



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**VERGİ İNCELEMESİNDE
KURUMSAL ETKİNLİK DEĞERLENDİRMESİ:
TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ**

Hüseyin KARAKUM

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Duran BÜLBÜL

DOKTORA TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

AĞUSTOS 2021



**VERGİ İNCELEMESİNDE
KURUMSAL ETKİNLİK DEĞERLENDİRMESİ:
TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ**

Hüseyin KARAKUM

DOKTORA TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

AĞUSTOS 2021

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Hüseyin KARAKUM
(12.08.2021)

VERGİ İNCELEMESİNDE KURUMSAL ETKİNLİK DEĞERLENDİRMESİ:
TÜRKİYE İÇİN BİR MODEL ÖNERİSİ
(Doktora Tezi)

Hüseyin KARAKUM

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
Ağustos 2021

ÖZET

Verginin, demokrasinin bir aracı olmaya başlaması ile birlikte, doğru miktarda verginin ödenmesi daha fazla önem arz etmeye başlamıştır. Modern vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bu esasın önemli bir unsuru da mükellef tarafından beyan edilen ve ödeneceği bildirilen verginin doğruluğunun araştırılmasıdır. Vergi incelemesi, mükellef tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması eylemini içeren faaliyetler bütünüdür. Bütün ülkeler etkin bir vergi inceleme sistemi uygulamaya koymayı amaçlamaktadırlar. Etkin bir vergi inceleme sistemi, bu faaliyetten amaçlanan sonucun gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Vergi incelemesinden amaç, inceleme ile mükelleflerin vergi kaçırma faaliyetlerine engel olma ve bu anlamda caydırıcılıktır. Kamu alanında geçerli olan etkinliğin ölçülmesi sorunu, vergi incelemesinde etkinliğin ölçülmesin konusunda da karşımıza çıkmaktadır. Bu etkinliğin varlığı konusunda, denetim elemanı sayısı, inceleme sonuçları gibi çeşitli istatistikler kullanılmakla birlikte her bir istatistiği çevreleyen unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Vergi incelemesinde etkinlik bir sistem konusudur. Mevcut durumda Türkiye’de vergi inceleme sisteminde değişiklik yapılması gerekmektedir. Var olan durumu değerlendirdiğimizde, Türkiye’de vergi inceleme sistemi, denetim biriminin kendi planlamasını yapamayarak iş yükü altında ezildiği, standart iş yapış tarzına sahip olunmayan, mükelleflerin her bir müfettişin farklı uygulamalarına muhatap olabildiği, bireysel nitelikte, öngörülemez ve maliyetli bir süreç olduğu hususları karşımıza çıkmaktadır. Bütün bu sorunların çözümü bütüncül bir konsept değişikliğini gerektirmektedir. Konsept değişikliğinde ana unsur teknoloji kullanımı olmalıdır. Teknolojik gelişmelerle birlikte vergi inceleme sisteminin müfettiş odaklılıktan sistem odaklı hale gelen, ekip çalışmasına yatkın, bilgi işlem teknolojileri konusunda da yetkin denetim elemanlarının olduğu, kurumsal, öngörülebilir ve daha az maliyetli bir sisteme dönüşmesi gerekmektedir. Ayrıca “her işe uygun” denetim elemanı yaklaşımından, uzmanlaşmanın geçerli olduğu bir sisteme geçilmesi, vergi kaybının yüksek olduğu sektörler ile vergi gelirinin önemli kısmını ödeme kapasitesi olan büyük mükelleflere odaklanılan, standart denetimlerin farklı bir birim tarafından gerçekleştirildiği, teknoloji yoğun bir denetim modeli kurgulanması gerekmektedir.

Bilim Kodu : 112005
Anahtar : Vergi incelemesi, denetim, etkinlik
Sayfa Adedi : 203
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Duran BÜLBÜL

EVALUATION OF INSTUTIONAL EFFICIENCY OF TAX AUDIT SYSTEM: A
MODAL PROPOSAL FOR TURKEY
(Ph. D. Thesis)

Hüseyin KARAKUM

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL FOR ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
August 2021

ABSTRACT

With the beginning of the tax as being a tool of democracy, paying the right amount of tax has become an important issue. Modern tax systems are based on declaration. An important element of this principle is auditing the correctness of the tax declared and paid by the taxpayer. Tax audit is the investigation of the correctness of the tax that should be paid by the taxpayer, the determination and examination of it. All countries would like to have an effective tax audit system. With an effective tax audit system, main purpose can be achieved. The main purpose of tax audit system is to prevent and deter taxpayers' tax evasion activities. We come across the same problem of measuring whether an efficient system is applied in public services as in the efficiency of tax audit system. Even though to measure the efficiency of tax audit system, some statistics, such as the number of auditors, the results of the audits, might be considered, the elements of surroundings of this statistics should be taken into account. Effectiveness in tax audit is a system issue. In the current situation, it is necessary to make some big changes in tax audit system of Turkey. In the evaluation of the existing system, the audit unit cannot implement its own plan by being crushed under the workload, the system does not have a standard work style, subjected to different applications by each auditor, costly and unforeseen process. With the improvements in technology, tax audit system in Turkey should be changed from an auditor oriented system into a technology oriented system. Auditors should prone to teamwork and become qualified with the usage of technologic tools. The system should be institutional, inexpensive and foreseeable. "One fits for all" approach should be changed with specialization. Audit unit should focus on the sectors which has sheer amount of tax evasion and also on the large taxpayers. In addition, the standard audits are conducted by a different unit.

Science Code : 112005
Key Words : Tax audit, inspection, efficiency
Page Number : 203
Supervisor : Prof. Duran BÜLBÜL

ÖNSÖZ

Bu çalışmada Türkiye’de vergi inceleme sisteminin kurumsal etkinliği konusu üzerinde durulmuş ve daha etkin bir sistem için önerilere yer verilmiştir.

Gerek doktora ders sürecinde gerekse tez yazım sürecinde yardım ve önerileri ile beni yüreklendiren ve sürekli destek olan değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Duran BÜLBÜL hocama ilgi ve teşviklerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Öte yandan tez taslağını okuyarak önerilerde bulunan eski Maliye Başmüfettişleri Doğan ALANTAR ve Dr. Ahmet OZANSOY’a ayrıca bu sürecin tamamında yardım ve hoş görülerini esirgemeyen sevgili eşim Zehra ve çocuklarım Beyza Gül ve Burak Emre’ye şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
1. GİRİŞ	1
2. VERGİ İNCELEMESİ.....	5
2.1. Denetimin Tanımı ve Türleri	5
2.1.1. Denetimin Türleri	6
2.1.1.1. Konusuna ve amacına göre denetimin türleri.....	6
2.1.1.1.1. Finansal denetim	6
2.1.1.1.2. Uygunluk denetimi.....	7
2.1.1.1.3. Faaliyet (performans) denetimi	7
2.1.1.1.4. Ekonomik denetim	7
2.1.1.2. Statüsüne göre denetimin türleri.....	7
2.1.1.2.1. İç denetim.....	7
2.1.1.2.2. Dış denetim	8
2.2. Vergi Denetimi ve Türleri.....	9
2.2.1. Vergi Denetiminin Tarihçesi	10
2.2.1.1. Osmanlı Devleti’nde vergi denetiminin yapısı.....	11
2.2.1.2. Cumhuriyet döneminde vergi denetiminin yapısı	12

	Sayfa
2.2.1.3. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişte yapılan düzenlemeler	13
2.2.2. Vergi Denetiminin Dayanağı, Kapsamı ve Yetkilileri.....	14
2.2.2.1. Vergi denetiminin kapsamı.....	16
2.2.2.2. Vergi denetimine yetkili olanlar	16
2.2.3. Vergi Denetim Araçları	17
2.2.3.1. Yoklama	17
2.2.3.1.1. Yoklamaya yetkili olanlar	18
2.2.3.1.2. Kimlik kartının gösterilmesi.....	18
2.2.3.1.3. Yoklamanın yapılacağı zaman	18
2.2.3.1.4. Yoklama fişi	18
2.2.3.1.5. Yoklama sonucunun bildirilmesi	19
2.2.3.1.6. Elektronik yoklama	19
2.2.3.1.7. Toplu yoklama.....	19
2.2.3.2. Bilgi toplama	19
2.2.3.2.1. Devamlı bilgi verme.....	19
2.2.3.2.2. Ölüm olaylarını bildirme.....	20
2.2.3.2.3. Bilgi vermekten çekinememek.....	20
2.2.3.2.4. İstihbarat arşivi.....	21
2.2.3.2.5. Uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimi	21
2.2.3.3. Arama	21
2.2.3.3.1. Aramada bulunan defter ve belgeler	21
2.2.3.3.2. Aramalı incelemede usul	22
2.2.3.3.3. Aramalı incelemenin bitmesi	22
2.2.3.4. İzaha davet.....	22

