10606		
	Vergi Denetmen Yardımcısı	7	1,86	,69007		
	Doğrudan Müfettiş Yardımcısı	36	2,24	,76051		
	Toplam	201	2,28	,70298		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” faktörüne verdikleri cevaplarda eski unvanlara göre anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmış ve sonuçlar Tablo 202’de gösterilmiştir. Tabloya göre “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkenine eski unvanı; maliye başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2, baş hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2, gelirler başkontrolörü olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,05, maliye müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,23, hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,59, gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,48, vergi denetmeni olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,50, maliye müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,60, hesap uzmanı yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2, stajyer gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,75, vergi denetmen yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,86 ve doğrudan vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,24’tür. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarının Mükellefe Bakışı” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,015 > ,005$ bulunmuştur. Buna göre katılımcıların vergi mükelleflerine yönelik görüşleri eski unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermemektedir.

Tablo 203. Vergi Müfettişlerinin “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” Faktörüne İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eski Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi	Maliye Başmüfettişi	10	1,85	,33747	2,962	,002
	Baş Hesap Uzmanı	9	1,67	,50000		
	Gelirler Başkontrolörleri	11	2,00	,80623		
	Maliye Müfettişi	32	2,19	,65685		
	Hesap Uzmanı	17	2,41	,64312		
	Gelirler Kontrolörleri	28	2,27	,49967		
	Vergi Denetmenleri	41	2,22	,59212		
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	1,60	,89443		
	Hesap Uzman Yardımcısı	3	1,67	,57735		
	Stajyer Gelirler Kontrolörleri	2	1,00	,00000		
	Vergi Denetmen Yardımcısı	7	1,79	,39340		
	Doğrudan Müfettiş Yardımcısı	36	1,90	,63041		
	Toplam	201	2,07	,63593		

Katılımcıların “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” faktörüne verdikleri cevaplarda eski unvan değişkenine göre farklılık olup olmadığı araştırılmış ve elde edilen sonuçlar Tablo 203’te gösterilmiştir. Tablo 203’ten de görüleceği üzere, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkenine eski unvanı; maliye başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,85, baş hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,67, gelirler başkontrolörü olanların verdikleri cevapların ortalaması 2, maliye müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,19, hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,41, gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,27, vergi denetmeni olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,22, maliye müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,60, hesap uzmanı yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,67, stajyer gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 1, vergi denetmen yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 1,79 ve doğrudan vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,07’dir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,002 < ,005$ bulunmuştur. Buna göre vergi müfettişlerinin denetimler esnasında sağlanan desteğin

yeterli olup olmadığı konusundaki görüşleri eski unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tablo 204. Vergi Müfettişlerinin “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörlere” İlişkin Görüşlerinin Eski Unvanlarına Göre Karşılaştırılması

Faktörler	Eski Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler	Maliye Başmüfettişi	10	2,97	,10541	3,015	,001
	Baş Hesap Uzmanı	9	2,96	,11111		
	Gelirler Başkontrolörleri	11	2,70	,45837		
	Maliye Müfettişi	32	2,95	,19138		
	Hesap Uzmanı	17	2,98	,08085		
	Gelirler Kontrolörleri	28	2,98	,08742		
	Vergi Denetmenleri	41	2,74	,37648		
	Maliye Müfettiş Yardımcısı	5	3,00	,00000		
	Hesap Uzman Yardımcısı	3	3,00	,00000		
	Stajyer Gelirler Kontrolörleri	2	3,00	,00000		
	Vergi Denetmen Yardımcısı	7	2,62	,48795		
	Doğrudan Müfettiş Yardımcısı	36	2,70	,49619		
	Toplam	201	2,85	,33821		

Ankete katılan vergi müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere ilişkin verdikleri cevapların eski unvanları ile ilgili bir farklılık gösterip göstermediği incelenmiş ve bu amaçla Tablo 204 oluşturulmuştur. Tabloya göre, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkenine Tablo 204’ten de görüleceği üzere, “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkenine eski unvanı; maliye başmüfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,97, baş hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,96, gelirler başkontrolörü olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,70, maliye müfettişi olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,95, hesap uzmanı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,98, gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,98, vergi denetmeni olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,74, maliye müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 3, hesap uzmanı yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 3, stajyer gelirler kontrolörleri olanların verdikleri cevapların ortalaması 3, vergi denetmen yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,62 ve doğrudan vergi müfettiş yardımcısı olanların verdikleri cevapların ortalaması 2,70’tir. % 95 güven düzeyinde yapılan ANOVA testi sonucuna göre “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” değişkeni için anlamlılık değeri $p = ,001 < ,005$ bulunmuştur. P değeri ,001 olduğu için vergi

müfettişlerinin denetimi etkileyen diğer faktörlere yönelik görüşleri eski unvanlarına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir.



DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Toplumu oluşturan bireylerin bir arada yaşamaya başlamalarıyla birlikte devlet kavramı da anlam kazanmaya başlamıştır. Devlet kavramıyla beraber bireylerin ihtiyaçları gün geçtikçe artmaya başlamış ve bireylerin daha kaliteli bir yaşam sürmesi amacıyla devletlerin iç ve dış güvenliği sağlama yanında, çeşitli tam kamusal mal, yarı kamusal mal ve özel mal ile hizmetler sunması bir gereklilik haline gelmiştir. Devletlerin üstlendiği bu görevleri yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan finansman kaynağını da vergi gelirleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda, vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi büyük bir önem taşımaktadır. Ülkemizde olduğu gibi diğer ülke anayasalarında da vergi ödevine yönelik çeşitli maddeler bulunmaktadır. Anayasamızın 73. maddesinin birinci fıkrasında; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilerek, vergilerin kamu geliri sağlama amacı ortaya konulmuştur.

Devletler vergi kanunları ile yükümlülükleri belirlemenin yanında, bu yükümlülüklerin tam ve doğru olarak uygulanmasını da sağlamakla görevlidir. Günümüz vergi sistemlerinde kamu harcamalarının finansmanı açısından temel kaynak olan vergiler, beyan esasına göre tahsil edilmektedir. Beyan esas sistemi vergi idaresi ile mükellef arasındaki güven ilişkisine bağlıdır. Ancak mükellefler vergisel yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak beyan etmenin yasal bir zorunluluk olduğunu bilmelerine rağmen, vergi ödemeyi kendilerine bir yük olarak görmektedirler. Diğer taraftan mükellefler vergisel yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirmediklerinde daha az vergi ödeyeceklerini düşünmektedirler. Bu ise, vergi kayıp ve kaçığına zemin hazırlamaktadır. İşte bu noktada vergi denetiminin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Denetim en genel anlamıyla bir durumun değerlendirilerek doğruluğunun tespit edilmesidir. Buradan hareketle vergi denetimine geçmeden önce çalışmanın birinci bölümünde denetimle ilgili genel açıklamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda denetim kavramı, tarihsel gelişimi ve türleri ele alınıp incelenmiştir. Bölümün ilerleyen başlıklarında ise, vergi denetimi kavramı, amaçları, fonksiyonları, türleri ve teknikleri hakkında bilgiler sunulmuştur. Mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları bulunan vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve vergi idaresi ile mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kanunlarla belirlenen ilkelere uygunluğunun araştırılması olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda vergi denetimi, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yönelterek vergi kayıp ve

kaçacağını önlemeyi ve bu suretle ek gelir sağlamayı, gelir dağılımında adaleti sağlamayı, idarenin vergi mevzuatına uygun hareket etmesini sağlamayı, mükelleflerin vergi konusunda eğitilerek vergi bilinci ve ahlakının oluşmasını ve vergiye gönüllü uyumun artmasını amaçlamaktadır.

Vergi denetiminin türlerini; şekli ve maddi bakımdan vergi denetimi, içerik ve nedenlerine göre vergi denetimi (olağan denetim ve olağanüstü denetim), verginin türüne göre vergi denetimi (genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi), denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki bakımından vergi denetimi (iç denetim ve dış denetim), hukuki bakımdan vergi incelemesi (vergi incelemesi ve yoklama), incelemenin kapsamı bakımından vergi denetimi (tam inceleme, kısmi inceleme ve sınırlı inceleme), incelemenin yapıldığı yer bakımından vergi denetimi (işyerinde inceleme ve dairede inceleme), incelenen yükümlü sayısı bakımından vergi denetimi (toplu inceleme ve münferit inceleme), incelemenin akışı bakımından vergi denetimi (ileriye doğru inceleme ve geriye doğru inceleme), vergi tetkiki, vergi kontrolü ve teftiş şeklinde sıralayabiliriz.

Denetim elemanları, saydığımız bu denetim türlerini kullanırken; mali tablo analizi, vergi dairelerinde kayıtlı bilgilerden yararlanma, istihbarat arşivindeki bilgiler, bilgi verme kapsamında elde edilen bilgiler, yoklama, randıman incelemesi yapmak, aritmetik inceleme, kanuni olmayan indirimlerin varlığını araştırmak, gazeteler ve kamu kayıtlarından elde edilen bilgilerden yararlanma, şekli ve teknik sorunların belirlenmesine yönelik olarak yapılan ön kontrol, denetimlerin daha etkili ve verimli bir şekilde yapılabilmesi için gerekli bilgilerin elde edildiği ön görüşme, nihai denetim raporunun hazırlanması amacıyla gerekli bilgilerin bir araya getirildiği ön rapor, işletme içi karşılaştırma, karşıt inceleme, belgelerin incelenmesi ile fiili ve kaydi envanter incelemesi yapmak gibi çeşitli denetim tekniklerinden faydalanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümde, çeşitli ülkelerde vergi denetimi uygulamaları hakkında bilgiler verilmiştir. Bu kapsamda Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Çin, Rusya Federasyonu, Japonya ve Meksika'nın vergi sistemleri, vergi denetim uygulamaları ve vergi denetim yöntemleri değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, ülkemizdeki vergi denetim sistemi ile seçilmiş ülkelerin vergi denetim sistemleri karşılaştırılmış, benzer ve ayrılan yönleri ortaya konularak ülkemizdeki vergi denetim sisteminin uyumu gibi hususlar ifade edilmiştir.

Seçilmiş ülkelerde vergi gelirlerini gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak ele aldığımızda, gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilatının en yüksek

olduğu ülke ABD’iken, Meksika’nın en düşük paya sahip olduğu görülmektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin tahsilatı açısından ise, en yüksek tahsilat oranı Almanya’da bulunurken, en düşük pay ABD’de bulunmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin tahsilatı açısından Meksika ilk sırada yer almaktadır. Buna karşılık, harcamalar üzerinden alınan vergilerin tahsilatında en düşük paya sahip ülke ABD’dir. ABD, İngiltere, Rusya Federasyonu ve Japonya’da gelir üzerinden alınan vergiler daha fazla paya sahipken, Almanya, Çin ve Meksika’da harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı daha yüksektir. Seçilmiş ülkelerde servet üzerinden alınan vergilerin payı ise, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin payına göre oldukça düşüktür.

Seçilmiş ülkelerde vergi denetimi uygulamaları ABD ve Almanya hariç olmak üzere, genellikle ülkelerin Maliye Bakanlıklarına bağlı birimler tarafından yerine getirilmektedir. ABD’de denetim ile ilgili birim Hazine Bakanlığı’na bağlı IRS’dir. Almanya’da ise, “teftiş” Sayıştay tarafından yerine getirilirken, vergi denetimi vergi dairesi kadrolarında yer alan denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Ayrıca vergi denetimleri, genellikle merkez ve taşra düzeyinde gerçekleştirildiğinden, seçilmiş ülkelerde örgüt yapısı; merkez ve taşra örgütleri düzeyinde yapılandırılmıştır. Ancak, ABD’de örgüt yapısı; IRS merkezi, merkeze bağlı bölge müdürlükleri ve bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri şeklinde yapılandırılmıştır. Benzer şekilde, Almanya’da örgüt yapısı; Federal Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve vergi dairelerinden oluşan üç kademeli bir yapıdan oluşmaktadır. Japonya’da ise, örgüt yapısı; merkez vergi büroları, bölgesel vergi büroları ve vergi daireleri şeklinde yapılandırılmıştır. Vergi denetimleri ise, genellikle mükelleflerin işyerinde veya vergi dairelerinde yapılmaktadır. Bununla birlikte, denetime tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde genellikle bilgisayar teknolojilerinden yararlanılmaktadır. Örneğin, Meksika’da çeşitli sektörler göz önünde bulundurularak hazırlanan detaylı istatistiksel bilgilere dayanılarak vergi denetimleri gerçekleştirilmektedir.

Hazine Bakanlığı’na bağlı olan IRS, ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasından sorumlu olan birimdir. Bunun yanında IRS, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını, vergilerini zamanında ödemelerini sağlamak ve vergi kanunlarına uymayan mükellefleri denetlemekle görevlidir. ABD vergi sistemi, eyalet ve yerel yönetimler ile federal yönetim tarafından uygulanan vergilerden oluşmaktadır. ABD’de vergi denetimine yetkili; vergi denetçileri, vergi uyum yetkilileri, gelir ajanları, gelir bürosu denetçileri ve cezai soruşturma birimi bulunmaktadır. Ayrıca ABD’de vergi inceleme yöntemleri mükelleflerin durumuna

göre farklılık gösterdiğinden temel olarak; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde inceleme ve araştırma incelemesi gibi yöntemler kullanılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ABD’de uygulanan denetim yöntemleri ile ülkemizde uygulanan denetim yöntemleri arasında bazı farklılıklar ve benzerlikler bulunduğu görülmüştür. ABD’de uygulanan dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemleri ülkemizdeki vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak, ABD’de dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemleri ayrı iki yöntem olarak kullanılırken, Türkiye’de iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı ile mükellef veya vergi sorumlularının istemesi gibi durumlar hariç olmak üzere vergi incelemesi esas itibarıyla mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmektedir. Benzer şekilde, ABD’de uygulanan indirilemeyecek kalemler programı yöntemi ülkemizdeki beyanname revizyonu yöntemine benzemektedir. İndirilemeyecek kalemler programında; hatalı vergi hesaplamaları, hatalı aile reisi beyanı, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışlar ve normalden fazla çocuk sağlık giderleri beyannameler üzerinden incelenirken, beyanname revizyonu yönteminde, beyanname ve eklerindeki eksik ve hatalar tespit edilerek vergi incelemesine başlanılmadan önce eksik ve hataların giderilmesi yoluna gidilmektedir. Buna karşılık, ABD’de uygulanan mektupla yapılan inceleme yöntemi ülkemizde uygulanmamaktadır. Bu yöntem, tek bir vergi konusu üzerinden mektup, faks ve e-mail gibi iletişim araçları kullanılarak mükellefler ile vergi idaresi arasında karşılıklı olarak yazışma ile yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde de bu yönteme benzer bir yöntem uygulanabilir. ABD’de olduğu gibi ülkemizde de bazı işlemlerin denetimi bu yöntem ile gerçekleştirilebilir.

İngiltere’de ise, vergilerin idaresi ve tahsili HMRC tarafından gerçekleştirilmektedir. İngiliz vergi sistemi, ülkemize benzer şekilde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesinden sorumlu olan HMRC bünyesinde “tax inspector” denilen denetim elemanları vergi incelemelerinden sorumludur. İngiltere’de vergi incelemeleri üç aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Birinci aşama, mükellefler tarafından verilen beyannamelerin şekil şartları açısından incelenmesine yöneliktir. İkinci aşama, ülkemizde de uygulanan vergi kesintisi yöntemine benzer şekilde mükelleflerin vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapıldıysa kesintilerin doğru şekilde yapıp yapılmadığının incelenmesidir. Üçüncü aşama ise, “tax inspector” denilen denetim

elemanları tarafından gerçekleştirilir ve vergi incelemelerinin en kapsamlı halini oluşturmaktadır. İngiltere’de genel olarak; ön kontrol, eğitim ve inceleme ziyaretleri, hesap odaklı denetimler (hesapların incelenmesi), karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi, karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi ve vergi kaçakçılığı incelemeleri (soruşturması) gibi yöntemler vergi incelemelerinde kullanılmaktadır. İngiltere’de uygulanan denetim yöntemleri göz önünde bulundurulduğunda, İngiltere ile Türkiye’de uygulanan denetim yöntemleri arasında bazı farklılıklar ve benzerlikler olduğu görülmüştür. Bu bağlamda, İngiltere’de uygulanan eğitim ve inceleme ziyaretleri yöntemi, ülkemizdeki yoklama yöntemine, vergi kaçakçılığı (soruşturması) yöntemi ise, ülkemizde uygulanan arama yöntemine benzemektedir. Benzer şekilde İngiltere’de uygulanan ön kontrol yöntemi, ülkemizde uygulanan beyanname revizyonu yöntemi ile ABD’de uygulanan indirilemeyecek kalemler programı yöntemine benzemektedir. Ön kontrol yönteminde de, beyanname revizyonu ve indirilemeyecek kalemler programı yönteminde olduğu gibi beyanname ve eklerindeki eksik ve hatalar ile beyannamedeki bilgilerin doğruluğu kontrol edilir. Yine, İngiltere’de uygulanan karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi ile karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak, İngiltere’de iki farklı yöntem olarak uygulanırken, Türkiye’de bazı istisnalar hariç vergi incelemeleri mükelleflerin iş yerinde yapılmaktadır.

Federal yapıya sahip olan Almanya’da vergilerin idare ve tahsilinden Federal Maliye Bakanlığı sorumludur. Almanya’nın federal yapısı gereği federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimlerin kendi alanlarına giren vergilerin tespit ve tahsili için Alman vergi idaresi ayrı örgütler kurularak yapılandırılmıştır. Federal devlet ve eyaletlerde maliye örgütü; Maliye Bakanlıkları, Yüksek Maliye Müdürlükleri ve vergi dairelerinden oluşmaktadır. Alman vergi sistemi, ABD’dekine benzer şekilde federal devlet vergileri, eyalet vergileri ve yerel yönetim vergilerinden oluşmaktadır. Almanya’da vergi incelemeleri beyana dayalı vergiler üzerinden yürütülmektedir. Vergi incelemelerinde, Yüksek Maliye Müdürlüklerine bağlı denetim elemanları ile vergi dairesi kadrolarında bulunan denetim elemanları olmak üzere iki yetkili birim bulunmaktadır. Almanya’da; işyeri denetimi, bütün defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi, defterlerin incelenmesi, kayıt ve belgelerin özet teftişi, defterlerin incelenmesi, kayıtlar ve diğer belgelerin özel teftişi ve diğer vergi denetimleri (cezalandırılabilir mali kanunları içeren incelemeler, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama ile kayıt, defter ve

belgelerin incelenmesi) vergi denetimde uygulanan yöntemler arasında yer almaktadır. Almanya’da vergi denetimi yöntemleri arasında yer alan bütün defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi yöntemi, Türkiye’de uygulanan vergi incelemesi yöntemi ile benzetilmektedir. Buna karşılık, ülkemizde vergi incelemesi neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi olan beş yıl sonuna kadar yapılabilirken, Almanya’da uygulanan bütün defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi yöntemi üç yıllık dönemleri kapsamaktadır. Benzer şekilde, Almanya’da uygulanan iş yeri denetimi yöntemi, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzetilmektedir.

