

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

TÜRKİYE’DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE VERGİ
DENETİMİNİN YAPISI VE ÖNEMİ

Volkan GÜZEL

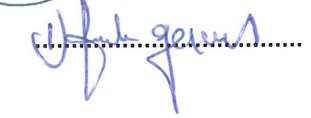
Danışman
Prof. Dr. Ahmet ÖZEN

İZMİR -2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Volkan GÜZEL
Öğrenci No : 2011800144
Tez Başlığı : Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi’nin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Yapısı
ve Önemi
Savunma Tarihi : 13/06/2019
Danışmanı : Prof.Dr.Ahmet ÖZEN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Ahmet ÖZEN	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Yusuf KILDİŞ	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Doç.Dr.Ufuk GENÇEL	- İzmir Demokrasi Üniversitesi	

Volkan GÜZEL tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği() / oy çokluğu() ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Yapısı ve Önemi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih:/....../2019

Volkan GÜZEL

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Yapısı ve Önemi

Volkan GÜZEL

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Kamu harcamalarının finansmanında ihtiyaç duyulan en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan vergi gelirlerinin tam, doğru ve zamanında hazineye intikal etmesi kamu harcamalarının ve mali politikaların gerçekleştirilmesine imkân sağlamaktadır. Özellikle 20.yy’ın ikinci yarısından itibaren hemen hemen tüm ülkelerde kayıt dışı ekonomi temel sorunlardan bir tanesi durumuna gelmiştir. Kayıt dışı ekonomi mali ve ekonomik sorunların yanı sıra sosyal, toplumsal ve hukuki anlamda da birçok alanda olumsuz etkilere neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmede, vergi kayıp ve kaçakları ile kayıt dışı bırakılan faaliyetleri tespit etmede kullanılan en etkili araçlardan biri de vergi denetimidir. Bu nedenle vergi denetim müessesinin etkin bir şekilde işlemesi için etkinliğini olumsuz etkileyen unsurların tespit edilerek ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Çalışmada, kayıt dışı ekonomi; özellikleri, nedenleri, türleri ve etkileri ile birlikte ele alınmış ve Türkiye’de kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi denetim sisteminin yapısı ve rolü incelenmiştir. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi ve denetim sisteminden kaynaklanan sorunlar genel hatları ile incelenmiş ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kayıt dışı Ekonomi, Vergi Denetimi, Vergileme

ABSTRACT

Master's Thesis

**Structure and Emphasis of Tax Audit for Prevention of Informal Economy in
Turkey**

Volkan GÜZEL

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Fiscal Law Program

The most important source of income needed to finance public expenditures is taxes. Tax revenues, which have an important place among budget revenues, are transferred to the treasury in a complete, accurate and timely manner, provides public expenditures and fiscal policies to be realized. Especially from the second half of the 20th century, informal economy became one of the main problems in almost all countries. In addition to financial and economic problems, the informal economy has negative effects on social, communal and legal aspects. Tax audit is one of the most effective tools used to fight against the informal economy and to identify the tax losses and leaks as well as the activities that have been excluded. Therefore, it is necessary to determine and eliminate the factors that adversely affect the efficiency of the tax audit institution for its efficient operation.

In this study; informal economy characteristics, causes, types and dealt with the effects and have examined the structure and role of the tax audit system in the fight against to informal economy in Turkey. In the fight against the informal economy, the problems arising from the tax and audit system are examined in general terms and solutions are given.

Keywords: Informal Economy, Tax Audit, Taxation

TÜRKİYE’DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN YAPISI VE ÖNEMİ

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI; ÖZELLİKLERİ, NEDENLERİ VE BOYUTU

1.1.Ekonomi Kavramı	5
1.2. Ekonominin Sınıflandırılması	6
1.3. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı	6
1.4. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri	10
1.4.1. Yasalara Aykırılık	10
1.4.2. Ahlaki Normlara Aykırılık	10
1.4.3. İstatistiksel Olarak Ölçülememe	10
1.4.4. Ekonomik Sisteme Uygunluk	11
1.4.5. Gelir veya Fayda Elde Edilmesi	11
1.5. Kayıt Dışı Ekonominin Sınıflandırılması	12
1.5.1. Beyan dışı Ekonomik Faaliyetler	14

1.5.2 Enformel Ekonomik Faaliyetler	16
1.5.3. Yasadışı Ekonomik Faaliyetler	17
1.6. Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri	19
1.6.1. Ekonomik ve Mali Nedenler	19
1.6.1.1. Gelir Dağılımı	19
1.6.1.2. Enflasyon	20
1.6.1.3. Vergilendirme Rejiminden Kaynaklanan Nedenler	22
1.6.2. Siyasi Nedenler	28
1.6.3. Sosyal ve Psikolojik Nedenler	30
1.6.3.1. Vergi Ahlakı	31
1.6.3.2. Kamu Harcamalarına Bakış Açısı	32
1.6.3.3. Kişisel ve Toplumsal Bakış Açısı	33
1.6.3.4. Demografik Yapı	34
1.6.4. Hukuki ve İdari Nedenler	35
1.6.5. Teknolojik Gelişmeler	36
1.7. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri	37
1.7.1. Olumlu Etkileri	37
1.7.2. Olumsuz Etkileri	39
1.7.2.1. Ekonomik ve Mali Alandaki Olumsuz Etkileri	39
1.7.2.2. Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Üzerindeki Etkileri	42
1.7.2.3. Sosyolojik Etkileri	42
1.8. Kayıt Dışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri	44
1.8.1. Doğrudan Tahmin Yöntemleri	45
1.8.2. Dolaylı Tahmin Yöntemleri	47
1.8.2.1. Gayrisafi Milli Hâsıla (GSMH) Yaklaşımı	47

1.8.2.2. İstihdam Yaklaşımı	48
1.8.2.3. Parasalcı Yaklaşım	49
1.8.2.4. Vergi Denetimleri Yoluyla Tahmin Yaklaşım	51
1.8.2.5. Model Yaklaşım	51
1.8.3. Karma Yöntemler	52

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN TEORİK YAPISI

2.1. Vergi Denetimi Kavramı	53
2.2. Vergi Denetiminin Amaçları	55
2.2.1. Ekonomik ve Mali Amaçlar	56
2.2.2. Sosyal Amaçlar	57
2.2.3. Hukuki Amaçlar	58
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri	59
2.3.1. Hukukilik	59
2.3.2. Tarafsızlık	60
2.3.3. Yaptırım Gücü	61
2.3.4. Hesap Denetimi Olması	62
2.3.5. Dış Denetim Olması	62
2.4. Vergi Denetiminin İşlevleri	63
2.4.1. Araştırma İşlevi	63
2.4.2. Önleme İşlevi	63
2.4.3. Düzeltme ve Eğitim İşlevi	64
2.5. Vergi Denetim Türleri	65
2.5.1. İçerik ve Nedeni Açısından	65
2.5.2. Mükelleflerin Gruplandırılması Açısından	65

2.5.3. Verginin Türü Açısından	66
2.5.4. Denetimin Tarafları Arasındaki İlişki Açısından	66
2.5.4.1. İç Denetim	66
2.5.4.2. Dış Denetim	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN UYGULANMASI VE ETKİNLİĞİ

3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri	68
3.1.1. Yoklama	68
3.1.1.1. Yoklamanın Tanımı, Kapsamı ve Önemi	68
3.1.1.2. Yoklama Yapmaya Yetkililer ve Yoklamada Yöntem	69
3.1.2. Vergi İncelemesi	73
3.1.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Kapsamı ve Önemi	74
3.1.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar	78
3.1.2.3. Vergi İncelemesinde Yöntem	79
3.1.2.4. İncelemede Uyulması Gerekenler	84
3.1.3. Arama	89
3.1.3.1. Aramanın Tanımı, Kapsamı ve Önemi	89
3.1.3.2. Arama Yapmaya Yetkililer	92
3.1.3.3. Aramada Yöntem ve Usül	92
3.1.4. Bilgi Toplama	94
3.1.5. İç Denetim (Teftiş)	95
3.1.6. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	97
3.2. Türkiye’de Vergi Denetim Birimlerinin Tarihsel Gelişimi	99
3.3. Türkiye’de Vergi Denetim Birimlerinin Yapısı	102
3.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı	105

3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	108
3.3.2.1. Vergi Denetim Kurulunun Teşkilat Yapısı	109
3.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri	111
3.3.2.3. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Sonuçları	112
3.4. Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliği	117
3.4.1. Vergi Denetimlerinin Ekonomik Açıdan Etkinliği	119
3.4.2. Vergi Denetimlerinin Etkinliğini Etkileyen Faktörler: Ortaya Çıkan Aksaklıklar	121
3.4.2.1. Vergi Kanunlarının Yapısından Kaynaklanan Aksaklıklar	124
3.4.2.2. Verginin Konusu, İstisna ve Muafiyetler Yeniden Ele Alınmalıdır	124
3.4.2.3. Vergi Oranlarının Yüksekliği	127
3.4.2.4. Cezaları Hafifleten Uygulamaların Yaygın olması	128
3.4.2.5. Belge Düzeni Sisteminin Sağlıklı İşlememesi	130
3.4.2.6. Vergi Bilinç ve Ahlak Düzeyinin Yetersiz Olması	131
3.4.2.7. İşe Başlama, Mükellefiyet Tesis ve Meslek Odaları	131
3.4.2.8. Enflasyondan Kaynaklanan Aksaklıklar	132
3.4.2.9. Para Hareketlerinin Tevsik Kapsamının Yetersizliği	133
3.4.2.10. Denetimin Örgütsel Yapısından Kaynaklanan Sorunlar	134
3.4.2.11. Denetim elemanlarının Sayısı, Yetiştirilmesi ve Eğitimi	136
3.4.2.12. Denetim elemanlarının Çalışma Şartları ve Özlük Hakları	137
3.4.2.13. Vergi Denetiminde Performans Sistemi	138
3.4.2.14. Vergi Denetiminde Branşlaşma	140
3.4.2.15. Vergi İstihbaratı ve İhbar Sistemi	141
3.4.2.16. Denetimlerin Yapılma Zamanı, Denetim Süreleri ve Sayıları	141
3.4.2.17. İncelenecek Mükellef Seçimi ve Risk Analiz Sistemi	142

SONUÇ

144

KAYNAKÇA

153



KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

BSMV : Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

EUROSTAT : Avrupa İstatistik Ofisi (European Statistical Office)

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GSMH : Gayri Safi Milli Hasıla

ILO : Uluslararası Çalışma Örgütü (International Labour Organization)

KDV : Katma Değer Vergisi

KHK : Kanun Hükümünde Kararname

MASAK : Mali Suçları Araştırma Kurulu

OECD : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

SGK : Sosyal Güvenlik Kurumu

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TC : Türkiye Cumhuriyeti

UNECE : Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonu (The United Nations Economic Commission for Europe)

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu	s.110
Tablo 2: Bağlı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı	s.111
Tablo 3: İnceleme Türüne Göre Dağılım	s.113
Tablo 4: İnceleme Sonuçları	s.113
Tablo 5: İncelenen Mükellef Sayıları ve Oranları	s.114
Tablo 6: İnceleme Sonuçlarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı	s.115



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Kapsamı

s.13



GİRİŞ

Devletler; kamu hizmetlerinin gereği gibi yerine getirilmesinde, yatırımların yapılmasında mali ve ekonomi politikalarının oluşturulmasında çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Eski çağlardan beri devletlerin en büyük gelir kaynağı vergilerdir. Özellikle son yıllarda sosyal devlet anlayışı gereği artan transfer harcamalarının ve devletlerin temel görevlerinin yerine getirilmesinde en büyük finansman aracı olan vergilerin, tam, doğru ve zamanında alınması mali politikaların uygulanmasında belirleyici konumdadır.

Hemen hemen tüm ülkelerde, ekonomik ve mali politikaların uygulanmasında karşılaşılan problemlerden biri de vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle vergi gelirlerinin tam, doğru ve zamanında alınamamasıdır. Özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kayıt dışı ekonomi olgusu neredeyse tüm ülkelerin gündeminde üst sıraları meşgul etmektedir. Kayıt dışı ekonomi yalnızca ekonomi ve mali politikaların uygulanmasında ortaya çıkan bir sorun değil topluma ve sosyal yaşama da etkileri bulunan bir olgudur. Bu yönüyle yalnızca ekonomi ve maliye biliminin değil antropoloji, sosyoloji, psikoloji, siyaset, hukuk, istatistik ve birçok bilim dalının gündeminde yer almakta ve araştırma konusu olmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin; başta mali ve ekonomik düzen olmak üzere, piyasa ve ülke ekonomisi, çalışma hayatı ve iş gücü, sosyal ve toplumsal yaşam üzerinde birçok etkileri bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin genel anlamda olumsuz etkileri ağırlıkta olmasına karşın birtakım olumlu etkileri olduğu da konu üzerinde çalışma yapan bazı araştırmacılar tarafından kabul edilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin ekonomi ve mali politikaların oluşturulma sürecindeki negatif etkisi, yarattığı sonuçlar itibarıyla en belirgin ve önemsenmesi gereken etkidir. Kayıt dışı ekonominin varlığı halinde güvenilirliği azalan milli gelir, kişi başına düşen milli gelir, refah düzeyi, istihdam oranları, işsizlik, gayrisafi yurt içi hâsıla gibi makroekonomik verilerden hareketle oluşturulan politikalar ile etkin ve verimli sonuçlara ulaşılması zorlaşmaktadır. Etkin politikaların oluşturulması verilerin net ve güvenilir olmasına bağlı bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomi;

ekonomik göstergelerde ve istatistik hesaplamalarında hatalara neden olmakla birlikte, vergi kayıp ve kaçaklarına, vergi adaletinin bozulmasına, haksız rekabete, sosyal güvenlik ve iş hukuku sisteminin bozulmasına, ürün kalitesinde sorunlara, niteliksiz işgücü ve kalitesiz ürün piyasasının oluşmasına, sosyal ve toplumsal yaşamda birçok aksaklıklara neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomiye neden olan hususların etkin ve verimli şekilde analiz edilmesi, altında yatan sebeplerin tam ve doğru olarak tespit edilmesi kayıt dışılık ile mücadele yöntemlerinin ve bu durumun ortadan kaldırılmasına veya azaltılmasına yönelik atılacak adımların seçilmesinde önemli rol oynamaktadır. Kayıt dışı ekonomi; ekonomik, mali, hukuki, idari ve siyasi birçok nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Kayıt dışılık ülkeler, bölgeler veya aynı ülkedeki farklı şehirlerde dahi farklı nedenlerle farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bir yerde kayıt dışılığın sebebi olarak görülen bir husus başka bir bölge için böyle bir sonucu doğurmayabilir.

Gelir dağılımında etkinliğin sağlanamaması ve enflasyonun yüksek olması nedeniyle bireylerin gelirlerinde yaşanan aşınmalar kayıt dışı ekonomiye neden olan ekonomik etkenlerdir. Yine vergi sistemindeki aksaklıklar, vergilendirme rejiminin etkin şekilde işletilememesi, vergi adaletsizliği ve yüksek vergi yükü gibi hususlar kayıt dışı ekonomiye neden olan mali nedenler olarak sıralanabilir. Bunların yanında siyasi ve hukuki nedenler, teknolojik gelişmeler de kayıt dışılığa neden olabilmektedir. Ayrıca demografik etkenler, yetersiz kentleşme ve göç politikaları ile bireylerin vergi bilinç ve ahlak düzeyinin yeterince gelişmemesi gibi sosyal ve psikolojik etkenlerde kayıt dışılığa sebebiyet vermektedir.

Vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmede en etkili araçlardan biridir. Vergi denetimi; vergi idaresinin ve mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili yasaların getirdiği ödev ve yükümlülöklere uyup uymadıklarının kontrol edilmesidir. Vergi denetiminin genel olarak mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları bulunmaktadır. Devletin gelir ihtiyacının karşılanması, vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilerek hazineye gelir sağlanması vergi denetiminden beklenen mali amaçtır. Vergi denetimleri ile devletin gelir kaybına uğraması önlenmektedir.

Kayıt dışı ekonominin vergi gelirlerini aşındırması, gelir kayıplarını telafi etmek amacıyla devletleri kimi zamanlarda borçlanmaya veya para basma gibi

politikalar uygulamaya itmekte bu durum da enflasyona veya faizlerin yükselmesine neden olabilmektedir. Ayrıca bu yönlü ekonomik faaliyetlerin gelişmesi, piyasalar üzerinde haksız rekabetin ortaya çıkmasına neden olmakta ve kaynak dağılımında etkinliği bozmaktadır. Vergi denetimleri kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit ederek vergilendirmesi sebebiyle vergi kayıplarının azalmasına ve hazineye gelir sağlanmasına yardımcı olmakta, bu sayede denetimlerin ekonomik amacı yerine getirilmiş olmaktadır. Yine vergi denetimleri gelir ve vergi yükü dağılımında adaleti sağlamada en etkili araçlardan biridir. Ayrıca vergi bilincini ve ahlakını geliştirmede ve vergiye gönüllü uyumu sağlamada önemli faydaları bulunmaktadır. Bu yönüyle kayıt dışı ekonominin neden olduğu aksaklıkların çözümünde ve kayıt dışılığı ortadan kaldırmakta kullanılan en etkili araçlardan biridir.

Vergi gelirlerinin tam ve zamanında alınması, vergi kayıp ve kaçakların azaltılması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve ortadan kaldırılması devletlerin kısa ve uzun vadeli ekonomik hedeflerini gerçekleştirmesinde önemli rol oynamaktadır. İstenilen hedeflere ulaşmanın yolu etkin bir vergi sisteminden, dolaylı olarak da vergi denetiminin etkinliğinden geçmektedir. Vergi denetiminin, gelir dağılımında ve vergide adaletin sağlanmasında, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında, kayıt dışılığın önlenmesinde, devlet otoritesinin güçlenmesine katkı sağlanmasında vb. birçok mali, ekonomik, sosyal ve toplumsal alanda etkileri bulunmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve ortadan kaldırılması büyük ölçüde vergi sisteminin ve denetiminin etkinliği ve işlerliğine bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle vergi denetim sisteminin etkin hale getirilmesi, etkinliğini olumsuz yönde etkileyen hususların iyi analiz edilerek ortadan kaldırılması, vergi denetimlerinden beklenen faydanın sağlanması açısından önemlidir.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümde, kayıt dışı ekonominin tanımı yapıldıktan sonra özellikleri, sınıflandırılması ile kayıt dışı ekonomiye neden olan hususlar ayrıntıları ile incelenmiştir. Yine kayıt dışı ekonominin olumlu ve olumsuz etkilerine yer verildikten sonra boyutlarını tahmine ilişkin yöntemler değerlendirilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi denetimi kavramı üzerine yoğunlaşmış olup vergi denetiminin amaçlarının neler olduğu, özellikleri, işlevleri ve denetim türleri irdelenmiştir. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Uygulanması ve Etkinliği”

başlıklı son bölümünde ise ülkemizde uygulanan vergi denetim türlerine yer verilmiş, vergi denetim birimlerinin tarihsel gelişimi ve günümüzdeki yapısı incelenmiştir. Ayrıca vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ve kayıt dışılığı önlemedeki etkinliği, bu etkinliği kısıtlayan vergi sistemi ve denetim sisteminden kaynaklanan nedenler ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİNİN TANIMI; ÖZELLİKLERİ, NEDENLERİ VE BOYUTU

1.1.Ekonomi Kavramı

Ekonomi kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde “İnsanların yaşamlarını sürdürebilmek için üretme ve ürettiklerini paylaşma şekillerinin ve bu faaliyetlerden kaynaklanan ilişkilerin bütünü” şeklinde tanımlanmıştır.

Kelime anlamı bakımından ekonomi ise, Yunanca’da “Ev Yönetimi” anlamındaki **Oikonomia** kelimesinden türetilmiştir. “Oikonomia” kelimesi, Yunanca’da ev anlamında kullanılan “oikia” kelimesi ile yasa, kural anlamına gelen “nomos” kelimelerinin bir araya getirilmesi ile türetilmiştir (Eğilmez, 2015:13).

Ekonomi bilimi hemen hemen toplumsal hayatın her alanıyla ilgili olduğundan ekonomi kelimesini belirli bir kalıba sığdırarak tanımlamak; kısaca bir tanım yapmak pek de mümkün değildir. Bu nedenle ekonomi kelimesini farklı yönleri ile ele alarak tanımlamak mümkündür.

Alfred Marshall ekonomi bilimini; insanların günlük iş yaşamı içerisindeki davranışlarının incelenmesi olarak tanımlamaktadır. Marshall’a göre ekonomi bilimi, zenginliğin üretimini, bölüşümünü ve tüketimini incelemektedir. Farklı yer ve zamanlarda ekonomik alışkanlıklar ve refah durumları ile bağlantılı olguların irdelenmesi ve karşılaştırılarak değerlendirilmesi ekonomi biliminin ilgi alanında bulunmaktadır (Bilir,2018:998).

Adam Smith ekonomi biliminin inceleme alanının, servet ve varlık elde etmek için yapılan tüm faaliyetleri kapsadığını belirtmektedir. Adam Smith tarafından 1776 yılında yayımlanan “Ulusların Zenginliğinin Kaynakları ve Tabiatı Üzerine Araştırma” adlı kitapta Smith ekonomik dünyayı, insanların kendi aralarında ortaya çıkarttıkları ve belirli bir düzen içinde çalışılan, üretim süreçlerine sahne olan bir atölye olarak tanımlamıştır. Gossen’e göre ekonomi bilimi, birey ve topluma minimum çabayla maksimum doyumu elde etmeyi gösteren yöntemler kuramıdır. Samuelson ise ekonomiyi, sınırlı olan üretim kaynaklarının toplumu oluşturan

bireylerin türlü ihtiyaçlarının giderilmesinde ne şekilde ve nasıl kullanıldığını inceleyen bilim dalı olarak tanımlamaktadır (<https://konupara.com/akademi/ekonomi-nedir-5425/> Erişim Tarihi: 18.01.2019).

1.2. Ekonominin Sınıflandırılması

Ekonomi ve ekonomik faaliyetler hayatın her alanı ile ilgili olduğundan net ve kesin bir tanım yapmak pek mümkün olmamakla birlikte farklı parametre ve değişkenler ile ekonomiyi ve ekonomik faaliyetleri sınıflandırmak mümkündür. Bu nedenle çalışmanın esası gereği ekonomi temel olarak kayıt dışı ekonomi ve kayıt içi ekonomi olmak üzere iki başlıkta sınıflandırılabilir.

Kayıt içi ekonomi; resmi kayıtlarda yer alan, yasal belgelerle belgelendirilen, devletin yetkili organlarınca kontrol edilen ve milli gelir ve diğer istatistik hesaplamalarına dâhil edilen ekonomik hareket, işlem ve faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi ise en genel tanımı ile milli gelir hesaplamalarına dâhil edilmeyen, kayıt altına alınamayan ekonomik faaliyetlerdir.

1.3. Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı

20. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren neredeyse tüm dünyada “kayıt dışı ekonomi” kavramı, farklı isimler ve değişik yapılar ile ortaya çıkmış ve ülkelerin gündeminin üst sıralarında kendine yer bulmuştur. Kayıt dışı ekonomi kavramı her ekonomide aynı seyri göstermemekle birlikte çeşitli biçimlerde ortaya çıkmakta ve ortaya çıkış biçimi itibariyle niteliklerine göre farklı isimlerle anılmaktadır (Önder,2001: 241).

Toplumların temel sorunlarından biri olarak kabul edilen kayıt dışı ekonomi, hemen hemen toplumu oluşturan tüm kesimlerin ilgi alanında kendine yer bulmuştur. Özellikle hukuk, ekonomi ve sosyoloji uzmanlarının, devlet kurumlarının, özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının ve benzeri birçok bilim dalının inceleme alanında yer almış, konu ile ilgili birçok araştırma ve inceleme yapılmıştır. Özellikle, 20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren kayıt dışı ekonomi üzerine yapılan çalışmalarda kayda değer bir artış olmuştur (Yereli ve Karadeniz,2004: 18).

Kayıt dışı ekonomi, milli gelirin hesaplanması sırasında istatistiksel yöntemler uyarınca tahmin edilemeyen; gelir oluşturan ancak beyan edilmeyen, resmi kayıtlara ve istatistiklere dâhil edilmeyen, istatistiklere dâhil edilmesi istenmeyen veya eksik gösterilen yasal ve yasadışı faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Yetim,1999: 81). Diğer bir tanım uyarınca ise gerçekte yapılmış olmasına karşın kayıtlara geçmeyerek kamu idarelerinden gizlenen, denetim dışı kalan her çeşit ekonomik işlem ve faaliyetler bütünüdür. Diğer bir deyişle, resmî GSMH hesaplarına dâhil edilmeyen ekonomik işlem, hareket ve faaliyetlerin tamamı kayıt dışı ekonomi bünyesinde değerlendirilmektedir.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin çokluğu ve çeşitliliği, birden fazla bilim dalının uğraş alanına girmesi, tanımlanmasında ve adlandırılmasında farklılıklar ortaya çıkarmıştır. Bu konuda çalışma yapanların uğraş alanlarına göre isimlendirme yaptıkları literatürde sık karşılaşılan bir durum olmakla birlikte bu durum kayıt dışı ekonominin farklı yönlerini göz önüne sermektedir. Bunların başlıcaları; yer altı ekonomisi, yasa dışı – illegal ekonomi, kara ekonomi, gölge ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, marjinal ekonomi, kayıtlı olmayan ekonomi, düzensiz ekonomi, enformal ekonomi, paralel ekonomi, görünmeyen ekonomi, vergi dışı ekonomi vb. gibi pek çok kelime ile ifade edilen terimlerdir. Ancak bu kavramlar tek başına kullanıldığında kayıt dışı ekonominin bütününe kapsayıcı bir anlam ifade etmediği de aşîkârdır. Nitekim yer altı, kara veyahut illegal ekonomi tabirleri daha çok konusu suç teşkil eden ekonomik faaliyetleri tanımlamakta kullanılırken vergi dışı ekonomi kavramları yalnızca vergilendirilmemiş ekonomik faaliyetleri kapsar niteliktedir (Aydemir, 1995: 8).

Konu ile ilgili türetilen isimlerin her biri tek başına belirli konu ve faaliyeti kapsar nitelikte olup tamamının ortak özelliği egemen üretim yöntemleri uyarınca yapılması gereken hukuki ve toplumsal zorunlulukların tamamen veya kısmen yapılmamasına veya eksik yapılmasına yönelik faaliyetler olmalarıdır (Çiloğlu,1998: 68).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, sigorta veya sosyal güvenlik olmaksızın çalışma veya ikinci işte kayıt dışı çalışma, kanunlar uyarınca yasaklanmış veya ticareti yasal izinlere bağlanmış malların izin

alınmaksızın ticareti gibi yasadışı faaliyetler olduğu gibi çocuk bakımı, ev ve işyerlerine yönelik küçük çaplı temizlik faaliyetleri ve oymacılık, el sanatları gibi küçük çaplı ekonomik faaliyetleri de kapsamaktadır.

OECD, Eurostat, ILO gibi uluslararası kuruluşların da kayıt dışı ekonomiye ilişkin tanımlama çalışmaları bulunmaktadır. Eurostat; kara ekonomi olarak yasalarca yasaklanmamış ancak beyana konu edilmeyen üretken ekonomik faaliyetleri kabul etmektedir. Bu yaklaşım uyarınca yeraltı ekonomisi, vergi idaresine beyan edilmeyen ve gizlenen yasalara uygun faaliyetler ile yasalar tarafından yasaklanmış üretken faaliyetlerden meydana gelmektedir. UNECE ve OECD'nin yapmış olduğu saklı(gizli) ekonomi tanımlamaları; bireylerin bilinçli olarak gizledikleri yasalara uygun üretimlerini, ev işlerinde ücret karşılığı çalışan bireylerin beyan dışı kalan faaliyetlerini ve yasalara aykırı faaliyetleri kapsamaktadır (Sugözü,2010: 8).

Kayıt dışı ekonomi kavramının bir diğer yönü ise yasalara aykırı şekilde yapılan ekonomik faaliyetler neticesinde ortaya çıkan suç ekonomisidir. Burada belirleyici olan ekonomik faaliyetin yasaların belirlediği şekilde gerçekleşmemesi değil faaliyetin kendisinin yasalar uyarınca yasaklanmış oluşudur. Suç ekonomisinde, elde edilen gelirlerin kaynağını oluşturan faaliyetler yasalara aykırıdır (Bozkurt, 2014:55).

Kayıt dışı ekonomi ile ilgili yapılan diğer tanımlarda faaliyet sonucunda elde edilen varlıkların yasalara aykırı şekilde kayıt dışına yönlendirilmesi yer alırken, suç ekonomisi olarak adlandırılan durumda yapılan faaliyetin bütünüyle yasalara aykırı ve konusunun suç olması durumu mevcuttur. Faaliyetin kendisinin yasalara aykırı olması nedeniyle, buradan elde edilen maddi varlıkların, doğal olarak kayıt altına alınması beklenemeyecek, dolayısıyla gizli olarak kalacaktır. Diğer taraftan kayıtlı ekonomi içerisinde kabul edilen ancak konusu yasalar uyarınca suç kabul edilen faaliyetler neticesinde elde edilen ekonomik varlıklar da kayıt dışı ekonomik faaliyet olarak kabul edilmektedir. Ancak, suç ekonomisinde yasadışı faaliyetleri kayıt altına almaktan ziyade, amaç bu tür faaliyetleri ortadan kaldırmak olduğundan, suç ekonomisi ile mücadele amacıyla alınan tedbirler, yasalara aykırı ekonomik faaliyetlerle de mücadeleyi kapsamaktadır.

Suç ekonomisinin oluşturduğu ekonomik sektör ile kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi haricindeki diğer sektörler arasında birtakım farklılıklar meydana gelmektedir. Bu da alınan tedbirler ve yürütülen mücadele boyutunun farklılaşmasını gündeme getirmektedir. Kayıt dışı ekonominin suç ekonomisi haricindeki kısmı ile mücadele etmede asıl hedef faaliyeti ve bu faaliyet sonucunda oluşan ekonomiyi kayıt altına almaktır. Ancak konusu suç teşkil eden faaliyetler nedeniyle oluşan suç ekonomisi veya bir diğer adıyla kara para ile mücadelenin temel hedefi bu faaliyetleri ve buradan elde edilen gelirleri tamamen sonlandırmak ve ortadan kaldırmaktır. Bu durum kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin temelde iki hedefi bulunduğunu göstermektedir. İlki; ekonomik faaliyetlerin devletin kayıtlarında yer alarak yasalara uygun şekilde gerçekleşmesi ve devletin bu faaliyetlerden vergi alması, kayıt dışılığı vergi, işgücünün istihdamı ve milli gelir düzeyleriyle bir bütün olarak ele alması; diğeri ise konusu suç oluşturan ekonomik faaliyetlerin tamamıyla ortadan kaldırılmasıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2009:3).

Kayıt dışı ekonomi olgusunun birden fazla nedeni ve sonucu olması farklı bilim dallarının çalışma alanında yer alması sonucunu doğurmuştur. Zira kayıt dışı ekonomi yalnızca ekonomi ve maliye değil etkileri itibariyle antropoloji, siyaset ve sosyoloji, hukuk, istatistik ve diğer birçok bilim dalının ilgi alanında yer almıştır. Genelde farklı bilim dalları kayıt dışı ekonominin farklı alanlarını ön plana çıkararak bu alanlarda çalışmalarda bulunmuştur. Örneğin kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin neden olduğu vergi kaybı yani hazinede oluşan negatif etki ile maliyeciler, kayıt dışı ekonominin düzeyi ve ekonomik göstergeler üzerindeki etkileri ile istatistik ve ekonomi uzmanları ilgilenmektedir. Yine iş ve sosyal güvenlik uzmanları iş gücünün kayıt dışı istihdamı ile; finans uzmanları ise kayıt dışı ekonominin para piyasalarını etkileyen yönü olan kayıt dışı para ile ilgilenmektedir. Hukukçu ve sosyologlar ise kayıt dışı ekonominin parasal sonuçlarından ziyade kişilerin birbirleri ile ve devletle olan ilişkilerinde yaşanan değişimleri ele almakta ve konunun demokrasi, hukukun üstünlüğü ve hukuk devleti ile sosyoloji açısından incelenmesi gerektiğini belirtmektedirler (Aydemir, 1995: 9).

1.4. Kayıt Dışı Ekonominin Özellikleri

Kayıt dışı ekonominin tanımlanmasında yaşanan güçlükler ve bakış açısına göre yapılan tanımlara önceki bölümlerde detaylı olarak değinilmiştir. Söz konusu tanımlamalar bu kavramın özelliklerini de barındırmaktadır. Bu özelliklere alt başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

1.4.1. Yasalara Aykırılık

Kayıt dışı faaliyetlerin yasalara aykırılık taşıyıp taşımadığı ülkeden ülkeye değişmektedir. Nitekim ülkelerin yasal mevzuatları yapılan faaliyetlerin yasalara uygun olup olmadığını belirlemektedir. Ayrıca kimi zaman yasal olan bazı faaliyetlerin ülkeler tarafından yasa dışı bırakılması durumu da yapılan faaliyetin yasalara aykırı hale dönüşmesine neden olabilmektedir. Bu durum yapılan faaliyetin yapıldığı zaman yürürlükte bulunan yasal mevzuata göre değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Nitekim kumar faaliyetleri ülkelerin yasal mevzuatlarına göre yasalara uygunluk yönünden farklılıklar taşımaktadır.

1.4.2. Ahlaki Normlara Aykırılık

Birtakım ekonomik faaliyetler yasalarca yasaklanmamış olsalar dahi toplumun genel kabul görmüş ahlak normları uyarınca uygun değerlendirilmeyebilirler. Kişinin fuhuş yapması veya organlarını pazarlaması yoluyla kazanç elde etmesi veya satıcının aldatıcı beyanlarla alıcıyı aldatması bu kriter uyarınca kayıt dışı olarak değerlendirilmektedir. (Özsoylu,1996: 10)

1.4.3. İstatistiksel Olarak Ölçülememe

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yasal altyapıda kaydı tutulmaması ve kamu idarelerine bildirilmemesi nedeniyle resmi istatistiklere dâhil edilmesi mümkün değildir. Bu durumda yapılan faaliyetin yasalara uygun olup olmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Zira faaliyet yasalara uygun olsa dahi faaliyetin resmi kayıtlara yansıtılmaması ve kesin olarak tespit edilememesi gibi hallerde kayıt dışı ekonomi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin kişinin öz tüketimi için yaptığı tarımsal faaliyetler, bir babaannenin torununun bakımını üstlenmesi vb. durumlar yasalar karşısında herhangi bir engel teşkil etmemesine rağmen yapılan faaliyetin ekonomik boyutunun net olarak tespit

edilememesi, bu faaliyetlerin kayıt dışı ekonomi içinde değerlendirilmesini gerektirmektedir (Gönnetlioğlu,2010:12).

1.4.4. Ekonomik Sisteme Uygunluk

Bu kriter özel sektör ve girişime izin verilmeyen, serbest piyasa ekonomisine izin verilmeyen 1990 öncesi Doğu Bloku ülkelerindeki durumu açıklamak amacıyla kullanılmıştır. Bahse konu ekonomik sistemde tüm üretim araçları devletin tekelinde olduğundan ve serbest girişime izin verilmediğinden özel sektör tarafından yapılan ekonomik faaliyetlerin tamamı kayıt dışı ekonomi içerisinde değerlendirilmektedir. Bu ölçüt uyarınca Türkiye’de 24 Ocak 1980 kararları öncesinde yurtdışından sigara ticareti, yabancı para edinilmesi veya yabancı para ile alış-veriş yapılması gibi birtakım faaliyetler gizli ekonomi içerisinde kabul edilirken, günümüzde bu faaliyetler yasalara aykırı olmadığından dolayı gizli ekonomik faaliyet olarak değerlendirilmemektedir (Özsoylu,1996: 12).

1.4.5. Gelir veya Fayda Elde Edilmesi

Kayıt dışı ekonominin bir diğer özelliği ise yapılan faaliyet karşılığında gelir elde edilmesi veya fayda sağlanması hususudur. Örneğin kişinin evde traş olması veya tamirat işlerini kendisinin yapması durumunda herhangi bir gelir elde edilmemesine rağmen hane halkı ekonomisi için fayda sağlanmaktadır. Zira bu faaliyetlerin dışarıda yaptırılması durumunda yapılan işlemin işlemi yaptıran açısından maliyet oluşturacağı ve piyasa ekonomisi içerisinde parasal bir gelir oluşacağı kuşkusuzdur. Yani kayıt dışı ekonomik faaliyetler yalnızca gelir getirici faaliyetlerden oluşmamakta olup para ile ifade edilebilen ve fayda sağlamak şeklinde gerçekleşen ekonomik faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirmek gerekmektedir. Self ekonomi şeklinde de ifade edilen bu tür faaliyetlerin boyutunun ölçülüp hesaplanmasının mümkün olmaması nedeniyle kayıt dışı ekonomi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak kayıt dışı ekonominin yukarıda detaylandırılan temel özelliklerinden hareketle; faaliyetin kayıt dışı olarak değerlendirilebilmesi için temelde gelir getirici veya herhangi bir menfaat sağlayıcı; istatistiksel olarak

ölçülemeyen ve kamu otoritesinden gizlenen veya resmi kayıtlara yansımayan bir faaliyet olması gerekmektedir.

1.5. Kayıt Dışı Ekonominin Sınıflandırılması

Kayıt dışı ekonomi niteliği itibari ile yasal alandan yasadışı alana kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu faaliyetlerin arasında içsel ilişkinin de olması faaliyetlerin sınıflandırılmasında güçlük yaratmaktadır. Her ne kadar iç içe geçmiş hususları birbirinden ayırt etmeye çalışmak zor ve birtakım sıkıntıları beraberinde getirebilecek olsa da ortak bazı özelliklerinden hareketle kayıt dışı ekonomik faaliyetler üç başlıkta toplanabilmektedir; Bunlar; (Yılmaz, 2006: 27).

1. Beyan dışı (unreported) ekonomik faaliyetler,
2. Enformel ekonomik faaliyetler
3. Yasadışı (İllegal-Criminal) ekonomik faaliyetlerdir.

Yukarıda yapılan ayırımın temel özelliği gelir getirici faaliyetler olmakla birlikte elde edilen gelirin tamamen veya kısmen kayıt dışı bırakılmasıdır. Ancak yapılan faaliyetlerin nedenleri, sonuçları ve yöntemleri dikkate alındığında ekonomi içinde farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır.

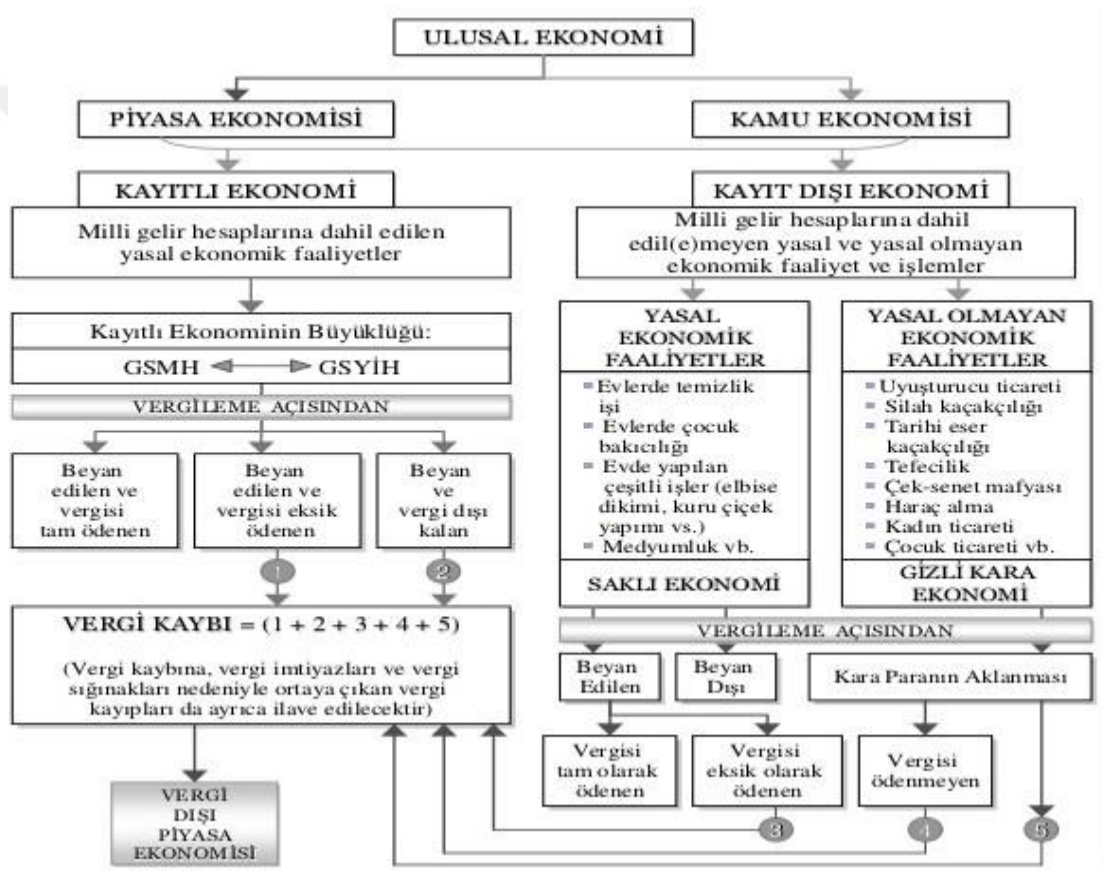
Ayrıca kayıt dışı ekonomik faaliyetler çoğunlukla yukarıdaki gibi sınıflandırılmakla birlikte literatürde konu ile ilgili farklı ayrımlar yapıldığına da sıkça rastlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler aşağıdaki gibi de sınıflandırılabilir (Altuğ, 1994:113).

- Muhasebe kayıtlarında yer almayarak ve mali idareden gizlenerek vergi ödememeyi amaçlayan işlemler (kayıt dışı hasılat, beyan edilmeyen gelirler vb.)
- Yasadışı olması nedeniyle idareden gizlenen faaliyetler (kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, kumar, fuhuş vb.)
- Daha az gümrük vergisi ile muhatap olunması amacıyla eksik beyan edilen ithalat ve ihracat işlemleri

- Ekonomik piyasa içerisinde cereyan etmeyen ve hane halkının yaptığı ekonomik faaliyetler (tarım ve hayvancılık faaliyetleri, küçük çaplı tamir, onarım işleri, ev işleri vb.)
- Hane halkı gelirine doğrudan etki eden sınırlı ekonomik faaliyetler(Özel ders verme, çocuk bakımı, ev temizliği vb.)

Diğer yandan aşağıdaki Şekil 1’de ekonomik faaliyetlere ilişkin kayıt dışı ve kayıtlı ekonominin unsurları ve sınıflandırılmasına yer verilmiştir.

Şekil 1: Vergi Dışı Piyasa Ekonomisinin Kapsamı



Kaynak: Aktan, 2000

Ulusal ekonomi, piyasa ekonomisi ve kamu ekonomisi olmak üzere iki kısımdan meydana gelmektedir. Piyasa ekonomisi, özel kesimin ekonomik faaliyetlerinin gerçekleştirildiği yapıdır. Özel kesimce gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler neticesinde ortaya çıkan mal ve hizmetler iki ayrı başlıkta yer almaktadır. Bir kısmı milli gelir hesaplamalarına dâhil edilir, diğer bir kısmı ise dahil edilemez. Milli gelir hesaplamalarında dikkate alınamayanlar “yasal olmayan ekonomik

faaliyetler” dir. Uyuşturucu ve silah ticareti, tarihi eser kaçakçılığı, tefecilik vb. faaliyetler yasal olmayan ekonomik faaliyetlere örnek verilebilir. “Yasal ekonomik faaliyetler” ise genel olarak milli gelir hesaplamalarında dikkate alınsalar da öz tüketime yönelik faaliyetler ile evlerde yapılan birtakım faaliyetlerin tespiti g olduğundan milli gelir hesaplarına dâhil edilemezler (Savaş,2009:53). şeklin vergileme açısından 5 farklı hususta ele alındığı ve şekilde doğurduğu sonuçlar bakımından 1’den 5’e kadar numaralandırılmak yoluyla çeşitli varyasyonlar kurulduğu görülmektedir. 1 ve 2 numaralı sonuçlar kayıtlı ekonomi içerisinde olup kayıt ve beyan dışı bırakılmak veya eksik beyan edilmek suretiyle vergi kaybına yol açan faaliyetlerdir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler ise yasalara uygun ve uygun olmayan faaliyetler olarak tasnif edilmektedir. Kara ekonomi veya suç ekonomisi olarak ta tabir edilen yasal olmayan faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin ise kara paraların aklanması yoluyla ekonomiye dâhil olduğu ancak 4 ve 5 numaralı şekillerde de görüldüğü üzere vergi kaybının unsurlarını oluşturduğu anlaşılmaktadır. Yine ekonominin bir parçası olarak kabul edilen ve self ekonomi olarak adlandırılan ev işleri, GSMH hesaplamalarına dâhil edilmesine rağmen kayıt dışı ekonominin birer parçasıdır. Ancak beyanlara dâhil edilerek hazineye gelir olarak yansıyan saklı ekonomi kısmı vergi kaybına sebebiyet vermemekte, eksik ödenen ve 3 numaralı bölümde yer alan kısım ise vergi kaybı oluşturmaktadır (Sugözü,2010: 14).

1.5.1. Beyan dışı Ekonomik Faaliyetler

Yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre vergi idaresine bildirilmesi gerekirken bildirilmeyen veya eksik bildirilen faaliyetler ve bunların sonucunda elde edilen gelirler beyan dışı kalan gelirlerdir. Milli gelir ile beyan edilen gelir arasındaki alanı oluşturmaktadır (Koç, 2016:86).

Ekonomik faaliyetlerin kimi zaman yasalara uygun olarak beyan dışı bırakıldığı durumlar da olmaktadır. Nitekim vergi kanunlarında yer alan muafiyet, indirim ve istisnalar bu durumun örneğini teşkil etmektedir. Vergi mükelleflerinin yasal mevzuat dâhilinde birtakım gelirlerini beyan dışı bırakması yasa koyucu tarafından sağlanmış, sektörleri teşvik edici vergi harcamalarıdır.

Literatürde vergiden kaçınma olarak da adlandırılan bu durum mükellefler açısından daha az vergi ödemek veya ödememek amacıyla yapılan icrai bir hareket

olsa da yasalara aykırı olmaması sebebiyle suç teşkil eden eylem olarak nitelendirilmemektedir (Binbirkaya, 2006:84).

Ekonomik faaliyetler genel itibari ile fayda sağlayıcı, üretken ve gelir getirici etkilere sahip faaliyetlerdir. Ancak faaliyeti yapan kişiler tarafından vergi ve sosyal güvenlik açısından yük oluşturmaları, yasalar ile getirilmiş bir takım hukuki düzenlemelerden ve idari prosedürlerden kaçınmak isteği nedeniyle birtakım faaliyetler kamu idaresinden saklanmakta ve kayıtlara girmemektedir.

Özellikle vergi takozunun yüksek olması durumunun işveren ve işçi üzerinde olumsuz etki yaratması merdiven altı üretimi arttırmakta olup emek yoğun sektörlerde kayıt dışılığa neden olmaktadır. Bu durum işveren açısından yüksek vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ile muhatap olmamak ve iş hukukunun getirdiği zorunluluklardan kaçmak maksadıyla yapılmakta, işveren açısından maliyet azaltıcı etki yaratmaktadır. İşçi ise kayıt dışılığı tercih ederek işverenden daha fazla ücret talep etmektedir.

Beyan dışı bırakılan ekonomik faaliyetler vergi kanunları uyarınca vergiye tabi olan, kamu idarelerine bildirilmesi gereken faaliyetler olmakla birlikte faaliyeti yapan kişiler tarafından vergi yükümlülüğünden kaçmak amacıyla beyanlara dâhil edilmeyen ve kayıt dışı bırakılan gelirlerdir. Günlük hayatta yapılan alışverişte belge almayan veya belge almama karşılığında fiyat üzerinde pazarlık yapan tüketici, elde ettiği kira gelirini gizleyen gayrimenkul sahibi, yaptığı satışların bir kısmına veya tamamına fatura düzenlemeyerek kayıt dışı bırakan tacir, ücret bordrosunda yer almamasına rağmen kayıtdışı ücret elde eden çalışan, zirai istihsalın satışı esnasında tevkifattan kaçınan çiftçi kayıt dışılıktan menfaat elde etmekte ve sorumlu olmaktadır (DPT, 2001:33).

Vergi kanunları uyarınca beyanı gerektiği halde beyana konu edilmeyen gelir getirici faaliyetler beyan dışı ekonominin kapsamını oluşturmakta olup beyan dışı ekonominin *dar anlamda* tanımlanma şeklidir. Beyan dışı ekonomi geniş anlamda tanımlanacak olursa, beyan edilmesi gerekirken beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen gelirler ile birlikte vergi istisna ve muafiyetleri kapsamında olduğundan beyan edilmeyen gelirlerin de dikkate alınması gerekecektir. Geniş anlamda beyan dışı ekonomi, milli gelir istatistiklerinden yola çıkılarak hesaplanan vergi matrahı ile

toplam beyan edilen matrah arasında oluşan farktır. Geniş anlamda beyan dışı ekonomi kavramı, ekonomik ve hukuki düzlemdeki tüm vergi kayıplarını ifade etmekte iken dar anlamda beyan dışı ekonomi kavramı yalnızca hukuki anlamda oluşan vergi kayıplarını kapsamaktadır (Dinçer,2007:9).