	Sayfa
2.3. Vergi İncelemesi	25
2.4. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları.....	26
2.4.1. Araştırmacı Fonksiyon	26
2.4.2. Önleyici Fonksiyon.....	26
2.4.3. Eğitici Fonksiyon.....	27
2.5. Vergi İncelemesinin Amaçları	27
2.5.1. Vergi İncelemesinin Mali Amacı.....	28
2.5.2. Vergi İncelemesinin Ekonomik Amacı.....	28
2.5.3. Vergi İncelemesinin Sosyal Amacı.....	29
2.5.4. Vergi İncelemesinin Hukuki Amacı	29
2.6. Vergi İncelemesinin Özellikleri.....	30
2.6.1. Tarafsız ve Eşit Olunması.....	30
2.6.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olunması.....	30
2.6.3. Hukuki Gerekçeye Dayanması	30
2.6.4. Bir Kamusal Denetim Türü Olması	31
2.7. Etkinlik, Verimlilik, Etkililik Kavramları.....	31
2.8. Vergi Kaybı ve Kaçağı	34
2.8.1. Vergi Kaybı.....	34
2.8.2. Vergi Kaçağı.....	36
2.8.2.1. Vergiden kaçınma.....	36
2.8.2.2. Vergi kaçırma	37
3. TÜRKİYE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ	43
3.1. Türkiye'de Vergi İnceleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	43
3.1.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri.....	47
3.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı.....	47
3.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı.....	48

	Sayfa
3.1.1.3. Gelir Kontrolörleri Başkanlığı.....	49
3.1.1.4. Vergi Denetmenleri	49
3.1.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Denetim Birimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	50
3.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev ve yetkileri ..	51
3.2. Türkiye'de vergi inceleme sisteminin yapısı.....	52
3.2.1. Vergi incelemesi kavramı	53
3.2.2. Vergi İncelemesi Kimler Tarafından Yapılır.....	54
3.2.3. Vergi İncelemesine Tabi olanlar	54
3.2.4. Vergi İncelemesine Tabi Tutulacak Mükelleflerin Seçimi.....	55
3.2.5. Vergi İncelemesi Türleri.....	56
3.2.6. İnceleme Zamanı.....	56
3.2.7. Vergi İncelemelerinde Uyulacak İlkeler.....	57
3.2.8. Vergi inceleme süreci.....	58
3.2.8.1. İşe başlama	58
3.2.8.2. İncelemeye başlama.....	58
3.2.8.3. İncelemenin yapılacağı yer	59
3.2.8.4. Defter ve belgelerin temini.....	59
3.2.8.5. İnceleme süresi	60
3.2.8.6. İnceleme esnasında uyulacak kurallar	60
3.2.8.7. İncelemenin tamamlanması	62
3.2.8.8. Rapor değerlendirme komisyonları	63
3.2.9. Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri.....	67
3.2.9.1. Vergi incelemeinde mükellef hakları.....	68
3.2.9.1.1. İnceleme sürecine ilişkin mükellef hakları.....	68
3.2.9.1.2. İspat hakkı	73

	Sayfa
3.2.9.1.3. Vergi mahremiyetinin korunması hakkı.....	74
3.2.9.1.4 Vergi iadesine ilişkin faiz talep hakkı	76
3.2.9.1.5. Vergi hataların düzeltilmesi ve şikâyet hakkı ..	77
3.2.9.1.6. Pişmanlık talep hakkı	78
3.2.9.1.7. Özelge talep hakkı	79
3.2.9.1.8. İhtirazi kayıtla beyanname verme hakkı	81
3.2.9.2. Vergi incelemesinde mükellef yükümlülükleri	81
3.2.9.2.1. Vergi inceleme sürecinde yükümlülükler	81
3.2.9.2.2. Defter ve belge ibraz yükümlülüğü	82
3.2.9.2.3. Bilgi verme yükümlülüğü.....	83
3.2.9.3. Aramalı incelemelerde mükellefin hak ve yükümlülükleri	84
3.2.9.4. Vergi incelemesinin tamamlanması sonrası mükelleflerin hakları.....	87
3.2.9.4.1. Cezada İndirim	87
3.2.9.4.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma	87
3.2.9.4.3. Tarhiyat sonrası uzlaşma	89
3.2.9.4.4. Dava açma hakkı	91
3.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı	91
3.3.1. ABD’de Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı.....	91
3.3.2. Almanya’da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı	95
3.3.3. Fransa’da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı	98
3.3.4. İngiltere’de Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı	102
3.3.5. Avustralya’da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı	104
4. TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN KURUMSAL ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	105
4.1. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri	105

	Sayfa
4.1.1 Mali Nedenler	105
4.1.1.1. Vergi oranları ve vergi yükü	105
4.1.1.2. Vergilendirme ortamının belirsizliği	106
4.1.2. Siyasi Nedenler	107
4.1.3. Ekonomik Nedenler	108
4.1.4. Sosyal Nedenler	110
4.2. Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Kurumsal Etkinliğini Etkileyen Faktörler	111
4.2.1. Mevzuata İlişkin Faktörler.....	111
4.2.1.1. Mevzuatın sıklıkla değişmesi	112
4.2.1.2. Mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması	112
4.2.1.3. Belge düzeninin sağlanamaması	114
4.2.1.4. Vergi cezalarının caydırıcılığı	117
4.2.1.5. Vergi afları	117
4.2.1.6. Uzlaşma müessesesi	120
4.2.2. Teşkilat Yapısı	122
4.2.3. İnsan Kaynakları Yönetimi	127
4.2.4. Bilgi İşlem Sistemleri	135
4.2.5. Vergi Yargısı.....	137
4.3. Vergi İncelemesinin Etkinliğinin Nicel Ölçüm Metotları	140
4.3.1. Vergi İnceleme Oranı.....	140
4.3.2. Vergi İnceleme Elemanı Başına Mükellef ve İnceleme Sayısı.....	144
4.3.3. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi	145
4.3.4. Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı / Tarhiyatı Önerilen Vergi	146
4.3.5. İzaha Davet Kapsamında Yapılan Çalışmalar	148
4.4. Vergi İncelemesinde Kurumsal Etkinliğin Değerlendirilmesi.....	149

	Sayfa
4.4.1. İncelenecek mükelleflerin seçimi	150
4.4.2. İnceleme Elemanı Nicelik ve Niteliği.....	156
4.4.3. İnceleme Süreci.....	157
4.4.4. İnceleme Sonrası Süreç.....	160
4.4.5.Vergi İnceleme Sonucunun Tahsilata Etkisi.....	162
4.5. Genel Değerlendirme	166
4.6. Vergi İncelemesinde Yeni Metot Önerisi (Vergi İncelemesi 2.0)	172
4.6.1. Yeni Vergi İncelemesi Konsepti.....	173
4.6.2. Vergi İnceleme Birimi	174
4.6.3. İncelenecek Mükellef Seçimi.....	175
4.6.4. İnceleyecek Müfettiş.....	175
4.6.5. Yeni Konseptin Mükellefe Yansıması.....	176
4.6.6. Kurumlararası Entegrasyon	178
5.SONUÇ	179
KAYNAKÇA.....	185
ÖZGEÇMİŞ	203

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 3.1. Almanya’da 2014 yılında incelenen mükellef sayıları ve tarhiyat miktarları	98
Tablo 4.1: Seçilmiş OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri	124
Tablo 4.2. Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	129
Tablo 4.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Çalışan Sayıları	130
Tablo 4.4. OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı	131
Tablo 4.5. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Denetim Faaliyetinde Görev Alan Personel Sayısının Toplam Personel Sayısına Oranı	132
Tablo 4.6. VDK Vergi İncelemesi Oranı	141
Tablo 4.7.. VDK Tarafından İncelenen Büyük Ölçekli Mükelleflerin İnceleme Oranı	142
Tablo 4.8. GİB Başkanlığı’na bağlı vergi dairesi müdürleri tarafından incelenen mükellef sayıları	142
Tablo 4.9. GİB ve VDK tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri	143
Tablo 4.10. Toplam İnceleme Sayısının Türler İtibariyle Dağılımı	143
Tablo 4.11. İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı	144
Tablo 4.12. İnceleme Elemanı Başına Vergi İncelemesi Sayısı	145
Tablo 4.13. Vergi İnceleme Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi	146
Tablo 4.14. VDK Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı/Önerilen Vergi Tarhiyatı	147
Tablo 4.15. GİB Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı/Önerilen Vergi Tarhiyatı	147
Tablo 4.16. İzaha Davet Uygulama Sonuçları	149
Tablo 4.17. RDK sonuçlarına göre tarhi önerilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza miktarları	163
Tablo 4.18. VDK Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Vergi İstatistikleri	164
Tablo 4.19. VDK Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Ceza İstatistikleri	164

Tablo	Sayfa
Tablo 4.20. GİB Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Vergi İstatistikleri.....	165
Tablo 4.21. GİB Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Ceza İstatistikleri.....	165



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 4.1. Vergi Müfettişlerinin Hizmet Yıllarına Göre Dağılımı	134



KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltmalar	Açıklama
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerika Kamu Muhasebecileri Kurumu
BMVD	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi
CK	: Cumhurbaşkanlığı Kararı
CPA	: Kamu Muhasebecisi
DIRCOFI	: Fransa Mali Kontrol Müdürlüğü
DGE	: Fransa Büyük İşletmeler Müdürlüğü
DSF	: Fransa Mali Hizmetler Müdürlüğü
DVNI	: Fransa Ulusal ve Uluslararası Doğrulama Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
IRS	: ABD İç Gelir Servisi
İİTDK	: İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MRDK	: Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SBD	: Sahte Belge Düzenleme
SBK	: Sahte Belge Kullanma
TOU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-RAS	: VDK Risk Analiz Sistemi
VEDAS	: Vergi Denetim ve Analiz Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak suretiyle mükelleflerin Devlete ödemekle yükümlü oldukları tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığının incelenmesi olup esas itibariyle ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığının görevleri arasında bulunmaktadır. Bu Bakanlığın yapılanması içerisinde bulunan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı vergi incelemesi ile görevli ve yetkili ana birimdir.