Çin’de vergi kanunlarının düzenlenmesi ve uygulanmasından Çin Halk Cumhuriyeti Vergi İdaresi ve Çin Maliye Bakanlığı sorumludur. Çin vergi sistemi, İngiltere ve Türkiye’ye benzer şekilde gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi Çin’de de, mükellefler vergi beyannamelerini ilgili kanun ve düzenlemelere uygun olarak kendileri hazırlayarak vergi idaresine bildirmektedir. Vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi gelirlerinin korunması amacıyla Çin’deki vergi idaresi içerisinde Vergi İnceleme Departmanı oluşturularak mükellef beyanlarının doğruluğunun tespiti için denetleme yetkisi verilmiştir. Çin’de vergi denetimi dört aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşama olan denetim planlaması, denetimin hedef ve amaçlarının belirlenmesine yöneliktir. İkinci aşama ise, denetim hazırlıkları olarak adlandırılmıştır. Bu aşamada yapılan denetim planlaması çerçevesinde denetlenecek kişi ve kurumların belirli bir süre içerisinde bilgilendirilmesine yöneliktir. Üçüncü aşama olan denetim uygulamasında, denetlenecek kişi ve kurumlarla ilgili gerekli tüm bilgi ve belgeler incelenmektedir. Denetim sonuçları olarak ifade edilen dördüncü aşama ise, denetim raporunun hazırlanmasından ibarettir. Denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla kurulan Vergi İnceleme Departmanı vergi denetimini; genel vergi denetimi, özel vaka denetimi ve özel vergi denetimi olmak üzere üç ana yöntem kullanarak gerçekleştirmektedir. Çin’de uygulanan vergi denetimi yöntemleri göz önünde bulundurulduğunda, genel vergi denetimi yönteminin, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzediği görülmektedir. Benzer şekilde, özel vaka denetimi yöntemi de ülkemizde uygulanan arama yöntemine benzetilmektedir. Arama yönteminde mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı hususunda ihbar yapıldığı ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklendiği hallerde, özel vaka denetimi yönteminde ise, ihlal edilen durum diğer devlet kurumları veya üst düzey vergi makamlarının durumu rapor etmesi ya da bilgi değişimi yapıldığı hallerde ortaya çıkmaktadır. İki yöntemde de amaç vergi kaçakçılığı yapan mükelleflerin ortaya çıkarılmasıdır. İki

yöntem arasındaki fark ise, arama yönteminde Sulh hakiminin mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gerekirken, özel vaka denetimi yönteminde böyle bir gereklilik bulunmamaktadır.

Rusya Federasyonu'nda vergilerin toplanması, denetimlerin yapılması gibi vergilendirme işlemleri Federal Vergi Servisi tarafından gerçekleştirilmektedir. Rus vergi sistemi, ülkenin federal yapısına uygun olarak federal, bölgesel ve yerel vergilerden oluşmaktadır. Mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve vergilerin zamanında ödenmesinin sağlanması amacıyla gerçekleştirilen vergi denetimleri, sadece federal hükümet tarafından yapılmaktadır. Rusya Federasyonu'nda vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim olmak üzere iki tür vergi denetim yöntemi uygulanmaktadır. Rusya Federasyonu'nda uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak, Rusya Federasyonu'nda uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri iki ayrı yöntem olarak kullanılırken, ülkemizde vergi incelemesi yöntemi bazı istisnalar hariç işyerinde yapılmaktadır. Bununla birlikte, Rusya Federasyonu'nda uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, İngiltere'de uygulanan karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi ve karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi yöntemi ile ABD'de uygulanan dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemlerine benzemektedir.

Japonya'da vergisel işlemlerin yerine getirilmesinden Japonya Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulan Ulusal Vergi Dairesi sorumludur. Ulusal Vergi Dairesi; merkez vergi büroları, bölgesel vergi büroları ve vergi daireleri şeklinde yapılandırılmıştır. Japon vergi sistemi, ulusal ve yerel düzeyde gelir, servet ve tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Japonya'da gelir ve kurumlar vergisi gibi ulusal düzeydeki vergilerde beyan esası uygulanmaktadır. Beyan esasının gereği olan vergi denetimi ise, mükellef beyanlarının incelenmesi ile hata ve hilelerin tespit edilerek kanunlara uygun olarak düzeltilmesini gerektirir. 2011 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile vergi denetimi alanında değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda; denetimlerin önceden bildirilmesine, denetimin tamamlanmasına yönelik işlemlere, denetimin tekrarlanması için gerekli koşullara, denetim sonuçlarına yapılan itiraz ve şikayet işlemlerine, vergi borçlarını ödemeyen mükelleflerin tespitine yönelik işlemlere, vergi kaçakçılığının arttığı dönemlere yönelik işlemlere ve idari işlemler sonrasında gerçekleştirilen denetimlere yönelik konularda önemli düzenlemeler

yapılmıştır. Japonya’da vergi dairesinde ve işyerinde olmak üzere iki tür vergi denetim yöntemi uygulanmaktadır. Japonya’da uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak, Japonya’da uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri iki ayrı yöntem olarak kullanılırken, ülkemizde vergi incelemesi yöntemi, bazı istisnalar hariç işyerinde yapılmaktadır. Bununla birlikte, Japonya’da uygulanan vergi dairesinde denetim ve işyerinde denetim yöntemleri, İngiltere’de uygulanan karşılaştırmalı vergi dairesi denetimi ve karşılaştırmalı işyeri (alan) denetimi yöntemi ile ABD’de dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemine benzemektedir.

Meksika’da vergilendirme ile ilgili bütün işlemler Meksika Vergi İdaresi tarafından yürütülmektedir. Meksika vergi sistemi; federal vergiler, eyalet vergileri ve yerel yönetim vergileri olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır. Meksika’da sadece federal hükümetin yasama yetkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi kanunları ve genel vergisel düzenlemeleri federal hükümet belirleyebilmektedir. Eyalet yönetimi sınırlı vergilendirme yetkisine sahipken, yerel yönetimler sadece bazı vergilerin toplanması konusunda yetkilendirilmiştir. Meksika Vergi İdaresi tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri dört aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama, ön kontrol aşamasıdır. Bu aşamada denetim yapılacak kişi ve kurumlar hakkında ön incelemelerde bulunularak, denetim planı hazırlanır ve denetim için kullanılacak en iyi yöntem belirlenir. İkinci aşama ise, inceleme/alan araştırması olarak adlandırılmıştır. Bu aşamada denetim elemanları, nezdinde inceleme yapılacak kişi ve kurumlarla görüşmeler yaparak mükellef hakkında gerekli bilgileri toplar. Üçüncü aşama olan ön rapor aşaması ise, gerçekleştirilen görüşmeler sonucu elde edilen bilgilere dayanarak ön raporun hazırlanmasıdır. Bu aşamada hazırlanan ön rapor, gerekli bilgilerin bir araya getirilmesi ve nihai denetim raporunun hazırlanmasını sağlar. Dördüncü aşama olan yeniden inceleme aşamasında, gerçekleştirilen denetim faaliyetinin gerçeği yansıtır yansıtmadığı ve kullanılan denetim yöntemlerinin doğru uygulanıp uygulanmadığı incelenir. Meksika’da yaygın olarak; zorunlu/acil denetim, rutin (alan) denetim, gözetimli denetim, iç denetim, dış denetim, standart denetim dönemi, genişletilmiş denetim dönemi ve yeniden denetim gibi yöntemler vergi denetiminde kullanılmaktadır. Meksika’da uygulanan rutin (alan) denetimi, iç denetim ve dış denetim yöntemleri, ülkemizde uygulanan vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Meksika’da mükellefin ikametinin bulunduğu yer vergi dairesi

tarafından gerçekleştirilen iç denetim yöntemi ile farklı bölgeler ve faaliyet alanları seçilerek denetim elemanlarının iki veya üç haftalık sürelerle çıktıkları denetim türnelerinde gerçekleştirdikleri dış denetim yöntemi iki farklı yöntem olarak uygulanmaktadır. Ülkemizde de denetim elemanları vergi incelemeleri yapmak amacıyla denetim turnelerine çıkmaktadır. Ancak, Meksika’da iç ve dış denetim olarak iki farklı denetim yöntemi olarak uygulanırken, ülkemizde hem denetim elemanlarının bağlı oldukları vergi dairesi başkanlıklarının bölgesinde hem de turne dönemlerinde farklı bölgelerde yaptıkları denetim faaliyetleri tek bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna karşılık, Meksika’da uygulanan vergi denetim yöntemleri arasında yer alan gözetimli denetim yöntemi ülkemizde uygulanmamaktadır. Gözetimli denetim yönteminde denetim talebi mükellefler tarafından yapılmaktadır. Bu yöntemde iki tür mükellef bulunmaktadır. Birinci tür mükellefler, kendi kendilerini denetler ve olası bir denetim için denetim dönemini açık bırakırlar. İkinci tür mükellefler ise, denetim elemanları ile beraber çalışarak ileride olabilecek bir denetim için denetim dönemini kapatırlar. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde de bu yöntem benzer bir yöntem uygulanabilir. Bazı mükellef grupları denetim elemanları ile beraber çalışarak meydana gelecek hata ve eksikliklerin önlenmesi sağlanabilir. Ayrıca, bu yöntem ile mükelleflerin vergi mevzuatı ve gerekli konularda bilgilendirilmesi sağlanarak vergi denetiminin eğitici yönü ortaya çıkarılabilir.

Seçilmiş ülkelerde ortalama vergi denetim oranları karşılaştırıldığında, ABD’de % 0,98, Almanya’da % 2,78 ve Japonya’da % 0,20 olduğu görülmektedir. Türkiye’de ise, ortalama vergi denetim oranı % 2,52’dir. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizdeki ortalama vergi denetim oranının, ABD ve Japonya’ya göre yüksek, Almanya’ya göre ise düşük olduğu söylenebilir. Ülkemizde vergi denetim oranlarının düşük olması, denetim elemanı sayısının az, mükellef sayısının fazla olması ile vergi ahlakı ve bilincinin tam olarak yerleşmemiş olmasından kaynaklanabilir. ABD ve Japonya’da ortalama vergi denetim oranının düşük olmasına karşılık, vergi kayıp ve kaçığının az olması, mükelleflerde, vergi ahlakı ve bilincinin oluştuğunu göstermektedir. Buna karşılık, Almanya’da ortalama vergi denetim oranının, ülkemize göre yüksek olmasına rağmen, vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların çok ağır olması gibi sebeplerle mükellefler vergi yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmektedir. Bu ise, mükelleflerde vergi ahlakı ve bilincinin üst düzeyde olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Türkiye’de vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları üzerinde durulmaktadır. Bu kapsamda, ilk olarak vergi denetiminin tarihsel gelişimi ele alınarak Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç başlık altında değerlendirilmiştir. Osmanlı döneminde, devlete ait tüm mali işlerin yürütülmesi amacıyla 1879 yılında ‘Heyet-i Teftiş-i Maliye’ (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuş ve devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme yetkisi bu kurula verilmiştir. Cumhuriyet döneminde, 1925 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile aşar vergisi kaldırılmıştır. Ancak aşar vergisinin kaldırılmasıyla gelir kaybına uğrayan Hazine, bu gelir kaybını telafi etmek için Kazanç Vergisini ve Umumi İstihlak Vergisini uygulamaya başlamıştır. İlerleyen dönemlerde bu vergiler muamele vergilerine dönüşmüştür. Bu vergilerin önemli bir özelliği de beyan esasına geniş yer vermesiydi. Kazanç ve muamele vergileri ile birlikte beyannameli mükellef sayısının artması sonucunda vergi incelemeleri de önem kazanmıştır. 1929 yılında Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ile "Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları taşıyan denetim elemanları 1936 yılında Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu oluşturulmuştur. Daha sonra, Varidat Kontrolörlüğü unvanı, 1946 yılında Gelirler Kontrolörü olarak değiştirilmiştir. 1950 tarihinde ise, Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Günümüz vergi denetiminde ise, 2005 yılında Maliye Bakanlığının örgüt yapısında değişiklikler yapılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Bu düzenleme ile vergi denetimi Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra denetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirilmeye başlanmıştı. Merkez teşkilatı denetim birimleri; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile gelirler kontrolörlerinden oluşmaktaydı. Taşra teşkilatı denetim birimleri ise; ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve vergi denetmenleriydi. 2011 yılında yapılan yeni düzenlemeyle birlikte ülkemizde, VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetleri Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı aracılığıyla yerine getirilmeye başlanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulmasıyla birlikte bütün denetim birimleri; “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı” şeklinde

yapılandırılarak grup başkanlıkları kurulmuş ve denetim elemanları “Vergi Müfettiş Yardımcısı, Vergi Müfettişi ve Vergi Başmüfettişi” unvanları altında toplanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıca Türkiye’de uygulanan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi vergi denetim yöntemleri ile e-devlet ve e-denetim kavramları ele alınarak, Maliye Bakanlığı’nın gerçekleştirdiği e-devlet projeleri ile e-vergileme uygulamaları incelenmiştir.

BİT alanında yaşanan gelişmeler hayatımıza birçok konuda yenilikler getirdiği gibi vergi denetimi konusunda da birçok yeniliğe ve değişikliğe yol açmıştır. GİB tarafından e-vergilemeye yönelik olarak VEDOP, VERİA, EMKAS, VEDOS, İVD ve EBTİS gibi birçok bilgi işlem uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu bağlamda, vergi dairelerinin iş yükünü azaltmak ve vergi dairelerinin daha etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla VEDOP uygulaması oluşturulmuştur. Bununla birlikte, VERİA ile kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik olarak kamu ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan bilgilerin arşivlenmesi ve gerekli hallerde bu arşivden yararlanılarak denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Benzer şekilde, EMKAS ile de VERİA’da olduğu gibi defter ve belgelerin elektronik ortamda arşivlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, VEDOS ile birlikte denetim elemanlarına BİT’ten faydalanarak denetim yapabilme olanağı sağlanması ile vergi denetimlerine hız ve etkinlik kazandırılması hedeflenmektedir. İVD ile uzun süren vergisel işlemlerinin vergi dairelerine gitmeden hızlı ve güvenilir bir şekilde yapılması ve mükellef memnuniyetinin artırılması amaçlanmaktadır. Diğer bir bilgi işlem uygulaması olan EBTİS ile de bankalar tarafından toplanan vergilerin hızlı ve doğru bir şekilde GİB’e aktarılması sağlanmaktadır.

Yine e-vergileme alanında e-haciz, e-fatura, MOTOP ve EFKS gibi uygulamalar hizmete sunulmuştur. E-haciz, kamu alacaklarının daha hızlı tahsil edilmesini sağlamak amacıyla haciz işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesidir. Bu sayede hacizle ilgili takip masrafları, gereksiz yazışmalar ve iş yükünden kurtulmak amaçlanmaktadır. Ancak, e-haciz uygulaması alacaklı idare açısından faydalı bir uygulama olmasına karşılık, icra takibine alınan mükellefler açısından bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda, e-haciz uygulamasının mükelleflerin sermaye birikimini olumsuz yönde etkilediği söylenebilir. Benzer şekilde, e-haciz uygulaması kriz dönemlerinde, e-haciz bildirilerine dayanılarak mükelleflerin ticari itibarını olumsuz olarak etkileyebilir. Bu

soruna ise, e-haciz uygulamasının keyfi olarak kullanılması önlenerek, e-haciz uygulamasına başlanılmadan önce usulüne uygun ödeme emri gönderilmesi yoluyla çözüm sağlanabilir. E-fatura ise, müşteriye verilmesi ve müşterinin de alması zorunlu olan normal kağıt faturanın elektronik ortamda düzenlenmiş halidir. E-fatura uygulaması mükelleflere idari, mali ve teknik anlamda çok sayıda avantaj sağlamaktadır. Bu bağlamda, e-fatura uygulamasının, faturaların postada kaybolması veya gecikmesi gibi idari faydaları yanında, baskı, kağıt vb. kırtasiye masrafları tasarrufu gibi mali faydaları ile e-faturaların elektronik ortamda hazırlanması sebebiyle kağıt fatura kesilmesine gerek kalmaz ve kağıt fatura kesilmemesi halinde nüshaların arşivlenmesi amacıyla yer ayrılmasına gerek olmayacağından bu gibi konularda bazı teknik faydaları bulunmaktadır. Buna karşılık, e-fatura uygulamasının bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, e-fatura uygulamasının yazılımsal olarak bazı eksikliklerinin olduğu görülmektedir. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir miktarı aşan mal ve hizmet alışları (Form BA) ile mal ve hizmet satışlarını (Form BS) bildirdikleri BA-BS formları için oluşturulan bir bölüm bulunmamaktadır. Bununla birlikte, e-fatura uygulamasına geçtiğiniz takdirde e-defter uygulamasını da kullanmak zorunludur. Ayrıca, e-fatura uygulamasına geçmeyen bir firma/kuruma e-fatura düzenlemeyeceği gibi, yedi günden daha eski tarihli faturaların düzenlenmesi de mümkün değildir. MOTOP sayesinde ise, nakil vasıtaları ile ilgili işlemlerin elektronik ortama aktarılması sağlanmıştır. Bu bilgiler de denetim elemanları tarafından vergi incelemelerinde kullanılmak üzere arşivlenmektedir. Ayrıca, EFKS çerçevesinde düzenlenen faturaların GİB'e aktarılması daha hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmektedir.