1.5.2 Enformel Ekonomik Faaliyetler

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin ikinci grubunu oluşturan enformel faaliyetler, formel olarak kayıtlarda bulunmayan ve ekonomik üretim ve değişim süreçlerine konu olmayan faaliyetlerdir. Bu alanda, ekonomik anlamda bir piyasadan söz edilemez ve para değişimi hâkim araç konumunda değerlendirilmemektedir. Enformel ekonomik faaliyetler sermayenin yoğun olarak kullanılmadığı çoğunlukla emeğe dayalı faaliyetlerden oluşmaktadır. Öz tüketim, seyyar satıcılık, hamallık, küçük çaplı tamir işleri gibi faaliyetler ile bazı yasadışı faaliyetler enformel ekonomik faaliyetler kapsamındadır. Genelde enformel ekonomi olarak tanımlanan bu faaliyetler, yerine göre sosyal ekonomi, yerel ekonomi, hane ekonomisi ya da ikinci ekonomi olarak da tanımlanmaktadır (Önder,2001:242).

Kayıtlara hiç girmeyen ekonomi olarak da adlandırılan enformal ekonomik faaliyetler ekonomik hayatın içinde aktif olmasına rağmen vergi idaresinden gizlenen, herhangi bir kaydı olmayan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerde bulunanlar, idareye herhangi bir bildirimde bulunmaz, ruhsat veya izin almaya gerek duymaz, vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmez, çalışma ve sosyal güvenlik alanına ilişkin kuralları önemsemez, kısacası faaliyetlerine ilişkin yasal ödev ve sorumluluklarını yerine getirmezler. Enformel ekonominin bir kısmı piyasa içinde gerçekleşir ve para bir değişim aracı olarak değerlendirilir. Burs alan öğrencilerin veya emeklilerin aynı zamanda gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları, kayıt altına alınmayan özel ders gibi ikincil faaliyetler, küçük çocukların istihdam edilmesi gibi faaliyetler bu grupta değerlendirilmektedir. Diğer kısmı ise ekonomik piyasa içinde oluşmayan ve paranın olmadığı durumlardır. Genel olarak pazar dışı olarak nitelendirilen, mal veya hizmetin üretildiği ekonomik faaliyetlerdir. Bunlar; hane ekonomisi, yerel ekonomi ve sosyal ekonomi olarak tanımlanırlar. Bu türden faaliyetler bazen yasalara uygun iken bazen de yasalara aykırı nitelikler taşımaktadır (Yılmaz, 2006: 27,28).

1.5.3. Yasadışı Ekonomik Faaliyetler

Kanunlarca yasaklanmış faaliyetler konusu suç oluşturan yasadışı faaliyetleri oluşturmakta olup yasalarca cezalandırılan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlerden elde edilen gelirin kaynağını oluşturan hareketin yasalarca yasaklanmış olması nedeniyle suç ekonomisi olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt,2014:55). Kriminal yapıdaki ekonomik faaliyetler olarak da adlandırılabilir. Ekseriyetle kamu düzenini ve devletin güvenlik güçlerini ilgilendiren konular bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bir fiilin yasadışı faaliyet kapsamında değerlendirilmesi için kanuna aykırı yapılması değil fiilin kendisinin kanunlarca yasaklanmış olması gerekmektedir. Silah, kıymetli maden ve taşlar, tarihi eser gibi malların kaçakçılığı, uyuşturucu madde ticareti, insan ve yasadışı göçmen kaçakçılığı, kalpazanlık, tefecilik, yasalara aykırı yapılan iş takibi ve çek-senet tahsilât işleri, kumar oynatılmasına ilişkin organizasyonlar gibi faaliyetleri yasadışı ekonomik faaliyetler kapsamında saymak mümkündür (Aydemir, 1995: 11).

Yasadışı faaliyetlerden elde edilen kazançların düzeyini tam olarak bilmek, bu tür faaliyetlerin doğasında iz bırakmamanın esas olması ve tüm toplumlarda toplum düzenine zarar veren bu nitelikteki faaliyetleri sona erdirmenin birincil amaç olması nedeniyle mümkün değildir. Bireyler ekonomik faaliyetlerinde kayıt dışılığına yönelmeleri veya kayıt ve beyan dışı bırakılan gelirleri olması durumunda bir takım para cezaları ile karşılaşmakta iken yasadışı faaliyetler sonucunda yalnızca para cezası değil aynı zamanda suç işlendiğinden adli cezalar ile de karşılaşmaktadırlar.

Uyuşturucu ve silah kaçakçılığı, rüşvet, irtikap, kumar, hırsızlık gibi yasalara aykırı ve konusu suç olan faaliyetlerin kamu idaresinden gizli olarak yürütülmesi faaliyetin doğasından kaynaklanmaktadır. Bu faaliyetlerin milli gelir hesaplamalarına dâhil edilip edilmeyeceği tartışmalıdır. Örneğin istihdam ettiği işçi nedeniyle gerekli vergisel yükümlülükleri yerine getirmeyen işverenden beklenen, yükümlülüklerini yerine getirmesi ve kayıtlı ekonomide faaliyet göstermesidir. Ancak kumar veya uyuşturucu ticareti sayesinde kazanç sağlayan kişiden beklenen bu faaliyeti hiç yapmamasıdır. Yasalara aykırı faaliyetlerin sadece tarafların karşılıklı rızasına dayanarak yürütülen kısmının milli gelir hesaplamaları kapsamında tutulması burada dikkat edilmesi gereken husustur. Çünkü hırsızlık ve dolandırıcılık gibi karşılıklı

rızanın olmadığı faaliyetler neticesinde katma değer ortaya çıkmamakta; yalnızca var olan maddi değerler el değiştirmektedir. Bu nedenle bu varlıkların kayıt dışılığı söz konusu olmayacak ve milli gelir hesaplamalarına dâhil edilmeyecektir (Koç,2016:87). Ancak bu nitelikteki yasalara aykırı ve yapılması yasak olan faaliyetlerden dolayı bir katma değer meydana geliyorsa yaratılan katma değer milli gelir hesaplarına dâhil edilmesi söz konusu olmayacağından gerçek anlamda bir kayıt dışılıktan söz edilebilecektir. Uyuşturucu madde istihali ve ticaretinin yapılması, yasal izinler olmaksızın silah üretilmesi ve pazarlanması gibi yasa dışı faaliyetlerde ekonomik manada katma değer yaratılmakta iken bu varlıkların kayıtlara yansımaları mümkün bulunmamaktadır (Dinçer,2007:13).

Yasa dışı ekonomik faaliyetler maddi ve maddi olmayan işlemler olarak iki başlıkta incelenmektedir. Maddi (Parasal) işlemler, hırsızlık konusu malların ticareti, uyuşturucu madde pazarlanması, kumar, fuhuş ve dolandırıcılık gibi faaliyetler iken maddi olmayan işlemler ise, hırsızlık veya kaçakçılık sonucu elde edilen malların takas edilmesi, uyuşturucu maddelerin kendi tüketimi için üretilmesi, kişisel kullanım için hırsızlık yapılması gibi ekonomik faaliyetlerdir (Tekece,2010:8).

Yasadışı ekonomik faaliyetlerin bir diğer boyutu ise karapara olarak tabir edilen yasadışı faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir. Aslında karapara yasadışı faaliyetlerin bir sonucu olmaktadır. Yasadışı faaliyetlerin yasaklanmış olması gereği bu tür faaliyetlerden elde edilen gelirlerin (karapara) yasadışı nitelikten çıkarılarak yasal görünüm kazandırmak amacıyla işlenen fiillerde yasaklanmıştır (Baytar,2006:39). Kara para aklama suçu olarak ta tanımlanan bu fiil ile kişiler yasadışı faaliyetler çerçevesinde elde etmiş oldukları gelirleri, kullanılabilir hale getirmek maksadıyla birkaç aşama ile kayıtlı ekonominin içine sokarak paraya yasal görünüm kazandırmaya çalışmaktadır (Şahin,2010:159). Kimi zaman kara paranın kayıtlı ekonomi içinde yasal yollardan elde edilmiş gibi gösterilmesi amacıyla sahte ticari faaliyetler üzerinden vergi ödemeleri bile yapıldığı durumlar olabilmektedir. Bu durumlarda her ne kadar söz konusu faaliyetler kayıtlı ekonomiye dâhil olsa da buradaki temel amaç söz konusu faaliyetlerin varlığını sona erdirmektir.

1.6. Kayıt dışı Ekonominin Nedenleri

Kayıt dışı ekonomiye neden olan hususların etkin ve verimli şekilde analiz edilmesi, altında yatan sebeplerin tam ve doğru olarak tespit edilmesi kayıt dışılık ile mücadele yöntemlerinin ve bu durumun ortadan kaldırılmasına veya azaltılmasına yönelik atılacak adımların seçilmesinde aktif rol oynamaktadır.

Schneider, Buehn ve Montenegro (2010: 5) kayıt dışı ekonominin nedenlerine ilişkin hususları vergi ve sosyal güvenlik yükleri, yasal düzenlemelerin fazlalığı, kamu sektörü hizmetleri ve yasal iktisadi faaliyetlerin oluşturduğu yükler olarak açıklamaktadır. Schneider ve Williams (2013: 21) vergi yükünün artış gösterdiği durumlarda işgücünün kayıt dışı istihdamında artışlar yaşandığını, bu durumda vergi gelirlerinde aşınmalara neden olduğunu belirtmektedir. Vergi gelirlerinde yaşanan aşınmaları önlemek amacıyla kamu idaresinin vergi oranlarında artış yapma yolunu tercih ettiğini bu durumun da kayıt dışı ekonominin daha da büyümesiyle sonuçlandığını belirtmektedir (Aktaran: Güler ve Toparlak, 2018:212-213).

Kayıt dışı ekonomi kavramı birden fazla bilim dalının inceleme alanına giren çok yönlü ve inceleyen bilim dalı açısından farklı yönleri ile ele alınabilen bir olgu olması sebebiyle oluşum nedenleri de farklılıklar göstermektedir. Yine kayıt dışı ekonominin bölgeler ve ülkeler itibariyle de oluşum nedenlerinin farklılık gösterdiği söylenebilir. Zira faaliyetin yapıldığı yerin ahlaki ve sosyolojik yapısı, demografik yapısı, gelişmişlik düzeyi gibi hususlar yapılan faaliyetin kayıt dışı olmasını etkileyen hususlardır. Kayıt dışı ekonomiye neden olan hususlar ekonomik, idari, sosyal ve siyasal nedenler olarak genel hatları ile sınıflandırılabilir.

1.6.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

1.6.1.1. Gelir Dağılımı

Az gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımında adalet hususunda ciddi sıkıntılar söz konusudur. Ekonomik istikrarsızlıklar, enflasyon ve yanlış vergi politikaları gelir dağılımında adaletin sağlanması noktasında olumsuz yönde etki edebilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde büyümenin devamı ve artırılması için uygulanan ekonomi politikaları mili gelir dağılımını olumsuz etkileyebilmektedir. Bu durum ülkelere uygulanan ekonomi politikalarının çatışmasına ve milli gelirin adaletsiz dağılımına neden olabilmektedir. Gelişmekte

olan ülkelerde orta sınıf olarak tabir edilen kesimin daha az oluşu, gelir düzeyi bakımından alt ve üst seviyelerin yoğunluk olarak fazlalığı; kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Özellikle küçük işletmeler büyük ve kurumsallaşmış işletmeler ile rekabet edebilmek amacıyla kayıt dışılığa yönelmektedir (Yurdakul, 2008:214).

Gelir dağılımının adil olmaması bireylerin kayıt dışılığı tercih ederek alamadıkları geliri finanse etme yolunu tercih etmelerine sebebiyet verecektir. Bu durum şüphesiz ülkedeki kayıt dışı ekonomik faaliyetleri de artıracaktır. Genelde çalışanların kayıt dışı ikinci bir işte çalışmaları ve özellikle son yıllarda artış gösteren küçük yaştaki çocukların çalıştırılması gibi uygulamalar ile kayıt dışılık gün yüzüne çıkmaktadır (İkiz, 2000:20).

Kayıtlı ekonomideki işgücünün işveren nezdinde oluşturduğu toplam maliyeti ile bireylerin elde ettiklerin kazancın vergi kesintileri sonrası kalan net miktarı arasındaki fark ne denli fazla olursa, bu farklılığı önleme ve kayıt dışı ekonomi bünyesinde çalışma güdüsü artar. Bu farklılık, genel olarak sosyal güvenlik sistemine ve genel vergi yüküne bağlı olduğundan, kayıt dışı ekonominin varlığının ve yükselmesinin temel nedenleridir (Schneider ve Enste, 2000:82).

1.6.1.2. Enflasyon

Kayıt dışı ekonomiye yol açan ekonomik faktörlerden bir diğeri ise enflasyon olgusudur. Enflasyonist ortamlarda, vergilemeye esas olan gelirin, tespit edilmesinde dikkate alınan oran ve tutarların aşınmaları, mükelleflerin vergi idaresine ödeyecekleri vergi tutarının hesaplanması hususunda belirsizliklere sebebiyet vermektedir. Özellikle işletmelerin dönem sonlarında işletme ile ilgili alacakları kararlarda önemli rol oynayan mali tablolar gerçeği yansıtmada hususunda yanıltıcı olabilmektedir. Bu durum vergi mükelleflerinin gerçeği yansıtmayan ölçüde kar etmiş gibi gözükmemesine ve gerçekte olmayan enflasyon kaynaklı karlar dolayısıyla daha fazla vergi borcu ile muhatap olmalarına neden olmaktadır. Bu durum işletmelerin öz kaynaklarının azalmasına, kaynak yetersizliği ile karşılaşan işletmelerin borçlanma yolunu tercih etmesine, yüksek faiz yükü ile muhatap olmasına, bir müddet sonra borç ödemede acze düşmesine sebebiyet vermektedir. Ayrıca enflasyonist ortamlarda finansal açıdan sıkıntılar yaşayan işletmelerin kredi

bulabilmek amacıyla kayıt dışı finans sektörüne yönelmesi, tefecilik faaliyetlerinde artışlara neden olmakta bu da ülke içi kaynakların ve birçok yatırımın kayıt dışına yönelmesine sebebiyet vermektedir (Günay,2000:19).

Enflasyonist ortamlar mükelleflerin gerçekte olmayan karlarının da vergilendirilmesine sebebiyet vermektedir. Enflasyonun olduğu durumlarda gelir fiktif şekilde artarken gelir diliminde yer alan tutarlarda artış olmaması veya az olması halinde mükellefler en üst dilimden vergi hesaplamak durumunda kalacaktır. Bu durum mükelleflerin vergi yüklerinin hızlı bir şekilde artmasına ve mükelleflerin kazançlarını gizleme eğilimine neden olmaktadır (Yurdakul, 2008:214). Artan oranlı tarifenin yer aldığı gelir vergisi sisteminde enflasyonun yarattığı ilk etki, belirli tutarların yer aldığı gelir dilimlerinin artan oranlı bir vergi tarifesinde, nominal gelir artışı durumunda hedeflenen etkinliğin yok olarak düz oranlı bir tarife şekline bürünmesidir. Enflasyon nedeniyle reel gelire nazaran nominal gelir daha hızlı artarak, özellikle geliri düşük bireylerin marjinal vergi oranlarını hızla arttırırken, belirli bir seviyenin üzerinde gelir elde edilmesinin ardından artan oranlılık etkisi ortadan kalkacak ve düz oranlı bir tarifeye dönüşecektir. Bu durumda gelir vergisinin artan oranlılığının geçerliliği kalmayacağı gibi enflasyon nedeniyle kişinin gerçekte elde etmediği fiktif karların vergisini ödemek zorunda kalacağından reel gelirinde ciddi azalmalar yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca vergilendirmede orandan ziyade tutar olarak dikkate alınması gereken bir takım indirim, istisna ve muafiyetlerin enflasyonist ortamlarda sık sık güncellenmesi gerekeceğinden, güncellenmeyip günün koşullarından uzak olması halinde, vergilendirilmemesi gereken gelir gruplarının vergi ile muhatap olmasına ya da hâlihazırdaki vergi yükünün daha da artmasına sebebiyet verecektir (Sugözü,2010: 32).

Enflasyon ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkinin kavranması noktasında yapılan araştırmalarda kayıt dışı ekonomi ile enflasyon ilişkisinin ters yönlü bir seyir gösterdiği ve kayıt dışı ekonominin azaltılması yolunun enflasyonun düşürülmesinden geçtiği hususunda görüş birliğine varıldığı görülmektedir. Ayrıca içinde bulunulan ekonomideki enflasyon oranı ile hazinenin vergi gelirlerindeki aşınmalar arasında gerek mutlak gerek oransal olarak bir ilişkinin varlığı yapılan birçok araştırmada belirtilmiştir. Örneğin enflasyonda yaşanan %1 seviyesinde

oransal bir artış, eksik beyan edilen gelir oranında % 0,14 düzeyinde bir artışa sebebiyet vermektedir (Ünal,2014:16).

1.6.1.3. Vergilendirme Rejiminden Kaynaklanan Nedenler

Ülkelerin vergi politikaları ve vergilendirme rejimleri bireylerin gelirlerinin bir kısmının veya tamamının kayıt dışı kalmasında aktif rol oynamaktadır. Vergilendirmede adaletin sağlanması, ödeme gücü ilkesinin esas alınması, vergilendirmeye ilişkin yasal mevzuatın anlaşılabilirliği, idari prosedürlerin azlığı veya çokluğu, vergi denetiminin yapısı gibi vergilendirme rejimi ile ilgili hususlar kayıt dışı ekonominin varlığına neden olmada ve kayıt dışılık ile mücadele noktasında önemlidir.

Vergilerin alacaklı tarafı devlet, borçlu tarafı ise mükelleflerdir. Maliye idaresinin devletin gelirleri ve giderleri bakımından birçok işlevi bulunmakla birlikte vergilendirmeye ilişkin tüm işlemlerini yürütmekle görevli bulunmaktadır. Yani ülkenin mali ihtiyaçları bu bakanlık tarafından yerine getirilmektedir. Bu da mali idarenin gelir ve giderlerinde daha etkin ve verimli çalışmasını gerektirmektedir. Doğal olarak maliye idaresi kamu harcamalarını finansmanında kaynak arayışı içindedir. Bazı dönemlerde artan kamu harcamalarının ve bütçe açıklarının finansmanı için yeterli kaynak bulamayabilmektedir. Böyle bir dar boğazla karşı karşıya kalan bakanlığın vergi kanunları ile ilgili değişikliklerde vergilerin yalnızca vergilerin gelir yönünü düşünmesi kadar doğal bir durum yoktur. Oysaki vergilerin ekonomik, psikolojik ve sosyal yönleri de bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının sürekli gelir elde etme isteği vergilerin diğer etkilerinin zaman zaman ihmal edilmesine neden olabilmektedir. Bu durum mükelleflerin vergi yükünün artmasına, ekonomik kalkınmanın gerektiği şekilde desteklenememesine ve sosyal adaletin bozulmasına neden olmaktadır (Mutluer, Öner, Kesik, 2007: 337).

Nitekim yürürlükte bulunan vergi mevzuatı, ülkenin ve bireylerin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalıyorsa, sade, açık ve anlaşılır değilse, yasal düzenlemelerin sık sık değiştirilmesi gündeme geliyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebebiyet vermesi kaçınılmaz olmaktadır (Arıkan,1994:76).

Kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren vergilendirme rejiminden kaynaklanan nedenlerin başında vergi yükünün adaletli şekilde dağıtılmaması gelmektedir. Vergi oranlarının yüksek olması ve vergilendirmeye ilişkin belirsizlikler de mükellefleri kayıtlı ekonomiden uzaklaştırmaktadır. Yine vergi aflarının sık aralıklarla uygulanması, denetimlerin yeterli sıklıkta ve etkinlikte olmaması ve muhasebe hizmetlerindeki yetersizlikler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır.

- **Vergi Adaleti**

Vergilemede adalet ilkesi, vergi yükünün mükellefler arasında adil ölçülerde dağılmasını amaçlar. Adil bir vergileme ancak verginin dağılımında genellik, eşitlik ve nispiyet ilkelerine uyumun sağlandığında mümkün olabilecektir (Devrim,1995:160).

Adam Smith, İbn-i Haldun, Adolph Wagner, Due ve Fritz Neumark gibi birçok düşünür günümüze kadar vergileme ilkelerine ilişkin çeşitli önerilerde bulunmuş; bu konudaki temel ve genel kabul görmüş ilkelerin altyapısının oluşumuna katkıda bulunmuşlardır. Bu doğrultuda vergileme ilkelerini genel olarak kanunilik, uygunluk, tarafsızlık, genellik, sosyal reformlara aracılık etmesi, nispiyet, fedakârlıkta eşitlik, iktisadilik, ölçülü olma, verimlilik, vergi yükünün kanun koyucunun hedef tuttuğu kimseler üzerinde kalması, belirlilik, adalet, esneklik, az maliyet ile toplama ve etkin uygulama, gelir ve servetin yeniden dağılımı ilkeleri olarak saymak mümkündür (Tekin ve Gümüş,2014: 245).

Adalet ilkesi, vergilendirme yapısına ve rejimine ilişkin fikir vermede en temel ölçüt olarak dikkate alınmalıdır. Burada bahse konu edilen adalet ilkesi kavramı, matematiksel ve şahsi adalettir. Vergilendirmede şahsi adalet; mükelleflerin şahsının ve ailevi durumlarının göz önünde bulundurulması suretiyle vergileme yapılması iken matematiksel adalet mükelleflerin elde ettikleri gelir üzerinden eşit oranda vergi ödemesi anlamına gelmektedir (Tekin ve Gümüş,2014: 246).

Vergilemede adalet ilkesi vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir. Adam Smith devletlerin vatandaşlarından vergi toplarken bağlı kalması gereken prensiplerden adaleti; insanların kendi gelirleri oranında vergi ödemesi olarak tanımlamıştır. Ağırlıklı olarak toprağın, karın ve ücretin vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (Thornton,2018 :23).

Vergi sisteminin adil olarak değeriendirilmesi vergilemede kişilerin gelir durumlarının ve ödeme glerinin ne denli dikkate alındığına ve vergi yükünün eşit ödeme gücündeki bireyler arasında eşit, farklı ödeme gücündeki bireyler arasında da farklı şekilde dağıtılıp dağıtılmadığına bağıdır. Yani yatay ve dikey eşitliğin sağılanması, vergilendirmede adaletin tesisi bakımından büyük önem taşıtmaktadır. Bazı dönemlerde siyasi amaçlarla belirli mükellef gruplarına veya konulara tanınan muafiyet ve istisnalar vergilemede yatay eşitliğin sağılanması hususunda aksaklıklara yol aırmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olduğu dönemlerde istisna ve muafiyet uygulamalarının fazlaca olması, kurumsallaşmış ve belirli işlem hacmi ile ticaret yapan mükellefler açısından faydalı olurken, bu uygulamadan yararlanma imkânı olmayanların ağır vergi yükü altında kalmalarına yol aırmaktadır. Bu da, vergi sisteminin belirli grupların özel çıkarlarına hizmet ettiği düşüncesinin yaygınlaşmasına sebebiyet vermektedir. Dikey eşitlik, ortalama vergi oranlarının ödeme gücünün arttığı durumlara artırılmasını, azaldığı durumlarda ise azaltılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla modern vergi sistemlerinde artan oranlı vergi tarifeleri uygulanmaktadır. Vergi yükü eşit şekilde dağıtılabılırsa mükelleflerde vergiye karşı gönüllü uyuma katkı sağılayabilir. Ancak vergi yükünün dengesiz şekilde dağılımı, vergi yükünü ağır hisseden mükellefin vergiye karşı direnç geliştirmesine neden olmaktadır (Gerçek ve Yüce,1998:11,12).

Vergi yükünün ağır olması üretici veya tüketicinin karar alma sürecinde ve tasarruf, risk alma, yatırım ve girişimde bulunma gibi kararlarında şüphesiz olumsuz etkide bulunmaktadır (Aktan,2000:10). Vergi yükünün dengeli dağıtılmasının gelir dağılımında dengenin sağılanmasına katkıda bulunması, dengesiz dağıtımının ise adil gelir dağılımında olumsuz etkilerinin bulunması gelir dağılımı ile vergi yükü arasındaki bağılılığın yüksek seviyede olduğunu göstermektedir. Bu anlamda vergi yükü, gelir dağılımında adaletin tesis edilmesi açısından güçlü bir araçtır (Sugözü,2010:25).

Vergi yükünün adil dağılımında kişilerin katlandıkları vergilerin nicelikleri kadar nitelikleri de önemlidir. Zira gelir ve servet vergileri olan dolaysız vergiler ile harcama vergisi olan dolaylı vergiler nitelikleri itibariyle birbirinden oldukça farklıdır. Özellikle kişilerin gelir ve servet durumlarındaki farklılıkların harcama alışkanlıklarında oluşan farklılıklara göre daha fazla olması dolaylı ve dolaysız

vergilerin kişilerin toplam vergi yükündeki oransal dağılımını önemli kılmaktadır. Bu nedenle dolaysız vergilerin kişilerin vergi yükü içindeki oranının arttırılması son derece önemlidir. Aksi takdirde harcama üzerinden alınan vergilerde kişiler arasında farklılıklar olmaması ve kişilerin gelir durumlarının dikkate alınmaması, vergi yükünün düşük gelir grubunda bulunan kimseler üzerinde yoğunlaşmasına sebebiyet verecektir.

- **Vergi Oranları**

Vergi oranlarının yüksek olması bireylerin faaliyetlerini kayıt dışına itmekte bu da kayıt dışı ekonomi ile vergi oranları arasındaki ilişkin doğru yönlü olduğunu göstermektedir. Özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde yüksek vergi oranları kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermekte ve kayıt dışılığı arttırmaktadır. Bu durum vergi oranlarının kayıt dışı ekonominin önlenmesinde kullanılabilecek önemli araçlardan biri olduğunu göstermektedir.

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki birçok araştırmaya konu olmuş ve ekonomik faaliyetler ile vergi oranları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu teorik anlamda birçok araştırma ile kanıtlanmıştır. Bu çalışmalardan en çok tanınanı ise arz yönlü iktisadın temel dayanağı olarak kabul edilen, vergi oranları ile gelirleri arasındaki ilişkiyi anlatan Arthur Laffer' e ait çalışmadır. Bu çalışmada Laffer vergi oranlarının belirli bir seviyeye kadar vergi hasılatını arttırdığı ancak belirli bir noktada optimum noktaya ulaşarak daha fazla artışların vergi hasılatında azalışa sebebiyet vereceğini açıklamıştır. Vergi oranları optimalin üstüne çıktığı durumda vergi gelirleri artmaz bilakis azalmaya başlar (Karabulut,2006:370,371). Bireyler çalışıp daha fazla vergi ile muhatap tutulmak yerine kayıt dışını tercih ederek elde ettikleri gelirleri artırmayı amaçlarlar. Yükselen vergi oranları ile birlikte ekonomik faaliyetlerin rakamsal büyüklüğünde azalma meydana gelmez. Aslında vergi oranlarının yükselmesi kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomik alana geçişe neden olarak kayıtlı ekonominin rakamsal değerlerinde küçülmeye neden olmaktadır. Yükselen vergi oranlarının oluşturduğu yükü hafifletmek isteyen yönetimler ise vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet uygulamalarını daha da yaygınlaştırma yolunu tercih ederler. Bu ise vergi adaletinin daha da bozulmasına sebebiyet vermektedir. Zira bu tür istisna ve indirimlerden yararlananlar daha çok

kurumsallaşmış ve belirli işlem hacmine sahip mükellefler olmaktadır. Diğer yandan bu tür kanuni avantajlardan faydalanamayanlar vergi verme fikrinden uzaklaşarak kayıt dışılığı tercih edebilmektedir. Ayrıca, vergi sisteminde yer alan istisna ve muafiyet uygulamaları piyasa ekonomisi içerisinde rekabet anlamında olumsuz etkilere de sebebiyet vermektedir (Kıldış,2000: 2,3).

- **Vergilendirme Ortamının Belirsizliği**

Mükelleflerin sorumlu oldukları verginin tutarını, bildirim ve ödeme zamanlarını net ve kesin olarak bilmeleri, vergilendirme ile ilgili hususlarda görüş ayrılıklarının idare tarafından hazırlanan alt mevzuatlarda kesin bir dille açıklığa kavuşturulması da mükelleflerin davranış ve tercihlerinde önemli rol oynamaktadır.

Ünlü iktisatçı Adam Smith tarafından belirlenen temel vergileme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi gereği, vergilendirme ile ilgili konu, zaman, çeşit, tutar vb. hususların önceden mükelleflerce bilinmesi gerekmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran,2016:2082).

İdarenin uygulamalarda farklı yaklaşımlar sergilemeleri ve zaman zaman görüş değişikliklerine gitmeleri nedeniyle mükelleflerin farklı işlemlere muhatap kalmaları gibi belirsizlikler de uyum konusunda olumsuz etkiler yaratmaktadır. Yine zaman zaman siyasal ve ekonomik nedenlerle çıkarılan vergi affı yasaları, vergi mevzuatının karışık ve anlaşılabilir olmaktan uzak oluşu nedeniyle yeterince açık olmayışı, çok fazla alt mevzuatın olması, yasalarda ve alt mevzuatta sıklıkla değişiklik yapılması gibi hususlar vergilendirme ortamında belirsizliklere yol açmakta bu da mükelleflerin gönüllü uyumu noktasında bir takım sorunlara neden olmaktadır.

- **Denetimsel Sebepler**

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde en önemli araçlardan biri de denetimdir. Bu durum kayıt dışı faaliyetlerin kayda alınmasında yasalara tam olarak uyulup uyulmadığının denetlenmesi şeklinde tezahür etmektedir. Denetim mükellefler açısından caydırıcılık etkisi en yüksek araçlardan biridir. Mükelleflerin yapmış oldukları ekonomik faaliyetler ile ilgili denetlenebileceklerini bilmeleri yasalara uymaları noktasında itici güç konumundadır. Zira denetimin olmadığı veya az olduğu

bir ortamda mükelleflerin kayıt dışılığa yönelmeleri konusunda cesaretleneceği aşikârdır. Bu nedenle denetimin yetersiz olduğu durumlarda kişiler faaliyetlerini rahatlıkla kayıt dışında tutmakta ve denetlenme korkusu olmaksızın yasalara uymamakta ısrarcı davranmaktadırlar.

Vergi kaçakçılığına ilişkin uygulanan yaptırımlar da kayıt dışı ekonominin boyutunu etkileyebilmektedir. Kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılığın boyutu ile vergi kaçakçılığına ilişkin cezalar ters orantılıdır. Diğer bütün parametreler eşit iken vergi kaçakçılığına ilişkin daha büyük cezalar vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonominin hacminde bir azalma getirebilir. Konu ile ilgili deneysel araştırmalar, yaptırım politikalarının kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisinin, ortaya çıkarma olasılığından daha düşük olduğunu göstermektedir ki bu yetersiz yaptırımların kayıt dışı ekonominin temel nedeni olmasa da bir nedeni olabileceği sonucuna götürmektedir (Arsic , Arandarenko ve diğerleri,2015:24).

- **Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetlerinde Yetersizlik**

Muhasebe ve müşavirlik hizmetleri devlet ile mükellef arasında köprü görevi görmektedir. Verdikleri hizmetler ile mükelleflerin vergi yasaları konusunda yetersiz kaldıkları noktalarda faaliyetlerin yasalara uygun şekilde yürütülmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca bu kişiler birçok zaman idare ile mükellef arasında iletişimi sağlamaktadır. Bu işleri yürüten kişilerin yasalarla ilgili yeterince bilgi sahibi olmamaları ve üzerlerine düşen vazifeleri tam olarak yerine getirmemeleri kayıt dışı ekonomik faaliyetlere neden olmaktadır.

Muhasebe ve müşavirlik hizmeti veren kişilerin daha yetkin kişilerden seçilmesi, bu kişilerin ciddi eğitimlerden geçmesi, yaptıkları işler dolayısıyla sorumluluk sınırlarının kesin bir şekilde çizilmesi, görevine aykırı şekilde davrananlar hakkında caydırıcı yaptırımların uygulanması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi kanunları ve kanunun uygulaması ile ilgili hususlarda yeterince bilgi sahibi olamadığı durumlarda danıştığı muhasebeci ve mali müşavirlerin de yeterince bilgili olmamaları ya da vergiye yaklaşımlarının kanunlara uymamak şeklinde olması, telafisi olmayan birtakım sorunlara sebebiyet vermektedir. Ayrıca konu ile ilgili en önemli problemlerden biri de vergi ve muhasebe ile çok fazla ilgisi bulunmayan çeşitli mesleklerdeki kişilerin, mesleğin

çekiciliğinden dolayı yaptıkları baskılar neticesinde, bir uzmanlık niteliği gerektiren Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kolayca geçebilmelerine imkân tanınmış olması, bu mesleği sıkıntıya düşürmeye başlamıştır. 3568 Sayılı Yasanın çıkışı sırasında ve daha sonradan, bu mesleklerin gelecekteki parlak yerini gören bazı kesimler ve meslek mensupları bu yasanın kapsamı içine girmeye çalışmışlardır (Aydemir, 1995:67).

- **Vergi Afları**

Mali aflar, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükellefler için yasalarda öngörülen cezaların kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Vergi aflarının sıklıkla uygulamaya konulduğu vergi sistemlerinde mükelleflerin vergilendirmeden kaynaklanan ödev ve sorumluluklarını yapma noktasında nasılsa af çıkar düşüncesinin yerleşme ihtimalinin olduğu söylenebilir. Ayrıca vergi aflarının vergilemede adalet ilkesini zedeleyici nitelikte olması da bir diğer olumsuz etkisidir. Vergi ile ilgili ödev ve sorumluluklarını zamanında ve tam yerine getiren mükellefler af yasalarının çıkması ile birlikte ödevini tam ve zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin bu nedenlerle kesilen cezalarının affedildiğini gördüklerinde güvensizliğe kapılabilirler. Gelecek dönemlerde vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmede eskisi kadar dikkatli olmayabilirler. Vergi yükünün fazla olduğu ülkelerde bu durum ile daha fazla karşılaşılabilir. Vergi afları, ekonomik sıkıntı ile karşılaşma pahasına zamanında vergi borcunu ödeyen kurumları devlete küskün hale getirebilmektedir (Sugözü,2010:38).

1.6.2. Siyasi Nedenler

Kayıt dışı ekonominin nedenlerinden bir diğeri ise şüphesiz siyasi etkenlerdir. Hükümetlerin ekonomi ve mali politikaları bireyler üzerinde doğrudan ve dolaylı olarak etki ederek vergi kayıp ve kaçaklarına karşı toplumun ve toplumu oluşturan bireylerin bakış açısını şekillendirmektedir. Bu durum toplum nezdinde siyasi değişimlere bağlı olarak kayıt dışılığa yönelmede farklılık olduğunu göstermektedir.

Gelir ve giderlere ilişkin bütçelerin hazırlanması, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla alınacak vergilere ilişkin vergilendirme rejiminin belirlenmesi, bu kapsamda toplanacak vergilerin türü, miktarı, oranı, konusu ve

tahsilata ilişkin hususların belirlenmesi, istisna ve muafiyet gibi birtakım vergi harcamalarının belirlenmesi gibi ekonomik yaşama etki eden hususlarda karar verme mekanizmasında hükümetler yer almaktadır. Bu anlamda siyasi karar alıcıların finansman aracı olarak vergi gelirleri ve vergi yükü kararlarının analizinde tümüyle verimlilik, etkinlik ve toplumsal refah maksimizasyonunu hedefleyici şekilde davranacaklarını varsaymak doğru ve gerçekçi bir yaklaşım olmayabilir. Zira kimi ekonomilerde siyasi karar alıcıların vergi yükünün dağılımı ve vergilemeye ilişkin politikalarını, bir sonraki seçimlerdeki siyasi hedeflerine göre şekillendirdikleri düşünülebilir. Ülkelerin içinde bulundukları siyasi rejim ve yönetenlerin ideolojik beklentilerine göre değişmekle birlikte vergilemeye ilişkin politikaların siyasi birçok duruma göre şekil kazandığı ve birçok siyasi etkene bağlı olduğu söylenebilir. Partilerin ve politikacıların siyasal görüşleri; genişleyici ve daraltıcı maliye politikalarını, uygulamaların dozaj ve zamanlamasını ve toplumdaki farklı gelir grupları üzerindeki ‘kazandırıcı/kaybettirici’ etkilerini farklılaştırabilmektedir. Bu nedenle gelir, harcama ve borçlanma unsurları itibariyle kamu bütçesinin politik olduğu söylenebilmektedir (Berksoy ve Demir, 2004:104-106).

Ülkelerin vergilendirme rejimi ve yapısı, uygulamaların ve uygulayıcıların nitelik ve şekli, vergilerin oran ve miktarları ve vergi yükünün dağılımı gibi unsurların tamamı kayıt dışı ekonominin doğmasına ve gelişimine sebebiyet veren unsurlardan olup siyasi karar alma mekanizmasının işleyişi ile şekillenmektedir. Vergilerin toplum ve bireyler üzerinde oluşturdukları psikolojik etkilerin ve diğer sosyal sorunların dikkate alınarak çözüm önerileri getirilmesi veya göz ardı edilmesi, yönetenlerce benimsenen ekonomi politikalarının ve buna istinaden yapılan uygulamaların ekonomik, sosyal ve toplumsal hayatta yarattığı gelişmeler kayıt dışı ekonomi açısından etkili olmaktadır (Yılmaz, 2006: 113). Ekonomik ve mali politikalara yön veren kanunların hazırlanması veya bu nitelikteki kanunların uygulanmasına ilişkin herhangi bir denetim süreci içerisinde bulunamayan bireyler faaliyetlerini kayıt dışına yönlendirerek tepki gösterebilmektedirler. Devlete bağlılığın azalması, bir başka ifade ile devletin saygınlığının azalması ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı alana taşınmasının toplum tarafından hoşgörü ile karşılanmasına yol açmakta, bu da kayıt dışı ekonominin gelişmesine sebebiyet vermektedir (Toptaş, 1998 : 50).

1.6.3. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Genel olarak ekonomik ve mali nedenler kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren baş etkenler olsa da bireyleri kayıt dışılığa sevk eden diğer faktörlerinde bu hususta önemli rolü bulunmaktadır. İçinde bulunulan toplumun demografik yapısı, nüfus artış hızı, nüfusun yaşanan coğrafya üzerindeki dağılımı, iç ve dış göçler, kentleşme sorunları, gecekondulaşma ve işsizlik gibi birçok unsur da kayıt dışı ekonominin sosyal nedenleri arasındadır (Fidan, 2000:17). Ayrıca toplumu oluşturan bireylerin eğitim seviyesi, kamu harcamalarına olan bakış açıları, vergi ahlakının ve bilincinin yeterince gelişmemiş olması, güven sıkıntısı gibi birtakım unsurlar ise kayıt dışılığa sebebiyet veren psikolojik sorunlardır.

Enflasyonun süreklilik arz ettiği, haksız spekülative kazançların arttığı, gelir dağılımında adaletin sağlanamadığı, yeterince denetimin olmadığı ülkeler kayıt dışı ekonominin en fazla büyüme gösterdiği ülkelerdir. Ağır yaşam koşulları, geçim sıkıntıları vb. sebepler bireyleri kayıt dışı yollardan kazanç elde etmeye yönlendirmekte olup bu gibi faaliyetler genelde ikinci işte çalışma, evde üretim yapma şeklinde kendini göstermektedir. Toplumun ve toplumu oluşturan bireylerin ahlaki değerlerinin ve eğitim düzeyinin kayıt dışı ekonomi ile olan ilgisi, bireylerin kayıt dışı faaliyetlere karşı gösterdikleri tepki ve bu konudaki tavırları ile ilgili bulunmaktadır. Moral ve ahlaki değerler ile eğitim seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda, bireylere yüklenen mali ve ekonomik yüklerin, yasak ve sınırlamaların akılcı, adil ve etkin olduğu veri kabul edildiğinde, devlete olan itaat ve devlet faaliyetlerini takdir etme, destekleme ve katılma eğiliminin daha yüksek olduğu görülmektedir (Çizgici,2003:13).

Bunun yanında bazı sosyolojik değişkenler de kayıt dışı ekonomi ve vergi uyumu konusunda etkili olabilmektedir. Özellikle; yaş, eğitim düzeyi, bazı davranışsal nitelikler, sosyal normlar, kurumlara duyulan güven seviyesi, vergi konusundaki sosyal ve toplumsal tepkiler, bireylerin vergi yüküne karşı tavrı, içinde bulunulan sosyal çevrenin vergi kaçırma, gelirini beyan etme veya gizleme eğilimi gibi etkenler de etkili olabilmektedir (Selçuk ve Kaynar,2009: 175).

1.6.3.1. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülerini kanunlara uygun şekilde yerine getirmeleri konusundaki davranış biçimleri ve inanışlarıdır. Diğer bir ifade ile vergi ahlakı, mükelleflerin vergi kanunlarından kaynaklanan ödev ve sorumluluklarını hiçbir baskı ve zorlama olmadan gönüllü olarak yerine getirme yönündeki eğilimleridir (Sandalcı ve Sandalcı, 2017:71).

Vergi ahlakı, bireylerin vergiyi kaçırabilme olanakları ile de yakından ilişkili bulunmaktadır. Özellikle tevkif usulü ile alınan vergilerde bireylerin neredeyse hiç vergi kaçırnamaları vergiye karşı daha uyumlu olduklarından değil, böyle bir olanağın bulunmamasından dolayıdır. Bir ülkede bireylerin kanunlara uyumu ve saygısı o ülkedeki vergi ahlakının bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir (Ünal, 2014:23).

Ahlak kavramının kişiden kişiye, toplumdan topluma farklılık göstermesi nedeniyle vergi ahlakı üzerinde uzlaşma sağlanamayan bir kavramdır. Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarında etkili olan önemli faktörlerden birisidir. Bu yönüyle vergi ahlakı, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli bir araç olarak kabul edilmektedir (Şahin, 2009:74).

Kamu kaynaklarının etkin yönetilmemesi, vergi ödeyenlerin kamu harcamalarını gereksiz görmesi, rüşvet ve yolsuzluklarda artış, kamuda israf gibi durumlar mükelleflerin vergi ahlakının zedelenmesine yol açmaktadır. Vergi ahlakı ve bilincinde yaşanan gerilemeler, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hızla artmasının nedenlerinden biri olarak görülebilir. Zira mükellefler vergi ödemeleri karşılığında hizmet alamayacaklarını düşünmekte ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinde isteksiz davranmaktadır (Baytar, 2006:14). Vergi bilinç ve ahlak düzeyi yüksek olan mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde daha uyumlu davrandıkları, ödev ve sorumluluklarını doğru şekilde yerine getirdikleri düşünüldüğünde, kayıt dışı ekonomi ile vergi bilinç ve ahlakı arasında ters yönlü bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır (Yegen, 2013:18).

1.6.3.2. Kamu Harcamalarına Bakış Açısı

Mükellefler ödedikleri vergilerin nasıl ve nerelerde harcandığını bilmek isterler. Kimi zaman doğrudan yararlandıkları kamu hizmetleri kimi zamanda dolaylı olarak yararlandıkları kamu hizmetlerinin ödedikleri vergiler sayesinde kendilerine sunulduğu düşüncesine bürünürler. Mükelleflerce ödenen vergiler, yararlanılan kamu hizmetlerinden daha fazla veya az olabilmektedir. Mükellefler ödedikleri vergilerden daha az düzeyde kamu hizmetlerinden faydalandıklarını düşünüyorlarsa mali sömürü altında olduklarını hissedebilirler (Saygın ve diğerleri, 2015:26).

Mükellefler ödedikleri vergiler ile finanse edilen kamu harcamaları hakkında bu harcamaların verimli olup olmadığını düşünebilir. Özellikle doğrudan yararlandıkları kamu hizmetlerinde gözle görünür bir artış olması durumunda ödedikleri vergilerin kendilerine döndüğünü görerek mutluluk duyarlar. Örneğin yol, köprü yapılması, bulundukları çevreye yeni okullar inşa edilmesi gibi kamusal hizmetler mükelleflerde vergi ödeme isteği uyandırabilir. Ancak kamu harcamalarının verimsiz olduğu veya kamu kaynaklarının kötü harcandığı düşüncesinin hâsıl olması durumunda mükellefler vergi ödemek istemezler. Bu durum kayıt dışı faaliyetlerin artmasına neden olabilmektedir.

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi yansımaya, en son o vergiyi kimin ödediğine ve bu vergilerin kamu harcamasına dönüştüğünde kimin yararlandığının bilinmesi gerekmektedir. Kamu harcamaları finanse edilirken özel sektörün vergi ödemelerinden kaynaklı reel gelir düzeyinde farklılaşmalar olacaktır. Dolaylı olarak bireylerin gelir düzeylerinde de azalmalar meydana geleceğinden tüketime yönlendirilebilir gelir miktarı aşınacaktır. Bu noktada bireylerin ödedikleri verginin karşılığında aldıkları kamu hizmetinin oranı önemli bulunmaktadır (Devrim,1995:168). Örneğin daha fazla vergi ödeyen bireyin çocuklarını devlet okullarına göndermemesi halinde bu hizmetten yararlanmamasına rağmen, daha az vergi ödeyen bireyin çocuklarını devlet okullarına göndererek devletin sunmuş olduğu hizmetten yararlanabilmektedir. Bu durumda fazla vergi vererek kamu giderlerine daha fazla katılan birey, daha az katılana göre daha az hizmetten yararlanmaktadır. Her ne kadar sosyal adaletin gereği olsa da birçok mükellefte

vergiye karşı gönüllü uyuma olumsuz etkileri bulunduğu söylenebilir. Görece daha fazla vergi vermek suretiyle kamu giderlerine daha fazla katılım sağladığını düşünen mükellefin kamu hizmetlerinden daha az yararlanması, bu kişide faaliyetlerini kayıt dışına yönlendirme eğiliminin gelişmesine sebebiyet verebilmektedir. Hükümetlerin en büyük sosyal engellerinden biri olan bu durum hem gelişmiş, hem de az gelişmiş tüm ekonomilerin başta gelen sorunları arasındadır. Bireyin yaşadığı toplumun kültürü ve sosyal dinamikleri ile bireyin psikolojisi bu algının değişmesinde önemli bir etkindir. Kültür, toplumlar tarafından tarihsel süreç içinde üretilen ve kuşaklar arasında aktarılan her türlü maddî ve manevî birikimlerdir. Bütün toplumların yaşayış ve düşünme tarzlarını oluşturan kendine özgü kültür birikimleri bulunmaktadır. Toplumı oluşturan bireylerin kültür anlayışının gelişmesi ve olgunlaşması ile birlikte hizmet aldıkları oranda kamu harcamalarına katılma yönündeki düşünce ortadan kalkarak, toplanan vergilerin tüm toplumun sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanıldığı düşüncesi hâkim olacaktır (Doğan,2015:25).

Mükellefler, vergi sisteminin ve vergilendirme rejiminin doğru ve meşru olduğuna inandıklarında, kamu politikalarında hedeflenen amaçlara güvendiklerinde, kamu harcamalarının yerinde ve etkin olarak yapıldığı kanaatine vardıklarında, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma ihtimalini düşünmeden vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını daha doğru bir şekilde yaptıkları ve vergiye gönüllü uyum içinde oldukları düşünülmektedir (Yurdadoğ, Gökbunar ve Tunçay, 2016: 809).

1.6.3.3. Kişisel ve Toplumsal Bakış Açısı

Mükelleflerin kişisel bakış açısı vergiye gönüllü uyum noktasında önem arz etmektedir. Toplumı oluşturan bireylerin düşünce tarzları bireysellik yönünde olması veya toplumsal çıkarı dikkate alarak hareket etmeleri de faaliyetlerini ve elde ettikleri gelirleri kayıt dışına yönlendirmede önemli rol oynamaktadır. Yapılan çalışmalar toplum yararını ve bütüncül çıkarını kişisel menfaatlerinin önünde tutan bireylerin kolayca vergi kaçırma imkânları olsa da vergi kaçırma yönünde eğilimde olmadıklarını göstermiştir (Yılmaz, 2006: 96).

Toplumsal yaşamın gereği olarak kişilerin davranışları toplumun genel kabul görmüş kuralları çerçevesinde şekillenir. Nitekim bir konu ile ilgili toplumun genel

düşüncesi dışına çıkmak kişiler açısından çok mümkün olmamaktadır. Kişilerin gelirlerini gizlemesi, vergi kaçırmaları bazı toplumlar için basit ve kabul edilebilir bir olgu iken bazı toplumlarda kesinlikle yapılmaması gereken ve ahlaki boyutu kabul edilemez bir davranış şeklidir. Bu durum kişilerin gelirlerini gizleme noktasında toplumun bakış açısına göre hareket etmesine neden olabilir. Kişi toplum tarafından kabul edilmeyen ve küçük düşürücü bir baskı ile muhatap olmamak için gelirlerini gizlemez ve beyan etmek durumunda kalabilir. Dolayısıyla toplumun bakış açısı gelirlerin beyan edilmesi veya gizlenmesi noktasında belirleyici unsurdur.