Denetim, hayatın her alanında gerekli olan ve uygulama bulan bir olgudur. Vergi denetimi, bir mali denetim türü olarak genel itibariyle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak anlamına gelmektedir. Bu kapsamda vergi denetiminde, işletmelerin tüm işlemleri incelenmekte, yoklamayla başlayan işe başlama sürecinin denetiminden, dönem içerisindeki tüm faaliyetler ile nihayetinde işi bırakmaya kadar bütün safhaların denetlenmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (HUK, 1995: 93).

Günümüzde denetim, sadece caydırıcılığı olan bir güç olarak düşünülmemekte, bunun yanında denetimin eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi gibi başka amaçları da bulunmaktadır (DPT, 1996: 81).

Vergi kaybının önlenmesinde denetimin önemine vurgu yapan çok sayıda çalışma mevcuttur. Literatürde, vergiye gönüllü uyum ile denetim ve cezalandırma arasındaki ilişkiyi ortaya koyan en önemli araştırmalardan birisi Allingham & Sandmo (1972) modelidir. Allingham & Sandmo modeline göre vergi yükümlüsünün vergi beyanını; vergi oranı, ceza miktarı ve denetim oranı gibi faktörler belirlemektedir. Bir başka ifadeyle, model bir ülkedeki vergi kaybının boyutunun vergi denetimleri, vergi oranı ve vergi kaçakçılığına uygulanacak cezaların caydırıcı gücüne göre değiştiğini savunmaktadır. Mükellef, gelir, vergi oranı, denetleme oranı ve ceza miktarı gibi faktörleri dikkate alarak beklenen kişisel faydasını maksimize etmek için vergi kaçırıp kaçırmayacağına, eğer kaçırırsa miktarına karar vermektedir. Dolayısıyla modele

göre; vergi oranlarının düşük, vergi inceleme oranlarının yüksek ve vergi kaybına uygulanacak cezaların caydırıcı olması, vergi mükelleflerini vergi kaçakçılığından uzaklaştırarak vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelere uyumu artıracaktır (Allingham & Sandmo, 1972'den aktaran Bayraklı, vd, 2004:209).

Yüksek denetim oranı ile vergiye uyum arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalardan bir diğeri Dubin, Wilde ve Graetz'in (1990:395-409) Amerikan Gelir İdaresinin 1977-1986 dönemine ait gelir vergisi verilerini kullanarak denetim oranının vergiye gönüllü uyum üzerindeki etkisini tahmin etmeye yönelik çalışmasıdır. Bu çalışmanın sonucu, 10 yıllık sürede denetim oranındaki düşüşün gelir vergisi toplanmasında belirgin bir düşüşe yol açtığını göstermiştir.

Benzer bir deneysel çalışmada Alm, Jackson ve Mckee (1992:107-114) denetim oranı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu ve denetim oranındaki %10'luk artışın, vergiye uyumu %2 oranında arttırdığını tespit etmişlerdir.

Bu çalışmalardan hareketle, vergi mükelleflerinin beyannamelerini doldurma kararından önce yüksek denetim olasılığı bilgisine sahip olmaları durumunda, vergiye uyum konusunda daha hassas davrandıklarını iddia etmek mümkündür.

Vergi denetimi kapsamında yapılan incelemelerde, mükelleflerin işlemlerine esas teşkil eden defter ve belgeleri, bu belgelerin kayıtlarına uygunluğu ve bu kayıtların da doğruluğu tespit edilerek araştırılmaktadır.

Genel olarak vergi denetimi içerisinde sayabileceğimiz çeşitli uygulamalar mevcuttur. Tabii ki bunlardan en önemlisi ve en etkilisi olarak vergi incelemesi gösterilebilir. Vergi incelemesi çeşitli yönleriyle vergi denetimini karşılayan ve bazen de bilerek ya da bilmeden birbirinin yerine kullanılabilen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanı sıra yoklama, beyanname üzerinden revizyon, yaygın ve yoğun vergi denetimi, iç denetim gibi teknikler de bulunmakla beraber vergi incelemesinin bu tekniklerle dolaylı ilişkisi bulunmaktadır. Örneğin stok tespitine yönelik yapılmış bir yoklama ileriki dönemlerde yapılacak vergi incelemesinde çok önemli bir kaynak olarak kullanılabilir.

E-ticaret, mal, hizmet ve paranın, hatta blockchain teknolojileri gibi para benzeri varlıkların, uluslararası alanda sınırsız bir şekilde hareket edebilmesi ve izini kaybettirebilmesi, denetimi yapılacak işlem adetlerinin sayıca olağanüstü hacimlere

ulaşması gibi durumlar karşısında denetim birimleri yeni denetim teknikleri geliştirmeye başlamışlar ve bu bağlamda bilgisayar destekli vergi denetimi metotları ve çeşitli yazılımlar her geçen gün daha fazla vergi denetiminde kullanılmaya başlanmıştır.

Günümüz bilgi iletişim çağında bilgilerin kolayca depolanabilir ve bir yerden diğer bir yere çok hızlı bir şekilde ulaşabiliyor olması vergi denetimi alanında da devletlerin işlerini kolaylaştırmaya başlamıştır. Nitekim bütün mükelleflerin sicil detaylarının, gayrimenkul bilgilerinin, işe başlama-işi bırakma bildirimlerinin, motorlu taşıt bilgilerinin, banka hareketlerinin vb. bilgisayar ortamına kaydedilmesiyle birlikte artık mükellef hakkında gizli kalmış bilgi kalmamakta ve bu suretle de kamu mali otoriteleri riskli gördüğü mükelleflerin mali bilgilerine anında ulaşarak gerekli incelemeyi yapabilmektedirler.

Vergi incelemelerinin yoğun olarak veya sıklıkla yapılıyor olması vergi kayıp ve kaçağını en aza indirmeyi amaçlamakla birlikte vergiye uyumlu mükellefi rahatsız etme olasılığı da bulunmaktadır.

Her ne kadar kayıt dışının varlığının ekonominin lokomotifi olduğunu savunanlar olsa da vergi denetimlerindeki başlıca amaç kayıt dışılığı en aza indirmektir. Güçlü bir ekonomik yapıya kavuşmak, yüksek bir refah seviyesi elde etmek, gelir dağılımını adil hale getirmek, sağlıklı bir sosyal ve mali politika uygulayabilmek ve bu uygulanan politikaları geriye dönük olarak değerlendirip acil önlemler alabilmek için kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek şart hale gelmiştir.



2. VERGİ İNCELEMESİ

2.1. Denetimin Tanımı ve Türleri

Türkçe’de “denetim” veya “denetlemek” kelime olarak; “bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek, ya da “bir işin olması gerektiği yolda yapılıp yapılmadığını anlamak ya da işi yapılması gerektiği biçimde ve yolda yürütmek için gözetip bakmak, incelemek, teftiş etmek, murakabe etmek, kontrol etmek”. (Püsküllüoğlu, 2012) anlamlarında kullanılmaktadır.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1994). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik’in 48 inci maddesinde denetim, muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu ve ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan bir çalışma şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim, görevli denetim elemanları tarafından yürütülen, işlemlerin mevzuata uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama öncesinde, sırasında veya daha ziyade sonrasında yapılan inceleme faaliyetidir.

Denetimden bahsedebilmek için ortada bir fiil ve bu fiilin kurallara uygun olup olmadığına yönelik bir incelemenin bulunması gerekir. Özünde denetim işlemi, yapılan iş ve eylemlerin hukuka ve kurallara uygunluğunun kontrol edilmesi faaliyetidir.

Denetim, idarenin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira idarece alınan kararlara ne ölçüde uyulduğunu ortaya koyan teftiş ve iç denetim, idarenin unsurlarının tamamlayıcısıdır. Etkin bir yönetim etkin bir denetim gücüne bağlıdır. Denetim, varılmak istenilen amacın istenilen şekilde gerçekleşmesine yardım eder. Ancak denetleme sayesinde, hukuka aykırı fiil ve kabahatlere engel olunabilir ve amaçların saptanan doğrultuda gerçekleştirilebilmesi olanağı doğar.