Devletlerin yapısı ve sunduğu hizmetler, yaşanan teknolojik gelişmeler sayesinde değişmiş ve bu gelişmelerle birlikte, devlet ile vatandaş arasındaki ilişkilerde daha hızlı, daha az maliyetli, daha az bürokrasiye dayanan, hata payının azaldığı, işlemlerin günün her saati yapılabilirdiği ve çalışan verimliliğinin arttığı bir devlet yapısı oluşmaya başlamıştır. E-devlet olarak karşımıza çıkan bu devlet yapısında, vatandaş ve çalışanların iş yükünün azalacağı, kayıtdışı ekonominin önlenebileceği ve bu sayede vergi gelirlerinde artış sağlanacağı söylenebilir. Ayrıca, e-devlete tek bir adres üzerinden erişim sağlanarak, kamu hizmetleri hakkında doğru bilgilerin elde edilmesi ve gerçekleştirilen işlemlerdeki hata payının en aza indirilmesi sağlanabilir. Bununla birlikte, tüm kamu kuruluşlarının ortak veri tabanını kullanması sayesinde kurumlar arası entegrasyon ile doğru ve güncel bilgilere ulaşarak, bilgilerin

en verimli şekilde kullanılmasıyla daha güçlü bir devlet yapısının oluşması ve uygulama farklılıklarının ortadan kalkması sağlanabilir.

E-devlet ile birlikte, devlet teşkilatları daha esnek bir yapıya kavuşarak, uzakta veya yurt dışında yaşayan vatandaşlarının devlete daha yakın olması ve bu sayede işlem sürelerinin kısalarak verimliliğin artması sağlanabilir. Bununla birlikte, e-devlette insan faktörünün azalmasıyla birlikte yolsuzluk ve rüşvet gibi sorunlar önlenabilir.

Yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte, e-devlet kapsamında, özellikle maliye alanında e-vergileme uygulamaları konusunda büyük bir yol kat edilmiştir. Bu bağlamda, ortak bir veri tabanı oluşturulmasıyla birlikte, kamu kuruluşları uyumlaştırılarak, işlemlerin daha hızlı ve kolay bir şekilde yerine getirilmesi sağlanmıştır. E-vergileme uygulamaları, mükelleflere beyanname verme ve ödeme gibi kolaylıklar sağlarken, gelir idaresi açısından mükelleflerin takibini kolaylaştırarak, düzenli bir şekilde vergi gelirlerini tahsil etme imkanı sağlamıştır. Bu ise, e-vergileme uygulamaları sayesinde devletin; posta, personel, kırtasiye ve vergi tahsilatı masraflarından kaynaklanan maliyetlerin düşmesini sağlamıştır. Örneğin, EMKAS ile yıllık yaklaşık 19.000 ton kağıt tasarrufu yapılacaktır ki, bu da yıllık 355.000 ağaca denk gelmektedir. Benzer şekilde, 2002-2014 yılları arasında GİB'in her 100 TL'lik vergi tahsilatı için ne kadar harcama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda, 100 TL'lik vergi tahsilatı için GİB'in yaptığı harcamaların başlangıçta artış eğilimi gösterdiği, ancak ilerleyen dönemlerde harcamaların azaldığı görülmektedir. Vergi tahsilatı için yapılan harcamaların düşmesinde, e-vergileme uygulamalarının hayata geçirilmesinin etkili olduğu söylenebilir. Ayrıca mükellefler, vergi dairesine gitmeden vadesi gelmiş ve gelmemiş borçlarını sorgulayabilme, kira beyannamesi verebilme, yurt dışından gelen yolcuların beraberinde getirdikleri telefonlar için kullanım izin harcını ödeyebilme ile borç, vergi levhası ve VKN gibi kendilerini ilgilendiren bilgileri sorgulayabilme imkanına sahip olmuşlardır.

Ülkemizde vergi denetimi alanında yaşanan sorunların incelendiği dördüncü bölümde, öncelikle ülkemizdeki vergi sisteminin genel durumu ele alınmıştır. Daha sonra vergi denetiminde yaşanan sorunlar incelenerek, vergi mükellefleri ile vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının belirlenmesi ile vergi denetiminde karşılaşılan sorunların tespit edilmesi amacıyla anket çalışması gerçekleştirilmiştir.

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergileri, dolaylı ve dolaysız vergiler ile gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler gibi değişik ölçütlere göre sınıflandırmak mümkündür. Genel bütçe gelirlerinin çok büyük bir kısmı vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi gelirlerini de dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri şeklinde ele aldığımızda, toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmının dolaylı vergilerden elde edildiği görülmektedir.

Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin sağlanamamasının altında birçok sorun olmakla birlikte, bu çalışmada vergi denetimi alanında yaşanan sorunlar; idari (yönetsel) sorunlar, personel sorunları ve diğer sorunlar olarak üç grupta değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, vergi denetiminde idari anlamda yaşanan sorunlardan en önemlilerinden birisi, vergi denetim birimlerinin örgüt yapısından kaynaklanmaktaydı. Vergi denetim birimleri merkez ve taşra teşkilatı şeklinde ayrı ayrı örgütlendiğinden çok başlı bir yapılanma mevcuttu. Bu durum, vergi denetiminde etkinliği azalttığı gibi, denetim birimleri arasında çatışmalara ve vergi denetiminden beklenen sonuçların alınamamasına sebep olmaktaydı. Ancak, 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulmasıyla birlikte bu çok başlı mevcut yapı ortadan kaldırılarak, vergi denetimi tek bir çatı altında toplanmış ve gerek görülen yerlerde bakan onayı ile grup başkanlıkları kurulmuştur. Bu düzenleme ile grup başkanlıklarının yapılandırılması ayrıntılı olarak belirlenmediğinden mükelleflerin hangi grupta yer alacağı tamamen mükelleflerin ölçek büyüklüklerine göre belirlenmektedir. Bu açıdan bakıldığında, aynı kanunu uygulayacak olan denetim elemanlarının farklı gruplar altında toplandığı görülmektedir. Ancak bu durumun, 2011 öncesi dönemde vergi denetiminde var olan çok başlılık sorununa tam anlamıyla gidermediği söylenebilir.

İdari anlamda yaşanan sorunların bir diğeri, çağın gereklerine uygun teknolojik imkanlardan yeterince faydalanılamamasıdır. Günümüzde, vergilendirme işlemlerinin büyük bir kısmı vergi dairelerine gitmeye gerek kalmaksızın elektronik ortamdan gerçekleştirilebilmektedir. Ancak, bu teknolojiyi kullanacak personelin yeterli eğitim almaması ve ülkemizdeki bütün kamu kuruluşlarının aynı veri tabanını kullanmaması gibi bazı noktalarda bir takım eksiklikler bulunmaktadır. Bu ise, sağlıklı bilgi akışını engelleyerek vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi denetiminde idari anlamda yaşanan bir diğer sorunda planlama ve koordinasyon eksikliğiydi. Vergi denetimlerinin merkez ve taşra denetim birimleri tarafından gerçekleştirildiği dönemde denetim birimleri arasındaki planlama ve

koordinasyon eksikliği bazı mükelleflerin sürekli denetim altında tutulmasına, bazı mükelleflerin de hiç denetlenmemesine sebep olmaktaydı. 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi tek çatı altında toplanmış ve vergi denetiminde yaşanan planlama ve koordinasyon eksikliği azda olsa azalmıştır. Ancak 2011 öncesi ve sonrası dönemi karşılaştırdığımızda, 2011 sonrası dönemde denetim elemanı sayısının, 2011 öncesi döneme göre iki kat artmış olmasına karşılık, ortalama denetim oranının 0,25'e düştüğü görülmüştür. Bu bağlamda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte oluşturulan yeni yapılanmanın vergi denetiminde etkinliği arttırdığı söylenemez.

İdari anlamda yaşanan bir diğer sorun ise, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olmasıdır. Vergi denetimlerinin merkez ve taşra denetim birimleri tarafından gerçekleştirildiği 2011 öncesi dönemde, denetim elemanları hem iç denetimden hem de dış denetimden sorumlu tutulmaktaydı. Denetim elemanlarının gerek iç denetim gerekse dış denetimden sorumlu olması vergi denetimi görevlerini etkin bir şekilde yapmasını engellemekteydi. 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte vergi müfettişliği unvanı getirilerek vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Ancak, vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanması iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmasında etkili olmamıştır. Halen vergi müfettişleri bakan tarafından verilen teftiş ve soruşturma işlerini yapmaya devam etmektedir. Bu ise, denetim elemanlarının alanlarında uzmanlaşmasına engel olmakta ve vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Diğer bir sorunda denetim birimleri arasındaki yetki sınırlarının belirsiz olmasıdır. 2011 öncesi dönemde denetim birimleri arasında uzmanlaşmaya dayalı bir yapılanma olmadığından denetlenecek mükelleflerin hangi denetim birimi tarafından denetleneceği konusunda bir yetki ve görev dağılımı bulunmamaktaydı. 2011 yılındaki düzenleme ile grup başkanlıkları kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 8. maddesinde “*Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere Grup Başkanlıkları kurulabilir veya kaldırılabilir*” denilerek grup başkanlıklarının kuruluş esasları ifade edilmiştir. Ancak, bu ifade grup başkanlıklarının kuruluş esaslarını tam olarak açıklamamaktadır. Bu bağlamda, uygun görülen yerlerde bakan onayı ile doğrudan başkanlığa bağlı grup başkanlıkları kurulabilir veya kaldırılabilir denilmiş, ancak uygun görülen yerlerin nasıl belirleneceği açıklanmamıştır. Bu bağlamda, uygun görülen yerler olarak, 646

Sayıli KHK'nın 8. maddesine göre grup başkanlıklarının; ilin ekonomik ve sosyal durumu, coğrafi yapısı, teknolojik gelişmeler, mükellef sayısı ve büyüklükleri, mükellef grupları, iş yükü ve benzeri ölçütler dikkate alınarak kurulduğu veya kaldırıldığı söylenebilir. Uygun görülen yerlerde bakan onayı ile doğrudan başkanlığa bağılı olarak kurulan grup başkanlıklarında hangi denetim elemanlarının görev yapacakları da ayrıntılı olarak belirlenmemiştir. Denetim elemanlarının görev alacağı grup başkanlıklarının belirlenmesinde, girdikleri sınavlardaki başarı sırasının büyük önemi bulunmaktadır. Bu bağlamda, vergi müfettiş yardımcılığına atananların, giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi, üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak olan yazılı ve sözlü sınavdan başarılı olan yüzde yirmi beşi ise, “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” dışındaki grup başkanlıklarında görevlendirilir. Ayrıca, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapmakta iken, Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir. Bu uygulama ile aynı kanunları uygulayacak olan vergi müfettişleri, farklı grup başkanlıkları altında toplanmışlardır. Bu ise, denetim birimleri arasındaki yetki ve sorumluluk sınırlarının kesin olarak belirlenmediğini göstermektedir.

Ülkemizde vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan bir diğeri ise, personel sorunlarıdır. Bu bağlamda, yaşanan sorunların en önemlilerinden birisi, denetim elemanları sayısının yetersiz oluşudur. 2000-2015 yılları arasında mükellef sayısı başlangıçta dalgalı bir seyir izlemesine karşılık, 2005'ten itibaren artış eğilimi göstermiş ve yıllık ortalama % 2,86 oranında artış gerçekleşmiştir. Buna karşılık, 2015 itibari ile toplam 9.212 denetim elemanı bulunmaktadır ve 2000-2015 yılları baz alındığında, Türkiye'deki ortalama vergi denetimi oranı % 2,52'dir. Bu ise, mükellef sayısındaki artışa karşılık, denetim oranının halen düşük olduğunu göstermektedir. Mükellef sayısındaki artışa rağmen, denetim elemanı sayısının az olması, vergi denetiminin etkinliğini olumsuz olarak etkilemekte ve denetim elemanı yetersizliğini açıkça ortaya koymaktadır. Vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan biriside maddi ve manevi motivasyon eksikliğidir. Vergi denetimlerinin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına engel olan maddi ve manevi motivasyon eksikliği; maddi ve manevi teşvikler verilmesi, yönetici davranışları, performans değerlendirmeleri yerine belirli dönemlerde toplantılar düzenlenmesi, personelin takdir edilmesi ve şikayetlerine önem verilmesi gibi yöntemlerle ortadan kaldırılabilir. Bu bağlamda, ücretlerin iyileştirilmesi maddi teşvik, çalışma ortamının iyileştirilmesi ise manevi

teşvik olarak denetim elemanlarının motivasyonunu olumlu olarak etkiler. Denetim elemanlarının motivasyonlarını etkileyen diğer bir unsurda birlikte çalıştıkları yöneticilerin davranışlarıdır. Yöneticilerinin tutum ve davranışları tüm denetim elemanlarına karşı ılımlı ve eşit şekilde olmalıdır. Bu, denetim elemanlarına güven vererek motivasyonlarının artmasını sağlar. Bu ise, yöneticilere, yöneticilikle ilgili eğitim ve seminerlerin verilmesi yoluyla çözülebilir. Motivasyon eksikliği üzerinde etkisi olan bir diğer unsur da performans değerlendirmeleridir. Performans değerlendirmeleri denetim elemanları üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktadır. Performanslarının düşük çıkacağı düşüncesi, denetim elemanlarının üzerinde çalıştıkları işleri verimli olarak yapmalarını ve tam kapasite ile çalışmalarını etkileyerek vergi denetiminin verimliliğini düşürür. Performans değerlendirmeleri yerine üç aylık ya da altı aylık dönemlerde denetim elemanlarının performanslarını arttırmaya yönelik toplantılar yapılabilir. Takdir edilme ve şikayetlerin dikkate alınması, denetim elemanlarının motivasyonlarını arttıran manevi teşvikler içerisinde yer alır. Takdir edildiğini bilen ve şikayetlerinin dikkate alındığını ve sorunlara bir çözüm bulunduğunu gören denetim elemanları, işlerini daha verimli şekilde yaparken, vergi denetimlerinin daha etkin ve verimli hale gelmesini sağlar.

Bu alanda yaşanan sorunlardan diğeri ise, denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalmasıdır. Denetim elemanları kanunların kendisine verdiği yetkiyle kendinden beklenenleri gerçekleştirmemekte, görevden alınma ve tayin edilme korkusu altında görevini yerine getirmeye çalışmaktadır. Bu ise denetim elemanlarının dış etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olmadıklarını göstermektedir. Diğer bir sorunda denetim elemanlarının elde tutulamamasıdır. Oldukça zorlu bir eğitim sürecinden geçerek meslek hayatına başlayan denetim elemanları, diğer kurumlarda benzer işlerle uğraşan denetim elemanlarıyla aynı koşullara sahip olmamaları, maddi ve manevi anlamda yetersiz destek almaları ile nitelikleri itibariyle özel sektörde daha iyi imkanlarla çalışma fırsatı bulmaları gibi sebeplerle meslekten ayrılmaktadırlar. Bunun önlenmesi amacıyla denetim elemanlarına, görevden ayrılış tarihi itibariyle son üç yıl içinde, nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar denilerek, bir takım yasaklar getirilmiştir.

Ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini azaltan diğer sorunlardan birisi vergi mevzuatının karmaşık olmasıdır. 2000 sonrası döneme baktığımızda, Vergi Usul

Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanun'larında; 169 adet kanun değişikliği, 146 adet BKK değişikliği yapılmıştır. Bu bağlamda, 2000-2016 yılları arasında adı geçen kanunlar kapsamında her otuzüç günde bir kanun değişikliği, her otuz sekiz günde bir de BKK değişikliği gerçekleşmiştir. Vergi mevzuatında sık aralıklarla değişiklikler yapılması, zaten karışık olan mevzuatın yeterince kavranamamasına ve mevzuatta boşluklar olmasına yol açmaktadır. Bu durum ise, sadece mükellefler açısından değil, vergilendirme işlemine taraf olan diğer kesimler içinde sorun yaratmaktadır. Bu alanda yaşanan sorunların bir diğeri, toplumu oluşturan bireylerin vergi bilincinin düşük olmasıdır. Vergi bilincinin çeşitli sebeplerle oluşmaması, mükelleflerin gelirlerini tam ve doğru olarak beyan etmemesine ve bazı vergi konularının beyan dışı kalmasına sebep olmaktadır. Ülkemizde belge düzeninin tam olarak yerleşmemiş olması da bu alanda yaşanan sorunlardan bir diğeridir. Vergi mükelleflerinin kanundan doğan yükümlülüklerinden birisi olan belge düzenleme, verme ve saklama yükümlülüğü vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık aralıklarla değiştirilmesi gibi nedenlerden dolayı tam olarak yerleşmemiştir. Bu alanda e-defter, e-belge, e-fatura, e-arşiv ve EFKS gibi e-vergileme uygulamalarının kullanılmaya başlanmasına rağmen, vergi mükelleflerinin çok sayıda belge kullanması, sık aralıklarla bu konularda yeni düzenlemelerin yapılması gibi sebeplerle hala bir takım sorunlar devam etmektedir. Vergi mevzuatını yeterince anlayamama veya bilgisizlikten kaynaklanan nedenlerle vergi cezası kesilen iyi niyetli mükelleflerin, vergiler ve bunların cezaları konusunda vergi idaresi ile aralarında anlaşarak çözmelerini öngören uzlaşma müessesesi, vergi denetiminde karşılaşın en önemli sorunlardan birisidir. Uzlaşma müessesesi, mükelleflerin sorumsuzca davranmasına sebep olarak vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Ülkemizde beyan esası sisteminin tam olarak uygulanamayışı da vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan bir başkasıdır. Beyan esası sisteminde, mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan etmektedirler. 2015 yılı göz önünde bulundurulduğunda, 36.497.491 mükellefin 5.177.520'si beyanname verdiği görülmektedir. Bu ise, toplam mükelleflerin sadece % 14,19'unu teşkil etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde beyan esasından uzaklaşıldığı görülmektedir. Ayrıca mükelleflerin beyannamelerini hazırlarken bilerek veya bilmeyerek yaptıkları hatalar ile eksik ve noksanlıklar, beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyişini güçleştirmektedir. Beyan sisteminin işlemediği bir düzende vergi denetiminin etkinliği

de azalmaktadır. Diğer bir sorunda vergi cezalarının tam olarak uygulanmamasıdır. Vergi denetiminin temel amaçlarından birisi yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin belirlenerek, cezalandırılmasıdır. Ancak, ülkemizde ki uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi gibi uygulamalar nedeniyle cezalar büyük ölçüde veya tamamen kaldırılmaktadır. Bu ise, cezaların caydırıcı etkisini ortadan kaldırarak, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi aflarının sık aralıklarla çıkarılması ve önceden tahmin edilebilir olması, vergi ödemek istemeyen mükellefleri daha da cesaretlendirmektedir. Ülkemizde Cumhuriyet tarihi boyunca 41 adet af kanunu çıkarılmıştır ki, bu da her iki yılda bir af kanunu çıkarıldığı anlamına gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında, sık sık vergi aflarının çıkarılması, mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmekte ve vergi denetiminin etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Diğer bir sorun ise, ülkemizde vergi güvenlik müesseselerinin olmayışıdır. Mükellefiyet kaydı olmayanlar ile herhangi bir beyanda bulunmayanların gelirleri vergi denetimi dışında kalmaktadır. İşte bu durumda bunların tespiti, servet beyanı (1995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), gider beyanı (1995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları (4108 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi (4108 Sayılı Kanun ile GVK'ya mükerrer 111. madde ile eklenmiştir), asgari zirai kazanç esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), asgari zirai vergi (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), hayat standardı esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır) ve verginin açıklanması gibi vergi güvenlik müesseselerini gerektirmektedir. Ülkemizde de bir süre uygulanmasına karşılık çeşitli sebeplerden dolayı uygulamadan kaldırılmıştır. Ancak, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla VUK'un Vergi Mahremiyeti başlıklı 5. maddesi ile hükme bağlanan verginin açıklanması ile ilgili olarak *“Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.”* denilerek 1964 yılında uygulanmaya başlanıp, 1980 yılında son verilen verginin açıklanması müessesesi, yeniden hayata geçirilerek mükelleflerin düşük beyanda bulunmaları önenebilir. Ayrıca *“Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi*

ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.” ifadesi ile de vergi suçu işleyen mükelleflerin açıklanması sağlanarak, vergi kaçağının azaltılması sağlanabilir. Gerçekleştirilen anket çalışmasında, bu durum ile ilgili olarak mükelleflere “Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçağının azalacağını düşünüyorum.” ifadesi yöneltilmiş ve mükelleflerin % 78,6’sı gibi çok büyük çoğunluğu vergi suçu işleyenlerin açıklanması halinde vergi kaçağının azalacağını düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının yeterince gözetilmemesi de vergi denetimi alanında yaşanan diğer sorunlardan birisidir. İncelemenin işyerinde yapılmaması, incelemeler esnasında işyeri faaliyetlerinin engellenmesi ve incelemelerin resmi mesai saatleri dışında yapılması gibi konularda bazı sorunlar yaşanmaktadır. Örneğin, incelemeler esnasında denetim elemanlarının işyeri faaliyetlerini engellediği görülmüştür. Bu bağlamda, gerçekleştirilen anket kapsamında mükelleflere “Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.” ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların yarısından fazlası denetim elemanlarının işleri aksatmadığını ifade ederken, % 33,4’lük kısmı kararsız kalmış, % 14,9’luk kısmı ise, denetim elemanlarının işleri aksattığını ifade etmişlerdir. Bu açıdan, “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 48,3’e denk geldiği görülmektedir ki, bu da ankete katılan vergi mükelleflerinin yarısına yakınının denetimler esnasında işyerindeki faaliyetlerin aksadığı konusunda şikayetçi olduklarını göstermektedir.

Vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi ile vergi denetiminin sorunları ve bu sorunlara bir çözüm önerisi getirilmesi amacıyla

İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerindeki vergi mükellefleri ile vergi müfettişlerine uygulanmak üzere iki ayrı anket formu hazırlanarak hem vergi mükelleflerine hem de vergi müfettişlerine uygulanmıştır. Yapılan anket çalışmasının sağlıklı sonuçlar vermesi amacıyla ankete katılan vergi mükellef ve vergi müfettişlerinin kimlik bilgileri istenmemiştir. Araştırma, ülkemizdeki vergi denetim yapısı, gerek vergi mükellefleri gerekse vergi müfettişleri açısından karşılaşılan sorunlar ile vergi mükelleflerinin ve vergi müfettişlerinin vergi denetimine bakış açısını değerlendirmek açısından oldukça faydalı olmuştur. Ayrıca, vergi mükelleflerinin denetim elemanları, denetim elemanlarının da vergi mükellefleri hakkındaki düşünceleri de tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada vergi mükellefleri ve vergi müfettişlerinin vergi denetimine bakışının analiz edilmesi amacıyla elde edilen veriler sırasıyla; güvenilirlik ve gerçeklik analizi, faktör analizi, sıklık analizi, T testi ve ANOVA testi gibi çeşitli analiz yöntemlerine tabi tutulmuştur. Bu bağlamda ilk olarak vergi mükelleflerinin; cinsiyeti, medeni durumu, yaş, eğitim ve aylık gelir düzeyi ile elde ettikleri kazanç türlerine ilişkin demografik bilgiler incelenmiştir. Ardından da vergi müfettişlerinin; cinsiyeti, medeni durumu, yaş, eğitim düzeyi ve unvanları ile eski unvanlarına ilişkin demografik bilgilere yer verilmiştir.

Araştırmada elde edilen verilerin güvenilirlik ve geçerliliğinin ölçülmesi amacıyla 0 ile 1 arasında değer alan Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Araştırma kapsamında "Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması" ve "Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması" olmak üzere iki farklı anket çalışması yapılmış ve elde edilen verilerin güvenilirlik ve geçerliliğinin ölçülmesi amacıyla iki anket için de ayrı ayrı Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanmıştır. Bu bağlamda analiz sonucunda "Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması" için elde edilen Cronbach's Alpha katsayısı ,783 olarak hesaplanmış ve bu değer analiz sonuçlarının iyi derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde "Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması" için elde edilen Cronbach's Alpha katsayısı ,897 bulunmuştur. Bu nedenle ölçek iyi derecede güvenilirlerdir.

Araştırmada uygulanan bir diğer analiz yöntemi de faktör analizidir. Vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, denetim elemanları hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin

belirlenmesi amacıyla uygulanan ve 39 sorudan oluşan anketten iç tutarlılık katsayısını düşürdükleri için 10 soru analiz kısmından çıkartılmıştır. Bu bağlamda “Vergi Mükelleflerinin Denetime Karşı Tutum ve Davranışları”, “Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanlarına Karşı Tutum ve Davranışları”, “Denetimin Etkileri”, “Denetim Sonuçları”, “Denetimin Rolü” ve “Vergi Ahlakı ve Bilinci” olmak üzere altı faktör grubu oluşturulmuştur. Vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumlarının tespiti, mükellefler hakkındaki düşünceleri ve vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirlenmesi amacıyla uygulanan ve 35 sorudan oluşan anketten de iç tutarlılık katsayılarını düşürdükleri gereğiyle 16 soru çıkartılmıştır. “Denetimde Etkinlik”, “Denetim Elemanlarının Çalışma Koşullarına İlişkin Eksiklikler”, “Denetim Elemanlarının Mükelleflere Bakışı”, “Denetim Elemanlarına Denetimler Esnasında Yetersiz Destek Verilmesi” ve “Denetimi Etkileyen Diğer Faktörler” olmak üzere vergi müfettişlerine yönelik uygulanan ankette de beş faktör grubu oluşturulmuştur.

Faktör analizi sonuçlarının değerlendirilmesinde örnek birim sayısının büyüklüğünün uygunluğunu test etmek için KMO ve Barlett testi uygulanmıştır. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir ve KMO testinin yeterliliğinin en alt sınırı 0,50’dir. Bu oranın 0,70 ve daha üzerinde olması elde edilen verilerin faktör analizi yapmak için uygun olduğu anlamına gelmektedir. Bu bağlamda “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması” için 416 kişilik örneklem grubuna ilişkin KMO değeri ,709 olarak hesaplanmıştır. Bu değer göz önünde bulundurulduğunda, elde edilen verilerin faktör analizi için uygun olduğu görülmektedir. Aynı şekilde “Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması” için 201 kişiden oluşan örneklem grubuna ilişkin KMO değeri ,832 olarak elde edilmiş ve elde edilen verilerin faktör analizi için uygun olduğu belirlenmiştir.

Faktör analizi yapabilmek için uygunluğu test eden bir diğer yöntem olan Barlett testinde ise “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışmasına” ve “Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışmasına” yönelik olarak elde edilen p değeri 0,05’ten küçük olduğundan elde edilen sonuçların anlamlı ve verilerin faktör analizi için uygun olduğu görülmüştür.

Vergi mükellefleri ile vergi müfettişlerinin tutum ve davranışlarına ait bulguların değerlendirilmesinde sıklık analizinden yararlanılmıştır. Yapılan anket çalışması sonucunda vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik olarak katılımcılara; “Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen

mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.”, “Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.”, “Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.”, “Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırانları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.”, “Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünüyorum.”, “Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum.”, “Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.” ve “Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçığının azalacağını düşünüyorum.” ifadeleri yöneltmiş ve katılımcıların büyük çoğunluğunun verdikleri cevaplar “Katılıyorum” şeklinde olmuştur. Bu bağlamda yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağı ve denetimlerin daha sık yapılmasıyla vergi kaçakçılığının azalacağı sonucuna ulaşılabilir. Katılımcılara yöneltilen bir diğer soruya göre ise vergi mükelleflerinin % 85,8’i gibi büyük çoğunluğu denetlenme ihtimali olmasa dahi her türlü faaliyetlerini kayıt altına aldıklarını ifade etmişlerdir. Bir başka soruda ise mükelleflerin vergi kaçırıldığına tanık olmaları halinde durumu yetkili makamlara bildirip bildirmeyeceği sorulmuş ve katılımcıların yarısından fazlası vergi kaçırıldığına tanık olmaları halinde durumu yetkili makamlara bildireceklerini ve vergi kaçakçılığına karşı duyarlı olduklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların önemli bir kısmı sık aralıklarla vergi aflarının çıkarılması ve bunların önceden tahmin edilebilir olmasının mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ettiğini ifade etmişlerdir. Diğer bir soruda ise mükellefler vergi denetimlerinin gereğinden az yapıldığını, hatta ülkemizdeki inceleme oranının çok düşük düzeylerde olduğunu belirtmişlerdir. Yapılan anket çalışmasında evrakta sahtecilik yapılmasının vergi denetimin yetersizliğinden kaynaklandığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda evrakta sahteciliğin önlenmesinde vergi denetiminin önemli bir faktör olduğunu söyleyebiliriz. Vergi mükelleflerinin denetime karşı tutum ve davranışlarına yönelik olarak katılımcılara yöneltilen bir diğer soruda ise gerek para cezalarının gerekse hapis cezalarının gereğinden az olduğunu, bu durumun ise mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ettiğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların büyük çoğunluğu vergi suçu işleyenlerin açıklanmasının vergi kaçakçılığını azaltacağını düşündüklerini belirtmişlerdir.

Vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarına yönelik olarak katılımcılara; “Denetim elemanlarının, denetimin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.”, “Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.”, “Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.” ve “Denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüyorum” ifadeleri yöneltmiştir. Katılımcıların çoğunluğu yöneltilen ifadelere “Kararsızım” şeklinde cevap vermişlerdir. Ankete katılan vergi mükelleflerinin yarısına yakını denetim elemanlarının tarafsız davranmadıklarını düşündüklerini belirtmişlerdir. Bu ise vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına çok fazla güvenmediğini göstermiştir. Katılımcıların önemli bir kısmı denetim elemanlarının denetimler esnasında gerekli uyarılarda bulunmadıkları, mükelleflere yol göstermedikleri konularında kararsız olduklarını, diğer bir ifadeyle denetim elemanlarının denetimin eğitim fonksiyonunu tam olarak yerine getirmediklerini ifade etmişlerdir. Katılımcılara yöneltile bir diğer soruda ise denetim elemanlarının denetimler esnasında mükelleflerin işlerine engel olmadıklarını dile getirmişler, ancak katılımcıların % 33,4’ü gibi azımsanamayacak bir kısmı da bu konuda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Diğer bir soruda denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olup olmadığı sorulmuş ve ankete katılan vergi mükelleflerinin % 41,8’i denetim elemanlarının yeterli bilgi düzeyine sahip olduğunu düşünürken, % 45,7’sinin bu konuda kararsız olduğunu, % 12,5’inin de yeterli bilgi düzeyine sahip olmadığını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda “Katılmıyorum” ve “Kararsızım” şeklinde cevap veren katılımcıların toplamına baktığımızda, bu oran % 58,2’ye denk gelmektedir ki, bu da vergi mükelleflerinin denetim elemanlarının bilgi düzeyine yeteri kadar güvenmedikleri sonucunu ortaya koymaktadır.

Vergi mükelleflerinin denetimin etkilerine yönelik olarak düşüncelerini ölçmek amacıyla katılımcılara; “Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.”, “Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.”, “Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.” ve “Vergi denetiminin amacının kayıt dışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.” ifadeleri yöneltmiş ve katılımcıların neredeyse tamamına yakını yöneltile ifadeler “Katılıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir. Katılımcıların tamamına yakını vergi beyannamelerini düzenlerken denetleneceklerini düşünerek hazırladıklarını ifade etmişlerdir. Buda

İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerindeki vergi mükelleflerinin denetlenmekten ziyade, yükümlülüklerini yerine getirme noktasında bilinçli olduklarını göstermektedir. Katılımcılara yöneltilen bir diğer soruda ise katılımcılar vergi denetimlerinin gereğinden az yapıldığını ve denetimlerin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını belirtmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında ülkemizde yeterli oranda vergi denetimi yapılmadığı sonucuna ulaşılabilir. Katılımcıların büyük çoğunluğu vergi kaçırdığı gerekçesiyle cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını, böylelikle vergi kaçığının azalacağını ifade etmişlerdir. Yapılan anket sonucunda elde edilen bir başka sonuç ise vergi denetimleri yoluyla kayıtdışı ekonominin önlenilebileceğidir.

Vergi mükelleflerinin denetim sonuçlarına yönelik düşüncelerini araştırmak amacıyla katılımcılara; “Vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin (örneğin ödemelerin banka üzerinden yapılabilmesi, elektronik beyanname gibi) kayıt dışılığı azalttığını düşünüyorum.”, “Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.”, “Mevcut işimiz veya işyerimizde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin (işe başlama ve bırakma, adres değişikliği gibi) olması durumunda bu değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetiminin etkili olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.” ve “Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.” ifadeleri yöneltilmiş ve mükelleflerin denetim sonuçları hakkında tam olarak fikir sahibi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların denetim sonuçlarıyla ilgili olarak yöneltilen sorulara verdikleri cevaplar genellikle “Kararsızım” şeklinde olmuştur. Bu bağlamda BİT’in gelişmesiyle birlikte mükelleflere sunulan hizmetlerin büyük bir kısmı da elektronik ortama aktarılmıştır. Bu sayede mükelleflere vergisel işlemlerini yaparken büyük kolaylıklar sağlanmasına karşılık, ankete katılan vergi mükelleflerinin BİT konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı görülmüştür. Katılımcıların % 46,4’ü vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin kayıtdışı ekonomi üzerinde bir etkisi olmadığını düşünürken, aynı orandaki katılımcı da bu durum karşısında kararsız olduğunu ifade etmişlerdir. Yapılan anket sonucunda elde edilen bir başka sonuç ise ankete katılan vergi mükelleflerinin yarısına yakını, vergi yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesinde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünmektedir. Ancak yarısından biraz fazlası ise, vergisel

yükümlülüklerini yerine getirmede vergi denetiminin etkili olup olmadığı konusunda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Buna karşılık, yöneltilen bu ifadeye verilen cevaplar ile “Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.” ifadesine verilen cevaplar birbiri ile çelişmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi mükelleflerinin denetlenmekten ziyade yükümlülüklerini yerine getirme noktasında bilinçli oldukları sonucuna ulaşılrken, diğer taraftan, vergi yükümlülüklerinin zamanında yerine getirilmesinde vergi denetimlerinin pek etkili olmadığı görülmüştür. Katılımcılara yöneltilen bir diğer soru ise vergi denetimlerinin vergisel işlemlere yönelik bildirimlerin vergi dairesine bildirilmesinde etkili olup olmadığıdır. Katılımcıların % 53,1’i bu konuda kararsız olduklarını, % 41,8’i ise vergi denetimlerinin bu konuda etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Ancak kararsız olan katılımcı oranının bu kadar yüksek olması vergi denetiminin mükelleflerin bildirimde bulunma görevi üzerinde pek etkili olmadığını göstermiştir. Katılımcıların yarısından fazlası vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğu konusunda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların % 37,2’sinin vergi denetiminin bu konuda etkili bir araç olduğunu düşünmesine karşılık, kararsız olanların bu kadar yüksek olması vergi denetim vergisel yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olmadığını göstermiştir. Vergi beyanlarının tam ve doğru yapılmasında vergi denetimlerinin etkili olup olmadığının sorulduğu ifadede mükelleflerin yarısından fazlası vergi denetimlerinin mükellef beyanları üzerinde etkili olup olmadığı konusunda kararsızdır. Ancak katılımcıların % 37’si beyanların tam ve doğru yapılmasında vergi denetimlerinin etkisinin büyük olduğunu ifade etmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında vergi denetimlerinin mükellef beyanları üzerinde etkisi olduğu ve mükellefleri tam ve doğru beyanda bulunmaya teşvik ettiği sonucuna ulaşılabilir.

Denetimin rolünün ne olması gerektiğinin araştırıldığı bu bölümde katılımcılara; “Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşünüyorum.”, “Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum.” ve “Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.” ifadeleri yöneltilmiştir. Katılımcılara ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin yüksek olup olmadığı ifadesi yöneltilmiştir. Katılımcıların % 83,9’u gibi çok büyük çoğunluğu bu konuda olumsuz düşündüklerini

belirtmişler ve vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin oldukça düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Bu oranın bu kadar yüksek olması vergi mükelleflerinin vergi idaresine ve vergi denetimine güvenmediği sonucunu göstermiştir. Ankete katılan vergi mükelleflerine yöneltilen bir diğer soru, kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olup olmadığıdır. Katılımcıların dörtte biri kullanılan denetim yöntemlerinin etkisiz ve yetersiz olduğunu düşünürken, yarısına yakını da bu konuda kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Kararsız olanların bu katılımcıların yarısına yakını oluşturması mükelleflerin, ülkemizde uygulanan denetim yöntemleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığını göstermiştir. Yapılan anket sonucunda elde edilen bir başka sonuç ise ülkemizde vergi yükünün dağılımında vergi denetiminin etkili olup olmadığı konusundadır. Katılımcıların % 57,2'si gibi yarısından fazlası bu konuda kararsız olduklarını, diğer bir ifadeyle vergi denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir. Buna karşılık katılımcıların % 30,8'i vergi yükünün adaletli dağılmasında vergi denetiminin etkili bir araç olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Vergi mükelleflerinin vergi ahlakı ve bilincine yönelik düşüncelerini ölçmek amacıyla katılımcılara; “Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.”, “Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.” ve “Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır.” ifadeleri yöneltilmiştir. Katılımcıların yarısına yakını ülkemizde vergi ahlakı ve bilincinin yeterli düzeyde olmadığını, % 40,1'ide bu konuda kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Ülkemizde vergi ahlakı ve bilincinin yeterli düzeyde olmadığını düşünen mükelleflere, bu konuda “Kararsız” olduklarını belirten mükelleflerde eklendiğinde % 87,9 gibi çok büyük bir oran karşımıza çıkmaktadır ki, bu da ülkemizde vergi ahlakı ve bilincinin yeterli düzeyde olmadığı göstermiştir. Diğer bir soruda, mükelleflerin çevrelerinde vergi kaçırıp yakalanmayan mükelleflerin olması durumunda, kendilerinin de zaman zaman vergi kaçırıp kaçırmayacağı sorulmuştur. Katılımcıların çoğunluğu böyle bir şey yapmayacağını ifade ederken, dörtte birinden biraz fazlası bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda mükelleflerin birbirlerinden olumsuz etkilendikleri görülmektedir. Bu durum vergi kaçırانların yakalanıp daha ağır cezalandırılması gerektiğini ve vergi suçu işleyenlerin açıklanmasının yararlı olacağını göstermiştir. Bir diğer soruda ise mükelleflere denetimler esnasında vergi yükümlülükleri

konusunda yeni bilgiler öğrenip öğrenmediği sorulmuştur. Katılımcıların yarısından fazlası bu konuda karasız olduklarını, % 16,1’de denetimlerin vergi yükümlülüklerimiz hakkında herhangi bir eğitici yanının olmadığını belirtmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında vergi denetiminin eğitim fonksiyonunun tam olarak işlemediği görülmüştür.