1.6.3.4. Demografik Yapı

Kayıt dışı ekonomiye neden olan bir başka etken ise toplumun demografik yapısıdır. Toplumun oluşturan bireylerin kültür yapısı, içinde bulundukları coğrafyanın nüfus yapısı ve nüfusun eğitim durumu, kentleşme sorunları, göç gibi faktörlerde kayıt dışı ekonomiye etki eden faktörler arasındadır (Büyükköç, 2017:29)

Özellikle kırsaldan kente yoğun göç yaşanan ülkelerin içinde bulunduğu demografik yapı beraberinde birtakım çözülmesi gereken sorunlar yaratmaktadır (İpek,2014:167). Nüfusun belirli coğrafi bölgelerde hızlı artışı söz konusu bölgelerde ekonomik sorunlara neden olmakta buda hem işgücü artışına hem de bölgede yeni iş sahaları gereksinimine neden olmaktadır (Koç, 2016:97). Fazla işgücünün olması veya işgücünün belirli bölgelerde hızlı artışı söz konusu bölgelerde işgücü aleyhine etki yaratmakta, işgücü arzının fazla olması daha kötü şartlarda çalışma koşullarına neden olmaktadır. Bu durum işverenin ucuz işgücü teminine dolayısıyla kayıt dışı istihdama yönelmesine neden olmakta, işgücünün de kayıtlı ekonomi içinde bulamadığı çalışma olanaklarının kayıt dışı sektörlerde aramasına bazı durumlarda da suç ekonomisinin doğmasına neden olmaktadır.

Ayrıca bireylerin eğitim seviyeleri ile faaliyetlerin kayıt dışılığı arasında belirgin bir ilişki bulunmaktadır. Eğitim-öğretim ve vergilendirmeye ilişkin devletin sunmuş olduğu hizmetlerdeki artış, otoriteye olan güveni artırmakta ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Kısacası, vergi sistemi hakkında bireylerin bilgi seviyesinin artması otoritenin gücünün artmasını sağlamaktadır (Kirchler vd. 2008:216-217 Aktaran: Yurdadoğ, Gökbnar, Tunçay,2016:811). Genellikle eğitim düzeyi düşük bireylerin sosyal güvenlik ve iş

hukuku anlamında yeterince bilgi sahibi olmaması da kayıt dışı istihdama yönelmelerine neden olmaktadır.

Bu nedenle işçi, işveren, öğrenci ve ekonomik faaliyetlerin içinde bulunan tüm kesimlere yönelik eğitici faaliyetler yapılması, sigorta ve sosyal güvenlik hukuku konularında kişilerin bilinçlendirilmesi, öğrencilere yönelik vergi bilincini geliştirici modüllerin hazırlanarak okullarda ders olarak işlenmesi, televizyonlarda çizgi film ve benzeri şekillerde hazırlanacak çocukların ilgisini çekecek video kayıtları ile vergi bilincinin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır (Kalkınma Bakanlığı,2015).

1.6.4. Hukuki ve İdari Nedenler

Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasında tüm kurumlara önemli görevler düşmektedir. Kurumların organik yapısı, teknik alt yapı ve teknolojik gücü, personelin eğitim durumu ve benzeri faktörler sistemin etkin bir şekilde işleminde önemli rol oynamaktadır. İyi bir teşkilatlanmanın olmadığı yerde kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemede etkin ve verimli çalışma yapmak mümkün olmayabilir.

Vergi idaresinin etkin ve başarılı olması iki ana problemin çözümüne bağlıdır. İlki; vergi idaresinin yasalara uyum düzeyi yüksek mükelleflerin haklı taleplerini karşılayabilme becerisi; ikincisi ise, yasalara aykırı davranan mükelleflerin bu eğilimlerinden vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin şekilde çalışmasıdır (Aydemir, 1995: 44).

Vergi idaresinin yanı sıra, kayıt dışı ekonomik faaliyetler kapsamında idarenin yapmış olduğu idari işlemlerin yasalara uygunluğunu denetleyen ve idari uyuşmazlıkların yargısal anlamda çözümünde etkin rol oynayan vergi yargısı da çok önemlidir. Bu noktada vergi idaresi ile yargının uyum içinde çalışması gerekmektedir. Yine yargı tarafından verilen kararların idarenin uyguladığı ve uygulayacağı iş ve işlemlerde dikkate alınması, idarenin yargı tarafından yasalara aykırı bulunan işlemlerde ısrarcı davranmaması etkin ve verimli çalışmanın sağlanması bakımından önemlidir.

Ayrıca yasaların açık ve anlaşılabilir olması, sık sık vergi afları yapılması, muafiyet ve istisnaların yasalar içindeki yoğunluğu, vergi oranlarının sık değişmesi

gibi birtakım hukuki nedenler de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutuna dolaylı olarak etki etmektedir.

Vergi mevzuatının sade, açık ve kolay anlaşılır olması, sistemin başarılı olmasındaki en önemli etkenlerdendir. Vergi mevzuatının her kesimden mükellef tarafından kolay bir şekilde anlaşılması ve yorumlanabilmesi, mükelleflerin karşılaşacakları mali olaylar karşısında tereddüt etmemelerini sağlayacaktır. Mükelleflerin, anlaşılması güç ve belirsiz vergi yasaları karşısında düşeceği zor durum vergi kaçırma şeklinde tepki göstermelerine sebebiyet vererek bu tür girişimlerde bulunmalarına neden olabilmektedir (Çelebi, 1997:79). Yasal düzenlemelerdeki artışlar, bireylerin resmi ekonomideki tercihlerini azaltıcı etki yapabilir. Düzenlemenin yoğunluğu genellikle yasaların sayısı ve lisanslar gibi gereksinimlerle ölçülür ve kişi işgücü piyasası düzenlemelerini, yabancılara yönelik işgücü kısıtlamalarını ve ticaret engellerini düşünebilir (Schneider ve Enste, 2000:85).

Diğer yandan kayıt dışı ekonomiye neden olan en büyük etkenlerden biri de vergi denetimlerindeki yetersizliklerdir. Vergi denetimleri yoluyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin kanunların getirdiği zorunluluklara uyulup uyulmadığının tespit edilmesi mükellefler açısından kayıt dışılığa yönelme eğiliminde caydırıcı rol oynayacaktır.

1.6.5. Teknolojik Gelişmeler

Teknolojik gelişmeler ile birlikte sermaye hareketlerinin kolaylaşması, elektronik ticaretin hızla artması, bireylerin istedikleri ürünü istedikleri yerden internet aracılığıyla alması, işgücünden ziyade makineleşmenin artması gibi hususlar da ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına yönelmesine neden olmaktadır. Bu durum gelişen teknoloji ile birlikte üretimde işgücü ihtiyacı azaldığından iş bulamayan bireylerin kayıt dışı sektörlere yönelmeleri şeklinde kendini göstermiştir. Yine teknolojinin gelişmesi ile birlikte bireylerin istedikleri ürünü internet üzerinden almalarına imkân sağlanmış, kayıt altına alınmayan ve vergi mükellefi olmayan satıcıların türemesine neden olmuştur.

1.7. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere kayıt dışı ekonominin sosyal ve toplumsal yaşama, mali ve ekonomik düzene ve çalışma yaşamına birçok etkileri bulunmaktadır. Özellikle kayıt dışı ekonominin genel anlamda olumsuz etkileri ağırlıkta olmasına karşın birtakım olumlu etkileri olduğu da konu üzerinde çalışma yapan birtakım araştırmacılar tarafından kabul edilmektedir.

1.7.1. Olumlu Etkileri

Kayıt dışı ekonominin en belirgin olumlu etkisi olarak istihdam yaratıp gelir elde edilmesini sağlayarak krizlerin aşılmasına yardımcı olması gösterilebilir. Kayıtlı ekonomiye nazaran daha az maliyetle üretim yapma ve ülkedeki ekonomik kaynaklarını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanma imkânı vermektedir. Bu da bireylerin tasarruf ve tüketime yönlendirilebilir gelirlerinde artışa, dolaylı olarak da milli gelir düzeyinin artışına imkan sağlayacaktır (Harmanş a ve Abut, 2017:99).

Kayıt dışı ekonominin olumlu etkileri bakımından kısa dönemde işgücü maliyetlerini düşürücü etki yaptığı kuşkusuzdur. Bu durum işverenler açısından tercih edilebilir bir durum olmakla birlikte herhangi bir sosyal güvenlik ve vergi yükü olmaksızın işçi çalıştırabilmesi anlamına gelmektedir. Vergi takozunun düşük olması veya hiç olmaması işverenin kayıt dışı işçi çalıştırması eğilimine yapacağı katkı ile birlikte düşük işçi maliyeti daha fazla işçi çalıştırmanın önünü açacaktır. Kayıt dışı ekonomi ile birlikte düşen maliyetlerden işçi ve işveren faydalanacak ve işgücünün üretime katılımı artacaktır. Bu durum kısa dönemde istihdamı artırıcı etki yapsa da sosyal güvenlik ve iş hukuku anlamında kendini koruyucu hukuki güvencelerden yoksun işçi bakımından ortaya çıkaracağı negatif dışsallıklar göz önüne alınınca kabul edilebilir bir durum değildir. Ayrıca istihdamın artışı ile birlikte üretim artarken; işgücü maliyetlerinde yaşanan düşüş üretim maliyetlerini azaltacağından dış piyasalarla rekabet gücünü artırıcı etki yaparak ülke ekonomisine bu yönden olumlu etki yapabilir (Doğ an, 2015:26).

Ekonomik büyümenin gerçekleşebilmesi için yatırımların artması, yatırımların artması içinde girişimcilerin yatırıma yönlendirebileceği fon bulunması gerekmektedir. Tasarruf eğilimindeki yetersizliklerin, gerek işletme içi gerekse harici yatırımların ve ekonomik büyümenin sağlanmasında karşılaşılan önemli

problemlerden biri olduğunu söylemek mümkündür. Kullanılabilir gelirin tüketim ve vergi ödemelerine harcanması halinde tasarruf ve yatırıma ayrılabilir fon miktarında düşüş yaşanmaktadır. Ülkedeki finans kuruluşlarının da yeterince gelişmemiş olduğu veya yatırıma yönelik kredilendirme politikalarının çok sıkı olduğu düşünüldüğünde girişimcilerin yatırım yapma istekleri azalmaktadır. Bu durumda büyüme hedefi ile faaliyetlerini sürdüren müteşebbislerin gelirlerini kayıt dışına çıkarıp daha az vergi ödemeyi amaçladıkları görülebilmektedir. Bir başka ifade ile vergi ödememek suretiyle finansman sağlayarak sürdürülebilir büyümeyi sağlamaya çalışmaktadırlar. Önceliğin ekonomik büyüme olduğu ülkelerde; toplanan vergiler ile devletçe sağlanan büyüme, söz konusu verginin alınmadığı ve girişimcilerin kullanılabilir gelirin içinde olduğu durumlarda yaratılan büyümeden daha düşük ise kayıt dışı ekonominin olumlu getirilerinin olduğu savunulabilir. Zira kayıt dışı çalışarak elde edilen gelirden, vergi ödemeksizin sağlanan fonlar hem çok daha ucuzdur hem de gelecek dönemlerde elde edilecek gelirin de kayıt dışı bırakılabilmesine uygun ortam hazırlar (Aydemir, 1995: 94-99).

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirin harcanması yoluyla kayıtlı ekonomiye gireceği, bu durumun kayıtlı ekonomi üzerinde olumlu etkilerinin olacağı da konu ile ilgili ileri sürülen düşüncelerden biridir. Zira kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelir harcanma yoluyla kayıtlı ekonomiye yönlenebilir, kimi durumlarda ise yatırıma yönlenebilmektedir. Bu düşünceye göre kayıt dışı ekonomi ülke ekonomisi içinde canlılık yaratabildiğinden karşı çıkılmaması gereken bir olgudur.

Kayıt dışı ekonomi ile birlikte ekonomide yaratılan talep, işsizlik ve yoksulluk üzerinde olumlu etkide bulunarak gelir dağılımını olumlu yönde etkiler (Binbirkaya, 2006:105). Yine kayıtlı ekonomi içerisinde maliyetlerin yüksekliği nedeniyle iş bulamayan yoksul, eğitim düzeyi düşük ve vasıfsız işgücü, kayıt dışı ekonomide daha kolay istihdam edilmektedir (Baylan ve diğerleri, 2018:25). Bu da özellikle alt gelir grubunda geçim sıkıntısı ile karşı karşıya kalan bireylerin yaşam koşulları içerisinde ihtiyaçlarını karşılamalarına, bir nebze de olsa rahatlamalarına imkân sağlamaktadır.

1.7.2. Olumsuz Etkileri

İstatistik anlamda kayıt dışı ekonominin olumsuz etkileri, kaynağından hatalı ve eksik şekilde elde edilen veriler ile hazırlanan istatistiki göstergeler esas alınarak oluşturan politikaların ve alınan önlemlerin uygulamada istenilen etkileri göstermemesi ve başarıya ulaşmaması olarak kendini göstermektedir. Yapılan düzenlemelere yeterince riayet edilmemesinden kaynaklı kayıt dışılığın etkileri ise daha çok doğrudan olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır (DPT,2001:6).

Kayıt dışı ekonominin yarattığı gelir nedeniyle kayıt dışılığın olumlu etkileri bulunduğu ileri sürülse de ortaya çıkardığı olumsuzluklar ve piyasada yaşanan tahribatlar, kayıt dışılığın olumlu etkilerinin yaratılan parasal değer ile ölçülmesinin mümkün olmadığını göstermektedir. Küçük sayılabilecek oranlarda yaşanan zenginleşmenin yanında, ekonomik anlamda diğer ülkelere nazaran arkalarda yer almak, olumlu değil, olumsuz olarak değerlendirilmelidir (Önder,2001: 246).

Kayıt dışı ekonomi; ekonomik göstergelerin ve istatistik hesaplamalarında hatalara, vergi kayıp ve kaçaklarına, haksız rekabete, sosyal güvenlik ve iş hukuku anlamında birçok sorunlara yol açmaktadır. Aşağıda kayıt dışı ekonominin sebebiyet verdiği olumsuz etkilere başlıklar halinde yer verilmiştir.

1.7.2.1. Ekonomik ve Mali Alandaki Olumsuz Etkileri

Ekonomi politikalarının oluşturulma sürecinde yaşanan olumsuzluklar kayıt dışı ekonominin en önde gelen negatif etkisi olarak görülmektedir. Kayıt dışılığın yaygın hale gelmesi ve geniş hacimli olarak yaşanması ekonomiye ilişkin göstergelerin bozulmasına, bu da milli gelir, işsizlik gibi makroekonomik büyüklüklere ilişkin verilerin güvenilirliğinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durumda eldeki veriler ile oluşturulan ekonomi politikalarının etkinliğinin sınırlı kalması ya da tamamen etkisizleşmesi kaçınılmaz hale gelecektir. Zira ekonomi ve mali politikaların etkin şekilde oluşturulması için büyük öneme sahip istihdam ve üretim gibi verilerin doğru ve kesin olması gerekmektedir (Çetintaş ve Vergil, 2003:20). Yine kişi başına düşen milli gelir, işsizlik oranları, gayri safi yurt içi hâsıla, kamu harcamalarının milli gelir içindeki payı, kamu kesimi büyüklüğü, ithalat, ihracat ve dış ticaret rakamları gibi ekonomik göstergelerin hatalı sonuçlar vermesine neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin varlığı halinde resmi GSMH rakamları gerçeği yansıtmayacağından vergi gelirlerinin resmi milli gelir (GSMH) rakamlarına oranlanmasıyla elde edilen vergi yükü istatistikleri de gerçekte olduğundan farklı sonuçlar verecektir. Vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını tam olarak yerine getiren mükellefler için vergi yükü daha ağır olacağından vergi adaletini bozucu etki yapmaktadır. Yine vergi politikalarının belirlenmesinde ve etkin şekilde uygulanmasında önemli rol oynayan vergi kapasitesinin hesaplanmasında kayıt dışı ekonomik faaliyetler dikkate alınamayacağından gerçekte olduğundan farklı sonuçlar verecektir. Buda politikaların belirlenmesinde sağlıklı karar alma sürecini olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi politikalarının belirlenmesi açısından önem arz eden “vergi kapasitesi”; kayıt dışı ekonomi göz önünde bulundurulmadığında, gerçekte olduğundan daha düşük sonuçlar vermektedir. Eğer kayıt dışı faaliyetler ilave edilerek tespit edilen GSMH hesaplamalarda dikkate alınır ise vergi kapasitesi gerçeğe yakın sonuçlar verebilir. Bu da vergi politikalarının oluşturulmasına ve uygulanmasına yönelik karar almada daha etkin çalışılmasına imkân sağlar (Dinçer,2007:55).

Belirli bir vergi ya da toplam vergi hâsılatının, milli gelirden meydana gelen değişimler karşısındaki duyarlılığını ifade eden vergi esnekliği hesaplamaları da gerçekte olduğundan farklı görülecektir. Vergi esnekliğinden bahsedilmesi için vergi gelirlerinin milli gelire ilişkin rakamsal artışların yaşanması halinde artması, azalmalar yaşanması halinde ise azalması gerekir. Vergi gelirlerinde ortaya çıkan değişikliklerin milli gelir istatistiklerinde yaşanan değişikliklere oranlanması ile vergi esnekliğine ulaşılmaktadır. Bu nedenle, kayıt dışı ekonominin varlığı halinde GSMH hesaplamaları gerçek durumu yansıtmayacağından vergi esnekliğinin doğru şekilde hesaplanması da mümkün olmayacaktır (Yılmaz, 2006: 162).

Kayıt dışı ekonominin piyasa içerisinde ortaya çıkarttığı olumsuzluklardan bir diğeri de haksız rekabete sebebiyet vermesidir. Kayıt dışı üretim sonucunda üretilen mal veya hizmetlere ilişkin vergisel sorumlulukların yerine getirilmemesi, bu ürünlerin daha düşük bedellerle satılmasına imkân sağlayacağından, faaliyetini kayıt altında yürüten mükellefler açısından haksız rekabet ortaya çıkartmaktadır. Faaliyetlerini kayıt dışı olarak yürütenler, kayıtlı olarak faaliyet yapanların vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri gibi katlandıkları birçok maliyete katlanmadıklarından

avantaj elde etmekte, daha düşük maliyetler sayesinde fiyatlandırma politikalarında dürüst mükellefler aleyhine durum oluşabilmekte ve kar maksimizasyonu yapabilmektedirler. Kayıt dışı ekonomi, üretim kaynaklarının vergi dışı sektörlerle yönelmesine sebep olmakta, bu da kaynakların verimsiz kullanımına yol açmaktadır. Kaynak dağılımında etkinlik sorununun oluşması, kuşkusuz ekonominin sağlıklı ve dengeli şekilde büyümesini olumsuz yönde etkilemektedir (Sarılı,2002:43). Bu durum enflasyon oranının tespitinde de güçlükler neden olmaktadır. Zira kayıt dışı sektörlerde düşük maliyet ile mal veya hizmet üretenlerin piyasadan daha ucuza mal veya hizmet satmaları durumu her ne kadar enflasyon üzerinde baskılayıcı etki yapabilecek kapasitede olsa da resmi rakamlara yansımadığından enflasyon oranının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Buda enflasyon oranlarının yanlış tespit edilmesine yol açacaktır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler sonucu vergi ve sosyal güvenlik ödemeleri gibi sorumluluklar yerine getirilmediğinden devlet toplaması gereken gelirleri toplayamaz. Devletlerin en önemli gelir kaynaklarının vergi gelirleri olduğu düşünüldüğünde bu durumun bütçeleri olumsuz yönde etkilediği, bütçe açıklarına sebebiyet verdiği söylenebilir. Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan vergilerin eksik toplanması ve bütçe açıklarının oluşması kamu harcamalarında daraltıcı politika uygulanmasına dolayısıyla da refah kaybına neden olmaktadır (Özsoylu,1996: 47).

Vergi gelirlerinde yaşanan azalmalar bütçe açıklarına neden olmakta bu da hükümetleri borçlanmak veya para basmak şeklinde hareket ederek açıkları kapatmaya zorlamaktadır. Bütçe açıklarının, borçlanma tercih edilerek kapatılması halinde faiz oranları artmakta dolayısıyla özel sektör açısından yatırım yapmak daha da maliyetli hale gelmekte ve yatırımlar azalmaktadır. Yatırımlarda yaşanan azalmalar, istihdama ilişkin sorunların ortaya çıkmasına neden olmakta bu da iş bulamayan bireylerin kayıt dışına yönelmesine sebebiyet vermektedir. Ayrıca bütçe açıklarını finanse etmek amacıyla yapılan borçlanmaların yarattığı faiz artışları, kamu borçlanmasının maliyetini artırmakta bu da bütçe açıklarının daha da artmasına neden olmaktadır. Merkez bankasıyla para basılması yoluyla bütçe açıklarının finanse edilmesi ise enflasyonist baskılara sebebiyet vermekte, neticesinde gelir dağılımında adaletsizliklerin yaşanmasını kaçınılmaz kılmaktadır (Sarılı,2002:43).

1.7.2.2. Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Üzerindeki Etkileri

Kayıt dışı ekonominin çalışma hayatı üzerinde kayıt dışı istihdamdan kaynaklanan bir dizi olumsuz etkileri bulunmaktadır. Kayıt dışı istihdam, öncelikle sosyal güvenlik sisteminin etkin şekilde işlemesinin önündeki en büyük engellerden biridir. Kayıt dışı istihdam; çalışanların istenilen niteliklere sahip olmaması ve asgari yaş haddi, asgari ücret, fazla mesai ve işyeri standartları gibi konulardaki düzenlemelere uyulmaması, gerekli sosyal güvenlik, vergi ve diğer fonların eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi anlamına gelmektedir. Böyle olunca yeterli prim tahsilatı yapılamamakta, sosyal güvenlik kuruluşları da başta finansman zorlukları olmak üzere çeşitli zorluklarla karşılaşmakta ve kendilerinden beklenen hizmetleri etkin olarak yerine getirememektedir (Çizgici,2003:18).

Kayıt dışı istihdamın ülke ekonomisinin yanı sıra çalışanlar nezdinde de azımsanmayacak ölçüde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Kayıt dışı istihdam, çalışanlar üzerinde özgüven yetersizliği, gelecek kaygısı, umutsuzluk gibi psikolojik sorunlara neden olmakta, verimsizlik ve adaletsizlik gibi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Çeşitli nedenlerden ötürü kayıt dışı istihdam içerisinde yer alanlar, sendikadan, sosyal güvenlik ve iş hukukundan kaynaklanan haklarını kullanamamakta, iş güvenliğinin olmadığı sağlıksız ortamlarda hukuki güvenceden yoksun ve istismar edilmeye müsait şekilde çalışmak durumunda kalmaktadır. Bu durum işgücü piyasasının bozulmasına sebep olmaktadır. Kayıt dışı çalışmanın bir diğer etkisi de ülkenin yabancı kaçak işçi akımına uğramasına sebep olmasıdır. İşgücü piyasası içerisinde yabancı kaçak işçilerin de yer alması halinde bu işçilerin ucuz iş gücü arz etmeleri nedeniyle ücret seviyeleri düşmekte ve yerli işçilerin ikamesi konumuna gelerek işsizliğe neden olmakta, kimi durumlarda ise iş kaybetme korkusu ile her türlü haktan yoksun şekilde çalışmaya mecbur bırakılmaktadır (Sugözü,2010:62,63).

1.7.2.3. Sosyolojik Etkileri

Kayıt dışı ekonominin yadsınamayacak nitelikteki etkilerinden biri de sosyal ve toplumsal yaşam üzerinde yarattığı birtakım olumsuzluklardır. Kayıt dışılığın artması ile birlikte faaliyetlerini kayıtlı olarak ve yasalara uygun şekilde idame ettiren bireylerin devlete olan güvenleri sarsılacaktır. Ayrıca kayıt dışılığın

yaygınlaşması ile birlikte kaçakçılık, fuhuş, kumar gibi faaliyetlerde artışlar yaşanacağından toplumun ahlaki değerlerinde de birtakım yozlaşmaların olması kaçınılmazdır. Faaliyetleri kayıt altında olanlar, kayıt dışılığın yaygınlaştığını gördüklerinde devlet otoritesine olan güvenlerini yitirmekte, kayıt dışı faaliyette bulunanlar da, kayıt dışılığın doğası gereği ilişkilerini yasal düzenlemeler ve genel ve açık kurallar dışında devam ettirmektedirler. Bütün bunlar, hukuk ve adalet sisteminde etkinliğin yitirilmesine, oluşan hukuk boşluğunu yeraltı ilişkilerin doldurmasına, toplum düzeninin bozularak suç işleme eğiliminin artmasına ve sosyal ve toplumsal yaşamda sakıncalı durumların oluşmasına neden olmaktadır (DPT,2001:8).

Ayrıca kayıt dışı faaliyetler çerçevesinde yapılan üretimler yasaların öngördüğü birtakım standartları taşınamaması da çevre ve kentsel tahribatlara yol açmakla birlikte, üretilen mamullerin de standart dışı, kimi zaman sağlığa zararlı olmasına sebebiyet vermektedir. Tüketiciler bu tür merdiven altı üretim ürünleri sebebiyle mağduriyet yaşaması halinde çoğu zaman muhatap bulamamaları nedeniyle yasal haklarını kullanamamaktadırlar (Tekece,2010:128).

Kayıt dışı ekonomi içinde faaliyet gösteren firmaların vergi ve sosyal güvenlik primlerini ödememeleri veya eksik ödemeleri halinde bütçe açıkları meydana geleceğinden devletler transfer harcamalarını finanse etmekte zorlanırlar. Kayıt dışılığın artması ile birlikte finanse edilemeyen sosyal harcamaların limitlerinin aşağı çekilmesi sonucu ortaya çıkabilir. Azalan sosyal transfer harcamaları düşük gelir grubundaki bireylerin yaşam koşullarının daha da ağırlaşmasına ve toplumda sosyal ve siyasal huzursuzlukların yaşanmasına sebep olmaktadır (Öğünç ve Yılmaz,2000: 5-6).

Kayıt dışı ekonominin olumsuz etkilerinin önemli bir kısmına yukarıda değinilse de daha birçok alanda olumsuz etkilerinin olduğu, toplumsal yaşamın her alanına etki ettiği söylenebilir. Kayıt dışı ekonominin, kısa vadede ekonomiye olumlu etkileri bulunsa da uzun vadede makro ölçekte telafisi mümkün olmayan sorunlara yol açtığı, yarattığı dışsallıklar nedeniyle kayıtlı ekonomiye de zararlarının bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir.

1.8. Kayıt Dışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik birçok araştırma yapılsa da niteliği itibari ile gizliliğin esas olması ve tespit edilmedikçe boyutunun bilinmesinin mümkün olmaması nedeniyle tam olarak ölçmenin mümkün olamayacağı söylenebilir. Bu nedenle kayıt dışı ekonomiye yönelik bu yönlü araştırmaları ölçme yerine tahmin olarak adlandırmak daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Tanzi (1983: 284), araştırmacıların zaman içerisinde kayıt dışı ekonominin boyutunu belirlemek için farklı yaklaşımlar geliştirdiklerini belirtmektedir. Bu yaklaşımlar; çeşitli faaliyetlerin doğrudan ölçümü, satıcı veya müşterilerle doğrudan görüşmeler yapmak, istihdam istatistiklerinden yola çıkarak kayıt dışı istihdam edilenleri tespit etmek ve milli gelirin tüketim ve gelir kalemlerini karşılaştırarak kayıt dışı ekonominin boyutlarını tespit etmektir (Aktaran: Güler ve Toparlak,2018: 214).

Kayıt dışı ekonominin özellikle makroekonomik göstergeler üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle ülkelerin ekonomik ve mali politikalarının etkin şekilde uygulanmasında birtakım sorunların doğmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin boyutunun doğru olarak tahmin edilmesi makroekonomik göstergelerinde doğru olarak tahmininde ve dolayısıyla kararların alınmasında ve etkin şekilde uygulanmasında önem arz etmektedir. Her ne kadar tam ve kesin olarak tahmini mümkün olmasa da geliştirilen yöntemler sayesinde yapılan tahminler, politika oluşturma sürecinde başarının anahtarı olacak, alınacak tedbirlerin seçiminde de etkinlik sağlayacaktır.

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutlarını belirlemek için temelde üç önemli sebep sayılabilir. Bunlar; (Özsoylu,1996: 23,24)

- Ülkedeki ekonomik ve mali politikalar ile uygulamaya yönelik kararlar resmi istatistikler dikkate alınarak oluşturulur ve uygulamaya konulur. Eğer bir ülkede kayıt dışı ekonomik faaliyetler geniş hacimli ise resmi istatistikler doğru ve kesin sonuçlar vermeyeceğinden ülkenin ekonomik durumu doğru değerlendirilemez. Örneğin ABD’de yapılan bir araştırma uyarınca kişi başına düşen milli gelirin, resmi rakamlara göre %10-14 daha yüksek, İşsizlik oranının ise %0,5 oranında daha düşük olduğu tahmin edilmektedir. Yine Internationale Arbeitsamt’ın bir araştırmasına

göre 1977 yılında Federal Almanya’da 1 milyon olarak belirtilen resmi işsizlerden 700 bin işsiz gizli ekonomik faaliyetlerde bulunmuş, yaklaşık 300 bin kaçak yabancı işçide aynı yılda bu ülkede çalışmışlardır. Bu örnekler resmi rakamların ne kadar yanıltıcı olduğunu ve kayıt dışı ekonominin boyutlarını bilmeden ne denli hatalı kararlar verilebileceğini göstermektedir.

- Kayıt dışı (gizli) ekonomik faaliyetleri yürütenler vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmediği için haksız kazanç elde edecek aynı zamanda devletin de vergi gelirlerinde ciddi kayıplar yaşamasına, ekonomik ve mali sıkıntıların artmasına neden olacaklardır. Artan harcamalara yeni kaynak arayacak olan yöneticiler değişik fonlar oluşturacaklar, bu da ek yükler getirecektir.

- Saklı (Gizli) ekonomi içinde bulunan ülkenin ekonomik yönden değerlendirmesinde bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yaygınlaşmış olduğu ülkelerde vergi yüklerinin, kamu düzenlemelerinin veya yasal yükümlülük ve sınırlamaların yüksek ve fazla olduğu öne sürülebilmektedir.

Kayıt dışı ekonomiyi tam ve kesin olarak tahmin etmek oldukça güçtür. Ancak varlığı bilinen ve yaşamın her alanına olumsuz etkileri bulunan bu olgunun tamamen göz ardı edilmesi ve tahminine yönelik herhangi bir çalışma olmaması da çağdaş devlet anlayışında pek mümkün olmamakla birlikte, önlenmesine ve azaltılmasına yönelik herhangi bir tedbir alınmasını da zorlaştırır. Bu nedenle tahmininin her alanda önem arz etmesi, konu ile ilgili çalışma yapanların birtakım yöntemler geliştirmesi sonucunu doğurmuştur. İlerleyen bölümlerde genel kabul görmüş tahmin yöntemlerine doğrudan ve dolaylı tahmin yöntemleri ile karma yöntemler olarak üç başlık altında değinilecektir.

1.8.1. Doğrudan Tahmin Yöntemleri

Doğrudan tahmin yöntemleri, anket çalışmaları yapılarak kayıt dışı ekonominin mikro yaklaşımlar ile ölçümüne dayanmaktadır. Gönüllü ve rastgele katılımcılardan oluşan belirli bir kesim ile yapılan anket yönteminde; hane halkına sorulan sorulara, verdikleri cevaplar ile kayıtdışı ekonominin boyutu kavranmaya çalışılmaktadır (Tütüncü ve Zengin,2016:197). Anket yönteminde, kişilere ve kişiler ile ilişkide bulunan kurum ve kuruluşlara genel olarak faaliyetlerinin kayıtlı olup

olmadığı, ne kadarının kayıtlara yansıtılmadığı gibi sorular sorularak kayıt dışılık hakkında bilgi toplanabilmekte ve bu neviden faaliyetlerin yapısı tespit edilebilmektedir (Işık ve Acar,2003:123).

Anket çalışmalarından doğru ve gerçeğe yakın veriler elde etmenin yolu anketlerde sorulacak soruların özenle seçilmesi ve anketin uygulanması sırasında seçilen yöntemin güvenilirliği sağlamaya yönelik olmasından geçmektedir. Bu kapsamda anket yapılacak kişi veya kuruluşunda rastgele seçilmesi ve yeterli sayıda örnekleme yapılması gerekmektedir. Zira anketi yapan kurum ve nezdinde anket yapılan kişi de anketin güvenilirliği açısından önem arz etmektedir. Kayıt dışı faaliyetlerin büyük bir kısmının yasalara aykırı olması nezdinde anket yapılan kişinin kimliğinin gizlenmesini zorunlu kılar. Aksi takdirde kişiden gerçek beyan vermesini beklemek çokta gerçekçi olmayabilir. Yine araştırmayı yapan kurumda anketin güvenilirliği açısından önemlidir. Özellikle bankalar tarafından yapılan araştırmalarda bireyler, kredibilitelerini artırmak amacıyla gelirlerini olduğundan daha fazla göstererek gerçekte olduğundan farklı beyanda bulunabilirler. Kayıt dışı ekonomiyi doğrudan ölçme yöntemlerinde yapılan anketlere, işyeri ve istihdam anketleri, hane halkı anketleri, zaman kullanım anketleri, vergi ve mali yükümlülük anketleri ve diğer anketler örnek olarak gösterilebilir (Sugözü,2010:114).

Anket yönteminin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Öncelikle, anketin güvenilir olup olmadığını belirleyen hususların başında anket çalışmasına katılanların kendilerine sorulan sorulara verdikleri cevaplarda doğru cevap verip vermedikleri gelmektedir. Nitekim kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutlarını tespit etmek amacıyla yapılan anket çalışmalarında, ankete katılan bireylerin vergi ve gümrük kaçakçılığı, fuhuş gibi yasalara aykırı olan faaliyetlerine ilişkin doğru bilgi vereceklerini düşünmek pek de doğru bir yaklaşım olmayabilir. Bu sebeple, anket çalışmasında katılımcıların kimliklerinin kesinlikle gizli olacağı ve sorulara verilen cevaplar dolayısıyla haklarında yasal takip olmayacağı hususunda katılımcılara garanti verilmesi gerekmektedir. Ayrıca yasalara aykırı faaliyetlerin araştırmalara dâhil edilmemesi halinde bu yöntemden kesin sonuçlara ulaşmak olanaklı olabilecektir. Ancak tüm bu hususlar dikkate alınsa da bu yöntem kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin sınırlı tahminler vermektedir. Diğer tahmin yöntemlerine nazaran anket yöntemi ile elde edilen sonuçlar kayıt dışı ekonominin en

alt sınırına ilişkin bilgi sağlamaktadır. Diğer yandan anket yöntemi yardımıyla kayıt dışı ekonominin uzun vadedeki gelişimini ve seyrini takip etmek pek olanaklı değildir. Anket yönteminin bir diğer dezavantajı ise uzun zaman ve yüksek maliyet gerektiren bir yöntem olmasıdır (Ünal,2014:27).

Bir diğer doğrudan yaklaşım türü ise vergi gelirlerinin, vergi daireleri ve sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan denetimin sonuçlarına dayanan tahmin yöntemidir. Bu yöntemde kayıt dışı ekonominin boyutu; yükümlülerce beyan edilen gelir ile yapılan denetimlerde tespit edilen sayısal büyüklüklerin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Ancak bu denetimler yalnızca vergilendirilebilir ekonomik faaliyetleri kapsayan bu konu ile sınırlı olan denetimlerdir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarını belirlemek açısından çok da yeterli olacağı düşünülemez. Her iki mikro yöntemin de en büyük dezavantajı (anketler ve vergi denetimi) kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ilişkin kesin veriler olmayıp yalnızca sınırlı tahminler içeren bilgiler vermesidir. Hepsinden önemlisi, iki yöntemin de bütün kayıt dışı faaliyetleri içermesi olanaklı değildir. Ayrıca, her iki yöntem de kayıt dışı ekonominin uzun vadeli gelişimi ve seyrine yönelik bir tahmin vermemektedir. Ancak her ne kadar kayıt dışı ekonominin boyutuna ilişkin kesin veriler vermese de bu yöntemler kayıt dışı ekonominin yapısı, alanları ve konu ile ilgili birçok hususta detaylı bilgi edinmemize yardımcı olmaktadır (Çetintaş ve Vergil, 2003:21).

1.8.2. Dolaylı Tahmin Yöntemleri

Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik çalışmalarda doğrudan yöntemlerden ziyade dolaylı yöntemler kullanılmaktadır. Konu ile ilgili araştırma yapanlar dolaylı yöntemlerin güvenilirliğinin daha üst düzeyde olduğunu kabul etmektedirler. Dolaylı ölçme metotları genellikle (GSMH) Gayri Safi Milli Hâsıla Yaklaşımı, İstihdam Yaklaşımı, Parasalcı Yaklaşım, Vergi Denetimleri Yoluyla Ölçme ve Model Yaklaşımı üzerine yoğunlaşmaktadır.

1.8.2.1. Gayrisafi Milli Hâsıla (GSMH) Yaklaşımı

Bu yaklaşım, GSMH hesaplamalarında veri olarak dikkate alınabilecek ve kayıt dışı ekonominin boyutu için gösterge olabilecek her türlü makro veriden faydalanılarak kayıt dışılığın boyutlarının tahmin edilmesine yöneliktir. GSMH hesaplamasında kullanılan birçok yöntem olsa da temel de üretim, gelir ve harcama

yöntemlerinden birisinden yararlanarak milli gelir hesaplamaları yapılmaktadır. Bu yöntemlerden hangisi kullanılırsa kullanılsın herhangi birisi ile yapılan hesaplamanın yekdiğeri ile aynı sonucu vermesi gerekmektedir (Işık ve Acar, 2003:123). Yani üretim, gelir ve harcama yöntemleriyle yapılan hesaplamalar sonucu elde edilen milli gelir değerleri arasında herhangi bir fark olmamalıdır. Farklı yöntemler ile yapılan hesaplamaların aynı sonucu vermemesi durumunda sonuçlar arasındaki fark kayıt dışı ekonomiyi işaret etmektedir (Baylan ve diğerleri, 2018:30).

Gelir yöntemi ile yapılan hesaplamada elde edilen değer ile üretim yöntemi ile ulaşılan değer karşılaştırılabileceği gibi, harcamalar yöntemi ile de kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirin harcamaya dönüşme aşamasında tespit edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, döviz ve altın gibi tasarruf araçlarına yatırım eğiliminin yüksek olduğu dönemlerde ve yurt dışına transferlerin varlığında bu yaklaşımda sağlıklı sonuçlar almak mümkün olmayabilir (Kıldış, 2000: 14).

Ulusal hesaplamalarda GSMH'nin gelir değerleri ile harcama değerlerinin birbirine eşit olması gerekmektedir. Dolayısıyla, ulusal hesapların harcama yönüyle bağımsız bir tahmini mevcutsa, harcama ile gelire ilişkin ulaşılan değerlerin arasındaki fark kayıt dışı ekonominin boyutuna ilişkin fikir verebilir. Bu yöntem birçok defa farklı ülkeler için kullanılmıştır (Schneider ve Enste, 2000:93).

Bu yöntemin dezavantajı GSMH hesaplamada dikkate alınan ara değerler kesin değerler olmadığından hangi yöntem ile tahmin edilmeye çalışılırsa çalışılsın kesin sonuçlara ulaşmak olanaklı değildir. Ayrıca resmi istatistiklerde harcama ve üretim yöntemi ile hesaplanan GSMH değerlerinin her zaman aynı olması, rakamların sağlıklı olmadığına ilişkin şüphelere sebebiyet verebilmektedir. Bu nedenlerden ötürü bu yöntem ile yapılan tahmin kayıt dışı ekonominin ancak en alt sınırını tespit edebilir (Özsoylu,1996: 28).

1.8.2.2. İstihdam Yaklaşımı

İstihdam yaklaşımı; nüfus, sivil iş gücü arzı ve istihdam gibi değişkenlerin belirli bir zaman dilimi içerisindeki değişim durumları incelenerek kayıt dışı ekonominin boyutunun ve istatistiksel büyüklüğünün tahmin edilmesi yöntemidir. Toplam nüfus içerisinde sivil işgücü arzının payı ile istihdamın payının zaman aralığındaki gelişmelerinin birbirine benzer olması beklenen bir durumdur. Toplam

nüfus içerisinde sivil işgücü oranı belirli seviyelerde kalırken, toplam nüfus içerisinde istihdam oranının düşmesi, toplam istihdam içinde kayıt dışı ekonomideki istihdamın payının artmasını ifade eder ki bu da kayıt dışı ekonominin boyutları hakkında bilgi vermektedir. İstihdam yaklaşımında eksiklik olarak görülen en önemli dezavantaj ise çalışmanın yapıldığı dönemde yaşanan sosyal ve toplumsal gelişmelerin ve ek iş yapanların dikkate alınmamasıdır. Sosyal gelişmelerden bir kısmı istihdamın toplam nüfusa oranını yükseltirken bir kısmı da sivil işgücünün toplam nüfusa oranını düşürerek sanki kayıt dışı ekonominin küçüldüğü izlenimi verebilir bu da bu yöntemin güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Sarılı,2002:37). Ayrıca insanların kayıt dışı ekonomi içinde çalışırken aynı zamanda kayıtlı(resmi) ekonomi içinde de çalışmaları da mümkündür. Dolayısıyla bu tür tahminler kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve gelişimi ile ilgili zayıf göstergeler olarak kabul edilmektedir (Schneider ve Buehn, 2016: 12).

1.8.2.3. Parasalcı Yaklaşım

Parasalcı tahmin yaklaşımına göre ekonomik faaliyetlerde çek veya nakit para kullanılması kayıt dışı ekonomi hakkında ilgililere bilgi verebilir. Bu yaklaşım uyarınca kayıt dışı ekonomik faaliyetler dâhilinde tahsilat ve ödemelerin büyük kısmı, iz bırakmaması amacıyla nakit ödeme sistemleri ile yapılmaktadır. Bu nedenle piyasadaki kayda değer para dolaşımları kayıt dışı ekonomi hakkında fikir sahibi olmamızı sağlayabilir. Belirli bir zaman kesiti içerisinde para piyasalarında gerçekleşen hareketlerin izlenmesi ve yaşanan değişimler, kayıt dışı ekonominin boyutlarının ölçülmesinde veri kabul edilmektedir. Dolaşımda bulunan para miktarının mevduata olan oranının zaman içerisinde fazlalaşması, para talebinin arttığına ve dolayısıyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hacminin arttığına ve yaygınlaştığına kanıt olan bir durumdur (Kıldış, 2000: 15).

Parasalcı yaklaşım emisyon, işlem hacmi ve ekonometrik yaklaşım olmak üzere üç ana başlıkta toplanmaktadır.

Emisyon metodunu ilk kez 1958 yılında Cagan kullanmış, 1977 yılında da Gutman geliştirmiştir. Bu yaklaşım uyarınca bireylerdeki ödeme tercihleri değişmediği sürece, vadesiz mevduatın para stokuna olan oranı da sabit kalacaktır. Bu yaklaşım uyarınca paranın dolaşım hızı hem kayıtlı hem de kayıt dışı ekonomide

aynıdır. Kayıt dışı ekonomide ödeme aracı olarak peşin para kullanılmaktadır. Dolaşımdaki para kayıtlı ve kayıt dışı ekonomideki para toplamına eşit olmaktadır. Dolaşımda bulunan para miktarının toplam mevduat miktarına olan oranı ise kayıt dışı ekonomik faaliyet olmadığı zaman sabit olmaktadır. Bu oransal değerin artışı kayıt dışı ekonominin arttığını belirtmektedir. Kayıt dışı ekonomik alanda gerçekleşen işlemlerde ödemelerin nakit para harici çek veya senetle de yapıldığı ve paranın dolaşım hızının daha yüksek olduğu hususları bu yaklaşımın en önemli eksikliği olarak kabul edilmektedir (Işık ve Acar, 2003:124,125).

Gutmann'ın analizi Feige tarafından 1979 yılında genişletilmiş ve nakit ve çekle gerçekleştirilen toplam işlemler ile gelir arasındaki ilişkiye dayanan alternatif bir yaklaşım geliştirilmiştir. Guttmann tarafından yapılan çalışmada kayıt dışı ekonomide sadece nakit para kullanıldığı varsayılmakta ve bu doğrultuda analizler yapılmakta iken Feige tarafından yapılan çalışmada nakit ödemelerin yanı sıra çek ve poliçe gibi diğer ödeme araçlarının da kullanılabileceği göz önüne alınmıştır. Bu yaklaşımın emisyon hacmi yaklaşımına göre avantajı, kayıt dışı ekonomide nakit para yanında çek ve senet gibi ödeme araçlarının da kullanılmış olabileceğini varsayması ve analizlerde dikkate almasıdır (Sugözü,2010:119).

Parasal istatistikler kullanılarak yapılan tahmin metodlarından bir diğeri ise ekonometrik yaklaşımdır. Bu yöntemde, nakit paraya olan talebin ekonometrik bir denklem aracılığı ile tahmin edilmesi şekliyle kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin hacmine ilişkin bilgiye ulaşılmaya çalışılmaktadır. Vergi oranlarının yüksekliği kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren en önemli unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, kayıt dışı ekonomi içerisinde bireylerin ödeme tercihinin genelde nakit ödeme sistemleri olduğu ve nakit ödeme olarak adlandırılan peşin paranın dolaşım hızının hem kayıtlı hem de kayıt dışı ekonomide değişim göstermediğini varsaymaktadır. Diğer yandan nakit para talepleri, vergilerin uygulandığı ve uygulanmadığı durumlarda ayrı ayrı hesaplanmakta ve bu rakamlar arasındaki fark kayıt dışı ekonomi ile ilgili nakit para seviyesi tespit edilmektedir. Yapılan analizlerde paranın dolaşım hızı da dikkate alınarak kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutları tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Sarılı,2002:37).

1.8.2.4. Vergi Denetimleri Yoluyla Tahmin Yaklaşım

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin boyutunun tespitine ilişkin bir diğer yöntemde vergi denetimlerinin sonuçlarıdır. Bu yöntemde vergi denetimleri ile kayıt ve beyan dışı bırakılan gelirlerin(matrah farkları) tespit edilmesi ve bu yolla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyüklüğünün tahmin edilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi denetimi yaklaşımı, son 30 yılda birçok ülkede yaygın olarak kullanılmaktadır. Mükellefler genellikle gelir sınıflarını vergi müfettişlerine bildirirler. Halbuki gelir vergileri veya vergi iadeleri ile ilgili bilgiler vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma nedeniyle hatalı görünebilir. Böylece kapsamlı verileri elde etmek için vergi memurları sıklıkla vergi mükelleflerinin denetim sonuçlarını takip ederler. Yetkililer beyan edilmemiş gelirleri tespit ederse, bu miktar, kayıt dışı ekonominin bir göstergesi olarak ele alınabilir (Gasparyani, 2016:755).

Bu yöntem ile vergi denetimleri sonucunda elde edilen veriler dikkate alınarak kayıt dışı bırakılan gelir tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ancak vergilendirilebilir gelir ile kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen gelir kavramı birbirinden farklıdır. Bu nedenle bu yaklaşım sonucu elde edilen veriler yalnızca vergilendirilmeyen ekonomik faaliyetlerin tespitine veri teşkil edebilir. Ortaya çıkan sonuçlar kayıt dışı ekonomi içerisinde vergiye tabi olan ancak vergilendirilmeyen gelirlerin tespitini sağladığı gibi kayıtlı ekonomi içerisinde de vergilendirilmeyen gelirleri kapsayabilir. Bu nedenle bu yaklaşımın kesin ve net sonuçlar vermesi bakımından yetersiz olduğu değerlendirilmektedir.

1.8.2.5. Model Yaklaşım

Model yaklaşımı, kayıt dışı ekonomiyi tahmin etmekte kullanılan en geniş tahmin yöntemi olmakla birlikte bu yaklaşımı diğer yöntemlerden ayıran en önemli husus kayıt dışı ekonominin boyutunu tahmin ederken kayıt dışılığın nedenleri ve etkileri üzerine yoğunlaşmasıdır. Makro yöntemlerle kayıt dışı ekonominin boyutlarına ilişkin ölçüm ve tahminler yapılırken kayıt dışılığın en çok etki ettiği varsayılan tek bir makro-ekonomik büyüklükle ilişki kurularak çalışma yapılmaktadır. Model yaklaşımında ise kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren hususlar ile kayıt dışılığın etkileri ön planda tutulmakta ve gözlenemeyen

değişkenleri tahmin etmek için gözlenebilir göstergeler türetilmektedir (Akça ve Bal; 2018: 694).