Denetim kavramı teftiş kelimesi ile eş anlamlı gibi kullanılıyor olsa da gerek kelimelerin anlamı gerekse mesleki kullanımı açısından kavramlar arasında birçok fark bulunmaktadır. Osmanlı Devleti döneminde denetim kelimesinin

kullanılmadığını bunun yerine teftiş ve murakabe kavramlarının kullanıldığını, teftişin ancak mahallinde yapılabilen bir faaliyet olduğunu ancak bazı denetimlerin gerekli bilgi ve belgeler temin edilerek uzaktan da yapılabileceğini, geleneksel kullanımda teftişin kamudan kamuya yönelen faaliyetleri kapsarken denetim kavramının ise kamudan özele yönelen faaliyetleri kapsadığı bilinmektedir. Teftişin kelime anlamı itibarıyla yerindelik unsuru içermekte olduğunu ancak denetim kelimesinin özel olarak vurgulanmadıkça yerindelik unsuru içermediğini, teftiş kavramının mesleki alanda yaygın kullanımı ile en üst yönetici adına yapılan görevi çağrıştırdığını denetim kelimesinin ise aynı çağrışımı yapmadığı vurgulanmaktadır.

Denetim kavramının birçok farklı tanımı bulunmakla birlikte tanımların bazı ortak unsurlar taşıdığı görülmektedir. Denetim kavramı, önceden belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştıran, kurallara uyulmaması halinde bunları ortaya çıkaran ve gerçekleşebilecek aykırılıkları engelleyen bütün bir süreç şeklinde tanımlanmış iken, bu tanıma benzer bir şekilde işlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama esnasında, öncesinde ve sonrasında yapılan incelemeler bütünü (SayDer:107) şeklinde de tanımlanmıştır.

2.1.1. Denetimin Türleri

Denetim, genellikle “konusuna ve amacına göre” ve “statüsüne göre” olmak üzere ikili bir ayırıma tabi tutulmaktadır (Tekin & Çetinkaya, 2013).

2.1.1.1. Konusuna ve amacına göre denetimin türleri

Denetim ulaşılmak istenen amaca göre; “finansal denetim”, “uygunluk denetimi” ve “performans denetimi” olmak üzere üç ana gruba ayrılmaktadır. Ancak bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesinden “ekonomik denetim” adı verilen dördüncü bir denetim türü daha ortaya çıkmıştır (Tekin & Çetinkaya, 2013:28).

2.1.1.1.1. Finansal denetim

Finansal denetim, finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden saptanmış ölçütlere (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri gibi) ve muhasebe kurallarına göre denetlenmesini ifade etmektedir (Tekin& Çetinkaya, 2013:29).

2.1.1.1.2. Uygunluk denetimi

Mali denetim olarak da adlandırılan uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır (Güredin, 1994:14). Bunun en güzel örneği vergi denetimidir. Vergi denetiminde, işletmelerin Vergi Kanunları hükümlerine uygun davranıp davranmadıkları denetlenir.

2.1.1.1.3. Faaliyet (performans) denetimi

Faaliyet denetimi, kaynak kullanımının; verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirilmesini ifade etmektedir. Vergisel açıdan faaliyet denetimi daha çok toplanan vergilerin ne ölçüde etkin, verimli ve tutarlı/tutumlu kullanıldığı üzerinde yoğunlaşır. Faaliyet denetimi belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye yönelik olduğu için, finansal denetimden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Çünkü bir faaliyetin etkinlik ve verimliliğini nesnel olarak saptamak güçtür (Tekin & Çetinkaya, 2013: 30).

2.1.1.1.4. Ekonomik denetim

“Bütünleşik denetim”, “sistemci denetim” de denilen bu denetim türü finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür (Tekin & Çetinkaya, 2013:30).

2.1.1.2. Statüsüne göre denetimin türleri

Denetim, denetim örgütüyle denetlenen birim arasındaki ilişkiye göre; “iç denetim” ve “dış denetim” olmak üzere iki kısma, bunlardan dış denetim ise kendi içinde “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olmak üzere iki kısma ayrılarak incelenebilir.

2.1.1.2.1. İç denetim

Amacı işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak olan (Güredin, 1994:15) iç denetim, işletme faaliyetlerine değer katmak ve bunları

gerçekleştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olarak da ifade edilebilir.

İç denetim, üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğinden ziyade işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği ile ilgilidir (Güredin, 1994:15).

2.1.1.2.2. Dış denetim

Dış denetim, iç denetimin aksine işletme ile organik bağı bulunmayan yani işletmenin personeli olmayan bağımsız kişi ya da kişiler tarafından yapılan bir denetimdir. Kendi içerisinde “bağımsız denetim” ve “kamu denetimi” olarak iki başlıkta incelenebilir.

2.1.1.2.2.1. Bağımsız denetim

İşletmeden bağımsız ve işletme dışından bir denetçi tarafından yapıldığı için bu adı almıştır. Bağımsız denetim; çalışma yöntemi, ilke ve kuralları yasalarla düzenlenmiş bir denetim şeklidir. Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim kurumuna bağılı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir.

İlk defa Amerika Birleşik Devletleri’nde, işletmelerin mali durumu hakkında bilgiye ve elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin öğrenilmesine yönelik ihtiyaç, Kamu Muhasebecisi (CPA) pozisyonunun ihdası ile giderilmiştir. Amerikan Kamu Muhasebecileri Kurulu (AICPA) tarafından, 1947 yılında hazırlanan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” bugün birçok ülke tarafından benimsenmiş en önemli bağımsız denetim kurallarıdır (Oktay, 1999).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarından oluşur (Tekin & Çetinkaya, 2013:34):

- Genel Standartları: Denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgili kurallardır. Sırasıyla; uzmanlık, bağımsızlık, profesyonel özen şeklindedir.
- Çalışma Standartları: Denetçinin denetim çalışması sırasında uyması gereken kuralları içermektedir. Sırasıyla; yeterli planlama ve gözlem, iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinme, yeterli ve güvenilir delil toplama şeklindedir.

- Raporlama Standartları: Denetçinin raporunu hazırlarken ve görüşünü belirtirken uyması gereken kurallar olup; uygunluk ve devamlılık, mali tablolardeki açıklamaların yeterliliği ve bir bütün olarak görüş bildirme süreçlerinden oluşmaktadır.

2.1.1.2.2.2. Kamu denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına kamuoyunun ihtiyaçları doğrultusunda denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur. Kamu denetim kuruluşları çeşitli Devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler.

2.2. Vergi Denetimi ve Türleri

Türk Dil Kurumu'na göre denetim; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 üncü maddesinde de “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır” ifadesi yer almaktadır. Bu iki tanıma birlikte değerlendirdiğimizde vergisel denetimi, vergi ödemekle yükümlü kişilerin (mükelleflerin) yaptığı iş veya işlemlerin önceden belirlenmiş vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuata (kararname, tebliğ, genelge, özelge, sirküler) uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve ödenmesi gereken vergilerin doğru beyan edilip edilmediğinin araştırılması ve varsa eksiklik ve fazlalıkların tespiti şeklinde ifade edebiliriz.

Kamusal mali denetim içinde yer alan ve bir tür dış denetim olarak ifade edebileceğimiz vergi denetimi bir başka şekilde; vergi idaresi ve mükelleflerin yasal sınırlar içinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi veya mükellefler tarafından verilen beyannamelerin, ödenmesi gereken verginin ve vergi idaresinin işleyişinin vergi mevzuatına uygun olup olmadığını araştıran, tarafsız bir şekilde kanıtları toplayan ve değerlendiren süreç şeklinde tanımlanabilir.

Vergi denetimi, dar anlamda vergi incelemesi; geniş anlamda ise vergi yasaları ile düzenlenmiş vergi borcunu, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek şekilde vergi tahsilatını güvence altına alan “Vergi Güvenlik Kurumları” şeklinde de tanımlanabilir.

Vergi denetimi kavramı Vergi Usul Kanunu referans alınarak vergi güvenliğini sağlamaya yönelik yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama müesseselerinden oluşan süreçler bütünü şeklinde de tanımlanabilir.

Bu tanımlamalara göre vergi denetimi, vergi mükellefleri ile vergi idaresinin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir.

Vergi denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Vergi denetimi hukuki bir denetimdir,
- Vergi denetimi tarafsızdır,
- Vergi denetimi yaptırım niteliğine sahiptir,
- Vergi denetimi bir hesap denetimidir,
- Vergi denetimi kamusal nitelikli bir denetimdir,
- Vergi denetimi arayıcı ve bulucudur.

Vergi denetiminin sahip olduğu fonksiyon ağırlıklı olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, vergisel durumların tespit edilmesi ve varsa yanlışlıkların ve eksikliklerin giderilmesidir. Bu süreçte, vergi denetimiyle vergi tutarları araştırılacak, uyumsuzluklar önlenecek ve düzeltililecektir.

2.2.1. Vergi Denetiminin Tarihçesi

İlk denetim faaliyetinin ne zaman, nerede yapıldığı kesin olarak bilinmemekle beraber M.Ö. 3.000’li yıllarda Mezopotamya’da mali işlerin özetinin hazırlanması için çizgilerin kullanıldığı, Çin İmparatorluğu’nda ise gelirlerin incelenmesi için hizmet birimlerinin kurulduğu bilinmektedir.

İlk Çağ'da Mısır'da tarım ürünleri bakımından vergi tahsili denetlenmiş, Atina'da maliye tahsildarların hesaplarını inceleyen denetim kuruluşları oluşturulmuş ve Roma'da "kester" adlı denetçiler kamu maliyesini kontrol etmekle uğraşmışlardır.