Vergi müfettişlerine yönelik uygulanan ankette ise denetim elemanlarının denetimde etkinlik konusundaki düşüncelerini ölçmek amacıyla katılımcılara; “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracaklarını düşünüyorum.”, “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşünüyorum.”, “VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünüyorum.”, “Eskiden vergi denetiminde “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri” gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.”, “VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.”, “Farklı unvanlara sahip vergi denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olduğunu düşünüyorum.”, “Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldıracağını düşünüyorum.” ve “VDK’nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.” ifadeleri yöneltilerek vergi denetiminde daha etkin bir yapının nasıl olması gerektiği araştırılmıştır. Bu bağlamda katılımcılara denetim elemanlarının “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttırıp arttırmayacağı sorulmuş, katılımcıların yarısından fazlası denetim birimlerinin tek bir çatı altında toplanmasının denetimde etkinliği arttıracaklarını belirtmişlerdir. Yani vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanmasının denetimde etkinliği arttıracakları sonucuna ulaşılmıştır. Bir başka soruda, eski denetim sisteminde çok başlılığın olup olmadığı sorulmuş ve katılımcıların % 63,2’si gibi büyük çoğunluğu farklı denetim birimlerinin var olmasının denetimde çok başlılığa sebep olduğunu ifade etmişlerdir. Diğer bir soruda ise, denetim elemanlarına yeni yapılanma ile birlikte denetim sistemindeki çok başlılığın ortadan kalkıp kalkmayacağı sorulmuştur. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğu VDK ile birlikte büyük bir sorun olarak gördükleri çok başlılığın ortadan kalkacağını düşündüklerini, bunun ise denetimde etkinliği arttıracaklarını belirtmişlerdir.

Katılımcıların büyük bir kısmı eski denetim sisteminde var olan denetim birimleri çeşitliliğinin denetim elemanları arasında kimlik karmaşasına sebep olduğunu, denetim birimleri arasında görev alanlarının karıştığını, aynı mükellefin iki veya daha fazla denetim elemanı tarafından denetlenmesi gibi sorunlara yol açtığını belirtmişlerdir. Bu durumun hem denetim elemanlarının iş konsantrasyonlarını, hem de denetimin etkinliğini olumsuz olarak etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan anket çalışmasında farklı denetim birimlerinin var olmasından kaynaklanan yetki karmaşasının VDK ile birlikte ortadan kalkacağını düşünen denetim elemanları katılımcıların yarısına yakını oluşturduğu görülmüştür. Bu bağlamda bu yeni yapılanmanın denetim elemanları arasındaki yetki karmaşasını ortadan kaldıracağını, böylelikle denetimlerin daha etkin yapılacağını ve denetim elemanlarının daha etkin çalışacağını söyleyebiliriz. Vergi müfettişlerine farklı unvanlara sahip denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olup olmadığı konusundaki düşüncelerini ölçmek için sorulan soruda, katılımcıların çoğunluğu aynı görevi yapan kişiler arasında farklı unvanların var olmasının denetim elemanları arasında iç çatışmaya sebep olduğunu ve bu durumdan rahatsız olduklarını ifade etmişlerdir. Vergi müfettişlerinin denetimde etkinlik konusundaki düşüncelerini ölçmek amacıyla katılımcılara yöneltilen bir diğer soruda ise, denetim elemanlarının tek bir çatı altında toplanmasının denetimde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldırıp kaldırmayacağı ifadesi yöneltilmiş, katılımcıların % 55,7'si gibi çoğunluğu bu bütünlüğün sağlanmasında denetim elemanlarının tek bir çatı altında toplanmasının faydalı olduğunu belirtmişlerdir. Bu noktada, denetim alanında yaşanan planlama ve koordinasyon sorununun ortadan kalkmasında yeniden yapılanan denetim birimlerinin etkili olduğu sonucuna ulaşılabilir. Katılımcıların “VDK’nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar göz önünde bulundurulduğunda, denetim elemanlarının yarısından fazlasının bu konuda kararsız oldukları görülmüştür. Bu kararsızlık durumuna bakarak, denetim sisteminin yapılanmasında mevcut sorunların yeteri kadar dikkate alınmadığı, VDK’nın ayrıntılı bir şekilde değerlendirilerek oluşturulmadığını söyleyebiliriz.

Vergi müfettişlerine denetim elemanlarının özlük hakları konusundaki eksikliklerin neler olduğunu öğrenmek amacıyla; “Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini

düşünüyorum.”, “Vergi denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.”, “Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret alamadığını düşünüyorum.” ve “Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.” ifadeleri yöneltmiştir. Ankete katılan denetim elemanlarının % 79,6’sı gibi büyük çoğunluğu özlük haklarının yetersiz olduğunu ve yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşündüklerini belirtmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında, denetim elemanlarının özlük haklarının yetersiz olduğu ve iyileştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan anket çalışmasında denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek alıp almadıkları ölçmek amacıyla yöneltile ifadeye verilen cevaplara baktığımızda denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek alamadıkları görülmüştür. Katılımcılara yöneltile bir diğer soruda, yeterli düzeyde ücret alıp almadıkları sorulmuş, katılımcıların % 67,2’si yaptıkları iş karşılığında yeterli ücret alamadıklarını ifade etmişlerdir. Bu bağlamda denetim elemanlarının iş yükünün fazla, aldıkları ücretlerin ise düşük olduğunu söyleyebiliriz. Diğer bir soruda ise, denetim elemanlarının aldıkları ücret ile iş konsantrasyonları arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Katılımcıların % 54,2’si gibi yarısından fazlası aldıkları ücreti az bulduklarından ve geçim sıkıntısı çektiklerinden dolayı kendilerini işe yeterince veremediklerini ifade etmişlerdir. Bu noktada denetim elemanlarının aldıkları ücretin düşük olduğunu ve bu durumun iş konsantrasyonlarını olumsuz yönde etkilediğini söyleyebiliriz.

Denetim elemanlarının mükelleflere bakışına yönelik olarak katılımcılara; “Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.” ve “Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.” ifadeleri yöneltilemiş ve katılımcıların çoğunluğunun verdikleri cevaplar “Katılıyorum” şeklinde olmuştur. Vergi mükelleflerinin denetimler esnasında bazı bilgi ve belgeleri kasıtlı olarak gizlediklerini ifade eden denetim elemanlarının oranı % 43,3’tür. Bu bağlamda denetim elemanlarının vergi mükelleflerine tam olarak güvenmedikleri ve denetimler esnasında bazı bilgi ve belgelerin kasten saklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların “Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.” sorusuna verdikleri cevaplar göz önünde

bulundurulduğunda, denetim elemanlarının % 47,3'ünün "Katılıyorum" yanıtı verdiği görülmüştür. Bu açıdan bakıldığında, vergi mükelleflerinin resmi belgeler dışında gayri resmi belgeler düzenlediklerini ve bu belgeleri kullanarak denetim elemanlarını şaşırtmayı amaçladıklarını söyleyebiliriz.

Denetimin elemanlarına denetimler esnasında ne kadar destek verildiğinin araştırıldığı bu bölümde katılımcılara; "Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum." ve "Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum." ifadeleri yöneltmiştir. Katılımcıların denetimler esnasında aldıkları desteklerin yeterli olup olmadığını ölçmek amacıyla yöneltilen sorulara verdikleri cevaplar genellikle "Kararsızım" şeklinde olmuştur. Denetim elemanlarının % 41,3'lük kısmı denetimler esnasından gerekli her türlü belge ve bilginin kendilerine sağlandığı konusunda kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Benzer şekilde katılımcıların "Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum." sorusuna verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, denetim elemanlarının % 49,3'ünün "Kararsızım" yanıtı verdiği görülmüştür. Bu açıdan bakıldığında denetim elemanlarının gerek denetimler esnasında gerekli bilgi ve belgeye ulaşamadıklarını gerekse vergi dairelerinin denetim elemanları ile yeterli ölçüde işbirliği yapmadıkları sonucuna ulaşabiliriz.

Denetimi etkileyen diğer faktörlerin neler olduğunu araştırmak amacıyla katılımcılara; "Uzlaşma müessesinin varlığının vergi denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.", "Vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum." ve "Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum." ifadeleri yöneltilmiş ve katılımcıların neredeyse tamamına yakın kısmının yanıtı "Katılıyorum" yönünde olmuştur. Katılımcıların % 81,1'i uzlaşma müessesesinin denetimin etkinliğini bozduğunu ifade etmişlerdir. Benzer şekilde sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının da vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Bu açıdan bakıldığında, gerek uzlaşma müessesesinin gerekse sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının denetimde etkinliği azalttığı sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir soruda ise, katılımcılara "Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum." ifadesi yöneltilmiş ve katılımcıların % 92'si gibi çok büyük çoğunluğu vergi kaçırdığı

gerekçesiyle cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesi gerektiğini, bunun mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimleri üzerinde daha caydırıcı etki yapacağını belirtmişlerdir. Bu bağlamda ülkemizde vergi kaçırdığı sebebiyle cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenme oranının düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Çalışmada katılımcıların verdikleri cevaplar üzerinde demografik değişkenlerin etkili olup olmadıklarının analizi için T testi ve ANOVA testi uygulanmıştır. T testi iki değişken arasında, ANOVA testi ise iki veya daha fazla değişken arasında fark olup olmadığını araştırmak için kullanılmaktadır.

Çalışma kapsamında iki farklı anket çalışması bulunmaktadır. Birinci olarak, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması” yapılmıştır. Bu bağlamda T testi kullanılarak ilk olarak cinsiyet değişkeni incelenmiştir. İnceleme sonucunda elde edilen verilerin cinsiyete göre anlamlı bir farklılık göstermedikleri görülmüştür. Cinsiyet değişkeninden sonra verilen cevaplar üzerinde etkisi araştırılan demografik değişken medeni durum değişkenidir. Medeni durum değişkenine göre yapılan incelemeler sonucunda verilen cevapların anlamlı bir farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. İkinci olarak ise “Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışmasına” yapılmış ve elde edilen sonuçlara T testi uygulanmıştır. Bu kapsamda gerek cinsiyet değişkeni, gerekse medeni durum değişkeni ele alınarak yapılan incelemeler sonucunda katılımcıların ifadelerine verdikleri cevaplar anlamlı bir farklılık göstermemiştir.

Çalışmada katılımcıların verdikleri cevaplar üzerinde demografik değişkenlerin etkili olup olmadıklarının analizi için kullanılan diğer yöntem ise ANOVA testidir. Araştırma bağlamında öncelikle vergi mükelleflerine yönelik olarak uygulanan anket çalışması kapsamında katılımcıların verdikleri cevaplara eğitim düzeyi, gelir düzeyi, kazanç türü ve yaş grubu değişkenleri itibarıyla ANOVA testi uygulanmıştır. Analiz sonucunda genel anlamda kullanılan değişkenlerin katılımcıların cevapları üzerinde etkili olmadığı bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle katılımcıların verdikleri cevapların kullanılan değişkenlere göre farklılaşmadıkları görülmüştür. Benzer şekilde vergi müfettişlerine yönelik gerçekleştirilen anket çalışması bağlamında katılımcıların eğitim düzeyi, yaş grubu, mesleki unvanları ve eski unvanlarına yönelik ANOVA testi yapılmıştır. Yapılan ANOVA testi sonucunda kullanılan değişkenlerin katılımcılar üzerinde bir etkisi olmadığı görülmüştür. Yani eğitim düzeyi, yaş grubu, mesleki unvanları ve eski unvanları gibi değişkenlerin

katılımcıların vergi denetimine yönelik tutum ve davranışları üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda, vergi denetimi alanında gerek mükellefler gerekse denetim elemanları açısından bir sürü sorunla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların ortadan kaldırılması ve etkin bir vergi denetim yapısının oluşturulması ancak iyi kurulmuş bir vergi idaresi ve denetim sistemi ile mümkün olabilecektir. Bu ise, Türk vergi idaresinin, ABD’de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından sorumlu olan IRS’ye benzer şekilde, müşterilerinin benzer ihtiyaçlarını karşılayan bir özel sektör organizasyonu şeklinde yapılandırılarak, müşteri odaklı bir yönetim anlayışına yönelmesi ile sağlanabilir.

Mükelleflerin vergilendirme süreci içerisinde devlete karşı öne sürebileceği bazı talep ve itirazları olarak ifade edebileceğimiz mükellef hakları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın gözetmesi gereken temel amaçları arasında yer almaktadır. Vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının yeterince gözetilmemesi vergi denetiminin de etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Bu haklara ilişkin düzenlemelerin etkin bir şekilde yapılması, mükelleflerin yükümlülüklerini daha iyi algılayarak, vergiye uyumunu arttıracak ve idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin olumlu şekilde gelişmesine katkıda bulunacaktır. Benzer şekilde, mükelleflerin bireysel işlemleri yapılırken, mükellef itirazlarının dinlenerek sürece katılması ve idareye güven duyması sağlanabilir.

Beyan esasının yaygın olarak kullanıldığı ülkemizde vergi denetimi çok büyük bir öneme sahiptir. Beyan esasının temelini karşılıklı güven oluşturmaktadır. Beyan esasında mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan ettiklerinden bazen hatalar ortaya çıkmakta, bu da sistemin işleyişini güçleştirmektedir. Bu hatalar daha çok mükelleflerin vergi mevzuatına yeterince hakim olamamasından ve sık aralıklarla vergi mevzuatında değişiklikler yapılmasından dolayı mükelleflerin mevzuatı kolay bir biçimde takip edememesinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu hatalar, vergi mevzuatının açık ve kolay anlaşılabilir hale getirilmesi ve sık aralıklarla değişiklikler yapılmaması yoluyla önlenabilir.

Mükellefiyet kaydı olmayanlar ile her hangi bir beyanda bulunmayanların tespit edilmesi amacıyla; servet beyanı, gider beyanı, ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları, talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi, asgari zirai kazanç esası, asgari zirai vergi, hayat standardı esası ve verginin açıklanması gibi vergi güvenlik müesseseleri yeniden hayata geçirilebilir. Örneğin,

verginin açıklanması müessesesi yeniden uygulanmaya başlayarak, mükelleflerin düşük beyanda bulunmaları önlenebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için üzerinde durulması gereken bir diğer konu, denetim elemanlarının sayısal olarak artışının sağlanmasıdır. 2015 yılı baz alındığında, 5.177.520 beyannameli mükellef ve 9204 vergi denetmeni bulunmaktadır. Bu bağlamda, genel olarak, vergi denetimlerinin beyannameli mükellefler üzerinden gerçekleştirildiği düşünüldüğünde, vergi denetmeni başına ortalama 562 mükellef düştüğü görülmektedir. Bu durum ise, denetim elemanı sayısının yetersizliğini açıkça göstermektedir. Bu bağlamda, kısa dönem için olmasa da, uzun dönemde denetim elemanı alımı kademeli olarak artırılarak denetim elemanı açığı kapatılabilir. Bununla birlikte, var olan denetim elemanlarının elde tutulması, özlük haklarının iyileştirilmesi, kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek verilmesi ve dış etkilere karşı korunması gibi önlemler de alınmalıdır.

Psikolojik açıdan yıpratıcı bir süreçten geçerek vergi müfettiş yardımcısı olarak göreve başlayan denetim elemanları, fiilen üç yıl çalışmak ve yeterlilik sınavından başarılı olmak kadıyla vergi müfettişi olarak atanmaktadırlar. Denetim elemanlarının vergi başmüfettişliği kadrosuna yükselebilmesi için yardımcılık dönemi de dahil olmak üzere en az on yıl çalışması, vergi müfettişliği döneminde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulması ve performans değerlendirmeleri sonucunda başarılı olması gerekmektedir. Oldukça zorlu bir süreçten geçen denetim elemanları, kamu veya özel sektörde daha az risk taşıyan ve daha dolgun ücretler alabildiği benzer iş kollarına yönelmektedir. Bu durumun önlenmesi için, denetim elemanlarının kamu veya özel sektörde çalışan diğer denetim elemanları ile benzer ücretler alması, turne görevlerindeki gündeliklerinin günümüz koşullarına uygun hale getirilmesi ve özlük haklarının iyileştirilmesi gerekir.

Ülkemizde sık aralıklarla çıkarılan vergi afları mükelleflerinin vergiye karşı tutumunu değiştirmektedir. Vergi ödeyerek gelirinin azalmasını istemeyen mükellefler, vergi aflarından faydalanarak durumu kendi lehine çevirmek için fırsat kollamaktadırlar. İleri de bir af çıkacağı beklentisi, mükelleflerin gelirlerini vergi olarak ödemek yerine başka işlerinde kullanmaya tercih etmesine sebep olmaktadır. Benzer şekilde, uzlaşma müessesesi de mükelleflerin durumu kendi lehlerine çevirerek kullandıkları bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma müessesesi ile vergiler ve bunların cezaları mükelleflerin vergi idaresi ile aralarında anlaşması suretiyle büyük ölçüde veya tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu ise, vergi denetiminin

etkinliğini ortadan kaldırmaktadır. Vergi denetimi üzerinde olumsuz etkileri olan vergi afları ve uzlaşma müessesesi konularında gerekli önlemler alınarak vergi denetiminin etkinliği artırılabilir.

Vergi denetiminin önleme fonksiyonunu yerine getirmesi sağlanarak vergi yargısı alanında yaşanan sıkıntılar giderilebilir. Bu bağlamda, denetim elemanları ile mükellefler arasında olumlu ilişkiler geliştirilebilir ve denetimler esnasında mükelleflerin eğitilerek vergi bilinci kazanması sağlanabilir.

Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla, GİB'in sosyal medya da dahil olmak üzere telefon, posta ve internet gibi iletişim araçlarını kullanması yanında, topluma vergi konusunda verilecek eğitimler yoluyla da vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu anlatılabilir. Ayrıca, "Ağaç yaş iken eğilir" atasözüyle de ifade edildiği gibi, insanlar küçük yaşlarda daha kolay eğitilir. Bu bağlamda, ortaokul veya lise düzeyinde vergi dersleri konularak, küçük yaşlarda vergi kavramının tanınması sağlanır ve verginin gerekliliğine olan inanç aşılanabilir. Bu ise, geleceğin vergi mükelleflerinin daha bilinçli olmasına sağlayarak, vergi bilincinin o yaşlarda oluşmasına katkıda bulunur.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için, Almanya'da olduğu gibi ülkemizde de denetim elemanlarının belirli sektörlerde uzmanlaşmış olmaları gerekmektedir. Denetim elemanlarının alanlarında uzmanlaşması denetimde etkinliği artırırken, denetim faaliyetlerinin verimli şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. 2011 öncesi dönemde, denetim birimleri arasında iş bölümü ve uzmanlaşma bulunmamaktaydı. Bu ise, tüm denetim birimlerinin bütün işlemleri denetleyebilmesi anlamına gelmekteydi. 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanarak, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla gerekli görülen yerlerde Bakan onayı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlı olarak grup başkanlıkları kurulmuştur. Ancak, bu yapılanma ile grup başkanlıklarında hangi denetim elemanlarının görev yapacağı ayrıntılı olarak belirlenememiştir. Grup başkanlıklarında hangi denetim elemanlarının görev alacağı, vergi müfettiş yardımcılığına atananların giriş sınavındaki başarı sırasına göre belirlenmektedir. Buna göre, giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak olan yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi "Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı" dışındaki grup başkanlıklarından birisinde görevlendirilir. Sıralayamaya giremeyenler ise, Küçük ve Orta Ölçekli

Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevlendirilir. Ayrıca, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapmakta iken, Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir. Denetim elemanlarının hangi grup başkanlıklarında görev yapacaklarının, sınavlardaki başarı sırası yerine, yaptıkları işlerdeki performanslarına göre belirlenmesi, vergi denetiminde etkinliği arttırarak, denetim elemanlarının belirli alanlarda uzmanlaşmasını sağlayabilir.

Etkin ve verimli bir denetim sistemine kavuşmak için vergi denetiminde BİT'in aktif şekilde kullanılması sağlanmalıdır. Ülkemizde de vergi daireleri otomasyon sistemine geçirilmiştir. Bu bağlamda VERİA'nın sağlıklı şekilde kullanılarak, denetim elemanlarına gerekli bilgileri sağlayabilecek hale getirilmesi gerekmektedir. Ancak, BİT'ten aktif şekilde yararlanılması konusunda bir takım sorunlarda bulunmaktadır. Bu bağlamda karşımıza çıkan ilk sorun bu teknolojiyi kullanacak personelle ilgilidir. Personelin teknolojiye uyumu konusunda yeterli eğitim verilmemiştir. İtinayla seçilen ve lisansüstü eğitime denk bir eğitimle yetiştirilen denetim elemanlarının mesleki konulardaki bilgi düzeylerinin ileride düzeyde olmasına karşılık, BİT alanında yeterli eğitim almamaları vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Bu ise denetim elemanlarının teknolojiye uyumu konusunda ileri düzeyde eğitimler verilerek çözülebilir. Eğitimler dışında BİT'e yönelik yıllık seminerler düzenlenerek, denetim elemanlarının BİT konusundaki yeni gelişmelerden haberdar olması sağlanabilir. Ayrıca, BİT alanında uzman personeller istihdam edilerek denetim elemanlarına destek hizmeti verilebilir. Diğer sorun ise, denetim elemanları ile diğer kamu kuruluşlarının farklı veri tabanlarını kullanmasıdır. Bu sorun ise ülke çapında ortak bir veri tabanı oluşturularak çözülebilir. Örneğin, VUK'un 150. maddesine göre; *“Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.”* denilerek bazı gerçek ve tüzel kişilerin bilgi verme zorunluluğu olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu gerçek ve tüzel kişilerin öğrenmiş oldukları ölüm vakaları ile intikalleri vergi dairesine yazı ile bildirmesi yerine, ülke çapında oluşturulacak ortak bir veri tabanı üzerinden bildirmesi hem bildirim işlemlerini hızlandırır hem de kurumlar arasında sağlıklı bilgi akışını sağlayarak vergi denetiminde etkinliği arttırır.

Yıllık denetim planlamaları yapılarak denetim elemanları arasında koordinasyon sağlanması denetimde etkinliği sağlayacak önemli bir faktördür. Bunun için denetim elemanlarının görev ve yetkilerinin net sınırlarla belirlenmesi ile vergi denetimine yönelik standartlarının oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, denetim elemanları incelemeler esnasında “hazineci” yaklaşımdan uzak durarak, objektif bir bakış açısıyla mükellef odaklı bir anlayış belirleyebilir. Bununla birlikte, mükelleflerin vergi incelemesi sürecindeki haklarına saygı göstererek, mükellefe karşı olan yasal yükümlülüklerini yerine getirebilir. Ayrıca, denetim elemanları görevleri dolayısıyla öğrendikleri meslek sırlarının saklı kalması konusunda titiz davranarak, mükelleflerin idareye olan güvenini artırır ve idare ile mükellef arasındaki ilişkilerinin olumlu yönde gelişmesine katkıda bulunabilir.



KAYNAKLAR

- Acar, İ., A., Merter, M., E. (2001). "Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.
- Akarsu, R. (2007). "Türk İdari Yapısında Koordinasyon Eksikliği", www.stratejikboyut.com/article.php?id=52, (25.10.2014).
- Akbay, M. (1990). "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi. 1990 Yılına Giren Türkiye’de Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308. Ankara.
- Akdemir, T., Öz, E. (2004). "Elektronik Devlet ve Vergi Yönetimi I", *Vergi Sorunları Dergisi*, 187, 132-137.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, H., B., (1994). "İşletmelerde Mali Denetim", *Vergi Dünyası Dergisi*, 149, 3-14.
- Allahverdi, M. (2012). "Bilişim Teknolojilerinin Vergilendirme Üzerindeki Etkisi", *ISMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 112, 161-186.
- Alpaslan, M. (2010). "Ortaklar Cari Hesabının Adatlandırılması İşlemi", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/028/> (23.02.2015).
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Anbar, A. (2004). "Veri transferi ve İşlem Güvenliğinin Sağlanmasında Kullanılan Şifreleme Yöntemleri ve Sayısal İmza", *İş Güç Endüstri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 2.
- Ankara Barosu (2007). "UYAP Ulusal Yargı Ağı Projesi", Ankara Barosu Başkanlığı Adalet Bakanlığı Bilgi İşlem Dairesi Başkanlığı, <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1940-2010/Kitaplar/pdf/until2007/uyapyeni.pdf>, (08.03.2014).
- Arıca, N., İyibil, A. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler*, Fon Matbaası, Ankara.
- Arpacı, Ö. (2005). "Vergi Denetimi Üzerine", http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm (30.11.2013).
- Arslan, M. (1997). *Vergi Hukuku*, Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, M., Biniş, M. (2014). "Amerika Birleşik Devletleri’nde Mahalli İdarelerin Mali Yapısı ve Merkezi İdare İlişkileri", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9, 149-173.
- Aslan, A. (2002). "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, 250, 4.
- Aslan, Y. (2015). *E-Fatura ve E-Defter Uygulamaları*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.

- Atılgan, H. (2005). “Çin Halk Cumhuriyeti'nde KDV Uygulaması ve İhracatta Vergi İadesi Politikaları”, *Maliye Dergisi*, 147, 28-37.
- Audit and Compliance Division, (2009). “General Audit Manual”, <http://realfile.tax.newmexico.gov/general-audit-manual.pdf>, (30.07.2014).
- Ay, H., M. (2006). “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 11, 57-82.
- Aydın, B. (2006).”Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Denetimi, İdari Yapı 5”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 3-4, <http://www.degerymm.com.tr/icerik/Kn59k7mF4j5HMr8IMX0Td20v6owTQa.pdf> (17.11.2013).
- Ayhan, U. (2008). “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, 70, 103-120.
- Backus, M. (2001). E-Governance and Developing Countries, Research Report No. 3.
- Bakar Tilly, (2013). “Country Tax Guide”, <http://www.bakertilly.ru/media/101864/Country-Tax-Guide.pdf> (10.09.2014).
- Baker & Mckenzie (2012). “The Concise Tax Guide Overview on Taxes in Latin America”, <http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Spain/TheConciseTaxGuideLatinAmerica.pdf> (21.07.2014).
- Baker & McKenzie, (2013). “New Rules Allowing Taxpayers To Choose Combined or Separate Corporate Tax and Transfer Pricing Audits Increase The Importance of Preparing TP Documentation in Advance”, http://www.bakermckenzie.com/files/Publication/7a8529bd-6cd7-46a6-a50c-decbb45d8888/Presentation/PublicationAttachment/859ae6bc-5bea-4dca-a37d-f46535afcbca/al_tokyo_tpdocumentation_apr13.pdf (20.07.2014).
- Başpınar, A. (2009). Tax Law & Turkish Tax System, Republic of Turkey Ministry of Finance Strategy Development Unit Issue No: 2009/394, Ankara.
- Benikol, S., Müftüoğlu, H. (1998). *Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 15/21, 571-592.
- Bıyan, Ö. (2009). “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 255.
- Bıyan, Ö. (2013). “Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre; Tanzim Edilen Vergi Tekniği, İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar”, *Bursa Bilanço Dergisi*, 146, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/146OBY.pdf>, (01.04.2016).
- Brief Guide, (2014). “Russian Taxes 2014”, <http://www.rfhwb.de/Docs/0%20index%20page/brief%20guide%20to%20russian%20taxes%202014.pdf> (28.09.2014).
- Browne, J., Roantree, B. (2012). “A Survey of The UK Tax System”, Institute for Fiscal Studies, Briefing Note BN09, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf> (02.08.2014).

- Bundesfinanzministerium, "Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung 2003-2013" <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Monatsbericht/monatsbericht.html> (18.03.2015).
- Can, İ. (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", *Maliye Dergisi*, 145.
- Cao, F. (2011). *Corporate Income Tax Law and Practice In The Republic Of China*, Oxford University Press, 198 Madison Avenue, New York.
- CBI, (2013). "The UK Corporation Tax System 12 Misunderstood Concepts", http://www.cbi.org.uk/media/2049172/tax_misunderstood_concepts.pdf (18.02.2015).
- Cenikli, E., Şahin, D. (2013). "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4, 37-51.
- Ceyhan, M. (2005). "Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler", http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_vergi_incelemesi.htm (19.12.2013).
- Ceylan, M., A., Tunalı, A. (2001). "Bilişim Sistemleri Denetimi Ve Gelir İdaresi Başkanlığının Bilişim Sistemleri Alanında Yaptığı Çalışmalar", *Dış Denetim*, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-bilisim-sistemleri-denetimi-ve-gelir-idaresi-baskanliginin-bilisim-sistemleri-alaninda-yaptigi-calismalar--13-15.pdf>, (10.03.2014).
- CIA, (2014). "The World Factbook", <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/rs.html> (21.09.2014).
- CMS, (2013). "Doing Business in Russia" <http://www.cmslegal.ru/Hubbard.FileSystem/files/Publication/31ef2c93-edcb-4582-bd1d-812b80205d62/Presentation/PublicationAttachment/2e7350df-44b8-4e2d-982f-8400acaa2555/Doing-Business-in-Russia-2013.pdf> (19.09.2014).
- CNAO, (2014). "Audit Procedures" http://www.cnao.gov.cn/main/AboutUs_ArtID_1081.htm (02.08.2014).
- CPTA, (2012). "Guide to Japanese Taxes" <http://www.nichizeiren.or.jp/eng/pdf/GuidetoJapaneseTaxes2012.pdf> (20.07.2014).
- Çakar, E. (2008). "Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi", *Mevzuat Dergisi*, 128, <http://www.mevzuatdergisi.com/2008/08a/01.htm> (17.12.2013).
- Çevikbaş, R. (2009). "Türkiye'de e-devlet ve e-imza Altyapısı Uygulamaları", *Türk İdare Dergisi*, 463, 71-92.
- Çürük, T. (2012). "Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Bağımsız Denetim ve Vergisel Etkisi", http://osmaniye.edu.tr/dosyalar/pdf/pnl_pdte.pdf, (19.02.2014).
- Dalak, G. (1999). "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 129, 75-78.
- Dalak, G. (1999). "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, 129, 77-78.

- Dalak, G. (2000). "Denetim ve Kalite Denetimi", *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1/1, 65-79.
- Değirmendereli, A. (2014). "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", Kamu Maliyesinde Denetim, 29. Maliye Sempozyumu 16-20 Mayıs 2014, Antalya.
- Deloitte, (2013). "Doing Business in Russia 2013", http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/PDF/Doing_business_in_Russia_2013.pdf (20.09.2014).
- Demir, H., vd. (2010). "Mernis Projesi ve Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi Çevresinde 7201 Sayılı Tebligat Kanunu ve Bu Kanuna Dayalı Çıkarılan Tebligat Tüzüğünde Yapılması Gerekli Değişiklik Önerisi", *Ankara Barosu Dergisi*, 2010/3, 249-252.
- Demir, İ., C. (2008). "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 1, 275-297.,
- Demirci, A., Kartal, Z. (1999). "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", *Vergi Dünyası Dergisi*, 211, 20.
- Demirli, Y., (2011). "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı, (1996). "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", DPT : 2454 – ÖİK: 510, Ankara.
- Digital Signature Guidelines (1996) "Legal Infrastructure for Certification Authorities and Secure Electronic Commerce" http://www.signelec.com/content/download/digital_signature_guidelines.pdf (11.03.2014).
- Dilber, E., Belge, G. (2012). "Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II", *Vergi Dünyası Dergisi*, 367, 158-166.
- DPT, (2001). "Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", DPT: 2597, ÖİK: 608, Ankara.
- DPT, (2005). "E-Devlet Proje ve Uygulamaları", http://www.bilgitoplumu.gov.tr/Documents/1/Yayinlar/050900_E-DevletProjeVeUygulamalari_1.pdf, (10.03.2014).
- DPT, (2007). "Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", DPT: 2734, ÖİK: 685, Ankara.
- Duran, M. (2004). "ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 192, 30-37.
- Durmuş, B., (2011). *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*, Beta Basım, İstanbul.
- Düz, B. (2009). "Vergi Denetiminin Parlayan Yıldızı Gelirler Kontrolörleri 73 Yaşında...", <http://www.gkd.org.tr/73yil.asp>, (11.10.2013).
- ECOVİS, (2014), "Doing Business in China Guide", http://www.ecovis.com/fileadmin/countries/china/how_to_start_up_a_business_in_China.pdf (01.08.2014).
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). "Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.

- Erdağ, N. (2006). *Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Ergen, Z., Kılınçkaya, L. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 2014-1, 281-304.
- Ermış, K. (2006). “Sayısal İmza ve Elektronik Belge Yönetimi”, *Bilgi Dünyası*, 1, 121-146.
- Ernst & Young, (2014a). “Worldwide Corporate Tax Guide 2014”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf) (16.07.2014).
- Ernst & Young, (2014b). “Worldwide VAT, GST Sales Tax Guide 2014”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014/\\$FILE/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014/$FILE/Worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide-2014.pdf) (16.07.2014).
- Ernst and Young, (2013). “Worldwide Personal Tax Guide, Income Tax, Social Security and Immigration 2013-2014” [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/\\$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_Guide_2013-2014/$FILE/2013-2014%20Worldwide%20personal%20tax%20guide.pdf) (16.07.2014).
- Eroğlu, H., T. (2006). “E-Devlet Uygulamaları Çerçevesinde MERNİS Projesi ve Beklentiler”, *Sayıştay Dergisi*, 62, 83-106.
- Eurostat. <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do> (15.03.2015).
- Federal Tax Service of Russia, Tax Statistics, <http://analytic.nalog.ru/portal/index.en-GB.htm> (16.03.2015).
- FMOF, (2013). “An ABC of Taxes” http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2012-10-30-abc-on-taxes-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=12 (11.09.2014).
- Forbes, J., R. (2012). “Taxes in America A Background & Issue Primer”, http://forbes.house.gov/uploadedfiles/tax_primer.pdf (10.10.2014).
- FTS, (2011). “Federal Tax Service”, http://www.iota-tax.org/images/stories/library-files2/1400_vl.pdf (19.09.2014).
- Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, (17.02.2014).
- Gelirler Kontrolörleri Derneği, Kuruluş Amacı ve Tarihçesi, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11>, (25.02.2014).
- Gerçek, A. (2009). “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 254, 4-52.
- Gerçek, A. (2012). “Gelir İdaresi Başkanlığı’nda e-devlet uygulamaları”, *Bursa Bilanço Dergisi*, 122, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/122AGE.pdf>, (05.03.2014).
- Gerçek, A. (2013). “Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması” *Bursa Bilanço Dergisi*, 146, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/146AGE.pdf>, (05.03.2014).

- Gerçek, A., vd., (2006). “5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, <http://muhim.gen.tr/altresimler/yayin/21bfb6d0246c5e11ff.pdf> (26.11.2014).
- Gerçek, A., vd., (2013). *Türk Gelir İdaresinde E-Devlet Uygulamalarının Mükellefler Tarafından Benimsenmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi*, Bilgesam Yayınları, İstanbul.
- GİB, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Z+6pklmGt7s6YHvRqIc19g==H7deC+LxBI8=&nm=1005>, (27.02.2014).
- GİB, (2004). “2003 Faaliyet Raporu”, Gelirler Genel Müdürlüğü, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü, Ankara.
- GİB, (2005). “2004 Faaliyet Raporu”, Gelirler Genel Müdürlüğü, Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü, Ankara.
- GİB, (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/.../tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf, (17.02.2014).
- GİB, (2008a). “2009-2011 Performans Programı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 73, Ankara.
- GİB, (2008b). “2007 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 64, Ankara.
- GİB, (2009). “2010 Yılı Performans Programı”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 100, Ankara.
- GİB, (2010). “2009 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 112, Ankara.
- GİB, (2011). “2010 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 132, Ankara.
- GİB, (2013a). “2012 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 167, Ankara.
- GİB, (2013b). “2013 Yılı Performans Programı”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 156, Ankara.
- GİB, (2014a). “2014 Yılı Performans Programı”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 174, Ankara.
- GİB, (2014b). “2013 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 187, Ankara.
- GİB, (2015a). “2015 Yılı Performans Programı”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 188, Ankara.
- GİB, (2015b). “2014 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 199, Ankara.
- GİB, (2016). “2015 Faaliyet Raporu”, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 216, Ankara.
- GİB, Çeşitli Vergi İstatistikleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm (03.12.2014).