Model yaklaşımı, gözlenemeyen değişkenleri tahmin etmek için gözlenebilir göstergeler üretmektedir. LISREL (Linear Interdependent Structural Relationship) modeli analitik faktör yaklaşımının bir örneği ve MIMIC (Multiple Indicators and Multiple Causes) modeli de LISREL modelinin özel bir durumu şeklindedir. Denklem sistemindeki değişkenler ya doğrudan gözlemlenen değişkenler ya da gözlemlenmeyen fakat gözlemlenen değişkenle bağlantılı olan ölçülemeyen (teorik) değişkenler olabilmektedir. Model, ölçülemeyen değişkenler arasında nedensel bir yapı olduğu ve gözlemlenen değişkenlerin ölçülemeyen (teorik) değişkenlerin göstergesi olduğu varsayımına dayanmaktadır. Modeli, ölçüm ve yapısal denklem olmak üzere iki temel bölüme ayırmak mümkündür. Ölçüm modeli ölçülemeyen değişkenlerin ne şekilde gözlemlenen değişkenlere bağlı olduğunu belirtmektedir. Yapısal denklem modeli ölçülemeyen değişkenler arasındaki nedensel ilişkileri ve etkileri tanımlamakta, tarif etmekte, açıklanan ve açıklanmayan değişkenleri ortaya koymaktadır. Ancak bu yöntemin, veri çeşitliliği gerektirmesi ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ekonomilerinde fazla veri bulunamaması nedeniyle uygulanması pek mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenlerle bu yöntem, istatistiksel açıdan sağlıklı sonuçlar vermemekte ve uygulama sonuçlarının yeterince sağlam olduğu söylenememektedir (Çetintaş ve Vergil, 2003:24).

1.8.3. Karma Yöntemler

Karma yöntemlerde kayıt dışı ekonominin hacmi; mal üretimi ve enerji kullanımı, mal üretimi ve ihracat hacmindeki değişimler, inşaat sektörü ve çimento üretimi gibi karşılıklı değişkenler arasında bağlantılar kurarak tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, bireylerin ek iş olarak ikincil bir işte çalışmalarından elde ettikleri gelirler de ölçüm parametrelerine dâhil edilerek kayıt dışı ekonominin boyutu tahmin edilmeye çalışılmaktadır (Sugözü,2010: 123).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN TEORİK YAPISI

2.1. Vergi Denetimi Kavramı

Türk Dil Kurumu denetim kelimesini; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci.” olarak tanımlamaktadır.

Bir başka tanımda ise denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş kriterler dikkate alınarak uygunluğunu araştırmak ve ilgililere sonuçlarını bildirmek amacıyla, tarafsız şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 1998: 5). Denetim, yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş birtakım kurallara uygun olup olmadığının araştırılmasına ve gerçek durumun ortaya çıkarılmasına yönelik yapılan işlemler bütünüdür (Tekin ve Çelikkaya,2014:27).

Denetim, bir savunma mekanizması olmakla birlikte önceden konulmuş bir takım kurallara aykırı davranıldığı iddiasıyla yapıldığından denetim ihtiyacını ortaya koyan birtakım risklerin varlığına dayanmaktadır. Başka bir ifade ile denetim, hata ve hileleri ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değerlendirme işlemleridir. Denetim; hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve sonucu olarak ortaya çıkmış bir kavram olup yalnızca vergi ile ilgili konularda değil, işletme, finans, muhasebe gibi kavramlar ile de iç içedir (Somuncu,2014).

Denetim, sözlükteki anlamı ile biçim ve boyutları normal kabul edilen ölçülerin dışında olan parçaların ayıklanmasıdır. Genel anlamda ise denetim, işlerin amaçlanan düzeylere ulaşmayı olanaklı hale getirecek şekilde yürütülmesini ve buna aykırı gidişlerin yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyondur. Şüphesiz denetim yapılabilmesi için bazı unsurların varlığı gereklidir. Bu unsurlar; denetlenecek organizasyonun amaçlarının bilinmesi, amaçlarla ilgili ölçülerin belirlenmesi, ölçülerin belirlenmesinde sorumlu olanların bilinmesi, denetleme noktalarının belirlenmesi, elde edilen sonuçların belirlenen standartlarla karşılaştırılması, sonuçta

hataların düzeltilmesi ve sorumluların değerlendirilmesi şeklindedir (Yaraşlı, 2005:346-347).

Devletin kamusal harcamalarını finanse etmek amacıyla vatandaşlarından aldığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. En önemli finansman aracı olması ve bütçe gelirleri içinde çok önemli bir yere sahip olması ülkede etkin bir vergi sisteminin oluşturulması bakımından önem arz etmektedir.

Ülkelerin ekonomik, sosyal ve toplumsal yapıları ile vergi sistemleri arasındaki ilişkinin varlığı, bu yapılarda meydana gelen değişikliklere duyarlı vergi sistemlerini ortaya çıkarmıştır. Bir başka ifade ile ekonomik, sosyal ve toplumsal yapıda meydana gelen değişim ve gelişimler vergi sistemlerinde de birtakım değişiklikler yapılma ihtiyacını doğurmuştur. Ayrıca mali ve iktisadi politikaların uygulanmasında vergi politikasının etkili bir araç olarak kabul görmesinden dolayı; enflasyon ile etkin mücadelede, iktisadi dengenin kurulması ve korunmasında, girişim, yatırım ve üretim gücünün artırılmasında, tüketimin kontrol edilmesinde etkili bir araç olarak vergi sisteminden faydalanılmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011:1).

Çağdaş vergi sistemleri mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin vergi idarelerine kendileri tarafından beyan edilmesine ve idari otoritenin de bu beyanları denetlemesi sistemine dayanmaktadır. Vergi sisteminin temelini beyan esasına dayanması, beyan edilen bilgilerin gerçekliğinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Mükellefiyet bilincinin yeterince gelişmemesi ve mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanan birtakım sorunlar, beyan edilen gelirlerin hatalı olabilmesi sonucunu doğurduğundan idari denetim önem kazanmaktadır.

Vergi denetimi ise vergi kanunları uyarınca vergilendirmeye tabi olan mükellef ve mükellefiyet ile ilgili işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını tespitine yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015:43).

“Öncel, Kumrulu, Çağan; mükellefin beyanı dışında verginin idarece tarh edildiği durumlarda (ikmalen, re’sen, idarece vergi tarhı) matrahın saptanması ve vergi kaçağının yakalanmasına yönelik ön inceleme ve çalışmaları (yoklama,

inceleme, arama, bilgi toplama) idarenin harekete geçmesini sağlayan ön işlemler olarak nitelendirilmiştir.” (Öncel vd., 2012: 99’den aktaran Somuncu,2014)

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Günümüzde vergiler ekseriyetle mükelleflerin beyanı üzerine hesaplanmaktadır. Bu sistemin temeli, vergilenmesi gereken geliri ve unsuru en iyi bilecek kimselerin bu gelirleri elde eden mükellefler olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Beyan sisteminde geliri elde eden mükellef, kendi gelir ve giderlerini hesaplayarak vergilendirilecek matrahı belirlemekte ve bunu vergi idaresine bildirerek vergilendirme sürecinin fiilen katılanı konumuna gelmektedir. Şüphesiz bildirilen vergilerin gerçeğe uygun olması mükellefin bildiriminin içtenliğine ve doğruluğuna bağlı bulunmaktadır. Devlet mükelleflere gösterdiği güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek, beyan ve bildirim yönteminin işlerliğini sağlamak amacıyla mükelleflerin hesap ve işlemlerini incelemek isteyecektir (Akdoğan, 1979:3).

Vergi denetiminin birçok amacı bulunsa da en önemli amacı, vergi idaresinin ve mükelleflerin yasaların getirdiği zorunluluklara uyup uymadıklarını belirlemektir. Vergi denetim faaliyetlerinin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere belirli amaçları bulunmaktadır. Vergi denetiminden beklenen mali amaç, devletin finansman ihtiyacının karşılanmasıdır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıp ve kaçakların önlenmesinde ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin bir rol oynayarak hazinenin gelirlerinde aşınmayı ve kayıpları önlemeyi amaçlamaktadır. Vergi denetiminin amaçlarından bir diğeri ise ekonomik amaçtır. Kayıp ve kaçaklar nedeniyle finansman ihtiyacını gideremeyen devletler, bunu telafi etmek amacıyla borçlanmaya veya para basma yoluna gitmesi nedeniyle enflasyon ve faizlerin yükselmesi gibi sonuçlarla karşılaşmaktadır. Bu durum ekonomi düzenini sarsmakta aynı zamanda istikrarsızlıklara sebebiyet vermektedir. Olabildiğince tüm mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyum içerisinde olması, vergilendirmede ve gelir dağılımında adaletin tesis edilmesi vergi denetiminin sosyal amacını oluşturmaktadır. Aksi takdirde, mükelleflerin bir kısmının kayıt dışında kalması vergide ve gelir dağılımında adaleti vergi kaybına sebebiyet verenler lehine bozacaktır. Bu da vergiye karşı gönüllü uyum içinde olan mükelleflerde bir süre sonra kayıt dışılığa yönelme

algısı oluşmasına sebebiyet verecektir. Vergi denetiminin hukuki amacı ise vergi ile ilgili yasaların ve alt mevzuatın uygulanmasını sağlayarak devlete olan saygıyı artırmak ve devlet otoritesinin güçlendirmektir (Rakıcı, 2011:347).

2.2.1. Ekonomik ve Mali Amaçlar

Devlet anlayışı gereği devletin temel görevlerinin yerine getirilmesinde, toplumun güvenliğinin ve toplumda adaletin sağlanmasında kamu harcamalarının etkin ve verimli olması ile nicelik ve nitelikleri çok önemlidir. Devletler kamu harcamalarını yerine getirirken hiç şüphesiz bu harcamaların finansman aracı vergiler olmaktadır. Özellikle son yıllarda artan sosyal devlet anlayışı beraberinde kamu harcamalarının revize edilmesinde ve yön tayininde belirleyici olmuştur. Artan kamu harcamalarının yanında vergi gelirlerinin de artması gerekliliği doğmuş ve vergi yükünün adil dağıtımının gözetilmesi, yeni vergiler getirilmesi yerine vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini mecbur kılmıştır. Vergi kayıp kaçığının önlenmesi etkin bir vergi sistemi açısından önem arz etmekle birlikte devletin ekonomi ve mali politikalarını uygulamaya koymasında da belirleyici rol oynamaktadır.

Vergi kayıp kaçığının önlenmesi, vergi sisteminin doğru ve etkin olmasının yanı sıra iyi bir vergi denetim sistemi ile mümkün olmaktadır. Ekonomik ve mali yönüyle vergi denetimi ekonomik istikrarın, kalkınmada sürekliliğin ve büyümenin sağlanması, bütçe gelirlerinin artırılması yoluyla sosyal devletin gerekliliklerinin yerine getirilmesi amacıyla kamu harcamalarının arttırılması, bütçe açıklarının kapatılması, yatırımların arttırılması gibi devletlerin mali ve ekonomik politikalara ulaşmasındaki en önemli araçtır.

Vergi denetiminin bir diğer ekonomik amacı da iktisadi piyasalar üzerinde denge sağlayıcı vazife üstlenmesidir. Kayıt dışı ekonominin iktisadi piyasalar üzerinde birçok olumsuz etkisi bulunmaktadır. Özellikle girişimciler arasında haksız rekabete yol açması ve kaynak dağılımında etkinliği bozucu etkisi yapması en önemli olumsuz etkileri arasındadır. Vergi denetimleri ile işletmelerin kayıt dışı faaliyetleri veya kayıtlı faaliyetleri içinde kayıt dışı bırakılan gelirlerinin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi sağlandığından iktisadi piyasalar üzerinde haksız rekabetin ortadan kaldırılmasında ve bozulan kaynak dağılımında tekrar etkinlik kazandırılmasında önemli rol oynamaktadır (Oğuztürk ve Ünal,2015:212).

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarının başında hiç şüphesiz vergi gelirleri gelmektedir. Bu yönüyle kamu harcamalarının finansmanında önemli yer tutan vergi gelirleri devletin ekonomideki büyüklüğünün artması ile birlikte daha da önem kazanmaktadır. Kamu harcamalarındaki artışlara paralel olarak artan vergi yüklerinin gelir gruplarına adil dağılımı vergi denetimi yoluyla daha sağlıklı biçimde gerçekleştirilebilir. Özellikle bütçe açıklarının finansmanında hızlı ve kolay bir yöntem olan dolaylı vergi artışlarının vergi yükünün dağılımında olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bu noktada vergi denetimi gelir ve kazanç üzerinden alınan dolaysız vergilerin üzerine yoğunlaştığından denge sağlayıcı rol üstlenmektedir.

2.2.2. Sosyal Amaçlar

Sosyal devlet, sosyal ve ekonomik hakların hayata geçirilmesi için toplumsal hayata müdahale ederek milli geliri adaletli dağıtılmak ve tüm bireylerin insan onuruna uygun asgari hayat standardına sahip olmasını sağlamak ve toplumsal istikrar ve adaletin tesisine engel olan her türlü problemi ortadan kaldırmak için gerekli yasal, toplumsal, ekonomik ve mali önlemleri almaktadır. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda "Cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2. maddesinde Cumhuriyet'in asli niteliklerinden biri olarak düzenlenen sosyal devlet ilkesinin hayata geçirilmesinde, gelir dağılımında adaleti sağlamayı amaçlayan vergi politikaları kuşkusuz en önemli araç olarak kullanılmaktadır. Ayrıca Anayasa'nın 73. maddesinde maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu düzenlenmiştir (Beşel,2017:14).

Özellikle gelir dağılımında adaletin tam olarak sağlanamaması, vergi yükünün gelir gruplarına dağılımında etkinlik olmaması gibi vergilendirme rejiminden kaynaklanan birtakım olumsuz durumlar kayıt dışı ekonomiye sebebiyet vermektedir. Bu anlamda vergi denetimi bireyler ve toplum nezdinde vergi yükünün adil dağılımına ve kayıt ve beyan dışı bırakılan gelirleri tespit ederek vergilendirmesi sayesinde gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yardımcı olarak sosyal refah ve adalet anlayışının güçlenmesine katkı sağlamaktadır.

Ekonomide belirli bir zaman diliminde yaratılan gelirin ilgili ekonomide yer alan karar birimlerince dağıtım ölçütü gelir dağılımını oluşturmaktadır. Gelir dağılımındaki eşitsizlik ise Gini Katsayısı adı verilen yöntem ile ölçülmektedir. Gini

Katsayısı 0(sıfır) ile 1(bir) arasında değerlerden oluşmaktadır. Bu katsayının 0 (sıfır)'a eşit olması halinde ölçümün yapıldığı ekonomide gelir dağılımında tam eşitliğin sağlandığı, 1(bir)'e eşit olduğu durumlarda ise ilgili ekonomide gelir dağılımının tam anlamıyla adaletsiz olduğu kabul edilmektedir Başka bir ifade ile Gini katsayısı 0'a yaklaştığı ölçüde gelir dağılımının adil olduğunu, 1'e yaklaştığı ölçüde de adaletsiz olduğunu göstermektedir (Karaman ve Özçalık, 2007:27). Vergi denetimi, herkesin elde ettiği gelir ile orantılı vergi ödemesi ve vergi kanunlarına tam uyumun gerçekleşmesine yapacağı katkı ile gelir dağılımında adaleti sağlamada önemlidir (Tekin ve Çelikkaya,2014:50).

Vergi yükünün ağırlıkla vergi kaçırma olanağı olmayan sabit veya düşük gelir grubundaki bireyler üzerinde olması halinde, vergi kaçakçılığının ve kayıt dışılığın yaygın olması sabit veya düşük gelir grubunda yer alan bireyler için gelir dağılımını daha da adaletsiz bir hale getirmektedir. Bu nedenle vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli bir role sahip olan vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde uygulanması halinde vergi denetimi, sosyal adaletin sağlanmasına da katkıda bulunacaktır (Tecim, 2008:58).

2.2.3. Hukuki Amaçlar

Günümüz modern devlet anlayışı, devletlerin faaliyetlerinde vatandaşlarına karşı eşit, adil ve hukuk kurallarına bağlı ve vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayıcı nitelikte hukuk devleti olmalarını gerektirmektedir. Hukuk devleti ilkesinin en önemli unsurlarından biri de kanunların tüm vatandaşlara eşit şekilde uygulanmasıdır. Vergi denetimleri vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulanmasını sağlayıcı nitelikte olduğundan vergilemede adaleti sağlamaktadır. Bu anlamda vergilendirmede adaleti ve etkinliği sağlamakla birlikte mükelleflerin kanunlara karşı daha dikkatli ve saygılı olmasına da katkıda bulunmaktadır.

Vergi denetiminin hukuki amacı; anayasada belirtildiği şekilde vergi, resim, harç gibi mali yükümlülüklerin kanun ile getirilebileceği, değiştirilebileceği ve kaldırılabilirliği hususlarının ve kanunlarda düzenlendiği usul ve esaslara göre uygulanmasının sağlanmasıdır. Vergi denetimi sürecinin mükelleflere ve vergi idaresine yönelik bir takım yükümlülük ve etkiler ortaya çıkarması nedeniyle denetimin keyfi uygulamalara yol açmaması için bu sürecin kimler tarafından, hangi

araçlarla ve ne şekilde yürütüleceğinin yasalarda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir (Erdem,2011:47). Vergi denetimlerinin ne şekilde yürütüleceği, denetimde usul ve yöntemin nasıl olacağı, yapılması gereken işlemlerin ve denetim sonuçlarının hangi esaslar dâhilinde yapılacağının önceden belirlenmesi ve yasal metinlerde düzenlenmesi denetimlerin hukuki amacının bir göstergesi ve gereğidir. Bu nedenle vergi kanunlarının uygulanması sırasında devletin ve mükelleflerin kanunların getirdiği zorunluluklara riayet etmesi gerekmektedir.

Vergi denetimi devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerinin toplanmasının sağlanmasının yanı sıra mükelleflerin kanunların getirdiği zorunluluklara uymalarını sağlamaları noktasında da önem arz etmektedir. Vergi denetimlerinin etkinliği, vergi kanunlarının tüm mükelleflere adil biçimde uygulanması ile mümkün olup hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve sonucudur. Vergi denetimleri, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayarak devletin saygınlığına ve otoritesine katkı sağlamakla birlikte mükellefler nezdinde kanunların daha çok benimsenip riayet edilmesine de katkıda bulunacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2007 :44-46).

2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi, tanımından da anlaşılacağı üzere bir takım özellikleri bünyesinde barındırmaktadır. Özellikle mükelleflerin faaliyetleri ile ilgili gelir ve giderlerinin ve bunlara ilişkin hesap kayıtlarının tetkik edilmesini içerdiğinden hesap denetimi, sonuçlarının yasal müeyyidelerinin olması bakımından yaptırım gücü, yasaların gerektirdiği şekilde ve yasalara uygun şekilde yapıldığından hukukilik, kanunlar herkese eşit ve adil şekilde uygulandığından tarafsızlık ve denetim konusunun mükelleflerin hesaplarını kapsamamasından dolayı dış denetim olma gibi özellikleri bünyesinde barındırmaktadır.

2.3.1. Hukukilik

Vergiler devletlerin başta gelen gelir kaynaklarından olması nedeniyle pek çok hak ve özgürlüğü kullanmayı ve bunlardan yararlanmayı etkilemektedir. Batı demokrasilerinde vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi talebi, Anayasal hareketlerin de başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Temsilsiz vergi olmaz/kanunsuz vergi olmaz prensibinin bir sonucu olarak ortaya çıkan ve bugün

vergilerin kanunîliği ilkesi olarak ifade edilen bu ilke, vergilendirme hususunda benimsenen temel Anayasal İlkelerden birisidir. Bu bağlamda, vergilerin kanunîliği ilkesinin, hem temsilî demokrasinin hem de hukuk devleti ilkesinin gelişmesinde önemli bir işlevi bulunmaktadır. Vergilerin kanunîliği ilkesi, vergilerin mutlaka kanunla getirilebileceğini, kanunla değiştirilebileceğini ve kaldırılabilirliğini ifade etmektedir. Bu ilkenin bir gereği olarak, verginin kanunla getirilmiş olduğunun kabul edilebilmesi için vergilendirmenin temel unsurları olan konu, vergiyi doğuran olay; verginin oranı, ödeme zamanı, yükümlüsü (mükellefi), matrahı, zamanaşımına uğraması gibi unsurların yapılan yasal düzenlemede açık bir şekilde yer alması gerekmektedir (Karakoç,2013:1264-1266).

Devletlerin her türlü idari eylem veya idari işlemlerinin yasalara dayanılarak yapılması ve yapılan eylem ve işlemlerin yargısal denetime tabi olması, bireylerin devletin yapmış olduğu eylem ve işlemlere karşı yargı yoluna başvurabilmesi hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve sonucudur. Vergilendirme ve vergi ile ilgili tüm işlemlerinde yasal dayanağının bulunması verginin kanunilik ilkesi gereğidir. Bu nedenlerle vergi denetimi de yasaların öngördüğü çerçevede ve yasaların belirlediği usul çerçevesinde yapılmaktadır. Bu durum vergi denetiminin hukukilik özelliğini bünyesinde barındırdığına delil teşkil etmektedir.

2.3.2. Tarafsızlık

Vergi denetiminin bir diğer özelliği ise tarafsızlıktır. Vergi kanunları mükellefler arasında herhangi bir ayırım gözetilmeksizin herkese uygulanır. Ayrıca vergi denetimlerinin amacı hazineye daha fazla gelir sağlanması değil, vergi kanunlarının olması gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit edip sağlamaktır. Bu anlamda vergi denetimleri hem kamu(hazine) hem de mükellef arasında tarafsızlık ilkesi gereği yapılmalıdır. Denetimler yapılırken kamu veya mükellef yanlısı tutum olmamalı kanunların gerektirdiği şekilde gereğinin yapılması ve vergilendirmenin adil olması gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından salınan vergiler ile ilgili vergilendirmenin ve vergi denetiminin yasal dayanağını oluşturan kanunlarda da tarafsızlık ilkesini koruyucu hükümlerin yer alması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde tarafsızlık ilkesi doğrultusunda bir takım düzenlemelerde mevcuttur. Örneğin vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”* şeklinde düzenlenmiştir. Yapılan incelemeler sonucu tespit edilen farklar hazine lehine olabileceği gibi mükellef lehine de olabilmektedir. Vergi sistemimizde fazla ve yersiz ödenen vergilerin mükelleflere terk ve iadesi de söz konusu olabilmektedir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarını, düzeltme ve reddiyata ilişkin konuları düzenleyen 116 ve müteakip maddelerinde; vergi hatası, *“vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır”* şeklinde tanımlanmış olup söz konusu hataların ilgili memurun hatayı ortaya çıkarması, üst memurlarca yapılan incelemelerde hatanın bulunması, teftiş veya vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılması veya mükellefin bu konudaki müracaatı ile ortaya çıkarılabileceği düzenlenmiştir.

2.3.3. Yaptırım Gücü

Vergilerin kişilerin gelirlerinde azalma meydana getirmesi, doğrudan karşılığının alınmaması veya kamu hizmetlerinden faydalanmaya göre tahakkuk etmemesi gibi birçok sebep mükelleflerin vergi kaçırmasına veya vergiden kaçınmasına sebebiyet vermektedir. Doğası gereği cezai müeyyide uygulanmayan herhangi bir zorunluluğa uyma noktasında bireyler daha esnek davranmaktadırlar. Bu nedenle vergilendirmeye ilişkin yükümlülükler uyulmaması halinde devletler kamu gücünü kullanarak birtakım yaptırımlar uygulamaktadır.

Türk vergi sisteminde de usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı gibi bir takım cezalar ile mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları ve mükellefiyetine ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Hatta Vergi Usul Kanunu'nun “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359. madde hükmü gereğince kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu durum vergi denetiminin yaptırım gücünün olduğunu göstermektedir.

2.3.4. Hesap Denetimi Olması

İşletmeler faaliyetleri sonucunda faaliyette bulunduğu ülkenin mali mevzuatı uyarınca gerekli mali tabloları hazırlarlar. Söz konusu mali tablolar yasal zorunlulukların yanı sıra işletmeler için de karar alma sürecinde büyük önem arz eder. Vergi denetimi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili olayları belirli ölçütlere göre araştırmak ve sonuçlarını değerlendirerek ortaya çıkarmak amacıyla tarafsızca yapılan sistematik bir süreçtir. İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin yasal mevzuat uyarınca kayıtların yapılıp yapılmadığı, hazırlanması gereken mali tabloların doğru şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı, muhasebe ve kayıt düzenine ilişkin standartlara uyulup uyulmadığı incelenir. Bu yönüyle vergi denetimi kapsamlı bir hesap denetimidir.

2.3.5. Dış Denetim Olması

Dış denetim; bir kuruluşun hesap ve kayıtlarının o kuruluşun çalışanı olmayan başka kişi veya kuruluşlar tarafından denetime tabi tutulmasıdır. Denetimi yapanların denetlenen ile herhangi bir bağlarının olmaması, herhangi bir emir ve talimat altında çalışmamaları ve bağımsız olmalarından dolayı bağımsız dış denetim olarak da tanımlanabilmektedir. Vergi denetimi de denetime tabi tutulan mükellefin çalışanları tarafından değil devlet memuru vasfına haiz vergi inceleme elemanları tarafından yapıldığından dış denetim olarak kabul edilmektedir.

Ülkemizde dış denetim türlerinden bir diğeri ise bağımsız denetimdir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim *“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını”* bağımsız denetçi ise *“bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri”* ifade ettiği düzenlenmiştir.

2.4. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetimleri yapısı itibariyle vergilendirmeye ilgili işlemlerde mükellefiyete ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin, mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğru olup olmadığının araştırılması ve denetlenmesi işlemleridir. Vergi denetimlerinin bu yönüyle birçok işlevi olduğu söylenebilir. Ancak temelde vergi denetimlerinin fonksiyonlarını, araştırma, önleme ve düzeltme olarak üç başlıkta toplamak mümkündür.

2.4.1. Araştırma İşlevi

Araştırma; vergi denetimi, mükelleflerin faaliyetleri çerçevesinde yapmış oldukları işlemlere ilişkin yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığının ve bu işlemlere ilişkin defter kayıtlarının doğru olup olmadığının tespitine yönelik araştırmadır. Araştırma fonksiyonu vergi denetimine ilişkin temel fonksiyonlardan olup vergi idaresinin kontrollerinde belirleyici rol oynamaktadır.

Araştırma, denetimin etkin çalıştığının en önemli göstergesi olup vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar araştırılıp tespit edilemiyor ve gereken cezalar kesilemiyorsa denetimin diğer işlevleri yerine getirilse dahi denetimin tam olarak etkinliğinden söz edilemeyecektir (Gez,2011: 49).

Ekonomik faaliyetler sonucunda, mükelleflerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi, mükelleflerin kendi faaliyetleri sonucunda vergilendirilebilir gelirlerini hesaplayarak beyanı esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı olarak tahakkuk ettirilen vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ise inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Araştırmadan maksat; mükelleflerin yanılma, hile veya hata yapması gibi durumlarının ortaya çıkarılması ve bunların düzeltilmesinin sağlanmasıdır. Vergi idaresi denetimler ile mükelleflerin beyan ve bildirimlerini kontrol etmez ve vergi kanunlarına aykırı davranışlarını araştırmazsa yaptırım uygulayamayacaktır. Bu da vergi sisteminde adaletin bozulmasına ve nihayetinde kayıt dışılığın artmasına sebebiyet verecektir (Doğan,2015:41).

2.4.2. Önleme İşlevi

Mükelleflerin kayıt ve hesaplarının doğruluğunun araştırılması mükelleflerce yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi açısından ne kadar önemli ise de bu tespitler

sonucu uygulanan cezai yaptırımların niteliği de o denli önemlidir. Yapılan denetimler ile yakalanma olasılığının artması ve bu nedenle de vergi kaçırmanın maliyetinin artması, mükelleflerin bu maliyete katlanmak yerine vergilerini tam ve doğru ödeme noktasında itici kuvvet oluşturmaktadır. Yaptırım gücü olan vergi denetiminin ileride ortaya çıkabilecek hata ve hileleri önleyici etki edeceği açıktır. Vergi denetiminin bir diğer fonksiyonu da yapılan denetimlerin ileride ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçakları bakımından caydırıcı nitelikteki yaptırımları ile önleyici olmasıdır.

Etkin vergi denetimi vergi hata ve hilelerini önlemeyi sağlar. Vergi denetimlerinin önleyici olması için denetimlerin belirli aralıklarla yapılması gerekmektedir. Bu şekilde mükelleflerde her an vergi denetimi geçirebileceği düşüncesinin oluşması mükellefleri beyanlarında daha dikkatli olmaya zorlayacaktır. Bu durum vergi denetiminin önleyici fonksiyonunun doğru çalıştığının göstergesidir. Hata ve hileleri ortaya çıkarıp cezalandırmak yerine bunların kaynaklarının belirlenmesi ve ortadan kaldırılmasını sağlayarak mükelleflerin başvurabileceği kanun dışı yolların tıkanması amaçlanmalıdır. Denetimlerin sıklığı ve çeşitliliği artırılarak denetlenme olasılığının artması mükellefleri doğru beyanda bulunmaya teşvik ederek vergi kaçırma kararları üzerinde baskı oluşturacaktır (Beşel,2017:19). Böylelikle mükelleflerin tekrar denetlenebileceği düşüncesi ile vergi hatalarının tekrar edilmemesinde daha ihtiyatlı davranmaları ve vergi kaçırma eğiliminden uzaklaşmaları sağlanabilir.

2.4.3. Düzeltme ve Eğitim İşlevi

Vergi denetimleri yapısı itibariyle yalnızca belgelere dayalı bir denetim türü olmayıp mükellefle vergi idaresinin sık sık bilgi alışverişinde bulunduğu bir denetim türüdür. Bu yönüyle denetimler sırasında denetim elemanları vergi mevzuatı ile ilgili mükelleflere gerekli uyarıları yapar, varsa hataların tekrar edilmemesi için mükelleflere gerekli bilgilendirmeleri yaparlar. Bu durum vergi denetiminin düzeltme fonksiyonunun gereği ve sonucudur. Vergi denetiminin mükellefler açısından cezalandırıcı niteliğinden ziyade öğretici nitelikte olması ileride aynı hataların tekrar edilmemesi açısından önemlidir.

Vergi denetiminin eğitici işlevi yalnız mükellef açısından değil aynı zamanda denetim elemanı açısından da önem arz etmektedir. Yapılan denetimler esnasında

denetim elemanının her denetimde farklı olgularla karşılaşması muhtemel olduğundan her bir farklı olgu için araştırma yapması ve konu ile ilgili detaylıca bilgi sahibi olmasını gerektirmektedir. Bu da denetim elemanının yaptıkları denetimler esnasında yasal mevzuatın gözden geçirilmesini ve farklı konularla ilgili tecrübe sahibi olmasını sağlamaktadır.

Mükelleflerin vergi denetim elemanları tarafından uyarılması, aynı hataların tekrar edilmemesi açısından önemlidir. Denetim elemanlarının, yaptıkları hataları tekrarlamamaları amacıyla inceleme esnasında mükelleflere bilgi verme, hatalarını gösterme ve doğrusunu öğretme, uyarma, konu ile ilgili aydınlatma gibi eğitici görevleri de bulunmaktadır (Gez,2011: 49). Bu yönüyle vergi denetimi başından sonuna kadar hem denetimi yapan hem de denetlenen açısından eğitici özellik taşımaktadır.

2.5. Vergi Denetim Türleri

Vergi denetimini farklı kriterler baz alınarak çeşitli türlere ayırmak mümkündür.

2.5.1. İçerik ve Nedeni Açısından

İçerik ve nedenleri açısından vergi denetimi olağan denetim ve olağanüstü denetim olmak üzere iki başlıkta incelenebilir. Belirli bir planlama ve program doğrultusunda yapılan denetimler olağan denetim olarak adlandırılırken belirli bir planlama ve program olmaksızın oluşan bir neden doğrultusunda yapılan denetimler ise olağanüstü denetim olarak tanımlanmaktadır. Örneğin ihbar, şikâyet üzerine yapılan denetimler olağanüstü denetimlerdir.

2.5.2. Mükelleflerin Gruplandırılması Açısından

Vergi denetimleri kimi zaman belirli kriterlerin dikkate alınarak seçilen mükellefler nezdinde de yapılabilmektedir. Beyan edilen matrah, faaliyet konusu, çalışan sayısı, brüt satışları vb. kriterler dikkate alınarak mükellefler gruplandırılabilir ve bu doğrultuda inceleme yapılabilmektedir.

2.5.3. Verginin Türü Açısından

Verginin türü açısından denetim, genel ve özel denetim olarak iki başlıkta incelenmektedir. Genel denetim; özel bir konu olmayıp incelenenin tüm hesap ve işlemlerinin incelenmesi halidir. Özel denetim ise belirli bir konu dâhilinde yapılan denetimlerdir. Örneğin istisnalar, amortisman, avans hesapları, ortaklardan alacakların incelenmesi gibi belirli konu özelinde yapılan incelemeler özel denetime örnek teşkil etmektedir.

2.5.4. Denetimin Tarafları Arasındaki İlişki Açısından

Denetimin tarafları denetleyen ile denetlenendir. Denetim elemanı ile denetlenen arasındaki ilişki söz konusu denetimin türünün iç denetim veya dış denetim olmasını belirler.

2.5.4.1. İç Denetim

İç denetim bir işletmenin mali ve mali nitelikli olmayan faaliyetlerinin gözden geçirilmek ve revize edilmek suretiyle değerlendirildiği denetim şeklidir. İç denetimin amacı, işletmeye ait varlıkların her türlü olumsuzluk karşısındaki durumunun ve işletme faaliyetlerinin belirlenmiş politikalara uygun şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin araştırılmasıdır. Vergi yönetimi bünyesinde yer alan yönetsel denetim de diyebileceğimiz iç denetim, gelir tahsil eden kurumların kendi içlerinde yaptıkları denetimdir. Gelir toplama işlevini temelde Maliye Bakanlığı'nın bu işle görevli personeli gerçekleştirir, diğer kurumlar da Maliye Bakanlığı adına gelir toplar ve bu gelirleri Bakanlığa devreder. Bakanlığın gelir toplayan birimlerinde, astların hiyerarşik üstleri tarafından tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yasalara uygunluğunun hiyerarşik denetimi yapılmaktadır. Ayrıca, denetim birimleri de uygulama sırasında ya da uygulamadan sonra işlemlerin yasalara uygunluğunu, görevlinin yanlışlarını belirlemek, düzeltmek ve sorumluyu bulmak amacıyla yönetsel denetim yaparlar (Yücelen,2009: 20-21).

2.5.4.2. Dış Denetim

Dış denetim, bir işletmenin belirli dönemde gerçekleştirdiği faaliyetleri doğrultusundaki işlem ve hesaplarının yasal defter ve belgelerdeki kayıtlara olan uygunluğunun önceden belirlenen denetim standartları kapsamında denetim

tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi işlemidir (Şamcı, 2016:11).

İşletmelerin kendi bünyelerinde olmayan bir denetçi tarafından denetlenmesi durumu dış denetimi ifade etmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçiler, vergi denetim elemanları ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılan denetimler dış denetime örnek oluşturmaktadır. Bu itibarla vergi denetimi kamu gücü kullanılmak suretiyle kamu kurumuna bağlı olarak çalışan memurlarca yapılan bir dış denetim türüdür (Tecim,2008:63). Dış denetimin denetlenen kuruluştan bağımsız kişi veya kurumdan bağımsız kişiler tarafından yapılması ve denetlenen kuruluşun yapılan denetime müdahalesinin söz konusu olmaması dış denetimin yasalara uygunluk noktasında daha güvenilir sonuçlar vermesini olanaklı kılar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN UYGULANMASI VE ETKİNLİĞİ

3.1. Türkiye’de Vergi Denetim Türleri

Türkiye’de kural olarak vergilendirmede mükellef beyanı esas alınmaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden vergi hesaplanmakta ve tahakkuk etmektedir. Ancak mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevleri tam ve doğru olarak yerine getirmediği durumlarda olabilmektedir. Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunan vergiye ilişkin eksik beyan olup olmadığı, vergilendirme ile ilgili idareye beyan olunan bilgilerde hata olup olmadığını kontrol etme ihtiyacı duymaktadır. Türkiye’de vergi denetimine ilişkin en temel yasal düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nun “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yoklama ve inceleme başlıklı yedinci kısmında yer almaktadır. Vergi idaresi yasal mevzuat dâhilinde ülkemizde denetim görevini, arama, bilgi toplama, vergi incelemesi ve yoklama yoluyla icra etmektedir.

3.1.1. Yoklama

3.1.1.1. Yoklamanın Tanımı, Kapsamı ve Önemi

Yoklama, Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

İlgili maddede yer alan “Yoklama” yetkisi ile mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıt ve mevzuların yoklama ile yetkili memurlar tarafından araştırılıp tespit edilmesine olanak sağlanmıştır. Bu şekilde verginin bağlandığı olayın gerçekleştiği anda yoklama yapılmasına imkân sağlanarak denetimlerin daha doğru ve etkin olmasına katkıda bulunmaktadır (Aktan,1994:7).

Yoklama, vergilendirme sürecine etki eden ve idarenin bilgisi dâhilinde olmayan durumların ortaya çıkartılmasını sağlayarak vergi ve sosyal adaletin tesisine katkı sağlamayı ve vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Yoklama, ekonomik faaliyetleri olduğu halde vergi dairesi kayıtlarında mükellefiyeti bulunmayanların tespit edilmesinde ve vergilendirme

işlemi yapılmayan gelirlerin tespitinde son derece önemli rol oynayarak vergi gelirlerinin artmasına; vergi kayıplarının tespit edilip vergilendirilmesini sağladığından ticari rekabetin daha adil hale gelmesine ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015:44).

Yoklama, esasında mükelleflerin faaliyet konuları, ilgili tarihte faaliyette bulunup bulunmadıkları, işyerlerinin fiili durumları, faaliyetin icrasında işçi çalıştırıp çalıştırmadıkları vb. konularda bilgi edinmeye yönelik vergi idaresinin kullandığı etkin fiili durum tespit yöntemidir. Yoklama yalnızca mükellefiyetle ilgili tespitlerin yapılması değil aynı zamanda vergiyi doğuran olayla ilgili tüm aşamaların izlenebildiği bir denetim türüdür. Bu yönüyle vergi idaresinin mükellefler ile ilgili yapılacak işlemlerde doğru karar verilmesi hususunda önemli rol oynamaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik etkin denetimlerin yapılabilmesi amacıyla vergi idaresine yoklama ile ilgili geniş yetkiler tanınmıştır. Yoklama ile verilen yetkilerden ikisi özellikle önemlidir. Bunlardan ilki, yoklama memurlarının “kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaya” yetkili kılınmış olmasıdır. Bu işlem, ceza yargılaması hukuku anlamında bir zapt işlemidir. Zapta karar verme yetkisi hakime aittir. “Ancak, gecikmeden zarar doğabilecek durumlarda, savcılar ve onların emirlerini yerine getirmeye memur olanlar zapt işlemini yapabilirler. Diğer i ise, yoklama memurlarına taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmasıdır” (Karakoç, 2004: 223-224).

3.1.1.2. Yoklama Yapmaya Yetkililer ve Yoklamada Yöntem

Vergi Usul Kanunu’nun 127-133. maddeleri arasında yoklamaya ilişkin hususlar düzenlenmiştir. “Yoklama; Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından” yapılmaktadır. Ancak uygulamada ekseriyetle yoklama memurları ve gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır. Yoklama

her zaman yapılabilmekte olup yoklamanın yapılacağı vakit önceden haber verilmemektedir. Yoklama yapanlar yanlarında yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi kimlik (tanıtma kartı) bulundurlar ve bu belgeyi kendilerinden istenmese dahi yoklama yapılan kişilere gösterirler.

Yoklamayı mükelleflere ilişkin mali ve ekonomik faaliyetlerin fotoğrafının çekilmesi şeklinde tanımlarsak çekilen fotoğrafın net olması, fotoğrafının işinin ehli olmasını gerektirmektedir (Gürboğa,2004:7-11). Yoklama görevini icra edecek personelin niteliği uygulamanın etkinliği açısından önem arz etmektedir. Günümüzde uygulamada yoklamalar vergi dairesi müdürlerinin idari işlerinin yoğunluğu nedeniyle, vergi incelemesine yetkili olanların ise daha çok vergi incelemesinde görevlendirilmeleri nedeniyle genellikle yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından yürütülmektedir (Tecim,2008:87).

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi uyarınca yoklama ile yetkilendirilmiş memurlar vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak;

- Özel yetkili olmak şartıyla günlük hasılat tespiti yapmak
- Ödeme kaydedici cihazların kontrollerini yapmak
- Günü gününe kayıt zorunluluğu bulunan defterlerin işyerinde olup olmadığı, tasdikli olup olmadığının tespiti
- Vergi kanunlarına göre tanzimi gereken belgelerin belirtilen usule uygun şekilde düzenlenmesi ve kullanımına ilişkin durumların tespit edilmesi
- Belgelendirilmeyen ve alış faturası olmayan emtia olup olmadığının tespiti
- Levha asma veya kullanmaya ilişkin zorunluluklara riayet edilip edilmediğinin tespiti,
- Yasal defter ve belgelerin dışında kalan ve vergi kayıp ve kaçığının bulunduğu delil oluşturan belgelerin tespiti halinde bunların alınması,
- Özel yetkili olmak kaydıyla nakil vasıtalarını durdurarak taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi kontrolü yapmak

yetkilerine haizdirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde yer alan günlük hasılatın tespit edilmesi ve nakil araçların özel işaretlerle durdurularak belge kontrolü yapılabilmesi yetkileri dışındaki diğer yetkiler, yoklama memurlarının tamamı ve yoklama

yapılması ile görevlendirilenlerce kullanılabilecektir. Ancak 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile günlük hasılatın tespit edilmesi ve nakil araçlarının özel işaretle durdurularak belgeleri kontrol edebilme yetkisinin özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlarca kullanılabileceği yönünde düzenlemeler yapılmıştır. “Özel Yoklama Yetki Belgesi”ne sahip memurlar, ayrıca yoklama ile ilgili diğer yetkilere de sahip olacaklar ve "Özel Yoklama Yetki Belgesi" taşıyacaklardır. Ayrıca bu işle görevlendirilmemiş yani "Özel Yoklama Yetki Belgesi" verilmemiş olanların günlük hasılat tespiti ve nakil araçlarının durdurulmak suretiyle kontrol edilmesi yetkileri yoktur. Hemen belirtmek gerekir ki vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar yoklama konusunda herhangi bir yetki sınırlandırılmasına tabi olmayıp yoklama ile ilgili kanunda tanınan bütün yetkileri kullanabilirler.

Teknolojinin gelişmesi, vergi idaresince yapılan yoklamalarda da birtakım yeniliklerin yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Vergi Usul Kanunu’na eklenen 132/A maddesi ile elektronik yoklama yapılabilmesi düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca elektronik ortamda tanzim olunan yoklama fişinin aynı kanunda belirtilen yoklama fişi ile aynı mahiyette olduğu düzenlenmiştir. Bu amaçla yoklama işi ile görevlendirilen memurlar mükelleflerin işyerlerine mobil cihazlar ile gidip gerekli tespitleri yapabilmekte, hatta birtakım fotoğraflar ile tespit edilen hususları kayıt altına alabilmektedir.

Proje, 2013 yılında pilot uygulama ile başlamış 2014 yılında ise projenin test çalışmalarına geçilmiştir. Yapılan testlerin ardından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 132/A maddesinde yer alan yetki uyarınca yayımlanan 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile birlikte 01/09/2015 tarihinden itibaren tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda projenin uygulanmasına başlanılmıştır. İlk olarak 3.500 adet mobil cihaz (tablet) ile çalışmalara başlanmış ve projeye ait mobil cihazların sayısının 2016 yılı içinde 4.000’e çıkarılması sağlanmıştır. (Elektronik) e-yoklama sistemi sayesinde yoklama ve denetime yönelik tüm faaliyetler teknolojinin imkânlarından mümkün olduğunca faydalanılmak suretiyle taşınabilir cihazlar ile yapılmakta ve mükelleflerin her türlü uyumsuzluk hallerinde hızlı ve etkin müdahale edilmesine olanak tanınmaktadır. Bu yöntemin gerek mükelleflere ilişkin veri tabanında yer alan bilgilere hızlı ulaşılmasına imkân tanınması gerekse elektronik yoklama yapılmasını isteyen birimlere veri akışının ve bilgi aktarımının hızlı

sağlaması bakımından klasik yoklama yöntemine nazaran birçok avantajı bulunmaktadır. Ayrıca GPS cihazları ile görevli personellerin nerede olduğu görülerek denetim ve koordinasyonda verimlilik sağlanmakta, denetim sırasında tespit edilen ve kanıt niteliği taşıyan resim, video gibi görsel verilerin dijital ortamda temin edilmesi ve sisteme aktarılması mümkün olabilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, taşrada yer alan birimlerden gelen geri dönüşler ve yeni ihtiyaçların doğmasıyla birlikte e-yoklama sistemine ilişkin sürekli olarak güncellemeler yapıldığını, sürekli sistemin revize edildiğini, kullanıcıların ihtiyaçlarının en üst düzeyde karşılandığını ve bu kapsamda yoklamaya ilişkin yeni modüller eklendiğini 2017 yılı faaliyet raporunda ayrıntıları ile belirtmiştir (GİB, 2017: 101-102).

VUK'un 130. maddesi uyarınca yoklama, ilgili kişiye haber verilmeden idarenin istediği zaman yapılabilmektedir. Başka bir ifade ile yoklama, belirli bir ay, gün veya mevsim olmaksızın herhangi bir günde yapılabilmektedir. Yoklama ile mükelleflere ilişkin vergi dairesi kayıtlarında yer alan bilgilerin kontrolü yapılabilmekte ve fiili durumun tespitine imkân sağlanmaktadır. Yoklama özellikle sahte fatura düzenlenmesi amacıyla tesis edilmiş mükellefiyetlerin tespit edilmesi açısından da büyük öneme sahiptir. Örneğin vergi dairesindeki kayıtlarda tekstil işletmesi olarak bilgileri bulunan işletme nezdinde yoklama yapıldığında, işletmenin kesme tezgâhları, dikiş makinaları, ambalajlama üniteleri veya herhangi bir çalışanı bulunmadığının tespiti yoklama yardımıyla yapılmakta ve elde edilen bu veriler ilgili mükellefi sahte belge düzenleyicisi olarak ilan ederken vergi inceleme elemanlarına önemli kanıtlar oluşturmaktadır. Bu nedenle yoklama müessesesi vergi incelemelerini de kolaylaştırmakta ve incelemelere esas alınan donelerin tespitinde önemli rol oynamaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:284).

Yoklama sonucunda tespit edilen hususlar iki nüsha olacak şekilde tanzim olunan ve tutanak hükmünde olan “yoklama fişine “ yazılır. Yoklama fişinin yoklama yapılan yerde düzenlenmesi ve yoklamanın yapıldığı tarihi içermesi gerekmektedir. Yoklama fişleri hem yoklamayı yapan memur hem de nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı tarafından imzalanır. Yoklama sırasında yoklama yapılan kişi veya yetkili adamı bulunmaz veya yoklama fişini imzalamaktan çekinirlerse durum yoklama fişine yazılır ve polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişleri hem idarenin yapacağı işlemlere veri

olması hem de mükellefe veri olması bakımından iki nüsha olacak şekilde düzenlenir ve bir nüshası yoklama yapılan kişi yahut adına yetkilendirilmiş kişiye verilir. Bu kişilerin yoklama esasında bulunmaması halinde Vergi Usul Kanunu uyarınca bilinen adreslerine yedi gün içinde gönderilir. Diğer nüshası ise yapılacak idari işlemlere esas teşkil etmek üzere vergi dairesine bırakılır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Özetle yoklama, vergi idaresinin mükelleflerden haberdar olma yöntemi olup mükellefiyetle ilgili yapılacak işlemlere esas teşkil etmektedir. Vergi idaresinin doğru bilgilere ulaşması da şüphesiz etkin vergi sistemi ve vergilendirme rejiminde adaletin sağlanmasının önemli unsurlarındandır. Kimi zaman hiç mükellefiyet tesis ettirmeyen birinin faaliyeti tespit edilerek, kimi zamanda kayıtlı mükelleflerin kayıt dışı faaliyeti veya hasılatı tespit edilerek iktisadi piyasalar üzerinde dengeleyici etki yapar. Yoklama bu yönü ile kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve kayıt dışılıkla mücadelede önemli bir araçtır.

3.1.2. Vergi İncelemesi

Türkiye’de genel kural olarak vergilendirme mükelleflerin beyanı üzerine yapılmaktadır. Mükellefler belirli bir dönemde faaliyetlerinden elde ettikleri hasılat ve giderleri kayıt altına alarak, dönem içerisinde elde ettikleri karı hesaplar ve vergi idaresine vergilendirmeye esas teşkil eden matrahlarını beyan ederler. Ancak mükelleflerin beyanının vergi idaresince bütünüyle doğru kabul edilmesi pek gerçekçi bir yaklaşım olmayabilir. Zira mükellefler birçok sebepten dolayı vergi ödemek istemeyebilir, üzerlerindeki vergi yüklerini azaltmak için eksik beyanda bulunabilir veya hiç beyanda bulunmayabilirler. Bu durum kimi zaman mükelleflerin bilgisizliğinden ve vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememesinden dolayı, kimi zamanda mükelleflerin kasıtlı olarak vergi ödememek isteğinden dolayı eksik beyanda bulunmasından oluşabilmektedir. Bildirimlerin bilerek veya bilmeyerek hatalı yapılması halinde idare yahut mükellef aleyhine sonuçlara neden olabilmektedir. Vergi matrahının olduğundan düşük bildirilmesi idarenin gelir kaybına yol açarken, bildirimin mükellefin aleyhine olması durumunda da idare açısından bir kayıp olmazken vergi adaleti açısından sakıncalı olmaktadır (Akdoğan, 1979:4).