Orta Çağ'da 1289 yılında İngiltere'de denetim, ilk kez denetçi unvanıyla gerçekleştirilmiş ve ilk profesyonel denetim organizasyonu "Collegio dei Rexionati" adıyla Venedik'te baş göstermiştir. Sanayi Devrimi'nden sonra ise günümüzde kullanılan denetim sistemine benzer bir denetim uygulaması geliştirilmiştir (Pekşen, 2018).

Latince işitmek veya dinlemek anlamlarına gelen "Audire" kelimesinden türetilmiş, İngilizce karşılığı "Auditing" olan denetim kavramı, Arapçada "teftiş, murakabe", Fransızcada "expertise" şeklinde ifade edilmektedir.

2.2.1.1. Osmanlı Devleti'nde vergi denetiminin yapısı

Türkiye Cumhuriyeti'nin temellerini oluşturan Osmanlı Devleti'nde, her türlü ekonomik faaliyeti kontrol edebilen iyi bir maliye sisteminin olduğu bilinmektedir. Bu sistemin başında ise Sadrazama karşı sorumlu bulunan "Defterdar" bulunmaktadır.

Daha önceki Türk İslam Devletleri'nde de bulunan bu kurum, esas olarak İlhanlılardan biraz değiştirilerek alınmıştır. Aslında sadece bu kurum değil, malî yapı ve özellikle buradaki muhasebe kayıt usulünün de İlhanlılardan miras kaldığı düşünülmektedir (Çalışkan, 2015). Ancak, devletin malî yapısı irdelendiğinde, her ne kadar taşra defterdarlıkları bulunuyor olsa da bunların gelir ve giderlerine ilişkin esas kayıtların merkez maliyesinde muhafaza edildiği anlaşılmaktadır. Taşranın gelir ve giderini hatta sadece taşranın değil, aynı zamanda tüm devletin gelir ve giderini en üst düzeyde "Baş Muhasebe Kalemi" kontrol etmektedir. Esas itibarıyla, merkezden en uzak eyaletleri kontrol edebilecek güce sahip, uzmanlaşmış bir maliye yapısının oluşması XVII. yüzyılın ortalarında gerçekleşebilmiştir (Genç & Özvar, 2006).

Bununla birlikte, Osmanlı Devleti'nde bürokratik anlamda en büyük gelişme, XIX. yüzyılın ilk yarısından itibaren kaydedilmiştir. Her ne kadar yönetim sisteminin mutlakiyet oluşu değişmese de devlet idaresinde bürokratların etkin bir şekilde rol oynamaya başladıkları, bu etkinin özellikle bu yüzyılın ilk yarısının sonlarında belirgin bir biçimde arttığı görülmüştür. Bahsedilen bu değişim, II. Mahmud döneminde başlamış olup, sonrasında Abdülmecid döneminde de artarak devam etmiştir.

Tanzimat Fermanı ile başlayan bu süreçte, devlet teşkilatında ve özellikle de bürokraside köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu yüzyılın ilk yarısında, maliye alanında gerçekleştirilen reformlar ile Batı sistemi benimsenmeye başlanmış ve bu sistemi uygulayacak kurumlar kurulmuştur. Bu dönemden önce çok önemli bir yer tutan Defterdarlık müessesesinin yerine, Maliye Nezareti'nin kurulması ile bu alanda atılmış en önemli adımlardan biri gerçekleşmiştir (Kış, 2012).

Maliye Nezareti'nin kurulmasının akabinde, XIX. yüzyılın sonlarına doğru, devletin bütün mali işlemlerini (gelir veya giderlerini) denetim altına almak amacıyla bir denetim biriminin kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur. Bu kurum daha sonra Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra işlevini sürdürmeye uzun yıllar devam etmiştir (Sarılı, 2004).

2.2.1.2. Cumhuriyet döneminde vergi denetiminin yapısı

1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevinin “Hesap Mütahassısları” tarafından yapılması kabul edilmiştir. Hesap Mütahassısları yerine, 29 Mayıs 1945 tarihinde 4709 sayılı Kanun ile temel görevi vergi incelemesi olan “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur (Bakır, 2012).

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile “Varidat Kontrolörlüğü” adı altında kurulan bir diğer denetim birimi, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak, 1946 yılında “Gelirler Kontrolörlüğü” olmuştur (Altuntaş, 1995).

İlk olarak 2996 sayılı Kanunla kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950 yıllarında yapılan vergi sistemimizin modernleştirilmesi çalışmaları sırasında, 5655 sayılı Kanunla, Vergi Kontrol Memurluğu adı altında yeniden düzenlenmiş ve 1993 yılında 516 sayılı KHK ile “vergi denetmeni” ismini almıştır.

Bu şekilde 2011 yılına gelindiğinde Türkiye’de vergi denetiminde görevli Maliye Bakanlığı’nda görev yapan dört farklı birimin olduğu anlaşılmaktadır. Her bir birimin

görev tanımları birbirinden farklı olmasına karşın ortak kümeyi vergi incelemesi oluşturmaktadır.

- Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan, üçlü kararname ile atanan ve vergi incelemesi yanında başka çok geniş yetkilere sahip olan Maliye Müfettişleri,
- Yine Maliye Bakanı'na bağlı olarak görev yapan, üçlü kararname ile atanan ve özellikle işlemleri karmaşık ve nitelikli olan büyük mükellefler hakkında münhasıran vergi incelemesi yapmakla yetkili ve görevli Hesap Uzmanları,
- Gelir İdaresi Başkanı'na bağlı olarak görev yapan vergi incelemesi yanında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile sınırlı teftiş ve soruşturma yetkisi olan bir nevi GİB Müfettişi olan Gelirler Kontrolörleri ve
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra birimi niteliğindeki Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak çalışan ve vergi incelemesi yanında bağlı olduğu Vergi Dairesi başkanlığı yetki alanı ile sınırlı teftiş ve soruşturma yetkisi bulunan vergi denetmenleri bulunmakta idi.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bu dört birim denetimde çok başlılık ve koordinasyonsuzluk gerekçesiyle, aynı unvan altında ve tüm yetkileri içerecek şekilde birleştirilmişlerdir. Bir nevi, yekiler anlamında, kocaman bir Maliye Teftiş Kurulu kurulmuş ve bu Kurulda görev alan her bir Vergi Müfettişi eski Maliye Müfettişi yetkilerini haiz olmuştur.

2.2.1.3. Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçişte yapılan düzenlemeler

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte, 703 sayılı KHK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217 nci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının görevleri sayılmıştır. Yine aynı Kararnamenin 228 inci maddesinde Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri hüküm altına alınarak, Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstereceğine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu çerçevede; 646 Sayılı KHK ile ihdas edilen Vergi Denetim Kurulu, yeni hükümet sisteminde de aynı fonksiyonları üstlenmek suretiyle, 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer almıştır.

2.2.2. Vergi Denetiminin Dayanağı, Kapsamı ve Yetkilileri

Bilindiği üzere Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Temel Hak ve Ödevler başlıklı ikinci kısmının Siyasi Haklar ve Ödevler başlıklı dördüncü bölümünün Vergi Ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde, vergi, bir ödev olarak dikkate alınmış, herkesten ödeme gücüne göre vergi alınacağı belirtilmiştir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması da maliye politikalarının sosyal amacı olarak benimsenerek bu doğrultuda madde hükmünde aşağıdaki şekilde ifadelere yer verilmiş ve vergileme ile ilgili konular için bu madde ile yasal dayanak sağlanmıştır.

“MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”

Anayasanın 73 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda 10/07/2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 217 nci maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Aynı maddenin (g) fıkrası ile vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak söz konusu Bakanlığın görevleri arasında sayılmıştır. Bu doğrultuda aynı Kararnamenin 228 inci maddesi ile 646 sayılı KHK ile oluşturulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı varlığını devam ettirmiştir.

1 sayılı CK'nın 228 inci maddesinde, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın doğrudan Bakana bağlı Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşacağı ve kurulun görev yetkilerinin aşağıda sıralanan maddelerden ibaret olduğu ifade edilmiştir.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- d) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak.
- e) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- f) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- g) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- h) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- i) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- j) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- k) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- l) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Aynı CK ile Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağılı olmak üzere daire başkanlıklarının kurulabileceğı belirtilmiştir.

2.2.2.1. Vergi denetiminin kapsamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Yoklama ve İnceleme başlıklı yedinci kısmının Vergi İncelemeleri başlıklı ikinci bölümünün 134 üncü maddesinde “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” ifadesine yer verilmiştir. Bu hüküm gereğince vergisel açıdan denetimin “ödenmesi gereken vergiler” ile ilgili olduğu söylenebilir.

Vergisel denetimin kapsamı ise, ödenmesi gereken ve beyan üzerine alınan bu vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile ilgili diğer tarafların kayıtları ile uyumlu ve doğru olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü doğrultusunda, akılcılık sınırları içerisinde tespiti ve vergi mevzuatına göre doğru olanın sağlanması olmaktadır.