- GİB, E-Posta Bilgilendirme Hizmeti, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=42>, (18.03.2014).
- GİB, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, (14.02.2014).
- GİB, İnternet Vergi Dairesi, (2015c). <https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a1>, (25.11.2015).
- GİB, İnternet Vergi Dairesi, (2015d). <https://intvd.gib.gov.tr/internetvd/index.jsp>, (03.12.2015).
- GİB, Özelge Sistemi, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index.html>, (05.03.2014).
- Gökbunar, R., vd., (2002). “Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetim İçin İşte Bütün Mesele Bu” <http://www2.bayar.edu.tr/gokbunar/vergi.PDF> (25.11.2014).
- Gökmen, N. (2012). “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 370, 6-13.
- Gönülaçar, Ş. (2007). “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, 130, 1-25.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Akademi Basım Yayım, Bursa.
- Gülten, S. (2015). *Adım Adım E-Fatura Ve E-Defter Uygulamaları*, Ankara Ticaret Odası Yayınları, Ankara.
- Gümüş, E. (2005). “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm> (25.11.2014).
- Güriş, S., Astar, M. (2014). *SPSS ile İstatistik*, Der Yayınları, İstanbul.
- Hamzaçebi, M., A. (2002). “Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 58, 1-6.
- Hasfura, J., N., (2011). “Minimizing Foreign Audii Risk While Aggressively Defending Proposed Adjustments”, http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Locations/Dallas/7_dallasglobalseminar_auditriskmexico_mar11.pdf (15.07.2014).
- Hayes, R.S., Schilder, A. Dassen, R. ve Wallage, P. (1999). *Principles of Auditing An International Perspective*, McGraw-Hill Higher Education.
- Hepaksaz, E. (2011). *Türkiye’de E-Devlet ve E-Mali Uygulamalar*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Hepaksaz, E., Hayrulloğlu, B. (2011). “E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2, 109-120.
- Heper, F., Dönmez, R., (der.) (2004). *Vergi Hukuku*, Web-Ofset, Eskişehir.
- Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği, R.G. Tarih: 08.07.1970, R.G. No: 13542.
- HMRC, (2013). “The VAT Guide August 2013”, http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_001596&propertyType=document#downloadopt (05.08.2014).

- HMRC, (2014a). “What We Do”, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (01.08.2014).
- HMRC, (2014b). “Income Tax - the basics”, <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm> (05.08.2014).
- HMRC, (2014c). Introduction to Corporation Tax, <http://www.hmrc.gov.uk/ct/getting-started/intro.htm> (05.08.2014).
- HMRC, (2014d). Corporation Tax rates, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm> (05.08.2014).
- HMRC, (2014e). “Introduction to VAT”, <https://www.gov.uk/vat-rates> (05.08.2014).
- Ho, C., vd., (2011). “Trust Bust Verify and Verify Some More”, China Lookin Ahead, First Edition, International Tax Review, Tax Reference Library No: 60, <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/China-Looking-Ahead-ITR-201105-2.pdf> (30.07.2014).
- Hopkins, B., R. (2008). “IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and Procedures”, <http://www.libgen.org/get.phpmd5=765F87397A65088847283B454F641268> (10.10.2014).
- IFS, (2009). “A Handbook for Tax Simplification”, <https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/Handbook%20of%20Tax%20Simplification%20-%20Web%20version.pdf> (08.08.2014).
- IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2000-2013, <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1> (18.03.2015).
- IRS Data Book, SOI Tax Stats - Collections and Refunds, by Type of Tax, 2006-2013, <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Collections-and-Refunds,-by-Type-of-Tax-IRS-Data-Book-Table-1> (18.03.2015).
- IRS, (2013). “ Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund”, Publication 556, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf> (13.10.2014).
- IRS, (2014a). “Today's IRS Organiz ation”, <http://www.irs.gov/uac/Today's-IRS-Organization> (09.10.2014).
- IRS, (2014b). “Wage & Investment Division”, <http://www.irs.gov/uac/Wage-&-Investment-Division-At-a-Glance> (09.10.2014).
- IRS, (2014c). “Large Business and International Division”, <http://www.irs.gov/Businesses/International-Businesses/Large-Business-and-International-Division-At-a-Glance> (09.10.2014).
- IRS, (2014d). “Small Business/Self-Employed Division”, <http://www.irs.gov/uac/Small-Business-Self-Employed-Division-At-a-Glance> (09.10.2014).
- IRS, (2014e). “Tax Exempt & Government Entities Division”, <http://www.irs.gov/uac/Tax-Exempt-&-Government-Entities-Division-At-a-Glance> (09.10.2014).
- IRS, (2014f). “Your Rights as a Taxpayer”, IRS Publication 1, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (13.10.2014).

- Ishimura, K. (1995). "The State Of Taxpayers' Rights in Japan", Institute for International Trade Law, Asahi University Gifu, Japan, http://www.pij-web.net/pdf/stj_eng/1.pdf (19.07.2014).
- İnce, İ., N. (2009). "Elektronik Vergi Denetimine Doğru" *Mali Çözüm Dergisi*, 94, 243-256.
- İnce, M. (2001). "Elektronik Devlet Kamu Hizmetlerinin Sunulmasında Yeni İmkanlar", <http://ekutup.dpt.gov.tr/bilisim/incem/e-devlet.pdf>, (09.03.2014).
- Kalaycı, Ş., (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Karaarslan, E. (der.) (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No: 11, Ümit Ofset, Ankara.
- Karyağdı, N. (2001). "Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi". Ankara Sanayi Odası Yayın No: 51. Ankara.
- Karyağdı, N. (2006). "Amerika birleşik devletleri gelir idaresinde vergi incelemesi", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara.
- Kazut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Bağımsız Denetim*, Euromat Entegre Matbaacılık, İSMMMO Yayın No: 130, İstanbul.
- KB, (2014). "Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Yayın No: KB: 2896, ÖİK: 736, Ankara.
- Kelecioğlu, M., A. (2001). "Randıman İncelemeleri", *Yaklaşım Dergisi*, 106, 144-150.
- Kenger, E. (2001). "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu", <http://okul.selyam.net/download/docs-92398/92398.doc> (25.11.2013).
- Kesler, N. (1982). "37. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 10.
- Kılıçdaroğlu, K. (1981). "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar" *Vergi Dünyası Dergisi*, 1, 37-40.
- Kırçova, İ. (2003). *E-Devlet Uygulamaları ve Ekonomiye Etkileri*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Kızılot, Ş., Taş, M., (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Koban, E., Fırat, Z. (2007). "Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu (Perakende Sektörü -Bursa Alan Uygulaması)", *"İş, Güç" Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 9, 1, 148-187.
- Koyutürk, S. (1991). "Çağdaş Vergi Denetimine Hesap Uzmanları Kurulu'nun Katkısı", *Vergi Dünyası Dergisi*, 117, 21-31.
- KPMG, (2014). "Doing Business in Russia 2014", http://www.kpmg.com/RU/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Tax_2_e.pdf (23.09.2014).
- Kumluca, İ. (2003). "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, 180, 91-97.

- Küçük, M. (2004). “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri” Yaklaşım Dergisi, 133, http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/DönemSonu/ek_200401/2004014158.htm#BİRİNCİBÖLÜM (15.03.2015).
- Lethbridge, C., (2013). “ Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean”, http://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Entire%20Book%20-%20ENGLISH.pdf (14.10.2014).
- Ley Del Impuesto Sobre La Renta (Meksika Vergi Hukuku), R.G. Tarih: 11.12.2013.
- Ling, D., vd. (2012). “Ever Challenging Tax Audit Environment”, China Lookin Ahead, First Edition, International Tax Review, Tax Reference Library No: 75, <https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/China-Looking-Ahead-ITR-201212.pdf> (30.07.2014).
- Lopez, S., I., (2010). “Mexico: Tax Overview”, <http://www.mondaq.com/x/112788/Corporate+Tax/Tax+Overview> (15.07.2014).
- Lopezlena, E., Camacho, R., (2013). “Tax Reform in Mexico for 2014”, http://mcgladrey.com/content/dam/mcgladrey/pdf/wp_mexico_tax_reform_2014.pdf (20.07.2014).
- Lübeck, (2005). “German Tax System”, http://www.luebeck.org/file/fact_sheet_tax_system_eng.pdf (10.09.2014).
- Lymer, A., Oats, L. (2013). *Taxation Policy and Practice 2013/2014*, Fiscal Publications, Birmingham, B15 2TU United Kingdom.
- Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği, R.G. Tarih: 21.07.1951, R.G. No: 3/13287.
- Maliye Bakanlığı, (2006). “Faaliyet Raporu”, www.sgb.gov.tr/Raporlar/Ğdare%20Faaliyet%20Raporu/Maliye%20Bakanlığı%202006%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf, (21.12.2013).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996). *Denetim İlke ve Esasları*, Cilt 1, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2011). *Denetim İlke ve Esasları*, Cilt 1, Euromat Entegre Matbaacılık, İstanbul.
- Maliye Müfettişleri Derneği, Tarihçe, <http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce>, (26.02.2014).
- MB, (2012). “2011 Yılı Personel İstatistikleri”, Personel Genel Müdürlüğü BİM-İstatistik, Araştırma ve Değerlendirme Şube Müdürlüğü, Ankara.
- MEB (2011). “Adalet Ulusal Yargı Ağı”, Ankara, http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Ulusal%20Yarg%C4%B1%20A%C4%9F%C4%B1.pdf, (08.03.2014).
- MEGEP, (2008). Halkla İlişkiler ve Organizasyon Hizmetleri Anket Uygulama, http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/halkla_iliskiler/moduller/anket_uygulama.pdf (07.04.2015).
- Melville, A. (2013). *Taxation Finance Act 2012*, Pearson Education Limited, Edinburgh Gate, Harlow, Essex CM20 2JE, England.
- Memurlar.net Maaş Robotu. <http://www.memurlar.net/maas/>, (17.02.2016).

- Meriç, A., S. (2008). “Vergi Denetimindeki Sorunlar ve Denetim Birimlerinin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Çözüm Önerileri”, http://www.stratejikboyut.com/article_detail.php?id=217 (25.10.2014).
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*, İlkem Ofset, İzmir.
- MERNİS Projesi, http://www.nvi.gov.tr/Hakkimizda/Projeler,Mernis_Genel.html, (18.03.2014).
- Merter, M., E., (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*, (Basılmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- MOF, (2006). “Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2006”, Tax Bureau, Ministry of Finance, <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/common/data/notice/jt.pdf> (25.07.2014).
- MOF, (2010). “Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010”, Tax Bureau, Ministry of Finance, http://www.mof.go.jp/english/tax_policy/publication/taxes2010e/taxes2010e.pdf (25.07.2014).
- Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Yönetim Mali İstatistikleri: Genel Bütçe İstatistikleri, https://www.muhasabat.gov.tr/mgmportal/faces/khbDetay_yeni?birimDizini=Genel+Bütçe+İstatistikleri&_afLoop=5830570910587395&tur=Bütçe+İstatistikleri&donusSayfa=index&_afWindowMode=0&_adf.ctrl-state=16mngpz011_337 (03.12.2014).
- National Bureau of Statistics of China, “2002-2014 China Statistical Yearbook”, <http://www.stats.gov.cn/english/Statisticaldata/AnnualData/> (10.03.2015).
- National Tax Agency JAPAN, “2004-2014 National Tax Agency Report”, http://www.nta.go.jp/foreign_language/ (10.03.2015).
- Ndou, V. (2004). “E – Government For Developing Countries: Opportunities and Challenges”, Department of Business Administration University of Shkoder, Albania, EJISDC,1, 1-24.
- NTA, (2003). “An Outline of Japanese Tax Administration 2003”, https://www.nta.go.jp/foreign_language/report2003/pdf/01.pdf (25.07.2014).
- NTA, (2008). “Withholding Tax Guide”, http://www.nta.go.jp/foreign_language/withholdingtax2008.pdf (26.07.2014).
- OECD, (2000). “The Tax System in Mexico: A Need For Strengthening The Revenue-Raising”, Capacity Economics Department Working Papers N0. 233, <http://www.oecd.org/mexico/1884584.pdf> (15.07.2014).
- OECD, (2003). “The Government Imperative” http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/the-e-government-imperative_9789264101197-en#page23, (09.03.2014).
- OECD, (2007). “E-Government Studies Turkey”, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/oecd-e-government-studies-turkey-2007_9789264028456-en#page43, (05.03.2014).
- OECD, (2010). “Auditing Performance”, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264056640-5-en> (17.12.2012).

- OECD, (2013a). "Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China", http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-and-tax-reform-in-the-people-s-republic-of-china_5k40l4dlnmzw-en (02.08.2014).
- OECD, (2013b). "OECD Economic Surveys MEXICO", <http://www.oecd.org/eco/surveys/Overview%20Eng.pdf> (22.07.2014).
- OECDstat Extracts, <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#> (12.03.2015).
- Organ, İ. (2006). "Eleştirel Bir Yaklaşım - Yasal Af: Uzlaşma", *Vergi Sorunları Dergisi*, 213.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ortak, A. (2011). "E – Denetim", *Dış Denetim*, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-e-denetim-13-11.pdf>, (09.03.2014).
- Ömürbek, N. vd. (2007). "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, 153, 102-122.
- Öncel, M., vd. (2006). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Övet, A. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Öz E., Vural T., (2005). "Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya", *Maliye Dergisi*, 149, 105-123.
- Öz, E., Akdemir, T. (2002). "ABD Vergi Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 168, 86-103.
- Öz, E., Bozdoğan, B. (2012). "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 67-92.
- Özkanlı, S. M. (1991, Temmuz). "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası Dergisi*, 119, 18-24.
- Özker, A., N. (2002). "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi* 4, 172-185.
- Pehlivan, O. (1986) "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası Dergisi*, 62, 33-34.
- Pehlivan, O. (2009). *Vergi Hukuk*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Pehlivan, O., Öz, E. (2011). *Uluslararası Vergilendirme*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- PKF, (2012a). "Worldwide Tax Guide 2012", <http://www.pkf.com/media/942139/pkf-international-worldwide-tax-guide-2012v2.pdf> (18.07.2014).
- PKF, (2012b). "Mexico Tax Guide 2012", http://www.pkf.com/media/387152/mexico_2012.pdf (17.08.2014).
- PKF, (2013a). "United States Tax Guide 2013", <http://www.pkf.com/media/1959035/united%20states%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf> (10.10.2014).

- PKF, (2013b). “United Kingdom Tax Guide 2013”, <http://www.pkf.com/media/1959032/united%20kingdom%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf> (02.08.2014).
- PKF, (2013c). “Germany Tax Guide 2013”, <http://www.pkf.com/media/1954392/germany%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf> (09.09.2014).
- PKF, (2013d). “Russia Tax Guide 2013”, <http://www.pkf.com/media/1958984/russia%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf> (19.09.2014).
- Polat, B. (2011). “e-Devlet Projesi. e-Devlet Projesi Kapsamında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün Uygulamaları ve Yapılması Gerekenlerin Belirlenmesi”, T.C. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu Başkanlığı, Ankara. www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/5-_barkn_polat.doc, (12.03.2014).
- Praxity, (2011). “Business and Taxation Guide to Germany”, <http://www.praxity.com/client-service/tax%20guides/tax%20guide%20-%20germany.pdf> (10.09.2014).
- PWC, (2014), “The People’s Republic Of China Tax Fact And Figures-2014”, http://www.pwchk.com/webmedia/doc/635380123712660290_cn_tax_facts_figures_2014.pdf (11.08.2014).
- Radler, A., J. “Highlights of German Taxation”, <http://www.taxation.de/highlights.pdf> (10.09.2014).
- Sarılı, M. (2003a). *Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Sarılı, M. A. (2003b). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 103.
- SAT, (2007). “Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection (Order of the President No.60)”, <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6887981.html> (03.08.2014).
- SAT, (2014). “China's Tax System” <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669133/6887407.html> (02.08.2014).
- Savaş, H. H. (2000). “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi*, 36, 3-7.
- Sherlock, M., F., Marples, D., J. (2014). “Overview of the Federal Tax System”, <http://fas.org/sgp/crs/misc/RL32808.pdf> (10.10.2014).
- Soydan, K. (2008). “İç Denetim Nedir?”, *Orman Mühendisliği Dergisi*, 1, 38-41.
- Söyler, İ. (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Şakar, A., Y. (2011). “Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar” *Mali Çözüm Dergisi*, 106, 69-88.

- Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Şeker, S. (1993). “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1993-05%20YAKLASIM%20-%20VERGI%20INCELEMELERI%20UZERINE%20GENEL%20BIR%20DEGERLENDIRME.pdf>, (27.02.2014).
- Şenyüz, D., vd. (2011). *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, No: 2005-17, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- T.C. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, Mevzuat Bilgi Sistemi, <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>, (01.03.2016).
- T.C. Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Haberleşme Genel Müdürlüğü, (2015). “e-Devlet Hizmetleri Dairesi Başkanlığı 22016-2019 Ulusal e-Devlet Stratejisi ve Eylem Planı (Taslak)”, <http://www.edevlet.gov.tr/2016-2019-ulusal-edevletstratejisiyeylemlanitaslaji.pdf>, (26.11.2015).
- Tabata, S. (2001). “Fiscal Policy and Tax System”, Economic and Social Research Institute, <http://www.esri.go.jp/en/tie/russia/russia6-e.pdf> (18.09.2014).
- Taşçı, B., İ. (2013). “T.C. Sağlık Bakanlığı E-Denetim Altyapısı ve Diğer Bakanlıklardaki E-Denetim Yapılanmaları Çerçevesinde E-Denetim Uygulamaları” www.denetim.saglik.gov.tr/sunulaar/e-DenetimBİzzettasci.pptx, (01.03.2014).
- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2001). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2003). “Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 173, 63-77.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2009). *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Tuncer, S. (2001). “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 238, 5.
- Turan, A., H., Özgen, F., B. (2009). “Türkiye’de E-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 1, 134-147.
- Türedi, H. (2001). *Muhasebe Denetimi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/> (03.12.2013).
- Türkiye Bilişim Şurası (TBS), (2001). “E-devlet Çalışma Grubu Raporu”, www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamubib12/diger/SuraRaporu.DOC, (08.03.2014).
- Türkiye.gov.tr, (2015). <https://www.turkiye.gov.tr/hizmetler>, (25.11.2015).
- TÜSİAD, (2001). “Avrupa Birliği Yolunda Bilgi Toplumu ve e-Türkiye”, Yayın No:2001/301, İstanbul, http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/abbtt.pdf, (04.03.2014).
- U.S. Departmant Of Treasury, (2014). “State and Local Taxes”, <http://www.treasury.gov/resource-center/faqs/Taxes/Pages/state-local.aspx> (10.10.2014).