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yer tutan vergilerin tam ve doğru olarak intikal etmesi devletlerin ekonomik, mali ve sosyal politikalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi idaresi mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğunu araştırma ihtiyacı duymaktadır.

İdareyi bu anlamda bir çalışmaya iten sadece birtakım mükelleflerin kötü niyeti sonucu ortaya çıkan sorunlar olmayıp, idare denetim ile önleyici ve eğitici işlevini de yerine getirmek istemektedir (Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, 1987: 41).

Vergi denetim yöntemleri için en kapsamlı ve önemli olanı hiç şüphesiz vergi incelemesidir. İnceleme ve denetim ifadeleri çoğu zaman birbirinin yerine kullanılsa da vergi incelemesi denetim türlerinden yalnızca biridir.

3.1.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Kapsamı ve Önemi

Vergi İncelemesi; Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi incelemesi, Türkiye'de vergi idaresine yükümlülerin denetimi konusunda yasalarca tanınmış en geniş yetkidir.

Vergi incelemesinin, revizyon veya vergi revizyonu olarak bazı tanımlamalarda nitelendirildiği görülmektedir. Türk vergi hukukundaki vergi incelemesi kavramı, ilmi anlamda vergi revizyonunu ifade etmektedir. Vergi incelemesi, işlem ve faaliyetin üzerinden belirli bir zamanın geçmesinden sonra, önceden yapılmış işlemler için yapılmaktadır. Vergi incelemesi, önceki bir tarihte yapılan işlem ve faaliyetlerin sonraki bir tarihte tetkik edilerek değerlendirilmesi şeklinde yapıldığından, bu işleme revizyon da denilmektedir. İşletmelerde vergi incelemesi, vergi hukuku hükümlerine göre yapılan zorunlu nitelikte bir revizyondur (Yücelen, 2009: 29).

Vergi incelemesi, beyan ve bildirimlere konu olan gelirin ve bu doğrultuda ödenecek olan vergilerin defter, kayıt ve belgeler ile tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envanter gibi verilere dayanarak, hesap ve kayıtlara uygun olup olmadığının tetkik edilmesi, araştırılması ve neticesinde doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması işlemleridir (Tosuner ve Arıkan, 2004:137). Vergisel denetimin kapsamı ise, mükelleflerin beyan ve bildirimleri uyarınca ödenmesi gereken vergilerin, defter,

belge, kayıtlar ve ilişkili bulunan diğer mükelleflerin kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü uyarınca, akılcılık sınırları içerisinde tespit edilmesi ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır (Erkuş ve Ünal, 2014:85-86).

Vergi incelemesinin amacı mükellef ile devlet arasında yer alan vergilendirme ilişkisinde dengenin sağlanmasıdır. Bunun yanında, vergi incelemesi neticesinde yapılan tespit ve tarhiyatlar, mükellefleri ileride gerçek ve doğru bilgileri içeren beyan ve bildirimde bulunma eğilimine sevk etme noktasında çok önemlidir. Nitekim vergi incelemesi, mükelleflerde idarenin zamanaşımı süresi içinde istediği zaman bu yetkisini kullanarak beyan ve bildirimleri denetleyebileceği yönünde bir baskı oluşturmaktadır.

Vergi incelemesinin temel amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu kapsamda hazinenin hakları korunurken mükelleflerin haklarının da korunması gerekmektedir. Vergi incelemeleri sırasında mükellefin aleyhine olan hususların tespitinin yanında, lehine olduğu değerlendirilen hususların da göz önüne alınması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan incelemenin noksan oluşu gündeme gelecek ve hukuka uygun bir inceleme olarak değerlendirilmeyecektir. Zira yasalarla verilen yetki de bu doğrultuda olup amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesidir. Mükellefin lehine olan hususları göz ardı eden bir incelemenin eksik ve hatalı olacağı yönünde yargı kararları da mevcuttur (Pınar,2017:137).

Vergilerin en önemli fonksiyonlarından biri de gelir dağılımında adaletin sağlanmasında en etkili araçlardan biri olmasıdır. Bu yönüyle; gelir, tüketim ya da servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu gelirlerin düşük gelir grubundaki bireylerin refahını artırıcı alanlarda kullanılması suretiyle yerine getirilmektedir. Bu anlamda vergi incelemeleri; vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde önemli rol oynayarak gelir dağılımında adaletin sağlanmasına hizmet etmektedir (Türk,1997).

Vergi incelemeleri, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında ve önlenmesinde en etkili araçlardan biri olmakla birlikte mükellefler nezdinde hata ve hilelerin tekrar edilmemesini temin etmesi bakımından önleyici, mükelleflerin vergi

mevzuatına yeterince nüfuz edemediği durumlarda bilgilendirici ve eğitici; yapılan incelemeler sonucunda uygulanması istenen cezai yaptırımlar bakımından da caydırıcı nitelikler taşımaktadır. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesinde ve kayıt dışılığı önlemindeki etkileri nedeniyle de piyasada haksız rekabetin zayıflatılmasında ve dolaylı olarak sosyal adaletin ve vergi yükünün adil dağılımında önemli etkileri bulunmaktadır. Bu yönleriyle vergi incelemeleri, vergi idaresinin kayıt dışılıkla mücadele noktasında birden fazla amacını yerine getirmesinde ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında büyük önem arz etmektedir.

Vergi incelemesinin vergi kanunlarının tam ve doğru uygulanmasını sağlamanın yanı sıra vergi bilincini artırma, vergi ve muhasebe konularında mükellefleri eğitme, haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleme, caydırıcı olma ve ekonomik istikrara katkı sağlama gibi işlevleri de bulunmaktadır (Arıkan,2013:45).

Mükellefler hakkında inceleme yapılması için idarenin özel bir neden sunmasına gerek olup olmadığına dair Türk Hukuku'nda özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte hem yargı kararlarında hem literatürde hem de uygulamada bütün mükelleflerin herhangi bir özel neden aranmaksızın her zaman denetlenebileceği yaklaşımı bulunmaktadır. Zira Danıştay'ın da konu ile ilgili “Danıştay VDDGK, t.13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333” tarih ve sayılı kararı bulunmaktadır. Söz konusu kararda “*İdare, her zaman vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır.*” ifadelerine yer verilmiştir. Bu durum mükelleflerin bu yöndeki itirazları hukuki bir sorun haline getirme imkânlarını ortadan kaldırmıştır (Başaran, 2010: 100).

Mükelleflerin vergi incelemesine alınması için birçok sebep bulunmakla birlikte vergi incelemeleri genel olarak risk analiz sistemi uyarınca beyannamelerin veya diğer harici bilgilerin karşılaştırılması sonucu elde edilen analizlerden, müfettişlerce tanzim edilen görüş ve öneri raporlarından, ihbar veya şikayetlerden, müfettişlerin yapmış olduğu incelemeler sonucunda başka mükelleflerin incelenmesi gerektiği yönünde oluşan kanaatlerden, sektörel inceleme çalışma planlarından kaynaklanabilmektedir.

Vergi incelemeleri kapsamı yönünden tam veya sınırlı inceleme şeklinde olabileceği gibi bir veya birkaç vergi türü itibarıyla de yapılabilmektedir. Vergi incelemeleri yalnızca beyannameye yer alan hususların kontrolü değil aynı zamanda beyannameye dâhil edilmesi gereken hususların olup olmadığının araştırılması şeklinde olabilmektedir. Vergi incelemesi yapılırken mükelleflerin defter ve belgelerinin yanı sıra vergi dairesindeki arşiv dosyası, sistemsal araştırmalar ve diğer harici donelerde kullanılabilir. Yemin hariç tüm harici araştırmalar, vergisel işlemler ile ilgisi bulunan kişi ifadeleri incelemelerde ispat edici done olarak kullanılabilir.

Vergi incelemesi mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin doğru olup olmadığının araştırılması, Hazine'ye intikal etmesi gereken vergi tutarının tam ve doğru olarak tespit edilmesidir. İnceleme elemanları bu görevlerini icra ederken defter, kayıt ve belgeler ile faaliyetle ilgili her türlü bilgiye başvurabilir. Yine lüzum görülmesi halinde işletmede yer alan iktisadi kıymetlere ilişkin fiili envanter çalışması da yapılabilir. İşletmede fiili envanter yapılması halinde bu işlemin gerektirdiği ve inceleme elemanınca da onaylanan giderler Hazine tarafından mükellefe ödenir. Vergi incelemesi şekli denetimden ziyade defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygunluğunun araştırıldığı gerçeklik denetimi olup yasalarca vergi alınmasının emredildiği gerçek mali gücün tespit edilmesini amaçlamaktadır (Başaran, 2010: 88-89).

Vergi incelemelerine; Vergi Usul Kanunu veya diğer kanunlar uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve istenildiği zaman ibraz etme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler tabi tutulabilirler. Vergi incelemesine tabi tutulabilmek için bu şartların tamamı birlikte aranmamaktadır. Nitekim defter ve hesap tutma zorunluluğu bulunmasa da muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan mükellef nezdinde inceleme yapılabilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Konu yönünden vergi incelemesi kapsamında genel olarak merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergiler bulunmaktadır. Belediyelere ait vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsil gibi işlemleri belediyeler tarafından yerine getirilmektedir. Belediyeler tarafından vergilendirmeye ilişkin işlemleri yapılan vergi, resim ve harçlar vergi incelemesi kapsamında değildir. Örneğin belediyeler tarafından

işlemleri gerçekleştirilen emlak vergisi vergi incelemesi kapsamında bulunmamaktadır. Çünkü Belediye Gelirleri Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca, belediye görevlilerinin vergi incelemesi yapmaya yetkileri yoktur. Diğer yandan birtakım vergi, resim ve harçların vergilendirme işlemleri Maliye Bakanlığı dışındaki kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılmaktadır. Örnek vermek gerekirse yargı harçlarına ilişkin konularda mahkemelere, tapu ve kadastro harçları ile ilgili konularda tapu ve kadastro idarelerine, noter harçları konusunda da noterlere görev ve yetkilendirme yapılmıştır. Bu nedenle bu kurumların vergilendirmeye yönelik yaptıkları işlemlerin, Maliye Bakanlığı denetim elemanları tarafından incelemeye tabi tutulması idari yönden mümkün görünmemektedir (Nas,2012: 1317).

3.1.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Türkiye'de vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'un 135. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde uyarınca “vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” Her ne kadar vergi incelemesi yapmak için yasal olarak yetkilendirilmiş birden fazla birim olsa da ülkemizde vergi incelemelerin büyük çoğunluğu Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

Kanun koyucunun vergi incelemesine yetkili olanları tek tek saymış olması incelemeye yetkili olanlar hakkında genişletici bir yorum yapılmasını imkânsız kılmaktadır. Zira benzer görevleri icra eden Sayıştay Denetçileri, İş, SGK veya Gümrük Müfettişlerinin yaptıkları incelemeler sonucunda tespit ettikleri hususlar doğrultusunda idarenin bu evrakları esas alarak tarhiyat yapması mümkün bulunmamaktadır. Bu konuya örnek teşkil eden Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 16.06.1998 tarih ve E.1997/2939, K.1998/2348 sayılı kararı şu şekildedir:

“Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisi'nin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanun'un sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili

olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisi'nin tarih dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı husus araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir”

Danıştay kararlarına göre Yeminli Mali Müşavirler, Adalet Bakanlığı Müfettişleri, Bankalar Yeminli Murakıpları da vergi incelemesi yapamazlar. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm mercii olan vergi mahkemesinde görevli hâkimlerin de inceledikleri vergi davalarında, vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemelerde eksik kalan veya hatalı olan hususları düzeltme yetkileri bulunmamaktadır (Beşel,2017:47).

Yeminli mali müşavirlerin de vergi incelemesi yapma yetkileri bulunmamaktadır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan memurları belirten VUK'nun 135. maddesinde yeminli mali müşavirler yer almamaktadır. “Ayrıca 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli müşavirlere, yükümlü kayıtlarını esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.” Danıştay'ın 30.01.2004 tarih ve E: 2002/2514, K: 2004/200 sayılı Kararı'nda da; “gerçek mahiyeti tespiti yönelik karşıt inceleme yapma yetkisi bulunmayan yeminli mali müşavir adına tasdik kapsamı ile sınırlı sorumluluğu aşılarak düzenlenen ödeme emri hukuka uygun değildir” şeklinde ifadelerle yer verildiği görülmektedir (Nas, 2012:1313).

3.1.2.3. Vergi İncelemesinde Yöntem

Vergi incelemesinde asıl olan nezdinde inceleme yapılan mükellefin iş yerinde incelemenin yapılmasıdır. Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında bulundurdıkları memuriyet durumlarını ve inceleme yapmaya yetkili olduklarını belirten fotoğraflı resmi bir vesikayı (resmi kimlik, tanıtma kartı) gittikleri yerde işe başlamadan evvel ilgili kişilere gösterirler. Mükellefin işyerinde inceleme yapılması işyerinin uygun olmaması veya ölüm, işin terki gibi sebepler ile mümkün olmazsa inceleme denetim elemanının işyeri adresinde yapılabilir. Yine nezdinde inceleme

yapılan tarafından incelemenin dairede yürütülmesi istenirse inceleme dairede (denetim elemanının çalışma adresi) yapılabilir. Bu durumda nezdinde inceleme yapılandan inceleme konusu defter ve belgeleri denetim elemanının çalışma adresine getirmesi gerektiği, kendisine yazılan bir yazı ile bildirilir. İncelemenin denetim elemanının çalışma adresinde yürütülmesi durumunda mükelleften ibrazı istenen defter veya belgelerin belirtilen zamanda herhangi bir mazeret olmaksızın getirilmemesi halinde ibraz edilmemiş sayılırlar. Nezdinde inceleme yapılanın haklı bir mazeret göstermesi halinde defter ve belgelerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir (Vergi Usul Kanunu,1961).

İncelemenin, incelemeyi yapan denetim elemanının çalışma adresinde yürütülmesi halinde defter ve belgelerin yazı ile nezdinde inceleme yapılandan istenmiş olması, ibraz için kendisine süre verilmiş olması ve bu yazının tebliğ usullerine uygun olarak tebliğ edilmiş olması gerekmektedir. Bu durumda VUK'un 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan hükme göre verilecek sürenin on beş günden az olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde ibraz yükümlülüğüne aykırı davranıştan söz edilemeyecektir. Danıştay'ın konu ile ilgili verdiği Dnş. 9.D.nin 29.12.1993 tarih ve E:92/5672, K 93/5499 sayılı Kararında "...Defterlerin, işyerinde incelenmesi esastır. Defter ve belgelerin incelemeye ibrazı için 3 günlük bir süre verilmesi yasal olmayıp, 15 gün süre verilmesi gerekmektedir." şeklindedir.

İncelemenin iş yerinde yapılması; nezdinde inceleme yapılan mükellefle ilgili vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği, işletmenin faaliyet konusu ve faaliyetin niteliği, iş hacmi ve kapasitesi, işyerinin büyüklüğü ile iş hacminin orantısı vb. birçok hususta inceleme elemanın bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. İncelemenin nezdinde inceleme yapılanın iş yerinde yapılması bilgi ve belge akışının daha hızlı olması nedeniyle incelemelerin daha hızlı sonuçlanmasına katkı sağlamaktadır. "İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkilerin karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamak da beklenen yararlardandır" (Kızılot, 1996: 11). İncelemelerin incelemeye tabi tutulananın iş yerinde yapılmasının esas olduğu hükmü Vergi Usul Kanunu'nda yer alsa da uygulamada incelemelerin büyük çoğunluğu dairede yani inceleme elemanının çalışma adresinde yürütülmektedir.

Denetim elemanlarının eşzamanlı olarak birçok mükellef nezdinde inceleme yapmaları incelemelerin mükellef işyerlerinde yapılmasını zorlaştırmaktadır. Yine son yıllarda gelişen teknoloji ile birlikte birçok bilginin ve belgenin erişiminin eskiye nazaran çok hızlı olması da kimi incelemelerin işyerinde yapılmasına olan ihtiyacı ortadan kaldırmaktadır. Zira artık elektronik yoklama ile birlikte mükelleflerin işyerlerinde bulunan bütün makine ve teçhizatın fotoğrafları çekilebilmekte ve elektronik ortamda aktarımı sağlanabilmektedir. Diğer yandan faaliyet konuları itibariyle işyerinde inceleme yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda oluşabilmektedir. Ayrıca mükellefler incelemeye olan psikolojik yaklaşımları nedeniyle incelemenin müfettişlik adresinde yürütülmesini isteyebilirler. Zira mükellef işletmesinde inceleme yapan bir denetim elemanın varlığını gizlemek isteyebilir ve mümkünse incelemenin kendi işyerinde değil de müfettişlik adresinde yapılmasını talep edebilir.

İncelemenin yapılacağı işyerinden kastın ne olduğu, mükellefin hangi işyeri olduğu konusuna ilişkin kanunda net bir belirleme yapılmamıştır. Bu sorunun cevabı incelemenin maksadı ile alakalı bulunmaktadır. İnceleme, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak maksadıyla yapıldığından bu amaca hizmet eden işyeri neresi ise vergi incelemesinin orada yapılması gerekmektedir. Bu anlamda inceleme ile ilgili ispat edici vesikaların bulunduğu yer incelemenin yapılacağı yerdir. Örneğin bir randıman incelemesi fabrikada, emtia ve stok sayımı depoda, gider veya maliyet incelemelerinin ise defter ve belgelerin bulunduğu işyeri adresinde yapılması gerekmektedir (Gülhan ve Türkmen,2016: 93).

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın önceden mükellefe bildirilmesi zorunlu olmamakla birlikte inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Tarh zamanaşımına ilişkin hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 113 ve 114. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddede zamanaşımı, vergi kanunlarında belirtilen sürenin dolması sebebiyle vergi alacağının ortadan kalkması olarak tanımlanmış, zamanaşımı hususunun mükellefin bu konu ile ilgili bir başvurusu olmasa da kendiliğinden sonuç doğuracağı düzenlenmiştir. Yine takip eden maddede vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak (5) beş yıl içinde tarh ve mükellefe

tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu halde vergi incelemesinin içinde bulunulan takvim yılı hariç olmak üzere 5 yıl geriye dönük olarak yapılabileceğini söylemek genel olarak mümkündür. Ayrıca tarh zamanaşımına ilişkin sürenin dolması halinde zamanaşımı süresi dolan döneme ilişkin vergi incelemesi yapılması mümkün bulunmamaktadır. Mükellefin bu hususta müracaatı veya itirazı olmasa dahi idare tarafından tarh zamanaşımı hususunun resen dikkate alınması gerekmektedir. Konu ile ilgili madde hükmü çok açık olup tereddüte mahal vermemektedir. Zamanaşımına uğramış dönemle ilgili idarenin vergi incelemesi yapmaya selahiyeti bulunmamaktadır.

Mükellefler tarh zamanaşımı süresi içinde her zaman incelenebilir. Hatta mükellefin aynı vergilendirme dönemi için birden fazla defa incelemeye tabi tutulması da mümkündür. Daha önceden mükellef nezdinde inceleme yapılmış olması, tekrar incelenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Zira VUK'un 138. maddesinde yer alan “evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir” hükmü gereğince mükellef nezdinde tarh zamanaşımı süresi içerisinde idarece istenilen herhangi bir zamanda vergi incelemesi yapılabilecektir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Genel olarak vergi incelemelerinin geriye dönük 5 (beş) yıllık vergilendirme dönemini kapsayabileceği söylene de bu durumun birtakım istisnaları da mevcuttur. “Zira şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlamaktadır. Yine Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalandığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğmaktadır.” Bu tür durumlarda zamanaşımına ilişkin herhangi bir süre öngörmek mümkün olmamakla birlikte konunun özünde değerlendirmek gerekmektedir.

Vergi incelemesi ve tarh zamanaşımı arasındaki ilişkiye dair bir diğer hususta tarh zamanaşımının durmasıdır. VUK'un 114. Maddesinde yer alan “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini*

takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz” hüküm gereğince zamanaşımı süresi belirli şartlar dâhilinde durmaktadır. Yine mezkûr kanunda sayılan mücbir sebep hallerinden birinin olması halinde tarh zamanaşımı süresi durmaktadır. Bu durumların varlığı halinde tarh zamanaşımı süresi işlemeyeceğinden 5 yıllık süre geçmiş olsa da vergi incelemesi yapılabilecektir.

Takdir komisyonuna matrah takdiri için başvurulması ile vergi incelemesi arasında ilişki bulunması gerekmektedir. Zira takdir komisyonunun görevleri ve takdir komisyonuna sevk nedeni Vergi Usul Kanunu’nda belirtilmiştir. Uygulamada özellikle tarh zamanaşımı süresinin dolmasına az bir zaman kala başlanılan vergi incelemeleri sırasında herhangi bir takdir komisyonuna sevk nedeni oluşmadan, zamanaşımını durdurma amaçlı olarak takdir komisyonuna sevk işlemi yapıldığı bilinmektedir. Zamanaşımını durdurmak bir takdire sevk nedeni olmayıp bu işlemin sonucudur.

Konu ile ilgili birçok yargı kararı bulunmakla birlikte Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2017/288 Esas ,2017/329 Karar sayılı kararında da “*Vergi incelemesi, re’sen takdir yetkisi bulunan inceleme elemanı tarafından yürütülen bir mükellefin; sırf zamanaşımını durdurmak amacıyla, gerçek bir re’sen takdir nedeni saptanmaksızın, şeklen, takdire sevk sebeplerinden biri dayanak gösterilerek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesi, bu süre zarfında vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporu düzenlenmesi; takdir komisyonunun haiz olduğu yetki uyarınca, inceleme elemanından bağımsız yürütmesi gereken inceleme ve araştırmalar sonucu elde edeceği verileri değerlendirmek yerine, sözü edilen raporlarda belirtilen miktarın aynısını matrah olarak takdir etmesi, 213 sayılı Kanunun zamanaşımı ile incelemeye ilişkin düzenlemelerinin öngörülen amacına aykırı düştüğü gibi takdir komisyonuna başvuru yolunun zamanaşımı hükmünü aşmak amacıyla bir yöntem olarak kullanılması, Anayasa Mahkemesi kararında da işaret edildiği üzere yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleriyle de bağdaşmamaktadır.*” şeklinde ifadelere yer verdiği görülmektedir.

Bu hususta idare ile mükelleflerin birçok kez uyuşmazlığa düştüğü ve uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünde de yukarıda belirtilen yargı kararına benzer kararlar verildiği görülmektedir. Zamanaşımı süresinin bitmesine az zaman kaldığı

sırada takdir komisyonuna sevk edilmesi sebebiyle mükelleften istenen ek tarhiyatların mükellef haklarına aykırı olduğu ve Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemelerin amaç ve ruhuna aykırı olduğu gerekçesi ile yapılan tarhiyatların yargı organlarınca reddedildiği bilinmektedir. Bu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu tarafından 27.4.2017 tarihinde 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yayımlanmış ve zamanaşımı süresinin dolmasına az zaman kala yapılan vergi incelemeleri ile ilgili olarak takdir edilecek bir matrah farkı olmadığı durumlarda takdire sevk işlemi yapılamamasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir (<https://vergialgi.net/vergi/vergide-zamanasimini-uzatmak-icin-takdire-sevk-yolu> .kapatildi, Erişim Tarihi:17.01.2019).

3.1.2.4. İncelemede Uyulması Gerekenler

Vergi incelemeleri sırasında uyulması gereken kurallar Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesi ve bu madde uyarınca çıkarılan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te düzenlenmiştir.

Özellikle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amacı, idarenin işlemlerinde belirlilik ve hukuki güvenlilik ilkesinin gereği olarak ve mükellef haklarının göz önünde bulundurulması sonucunda inceleme sırasında inceleme elemanlarının uyması gereken bir dizi kural belirlenmiştir.

Vergi inceleme görevi inceleme ile görevli memurlara yazı ile verilmektedir. Bu görevlendirme yazılarında; incelenecek kişi veya kurumlara ilişkin bilgiler, incelemenin konusu, türü, kapsamı, gerekçesi ve dönemi gibi hususlara ilişkin bilgiler yer almaktadır. Denetim elemanının mükellef hakkında inceleme yapabilmesi söz konusu görevlendirmenin kendine tevdi edilmiş olmasına bağlıdır. Aksi takdirde herhangi bir görevlendirme yapılmadan inceleme yapması hukuki ilkeler ile bağdaşmayacaktır. İnceleme elemanları yaptıkları incelemeler sırasında başka mükelleflerin veya aynı mükellefin başka vergilendirme dönemlerinin veya vergi türlerinin incelenmesi gerektiği yönünde kanaat oluşması halinde de bu durumu bağlı bulundukları birime iletmek ve görevlendirme yapılmasını istemek durumundadır. Konu ile ilgili olarak Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin "*Vergi Müfettişlerinin Görev ve Yetkileri*"ni düzenleyen 38. maddesinin ikinci fıkrasında "*Birinci fıkrafta*

belirtilen görevler Vergi Müfettişlerine, Başkanlıkça veya Başkanlıkça uygun görülen hallerde ilgili Grup Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, Vergi Müfettişleri re'sen, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamazlar” hükmüne yer verilmiştir.

Vergi inceleme elemanları, inceleme görevinin kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. İnceleme görev yazısının ve eklerinin tetkik edilmesi, vergi dairesinde yer alan tarh dosyalarının tetkiki, mükellef ve faaliyetle ilgili harici araştırmalar, sektörel araştırmalar vb. işler yapılarak mükellef nezdinde ön bilgi ve araştırmalar yapılabilir.

Vergi inceleme elemanları, mükellef nezdinde incelemeye başlamadan evvel memurluk durumlarını ve vergi incelemesi yetkisine sahip olduklarını belirten fotoğraflı kimlik belgelerini ilgililere gösterirler. Nezdinde inceleme yapılacak olana, incelemenin konusu, türü gibi hususlar incelemeye başlamadan evvel açıkça izah edilerek bilgilendirme yapılır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi inceleme elemanları, incelemeye ilişkin görevin kendilerine tebliğ edilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Vergi incelemesine, hakkında inceleme yapılan mükellef nezdinde tanzim edilecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanmaktadır. Tanzim edilen tutanağın bir örneği hakkında inceleme yapılan mükellefe verilir. Mükellef incelemenin türü, konusu ve dönemi hakkında bilgilendirilir. Yine mükellefin vergi incelemesi ile ilgili yasal hakları ve yükümlülükleri konusunda bilgilendirme yapılır. İncelemenin nerede yapılacağı hususunda karşılıklı mutabakata varılır. İnceleme, memurun çalışma adresinde yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati alınır. Bu hususlar inceleme başlama tutanağında belirtilmelidir. Bu tutanağın bir nüshası inceleme elemanının bağlı olduğu birime, diğer nüshası ise ilgili mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir. İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağa imza attığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının olmaması durumunda ise tutanağın vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir nüshası ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesi tarafından gönderilir. Ölüm, gaiplik gibi durumların oluşması, işin veya memleketin terk edilmesi gibi nedenlerden dolayı

incelenecek mükellef ile irtibata geçilememesi veya irtibata geçilmesine karşın verilen süre içinde yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının mükellefçe imzalanmasından çekinilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçları dikkate alınarak sürdürülür (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,2011).

Mükellefin işyeri adresinde inceleme yapılması halinde incelenen mükellefin rızası olmadan resmi çalışma saatleri haricinde inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez. İncelemeye ilişkin tutanak tanzimi ve emniyetin sağlanmasına ilişkin tedbir alınması bu kuralın dışında tutulmuştur. Ancak bu gibi tedbirlerin, alınması sırasında incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyetin sekteye uğratılmamasına özen gösterilmesi gerekmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında gerekli gördükleri hallerde, vergilendirmeyle ilgili olay ve hesap durumlarına ilişkin tespit ve tevsik amacıyla ayrıca tutanak tanzim edebilirler. Mükelleflerin talepte bulunması halinde incelemeye ilişkin tutanakların taslakları, mükelleflerin inceleme ile ilgili varsa itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesi amacıyla iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda inceleme elemanının kanaatini belirten herhangi bir yorum yer almaz. Tanzim edilen tutanakların birer nüshasının tutanakta imzası bulunan kişilere verilmesi gerekmektedir. Bu tutanaklarda yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun mükellefe açıkça anlatılması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapmakla yetkili olan memurlar, düzenledikleri tutanakları ilgili şahıslara imzalatarak bir örneğini bu kişilere verirler. Ancak ilgili kişilere tutanaklara imza atmaları için herhangi bir zorlama yapılamaz. Tutanaklara imza atmak istemezlerse tutanak dâhilinde bahsedilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar kendilerine iade edilmez. İlgililer istedikleri zaman söz konusu tutanaklara imza atarak defter ve belgelerini iade alabilirler. Ancak defter ve belgelerin suç delili olması halinde mükellefin rızası olup olmadığına bakılmadan el

konulur. Alıkonulan defter ve belgelerin muhafazasının sağlanması amacıyla ilgilinin bağlı olduğu vergi dairesine yazı yazılarak muhafaza edilmesi istenir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,2011).

İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmeleri esastır. Bahsedilen süreler içinde incelemenin tamamlanamaması halinde ek süre talep edilebilir. Ek süreye ilişkin yapılacak talebin vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilmesi yapılır ve tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak hakkında inceleme yapılan mükellefe bildirilir. Vergi incelemelerinin öngörülen süreler dâhilinde tamamlanması için inceleme elemanlarının bağlı bulunduğu birimler gereken tedbirleri alırlar.

Vergi incelemesine yetkili olanların düzenledikleri vergi incelemesi raporlarının, vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olmaması gerekmektedir. Mükellefler inceleme esnasında inceleme konusu ile ilgili özelge ibraz etmeleri halinde ilgili özelge de inceleme tutanağına geçirilir. İbraz edilen özelgenin, mükellefin vergisel durumuna uygun olup olmadığı inceleme elemanı tarafından değerlendirilerek inceleme raporunda bu hususa ayrıntıları ile yer verilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarda, inceleme esnasında vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirküler gibi alt mevzuatın vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaati oluşursa, bu durumu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor tanzim ederek bildirirler.

Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından tanzim edilen vergi inceleme raporları, işlem yapılması amacıyla ilgili vergi dairesine gönderilmeden evvel, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere

uygunluğu yönünden değerdendirilmektedir. İncelemeyi yapan veya yapanlar ile komisyon arasında uyuşmazlık oluşması durumunda uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporları üst değerdendirme mercii olarak merkezi rapor değerdendirme komisyonu tarafından değerdendirilmektedir. Yine Maliye Bakanlığının belirlediğı tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları da doğrudan merkezi rapor değerdendirme komisyonu tarafından değerdendirilmektedir. Merkezi rapor değerdendirme komisyonu; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik komisyon olup vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerdendirmektedirler. İncelemeyi yapan denetim elemanları, komisyonca yapılan değerdendirmeye uygun olarak tanzim edecekleri vergi inceleme raporlarını işlem yapılmak üzere bağılı oldukları birime tevdi etmektedirler (Vergi Usul Kanunu,1961).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili diğder memurlarca tanzim edilen vergi inceleme raporlarına ilişkin değerdendirmeler ise Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerdendirme komisyonlarınca yerine getirilir.

İncelemenin tamamlanma tarihi olarak, vergi inceleme raporlarının, rapor değerdendirme komisyonlarına gönderilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiğı tarih kabul edilmektedir. İlgili rapor değerdendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerdendirmesinin incelemeyi yapan memura iletildiğı tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde mükellefin inceleme yapılmak üzere ibraz ettiğı defter ve belgeler tutanak tanzim edilerek mükellefe veya yetkili adamına geri iade verilir. Ancak incelenenin inceleme ile ilgili tutanağı imzalamaması veya defter veya belgelerin suç delili olması halinde nezdinde inceleme yapılana iade edilmez.

Bütün bunların yanı sıra inceleme elemanlarının vergi incelemelerini yürütürken uyması gereken temel ilkeler de ilgili Yönetmelik¹ ile belirlenmiştir. Vergi incelemesi ile yetkilendirilmiş olanlar, vergi incelemelerinin yürütölmesi

¹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

sırasında yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini mükellef haklarını da dikkate alarak kontrol etmeleri, kanun hükümlerinin uygulanmasında kamu hukukunun korunmasına gereken dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Yine yükümlülere ve ilgililere karşı nezaket ve mesleki saygınlık kurallarının gerektirdiği şekilde tutarlı davranışlarda bulunması, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olduğunu davranışlarıyla da göstermesi, görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas alması, tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmesi, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemelerinde amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olduğunun her zaman göz önünde bulundurulması önemlidir. Bu anlamda incelemeler neticesinde yalnızca mükelleflerin aleyhine değil lehine olan hususlara ilişkin de gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanmalıdır. Ayrıca inceleme elemanlarının görevlerini yerine getirirken unvanları ve yetkileri aracılığı ile kendilerine, yakınlarına veya üçüncü kişiler lehine menfaat elde etmemeleri ve vergi mahremiyetine ilişkin hükümlere riayet etmeleri gerekmektedir.

3.1.3. Arama

Vergilerin gereği gibi toplanabilmesi için vergi mevzuatının mükellefler için öngördüğü yükümlülükler tek başına yeterli olmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın ve yükümlülüğe etki eden olguların ortaya çıkartılmasında, yükümlünün beyan ve bildirimlerinin doğruluğunun saptanmasında ve vergi yasalarına uyulup uyulmadığının belirlenmesinde Vergi Usul Kanunu'na vergi idaresine tanınan hukuki imkânlardan, bir başka ifade ile idarenin mükellefi denetime tabi tutma yöntemlerinden biri de aramadır (Yücesoy, 2018:152).

3.1.3.1. Aramanın Tanımı, Kapsamı ve Önemi

Kural olarak, vergi incelemeleri ile ilgili defter, belge ve kayıtlar ilgiliden istenir ve ilgilinin kendi isteği ile inceleme elemanına defter belge ve kayıtları ibraz etmesi beklenir. Ancak kural olan bu durumun yanında istisnai olarak ilgilinin rıza ve isteğine bakılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bulunan defter, kayıt ve belgelerin aramaya konu edilmesi ve vergi incelemesi yapılmak üzere bu belgelere el konulması

durumları da olabilmektedir. Başka bir ifade ile arama, ihbar ya da inceleme neticesinde vergi kaçırıldığı yönünde kuvvetli emareler bulunan kişinin ve vergi kaçırılması ile ilgisi bulunan diğer kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaçakçılığına ilişkin kanıtların toplanması için yapılan araştırma bütünüdür (Karakoç, 2004: 228-229).

Esasında, vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp tespit etmektir. Bu amaca ulaşmada en etkili araç ise bilgi ve belgelerin en hızlı ve doğru şekilde elde edilmesidir. İlgililerden bilgi ve belgelerin sözlü veya yazılı olarak istenmesi mümkündür. Ancak bazı durumlarda bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. Bu nedenle incelemede delil olabilecek bilgi ve belgelerin doğru ve hızlı temin yolu olarak “arama” vergi incelemesinin hedefine ulaşmasına katkı sağlamaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2015:60).

Kişi dokunulmazlığı, kişinin maddi ve manevi varlığı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve korunması gibi hak ve özgürlükler Anayasa ile güvence altına alındığından “Arama” müessesesinin yalnız vergi hukukunu ilgilendirdiğini söylemek doğru değildir. Kişi hak ve özgürlükleri ile doğrudan bağlantılı olduğundan anayasa hukuku ile de ilgili bulunan arama müessesesi ağırlıklı olarak Ceza Muhakemesi Kanunu’nda düzenlenmiştir (Doğrusöz, 2010).

Arama hukuki anlamda ceza muhakemesi hukukunu ilgilendiren bir kavramdır. Ceza muhakemesine göre arama, kural olarak hâkimin, aramanın gecikmesinde sakınca oluşan hallerde savcının, savcı ile irtibat kurulamayan durumlarda ise kolluk âmirinin yazılı emri ile, gerek şüpheli veya sanığın yakalanması gerekse delil olan eşyaya el konulması amacıyla, kişinin mesken ve sair yerleri ile üst ve eşyasında yapılan araştırma işlemidir (Ceza Muhakemesi Kanunu, 2004).

Ceza muhakemesi hukukunda arama, yargılamanın sağlıklı biçimde yapılabilmesi ve yargılama sonunda verilen kararların uygulanabilmesini sağlayan, bu anlamda bir yaptırım şekli değil yaptırımların uygulanmasını sağlamaya yönelik araç olan koruma tedbirlerindendir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu, yalnızca ilgili hükümlerde aradığı şartların gerçekleşmesi halinde istisnai olarak yükümlü ve

sorumlunun rızası olmaksızın vergi incelemesi sırasında “vergisel arama” yapılabileceğini hüküm altına almıştır. Bu yönüyle aramanın olağanüstü bir inceleme yolu olduğu söylenebilir. Hem vergi alacağının doğru tespitine hem de uygulanacak yaptırımlara yönelik delil ve veri sağlamak amacıyla yapılan arama, gerek mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerindeki etkisi, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından önemli bir denetim aracı olması sebebiyle, Vergi Usul Kanunu’nda (madde 142-147) ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Yücesoy, 2018:160). Ceza yargılaması hukukunun delil toplama araçlarından biri olan bu yöntem vergi usul hukukunda da yer almaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nda arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’na açık yollamada bulunmaktadır (Karakoç, 2004: 223-229).

Arama; adli veya vergisel arama şeklinde iki ayrı anlamda tanımlanabilmektedir. Vergisel anlamda aramayı ise VUK’da yer almamakla birlikte, VUK’un “Arama Yapılabilecek Haller” başlıklı 142. maddesini dikkate alarak; *“Bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlara ihbar yoluyla bildirilmesi ya da vergi inceleme elemanının kendi kanaati ve araştırmaları neticesinde böyle bir emareye ulaşması durumunda, mükellef ve kaçakçılıkla ilgisi bulunan şahısların üzerlerinde ve mahallerde(iş yeri, şube, ikametgah vb.) yapılan aramadır”* şeklinde tanımlayabiliriz (Öz, Hepaksaz ve Çevikcan,2011).

Arama müessesini başlı başına farklı bir denetim türü olarak adlandırmak pek doğru bir yaklaşım olmayabilir. Zira tanımından da anlaşılacağı üzere arama, vergi incelemesi sırasında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespitine imkân sağlayan, vergi kaçırıldığına veya vergi suçunun işlendiğine dair bilgi veya belgeleri temin etmek amacıyla yapılan bir araştırmadır. Bu yönüyle arama müessesini, belirli şartlar dâhilinde vergi incelemesinde idare tarafından kullanılabilen, mükellefin ve mükellefiyetle ilgili olayların gerçek mahiyetini tespit etmekte kullanılan bir araç, yöntem olarak tanımlamak mümkündür. Bir denetim türü olarak adlandırılacak olursa aramalı vergi incelemesi demek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın, nezdinde inceleme yapılana ve ilgili diğer kişilere önceden bildirilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemelerinde bu husus idarenin takdirinde olmasına rağmen aramalı vergi incelemelerinde nezdinde arama yapılacak kişi veya kişilere haber verilmesi olayın amacına ters düşecektir. Burada amaç vergi kaçırıldığına veya vergi suçu işlendiğine dair bilgi ve belgelerin temin edilmesi olduğundan delillerin yok edilme riski bulunmaktadır. Bu nedenle arama önceden haber verilmez.

Arama, nezdinde arama yapılan kişilerin üzerlerinde, evlerinde veya işyerlerinde kolluk kuvvetleri ile birlikte yapılan, bilgi ve belge toplamaya yönelik bir işlem olduğundan; nezdinde arama yapılan kişiler üzerinde psikolojik etkisi ağır olan, ticari ve sosyal itibarı zedeleyebilen bir uygulama olduğundan zorunlu olmadıkça başvurulmamalıdır (Binbirkaya, 2006:21).

3.1.3.2. Arama Yapmaya Yetkililer

Aramanın kaynağı yasal olarak ihbarlar ya da inceleme ile yetkili memurların yürüttükleri incelemeler sırasında mükellefin vergi kaçırıldığına delil olabilecek emareler olması olsa da uygulamada ekseriyetle vergi idaresine gelen ihbarlar üzerine arama yapılmaktadır. Tabii ki ihbarların gerekli şartları taşıması ve vergi kaçırıldığına veya suç işlendiğine dair kesin veriler ile desteklenmiş olması gerekmektedir.

Vergisel aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesine yetkili olan memurların aramaya lüzum olduğu kanaatine varması ve durumu anlatan gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh hâkiminden arama kararı verilmesini istemesi; sulh hâkiminin de ilgili yazıda talep edilen yerde ve zamanda arama yapılması yönünde karar vermesi şartı bulunmaktadır. VUK'un 142. maddesinde düzenlenen bu hükümden vergisel arama yapmaya yalnızca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların yetkili oldukları anlaşılmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

3.1.3.3. Aramada Yöntem ve Usûl

Aramalı incelemenin yöntemi ve usulü rutin vergi incelemelerinden farklıdır. İdareye gelen ihbarlar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından görülen lüzum üzerine arama yapılmasına neden ihtiyaç

duyulduğu gerekçeleri ile birlikte arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcına yazı ile bildirilerek arama kararı verilmesi istenir. Sulh yargıcının arama yapılmasını uygun görmesi ve bu yönde karar vermesi gereklidir.

Arama yapılan durumlarda inceleme hızlı şekilde ve öncelikli olarak yapılır. Arama, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından arama kararında süre belirtilmiş ise bu sürede yapılır. Genel olarak gündüz vakti ve çalışma-iş saatleri içerisinde yapılır. İstisnai olarak, suç delillerinin yok edilmesi gibi tehlikeli durumların varlığında ise arama gece vakitlerinde de yapılabilir. Yine aramaya gündüz başlanmış ise gece devam edilebilir. Aramaya başlamadan önce aramayı yapanların memuriyet vasfını gösterir fotoğraflı kimliklerini ve aramaya ilişkin alınan mahkeme kararını ilgililere göstermeleri gerekmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

İnceleme sırasında vergilendirme ile ilgili bulunmayan kişisel ve özel belgeler tutanak tutularak sahiplerine iade edilir. Mükellefin ihtiyaç duyması halinde ilgili memurun huzurunda olmak şartıyla mükellefler bu defter ve belgeler üzerinde incelemeler yapabilir, suret ve kayıtlar çıkarabilirler.

Arama sonucunda alıkonulan defter ve belgelerin en geç üç ay içinde incelenerek incelemenin tamamlanması ve bu belgelerin suç delili olmaması halinde sahibine bir tutanak tanzim edilerek iade edilmesi gerekmektedir. İncelemelerin haklı nedenler ile üç ay içinde tamamlanmasının mümkün olmaması halinde sulh hâkimi tarafından verilecek karar ile bu süre uzatılabilmektedir. İhbara dayalı aramalarda ihbarın asılsız olması halinde hakkında arama yapılan kişinin ihbar edenin kimliğini öğrenmek istemesi durumunda vergi dairesi ihbarcının ismini bildirmeye mecburdur.

Bu durumda nezdinde arama yapılan mükellef asılsız ihbar sahibi hakkında dava açma hakkını kullanabilirken idarenin mali sorumluluğuna ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada dikkati çeken bir diğer husus ise ihbarın asılsız olması durumunda ihbarda bulunanın isminin vergi dairesince bildirilmesi gerekliliğı sadece aramalı vergi incelemesi için geçerli olup ihbar üzerine gerçekleştirilen arama içermeyen olağan vergi incelemelerinde ihbarın asılsız çıkması durumunda ihbarcının isminin vergi dairesince bildirilmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır (Öz, Hepaksaz ve Çevikcan, 2011).

3.1.4. Bilgi Toplama

Yükümlü ile idare arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirmeyi esas alan işlemler varsa da vergilendirmenin özelliğinden kaynaklanan nedenlerle bu ilişki çeşitlilik ve çok yönlülük göstermektedir. Yükümlülerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini tam, doğru ve zamanında yapıp yapmadıklarının tespiti ilişkilerin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. İdare bunun kontrolünü denetimler yoluyla yapmaktadır. Denetim sürecinin can damarını ise idarenin bilgi toplaması oluşturmaktadır. İdare vergilendirmeye ilişkin bilgileri denetimini yaptığı yükümlülerden elde edebileceği gibi başka yükümlülerden ve özel veya resmi kurum ve kuruluşlardan da elde edebilmektedir (Kızılot ve Taş, 2010: 112).

Vergi idaresi ile vergi incelemesine yetkililer, lüzum gördükleri herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, mükelleflerden ya da mükellefler ile ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişilerden vergi alacağını sağlıklı bir şekilde tespit ve tahsil edebilmek için bilgi istemektedirler. Beyana dayanan vergi sistemlerinde vergi idareleri, mükelleflerin beyan ve bildirimlerinin doğruluğunu kontrol etmek için sürekli biçimde doğru ve gerçek bilgi akışına ihtiyaç duymaktadır. Vergi Usul Kanunu vergi idaresine, yükümlü ile ilgili araştırmaları yürütürken yükümlüden veya yükümlü ile ilgili üçüncü kişilerden bilgi toplama yetkisi ve görevi vermektedir (Karakoç, 2004: 231).

Vergi incelemeleri sırasında mükellef ve mükellefiyetle ilgili araştırmalar yapılması, bilgi toplanması ve elde edilen bilgilerin gerçek ve doğru olması büyük öneme haizdir. Vergi incelemesinin âdil ve verimli bir şekilde yapılabilmesi, vergiyi doğuran olayın tespitinin yanında, vergi alacağının üzerinden hesaplanacağı matrahın tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi için bilgi toplama müessesesinden yararlanılması çok önem arz etmektedir Bilgi toplama sürecinin etkin ve objektif bir şekilde yapılması vergilendirme de adâleti ve eşitliği sağlama açısından vazgeçilmez bir unsurdur (Doğan,2015:68). Bilgi toplama müessesesi bir denetim türünden ziyade mükellef ile ilgili bilgi ve belge temin yolu olarak vergi denetimlerinin hedeflerine ulaşmasındaki etkili araçlardan biridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 148-152. maddeleri arasında yer alan “Bilgi Toplama” ya ilişkin hükümler vergi idaresinin hangi şart ve şekilde bilgi

toplayacağını düzenlemektedir. İlgili yasal metinlere göre; kamu idare ve müesseselerinin, mükellefler ya da onlarla işlem ve ilişki içinde olan diğer gerçek ve tüzelkişilerin, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istedikleri bilgileri verme zorunlulukları bulunmaktadır. Bilgi sözle veya yazı ile istenir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere yazı ile münasip bir süre verilerek tekrar sorulur ve cevap vermeleri kendilerinden istenir. Bilgi vermeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler, bilgi alınmak üzere vergi dairesine zorla getirilemezler. Bunun yanında bilgi vermenin istisnaları da mevcuttur. Örneğin memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurlarının bilgi verme mecburiyeti bulunmamaktadır.

Ayrıca kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzelkişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belirli aralıklarla ve sürekli olarak yazı ile verme zorunlulukları bulunmaktadır.

Genel olarak “kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler.” Ancak belirli koşullar halinde kimlerin hangi bilgileri vermekten çekinebileceği de anılan maddelerde düzenlenmiştir. Bunlar; “Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahrem bilgiler; hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler; avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla haberdar oldukları ahval ve hususların bildirilmesi; Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez” (Vergi Usul Kanunu,1961).

3.1.5. İç Denetim (Teftiş)

İç denetim (teftiş), vergi idaresinin uygulamaya ilişkin mevzuatta öngörölmüş kurallara uygun davranıp davranmadıklarının tespitine ve varsa hataların ortadan kaldırılmasına ve önlenmesine yönelik yapılan uygulamalar bütünüdür (Binbirkaya,2006:22). İç Denetim, vergi idaresi çalışanlarının vergi sisteminde

öngörülen kurallara uygun davranıp davranmadıklarının saptanmasını, uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları yaratan nedenlerin tasfiyesini amaçlayan çalışmalar bütünüdür. İç denetim görevi; teftiş ve soruşturma yetkisine sahip memurlar tarafından yerine getirilmektedir. Vergi denetim sisteminde önemli bir yer tutan iç denetim; vergi kanunlarının mükelleflere eşit olarak uygulanması ve personelin çalışmalarında doğruluk ve etkinliğin sağlanması noktasında yönlendirici etki sağlar. Böylece verginin gerçeğe uygun alınmasına katkı sağlamış olmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 285). Bu da vergilemede etkinliğin, adaletin ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önemli katkılarda bulunmakla birlikte, dolaylı olarak da ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesine yardımcı olmaktadır.

“Geniş anlamda iç denetim; uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları saptamak ve bunların nedenlerini araştırmak, hata ve aksaklıkların giderilmesi için düzeltici çalışmalar yapmaktır. İç denetim genellikle uygulamadan sonra yanlışlıkların düzeltilmesi ya da sorumluların araştırılması amacıyla yapılır” (Tecim,2008:92).