2.2.2.2. Vergi denetimine yetkili olanlar

Vergi denetimine yetkili olanlar ile ilgili olarak 10/07/2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile değişiklik yapılmadan önce VUK 135 inci maddeye göre Vergi İncelemesi yapmak yetkisi;

- Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri,
- Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları,
- Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri,
- Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara ait bulunmakta idi.

646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik sonrasında vergi incelemesi yetkisi;

- Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlara ait hale gelmiştir.

2.2.3. Vergi Denetim Araçları

Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiş bulunan vergi denetim araçları; yoklama, vergi incelemesi, izaha davet, arama ve bilgi toplamadan oluşmaktadır.

2.2.3.1. Yoklama

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci maddesi uyarınca; yoklama ile mükellef ve mükellefle ilgili maddi olaylar, kayıtlar, mevzular araştırılır ve tespit edilir. Yoklamaya yetkili memurlar ayrıca vergi kanunlarına ilişkin olarak şu yetkileri haizdirler:

- Hazine ve Maliye Bakanlığının verdiği yetkiye istinaden iş yerinde günlük hasılatı tespit etmek,
- Günlük tutulması gereken defterlerin tutulup tutulmadığını tespit etmek,
- İş yerinde bulunması gereken ödeme kaydedici cihazların var olup olmadığını tespit etmek,
- Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gerekli belgelerin düzenlenip düzenlemediğini tespit etmek, vergi kanunları uyarınca tutulması gereken vergi levhasının bulundurulup bulundurulmadığını veya kullanılıp kullanılmadığını belirlemek,
- Taşıt araçlarını Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurup taşıtta bulunması gereken yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi ve yolcu biletinin bulunup bulunmadığını kontrol etmek; taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması hlinde taşıtı trafikten alıkoymak ve muhafaza altına almak.

Yukarıda sayılan yetkilerin ne şekilde ve hangi hâllerde kullanılacağı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Yoklama sırasında yoklama memurlarının güvenliğinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir.

2.2.3.1.1. Yoklamaya yetkili olanlar

VUK'un 128 inci maddesi gereğince yoklamaya yetkili olanlarla şunlardır:

- Vergi dairesi müdürü,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Gelir uzmanları,
- Vergi inceleme yetkisini haiz olanlar.

2.2.3.1.2. Kimlik kartının gösterilmesi

Yoklama yapan memurlar, yoklama yapma yetkilerini gösteren kimliklerini yoklama sırasında hakkında yoklama yapılanlar tarafından bu talep edilmese bile göstermek zorundadırlar (VUK, m. 129).

2.2.3.1.3. Yoklamanın yapılacağı zaman

Yoklamanın yapılacağı herhangi bir zaman dilimi yoktur yani yoklama her zaman mükellefe önceden haber verilmeksizin yapılabilir (VUK, m. 130).

2.2.3.1.4. Yoklama fişi

Yoklama sonuçları tutanak mahiyetinde olan yoklama fişinin düzenlenmesi ile belirlenir. Yoklama fişi iki nüsha olarak düzenlenir ve bulunursa hakkında yoklama yapılan mükellef veya bunun temsilcisine yoklama fişine dair imza attırılır. Bunlar, bulunamaz veya imza atmaktan çekinirse durum yoklama fişine yazılır ve yoklama fişi; polis, jandarma, muhtar veya köy ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatırılır (VUK, m. 131).

2.2.3.1.5. Yoklama sonucunun bildirilmesi

İki nüsha hâlinde düzenlenen yoklama fişinin bir nüshası hakkında yoklama yapılan mükellef veya onun temsilcisine bırakılır. Bu kişiler bulunamazsa yedi gün içinde bunların bilinen adreslerine bu nüsha gönderilir. Yoklama fişinin ikinci nüshası ise vergi dairesine verilir (VUK, m. 132).

2.2.3.1.6. Elektronik yoklama

Yoklama fişi, elektronik ortamda da düzenlenebilir ve düzenlenen bu elektronik fiş, yoklama fişi niteliğinde olur. Bu durumda hakkında yoklama yapılan mükellef veya bunun temsilcisi bu elektronik yoklama fişine imza atmalıdır. Elektronik ortamda yoklama fişi düzenlenemezse yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişinin içeriğinin değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı form imzalanır (VUK, m. 132/A).

2.2.3.1.7. Toplu yoklama

Toplu yoklama yapılması durumunda münferit yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılması ve yoklama neticelerini bu cetvelde gösterilmesi gerekir. Yoklama cetvellerinin kullanılacağı hâlleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. İhtilaflı kalan konular, yoklama cetvelinin ayrı bir yerine yazılır (VUK, m. 133).

2.2.3.2. Bilgi toplama

Kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler, mükelleflerle ilgisi olan gerçek ve tüzel kişiler; Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesine yetkili olanların talep edecekleri bilgileri vermek zorundadır. Bilgiler söz veya yazı ile istenir. Söz ile istenen bilgileri vermeyenlere tekit yazısı yazılır ve kendilerine cevap vermeleri için uygun bir süre verilir. Bilgi toplamak için ilgili kişiler, zorla vergi dairesine getirilemez.

Ülke dışı imtiyazlar sahibi olan yabancı devlet memurları, bilgi vermek yükümlülüğüne tabi değildir (VUK, m.148).

2.2.3.2.1. Devamlı bilgi verme

Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeyi ilgilendiren konular kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi dairesinin talep ettiği

bilgileri belli aralıklarla devamlı olarak yazılı bir şekilde vermek yükümlülüğü altındadır.

2.2.3.2.2. Ölüm olaylarını bildirme

Aşağıda sayılmış kişi ve merciler, ölüm olaylarını ertesi ayın on beşinci gün akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar (VUK, m.150):

- Sulh hâkimi ile icra, nüfus ve tapu memurları,
- Yabancı ülkedeki Türk konsolosları veya yabancı ülkede Türk konsoloslugu görevini yerine getirenler (Bunlar, ölen kişinin adı ve soyadı ile Türkiye’de ikamet ettiği yeri Hazine ve Maliye Bakanlığına bildiriler.),
- Mahalle ve köy muhtarları (Bunlar, kendi mahalle ve köylerinde ölenleri bildiriler.),
- Bankalar, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Bunlar; kendileri nezdinde bulunan mevduat, şirket payı, emanet para, eşya ve diğer suretle alacak sahiplerinin ölümü hâkkinde bunların ad ve soyadlarını ile bunların sahip olduğu alacakların miktarı ve türünü bildirirler.).

2.2.3.2.3. Bilgi vermekten çekinememek

Kendisinden bilgi istenenler, özel kanun hükümlerini ileri sürerek de olsa bilgi vermekten kaçınmazlar ancak (VUK, m.151);

- Posta Telgraf Teşkilatı (PTT) A.Ş. nezdinde gönderilen muhabereleler hakkında bilgi verilemez.
- Doktorlar, diş hekimleri, eczacılar ve ebeler; hastaları hakkında sahip olduğu bilgileri veremezler.
- Avukatlar, davasına baktıkları kişilerin bilgilerini vermezler.
- Mülga olmuş Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun (CMUK) 88’inci maddesinde düzenlenmiş belgelere dair bilgi verilemez.

2.2.3.2.4. İstihbarat arşivi

VUK'un 150 nci maddesinde düzenlenmiş olan ölüm olaylarına ait elde edilen bilgiler hariç bilgi verme yolu ile toplanan bilgiler gizli bir şekilde istihbarat arşivinde saklanır. İstihbarat arşivlerindeki bilgileri kimlerin, ne şekilde kullanacağını Hazine ve Maliye Bakanlığı belirler (VUK, m.152).

2.2.3.2.5. Uluslararası anlaşmalar uyarınca bilgi değişimi

GİB ve vergi incelemesine yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar kapsamında VUK'un 1 inci maddesinde belirtilen kapsam ile sınırlı olmaksızın yabancı kişi ve kurumlarla bilgi değişiminde bulunabilir (VUK, m.152/A).

2.2.3.3. Arama

Bir muhbir tarafından ihbar edilme veya vergi incelemesi sonucu vergi kaçırıldığına dair delillerin olduğu durumlarda bu kaçakçılığı yapan mükellef ve kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişilere dair ve bunların üzerinde arama yapılabilir ancak aramanın yapılabilmesi için (VUK, m.142);

- Vergi incelemesine yetkili olanların sulh ceza hâkiminden arama yapılmasını talep etmesi,
- Sulh ceza hâkiminin istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.

Muhbir tarafından yapılan ihbar kapsamında ihbar doğru çıkmazsa arama yapılan kişi, muhbirini isminin kendisine söylenmesi hususunu vergi dairesinden isteyebilir ve bu durumda vergi dairesinin muhbiri ismini arama yapılan kişiye bildirmesi zorunludur.

2.2.3.3.1. Aramada bulunan defter ve belgeler

Arama sırasında alıkonulması uygun görülen defter ve belgeler, dosyalar ve dosyaların içinde sayı sıralamasının olduğu müfredatlı tutanaklar ile tespit edilir. Arama esnasında zamanın yetmemesi ve diğer çeşitli nedenlerle müfredatlı tutanak düzenlenemezse incelenmesi uygun görülen defter ve belgeler mükellef ile bir kaba konulur ve vergi dairesine nakledilir. Aramayı yapan tarafından bu kabin

mühürlenmesi şarttır. Daha sonra mükellefin huzurunda bu kaplar vergi dairesinde açılarak bunlar hakkında müfredatlı tutanak düzenlenir. Müfredatlı tutanağın bir nüshası, arama ile defter ve belgesi alıkonulana verilir.