- U.S.A. Department of the Treasury, (2015). “Your Federal Income Tax For Individuals”, <http://www.irs.gov/pub/irs-prior/p17--2014.pdf> (18.03.2015).
- Uğur, A., A., Çütçü, İ. (2009). “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında Vedop Projesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.
- Understanding a Financial Statement Audit, <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/understanding-financial-audit.jhtml> (03.12.2013).
- UNECA, (2011). “Framework For a Set Of E-Government Core Indicators”, December 2011, http://www.itu.int/ITU-D/ict/partnership/material/Framework_for_a_set_of_E-Government_Core_Indicators_Final_rev1.pdf, (10.03.2014).
- UNECA, (2012). “Framework For a Set Of E-Government Core Indicators”, March 2012, http://www.itu.int/en/ITU-D/Statistics/Documents/partnership/Framework_for_a_set_of_E-Government_Core_Indicators_Final_rev1.pdf, (10.03.1014).
- Üstün, Ü., S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı ?*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- VDKB, (2013). “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri”, <http://www.vdk.gov.tr/file/?path=root/documents/dosya/mukellefhaklari.pdf>, (23.03.2016).
- VDKB, (2014). “Vergi Müfettişliği Mesleği ve Giriş Sınavı Tanıtım Broşürü”, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf, (21.03.2016).
- VDKB, (2016a). “2015 Faaliyet Raporu”, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Yılı+Faaliyet+Raporu_1102.pdf, (30.11.2015).
- VDKB, (2016b). “Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri”, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=E2fRJmHZkk7tGzeFEY3tDA==H7deC+LxBI8=>, (26.03.2016).
- VEDOP-2, <http://www.cs.com.tr/TR/?q=content/vedop-2>, (15.03.2014).
- Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, RG: Tarihi: 08.02.2015, RG. No: 29261.
- Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, RG. Tarih: 24.12.1994, RG No: 22151.
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, R.G. Tarih: 31.10.2011, R.G. No: 28101.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği, RG. Tarih: 31.10.2011, RG. No: 28101.
- World Bank, (2014). “Definition of E-Government” <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/TOPICS/EXTINFORMATI ONANDCOMMUNICATIONANDTECHNOLOGIES/EXTGOVERNMENT/0,,contentMDK:20507153~menuPK:702592~pagePK:148956~piPK:216618~theSitePK:702586,00.html>, (09.03.2014)
- Yaraşır, S. (2013). “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi” *Vergi Dünyası Dergisi*, 379, 175-178.

- Yavaş, A., A. (2012). “Vergi Dairesi Otomasyon Projesinin (VEDOP) Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi”, http://www.emo.org.tr/ekler/e5186bca8f75fca_ek.pdf, (10.03.2014).
- Yetkiner, E. (2002). “A.B.D Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemler”, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Erkan2002ABDVergi.pdf>, (11.10.2014).
- 3 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, RG. Tarih: 29.08.2006, RG. No: 26274.
- 4 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, RG. Tarih: 22.05.2010, RG. No: 27588.
- 361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 11.07.2006, RG. No: 26225.
- 367 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 01.02.2007, RG. No: 26421.
- 376 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 18.10.2007, RG. No: 26674.
- 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 05.03.2010, RG. No: 27512.
- 415 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 26.06.2012, RG. No: 28335.
- 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 14.12.2012, RG. No: 28497.
- 433 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, R.G. Tarih: 30.12.2013, R.G. No: 28867.
- 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 20.06.2015, RG. No: 29392.
- 456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG. Tarih: 27.08.2015, RG. No: 29458.

EK-1 Anket Formu

**Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimine Bakışı Üzerine Bir Anket
Çalışması**

Bu anket vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki görüşlerini ölçmek üzere düzenlenmiş olup akademik bir araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Bu çalışmada görüşleriniz toplu bir şekilde analiz edileceğinden hiçbir şekilde kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Araştırmanın gerçekleştirilmesine yapacağınız katkı ve gösterdiğiniz ilgiye teşekkür ederim.

Fatih ÇAVDAR

Pamukkale Üniversitesi

İİBF Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi

Bu bölümde sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir.

KİŞİSEL BİLGİLER**Cinsiyetiniz:**

1. ☐ Erkek 2. ☐ Kadın

Medeni durumunuz:

1. ☐ Evli 2. ☐ Bekâr

Eğitim düzeyiniz:

1. ☐ İlköğretim 2. ☐ Lise 3. ☐ Ön lisans 4. ☐ Lisans

5. ☐ Lisansüstü (Yüksek Lisans/Doktora)

Yaş Grubunuz:

1. ☐ 18 - 25 yaş 2. ☐ 26 - 38 yaş 3. ☐ 39- 51 yaş 4. ☐ 52 – 64 yaş 5. ☐ 65 ve üstü

Kazanç Türünüz:

1. ☐ Ticari Kazanç 2.(☐) Zirai Kazanç 3.(☐) Serbest Meslek Kazancı 4.(☐) Ücret

Gelirleri 5.(☐) Gayrimenkul Sermaye Kazancı 6.(☐) Menkul Sermaye Kazancı

7. ☐ Diğer Kazanç ve İratlar 8.(☐) Kurum Kazancı

Aylık Gelir Düzeyiniz:

1. ☐ 500 TL altı 2.(☐) 501- 1000 TL 3.(☐) 1001-1500 TL 4.(☐) 1501-2000 TL

5.(☐) 2001 - 2500 TL 6. 2501 – 3000 TL 7.(☐) 3000 ve üzeri

Aşağıdaki bölümde ise, mükelleflerin vergi denetimi karşısındaki tutum ve davranışlarına dair çeşitli ifadeler yer almaktadır. Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyarak, **size en uygun** olduğunu düşündüğünüz yanıtı karşılık gelen sayının üzerine çarpı (X) işaretini koyunuz.

1	2	3
Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum

	1	2	3
S 1. Vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğunu düşünüyorum.			
S 2. Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum.			
S 3. Ülkemizde vergi bilinci ve ahlakının yeterli düzeyde olduğunu düşünüyorum.			
S 4. Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlarım.			
S 5. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağını düşünüyorum.			
S 6. Çevremdeki kişiler vergi kaçırır ve yakalanmazsa, bu durum benimde zaman zaman vergi kaçırabileceğim fikrini doğurur.			
S 7. Denetlenmeyeceğimi kesin olarak bilsem dahi gerçekleştirdiğim her türlü faaliyeti kayda geçiririm.			
S 8. Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.			
S 9. Sık aralıklarla çıkartılan vergi aflarının vergi kaçırانları daha da cesaretlendirdiğini düşünüyorum.			
S 10. Vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olmadığını düşünüyorum.			
S 11. Vergi kaçırmanın cezalandırılması gereken ağır bir suç olduğunu düşünüyorum.			
S 12. Vergi mevzuatına yönelik değişiklikleri kolaylıkla takip edebiliyorum.			
S 13. Vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir bir yapıya sahip olduğunu düşünüyorum.			
S 14. Vergisel işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilmesinin (örneğin ödemelerin banka üzerinden yapılabilmesi, elektronik beyanname gibi) kayıt dışılığı azalttığını düşünüyorum.			
S 15. Vergisel işlemlerin ilgililer tarafından yeterli ölçüde incelenmediğini düşünüyorum.			
S 16. Denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi denetimleri sayesinde vergi yükümlülüklerimiz hakkındaki bilgilerimiz artmaktadır.			
S 17. Denetim elemanlarının, denetimin ciddiyetine uygun olarak tarafsız davrandıklarını düşünüyorum.			
S 18. Vergi denetimlerinin gereğinden az yapılmasının vergi kaçırmayı teşvik ettiğini düşünüyorum.			
S 19. Vergi denetimlerinin daha sık yapılmasıyla daha fazla vergi toplanacağını düşünüyorum.			
S 20. Ülkemizde vergi kaçırانların yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşünüyorum.			
S 21. Kullanılan vergi denetim yöntemlerinin beyan dışı kalan kazançların ortaya çıkarılmasında etkili olduğunu düşünüyorum.			

1	2	3
Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum

	1	2	3
S 22. Evrakta sahteciliğin yapılmasının vergi denetiminin yetersizliğinden kaynaklandığını düşünüyorum.			
S 23. Ülkemizde vergi yükünün vergi ödeyenler arasında adaletli dağılımında vergi denetiminin önemli bir paya sahip olduğunu düşünüyorum.			
S 24. Vergi denetimleri sonucunda vergi kaçırdığı belirlenen mükelleflere daha etkin hapis cezalarının uygulanması gerektiğini düşünüyorum.			
S 25. Vergi suçu işleyenlerin açıklanması durumunda vergi kaçığının azalacağını düşünüyorum.			
S 26. Vergi kaçırdığı için cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.			
S 27. Vergi yükümlülüklerimizi zamanında yerine getirmemizde vergi denetimlerinin etkili olduğunu düşünüyorum.			
S 28. Vergi denetiminin amacının kayıt dışı ekonomiyi önlemek olduğunu düşünüyorum.			
S 29. Vergi denetiminin mükellefler üzerinde büyük bir baskı oluşturduğunu düşünüyorum.			
S 30. Mevcut işimiz veya işyerimizde vergilendirme ile ilgili değişikliklerin (iş başlama ve bırakma, adres değişikliği gibi) olması durumunda bu değişikliklerin vergi dairesine bildirilmesinde vergi denetiminin etkili olduğunu düşünüyorum.			
S 31. Hakkımda vergi denetimi yapılacağını öğrendiğimde kendimi tedirgin hissedirim.			
S 32. Vergi denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğumu düşünüyorum.			
S 33. Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.			
S 34. Denetim elemanları, denetim esnasında hiçbir suretle işimi aksatmamaktadır.			
S 35. Denetim elemanlarının bilgi düzeyinin yeterli olduğunu düşünüyorum.			
S 36. Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.			
S 37. Vergi beyanlarının tam ve doğru olarak yapılmasında vergi denetiminin büyük etkisi olduğunu düşünüyorum.			
S 38. Denetim elemanlarının, denetim esnasında beni çalışanlarımla karşılaştırmada küçük düşürdüğünü düşünüyorum.			
S 39. Denetim elemanlarının yetersiz sayıda olduğunu düşünüyorum.			

EK-2 Anket Formu

**Vergi Müfettişlerinin Vergi Denetimine Bakışı zerine Bir Anket
alışması**

Bu anket vergi müfettişlerinin vergi denetimi hakkındaki görüşlerini ölçmek üzere düzenlenmiş olup akademik bir araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Bu çalışmada görüşleriniz toplu bir şekilde analiz edileceğinden hiçbir şekilde kimlik bilgileriniz istenmemektedir. Araştırmanın gerçekleştirilmesine yapacağınız katkı ve gösterdiğiniz ilgiye teşekkür ederim.

Fatih ÇAVDAR

Pamukkale Üniversitesi

İİBF Maliye Bölümü Doktora ğrencisi

Bu bölümde sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir.

KİşİSEL BİLGİLER**Cinsiyetiniz:**

2. () Erkek 2. () Kadın

Medeni durumunuz:

2. () Evli 2. () Bekâr

Eğitim düzeyiniz:

2. () Lisans 2. () Yüksek Lisans 3. () Doktora

Yaş Grubunuz:

1. () 18 - 25 yaş 2. () 26 - 38 yaş 3. () 39- 51 yaş 4. () 52 – 64 yaş 5. () 65 ve st

Unvanınız:

1. () Vergi Başmüfettişi 2. () Vergi Müfettişi 3. () Vergi Müfettiş Yardımcısı

Eski Unvanınız:

1. () Maliye Başmüfettişi 2. () Baş Hesap Uzmanı 3.() Gelirler Başkontrolörleri
4. () Maliye Müfettişi 5. () Hesap Uzmanı 6.() Gelirler Kontrolörleri 7.() Vergi
Denetmenleri 8.() Maliye Müfettiş Yardımcısı 9.() Hesap Uzman Yardımcısı
10.() Stajyer Gelirler Kontrolörleri 11.() Vergi Denetmen Yardımcısı
12.() Doğrudan Vergi Müfettiş Yardımcısı

Aşağıdaki bölümde ise, müfettişlerin vergi denetimi karşısındaki tutum ve davranışlarına dair çeşitli ifadeler yer almaktadır. Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyarak, **siz en uygun** olduğunu düşündüğünüz yanıtı karşılık gelen sayının üzerine çarpı (X) işaretini koyunuz.

1	2	3
Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum

	1	2	3
S 1. Vergi denetim elemanlarının özlük haklarının (ek gösterge, makam tazminatı, alınan ek ücret oranı, harcırah oranı, özel hizmet tazminatı, denetim tazminatı, lojman gibi...) yeniden düzenlenmesi gerektiğini düşünüyorum.			
S 2. Vergi denetim elemanlarının kendilerini geliştirmeleri (yüksek lisans, yurtdışı görev ve yabancı dilini geliştirme gibi) konusunda yeterli desteği alamadığını düşünüyorum.			
S 3. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almadığını düşünüyorum.			
S4. Vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde ücret almamalarının iş konsantrasyonlarını etkilediğini düşünüyorum.			
S 5. Vergi denetim elemanlarının taciz, tehdit ve politik baskılar gibi dış etkilere maruz kaldığını düşünüyorum.			
S 6. Gerçekleştirilen vergi denetimleri esnasında bazı mükellefler tarafından rüşvet teklifi söz konusu olmaktadır.			
S 7. Vergi denetim elemanlarının dış etkenlere karşı, vergi incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak yeterli güvenceye sahip olduğunu düşünüyorum.			
S 8. Vergi denetim birimlerinin Gelir İdaresinden bağımsız olmasının denetim elemanlarını dış etkilerden koruyacağını düşünüyorum.			
S 9. Vergi denetim elemanlarına denetim esnasında gerekli materyallerin sağlanmadığını düşünüyorum.			
S 10. Mükelleflerin vergi denetimleri esnasında bazı bilgileri bile bile sakladığını düşünüyorum.			
S 11. Mükelleflerin denetim elemanlarına bildirdikleri resmi belgeler dışında gayri resmi olarak da belge düzenlemelerinin mümkün olduğunu düşünüyorum.			
S 12. Vergi denetim elemanı sayısının yeterli olduğunu düşünüyorum.			
S 13. Vergi denetim elemanlarının nitelik açısından yeterli olduğunu düşünüyorum.			
S 14. Eğitim ve fen bilimlerinden mezun olanların Vergi Müfettişliğine alınmasını doğru bulmuyorum.			
S 15. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinin denetimde etkinliği arttıracığını düşünüyorum			
S 16. Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “Vergi Müfettişliği” unvanı altında birleştirilmesinden önce denetim sisteminde çok başlılığın olduğunu düşünüyorum.			
S 17. VDK’nın vergi denetiminde çok başlılığa son vereceğini düşünüyorum.			
S 18. Eskiden vergi denetiminde “Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri” gibi dört farklı birimin bulunmasının kimlik ayrışmasına yol açtığını düşünüyorum.			
S 19. VDK ile birlikte yetki karmaşasının ortadan kalktığını düşünüyorum.			
S 20. Farklı unvanlara sahip vergi denetim elemanlarının bulunduğu eski sistemde unvan farklılığının iç çatışmaya sebep olduğunu düşünüyorum.			

1	2	3
Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum

S 21. Vergi denetim elemanlarının tek çatı altında toplanmasının vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sorununu ortadan kaldıracağını düşünüyorum.			
S 22. VDK'nın mevcut sorunları ayrıntılı bir şekilde değerlendirerek oluşturulduğunu düşünüyorum.			
S 23. Vergi dairelerinin, vergi denetim elemanlarına yeterli bilgileri sağlama ve gerekli belgeleri temin etme konusunda yetersiz olduğunu düşünüyorum.			
S 24. Ülkemizde vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi konusunda isabetli seçimlerin yapılmadığını düşünüyorum.			
S 25. Mükelleflerin denetim yöntemleri ve sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşünüyorum.			
S 26. Mükelleflerin "en iyi muhasebecinin en az vergi çıkaran muhasebeci" olduğunu düşündüğüne inanıyorum.			
S 27. Sık sık yapılan uzlaşmaların veya çıkarılan vergi aflarının mükelleflerin denetime ve denetim elemanlarına olan güvenini azalttığını düşünüyorum.			
S 28. Uzlaşma müessesinin varlığının vergi denetiminin etkinliğini azalttığını düşünüyorum.			
S 29. Vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.			
S 30. Yakın zamanda vergi affı yapılacağını bilen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini daha az yerine getireceğini düşünüyorum.			
S 31. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin yetersiz olduğunu ve bunun da bazı mükelleflere vergi kaçırma konusunda cesaret verdiğini düşünüyorum.			
S 32. Yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen mükelleflerin daha az vergi kaçıracağına inanıyorum.			
S 33. Vergi kaçırdığı sebebiyle bir defa cezalandırılan mükelleflerin tekrar denetlenmesinin daha caydırıcı olacağını düşünüyorum.			
S 34. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin vergi kaçırın mükelleflerin geçmiş beyanlarını düzeltmelerini ve kaçırdıkları vergileri ödemelerini sağladığını düşünüyorum			
S 35. Ülkemizde uygulanan beyan esası sisteminin tam olarak işlemeyişinin vergi denetimini olumsuz yönde etkilediğini düşünüyorum.			

ÖZGEÇMİŞ

30.07.1984 tarihinde Bursa’da doğan Fatih ÇAVDAR, ilköğrenimini sırasıyla Balıkesir İli Gönen İlçesi Altı Eylül İlkokulu’nda, orta öğrenimini Gönen Mehmet Akif Ersoy İlköğretim Okulu’nda ve lise öğrenimini ise Gönen Ömer Seyfettin Süper Lisesi’nde tamamladı. 2003 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümüne kayıt yaptırdı ve lisans öğrenimini 29 Haziran 2007 tarihinde tamamladı. Aynı yılın Ağustos ayında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye anabilim dalında yüksek lisans öğrenimine başladı ve öğrenimini 12 Haziran 2011 tarihinde tamamladı. Aynı yılın Eylül ayında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye anabilim dalında doktora öğrenimine başladı.

Halen doktora eğitimine devam etmektedir.