Türkiye’de vergi idaresine ilişkin iç denetim (teftiş) ile görevli birim vergi müfettişleridir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği²’nin 38. maddesinde bu husus “*Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak*” şeklinde vergi müfettişlerinin görevleri arasında sayılmıştır.

Bahse konu yönetmelik hükümleri uyarınca teftiş çalışmaları kapsamında incelenen işlemlerin eksik ve hatalı bulunması halinde bu işlemlerin düzeltilmesini sağlamak amacıyla Cevaplı Rapor tanzim edilir. Yine teftiş sonucunda cevaplı raporlara bağlanması gerekli görülmeyen hususlar hakkında da Görüş ve Öneri Raporları tanzim edilmektedir.

Sonuç olarak iç denetim (teftiş) vergi idaresince vergi kanunlarının uygulanması sırasında hata yapıp yapılmadığının, kanunların tam ve doğru olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrol edilmesi, kamu hizmetinin yürütülmesi noktasında aksaklıkların olup olmadığının tespit edilmesi, personelin yasal mevzuata ve genel etik kurallarına uygun davranıp davranmadıklarının tespit edilmesini ve

² 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

varsa hata ve noksanlıkların düzeltilmesine katkı sağladığından etkin ve verimli bir vergi sisteminin sağlanması için önemlidir.

3.1.6. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Önceki bölümlerde de detaylandırdığımız üzere vergi denetimlerinin öncül hedefleri vergi sisteminde etkinliği, adil gelir dağılımını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak olup dolaylı olarak ta ekonomideki kayıt dışılığı önlemektir. Bu amaçların sağlanmasında etkili rol oynayan bir diğer araç ise yaygın ve yoğun vergi denetimleridir. Şüphesiz ki vergi idaresinin denetim araçlarındaki nicel ve nitel artışlar mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinde kayıt dışılığa yönelme maliyetini artırarak psikolojik baskı unsuru olmaktadır.

Vergiye doğuran olayın gerçek yönüyle, belge ve kayıtlar arasında bağlantı kurarak vergi kayıp ve kaçığına yol açacak suçların zamanında önlenmesi yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin birincil amacını oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile yaygın ve yoğun vergi denetimleri; vergilendirmeye ilişkin olayların zamanında kavranmasında, belge düzeninin sağlıklı şekilde işleminin sağlanmasında, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde ve mükelleflerin vergilendirme ile ilgili hususlarda eğitilmesinde büyük rol üstlenerek hataların önlenmesine ve tekrar edilmemesine katkı sağlamaktadır (Tecim,2008:89). Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, belge düzeninin daha sağlıklı şekilde işleminin katkı sağlamakta, bu da vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılabilmesinin önünü açmaktadır. Çünkü belge düzeninin yerleşmediği ve belge sisteminin sağlıklı şekilde işlemediği ülkelerde ticari faaliyetler kayıt dışı gerçekleştirilmekte ve belgeye bağlanmadığından vergi kaçakçılığı oluşmaktadır (Sandalcı,2019:150).

Esas itibariyle yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramı yasalarda ayrıca düzenlenmiş bir denetim türü değil yoklama müessesinin kapsam itibariyle geniş halidir. Burada amaç belirli bir tarih itibariyle mükellefin veya vergi mükellefiyetine ilişkin olay ve kayıtların tespit edilmesidir. Geriye dönük veya ileriye dönük bir denetim şekli olmayıp an itibariyle tespitler yapılır ve bu tespitler gerektirir ise vergi incelemesinde done olarak dikkate alınmaktadır.

“Bu denetimlerden bir kısmı, sokakta, caddede mal satın alan tüketicilerle veya şehir giriş ve çıkışlarında, otobüs terminallerinde, nakliye ambarı veya kargo şirketlerinin bürolarında sürücüler, yolcular, çalışanlarla muhatap olunan; ağırlıklı

olarak belge düzenine ilişkin denetimler şeklinde olmaktadır.” Genel olarak işyerlerinde günlük hasılatın tespit edilmesi, vergi levhası kullanma mecburiyetine riayet edilip edilmediği, günü gününe kayıt yapılması gereken defterlere ilişkin denetimler, belgesiz emtia bulundurup bulundurmadağı, yasal defterler dışındaki defter ve belgelerin (ajanda, sipariş fişi vb.) tespit edilmesi ve alınması ile ilgili olarak işyerlerinde mükellef ile doğrudan muhatap olunan denetimlerdir. Bunların yanında vergi incelemesine yetkili olanların başkanlığında belirli dönemlerde fiili envanter çalışmaları da yapılmaktadır (Somuncu, 2014).

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer alan bilgiler uyarınca Başkanlıkça 2018 yılı 1 Ocak-31 Aralık tarihlerini içeren dönemde gerçekleştirilen yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde; toplamda 205.684 adet denetim gerçekleştirilmiş, 29.516 mükellefin kayıt dışı çalıştığı tespit edilmiş olup ilgililer hakkında mükellefiyet tesisine yönelik işlemler yapılmış, 2.128 iş yerinde fiili hasılat tespitine yönelik denetimler yapılmış, yine 22.692 nakliye aracı nezdinde fiili denetim yapılmış olup, ülkemiz genelinde toplamda 75.738.130 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir. Yine yapılan denetimler sırasında 1.638 kişinin kayıt dışı işçi olarak çalıştığı tespit edilmiştir. Ayrıca 2018 yılı itibariyle yaygın ve yoğun denetimlerde denetime tabi tutulacak mükellef sayısı 170.000 adet olarak hedeflenmiş, yılsonu itibariyle 209.995 mükellef denetlenerek yüzde 123,53’lük bir oranda gerçekleşme sağlanmıştır. Bu anlamda, yaygın ve yoğun vergi denetimlerine ilişkin hedeflenen düzeylerde performans gerçekleştirilmiştir. Diğer yandan 2018 yılında yaygın ve yoğun denetimlerde mükellefler nezdinde hedeflenen denetim sayısı 2.000.000 adet iken yüzde 13 oranında bir gerçekleşme sağlanarak 260.020 adet denetim gerçekleştirilmiştir. Yaygın ve yoğun denetimlerde mükellefler nezdinde hedeflenen denetim değerlerinin altında olan gerçekleştirmeleri Gelir İdaresi Başkanlığı dönem dönem farklı alan ve sektörlerde denetim faaliyetlerinin yoğunlaşması sebebiyle planlama değişikliklerinin olması olarak açıklamıştır (GİB, 2018).

Vergi denetimlerinde etkinliğin ölçülmesi için öncelikle yapılan denetimler de amaçların kesin olarak belirlenmiş olması gerekmektedir. Denetimlerin birincil hedefin ne olduğuna önceden karar verilmesi, yapılan denetimlerde planlama ve programlamanın sağlanmasına katkı sağlayarak denetimlerin etkinliğini artıracaktır.

Örneğin denetimin öncül hedefinin caydırıcılık, vergi gelirlerinde artış, mükelleflerin vergi bilincini ve bilgi düzeyini artırmak, belge düzeninin sağlıklı işlemesine katkı sağlamak gibi hedeflerden hangisinin olduğunun saptanması atılacak adımların tespitinde önemli rol oynamaktadır. 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşu ile başlayan süreçte bu konuda bazı hedefler ortaya konulmuş olsa da, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde amacın ağırlıklı olarak kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve belge düzeninin sağlıklı şekilde işlemesini sağlamak olduğu bilinmektedir (Somuncu,2014). Hiç şüphesiz yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında ve kayıt dışılıkla mücadelede etkisi yadsınamayacak derecede önemlidir. Dolaylı ve doğrudan etkileri nedeniyle gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanmasında, baskı unsuru olması nedeniyle de vergide kayıp ve kaçakların azalmasında önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle idarenin hedeflenen denetim değerlerine ulaşmasında etkin ve verimli bir vergi sisteminin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

3.2. Türkiye’de Vergi Denetim Birimlerinin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu birçok alanda olduğu gibi mali alanda da sağlam temellere oturtulmuş, her türden ekonomik faaliyeti kontrol edebilen iyi bir mali sisteme sahipti. Mali sistemin başında Sadrazama karşı sorumluluğu olan defterdar yer almaktaydı. Aslında önceki Türk-İslam Devletleri’nde de yer alan bu teşkilatlanma İlhanlıların oluşturduğu sistem olup Osmanlı Devleti bu sistem üzerinde birtakım değişiklikler yaparak uygulamıştır. Ayrıca yalnız defterdarlıklar değil muhasebe kayıt usulü başta olmak üzere mali yapıya ilişkin birçok hususun İlhanlılardan miras kaldığı bilinmektedir. Osmanlı Devletinde de diğer büyük devletlerde olduğu gibi gelir ve giderlerin tespiti, hesapların tutulması, muhasebe açısından hesapların analizinin yapılması ve rapor halinde üst makamlara sunulması ile görevli farklı unvanlarda çalışanlar bulunmakta idi (Çalışkan,2015:61-62).

Toprak ve askeri düzenin iç içe olduğu vergi rejimi nedeniyle Osmanlı Devleti, düzenli vergi toplayabilen batılı ülkelerdeki gibi bir “vergi devleti” olamamıştı.(Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985:10) Sened-i İttifak (1804), Gülhane Hatt-ı Hümayunu (1839) ve Islahat Fermanı (1856) gibi anayasal belge niteliği

taşıyan düzenlemeler ve ilk anayasa olan Kanun-u Esasi (1876)'de vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Osmanlı'da ilk defa Çandarlı Kara Halil ve Kara Rüstem Paşaların tavsiye ve çabalarıyla I. Murat döneminde İlhanlılar ve Anadolu Selçukluları'nın teşkilatları örnek alınarak kurulan mali teşkilat, Fatih Sultan Mehmet (II. Mehmed) ve Kanuni Sultan Süleyman (I. Süleyman) zamanlarında geliştirilmiş ancak maliye teşkilatının bakanlık şeklinde örgütlenmesi 1838 yılında gerçekleşmiştir (Beşel,2017:60-61).

Osmanlı Devleti'nde 16. yüzyıldan Maliye Nezareti'nin kuruluşuna kadar geçen süre içinde mâlî denetim, Başbâkî Kulluğu tarafından yürütülmüştür. Başbaki kulluğu önemli görevleri dolayısıyla, özellikle 18. yüzyıldan itibaren önemli bir memuriyet haline gelmiştir. Genellikle çavuşbaşılık, surre eminliği, kapıcıbaşılık ve sipahi ağalığı gibi görevlerden bu göreve tayinler yapılmaktaydı. Başbaki kulluğundan vezirlik payesine yükselenlere de rastlanılmakta idi. Başbaki kulu devlet gelirlerinin toplanmasında önde gelen bir devlet görevlisi olup emrinde baki kulları olarak adlandırılan memurlar çalışmaktaydı. Baki kulları zaman zaman diğer maliye memurlarının da işlerini teftiş etmekteydiler (Yılmaz,2019:17). “Bir denetim kuruluşu olarak Başbâkî Kulluğu varlığını 250 yıldan fazla sürdürmüş ve 19. yüzyılın başlarında yerini daha çağdaş kurumlara bırakmıştır. 1838 yılında, Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla mâlî denetim, kısa bir süre maliye müfettişleri tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak, vergi tahsilatında yaşanan sorunların çözülebilmesi, devletin gelir ve gider kalemlerinin ve merkezde mâlî konuların denetlenmesi için çeşitli meclis ve komisyonlar kurulmuştur” (Tabakoğlu ve Taşdirek,2015:91).

Denetimin cumhuriyet öncesi dönemde ilk olarak ne zaman ortaya çıktığı hususunda net bir bilgiye ulaşmak mümkün değildir. Devlet yönetim modelinin büyük bir kısmı gibi denetim hususunu da Selçuklu modeline göre biçimlendirmiş olan Osmanlı Devleti'nde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütüldüğünü Mustafa Akdağ “Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi” adlı kitabında “...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek müfettiş diye yollandığı ve emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat

defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi” şeklinde ifade etmiştir (Akdağ’dan aktaran: Bezirci ve Karasioğlu,2011:575).

18.yy’dan 19.yy’ın sonlarına kadar uzun süren ve sık yapılan savaşlar, devlet yapısındaki değişimler ve vergi reformları mali sistemde açıklar oluşmasına ve borçlanmalara sebebiyet vermiştir. Özellikle 19.yy’ın ilk yarısında oluşan büyük bütçe açıklarını vergi reformları yapmak, denetimleri artırmak ve iç borçlanma yoluyla telafi etmeye çalışmıştır. Ancak sorunun giderilememesi ve daha da büyümesi nedeniyle 1854 yılından itibaren Osmanlı Devleti bütçe açıklarını finanse edebilmek maksadıyla Avrupa piyasalarında tahvil satarak borçlanmaya başlamıştır (Pamuk, 2012:118). Osmanlı Devletinde tanzimat dönemi ile başlayan yenilik ve değişim akımları mali alanda da birtakım yeniliklerin başlangıcı olmuştur. Bu anlamda devlet kurumlarındaki modernleşme ve birtakım reformlar mali sistemde de kendini göstermiş, devletin topladığı gelirlerin denetiminin yapılması gerektiğinden o günkü ismi ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” Maliye Teftiş Heyeti kurulmuştur.

1879 tarihinde kurulan “Heyet-i Teftiş-i Maliye” Cumhuriyetin ilk yıllarında da vergi denetimi konusunda tek yetkili birim olmaya devam etmiştir. Kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı ordusunun harcamalarını denetleme yetkisine sahip olan Maliye Teftiş Kurulu’nun yetkileri zamanla genişletilerek kurul, devletin gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisine sahip olmuştur (Sarılı,2003:104). Bu anlamda Maliye Teftiş Kurulu’nun Türkiye’nin vergi denetimi yapan ilk idari birimi olduğunu söylemek mümkündür.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı Devleti’nde var olan ve uygulanagelen mali sistem devam ettirilse de Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan itibaren zamanla mali sistemde de sosyal, ekonomik ve siyasi gelişmeler doğrultusunda birçok değişiklik yapılmıştır. Osmanlı Devleti’nde de uygulanagelen ve bir tür hayvan vergisi olan “Ağnam Resmi” 24.4.1920 tarih ve 1 sayılı kanun numarası ile TBMM tarafından çıkarılan ilk kanundur. Cumhuriyetin ilk dönemlerinde Osmanlı Devleti’nden kalan toprak ve tarım sistemine dayalı vergi sistemi sonraki yıllarda bazı değişiklikler yapılsa da uzun süre uygulanmaya devam etmiştir. Genellikle tahrir kayıtlarına ve karnelere dayanan söz konusu vergi sisteminde de denetim ihtiyacına

gerek duyulmamıştır. 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanması ile birlikte Temettü vergisi kaldırılmış ve verilen beyannamelerin kontrol ihtiyacı doğmuştur. Bu durum Maliye Müfettişleri dışında bir inceleme birimi olarak “Tahakkuk Teftiş Memurluğu” adında denetim kadrosunun ihdası ile sonuçlanmıştır (Beşel,2017:63).

Vergi sistemi ile ilgili köklü değişiklikler ise 1950 ve sonraki yıllarda gerçekleşmiştir. Cumhuriyet döneminde yaşanan gelişim ve değişimler ile birlikte vergi incelemesi ve denetimi ile ilgili başka birimlerin kuruluşuna duyulan ihtiyaca binaen vergi denetimi konusunda Maliye Müfettişlerinin yanı sıra Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri de yetkili kılınmıştır. Söz konusu denetim birimleri 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca tek çatı altında toplanarak Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu kurulmuş ve bünyesinde çalışan Vergi Müfettişleri vergi incelemesi ve denetimi konusunda yetkili kılınmıştır.

3.3. Türkiye’de Vergi Denetim Birimlerinin Yapısı

Önceki bölümlerde de detaylarına yer verildiği üzere vergi denetiminin sosyal, ekonomik, mali ve hukuki anlamda birçok etkisi bulunmaktadır. Her ne kadar vergi denetimi önceki bölümlerde türleri ve genel yapısıyla anlatıldıysa da denetimin en önemli ayağında vergi incelemeleri yer almaktadır. Vergi incelemesi, kayıt dışılığın önlenmesinde veya kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tespitinde en önemli araç olarak kabul edilmektedir (Rakıcı, 2011: 348).

Özellikle devletlerin harcamalarında en önemli finansman aracı olan vergilerin denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilip önlenmesinde; bu yolla da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılmasında etkili olduğundan hükümet politikalarının uygulanmasında, adil gelir dağılımının sağlanmasında, vergi yükünün adil dağılımında vb. ekonomik ve mali birçok sorunun çözümünde önemli rol oynamaktadır.

Vergi denetiminin nitelikleri itibariyle bu denli önemli oluşu, uygulanmasında ihtisaslaşmayı ve planlamayı önemli kılmaktadır. Planlamadaki aksaklıklar, uygulayıcıların yeterli ihtisas ve niteliklere sahip olmaması, denetim birimlerinin

örgütsel yapılanmalarındaki eksiklikler denetimlerin verimliliği ve etkinliği üzerinde olumsuz etkilere neden olabilmektedir.

Geçmişte Türkiye’de vergi denetimlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin azalmasındaki temel sorunlardan birisi de idari yapılanmada ortaya çıkan birtakım aksaklıklardır. İdari yapılanmada bürokrasinin karmaşık olması ve denetimin birden fazla birim tarafından yürütülmesinden kaynaklanan iletişim ve eşgüdüm eksiklikleri denetimin etkinliğinin azalmasına neden olmuştur. Vergi denetimlerinin sayıca çok fazla olmaması ve oransal olarak düşüklüğü mükelleflerin vergi denetiminden çekinmemesine sebebiyet vermiştir. Yeterince vergi denetim elemanı olmaması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında da birçok görevinin olması ülkemizde vergi inceleme oranlarının çok düşük seviyelerde seyretmesinin en önemli nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır (Oral, Fazlılar, Koç,2015:119-149).

Vergi Usul Kanunu’nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar “ *Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” şeklinde belirtilmiştir. Her ne kadar vergi incelemesi yapmaya yetkili olarak birçok unvan ilgili madde metninde düzenlenmiş olsa da denetim elemanları olan vergi müfettişleri (*Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcısı, Vergi Başmüfettişi*) ülkemizdeki vergi incelemelerinin çok büyük bir kısmını Vergi Denetim Kurulu çatısı altında icra etmektedir.

Bugün vergi incelemelerinin büyük kısmı 10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 Sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yapılmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulmasından önceki dönemde vergi incelemelerinin önemli kısmı Maliye Bakanlığı’nda görevli maliye müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde görev yapan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile Vergi Dairesi Başkanlıkları’na bağlı olarak görevini yapan vergi denetmenleri ve yardımcıları tarafından gerçekleştirilmiştir.

Merkez teşkilatında görevli denetim elemanları olan maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri, hem bir dış denetim türü olan vergi incelemesi hem de iç denetim olarak adlandırılan Bakanlığın teftiş ve soruşturma görevlerini yerine getirmekte idi. Bakanlığın bir diğer merkezi denetim elemanı olan hesap uzmanları ise yalnızca vergi incelemesi ile görevli bulunmaktaydı. Taşra teşkilatında görevli Vergi Denetmenleri ise, görevli oldukları taşra teşkilatı ile sınırlı olarak inceleme, teftiş ve soruşturma görevlerini sürdürmekteydi. Denetim yapısının Maliye Bakanlığı'na ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı ikili bir yapı oluşturduğu; bu durumun öteden beri denetimlerde çift başlılığa, vergi incelemesi ile görevli birimler arasında gereken planlamaların, iletişimin ve koordinasyonun sağlanamamasına ve mükerrer incelemelerin yapılmasına neden olduğu dolayısıyla da denetimlerde etkinlik ve verimlilik sorunlarına sebebiyet verdiği hususları ileri sürülmüştür (Oral, Fazlılar, Koç, 2015:130).

Öteden beri vergi denetimindeki örgüt içi zayıflığın kaynağı olarak vergi incelemelerinin dört farklı birim tarafından yapılıyor olması görülmekteydi. Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasıyla denetim birimlerindeki dağınıklık ve çok başlılık ortadan kaldırılarak amaçlanan denetimde etkinliğin sağlanması tek ve kapsayıcı bir alt-kimlik olarak vergi müfettişliği kimliğinin örgüt içinde ve denetim personeli arasında içselleştirilmesine bağlı olduğu görüşleri ileri sürülmüştür. Denetim planlarının birimlerce ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında işbölümü ve koordinasyon olmaması, mükerrer denetimler yapılması, mevcut işgücünün etkin kullanılmaması nedeniyle meydana gelen denetimdeki bu çok başlılık ve koordinasyonsuzluğun denetimlerde etkinliği ve verimliliği azalttığı hususunda konu ile ilgili çalışma ve araştırmalar yapanlarca birçok görüş ileri sürülmüştür. Bunların yanında, vergi incelemelerinin doğası gereği birbirinden farklı olduğu ve dolayısıyla incelemelerin farklı birimlerce ya da gruplandırılarak yapılmasının etkinliği artıracağı yönünde birçok görüşün olduğu da söylenebilir. Genelde bu görüşlerin temelinde denetimlerde çok başlılık iddiasının gerçeği yansıtmadığı, denetimlerin başarısının denetimle görevli personelin etkinliğine ve verimliliğine bağlı olduğu düşüncesi bulunmaktadır (Beşel,2017:100-110).

Bu hususta ortaya atılan birçok görüşün ardından 10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 Sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın

Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına dair Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları aynı çatıda birleştirilerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. 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 oluşmakta olup bu kararname öncesinde Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni unvanları ile çalışan denetim personeli Vergi Müfettişi unvanı adı altında birleştirilmiştir.

Türkiye’de vergi incelemelerinin büyük bir kısmı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında görevli Vergi Müfettişlerince gerçekleştirilmekle birlikte Gelir İdaresi Başkanlığınca da vergi incelemeleri yapılmaktadır. Tezimizin ilerleyen bölümlerinde Gelir İdaresi Başkanlığının yapısı ve Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan denetim faaliyetlerine kısaca değindikten sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı merkez teşkilatı kapsamında doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet gösteren denetim birimi olan Vergi Denetim Kurulu’nun kuruluşu, görevleri ve teşkilat yapısını ve faaliyet sonuçları detaylı olarak incelenmiştir.

3.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir İdaresi Başkanlığı 5345 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olarak kurulmuştur. 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun’un amacını düzenleyen birinci maddesinde *“Bu Kanunun amacı; 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 üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.”* şeklinde düzenlenmiştir.

“Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 137’nci maddesinde belirlenmiştir. Söz konusu görevler fonksiyonlar itibarıyla aşağıda sıralanmıştır:

Gelir yönetimine ilişkin olarak devlet gelirleri politikasıyla ilgili mevzuat çalışmalarına katılması, gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirilmesi, devlet gelirleri politikasının uygulanması, mahallî idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler alınmasıdır. Mükellef hizmetlerine ilişkin olarak mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirlerin alınması, mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirilmesidir.

Uygulama ve veri yönetimine ilişkin olarak vergilendirmeye ilgili bilgilerin toplanması ve bilgi işlem faaliyetlerinin yürütülmesi, gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapılması, bu amaçla veri alışverişinin gerçekleştirilmesidir. Kamu alacaklarının tahsilatına ilişkin olarak devlet alacaklarının tahsilinin sağlanması ve bu konuda gerekli tedbirlerin alınması, terkin gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesinin sağlanmasıdır. Hukuk ve ihtilaflı işlere ilişkin ise 26/9/2011 tarihli ve 659 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre hukuk birimlerine verilen görevleri yapmaktır.

Denetim ve uyum yönetimine ilişkin olarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirlerin alınması, mükelleflerin vergiye uyumunun kolaylaştırılması ve hizmetlerinin yerine getirilmesidir. Avrupa Birliği ve uluslararası ilişkilere ilişkin ise görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmaktır.

Strateji geliştirmeye ilişkin olarak 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 22/12/2005 tarihli ve 5436 sayılı Kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ve diğer mevzuatla strateji geliştirme ve malî hizmetler birimlerine

verilen görevlerin yapılmasıdır. Personele ilişkin görevler ise nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performansların ölçülmesini sağlamak, kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmaktır.” (GİB,2018)

“Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatı 11 hizmet biriminden meydana gelmektedir. Bu hizmet birimleri, Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı, Hukuk Müşavirliği ve Basın ve Halkla ilişkiler Müşavirliği’dir” (GİB,2018).

Özellikle Başkanlığa bağlı Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile mücadele noktasında denetsel yönden birçok görev üstlenmektedir. İlgili daire başkanlığı, vergisel uyum bozukluklarının tespit ve analizinde çözüm odaklı girişimlerde bulunarak mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunun sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede alınması gereken önlemleri belirlemekte, ilgili birimler tarafından oluşturulan bilgilerin değerlendirmesini ve analizini yaparak vergi incelemesi ile yetkili birimlerin yararlanmasını sağlamaktadır. Ayrıca vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi de bu birim tarafından yapılmaktadır (GİB, 2017: 32).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın taşra teşkilatında doğrudan Başkanlığa bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde bu yetkileri haiz vergi dairesi müdürlükleri bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu’nda 2018 yılının sonu itibariyle Başkanlığın taşra teşkilatında 30 Vergi Dairesi Başkanlığı, 173 Grup Müdürlüğü, 404 Müdürlük, 57 Takdir Komisyonu Başkanlığı, 52 Gelir Müdürlüğü, 464 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 575 Bağlı Vergi Dairesi (Mal müdürlüğü), 5 Şube (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı) bulunduğu belirtilmektedir. Başkanlığın taşra teşkilatının mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin işlemleri yapmak, vergi uygulamalarını geliştirmek ve iyileştirmek gibi görevlerinin yanında

vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmek gibi denetimle ilgili görevleri de bulunmaktadır. Bu görevlere istinaden 81 ilde yer alan vergi dairesi müdürleri tarafından 2018 yılında toplam 6.746 rapor tanzim edilmiştir. Bu raporların 5.064'ünün vergi inceleme raporu, 591'inin iade raporu, 211'inin vergi tekniği raporu, 117'sinin vergi suçu raporu, 353'ünün ise diğer raporlardan oluştuğu belirtilmektedir. Ayrıca 2018 yılında yapılan vergi incelemeleri neticesinde 4.085 mükellefin incelendiği, 5064 adet vergi inceleme raporu düzenlendiği, 3.967.057.728 TL matrah üzerinden 1.139.396.507 TL matrah farkı tespit edildiği ve tespit edilen matrah farkına istinaden 100.384.007 TL vergi tarh edildiği belirtilmiştir (GİB,2018).

3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en etkin araçlardan olan vergi incelemesinde planlama, ihtisaslaşma ve güçlü bir denetim yapısı nitekim önemli rol oynamaktadır. Ülkemizde vergi incelemelerinin çok önemli bir kısmı 10 Temmuz 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 Sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde yapılmaktadır.

VDK'nın stratejik amacı kayıtlı ekonominin genişlemesini ve mali suçların azaltılmasını sağlamak, stratejik hedefi ise kayıtlı ekonominin büyümesine ve genişlemesine katkı sağlamaktır. Başkanlık; vergi denetimlerinin verimli, etkin, objektif, risk analiz sistemine dayanan, başta gelir politikası olmak üzere makroekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirilmesini ve uzmanlaşmanın esas alındığı güçlü vergi denetim kapasitesinin artırılmasını amaçlamaktadır. Yine kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi amacıyla verimli ve etkin vergi denetimleri yaparak kayıt dışı kalan işlemleri belirlenmesi ve vergilendirilmelerini sağlanması amaçlanmaktadır. Bu amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, elektronik denetimin yaygınlaşmasının sağlanarak daha çok mükellef ve konu hakkında inceleme yapılması, kamu kurum ve kuruluşlarından gelen bilgiler değerlendirilerek, resmi kayıtlara girmekle birlikte vergilendirilmemiş ya da eksik vergilendirilmiş kazanç ve

işlemlerin vergilendirilmesinin temin edilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca teftişler ile iş ve işlemlerin mevzuatın öngördüğü şekilde yapılmasını, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli yürütülmesini, hizmet kalitesinin artırılmasını ve mükellef haklarının göz önünde bulundurulmasını sağlamaya çalışmaktadır. Diğer yandan Vergi Denetim Kurulu haksız rekabete neden olarak ekonomik kalkınma önünde engel oluşturan, hazinenin vergi gelirlerinin aşınmasına sebebiyet veren, gelir dağılımını bozarak sosyal ve toplumsal olumsuzluklara neden olan, kamu kaynaklarının israfına sebebiyet veren, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine kısacası devlet otoritesine olan güveni zedeleyen yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele etmektedir (VDK,2017).

3.3.2.1. Vergi Denetim Kurulunun Teşkilat Yapısı

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kapatılarak bu kurumlarda görevli denetim elemanlarının doğrudan Bakana bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda Vergi Müfettişi unvanı adı altında birleştirilmesi düzenlenmiştir.

Etkin ve verimliliğin ön planda olduğu vergi denetimleri yoluyla kayıt dışı ekonomi, yolsuzluk ve kaçakçılıkla mücadele etmeyi temel amacı olarak gören ve ülkemizin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en etkin kurumlarından Vergi Denetim Kurulu’nun misyonu “*risk odaklı ve çağdaş denetim teknikleri kullanarak vergi incelemeleri yapmak suretiyle kayıt dışı ekonominin neden olduğu vergi kayıp ve kaçagını en aza indirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkı sağlamak*” olarak belirlenmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın, vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma gibi görev ve yetkileri bulunmakta olup kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele noktasında önemli bir görev üstlenmektedir. Başkanlığın kendisine verilen görevlerin yapılmasında uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere “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” kurulabileceği 646 sayılı KHK’da düzenlenmiştir. 29/3/2018 tarih ve 7104 sayılı Kanun ile d) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı adı altında grup başkanlığının da kurulabileceği düzenlenmiştir.

Kurulun kendisine verilen görevleri yerine getirmesinde hiç şüphesiz nitelikli insan kaynağının önemi büyüktür. İlerleyen bölümlerde daha detaylı olarak değinileceği üzere denetim oranlarında istenilen değerlere ulaşılması için hiç şüphesiz nitelikli insan kaynağının nicel olarak ta büyüklüğü önem arz etmektedir. 31.12.2018 tarihi itibariyle Vergi Denetim Kurulu’nun kadro durumu aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	0	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	6.494	2822	3.672
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.855	5220	1.635
TOPLAM	15.245	8.263	6.982

Kaynak: VDK (2018:11)

Vergi Denetim Kurulu’nun kadro durumu incelendiğinde toplam kadro sayısının 15.245, dolu kadro sayısının ise 8.263 olduğu görülmektedir. Bu durumda Vergi Denetim Kurulu’na ayrılan kadronun yaklaşık %46’sı günümüz itibariyle boş bulunmaktadır. Denetimlerin etkin şekilde yerine getirilmesi ve denetim sayılarının artırılması bakımından denetim elemanlarının sayısal çoğunluğunun artırılması önemli bulunmaktadır.

Ayrıca 31.12.2018 tarihi itibariyle Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan a, b, c ve ç grup başkanlıklarında görevli denetim elemanlarının bağlı bulundukları gruplara göre dağılımı da aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Bağılı Bulundukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2.608	154	27	33	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcıları	4.927	281	6	7	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.505	272	6	7	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	422	9	-	-	431
TOPLAM	7.535	602	50	75	8.262

Kaynak: VDK (2018:12)

Başkanlıkta görev yapan 8.262 adet denetim elemanının 7.535'i (A) grup başkanlıklarında, 602'si (B) grup başkanlıklarında, 50 'si (C) grup başkanlıklarında, 75 'i ise (Ç) grup başkanlıklarında görevli bulunmaktadır.

3.3.2.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

Türkiye'de kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadelede önemli bir yere sahip olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev ve yetkileri 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228'inci maddesinde düzenlenmiştir. "Bunlar:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemelerinin yapılması,
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesi,
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesi,
- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eş güdümün ve iş birliğinin sağlanması,
- İnceleme ve denetim sonuçlarının izlenmesi, değerlendirilmesi ve istatistikler oluşturulması,
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi, inceleme ve denetim rehberlerinin hazırlanması, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralların belirlenmesi

- Performans değerlendirme sistemi oluşturulması ve Vergi Müfettişlerinin performansının bu sisteme göre değerlendirilmesi
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapılması,
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaların yapılması,
- Bakan tarafından verilen diğer görevlerin yapılması”

Kurulun esas itibariyle vergi incelemeleri yapmak, inceleme sonuçlarını değerlendirmek, vergi kayıp ve kaçaklarını tespit etmek ve önlemek yoluyla kayıt dışılık ile mücadele etmek gibi görevleri bulunmaktadır. Bunun yanında kurulun vergi mevzuatının geliştirilmesine yönelik araştırmaların yapılması, incelemelerde koordinasyon, planlama, Gelir İdaresi Başkanlığı ile eşgüdüm ve bilgi alışverişinin sağlanması gibi görevleri de bulunmaktadır.

3.3.2.3. Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu vergi incelemeleri yoluyla vergi kayıp ve kaçığının tespit edilmesi, teftişler yoluyla idari işlemlerin yasal mevzuata uygun olup olmadığının denetimi, ilgili yasal mevzuat uyarınca verilen diğer görevlerin yapılması yoluyla kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlenmeyi, azaltmayı, yolsuzlukla mücadele etmeyi ve kayıtlı ekonomiyi genişletmeyi hedeflemektedir.

Vergi Denetim Kurulu’nun hedeflerine ve stratejik amaçlarına ulaşmaya yönelik 2014 - 2018 yılları arasında ilişkin yapmış olduğu vergi incelemesi ve teftişlerin sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

Vergi İncelemelerine İlişkin Faaliyet Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu tarafından 2014-2018 takvim yılları arasında gerçekleştirilen vergi incelemelerine ilişkin sonuçların aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir. Toplam inceleme sayılarının tespitinde bir mükellefin birden fazla döneminin incelenmesi söz konusu ise incelenen her bir dönem farklı bir inceleme olarak dikkate alınmış ve Tablo 3’deki sayısal değerlere ulaşılmıştır.

Tablo 3: İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Sınırlı	Tam	Toplam İnceleme Sayısı	Tam İnceleme Oranı	Sınırlı İnceleme Oranı
	İnceleme	İnceleme			
2014	111.692	37.355	149.047	25,06%	74,94%
2015	129.209	30.291	159.500	18,99%	81,01%
2016	144.820	40.642	185.462	21,91%	78,09%
2017	92.034	26.992	119.026	22,68%	77,32%
2018	101.422	33.681	135.103	24,92%	75,07%

Kaynak: VDK (2018:44)

2014-2018 yılları arasında Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan incelemelerde sınırlı incelemelerin toplam incelemelere olan oranının yüzde 70-80 bandında olduğu ve yıllar itibariyle bu aralıkta değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir. 2015 yılında diğer yılların aksine sınırlı incelemelerin toplam incelemelere olan oranının yüzde 80'i aşarak yüzde 81,01 olarak gerçekleştiği Tablo 3'te yer alan verilerden anlaşılmaktadır.

2014-2018 yılları arasında Başkanlık tarafından incelenen mükellef sayısı, tarhı istenilen vergi, kesilmesi önerilen ceza ve mükellef başına inceleme sonuçları Tablo 4'teki gibidir. Tablo 4'te yer alan kesilmesi önerilen ceza tutarında yer alan tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Tablo 4: İnceleme Sonuçları

Yıl	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı İstenilen Vergi	Kesilmesi Önerilen Ceza	Mükellef Başına Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968	143.610	299.953	443.563
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627	167.087	321.138	488.225
2016	49.817	7.234.873.130	15.904.492.736	145.229	319.258	464.487
2017	44.182	5.878.506.580	14.370.585.724	133.052	325.259	458.311
2018	44.376	8.722.800.218	19.862.613.528	196.566	447.598	644.164

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nda yer alan bilgilerden faydalanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo 4'te yer alan bilgiler uyarınca incelenen mükellef sayılarının özellikle 2016 yılından sonra düştüğü tespit edilmiştir. Özellikle 2016 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren matrah artırımı yasaları ile yasalardan faydalanan mükelleflerin

incelenmediği düşünüldüğünde incelenen mükellef sayılarında azalmalar yaşanması olağan bir durumdur. 2017 ile 2018 yılları arasında yapılan incelemelerde incelenen mükellef sayısında çok bir fark olmamasına karşın tarhi istenen vergi tutarının 2018 yılında bir önceki yıla nazaran yaklaşık yüzde 48’lik artış gösterdiği tespit edilmiştir. Elektronik denetim ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımının yaygınlaşması yapılan incelemelerin verimliliği ve etkinliği açısından önemli bir husustur.

Diğer yandan 2014-2018 takvim yıllarını kapsayan dönemde Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan elde edilen Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları, incelenen mükellef sayıları ve ülke genelinde yapılan incelemeler neticesinde inceleme oranlarına ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: İncelenen Mükellef Sayıları ve Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme
			Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

Kaynak: (VDK, 2018:46)

2014-2018 takvim yılları arasında faal mükellef sayıları ile incelenen mükellef sayıları oranlandığında inceleme oranları yüzde 1,5-2,5 aralığında seyretmektedir. İnceleme oranları 2016 yılı ile birlikte yüzde 2 bandının altına gerilemiş ve ilerleyen yıllarda da düşüş eğilimi devam etmiştir. 2016 ve 2018 yıllarında yürürlüğe giren matrah artırım yasalari ile yasalardan faydalanan mükelleflerin incelenmediği hususu dikkate alındığında inceleme oranlarında yaşanan bu düşüşün olağan bir durum olduğu değerlendirilmektedir.

“2018 yılında Vergi Müfettişleri tarafından yürütölen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları, Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6: İnceleme Sonuçlarının Vergi Türleri İtibariyle Dağılımı

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	4.201.464.344	763.592.687	1.498.653.986
Kurumlar Vergisi Geçici	6.761.631.738	662.711.930	1.690.623.542
Gelir Vergisi	4.046.792.399	186.366.600	386.900.095
Gelir Vergisi Geçici	842.774.855	65.779.043	130.735.633
KDV	12.104.078.223	4.917.247.676	12.267.600.968
BSMV	409.854.788	19.454.243	34.136.511
ÖTV	253.268.886	1.523.633.851	3.135.567.088
Damga Vergisi	5.449.583.992	46.431.224	48.649.216
Gelir Vergisi Stopaj	1.686.880.618	305.411.382	401.463.056
Kurumlar Vergisi Stopaj	700.620.298	80.062.537	81.517.349
Diğer Vergiler	1.254.704.133	152.109.045	186.766.082
TOPLAM	37.711.654.274	8.722.800.218	19.862.613.526

Kaynak : (VDK,2018)”

Tablo 6’da 2018 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farklarına, tarhı istenen vergi ve kesilmesi önerilen ceza tutarlarına yer verilmiştir. 2018 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde en fazla bulunan matrah farkı, tarhı istenen vergi ve kesilmesi önerilen ceza tutarı katma değer vergisi yönünden olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen matrah farkının en fazla KDV yönünden olması, KDV ödememek amacıyla sahte belge kullanımlarının yaygın olmasından ve KDV’nin konusuna giren işlemlerin fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

“2018 yılında Vergi Müfettişlerince gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde 127.702 adet rapor tanzim edilmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dâhil 88.020 adedi vergi inceleme raporu, 16.895 adedi vergi tekniği raporu (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dâhil olmak üzere), 15.032 adedi vergi suçu raporu, 7.509 adedi görüş ve öneri raporu, 246 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır” (VDK,2018).

Teftiş ve Soruşturmalara İlişkin Faaliyet Sonuçları

İç denetim (teftiş) idarenin uygulamaya ilişkin hususlarda yasal düzenlemeler çerçevesinde davranıp davranmadıklarının tespit edilmesi, varsa aksaklıkların düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik yapılan uygulamalardır. Türkiye’de vergi idaresine ilişkin teftişle görevli birim vergi müfettişleridir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’nin 38. maddesinde bu husus “*Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak*” şeklinde vergi müfettişlerinin görevleri arasında sayılmıştır. Vergi denetiminin önemli bir aracı konumundaki iç denetim yoluyla kanunların mükelleflere eşit şekilde uygulanması ve uygulayıcı konumunda olan çalışanların işlemleri doğru şekilde yapması sağlanmaktadır. Bu yolla vergilerin doğru ve tam olarak toplanmasına katkıda bulunulmuş olunur (Ergen ve Kılınçkaya,2014: 285). Bu da vergilemede etkinliğin, adaletin ve vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında önemli katkılarda bulunmakla birlikte, dolaylı olarak da ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesine yardımcı olmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu’nun temel görevleri arasında yer alan teftiş ve soruşturma görevlerine ilişkin Başkanlık tarafından 2014 yılında 72, 2015 yılında 81, 2016 yılında 209, 2017 yılında 280 ve 2018 yılında da 66 birimin teftişi yapılmış, ayrıca 2018 yılı içinde 310 soruşturma görevi yapılmıştır. Teftişin temel fonksiyonlarından biri olan uygulamadaki aksaklıkların önlenmesi ve varsa aksaklıkların düzeltilerek tekrar edilmesinin önüne geçilmesi bakımından yapılan teftişin sayısı kadar niteliği de önem arz etmektedir (VDK,2018)

Bu anlamda elektronik ve teknolojik imkânların en verimli düzeyde kullanılması, bilgi ve iletişim teknolojilerinden mümkün olan en üst düzeyde yararlanılması ve fonksiyonel şekilde işleyen denetim bilgi sisteminin geliştirilmesi amacıyla VDK tarafından gerekli çalışmalar yapıldığı, bu doğrultuda e-teftiş programları olarak adlandırılan sistemsel yazılımlar ve programların teftişlerde kullanıldığı bilinmektedir.(VDK,2018)

3.4. Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliği

Kayıt dışı ekonominin azaltılması ve önlenmesi için hukuki alandan sosyal alana, mali alandan ekonomi alanına kadar birçok tedbir bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılması ve önlenmesi için alınabilecek en önemli tedbirlerden biri de; o ekonomide faaliyet gösterenlerin yürürlükteki kanunlara uygunluğunun denetimi olmaktadır. Gerçekleştirilecek denetim faaliyetleri, fiilin yapıldığı zamana yönelik olabileceği gibi geçmişte yapılan faaliyetlere yönelik de olabilmektedir. Her ne kadar ekonomik düzen içerisinde yer alan kanunların çerçevesi geniş ve iyi olsa ya da yönetim düzeni oldukça kapsamlı olsa bile, bu yasaların uygulanması için denetim yapısının etkinliği ve verimliliği oldukça önemlidir. Bu denetim yapısında oluşabilecek aksaklıklar denetimlerin etkinliğine doğrudan olumsuz etki edebilecektir (Büyükköç, 2017: 58).

Özellikle vergilendirme rejimleri mükelleflerin beyanlarına dayanan sistemlerde, mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunun araştırılması, vergi idaresinin ve mükelleflerin yasaların getirdiği zorunluluklara uyup uymadıklarını belirlenmesi ve varsa hata ve aksaklıkların önlenmesi vergi denetimlerinden beklenen en önemli etkidir.

İdeal bir vergi sisteminin tekniği olarak nitelendirilen beyan sisteminde yükümlünün beyanı asıl olmakla birlikte vergi idaresinin bu beyanı denetleme görevi bulunmaktadır. Vergi idaresinin yeterince güçlü ve iyi işleyen bir yapısının olmaması halinde beyan ve bildirimlerin doğru olup olmadığının araştırılması şüphesiz gerektiğince yerine getirilemeyecektir. Vergi sisteminin etkinliği, mükellef ile vergi idaresi arasında objektif iyi niyet kurallarına dayalı ve yakın işbirliği içinde sürdürülen ilişkilerin sağlanması ile mümkün olmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010:97).

Bir ülkede yasalar mükemmel, gelir idaresinin işleyişi yasalara uygun ve sorunsuz olsa dahi etkin bir denetimden yoksunluk, sistemin zaman içerisinde bozulmasına sebebiyet verebilmektedir. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin hedeflenen amaçlara ve istenilen düzeylere ulaşım ulaşıldığını gösterecektir. Etkinlik kavramı; amaçlanan, istenen veya ulaşılmak istenen bir hedef değeri ifade etmektedir. İstenilen değerlere ve

hedeflere ulaşmak her zaman mümkün olmasa da etkinliğe ulaşma sürecinde etkinlikten uzaklaştıran sebeplerin tespit edilmesi ve bunlar için atılması gereken adımlar önem taşımaktadır. Ayrıca istenilen hedefe ulaşmak için atılan her adım hiç şüphesiz hedef değerlere daha da yaklaşılmalarının yolunu açacaktır (Beşel,2017:116).

Ekonomik ve mali açıdan değerlendirilecek olursa kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin birçok zararı bulunmaktadır. Hemen dünyanın bütün ülkelerinde bireylerin gelirlerinin kayıt altına alınması, kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve kayıt dışılığın mümkün olan en alt seviyeye indirmek istenmekte ve bu hedefe ulaşmak için birçok araç kullanılmaktadır. Vergi denetimleri ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin genel anlamda ters yönlü ilişki içerisinde olduğu söylenebilir (Büyükköç, 2017:44) .

Gün geçtikçe iktisadi yaşam daha da karmaşık hale gelmekte ve vergi denetimine duyulan ihtiyaç artmaktadır. Ayrıca yasal mevzuatın geniş oluşu, dilinin sade ve basit olmayışı, teşvik, muafiyet ve istisnaların çokluğu, sıklıkla değişikliklere gidilmesi, af kanunları gibi vergilendirme sisteminden kaynaklanan sorunlar ve beyana dayalı vergi sistemleri bireylerin vergi kaçırmaya olan eğiliminin artmasına neden olmaktadır. Diğer yandan vergi idaresinin etkinlik ve verimlilik sorunu, tam anlamıyla işlerlik kazandırılmaması gibi nedenler mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumuna olumsuz etki etmektedir. Vergi denetimleri mükelleflerin tam ve doğru beyanda bulunmasını sağlayarak mükellefleri vergilendirmeye ilişkin hak ve yükümlülükleri konusunda bilgi sahibi yapmaya sevk etmekte böylece vergi bilincinin oluşmasına ve gönüllü uyuma katkı sağlamaktadır. Faaliyetinin inceleneceği ve denetleneceği düşüncesi mükellefleri daha dikkatli olmaya, faaliyetleri ile ilgili araştırmalar yapmaya, konusunda uzman kişilerden destek almaya yönlendirmektedir. Bu sayede mükellefler kendiliğinden piyasada benzer iş kollarında faaliyet gösteren diğer işletmelerin karlılık oranları, gider ve harcama unsurları ve hukuki yapıları gibi konularda bilgi sahibi olmakta bu da faaliyetlerinin daha etkin şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır. Vergi denetimi bu yönüyle özel sektörün gelişmesine de katkıda bulunmaktadır. Mükellefler işletme içinde yer alan ancak vergi kaybı veya kaçığı oluşturan konuların farkına vararak gerekli önlemleri alabilme şansı yakalayabilmektedirler (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:295).

3.4.1. Vergi Denetimlerinin Ekonomik Açıdan Etkinliği

Vergi denetimlerinin temel hedefi mükelleflerin ödedikleri vergilerin doğruluğunu sağlayarak kayıtlı ekonominin gelişmesini dolayısıyla da vergi gelirlerinin artmasını sağlamaktır. Bu anlamda vergi denetimlerinin etkinliği ve verimliliği çok önemli olmakla birlikte önceden belirlenen hedeflere ulaşma derecesi denetimlerin etkinliğinde yol gösterici olabilmektedir.

Kavram olarak etkinlik, hedeflenen ve ulaşılması istenen seviyelerin gerçekleştirilme düzeyi ve arzulanan noktalara gelinmesidir. Etkinliğin diğer bir tanımında ise, etkinlik içinde bulunan örgütün veya organizasyonun amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir. Vergi denetimlerinde etkinlik ise mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine yüklediği yükümlölüklerle riayet etmelerini sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanmaktadır (Uğur, 2016:124).

Örgütlerin vizyon ve misyonları çerçevesinde hazırlamış oldukları plan ve programlarında belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşma derecesi olarak ifade edilen etkinlik kavramı günümüz örgütsel yönetim anlayışıyla beraber kamu idareleri tarafından da dikkate alınmaktadır (Sandalcı, 2019:153). Yapılan denetimlerin ekonomik açıdan etkinliğinin ölçülmesinde denetim oranları, denetim elemanı sayısı ile diğer parametrelerin karşılaştırılması, incelenen matrah- bulunan matrah farkı gibi göstergeler dikkate alınarak analizlerin yapılması, varsa denetimlerin etkinliğinde olumsuz unsurların tespit edilmesi ve etkinliği sağlamaya yönelik önlemler alınması gerekmektedir.

Denetim oranları, ülkede belirli bir dönemde gerçekleştirilen denetimlerin sayısının, gerçek usulde vergilendirmeye tabi olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına oranlanması yoluyla tespit edilmektedir.

Tablo 5'te son 5 yıl içerisinde en yüksek inceleme oranının % 2,32 ile 2015 yılı olduğu, en düşük inceleme oranının ise %1,63 ile 2018 yılı olduğu görölmektedir. Son 5 yılın inceleme oranları dikkate alındığında ortalama olarak her 100 mükelleften 2 si hakkında vergi incelemesi yapılmaktadır.