Burada bahsedilen defterlerin vergi idaresince iyi muhafaza edilmesi gerekmekte olup iyi muhafaza edilmemesi dolayısıyla oluşan zararları vergi idaresi öder.

2.2.3.3.2. Aramalı incelemede usul

Arama esnasında inceleme hemen ve her işten önce yerine getirilir. Defter ve belgelerin arama ile alıkonulması durumunda mükellefin bu defter ve belgelere dair beyanname verme yükümlülüğü ortadan kalkmaz. Mükellef ilgili vergi dairesi memuru huzurunda vereceği beyannameye ilişkin bilgileri çıkarabilir ve böylece beyannamesini hazırlar. Şu kadar ki defterlerin muhafaza altına alındığı tarih ile beyannamenin verilme tarihi arasında bir aydan kısa bir süre var ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar (VUK, m.144).

2.2.3.3.3. Aramalı incelemenin bitmesi

Arama kapsamında defter ve belgelerin incelenmesi süresi en fazla üç aydır fakat bu sürede bitirilemeyen inceleme sonucu sulh ceza hâkimi, arama ile el koyma süresini uzatabilir. Defter ve belgelerin incelenmesi esnasında hukuka aykırı hususlar tutanakla belirlenir. Mükellef, bu tutanağı imzalamaktan kaçınırsa kesilecek ceza ve tarh edilecek vergi kesinleşinceye kadar defter ve belgeler kendisine geri verilmez. Mükellef bu sürede tutanağı imzalarsa defter ve belgeleri geri alabilir ancak bu defter ve belgeler suç delili niteliğinde ise bu defter ve belgeleri geri alamaz (VUK, m.145).

2.2.3.4. İzaha davet

6728 sayılı Kanun ile getirilen “izaha davet” müessesesi 7194 sayılı Kanunla bazı ufak değişikliklere uğramış ve söz konusu Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370 inci maddesi “İzaha davet” başlığıyla aynen aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Bu düzenleme ile Türkiye’de vergi denetim sistemine yeni bir denetim uygulaması getirilmiştir.

“Madde 370- a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair

yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkarda yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın

değerlendirme süresini, yapılan izahat kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Mükellefler hakkında vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğunda, mükellefler izaha davet edilecek ve davet konusu tespitle sınırlı olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanılmadan 30 günlük süre içerisinde izahat bulunacaklardır.

İzahat sonucunda Vergi ziyasına sebebiyet verilmediği idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmayacak veya takdir komisyonuna sevk edilmeyeceklerdir.

Mükelleflerce vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin ödenmesi şartıyla, vergi ziyası cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilecektir. Kesilen vergi ziyası cezası uzlaşmaya konu olabilecektir.

Öte yandan, izaha davetin kapsamını belirleme yetkisi bağlamında Hazine ve Maliye Bakanlığı 482 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanabileceğini belirlemiştir.

Söz konusu tebliğe göre;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi,
- Kredi kartı satış bilgileri ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması,
- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması,
- Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde yapılan indirimlerin kanuni oranları aşması,
- Dağıttığı kar üzerinden tevkifat yapılmadığının anlaşılması,
- Geçmiş yıl zararlarının yanlış mahsubu,
- İştirak kazançlarının ilgili hesapta gösterilmemesi,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisnanın yanlış uygulanması,
- Örtülü sermaye uygulamasında yanlışlık,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizlerin yanlış uygulanması,
- Limited şirket ortaklarının ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmadıklarının tespiti,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair tespit bulunması,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları yönünden yapılan tespit,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükellefler,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması durumlarının tespiti

izaha davet uygulaması kapsamına girmektedir.

Söz konusu uygulama görüldüğü üzere sıklıkla karşılaşılma olasılığı bulunan, vergi inceleme süreci gibi uzun ve yorucu bir sürece girmesine gerek bulunmayan, vergi kaçakçılığı kapsamında girmeyen, bu anlamda hızlıca tamamlanması mümkün olan inceleme tipleridir.

Bu uygulama Hazine alacağı bağlamında değerlendirildiğinde vergi incelemesi yapılması durumunda mevcut süreç ve uzlaşma uygulamaları dikkate alındığında aynı miktarda ve sürüncemede kalmayacak şekilde tahsilatı mümkün kılan bir uygulamadır. Bu uygulamayı kısaca “hızlı vergi incelemesi” şeklinde nitelendirebiliriz.

Burada dikkate değer bir diğer husus da sadece SBK kullanımı için limit sınırlaması gelmiş olması diğer uygulamalar için herhangi bir sınırın bulunmamasıdır.

2.3. Vergi İncelemesi

VUK’un 134 üncü maddesinde yer alan tanımlamaya göre vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Vergi denetiminin en önemli uygulama aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin biri defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılan revizyon, diğeri defter ve belgelere bağlı olmayan araştırma olmak üzere iki yönü söz konusudur.

VUK'un 137 nci maddesine göre, "VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir."

2.4. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin 3 fonksiyonu mevcuttur: araştırıcı, önleyici ve eğitici fonksiyon.

2.4.1. Araştırıcı Fonksiyon

Vergi incelemesinin amacı, mükellefle ilgili doğru miktardaki (matrahtaki) verginin belge, defter ve kayıtlar üzerinden araştırılarak tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Bu fonksiyon vergi incelemesinin araştırıcı fonksiyonuna bir örnektir. Vergi incelemesinin araştırıcı fonksiyonu, defter-belge inceleyen vergi denetim elemanlarının vergi konulması gereken yeni mali alanları bulmasında olduğu gibi yeni mali alanların tespit edilmesine yardımcı olur. Yeni mali alanların tespit edilmesi ise yeni kaynakların yaratılması anlamına gelir.

2.4.2. Önleyici Fonksiyon

Vergiye dair yapılmış hukuki olmayan işlemlerin sonradan ortaya çıkarılmasının aksine vergi incelemesi ile cezalı vergi tarhiyatı yapılmadan önce ödenmesi gereken verginin ortaya çıkarılması verginin önleyici fonksiyonunu ifade eder. Verginin incelemesinin önleyici fonksiyonu ile kayıt dışı ekonomi azaltılır çünkü kayıt dışılığa girecek mükellefler vergi incelemesi (denetimi) ile bunun mümkün olmayacağını anlayıp vergiye uyumu sağlarlar.

2.4.3. Eğitici Fonksiyon

Vergi incelemesi sonucu, mükelleflerin vergiye uyumu sağlanarak bu konuda bilinçlendirilerek eğitilmesi vergi incelemesinin eğitici fonksiyonunu ortaya çıkarır. Vergi incelemesinin eğitici fonksiyonu sayesinde tahsil edilen vergi gelirleri artar ve böylece kayıt dışılık da azalmış olur. Vergi idaresi çalışanları ya da vergi denetim elemanlarının eğitiminin nitelikli bir hâle getirilmesi, vergi denetimi ile mükelleflerin eğitilmesine dahi katkıda bulunur çünkü bu kamu yetkilileri mükelleflere nasıl davranmaları konusunda daha iyi yol gösterir.

Vergi incelemelerinin yukarıda yer alanlar dışındaki bazı fonksiyonları şu şekilde özetlenebilir:

- Hata, noksanlık ve hileleri arama ve cezalandırma (caydırıcılık),
- Vergi gelirlerini artırma,
- Muhasebe, kayıt ve belge düzenini yerleştirme,
- Vergi ve vatandaşlık bilincini yerleştirme,
- Vergi adaletinin sağlama ve sosyal adaleti gerçekleştirme (sosyal).

2.5. Vergi İncelemesinin Amaçları

VUK'un 134 üncü maddesi uyarınca, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bir başka ifade ile vergi incelemesinin amacı yükümlünün beyanlarının doğruluğunu denetlemektir. Vergilendirme beyana dayalı olduğundan, vergi incelemelerinin etkin olması, vergilendirme sisteminin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesinin en önemli koşullarından biridir.

İnceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de saptanabilir, ancak mükellefin beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz (VUK.m.76).

VUK'un 134 üncü maddesinde belirtildiği gibi vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması" na yönelik işlemleri de kapsamaktadır. Vergi incelemesi mükellef

üzerinde asıl etkilerini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini göstermektedir.

Vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili işlemlerinin görünüşteki durumları ile gerçek mahiyetlerinin, vergi hukukuna uygunluklarının, mükelleflerce noksan bırakılan kayıt ve işlemlerin, mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerinin tespiti suretiyle ödenmesi gereken vergilerin gerçek miktarlarının hesaplanmasına yönelik olmaktadır.

Vergi incelemesinin amacı; genel anlamda vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini defter, belge ve kayıtlara istinaden raporlanıp denetlenmesidir. Özel anlamda vergi incelemesinin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları vardır.