Mükelleflerin denetime tabi tutulma oranlarındaki yükseklik vergi gelirlerinde artışlara katkı sağlamakla birlikte istenilen hedeflere ulaşmada önemli rol oynadığından etkinliğin ölçütü olarak dikkate alınmaktadır. Zira denetlenen mükellef sayısındaki artışların denetimin sağladığı faydalar açısından çarpan etkisi yapmaktadır. Denetim oranlarındaki artışlar ile birlikte daha fazla mükellefin denetime tabi tutulması, mükellefler üzerinde vergi mevzuatına riayet edilme hususunda baskı oluşturabilmektedir.

Türkiye’de inceleme oranlarının çok düşük seviyelerde seyretmesinin en önemli sebebi, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanı sayısının yeterli olmaması ve denetim elemanlarının teftiş, araştırma, soruşturma, idari görev vb. vergi incelemesi dışında başka görevlerinin de bulunmasıdır. Ayrıca vergi incelemesinin ihtisaslaşma gerektirmesi ve denetim elemanlarının yetiştirme sürecinin uzun sürmesi nedeniyle kısa vadede denetim elemanı sayısında yeterli artışların sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Yine denetim elemanlarının özlük haklarının beklentilerin altında kalması, nitelikli iş gücünün özel sektör tarafından transfer edilme isteği gibi birtakım nedenler de denetim elemanı sayısının artırılmasını zorlaştırmaktadır. Diğer yandan matrah artırımı gibi yasal düzenlemeler de incelenen mükellef sayısının azalmasına neden olmaktadır.

Denetim oranlarının artırılmasının yanında denetime tabi tutulacak mükellefin seçimi de denetimde etkinliğin sağlanmasında önemlidir. Örneğin ABD’deki vergi incelemelerinin en çarpıcı niteliği, sayısal olarak çok mükellefin incelenmesi ve incelenme oranının yüksek tutularak incelemenin caydırıcılık etkisinin yerleştirilmesinden; inceleme yapılacak mükellefleri iyi bir yöntemle seçerek daha az mükellefin incelenmesi ancak incelemenin caydırıcılık etkisinin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır. ABD’de genel inceleme oranı %1–2 gibi seyretmesine karşın, incelenen her 100 mükelleften 75’ine ceza uygulandığı göze çarpmaktadır. Bu durum kayıt dışılığın çok yüksek oranlarda seyretmediği ABD’de incelemeye alınan mükelleflerin ne kadar isabetli yöntemlerle seçildiğinin göstergesi olmaktadır (Bakır, 2009:90-91).

Vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanmasında denetim elemanlarının rolü de büyük önem arz etmektedir. Denetim tekniklerinin gelişmesi, e-denetim

uygulamaları ve diğer teknolojik araçların geliştirilmesi de ancak bu gelişmelere entegre olabilmiş denetim elemanları sayesinde kullanılabilir olacaktır. Bu nedenle denetim elemanlarının nitelik ve nicelik olarak artışları vergi denetimlerinden beklenen etkinliğin sağlanmasında önemlidir.

Denetimde etkinliğin bir diğer ölçütü olarak denetlenen mükellef sayısının denetim elemanı sayısına bölünmesi sonucunda denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı da dikkate alınmalıdır. Örneğin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu'nda yer verilen bilgiler uyarınca 2018 yılı mükellef sayısının 2.727.208 adet olduğu 31.12.2018 tarihi itibarıyla 8.263 vergi müfettişinin Vergi Denetim Kurulu'nda görevli olduğu dikkate alındığında her bir denetim elemanına yaklaşık 330 mükellef isabet etmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki Vergi Müfettişlerinin bir kısmının idari görevli olması, komisyon görevlerinin bulunması, ücretsiz izin ve yurtdışı görevlerde bulunması nedeniyle VDK'da görevli bulunan 8.263 kişinin tamamı aktif olarak vergi incelemesi ile görevli bulunmamaktadır. Yine henüz yetişme sürecinde olan ve vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunmayan vergi müfettiş yardımcıları da dikkate alındığında inceleme ile görevli her bir vergi müfettişi için çok daha fazla sayıda mükellef isabet etmektedir.

31.12.2018 tarihi itibarıyla komisyon çalışmaları, idari görev veya yurt dışında bulunulması, ücretsiz izin alınması, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan iş gücü sayısının toplamının 6.528 olduğu tespit edilmiştir.(VDK:2018,13) Bu durumda bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı 417 adet olmaktadır. Denetim elemanına isabet eden mükellef sayısının azlığı yapılacak denetimin etkinliğini artıracak, çokluğu ise yapılacak denetimlerin etkinliği ve verimliliğini olumsuz etkileyeceği düşünülmektedir. Zira her bir denetim elemanının yıl içerisinde bu kadar mükellefin hesaplarını incelemesi mümkün bulunmamaktadır.

3.4.2. Vergi Denetimlerinin Etkinliğini Etkileyen Faktörler: Ortaya Çıkan Aksaklıklar

Vergi gelirlerinin tam ve zamanında alınması, kayıp ve kaçakların azaltılması, kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve ortadan kaldırılması devletlerin kısa ve uzun vadeli ekonomik hedeflerini gerçekleştirmesinde önemli rol oynamaktadır. İstenilen

hedeflere ulaşmanın yolu şüphesiz etkin bir vergi sisteminden, dolaylı olarak da vergi denetiminin etkinliğinden geçmektedir. Vergi denetiminin gelir dağılımında ve vergide adaletin sağlanmasında, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında, kayıt dışılığın önlenmesinde, devlet otoritesinin güçlenmesine katkı sağlanmasında vb. birçok mali, ekonomik, sosyal ve toplumsal etkileri bulunmaktadır.

Bir vergi sisteminin başarısı, yerli yerinde vergi kanunlarının yürürlüğe konulmasını, etkin ve işleyen bir vergi idaresinin varlığını, yapılan vergilendirme işlemlerinin çağdaş denetim yöntemlerine uygun olarak sürekli ve sıkı şekilde denetimini ve etkin çalışan vergi yargı sisteminin varlığını gerektirir. Sözü edilen zincirin bir halkasının istenildiği ölçüde çalışmaması, sistemden beklenen başarının sağlanmasını güçleştirmektedir (Mutluer, Öner, Kesik, 2007:373).

Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve ortadan kaldırılması büyük ölçüde vergi sisteminin ve denetiminin etkinliği ve işlerliğine bağlı bulunmaktadır. Bu nedenle, vergi sisteminde gereken yasal düzenlemelerin yapılması, vergi gelirlerini adalet, etkinlik, verimlilik kriterleri dikkate alınarak ve ulusal ekonomiyi olumsuz etkilemeyecek bir yapıda en az maliyet ile toplayan, ekonomik, sosyal ve toplumsal amaçları göz önünde bulunduran, hizmet kalitesini üst düzeyde tutan, kayıt dışı ekonomiyi doğurmayan ve sebebiyet vermeyen çağdaş bir vergi sistemi kurulması gerekmektedir. Bu düzenlemelerin genel olarak kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alıp vergi kayıp ve kaçagını azaltan, vergi yükünün adaletli dağılımına ve verginin tabana yayılarak kayıtlı mükellefler üzerindeki yükün zaman içinde mümkün olduğu ölçüde azaltılmasına katkıda bulunan bir yapı arz etmesi gerekmektedir (Bozkır ve Tekin,2003:128).

Mükellefler tarafından ödenecek vergilerin yine mükelleflerce hesaplanarak beyan edildiği beyana dayalı bir vergi sisteminde, beyan edilen vergi matrahının doğruluğunun tespiti bakımından vergi denetiminin önemli rolü bulunmaktadır. Beyan esası olarak adlandırılan bu sistemin temeli, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması suretiyle verginin doğru ve tam olarak ödenmesinin sağlanmasına dayanmaktadır. Vergi bilincinin ve ahlak düzeyinin düşük olduğu ülkelerde beyan sisteminin etkinliği ile denetim mekanizmasının etkinliği birlikte değerlendirilmelidir. “Bu çerçevede ödenmesi gereken verginin doğru toplanmasının

iki ayağı olan beyan ve denetim birlikte etkin bir şekilde yürütülmelidir.” Vergi denetiminde etkinliğin yeterince sağlanamaması günümüzde denetim sisteminin en önemli sorunlarından biridir. “Tüm örgütlerde olduğu gibi vergi idaresinde de başarı etkinlik ve verimlilik kavramları ile ölçülmektedir” (Uğur,2016:123).

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve azaltılması şüphesiz etkin bir vergi ve denetim sistemi ile mümkündür. Vergi denetimlerinin etkin ve verimli şekilde yerine getirilmesi amacıyla yalnızca vergi denetim sistemi özelinde yapılacak düzenlemeler ve alınacak birtakım tedbirler yeterli olmayabilir. Vergilendirme sisteminin bir bütün olarak ele alınması etkinlik ve verimlilik gibi amaçların gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir. Dolayısıyla, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını doğrudan etkileyen, vergi idaresinin etkinliğini azaltan çeşitli faktörler üzerinde durmak yerinde olacaktır (Tecim; s.126).

Türkiye’de geçtiğimiz yıllarda kayıt dışılık ile mücadele noktasında pek çok düzenleme ve uygulama hayat geçirilmiş olsa da kayıt dışı ekonominin boyutları istenen seviyelere indirilememiş, istenen azalma sağlanamamıştır. Bireylerin eğitim seviyesine bağlı olarak vergi bilinci, sosyo-ekonomik ve demografik yapısı, yasal düzenlemelerdeki yetersizlikler ve benzeri birçok faktör bunun nedenini oluşturmaktadır (Oktay;2013: 11).

Türkiye’de vergi denetimleri; vergi sisteminde yer alan birtakım uygulamalardan, denetimin yapısından ve örgütsel durumu gibi birçok nedenden dolayı etkinlik ve verimlilik sorunu yaşayabilmektedir. Kayıt dışılık ile mücadelenin sekteye uğramasına neden olan vergi sisteminden ve vergi denetim sisteminin yapısal ve örgütsel durumundan kaynaklanan birtakım aksaklıklar bulunmaktadır.

Vergi denetimlerinin başarılı ve verimli şekilde yürütülmesi, söz konusu aksaklıkların doğru ve zamanında tespit edilmesi ve hızlı şekilde düzenlemelerin yapılarak etkin bir sisteme kavuşturulmasından geçmektedir. Denetim elemanlarının sürekli eğitime tabi tutulması, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması, denetim elemanlarının sayılarının artırılması, vergi sisteminin mükellef kayıtlarından, takibine ve verginin toplanma aşamasına kadar geçen her adımında gelişen teknolojiden faydalanarak ve etkin, pratik ve işlerlik kazandırılmış bir bilgisayar

donanımına kavuşturulması vergi denetimin sisteminin etkin bir hale getirilmesinde önemli rol oynamaktadır (Avşar ve Bozdereli,2012:62).

3.4.2.1. Vergi Kanunlarının Yapısından Kaynaklanan Aksaklıklar

Vergi, yükümlüleri üzerinde etkisiz kalamaz ve tarafsız olamaz. Vergilerin devletlerin en önemli geliri olması, cebren alınması ve geri iade edilmemesi gibi sebeplerden dolayı yükümlülerin tepkisiz kalması beklenemez. Bu tepkilerin bir kısmı olumlu olmakla birlikte bir kısmı olumsuzdur. Özellikle vergi kaçakçılığı şeklinde kendini gösteren tepkilerin cezalandırılması gerekir. Mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkilerin bir kısmı vergi kanunlarındaki boşluklardan bir kısmı da piyasa şartlarından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları düzenlenirken kanun koyucunun bu hususları göz önünde bulundurması gerekmektedir (Türk,1996:167).

Vergi kanunlarının mükellefler ve diğer ilgililer tarafından rahatlıkla anlaşılabilir ve yorumlanabilir olmaması, sade ve açık bir dille yazılmamış olması özellikle beyana dayanan vergi sistemlerinde sorunlara neden olmaktadır. Vergi kanunlarının sık sık değişmesi, alt mevzuatın çok fazla ve karmaşık oluşu mükelleflerde bıkkınlık hissiyatına neden olmaktadır. Vergilendirme ile ilgili yasal düzenlemelerde sıklıkla değişiklikler yapılması mükelleflerde yeni uygulamalara adaptasyonda zorluk yaşatmakta, mükelleflerin vergi ve finans planlamalarında değişikliklere neden olmakta nihayetinde mükelleflerde tedirginlik uyandırmaktadır. Vergi mevzuatı ve ilgili mevzuattaki sık değişiklikler vergiye gönüllü uyum noktasında bozucu etki yapmakla birlikte etkinliğin azalmasına dolayısıyla kayıt dışı ekonominin önlenmesine olumsuz etkide bulunacaktır (Şenyüz,2011:25).

3.4.2.2. Verginin Konusu, İstisna ve Muafiyetler Yeniden Ele Alınmalıdır

Gelir, ekonomik bir kavram olup ekonomi bilimi tarafından değişik açılardan farklı yönleriyle incelenmektedir. Ancak konuyu vergi kanunları açısından ele alacak olursak gelir vergisine esas tutulacak vergilendirilebilir gelirin vergi hukuku ve vergi tekniği açısından ayrıca tanımının yapılması ve sınırlarının net olarak çizilmesi gerekmektedir. Gelir vergisinde verginin konusu olan gelirin yani vergilendirilebilir gelirin belirlenmesinde literatürde “Kaynak Teorisi” ve “Safi Artış Teorisi” olmak üzere iki teori bulunmaktadır. Bu teoriler esas alınarak gelir tanımı yapılmakta, vergilendirilebilir gelirin kapsamı ve sınırları belirlenmektedir (Arıkan ve İnneci,

2016:13). Türkiye’de uygulanmakta olan Gelir Vergisi kaynak teorisine göre düzenlenmiştir. Genel anlamda kaynak teorisinde üretim kaynaklarının devamlı olarak üretim sürecinde bulunması neticesinde elde edilen ve malvarlığında oluşan artışlar vergilendirilebilir geliri oluşturmaktadır. Safi (Net) artış teorisi olarak adlandırılan sistemde ise gelir tanımı daha geniş bir şekilde ele alınarak gelirin kaynağı ne olursa olsun bireylerin servetlerinde meydana gelen her türlü artışların vergilendirilmesi esas alınmaktadır.

Kaynak teorisine göre gelirin tanımlanması beraberinde vergilendirme sisteminde birtakım sıkıntılara neden olabilmektedir. Örneğin işletmesinde ürettiği ürünlerin bir kısmını kayıt dışı yollardan ve fatura düzenlemeksizin satan bir mükellefin, vergi denetimlerinde şahsi servetinde oluşan artışın işletmesinden sattığı kayıt dışı ürünlerin geliri olduğu ispatlanamadığı sürece şahsi servetlerinde oluşan artışlar vergi dışı kalmaktadır. Bireylerin şahsi servetlerinde meydana gelen artışların vergilendirilmemesi de birtakım kişileri kayıt dışılığa sevk edebilmektedir.

Safi artış teorisinin uygulanmasının da beraberinde getirdiği birtakım sıkıntılar olsa da vergi adaletinin sağlanması bakımından daha uygun olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle gelirin tanımının kaynak teorisi ile safi artış teorisinin harmanlandığı ve günümüz tanımından daha geniş şekilde ele alınması gerekmektedir.

Gelirin daha geniş şekilde tanımlanması halinde elde edilen tüm gelir, verginin konusuna gireceğinden, vergi ödememek kastıyla yapılan muvazaalı işlemlerin bir hükmü kalmayacağı ve bu tür işlemlerin azalacağı düşünülmektedir. Ayrıca mükelleflerin her türlü harcama ve tasarruflarının da vergilendirilecek matrahtan indirilmesine olanak sağlanması gerekmektedir. Bu durum vergilendirme ile işlemlerde belge düzeninin yerleşmesine ve daha sağlıklı şekilde işlemesine katkı sağlayacaktır (Oktaş, 2013:21).

Dolaylı bir vergi türü Katma Değer Vergisi’nde indirim müessesesi yayılı muamele vergisi olan bu verginin mantığına ve getiriliş amacına uygun olsa da beraberinde birtakım sorunlara neden olmaktadır. Sahte belge düzenleme ve kullanma faaliyetleri ekseriyetle katma değer vergisinden kaçmak amacıyla yapılan işlemler olup günümüzde neredeyse ekonomik sektör boyutuna ulaşmıştır. Her ne

kadar ağır yaptırımlar öngörülse de vergi idaresi yıllardır bu sorunu tamamıyla ortadan kaldıramamıştır. Katma değer vergisinde haksız yere indirim yapılması, haksız vergi iadeleri alınması vb. uygulamalar nedeniyle hem vergi daireleri hem de denetim elemanları sahte fatura organizasyonları ile mücadele etmekte, bu durumda yalnızca bir konu ile ilgili çok fazla iş yükü oluşmasına ve personelin başka sektörlere kanalize olamaması sorununa neden olmaktadır.

Bu nedenle katma değer vergisinde indirim müessesinin kaldırılmasının hem idare hem de mükellefler açısından fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Yalnızca teslim sırasında hesaplanacak daha düşük oranlı bir vergi nihai vergi olarak hesaplanarak beyan edilmelidir. Bu verginin oranı sektörler ve teslim edilen mal veya hizmetin türüne göre farklılık gösterecek şekilde ele alınarak uygulamaya konulmalıdır. Bu yolla hem sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması ortadan kalkacak hem de KDV iadesi gibi mükellefin ve idarenin fazlaca yoğunlaşmak durumunda kaldığı uygulamalar sonlanacaktır. Ayrıca işgücünün kayıt dışı ile mücadele noktasında daha verimli kullanılmasına imkân tanınmış olacaktır. Diğer yandan sahte fatura organizasyonları ortadan kalkacağından belge düzeninin daha sağlıklı bir şekilde işlemesi mümkün hale gelecektir.

Vergi kanunlarının vergilemede yatay ve dikey eşitliği dolayısı ile de vergi adaletini sağlamada belirleyici rol üstlenmesi gerekmektedir. Türk vergi sistemi genel olarak gelir, servet ve harcamaları vergilendirmenin konusu içine almış bulunmaktadır. Bu durum bazı istisnai durumlar haricinde vergi kanunlarının vergi kapsamına almadığı durumun kalmadığını göstermektedir. Ancak vergilerin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirebilmek için vergi kanunları içerisinde yer alan muafiyet ve istisna hükümlerine bakmak gerekmektedir. Vergi tekniği bakımından ekonomik, sosyal veya siyasi nedenlerle bazı istisna veya muafiyet hükümlerinin getirilmesi zorunlu olabilmektedir. Muafiyet ve istisnaların, çoğu zaman ekonomik ve sosyal amaçlarından saptırılması nedeniyle, sınırlı tutulması ve sınırlarının iyi belirlenmiş olması gerekmektedir. Türk vergi sisteminde muafiyet ve istisnalar gereğinden fazla yer almakta, bu da vergiden beklenen hasılatın elde edilememesine yol açmaktadır. (Mutluer, Öner, Kesik, 2007:349). Ayrıca belirli mükellef gruplarına veya konulara tanınan muafiyet ve istisnalar vergi adaletini zedeleyebilmektedir. Özellikle yüksek vergi oranlarının olduğu durumlarda

yaygın hale gelen muafiyet ve istisnalar, bu durumdan faydalananlar açısından yarar sağlarken faydalanamayanlar açısından ağır vergi yükü ile karşılaşmalarına neden olmaktadır. Bu durum mükelleflerin kayıt dışılığa yönelmesine neden olabilmektedir.

3.4.2.3. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Kayıt dışı ekonomiye sebebiyet veren bir diğer unsur ise yüksek vergi oranlarıdır. Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerde maliyet artışı yarattığından faaliyetlerini kayıt dışı olarak sürdürme eğilimine sebep olmaktadır. Mükelleflerin faaliyetlerini kayıt dışı sürdürmeleri vergi kaybıyla birlikte işgücünün kayıt dışı istihdamına, sosyal güvenlik sisteminin bozulmasına ve beraberinde birçok mali, ekonomik ve sosyal soruna neden olmaktadır. Ayrıca kayıt dışı kalan faaliyet sonucunda üretilen ürünlerin gerekli standartları taşıyıp taşımadığının kontrol edilememesi de bu ürünlerin toplum sağlığını tehdit edecek boyutlara ulaşmasına neden olabilmektedir.

Diğer yandan yüksek vergi oranları, girişimcilerde üretime yönelik yatırım isteğini azaltabilir. Yatırıma yönlendirilebilir finansal kaynakların atıl durumda kalması istihdamın azalmasına, üretim yapılmamasına dolayısıyla da büyümeye olumsuz yönde etki eder. Bu durum dolaylı olarak vergi oranlarının artmasına ya da yeni vergiler konulmasına da yol açmaktadır. Zira üretimin azalması ile birlikte vergi gelirleri de azalacağından bütçe açıklarının finanse edilmesi için yeni vergiler getirilebilir veya vergi oranları daha da artırılabilir.

Vergi oranlarının düşürülmesi ile birlikte naylon fatura olarak tanımlanan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımlarının da azalacağı düşünülmektedir. Belge düzeninin sağlanmasında da önemli bir payı olan KDV oranının indirilmesi kayıt dışı ekonomi ile mücadelede katkı sağlayacaktır. KDV oranlarının düşürülmesinin bu vergi gelirlerinde azalma yaratacağı düşüncesine neden olsa da mal ve hizmet hareketinin tamamına yakın bir kısmının belgelenmesini sağlayacağından toplam vergi gelirini artırması beklenmektedir. Zira mal ve hizmet hareketlerinin belgelendirilmesi ve kayıt altına alınması sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını azaltmakla birlikte KDV ve gelir üzerinden alınan vergilerden elde edilen hasılatı da artıracaktır (Büyükköç, 2017:47).

3.4.2.4. Cezaları Hafifleten Uygulamaların Yaygın olması

Mükellefler tarafından vergisel yükümlölüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması; vergi kanunlarında yer alan suç ve cezaların niteliği ve uygulanabilirliği ile doğru orantılıdır. Kanunlarda yer alan vergi suç ve cezaların tanımlarının iyi, yorumlanmaya ihtiyaç duyulmayacak nitelikte açık ve sade olması ve vergi kaçakçılığının topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi değerlendirilerek ödün verilmeden uygulanması mükelleflerin vergisel yükümlölüklerini yerine getirmesi noktasında çok önemlidir (Aslan,2002).

Vergi kanunlarında öngörülen vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması, hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezalarına çevrilmemesi ve ertelenmemesi, kısacası yükümlölüklerini yerine getirmeyen mükellefler için uygulanacak müeyyidelerin caydırıcı ve vergi sistemine uyuma zorlayacak nitelikte olması gerekmektedir. Örneğin vergi kaçırmanın maliyeti işletmenin finansman maliyetinden daha ucuz ise mükellefleri vergi kaçırma eğilime yönlendirebilmektedir. Denetimlerin yetersiz olduğu ülkelerde mükellef nasılsa yakalanmam düşüncesiyle vergi ödemek yerine söz konusu parayı kullanmayı tercih edebilir. Bazen de mükellefler kredi kullanmak yerine finansman ihtiyacını vergiyi doğru veya hiç beyan etmeyerek sağlayabilirler. Yıllar sonra yapılan denetimlerde ortaya çıkan bu vergi kaybı yeterli gecikme faizleri ile alınmadığı takdirde mükellefin finansman maliyetinden daha ucuz olabilecektir. Bu durumlar vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükellefler içinde vergiye gönüllü uyumu zedeleyebilmektedir.

Vergi cezaları kadar sıklıkla çıkarılan af yasaları da vergiye uyumu zedeleyebilmektedir. Vergi sisteminin sık sık değişikliklere uğramaması, vergi sisteminin taşları yerine oturmuş sağlam bir yapıda olması, verilen cezaların sık sık affedilmemesi gibi hususlar mükellefler nezdinde vergi sistemine olan güveni pekiştirmektedir. Vergi afları; vergilendirme ile ilgili ödev ve yükümlölüklerini tam ve/veya zamanında yerine getirmeyen mükelleflerin hakkında yapılan işlemleri ortadan kaldıran yasal düzenlemelerdir. Genel olarak vergi afları cezaların tam veya kısmi olarak terkin edilmesi, gecikme faiz ve zamlarının tam veya kısmi olarak terkin edilmesi, vergi borçlarının yeniden taksitlendirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bunların yanında matrah artırımını olarak adlandırılan düzenlemeler ile beyan ettikleri

matrahları belirli ölçülerde artıran mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmaması şeklinde düzenlemelerde son yıllarda yapılmaktadır.

Vergi aflarının hazineye intikal etmesi gereken vergilerin daha hızlı şekilde intikalini sağlaması, mükelleflerce idareye olan borçların daha rahat ödenebilir hale gelmesini sağlaması, inceleme elemanlarının üzerinde bulunan iş yükünü matrah artırım yasalari ile hafifletmesi gibi olumlu etkileri bulunsa da vergi adaletini ve mükellefin gönüllü uyumunu ciddi ölçüde zedeleyebilmektedir. Bu tür düzenlemeler vergisel ödev ve yükümlölüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin idareye olan güvenini sarsabileceği gibi; vergi ahlakını bozucu etkiye neden olarak dürüst mükelleflerin de kayıt dışılığa yönelmesine sebep olmaktadır.

Vergi cezalarının caydırıcılık etkisini azaltan bir diğer uygulama ise uzlaşmadır. Uzlaşma müessesesi; zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ve buna bağlı olarak kesilen cezalar hakkında mükellef ile idarenin uzlaşabilmelerine; mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza miktarında indirim sağlamasına; idarenin de alacağının hızlı bir şekilde kesinleşmesine ve tahsil edebilmesine olanak sağlaması bakımından olumludur. Ülkemizde, tarhiyat öncesi ve sonrası olarak iki farklı aşamada idare ile uzlaşma imkânı ve uygulaması bulunmaktadır. Uzlaşma kapsamında genelde verginin aslı üzerinde pek fazla indirim yapılmamakta ancak vergi cezaları büyük ölçüde kaldırılmaktadır.

Uzlaşmanın; tahsilatı daha hızlı sağlaması, vergi yargısının yükünü hafifletmesi, mükellefler ile uzlaşı durumu oluşturmaları gibi olumlu sonuçları olsa da, vergi cezalarında caydırıcılığı azalttığından ve vergilendirmeye ilişkin ödevlerini doğru yerine getiren mükellefler aleyhine haksız rekabete neden olduğundan olumsuz algı oluşmasına da neden olmaktadır. Uzlaşma uygulamasının varlığı ve çok sık uygulanmasına imkan olması vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklarını tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin, uzun vadede gönüllü uyumuna negatif etkide bulunacağı ve uygulanan vergi cezalarının caydırıcılık etkisini azaltarak mükelleflerin kayıt dışına yönelmesine de sebebiyet vereceği düşünülmektedir (Büyükoç,2017:50-51). Tespit edilen vergi kayıplarının hiç tahsil edilmemesinden veya geç tahsil edilmesinden de belirli indirimler yapılmak suretiyle uyumsuzluk oluşmamasını ve verginin hızlı şekilde tahsilatının sağlanmasını

amaçlayarak getirilen bu uygulama, maalesef son yıllarda getiriliş amacından sapmış ve kısmi af uygulaması gibi algılanmaya başlanmıştır.

Uzlaşma uygulamasının olması, kuşkusuz vergi denetimlerinin etkinliğini de olumsuz yönde etkilemektedir. Denetimin etkinliğinde çok önemli bir yere sahip olan vergi cezalarının caydırıcılık etkisini çok büyük bir oranda nötrleştirmektedir. Uzlaşma müessesinin varlığı mükellefleri ödemedikleri vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler şeklinde öderim şeklinde bir düşünceye sevk etmektedir. Gayet doğal olarak gerek denetimden beklenen etkinliğin gerekse denetimin caydırıcılık rolünün azalmasına neden olmaktadır (Bakır,2009:119).

3.4.2.5. Belge Düzeni Sisteminin Sağlıklı İşlememesi

İdeal bir vergi sistemi sağlam temellere oturmuş ve sağlıklı bir şekilde işleyen belge düzeninden geçmektedir. Defter kayıtlarının, belgelerin ve bu doğrultuda hazırlanan beyannamelerin doğruluğu belge düzenin sağlıklı işlemesiyle mümkün olmaktadır. Vergi incelemelerinin ağırlıklı olarak, mükelleflerin defter kayıtları ve bunlara dayanak teşkil eden belgeler üzerinden yapılması nedeniyle, vergi incelemeleri yoluyla beyan edilen vergi matrahlarının doğruluğunun tam olarak tespitinde, sağlıklı şekilde işleyen belge düzeni sistemi çok önemlidir. Belge düzeninin tam olarak yerleşmemiş olmasının önündeki en büyük engel kayıt dışı ekonomik faaliyetlerdir (Gümüş,2005).

Ayrıca vergi mükelleflerinin düzenlemek zorunda oldukları belge sayısının çokluğu da belge düzeninin sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Çok fazla sayıda belge ile muhatap olan mükellefler belge düzenine uymakta güçlük çekmekte ve bu konuda bıkkınlık hissiyatının oluşmasına neden olmaktadır. Belge düzenin tam olarak yerleşmemesi; tüketicilerin mal veya hizmet aldıklarında fatura vb. belgeyi almaması, satıcının da fatura düzenlemeyerek kayıt dışı gelir elde etmesine neden olmaktadır.

3.4.2.6. Vergi Bilinç ve Ahlak Düzeyinin Yetersiz Olması

Türkiye’de vergi bilincinin ve ahlakın düzeyine ilişkin ölçülmüş bir değer ya da tahmin olmasa da yerli literatürde, bu konudaki varsayımlar, ülkemizde kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının boyutları ile ilişkilendirilmektedir. Genellikle buradan hareketle yapılan yorumlar Türkiye’de vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeyinin yetersiz olduğu şeklindedir. Bu durumun sosyal, siyasal ve toplumsal birçok nedeni bulunmaktadır (Güner,2008:44). “Vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Ekonomistler vergi ahlakını belirsizlik altında verilen rasyonel bir karar olarak görmektedirler. Yani vergi kaçakçılığı yapmak daha az vergi ödeme ile sonuçlanan, ortaya çıkma olasılığı bulunan ve vergi cezaları ile neticelenebilen bir çeşit kumardır” (Torgler,2007’dan Aktaran: Bilgin,2011:261-262). Vergi bilinci ise “devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleşmesi için bireylerin vergilerin gerekliliğine inanması, bilmesi ve üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmesi” yani vergiye karşı gönüllü uyum içinde olması halidir (Yeşilyurt,2015).

Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması, vergi ahlakının düşük düzeylerde kalması, mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyum içinde olmaması vb. nedenler kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına ve kayıt dışılık ile mücadelenin sekteye uğramasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi bilinci ve ahlakı üzerine çalışmaların yapılması, özellikle ilkokuldan itibaren çocuklarda vergi bilincinin artırılmasına yönelik eğitimlerin artırılması gerekmektedir.

3.4.2.7. İşe Başlama, Mükellefiyet Tesisi ve Meslek Odaları

İşe başlama, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olup mükellefler işe başladıklarını vergi idaresine bildirmek mecburiyetindedirler. Ayrıca vergi idaresi zaman zaman mükelleflerin işe başladıklarını re’sen tespit ederek mükellefiyet kayıtlarını açmaktadır. Bazı meslek grupları için işe başlama ve mükellefiyet tesisi meslek odalarına kayıt şartına bağlanmışsa da çoğu meslek grubunun böyle bir zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca mükellefiyet tesis ettiren ve işe başlayan birçok mükellef vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını bilmemekte ve buna ilişkin herhangi bir eğitim sürecinden geçmemektedir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ancak toplumun tüm kesimlerinin ortak katılımı ile mümkün bulunmaktadır. Yalnızca belirli kurumların kayıt dışılık ile

m¼cadele etmesi istenilen sonuca ulaşmayı zorlaştırmaktadır. Kayıt dışılıkla m¼cadelede meslek odalarından, sivil toplum kuruluşlarından veya kamuya yararlı derneklerden de m¼mk¼n olduğunca faydalanılması gerekmektedir.

3.4.2.8. Enflasyondan Kaynaklanan Aksaklıklar

Enflasyon kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olan ekonomik bir olgudur. Enflasyonist ortamlarda, vergilendirmeye esas tutulacak tutarın tespit edilmesinde kullanılan oran ve tutarların aşınması m¼kelleflerin ¼denecek vergi konusunda belirsizlik yaşamalarına neden olmaktadır. ¼zellikle işletmelerin d¼nem sonlarında işletme ile ilgili alacakları kararlarda ¼nemli rol oynayan mali tablolar gerçeği yansıtmada hususunda yanıltıcı olabilmektedir. Vergi m¼kelleflerinin gerçeği yansıtmayan ¼l¼de kar etmiş gibi g¼z¼kmesine ve gerçekte olmayan enflasyon kaynaklı fiktif karların vergi matrahını olduğundan y¼ksek hale getirerek m¼kelleflerin daha fazla vergi ile muhatap olmalarına neden olmaktadır. Bu durum işletmelerin ¼z kaynaklarının azalmasına, kaynak yetersizliği ile karşılaşan işletmelerin borçlanma yolunu tercih etmesine, y¼ksek faiz y¼k¼ ile muhatap olmasına, bir m¼ddet sonra borç ¼demede acze d¼řmesine sebebiyet vermektedir. Ayrıca enflasyonist ortamlarda finansal açıdan sıkıntılar yaşayan işletmelerin kredi bulabilmek amacıyla kayıt dışı finans sekt¼r¼ne y¼nelmesi, tefecilik faaliyetlerinde artışlara neden olmakta bu da ¼lke içi kaynakların ve birçok yatırımın kayıt dışına y¼nelmesine sebebiyet vermektedir (G¼nay,2000:19).

Artan oranlı tarifenin yer aldığı gelir vergisi sisteminde enflasyonun yarattığı ilk etki, belirli tutarların yer aldığı gelir dilimlerinin artan oranlı bir vergi tarifesinde, nominal gelir artışı durumunda hedeflenen etkinliğin yok olarak d¼z oranlı bir tarife şekline b¼r¼nmesidir. Nitekim enflasyonist ortamlarda gelir fiktif şekilde artarken gelir diliminde yer alan tutarlarda artış olmaması veya az olması halinde m¼kellefler en ¼st dilimden vergi hesaplamak durumunda kalacaktır. Enflasyon nedeniyle reel gelire nazaran nominal gelir daha hızlı artarak, ¼zellikle geliri d¼ř¼k bireylerin marjinal vergi oranlarını hızla arttırırken, belirli bir seviyenin ¼zerinde gelir elde edilmesinin ardından artan oranlılık etkisi ortadan kalkacak ve d¼z oranlı bir tarifeye d¼n¼řecektir. Bu durumda gelir vergisinin artan oranlılığının geçerliliği kalmayacağı gibi enflasyon nedeniyle kişinin gerçekte elde etmediği fiktif karların vergisini

ödemek zorunda kalacağından reel gelirinde ciddi azalmalar yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Ayrıca vergilendirmede orandan ziyade tutar olarak dikkate alınması gereken bir takım indirim, istisna ve muafiyetlerin enflasyonist ortamlarda sık sık güncellenmesi gerekeceğinden, güncellenmeyip günün koşullarından uzak olması halinde, vergilendirilmemesi gereken gelir gruplarının vergi ile muhatap olmasına ya da hâlihazırdaki vergi yükünün daha da artmasına sebebiyet verecektir (Sugözü,2010: 32).

Enflasyon ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişkinin kavranması noktasında yapılan araştırmalarda kayıt dışı ekonomi ile enflasyon ilişkisinin ters yönlü bir seyir gösterdiği ve kayıt dışı ekonominin azaltılması yolunun enflasyonun düşürülmesinden geçtiği hususunda görüş birliğine varıldığı görülmektedir. Ayrıca içinde bulunulan ekonomideki enflasyon oranı ile hazinenin vergi gelirlerindeki aşınmalar arasında gerek mutlak gerek oransal olarak bir ilişkinin varlığı yapılan birçok araştırmada belirtilmiştir. Örneğin enflasyonda yaşanan %1 seviyesinde oransal bir artış, eksik beyan edilen gelir oranında % 0,14 düzeyinde bir artışa sebebiyet vermektedir (Ünal,2014:16). Diğer yandan yüksek enflasyonun olduğu durumlarda devletin vergi gelirlerinde de düşüş yaşanmaktadır. Enflasyonist ortamlarda; vergiyi doğuran olay ile vergi tahsilâtı arasında geçen süre içerisinde devletin reel olarak vergi gelirlerinde azalma yaşanmaktadır. Enflasyonun vergi gelirleri üzerinde yarattığı bu etki “Tanzi Etkisi” olarak tanımlanmaktadır.

3.4.2.9. Para Hareketlerinin Tevsik Kapsamının Yetersizliği

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede alınabilecek bir diğer tedbir ise mümkün olduğunca nakit dışı ödeme sistemlerinin teşvik edilmesi ve kullanılmasının sağlanmasıdır. Genel olarak ödeme araçlarını, nakit veya nakit dışı ödeme sistemleri olarak iki ana başlıkta incelemek mümkündür. Nakit ödeme araçları kâğıt veya madeni para olarak adlandırılan ve binlerce yıldır toplumlar ve devletler nezdinde kabul gören sistemlerdir. Ancak kâğıt veya madeni paralar gerek taşıma ve bulundurma zorluğu gerekse de riskleri nedeniyle günden güne yerini nakit dışı ödeme sistemlerine bırakmaktadır. Nakit dışı ödeme sistemleri ise kartlı ödeme sistemleri, çek, banka yoluyla ödeme veya kripto para olarak adlandırılan ve bir değişim aracı olarak kurgulanmış dijital paralardır.

Ticari hayatta kâğıt paranın riskleri ve taşıma zorluğu nedeniyle genellikle nakit dışı ödeme araçları kullanılmaktadır. Zira büyük meblağlar ile işlem yapan tacirlerin sürekli yüksek miktarlarda nakit varlığı yanında bulundurması beklenemez. Yine farklı yerlerde faaliyet gösteren işletmelerin de birbirleri ile yaptıkları ticarete nakit varlık ile ödeme veya tahsilat yapmaları olanaklı olmayabilir. Ayrıca nakit varlıklar ile yapılan ticaretin tevsiki ve idare açısından takibi zordur. Ancak banka kanalıyla yapılan para hareketleri iz bırakır ve idare açısından takibi, mükellef açısından ise işlemin tevsiki kolaydır. Hali hazırda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler gereğince bir takım mükelleflerin 7.000 TL'nin üzerindeki tutarları ihtiva eden her türlü tahsilat ve ödeme işlemlerini aracı finansal kurumlar aracılığı ile yapmaları ve bu işlemleri ilgili kurumlarca tanzim edilen belgeler ile tevsik etme zorunlulukları bulunmaktadır.

Kayıt dışı ekonomiyi azaltmada ve önlemede karşılaşılan sorunlardan biri de piyasa içerisinde gerçekleşen işlemlerin takibinin ve tevsikinin yeterince yapılamamasıdır. Bu durumun bir diğer nedeni de hamiline yazılı ekonomidir. Hamiline yazılı şekilde düzenlen çek, senet ve menkul kıymetler gibi ödeme araçlarının sahibinin ve/veya zilyedinin tespiti mümkün olmadığından, bunların geliri ya da kullanıldığı işlemler sonucu elde edilen gelirin beyan dışı bırakılma imkânı doğmaktadır (Aslanoğlu;2008:201). Zira hamiline yazılı hisse senedinin, senedi çıkaran şirketin dahi haberi olmaksızın el değiştirebilmesi, hamiline yazılı çeklerin dolaşım kabiliyetlerinin fazlaca olması ve takip edilememesi, bu kıymetlerin meşru maliklerini saptama olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum kayıt dışı ekonomiye neden olmakta, faaliyetlerin gizli yapılabilmesine imkân tanımaktadır (Sugözü;2010: 185).

3.4.2.10. Denetimin Örgütsel Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi sistemlerinin başarıya ulaşması, etkin ve verimli şekilde sistemin işlemesi, vergi adaletinin sağlanması, mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunun artırılması hiç şüphesiz sağlam temellere oturtulmuş ve işlerlik kazandırılmış bir vergi idaresi ile mümkündür.

Türkiye'deki vergi denetim sisteminin temel sorunlarından birisi de idari yapılanmadaki eksiklikler olmuştur. Bürokratik işlemlerin çokluğu ve karmaşıklığı,

vergi incelemesi yapmakla görevli birden fazla denetim biriminin bulunması ve birimler arasındaki iletişim ve koordinasyon eksiklikleri denetimlerin etkin ve verimliliğinin artırılmamasındaki nedenler olarak görülmüştür. Bu sorunları ortadan kaldırmak ve denetim mekanizmasına işlerlik kazandırmak adına 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim birimleri tek çatı altında toplanarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kurum olarak hali hazırda faaliyetini sürdürmektedir. Doğal olarak her tür siyasi baskıya açık olma ihtimalinin devam etmesi kurumun etkinliğini azaltacak bir unsur olarak değerlendirilebilir (Oral, Fazlılar, Koç,2015:119-149). Ayrıca denetim elemanlarının idari yönden Vergi Denetim Kurulu'na bağlı bulunması yaptıkları incelemeleri Bakan adına yapmaları da dış etki yönünden eleştirel bir konudur. Zira VDK Başkanı'nın vergi müfettişlerinin çalışmalarını denetlemek, onları görevlendirmek ve müfettişlerin görev yapacağı grup başkanlıklarını belirlemek gibi görev ve yetkileri bulunmaktadır. Bunun yanında Hazine ve Maliye Bakanı'nın da vergi müfettişleri üzerinde birçok yetkileri olup VDK'nın gerçekleştirdiği ve gerçekleştireceği işlemlerin büyük bir kısmı bakan onayına tâbi bulunmaktadır. Hâliyle hem Bakan hem de Kurul Başkanı'nın denetim elemanları üzerinde etkileri bulunmaktadır (Doğan,2015:115).

Bu nedenle oluşabilecek olumsuz etkilerin önlenmesi ve giderilmesi amacıyla Bakan ve Başkan'ın vergi müfettişleri üzerindeki yetkilerinin ayrıntılı bir mevzuat ile belirlenmesi, yetki ve görevlerin sınırının net olarak çizilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan denetim elemanları yasal olarak Vergi Denetim Kurulu'na bağlı şekilde çalışıyor olsa da kurulun, grup başkanlıkları şeklinde örgütlenmesi ve grup başkanlıklarının sayısının çok fazla olması nedeniyle özellikle A grup başkanlıkları taşra örgütlenmesi şekline bürünmüş ve denetim elemanları, de facto olarak grup başkanlıklarına bağlı şekilde çalışıyormuş izlenimi vermektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı performans yönetmeliğinde yer alan hükümler de bu görüşü destekler niteliktedir. Grup Başkanlarının ilgili gruplarda çalışan denetim elemanlarını her yıl performans yönünden puanlaması ilgili denetim elemanlarının idari anlamda amirleriymiş gibi izlenime neden olmaktadır.

3.4.2.11. Denetim elemanlarının Sayısı, Yetiştirilmesi ve Eğitimi

Kamu görevlileri içinde Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli gerek denetim elemanında aranan vasıflar gerekse mesleğin icrası sırasında karşılaşılan zorluklar düşünüldüğünde diğer kamu görevlerinden farklılık arz etmektedir. Diğer tüm kamu görevlileri bir kamu hizmetinin sunulmasında görev almaktayken Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli vatandaşların ödevlerinin uygulanmasında aracılık yapmakta ve böylece kamu gelirlerinin kayıp ve kaçak olmadan tam ve doğru şekilde hazineye aktarılmasında rol almaktadır. Bu nedenle vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasının önündeki en önemli sorunlardan biri de personel sorunudur. Vergi idaresi personelinin nicelik ve nitelik bakımından yeterli olması hem vergilemenin hem de denetimin etkinliği açısından önemlidir (Beşel,2017: 160).

Vergi denetim sisteminin etkinliğini etkileyen bir diğer faktör ise denetim ile görevli inceleme elemanlarıdır. 31.12.2018 tarihi itibarıyla Vergi Denetim Kurulu'nda 1 Başkan, 220 Vergi Başmüfettişi, 2.822 Vergi Müfettişi, 5.220 Vergi Müfettiş Yardımcısı olmak üzere toplamda 8.263 görevli bulunmaktadır. Kurula ayrılan toplam kadro sayısının 15.245 olduğu göz önünde bulundurulduğunda tahsis edilen kadronun büyük bir kısmının doldurulmadığı görülmektedir. Ayrıca Vergi Müfettişlerinin bir kısmının idari görevli olması, komisyon görevlerinin bulunması, ücretsiz izin ve yurtdışı görevlerde bulunması nedeniyle VDK'da görevli bulunan 8.263 kişinin tamamı aktif olarak vergi incelemesi ile görevli bulunmamaktadır. Yine henüz yetişme sürecinde olan ve vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunmayan vergi müfettiş yardımcılarının da dikkate alındığında hesaplanan iş gücü sayısının toplamının 6.528 olduğu görülmektedir (VDK:2018,13).

Bu durum denetim elemanı başına mükellef sayısının çok fazla olmasına neden olmakla birlikte inceleme oranlarının düşük seviyelerde seyretmesiyle sonuçlanmaktadır. Ayrıca yeteri sayıda denetim elemanının olmaması; mükelleflerde nasılsa incelenmem düşüncesine neden olabilmektedir. Ekonomideki büyümeye orantılı olarak her geçen gün mükellef sayısı ve mükelleflerin ticari işlem hacimleri artmaktadır. Vergi incelemesinin ihtisas ve belirli yetişme sürecini gerektiren bir olgu olması nedeniyle kısa vadede denetim elemanı sayısını artırmak pek mümkün olmasa da hedeflenen inceleme oranlarına ulaşmak ve denetimlerde etkinliği

sağlayarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek amacıyla denetim elemanı sayısının artırılması gerekmektedir.

Vergi denetim elemanlarının sayısal çoğunluğu kadar niteliksel gelişimleri de vergi denetimlerinin etkinliğine katkı sağlamaktadır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği³ uyarınca vergi müfettiş yardımcılarının üç yıl süren yardımcılık dönemi bulunmaktadır. Yetişme süreci olarak adlandırılan bu dönemde vergi müfettiş yardımcılarının temel ve hizmet içi eğitimleri almak, turne çalışmaları ve refakat çalışmaları yapmak suretiyle mesleğin gerektirdiği niteliklere sahip olmaları sağlanır. Etkin bir vergi denetimi, iyi şekilde kurgulanmış ve örgütlenmiş bir denetim yapısının yanı sıra, uygulayıcıların mesleki bilgi ve tecrübeleri ile de doğrudan ilgili bulunmaktadır. Vergi ahlakına ilişkin bir takım etik değerlerin yalnızca mükellefler yönünden algılanması ve idarenin “bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir” (Özker, 2002:175).

3.4.2.12. Denetim elemanlarının Çalışma Şartları ve Özlük Hakları

Etkin bir vergi denetim müessesesi nitelikli, iyi yetişmiş ve çalışma arzusunu kaybetmemiş denetim elemanları ile mümkündür. Bu noktada denetim elemanlarının çalışma şartları ve özlük hakları da denetimlerde etkinliği etkileyen bir diğer unsur olarak incelenmesi gerekmektedir. Denetim elemanlarının çalışma alanlarının her türlü teknolojik imkân ile donatılması, hızlı ve verimli incelemelerin gerçekleştirilmesi bakımından önem arz etmektedir. Yine denetim elemanlarının çalıştığı binaların yaptıkları denetim görevinin gereği olarak, güvenlik bakımından herhangi bir zafiyet teşkil etmemesi gerekmektedir.

Vergi denetimleri ile görevli memurların özlük haklarının da beklentileri karşılması gerekmektedir. Vergi denetim elemanları aldıkları eğitim ve yaptıkları incelemeler gereği vergi, muhasebe, finans ve ekonomi alanlarında tecrübe sahibi kalifiye eleman konumundadırlar. Kamu imkânlarının günümüz itibarıyla denetim elemanlarının özlük ve kariyer beklentilerini tam olarak karşılayamaması nedeniyle vergi incelemesi ile görevli vergi müfettişlerinin bir kısmı istifa etmekte ve özel

³ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sektörde istihdam edilmektedir. Denetim elemanlarının özlük haklarının beklentilerin altında kalması, nitelikli iş gücünün özel sektör tarafından transfer edilme isteği gibi birtakım nedenler denetim elemanlarının özel sektöre geçişine neden olmakta bu da denetim konusunda tecrübeli ve iyi yetişmiş nitelikli iş gücü sayısının azalmasına neden olmaktadır.

3.4.2.13. Vergi Denetiminde Performans Sistemi

İş süreçlerinde performans sistemi ve yönetimi uzun yıllardır tartışıl原因 bir olgudur. Özellikle son yıllarda gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe gerçekleştirilen hizmetlerin kalitesini artırmanın yolunun performansla dayalı çalışma ve ücret modelleri olduğu konusunda birçok araştırma yapılmıştır.

Kelime anlamı itibariyle performans, belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya çalışanın davranış biçimi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifade ile çalışanların belirli bir dönemde kendilerine verilen görevleri yaparak elde ettikleri sonuç olarak tanımlanabilir. Performans sisteminin varlığı, belirli bir döneme ilişkin hedef tespitinin yapılmasına ve hedeflenen düzeylere erişimin sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesine bağlı bulunmaktadır. Kamu yönetimi açısından performans ise kamu kurum ve kuruluşlarının bireylere sunmak üzere üstlendikleri mal ve hizmetleri yerine getirmeleri ve sunmalarıdır (Özen,2008:25).

Performans yönetimi, günümüzde birçok işletme açısından yönetim sürecinin son derece önemli bir parçası konumundadır. Performans yönetiminin bir unsuru olan performans değerlendirme ise çalışanın şirket içerisindeki konumunun, çalışmalarının, yetenek ve becerilerinin, potansiyel verimliliğinin ve davranışlarının bir araya getirilerek başarısının ölçülmesine yönelik süreçlerdir. “Hem çalışana yönelik terfi, ödül, prim, eğitim, işe son verme gibi süreçlerin doğru bir şekilde yürütülmesi hem de şirketteki iş gücünün doğru konumlandırılıp maksimum verimliliğin alınması açısından performans değerlendirme önemli bir süreçtir” (<https://kolayik.com/ikutuphane/performans-degerlendirme/performans-degerlendirme-yontemleri>. Erişim Tarihi=11.01.2019).

Performans yönetiminde genel amaç, örgütün faaliyetlerinde yer alan birey ve grupların kendi becerilerini ve katkılarını sürekli geliştirmeleri ve iyileştirmeleri

amacıyla sorumluluk üstlendikleri bir kültür oluşturmaktır (Bolton, 1997:248 Aktaran: Helvacı,2002:156).

Performans sisteminin ödül sistemi ile pekiştirilmesi de sistemin işlerliği ve beklentilerin karşılanması bakımından önemlidir. Nitekim ödül sistemi, çalışanları etkilemede, çalışan davranışlarını olumlu ya da olumsuz yönde yönlendirmede, bireyin, örgüt amaçlarıyla uzlaşmasını sağlamada uygulanan en etkili araçtır. Ödül sisteminin çalışma şeklinin çalışanlara hakkaniyete uygun bir sistem olduğu kanıtlanarak anlatılması iş verimliliğinin daha da fazla artırılmasında önemlidir. Ayrıca hakkaniyete uygun ve çalışanlarca kabullenilmiş bir ödül sistemi kazan-kazan mantığıyla işleyeceğinden birey ile örgütün hedeflerini birbirine yaklaştıracak ve uyumlu çalışmaya imkân sağlayacaktır. Ödüller işletme açısından bir maliyet unsuru olarak değerlendirilse de motive olmuş, etkin ve verimli çalışan personelin işletmeye getireceği katkılarla bu maliyet rahatça karşılanabilmektedir (Budak, Arpacı, Tolay, 2017:15-34).

Türkiye’de gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe performans sistemine dayalı çalışma modelleri uzun yıllardır geliştirilmektedir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması amacıyla denetim elemanlarının çalışmalarının performans değerlendirilmesine tabi tutulması gerekmektedir. 11.01.2016 tarih ve 29590 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği’nin “Performans Değerlendirmesi” başlıklı 5. maddesinde *“Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının; görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesini, Başkanın ve Grup Başkanlarının değerlendirmelerini, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeleri, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş öneri, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeleri, diğer çalışmalarına ilişkin değerlendirmeleri, lisansüstü eğitim düzeyleri ile benzeri kriterleri esas alarak oluşturulan sistemi kapsar.”* düzenlemelerine yer verilmiştir.

İlgili yönetmelik hükümleri incelendiğinde denetim elemanlarının ağırlıklı olarak yıl içerisinde yaptıkları incelemelerin ve diğer görevlerin değerlendirmelerinin, rapor yazma becerilerinin ve akademik çalışmalarının göz

önünde bulundurularak performans değerlendirme sistemi geliştirildiği görülmektedir. Performans değerlendirilmesi sonucunda başarılı sayılanlara verilecek ödül veya başarısız sayılanlara verilecek ceza hakkında yeterince düzenlemelere yer verilmemesi sistemin aksayan yönü olarak göze çarpmaktadır.

3.4.2.14. Vergi Denetiminde Branşlaşma

Vergi Denetim Kurulu hali hazırda 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 isimlerinde 4 farklı grup başkanlığı ile görevini sürdürmektedir.

Vergi Müfettişlerinin görev alanları çok geniş olup araştırma, vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma gibi görevleri bulunmaktadır. Hali hazırda var olan grup başkanlıkları uzmanlaşma ve iş bölümünü sağlamakta yeterli değildir. Sektörel anlamda herhangi bir ayrıma gidilmemiş olup denetim elemanları görev süresi boyunca yüzlerce farklı sektör hakkında inceleme yapabilmektedirler. Örneğin kimya ve kimyevi maddeler sektöründe inceleme yapan bir denetim elemanı sektör hakkında araştırmalar yaparak ileri derecede bilgi sahibi olabilmektedir. Ancak sektörel branşlaşmanın olmaması bu denetim elemanının meslek hayatı boyunca bir daha bu sektörde inceleme yapmaması ile de sonuçlanabilmektedir. Bu durumda aylar süren araştırmalar yalnızca bir mükellefin denetimi ile sınırlı kalabilmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri vergi denetiminde sektörel branşlaşmayı ön plana çıkarmak amacıyla Sektör Uzmanlaşma Programı (MSSP)'yi uygulamaktadır. Bu programda; denetim elemanları uzmanlaştıkları yani bilgi ve tecrübe sahibi oldukları sektörde faaliyet gösteren işletmeleri incelemektedirler. Bu şekilde denetim elemanları yaptıkları incelemeler esnasında elde ettikleri bilgi birikimi ve tecrübeleri başka incelemelerde de kullanarak daha etkin ve verimli bir denetim yapma olanağı bulunmaktadır (Tecim,2008:161).

3.4.2.15. Vergi İstihbaratı ve İhbar Sistemi

Vergi denetimlerinin birçok kaynağı olmakla birlikte ihbar kaynaklı incelemelerde denetimin önemli bir ayağı konumundadır. Etkin bir vergi denetimi doğru ve zamanında elde edilen bilgi ve belgelerle mümkün olabilmektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesinde ve kayıt dışılık ile mücadelede; doğru, güvenilir ihbar ve istihbaratlardan sağlanan bilgi akışı, denetsel müdahalelerin zamanında ve hızlı şekilde yapılmasına imkân sağlamaktadır.

Vergi denetiminde ihbarların doğru ve güvenilir olması da denetim elemanlarının etkin ve verimli çalışmaları açısından önem arz etmektedir. Asılsız, herhangi bir somut veriye dayanmayan ihbarlar denetim elemanlarının iş yükünü artıracak gibi daha verimli incelemelere kanalize olamamalarına da neden olabilecektir.

3.4.2.16. Denetimlerin Yapılma Zamanı, Denetim Süreleri ve Sayıları

Vergi incelemesinin yapılacağı zamanın önceden mükellefe bildirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.” İnceleme zamanının önceden bildirilmemesi, mükellefin defter ve belgelerinin her an denetime hazır olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Ancak son yıllarda bu durumun aksini savunan görüşlerin olduğu, mükelleflerin kendilerine ne zaman inceleneceklerinin bildirilmesi gerektiği, mükellefin inceleme için hazırlık yapması gerektiği yönünde ileri sürülen görüşlerde bulunmaktadır.

“Vergi incelemelerinin, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde bitirilmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin tamamlanamaması halinde inceleme elemanınca ek süre talep edilebilir. Ek süreye ilişkin yapılacak talebin vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilmesi yapılır ve tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir” (VUK,1961).

Vergi denetimlerinde etkinliği belirleyen bir diğer faktör ise denetim sayılarıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayımlanan faaliyet

raporunda yer aldığı üzere inceleme oranları düşük seviyelerde gerçekleşmektedir. İnceleme oranlarının bu denli düşük olması; son yıllarda yürürlüğe giren af ve matrah artırımı yasaları, denetim elemanı sayısının istenilen düzeyde artırılmaması, mükelleflerde belge düzeni ve vergi bilincinin yeterince yerleşmemesi nedeniyle incelemelerin uzun sürmesi, denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında birçok görevinin bulunması gibi birçok nedeni bulunmaktadır. İnceleme oranlarındaki bu düşüklük mükelleflerde nasılsa incelenmem algısına neden olmaktadır. Bu durum vergi kayıp ve kaçaklarının dolayısıyla da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına sebebiyet vermektedir

3.4.2.17. İncelenecek Mükellef Seçimi ve Risk Analiz Sistemi

Vergi denetim sisteminin başarılı olabilmesi yapılan denetimlerin sayısal ve oransal çokluğundan ziyade yapılan incelemelerin verimliliği ile doğrudan ilgilidir. Sınırlı sayıda denetim elemanının mümkün olduğunca verimli incelemeler üzerinde yoğunlaşması sistemin etkinliği açısından önemlidir. Bu noktada incelenecek mükellef seçiminin önemi ortaya çıkmaktadır.

Örneğin ABD'deki vergi incelemelerinin en çarpıcı niteliği, sayısal olarak çok mükellefin incelenmesi ve incelenme oranının yüksek tutularak incelemenin caydırıcılık etkisinin yerleştirilmesinden; inceleme yapılacak mükellefleri iyi bir yöntemle seçerek daha az mükellefin incelenmesi ancak incelemenin caydırıcılık etkisinin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır. ABD'de genel inceleme oranı %1-2 gibi seyretmesine karşın, incelenen her 100 mükelleften 75'ine ceza uygulandığı göze çarpmaktadır. Bu durum kayıt dışılığın çok yüksek oranlarda seyretmediği ABD'de incelemeye alınan mükelleflerin ne kadar isabetli yöntemlerle seçildiğinin göstergesi olmaktadır (Bakır,2009: 90-91). Günümüzde ABD denetim oranları düşük olmasına karşın kaçakçılığın en az olduğu ülkelerden biri konumundadır. ABD'nin vergi incelemesinde başarılı olmasını modern teknolojinin takibi, denetimde uzmanlaşmanın sağlanması, çapraz kontrollerin yapılması, mükelleflerin belirli yöntemlerle sınıflandırılması, mükellef grupları itibarıyla risk analizlerinin yapılması, cezaların çok ağır olması ve endirekt inceleme yöntemlerinin kullanılması gibi hususlara bağlıdır (Tekin ve Çelikkaya,2014:27).

Bütün mükelleflerin beyan ve bildirimlerinin ayrı ayrı incelenmesi ve karşılıklı beyan analizlerinin yapılarak bunların doğruluğunun araştırılması zaman ve idari maliyeti sebebiyle mümkün olmamakla birlikte gelişen teknoloji ile birlikte vergi idaresi bilgisayar destekli programlar ile bunu gerçekleştirmektedir. Günümüzde vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörlerden biri de teknolojik imkanların ne ölçüde denetimlere entegre edildiğidir. Bilgisayar destekli analiz sistemlerinin denetimlerde aktif olarak kullanılıp kullanılmadığı da etkinlik ölçütü olarak değerlendirilmektedir. “Mükelleflerin ekonomik faaliyetleri ve vergi ile ilgili her türlü bilgisi, beyan ve bildirimleri, üçüncü kişiler tarafından sağlanan ya da idare tarafından ulaşılan bilgilerle birlikte risk analizi sistemleriyle incelenerek, önceden belirlenen kriterler çerçevesinde değerlendirilmeli ve riskli mükellefler sistematik bir şekilde gruplandırılmalıdır” (Gerçek ve Bakar,2016:169-172).

İncelenecek mükellef seçiminin bir diğer kaynağı ise vergi dairelerinden gelen inceleme talepleridir. Vergi daireleri belirli sebepler ile mükellefler hakkında inceleme yapılmasını talep etmekte bu talepler Vergi Denetim Kurulu tarafından değerlendirilmek suretiyle inceleme yapılmasında fayda görülenler incelenecek mükellef havuzuna aktarılmaktadır. Vergi dairelerince incelenmesi istenen mükellefler hakkında detaylı araştırmaların yapılması, tespit edilen risk unsurlarının incelemeyi gerektirecek şekilde olması önemlidir. Vergi dairesince gerekli araştırma ve ön inceleme yapılarak çözülmesi mümkün işlemlerin vergi dairesince yapılmayarak incelemeye sevk edilmesi halinde inceleme elemanının iş yükü artabilmekte, bu durum da denetimlerin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

SONUÇ

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede ve kayıt dışılığı azaltmada etkili olan birçok araç bulunmaktadır. Ancak vergi kayıp ve kaçaklarını azaltması, devlet otoritesini sağlamlaştırması ve cezalar ile caydırıcı etkileri olan vergi denetimi müessesesi kayıt dışı ekonomi ile mücadelede en etkili araçtır. Çalışmada kayıt dışı ekonomi konusu genel hatları ile anlatılmış, nedenleri ve özellikleri irdelenmiş, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede vergi denetimi hususu geniş şekilde ele alınmıştır.

Günümüzde gerek az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde; gerekse gelişmiş ülkelerde en önemli ekonomik sorunların başında kayıt dışı ekonomi gelmektedir. Kayıt dışı ekonomi ortaya çıkış sebeplerinden, yarattığı sorunlara kadar birden fazla bilim dalının araştırma konusu olmuştur. Karmaşık yapısı itibariyle kayıt dışı ekonomiyi önlemede alınacak tedbirlerin de birden fazla alanda etkileri olmaktadır. Bu anlamda toplumun bütün kesimlerinin ve tüm devlet kurumlarının topyekûn mücadelesi, kayıt dışı ekonomiyi azaltmada etkili olacaktır.

Kayıt dışı ekonomi, özellikle gelişmekte olan ekonomiler için istihdam yaratması, bireylerin gelirlerinde artışlar sağlaması nedeniyle kısa vadede olumlu etkiler ortaya çıkarsa da uzun vadede ortaya çıkardığı ekonomik, mali, sosyal ve toplumsal sorunlar nedeniyle ortadan kaldırılması gereken bir durumdur. Ekonomik ve mali anlamda ülkelerin politikalarına yön vermelerinde etkili olan ekonomik göstergelerin gerçeğe aykırı olmasına neden olmakta bu da hedeflenen istatistiklerin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır. Nitekim durumu doğru olarak teşhis etmek zorlaşırsa uygulanacak tedavi de o ölçüde olanaksız hale gelecek ve kalıcı sorunlara neden olması kaçınılmaz olacaktır.

Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirmesinde kullandıkları en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Bütçe gelirlerinde önemli yere sahip olan vergilerin eksiksiz toplanması, kamu harcamalarının ve kamusal yatırımların zamanında yapılmasında önemli yer tutmaktadır. Kayıt dışı ekonominin artması devletlerin yeterince vergi toplayamamasına bu da kamu harcamalarının ve yatırımların azalmasına neden olmaktadır. Yine bütçe gelirlerinde yaşanan azalışları finanse etmek isteyen hükümetler, dolaylı vergilere yönelmekte, bu da vergi yükünün adil dağılımını olumsuz şekilde etkilemektedir. Vergide ve gelir dağılımında adaletin

sağlanamaması ise bireylerin vergi ödeme algılarını olumsuz etkileyerek kayıt dışı çalışmaya yönlendirebilmektedir. Bu durum sosyal ve toplumsal birçok soruna neden olmaktadır.

Çağdaş vergi sistemleri mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin vergi idarelerine kendileri tarafından beyan edilmesine ve idari otoritenin de bu beyanları denetlemesi usulüne dayanmaktadır. Türkiye’de de vergi sisteminin temelini beyan esasına dayanması, mükellefler tarafından beyan edilen bilgilerin gerçekliğinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Mükellefiyet bilincinin yeterince gelişmemesi ve mükelleflerin vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanan birtakım sorunlar beyan edilen gelirlerin hatalı olabilmesi sonucunu doğurduğundan idari denetim önem kazanmaktadır. Vergi denetimi; mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerinin doğru olup olmadığının, yasalarca getirilen zorunluluklara uyulup uyulmadığının kontrolüne imkân sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına ve ileriki dönemlerde oluşmasını önlemesine katkı sağlamaktadır.

Vergi denetiminin bilhassa önleyici ve düzeltici fonksiyonları kayıt dışı ekonominin azaltılmasında ve önlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Vergi denetimi müessesesinin hukuki, sosyal, toplumsal, ekonomik ve mali birçok amacının olduğu, bu amaçlardan birinin de vergi kayıp kaçığını azaltmak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak yoluyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azaltılması ve önlenmesi olduğu bilinmektedir. Özellikle vergilendirme rejimleri mükelleflerin beyanlarına dayanan sistemlerde, mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunun araştırılması, vergi idaresinin ve mükelleflerin yasaların getirdiği zorunluluklara uyup uymadıklarını belirlenmesi ve varsa hata ve aksaklıkların önlenmesi vergi denetimlerinden beklenen en önemli etkidir.

Vergi denetimleri yoluyla vergi gelirlerinin doğru ve zamanında toplanması, vergi kayıp ve kaçakların mümkün olduğunca azaltılması, kayıt dışı ekonomiyi azaltarak devletlerin ekonomik hedeflerini gerçekleştirmesine katkı sağlamaktadır. Yine gelir dağılımında ve vergide adaletin sağlanması, devlet otoritesinin güçlenmesine katkı sağlaması, vergi ahlakı ve bilincinin artırılması, mükellefleri vergilendirme ile ilgili konularda bilgilendirmesi, caydırıcı ve uyuma yönlendirmesi vb. birçok mali, ekonomik, sosyal ve toplumsal etkileri bulunmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi ve ortadan kaldırılması vergi denetimlerinden beklenen en önemli etki olmakla bu etkinin sağlanması büyük ölçüde denetimin etkinliğine bağlı bulunmaktadır. Etkin ve verimli şekilde işlemeyen vergi sistemi ve denetimi, beklenen olumlu etkilerin gerçekleşmesine imkân tanımayacaktır. Türkiye’de vergi denetimleri; vergi yasalarının yeterince anlaşılmasından, vergi bilincinin yeterince gelişmemesinden, vergi sisteminde yer alan birtakım uygulamalardan, denetimin örgütsel yapısından, denetim elemanlarının yetiştirilme süreçlerinden çalışma şartlarına kadar birçok nedenlerle etkinlik ve verimlilik sorunu yaşayabilmektedir.

Bu aksaklıkların doğru ve zamanında teşhis edilmesi ve çözümüne yönelik hızlı girişimlerde bulunulması, denetimlerden beklenen faydanın sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Vergi denetim sisteminden ziyade vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan birtakım aksaklıklar kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır. Örneğin vergi kanunlarının çok eski olması, günün şartlarını ve ekonomik durumunu kapsamakta yetersiz kalması toplumun bütün kesimlerince anlaşılabilir olmaması beraberinde birtakım sorunlara neden olmaktadır.

Vergi kanunlarının mükellefler ve diğer ilgililer tarafından daha anlaşılır ve sade olması özellikle beyana dayanan vergi sistemlerinde elzem bir durumdur. Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan karmaşık düzenlemelerden dolayı bıkkınlık hissetmelerinin önüne geçilmesi, anlaşılır, basit ve sade düzenlemeler ile her kesimin rahat şekilde vergi kanunlarına nüfuz edebilmeleri sağlanmalıdır. Özellikle son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığınca mükellefler için beyan rehberleri hazırlanmakta, vergi kanunları ve diğer ikincil düzenlemeler sadeleştirilerek anlatılmaktadır. Buna benzer çalışmaların artırılması faydalı olmakla birlikte vergi kanunlarının ve diğer düzenlemelerin yeniden ele alınarak çağın gereklerine uygun, daha basit ve anlaşılır düzeyde yapılması mükellefiyet bilincinin artmasına katkı yapacaktır. Vergilendirmede basitlik ilkesinin de gereği olan bu durum mükelleflerin vergi kanunlarına uyumu ve uygun davranması ile ilişkili bulunmaktadır. Bu şekilde mükellefler tarafından vergilendirme sürecinde yapılan hataların önüne geçilebilecektir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede yaşanan bir diğer aksaklık ise vergi oranlarının yüksek oluşudur. Yüksek vergi yükü, mükelleflerin birtakım faaliyetlerini gizlemesine neden olabilmektedir. Herhangi bir denetime tabi olamayan ve merdiven altı olarak adlandırılan bu üretim şekli, denetimsiz ürünlerin ortaya çıkmasına, işgücünün kayıt dışı istihdamına, iş ve sosyal güvenlik sisteminin zayıflamasına ve dolaylı olarak birçok toplumsal soruna sebebiyet vermektedir. Yine yüksek vergi oranları nedeniyle girişimcilerde sermayenin yatırıma yönlendirme isteğinde azalmalar yaşanabilecektir. Bu da üretimin azalması ve ülke içi finans kaynaklarının atıl durumda kalarak büyümenin azalmasına sebebiyet verebilmektedir.

Vergi oranlarının özellikle toplumunun büyük bir kesiminin tükettiği ürünlerde azaltılması, lüks tüketim olarak adlandırılan ürünlerde ise artırılması vergi adaletinin tesisi bakımından önemlidir. Ayrıca dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının azaltılması da vergi yükünün adaletli dağılımını sağlamada etkili olacaktır.

Türk vergi sisteminde yer alan cezalar, para cezaları ve kaçakçılık cezalarından kaynaklanan hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Vergi kanunlarında yer alan cezaların caydırıcı nitelikte olması, hürriyeti bağlayıcı cezaların para cezalarına çevrilmemesi ve ertelenmemesi, gecikme zammı ve faizlerinin vergi kaçırma maliyetlerini yükseltecek nitelikte olması kısacası yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için uygulanacak müeyyidelerin caydırıcı ve vergi sistemine uyuma zorlayacak nitelikte olması gerekmektedir. Bu nedenlerle vergi kanunlarında yer alan vergi cezalarının tekrar gözden geçirilmesi, vergi ve cezaların caydırıcı nitelikte olması, cezaların caydırıcılığını azaltan veya vergiye gönüllü uyumu zedeleyebilecek uygulamaların kaldırılması, konuluştaki maksadı aşan uygulamaların yeniden revize edilmesinde fayda bulunmaktadır. Hiç şüphesiz vergi denetimlerinin yaptırımlarının caydırıcı olması, bunun da mükellefler üzerinde oluşturacağı psikolojik baskı, faaliyetlerin kayıt dışı tutulmasının rakamsal ve psikolojik maliyetini artıracaktır.

Vergilendirme ile ilgili düzenlenmesi ve alınması gereken belgelerin azaltılması, mükelleflerin daha az sayıda belge ile muhatap olması, e-fatura ve e-defter uygulamalarının genişletilmesi kısacası belge düzeninin sağlanmasına yönelik

tedbirlerin artırılması da vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına yardımcı olacaktır. Belge düzeninin sağlıklı şekilde işlemesi yapılan denetimlerin de fonksiyonel, hızlı ve etkin şekilde yapılabilmesine imkân sağlayacaktır.

Ayrıca son yıllarda uygulanmaya başlanan e-fatura ve e-defter uygulamaları belge düzeninin yerleşmesine şüphesiz katkı sağlayacaktır. Vergi idaresince mükelleflerin elektronik ortamda düzenleyecekleri belgelerin ve kayıt yaptıkları defterlerin kolay ve hızlı şekilde kontrol edilmesi sağlanabilmektedir. Bu tür uygulamaların artırılması ve mümkün olduğunca fazla sayıda mükelleflerin bu uygulamalara entegre edilmesi denetimlerde etkinliğin sağlanması açısından önemli bulunmaktadır. Vergi idaresinin kolay bir şekilde beyan ve bildirim kontrolü yapmasına imkan sağlanması mükelleflerde doğru beyanda bulunma ve belge düzenine uyma yönünde psikolojik baskı oluşturabilmektedir.

Vergi bilinci ve ahlakı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin ters yönlü ilişki içinde olduğu, vergi ahlak ve bilincinin yüksek olduğu ülkelerde mükelleflerin faaliyetlerini kayıt altına almada daha yatkın ve istekli olduğu, düşük olduğu ülkelerde ise kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artış gösterdiği yapılan bilimsel çalışmalarda gözlemlenmiştir. Bu nedenle vergiye gönüllü uyumun sağlanması amacıyla vergi bilincinin ve ahlakının artırılmasına yönelik çalışmaların kayıt dışı ekonomi ile mücadelede önemli yer tuttuğu göz ardı edilmemelidir. Özellikle her yaştan bireye hitap eden kitle iletişim araçları ile gerekli yayınların yapılması, sosyal medya hesapları oluşturarak vergi bilincinin yerleşmesini sağlamaya yönelik girişimlerde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca toplumun geleceği olan çocuklara yönelik girişimlerin artırılması gerekmektedir. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında yapılacak ortak çalışmalar ile ilkokuldan itibaren vergi bilincine yönelik derslerin oluşturulması ve eğitim müfredatına eklenmesinin önemli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ancak toplumun tüm kesimlerinin ortak katılımı ile mümkün bulunmaktadır. Yalnızca belirli kurumların kayıt dışılık ile mücadele etmesi istenilen sonuca ulaşmayı zorlaştırmaktadır. Bu anlamda meslek odalarından, sivil toplum kuruluşlarından veya kamuya yararlı derneklerden de mümkün olduğunca faydalanılması gerekmektedir.

Bu noktada işe başlama ve mükellefiyet tesisi için meslek odalarına kayıt zorunluluğunun daha fazla meslek grubu için geçerli hale getirilmesi, meslek odalarının kendi mensupları nezdinde haksız rekabeti önleyici denetimleri artırması ve bu denetim sonuçlarını vergi idaresi ile paylaşması, meslek odalarının üyelerine vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukları hususunda eğitimler gerçekleştirmesi kayıt dışı ekonomi ile mücadele de etkinliği artıracaktır. Diğer yandan vergi idaresinin işe başlama ve mükellefiyet tesisi başvurusunda bulunan mükellefleri kısa süreli bir eğitime tabi tutması da vergi bilincinin artmasına, belge düzeninin yerleşmesine, vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukları hakkında mükelleflerin daha bilinçli olmasına katkı sağlayacaktır.

Enflasyon kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artmasına neden olan ekonomik bir durumdur. Enflasyonist ortamlarda, vergilendirmeye esas tutulacak tutarın tespit edilmesinde kullanılan oran ve tutarların aşınması mükelleflerin ödenecek vergi konusunda belirsizlik yaşamalarına neden olmaktadır. İşletmelerin finansman politikalarının oluşturulması, enflasyon nedeniyle gerçekte olmayan ve fiktif karların önüne geçilmesi amacıyla işletmelerin mali tablolarının ilgili dönemdeki satın alma gücüne göre hesaplanarak enflasyonun etkisinden arındırılması gerekmektedir. Bu amaçla Türkiye’de enflasyon düzeltmesi konusunda 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda değişiklikler yapılmış ve mükelleflerin mali tablolarının ve faaliyet sonuçlarının enflasyon etkilerinden arındırılmasına imkân tanınmıştır.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede alınabilecek bir diğer tedbir ise mümkün olduğunca nakit dışı ödeme sistemlerinin teşvik edilmesi ve kullanılmasının sağlanmasıdır. Kartlı sistemler kullanılarak yapılan tüm işlemlerin bankalarca takip edilebilmesi kayıt dışı ekonomi ile mücadele noktasında yararlanabilecek bir araçtır. Mümkün olduğunca işlemlerin kayıt altına alınması, kredi kartı ve banka kartı gibi uygulamaların yaygınlaşması kayıtlı ekonominin gelişmesi açısından önemlidir. Bu amaçla vergi mükellefleri açısından tevsik zorunluluğunun kapsamının genişletilmesi gerekmektedir. Yine nihai tüketiciler açısından nakit dışı ödeme sistemlerinin yaygınlaşması ve kullanımının teşvik edilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarının fazla olduğu sektörlerde nakit kullanımının mümkün olduğunca kısıtlanması gibi uygulamalar kayıt dışılıkla mücadelede fayda sağlayabilir.

Vergi denetim sisteminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyen yapısal, örgütsel ve uygulamadan kaynaklanan birçok neden bulunmaktadır. Vergi denetimlerinin başarılı ve verimli şekilde yürütülmesi, aksaklıkların doğru ve zamanında tespiti ve hızlı çözümler üretilerek yerinde yapılan müdahaleler ile mümkündür. Öncelikle vergi denetiminin örgütsel yapısından kaynaklanan sorunların teşhis edilmesi ve bu sorunların ortadan kaldırılması gerekmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında bir diğer önemli husus kuşkusuz beşeri sermayedir. Denetim elemanlarının nicelik ve nitelik bakımından yeterli olması hem vergilemenin hem de denetimin etkinliği açısından önemlidir. Bu amaçla belirli periyotlar dâhilinde denetim elemanlarına yönelik eğitim programları hazırlanması, elektronik denetim konusunda bilgilendirmelerin yapılması, teknolojik imkanlardan optimum düzeyde faydalanılması denetimlerin etkinliğine katkı sağlayacaktır.

Vergi müfettiş yardımcılarının yetiştirme süreçlerinde vergi kanunları ve mesleki mevzuatların yanı sıra vergi teorisi eğitimi almaları, kayıt dışı ekonomiye sebep olan hususlarla ilgili çalışma yapmaları mesleki hayatları süresince yapacakları denetimlerde etkinliği sağlayacağı düşünülmektedir. Zira vergi denetiminin eğitici rolü mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve vergi kayıp ve kaçakların ileriki yıllarda en aza indirgenmesi bakımından önemlidir. Teorik eğitimlerin artması denetimlerde eğitici fonksiyonun da etkin kullanılmasını sağlayarak mükelleflerde vergi bilincinin gelişmesine katkı sağlayacaktır.

Ayrıca denetim elemanlarının özlük haklarının beklentilerin altında kalması, nitelikli iş gücünün özel sektör tarafından transfer edilme isteği gibi birtakım nedenler de tecrübeli ve iyi yetişmiş nitelikli iş gücünün azalmasına neden olduğundan özlük haklarında yapılacak iyileştirmeler de denetimlerde etkinliğin artırılmasına katkıda bulunacaktır.

Türkiye’de gerek özel sektörde gerekse kamu sektöründe performans sistemine dayalı çalışma modelleri uzun yıllardır geliştirilmekte ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanması amacıyla denetim elemanlarının çalışmalarının da performans değerlendirilmesine tabi tutulması gerekmektedir. Hâlihazırda uygulanagelen performans sistemi birtakım sorunlara neden olmakta ve sistemin işlerliği

bakımından yetersiz kalmaktadır. Bu amaçla performans sisteminin yeniden revize edilerek daha adil ve işler bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Performans sisteminin denetim elemanlarının özlük ve kariyer beklentilerinin gerçekleşmesinde araç olarak kullanılabilecek etkin ve verimli işleyen yapıya kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi Müfettişlerinin görev alanları çok geniş olup araştırma, vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma gibi görevleri bulunmaktadır. Hali hazırda var olan grup başkanlıklarının uzmanlaşma ve iş bölümünü sağlamakta yeterli olmadığı, bu nedenle vergi denetimi konusunda sektör ve konu bazında branşlaşmanın olması gerektiği düşünülmektedir. Bu sayede denetim elemanlarının belirli sektörlerde uzmanlaşmasını sağlayarak bu denetim elemanlarının ilgili sektörler itibariyle sahibi oldukları bilgi birikimi ve tecrübelerden uzun yıllar faydalanılmasına imkan tanınmış olacaktır.

Denetimlerin kayıt dışı ekonomi ile mücadelede etkin ve verimli şekilde yürütülmesi doğru ve zamanında sağlanan bilgi ve belgeler ile mümkündür. İhbar ve istihbaratlar yoluyla elde edilen bilgiler denetimlerin etkinliğine katkı sağlayacaktır. Bu amaçla ihbar ve istihbarat sisteminin geliştirilmesi, ihbar ve istihbaratlar için teknolojik imkânlardan faydalanılması, ilgili kurumlar ile koordinasyonun sağlanarak veri akışının güncel tutulması sistemin işlerliği bakımından önemli görülmektedir. Diğer yandan mali istihbarat alanında önemli bir konumda olan Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ve terörün finansmanı ile mücadele etmede önemli görevler üstlenmektedir. Vergi denetiminde ihbar, şikâyet ve istihbarat yoluyla edinilen bilgilerin eksiksiz ve güvenilirliği yapılan denetimlerin ve kayıt dışılık ile mücadelenin etkinliği açısından önemlidir. İhbar ve istihbaratlarda; ihbarcının kimliğinin kesinlikle gizli tutulması, ihbar ve istihbaratlar için telefon, web sitesi ve sosyal medya hesaplarının kullanılabilir olması, MASAK ve GİB ile tam koordinasyonun sağlanması, doğru ve faydalı ihbar ve istihbaratlar için ödül sisteminin geliştirilmesi kısacası sisteme daha fazla işlerlik kazandırılması gerekmektedir.

Vergi denetimi süreç ve sonuçları itibariyle mükellefler üzerinde psikolojik baskı yaratabilmektedir. Bu nedenle mümkün olan en kısa sürede vergi incelemesinin

bitirilmesi mükellef-idare ilişkisi bakımından önemlidir. Elektronik denetimin yaygınlaşması, e-defter ve e-fatura uygulamalarına geçilmesi, bankalar ve kamu kurum ve kuruluşları ile teknolojik koordinasyonun ve eşgüdümün sağlanması ve bu bilgilerin denetim elemanlarının incelemeler sırasında kullanımına açılması incelemelerin daha kısa sürede sonuçlanmasına ve yıl içerisinde daha fazla sayıda inceleme yapılabilmesine imkân sağlayacaktır. Bu nedenle denetim sayılarının ve incelenen mükellef oranlarının artırılması, incelemelerin daha kısa sürelerde sonuçlanmasına olanak sağlayan imkânların geliştirilmesi vergi denetiminin etkinliğine ve işlerliğine katkı sağlayacaktır.

Risk analiz ve otomasyon sistemleri, incelenecek mükelleflerin seçiminde etkin, adil ve objektif kriterlerin uygulanmasını sağlamakla vergi incelemelerinin etkinliğine katkıda bulunan uygulamalardır. Otomasyon sistemlerinin geliştirilmesi, günün teknolojik imkânlarından tamamıyla faydalanılması, vergi idaresi ile diğer kurumların bilgi alışverişinin hızlandırılması, mükellef hakkında daha detaylı ve çapraz analizlerin yapılmasına imkân tanıyan programların geliştirilmesi ve elektronik denetimin yaygınlaşmasına yönelik tüm otomasyon sistemlerinin geliştirilmesi vergi incelemelerinin daha hızlı, etkin ve caydırıcı olmasına katkı sağlayacaktır.

İncelenecek mükellef seçiminin bir diğer kaynağı ise vergi dairelerinden gelen inceleme talepleridir. Vergi dairelerince tespit edilen riskli unsurların detaylı olarak araştırılması, gerekli tespitlerin ve araştırmaların yapılması buna rağmen riskli unsurların ve şüphelerin ortadan kalkmaması durumunda mükellefin incelemeye sevkini sağlanması etkinlik açısından önemlidir. Vergi dairelerinin riskli hususlar ile ilgili ayrıntılı araştırma ve tespit yapmaları inceleme safhasında denetim elemanlarının daha etkin ve verimli çalışmasına, incelemenin daha hızlı sürede bitirilmesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca risk analiz ve otomasyon sistemlerinin geliştirilmesi, incelenecek mükellef seçiminde analiz kriterlerinin iyi seçilmesi ve elde edilen bilgilerin ve analiz sonuçlarının denetim elemanları ile paylaşılması incelemelerde verimliliği artıracaktır.

KAYNAKÇA

Kitap, Süreli Yayınlar, Bildiriler, Tezler ve Raporlar

AKÇA, E.E., ve BAL, H. (2018) Ekonometrik Yaklaşım Yoluyla Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Tahmini, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:1, Haziran 2018

AKDOĞAN, A. (1979) *Vergi İncelemesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Yayın No.127/8, Ankara

AKDOĞAN, A. , KIZILOT, Ş. ve EYÜPGİLLER, S. (1987) Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:45, Ankara

AKTAN, C.C., (2000) *Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi*, Tosyöv Yayınları, Ankara

AKTAN, H.B. (1994) İşletmelerde Mali Denetim, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak-13

ALTUĞ, O. (1994). *Kayıt Dışı Ekonomi*. Cem Ofset, İstanbul.

ARIKAN, Z ve İNNECİ, A. (2016) Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar, *Sosyoekonomi*, Cilt: 24, Sayı:30

ARIKAN, N., A. (2013). Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 382

ARIKAN, Z. (1994) Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları, *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı:44

ARSIC’, M., ARANDARENKO, M. ve diğerleri, (2015) Formalizing the Shadow Economy in Serbia, Contributions to Economic, <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2F978-3-319-13437-6.pdf> Erişim Tarihi:26.01.2019

ASLAN, Abdullah (2002) Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:250

ASLANOĞLU,S. (2008), Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiye Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri. *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı:39, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/426512> (Erişim Tarihi:27.01.2019)

AYDEMİR,Ş. (1995) Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 1995

AYDINER AVŞAR, N. ve ALVAN BOZDERELİ, A. (2012) Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Sisteminin Rolü, *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, (Kasım-Aralık 2012)

BAKIR; G.B. (2009) *Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2010) Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 261

BAYTAR, Y. (2006) *Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

BAYLAN, M.,ATILGAN, D., SERİN, E. ve BOZDERE,E., (2018) Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğünün Tahmininde Kullanılan Yöntemler ve Türkiye Kayıtdışı Ekonominin Tahmini, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,Cilt:8, Sayı:1

BERKSOY, T. ve DEMİR, İ. (2004) *Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler*, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004

BEŞEL, F. (2017) *Türkiye’de Vergi Denetimin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi).Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

BEZİRCİ, M. ve KARASİOĞLU, F. (2011) Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:11, Sayı:21

BİLİR, H. (2018) Alfred Marshall : ‘Kanlı-Canlı’ İnsan Anlayışı, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 3

BİNBİRKAYA, İ. (2006) *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

BOZKIR, E. ve TEKİN, S. (2003) Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı:128

BOZKURT, C. (2014) Kayıtdışı Ekonominin Bir Değerlendirmesi ve Türkiye, *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, Cilt:13, Sayı:1

BUDAK, G., ARPACI, S.Ç. ve TOLAY, E. (2017) ,Performansa ve Yetkinliğe Dayalı Ücret ve Ödül Yönetimi Arasındaki Bağlantılar, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt:10, Sayı: 4

BUYRUKOĞLU, S., BUZKIRAN, D.(2016) Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, Cilt:5, Sayı:7

BÜYÜKKOÇ, Ö. M. (2017) *Türkiye’de Vergi Denetiminin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

ÇALIŞKAN, R. (2015) Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişimi, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:32

ÇELEBİ, A.K. (1997) Mükellef – Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:3

ÇETİNTAŞ H. ve VERGİL H. (2003) Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1

ÇİLOĞLU, İ. (1998) Kayıtdışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi, *Hazine Dergisi*, Sayı:12

ÇİZGİCİ, G. (2003) *Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye Açısından İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Denetim İlke ve Esasları (2015), Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1.cilt, 6. Baskı

DEVİRİM, F. (1995) *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir

DİNÇER, B. (2007) *Kayıtdışı Ekonomi ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

DOĞAN, A. (2015) *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi ve Gelişimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, (2010) Aramalı Vergi İncelemesi. *Yaklaşım*, Sayı:206

EĞİLMEZ, M. (2015) *Mikro Ekonomi*, Remzi Kitabevi, İstanbul, Kasım-2015

ERDEM, T. (2011) *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Son Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

ERGEN,Z. ve KILINÇKAYA,L.(2014) Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, Sayı:21

ERKUŞ,H., ÜNAL,A.C. (2014) Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1

FİDAN, N. (2000) *Kayıt Dışı Ekonomi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Çanakkale: Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GASPARENİENE, L. ve REMEİKIENE,R. (2016) The methodologies of shadow economy estimation in the world and in Lithuania: whether the criterions fixing digital shadow are included?, 3rd Global Conference on Business, Economics, Management and Tourism, 26-28 November 2015, Rome-İtaly, Procedia Economics and Finance 39

GEDİZ ORAL, B, ARPAZLI FAZLILAR, T. ve KOÇ, Ö.E., (2015) Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:20, Sayı:2

GERÇEK,A. ve BAKAR, F. (2016) Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme; *International Journal of Public Finance*. Sayı:2

GERÇEK, A. ve YÜCE, M. (1998) *Mükelleflerin Vergiye Bakışı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bursa Ticaret Odası,1998

GEZ, Hande. (2011) *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GÖNNETLİOĞLU, H.(2010) *Kayıt Dışı Ekonomi: Nedenleri, Boyutları ve Türkiye Örneği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GÜLER, H. ve TOPARLAK, E. (2018) Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleri İle Karşılaştırılması, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:11, Sayı:1

GÜLHAN, Nadir ve TÜRKMEN F. (2016) Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:418

GÜMÜŞ, E. (2005) Defter Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 287

GÜNER; Ü. (2008) *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GÜNAY; A.(2000) *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GÜRBOĞA, E. (2004) Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 191

GÜREDİN, E., (1998), *Denetim*, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul 1998

HARMANŞA, A., ABUT, A. (2017) Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Gerçeği (Elazığ İl Örneği), *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, Cilt: IV, Sayı:1

HELVACI, M.A. (2002) Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, Cilt:35, Sayı: 1-2

İŞİK, N., ACAR,M. (2003) Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21

İKİZ, A.S., (2000) *Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye’de Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri* (Yayımlanmamış Doktora Tezi) İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İPEK, M.(2014) Kayıt Dışı İstihdamda Küresel Etkiler ve Sosyal Örüntüler, *Çalışma ve Toplum*, Sayı:40

KARABULUT, T. (2006) Laffer Etkisinin Türkiye Uygulaması (1980-2003) *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16

KARAKOÇ, Y. (2004) *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, İzmir

KARAKOÇ, Y. (2013) Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 15, Özel S.

KARAMAN, B. , ÖZÇALIK, M.(2007) Türkiye’de Gelir Dağılımı Eşitsizliğinin Bir Sonucu: Çocuk İşgücü, *Yönetim ve Ekonomi*, Yıl:2007 Cilt:14 Sayı:1

KAYNAR BİLGİN, H. (2011) Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2

KILDİŞ, Y. (2000) Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal – Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri, *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2

KIZILOĞ, Ş. , TAŞ, M. (2010) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık

KIZILOĞ, Ş. (1996); “Vergi İncelemesi’nin Yapılacağı Yer”, Sabah, “Mali Yaklaşım Köşesi”, 12.01.1996

KOÇ, N. (2016) Mali, Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Yönleriyle Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, Sayı: 2

MUTLUER, K. , ÖNER, E. , KESİK, A. (2007) Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 185, İstanbul

NAS, A.,(2012) Türk Vergi Hukuku’nda Vergi İncelemesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:61 Sayı:4

OĞUZTÜRK, B.S., ÜNAL, E.K., (2015) Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt:7, Sayı:13

OKTAY; C.(2013) *Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadele (Vergi Ağırlıklı Çözüm Önerileri) Raporu*, Ankara Siyasal ve Ekonomik Araştırmalar Merkezi, Haziran 2013

OSMAN, A. (1994) *Kayıtdışı Ekonomi*, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul 1994

ÖĞÜNÇ F ve YILMAZ, G.,(2000) *Estimating the Underground Economy In Turkey*, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Yayını, Ankara 2000

ÖNCEL, Mualla, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU. (1985) *Vergi Hukuku*. 2.Bası. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları

ÖNCEL, M., ÇAĞAN,N ve KUMRULU, A. (2010) *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 19 .Bası. Turhan Kitabevi, Ankara 2010

ÖNDER, İ.(2001) Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı:23-24

ÖZ,E., HEPAKSAZ,E. ve ÇEVİKCAN,F. (2011) Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 354

ÖZEN, A. (2008) Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, T.C. MALİYE BAKANLIĞI Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/382

ÖZKER, A.N (2002) Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:4

ÖZSOYLU, A.F. (1996) *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi*, Bağlam Yayıncılık, İstanbul

PAMUK, Ş. (2012) *Osmanlıdan Cumhuriyete Küreselleşme, İktisat Politikaları ve Büyüme*, 3.Baskı, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları

PINAR, B. (2017) Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(Dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler, http://www.maliyesempozyumu.org/wp-content/uploads/2017/10/Maliye_Sempozyumu_31_136_170.pdf Erişim Tarihi: 23.05.2018

RAKICI, C. (2011) Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı: 14

SANDALCI, U. (2019), Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, Sayı: 232

SARILI, M.A.(2003) Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:9

SARILI, M.A. (2002), Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 41

SAVAŞ, A.(2009) Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 72

SCHNEIDER, F. ve ENSTE, D. (2000) Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, *Journal of Economic Literature*, Mart 2000

SCHNEIDER, F. ve BUEHN, A. (2016) Estimating the size of the shadow economy: Methods, Problems and Open Questions, Discussion Paper No. 9820, Mart 2016

SAYGIN, Ö., SANDALCI, U., SEZER, F. (2015) Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt:1, Sayı:3

SELÇUK, İ. ve KAYNAR, İ. (2009), Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:16, Sayı:1

SOMUNCU, A. (2014) Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43

SUGÖZÜ, İ.H. (2010) *Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye*, Nobel Yayın ve Dağıtım, Haziran 2010, Ankara

SUGÖZÜ, İ.H. (2010) Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980 – 2004 Türkiye Örneği), *S.Ü. İİBF. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:10, Sayı:19

ŞAHİN, A. (2009) *Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Ahlakı Etkileşimi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale: Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

ŞAHİN, B. (2010) Karapara ve Karaparanın Aklanmasına İlişkin Ulusal-Uluslararası Düzenlemeler, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:12 Sayı:2

ŞAMCI, E.B. (2016) *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

ŞENYÜZ, D. (2011) *Vergi Ceza Hukuku*, 5.bası, Ekin Kitabevi, Bursa-2011

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2009) “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010” Ankara 2009

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 2017 Yılına Ait Faaliyet Raporu

T.C. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 2018 Yılına Ait Faaliyet Raporu

T.C. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI, 2017 Yılına Ait Faaliyet Raporu

T.C. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI, 2018 Yılına Ait Faaliyet Raporu

T.C. MALİ SUÇLARI ARAŞTIRMA KURULU 2017 Yılı Faaliyet Raporu

T.C. KALKINMA BAKANLIĞI, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018, Ocak 2015

T.C. DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıt dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, Ankara, 2001

TEKİN, F., ÇELİKKAYA A., (2007), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara

TEKİN, F., ÇELİKKAYA, A. (2014) *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, 6. Baskı, Mart 2014, Ankara

TABAKOĞLU, A. ve Taşdirek, O.Ç. (2015) Osmanlı’da Mâlî Denetimin Kurumsal Gelişimi Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt:13, Sayı:2

TECİM, B.A.H., (2008) *Kayıt Dışı Ekonomi Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

TEKECE; N. (2010) *Kayıtdışı Ekonomi-Ölçülmesi-Türkiye’deki Boyutları ve Sonuçları* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

TEKİN, A., GÜMÜŞ, Ö. (2014) 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı:39

TOPTAŞ Ü., (1998) *Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri*, TES-AR Yayınları, Ankara, 1998

TORHNTON, P. (2018) *Büyük Ekonomistler*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Çeviren: Hande Koçak

TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2004) *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü, Masaüstü Yayıncılık. İzmir, 2004

TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2011) *Türk Vergi Sistemi*, İzmir

TÜRK, İ. (1996) *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara

TÜRK, İ. (1997) *Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara, 11. Baskı

TÜTÜNCÜ, A., ZENGİN, H. (2016) Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2

UĞUR, A.A. (2016) Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama; *International Journal of Public Finance*. Cilt:1; Sayı:2

ÜNAL, E.K (2014) *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

YARAŞLI, G.O,(2005), Türkiye’de Vergi Reformu, *Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı*, Yayın No: 2005/367, Ankara, s.346-347

YERELİ, A. (2004) Oğuz KARADENİZ, *Kayıt dışı istihdam*, Fersa Matbaacılık, Ankara

YEGEN, B.(2013) *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

YEŞİLYURT, Ş. (2015) Vergi Bilincinin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Maliye ve İlahiyat Bölümü Öğrencileri Örneği, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:12; Sayı:32

YETİM, S. (1999) *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıtdışı Ekonomi*, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul

YILMAZ, G.A., (2006) *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, 1.Basım, İstanbul: İSMMMO

YILMAZ, Y. (2019) Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi, *Vergi Raporu*, Sayı:232

YURDAOĞ, V., GÖKBUNAR, R. ve TUNÇAY, B. (2016) Vergi Uyumunu Belirleyen Faktörlere Genel Bir Bakış, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt:23, Sayı:3

YURDAKUL, F. (2008) Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Model Denemesi, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt:63, Sayı:4

YÜCELEN, İ.H. (2009) *Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

YÜCESOY, A.A. (2018) Vergi Hukuku’nda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Cilt:30, Sayı:135

Mevzuat ve İnternet Kaynakları

T.C. 1982 Anayasası

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5371 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

168 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği

<https://vergialgi.net/vergi/vergide-zamanasimini-uzatmak-icin-takdire-sevk-yolu>
.kapatildi, Erişim Tarihi:17.01.2019

<https://konupara.com/akademi/ekonomi-nedir-5425/> Erişim Tarihi: 18.01.2019

<https://kolayik.com/ikutuphane/performans-degerlendirme/performans-degerlendirme-yontemleri>. Erişim Tarihi=11.01.2019

<http://www.gib.gov.tr>

<http://www.maliye.gov.tr>

<http://www.vdk.gov.tr>

www.tdk.gov.tr