2.5.1. Vergi İncelemesinin Mali Amacı

Mükellefler üzerinde otokontrol sağlanıp vergi kayıp ve kaçaklarını olabilecek en az düzeye indirebilmek ve devletin asıl kamu geliri kaynağı olan vergilerin vergi idaresince tahsilini sağlamak için vergi incelemesinin yapılması vergi incelemesinin mali amacını ifade eder.

2.5.2. Vergi İncelemesinin Ekonomik Amacı

1929 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ortaya çıkıp diğer ülkelere sıçrayan Büyük Buhrana (The Great Depression) kadar hâkim olan klasik iktisadi düşünce jandarma ve tarafsız devlet anlayışını savunuyordu. Hakim görüşe göre ekonomik buhranlar geçici olduğundan bunları düzeltmek için devletin herhangi bir müdahalesine gerek bulunmamaktadır. Mamafih, 1929 buhranının süresi ve şiddeti klasiklerin savunduğu görüşü çürütmüştür. Aynı dönemlerde 1936 yılında John Maynard Keynes'in yayımlanmış olduğu "Para, Faiz ve İstihdamın Genel Teorisi" adlı kitap ile devletin ekonomiye müdahale etmesini yani müdahaleci devleti savunan Keynesyen iktisat görüşü ortaya çıkmıştır.

J. M. Keynes, ekonomik buhrana sebep olarak efektif talep yetersizliğini göstererek genişletici maliye politikası ile o dönemki deflasyonist sürecin aşılabileceğini ileri sürmüştür. Keynesyen iktisat; mali araçlar olan kamu harcamaları, vergi, devlet

borçlanması ve bütçede devlet tarafından gerekli değişiklikler yapılarak ekonomik istikrarın sağlanabileceğini savunur.

Keynesyen iktisadın özellikle vergi konusunda benimsediği görüş, vergi denetiminin ekonomik amacını ortaya çıkarır. Yani, vergi indirimleri veya vergi denetimi ile vergilerin tahsilinin sağlanması yoluyla ekonomik istikrarsızlıklardan olan deflasyonist veya enflasyonist açık giderilebilir. Örneğin, enflasyonun yaşandığı bir ekonomide vergi denetiminin etkin yapılması ile vergi gelirlerinde tahsilat artışı yaşanacak ve bu durum bütçe açığını azaltacak veya bütçe fazlası oluşacaktır. Bu durum da enflasyonist baskının azalmasına yol açacaktır.

Vergi incelemesinin bir başka ekonomik amacı verimliliği artırma ile olur. Etkin bir vergi incelemesi sistemi, kayıt dışı ekonomiyi azaltır. Bunun sonucunda ekonomideki verimlilik ve rekabet gücü artarak intansif büyüme şeklinde ekonomik büyüme ortaya çıkar.

Öte yandan etkin bir vergi denetim sistemi vergi kaçırmak suretiyle piyasa rekabetini bozan firmalar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidererek ekonomik düzene katkı sağlar.

2.5.3. Vergi İncelemesinin Sosyal Amacı

Ülkelerde var olan bölgesel ve sosyal gelişmişlik farkı, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlik vergi incelemesi yolu ile azaltılabilir. Örneğin, üzerinde denetimin az olduğu bölgelerde vergi denetimi artırılarak bu bölgelerde var olan yüksek vergi kayıp ve kaçakları azaltılıp gelir ve servet dağılımında adalet sağlanabilir.

2.5.4. Vergi İncelemesinin Hukuki Amacı

1982 Anayasamızın değiştirilemeyecek maddelerinden biri olan 2 nci maddesinde belirtildiği üzere, ülkemiz bir hukuk devletidir. Yani kamu otoriteleri vatandaşlar gibi hukuk kurallarına uymak zorundadır. Anayasamızda bulunan hukuk devlet ilkesi gereği, vergi inceleme elemanları görevlerini yerine getirirken mükelleflerin de haklarını gözeterek hukuki düzenlemelere uymak zorundadır.

Bununla birlikte 1982 Anayasamızda herkesin cins, din, dil, ırk gibi özellikleri gözetilmeksizin kanun önünde eşit olacağını ifade eden eşitlik ilkesi düzenlenmiş olup vergi incelemesi ile vergi kaçıranların vergi ödemeleri sağlanıp vergi ödeyenler ile

ödemeyenler arasındaki eşitsizlik ortadan kalkacağından hukuki olarak 1982 Anayasamızdaki eşitlik ilkesi sağlanmış olur.

2.6. Vergi İncelemesinin Özellikleri

Vergi incelemeleri vergi denetiminin önemli bir türünü oluşturmaktadır. Vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta, tespit edilmekte ve sağlanmaktadır ki bu vergi incelemesinin en büyük özelliğidir.

Vergi incelemeleri, idari işlem sınıflandırmasında hazırlayıcı-ön işlem olarak kabul edildiği için tek başına dava konusu edilememekte ve dava açabilmek için icra işlem olan tarh işleminin yapılıp tebliğinin beklenmesi gerekmektedir.

Vergi denetiminin aşağıdaki özellikleri bulunmaktadır.

2.6.1. Tarafsız ve Eşit Olunması

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun "Tarafsızlık ve Devlet Bağlılık" başlığını taşıyan 7 nci maddesiyle uyumlu olarak vergi incelemelerinde vergi denetim elemanlarınca mükelleflere tarafsız ve eşit davranılması; mükelleflerin vergi kanunlara yönelik adalet duygusunu artırarak vergi kanunlarına uyumlarını sağlayacaktır.

2.6.2 Yaptırım Gücüne Sahip Olunması

Vergi denetimi ile gelir ve adalet tesis edilir, etkinlik kaybı önlenir. Vergi denetimi ile mükelleflerin sürekli bir gözetim altında tutulması, onların vergi kanunlarına uyumlarını sağlar ve kayıt dışılığı azaltır. Bu sebeple vergilerin kanuniliği ilkesi gereği genel bir vergi kanunu olan 213 sayılı VUK'un 359 uncu maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı gibi suçların işlemesi azaltılmış olur.

2.6.3. Hukuki Gerekçeye Dayanması

1982 Anayasamızın değiştirilemeyecek 2 nci maddesinde geçen hukuk devletinin temel özelliklerinden ikisi, ülkede yaşayanlar gibi kamu otoritelerinin hukuki düzenlemelere bağlı olması ve kamu idaresinin hukuka aykırı davranıp zarar çıkardığı zaman bu zararı tazmin etmesi gerekliliğidir. Bu bakımdan hukuk devleti ilkesi gereği, vergi denetimi hukuki bir dayanağa bağlıdır.

2.6.4. Bir Kamusal Denetim Türü Olması

Devletin verdiği yetkiye dayanarak vergi denetimin kamu görevlisi niteliğinde olan vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilmesinden dolayı vergi denetimi bir kamusal denetim türüdür.

2.7. Etkinlik, Verimlilik, Etkililik Kavramları

Literatürde etkililik, etkinlik ve verimlilik kavramları konusunda bir kargaşa yaşanmaktadır. Pek çok bilim insanı etkinlik ve etkililik kavramlarını eşanlamlı olarak kullanabilmektedir. Bazı araştırmacılar ise, iki kavramın farklı anlamları olduğunu vurgulamaktadırlar. Bir firma etkin olmakla birlikte etkili çalışmayabilir. Mal üreten örgütlerde, örgütün etkinlik durumunu belirtmek üzere verimlilik kavramı da kullanılmaktadır. Verimlilik, elde bulunan kaynaklardan optimum çıktının sağlanması, etkililik ise, kaynakları en iyi şekilde değerlendirerek mümkün olan en iyi sonucun alınması biçiminde literatürde yer almaktadır. Etkililik daha çok planlara ulaşma, verimlilik belli bir çıktının en az maliyetle üretilmesi, etkinlik ise bir girdi-çıkıtı mekanizması aracılığı ile işleri doğru yapabilme kabiliyeti olarak tanımlanabilir. Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramları farklı şeyler ifade etmesine rağmen çoğu zaman birbiri yerine kullanılabilmektedir (Yükçü ve Atağan, 2009:1).

Etkinlik bir faaliyetin amacına ulaşma derecesi olup, amaca ulaşmada yeterli olup olmadığını gösteren bir ölçüttür. Etkinlik amaçlara yönelik bir kavram olup amaçların gerçekleşme düzeyini, örgütün çıktıları ile ilişkilendirerek belirler. Burada amaçlar, örgüt veya kurumun kısa ve uzun dönemli hedefleridir.

Etkinlik, ulaşılması planlanan hedef ile kuruluşun elde ettiği çıktının karşılaştırılması ile ulaşılan uygunluk oranıdır. Bu ilişki, Etkinlik Oranı, $(\text{Etkinlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı}}{\text{Beklenen Çıktı}})$ eşitliği ile gösterilebilir. Burada görüldüğü gibi, etkinlik kavramında verimlilikte olduğu gibi fiziki bir girdi/çıkıtı ilişkisini açık ve doğrudan gösterilememektedir.

Örgütün amaçları ile faaliyetleri sonucunda oluşturulan mal ve hizmetlerin bu amaçları gerçekleştirme düzeyinin nicel ve/veya nitel değerleri arasında bir karşılaştırma yapılmaktadır. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) uzun yıllardır kayıtdışı ekonomiyi küçültmeyi amaçlamıştır. GİB'in bu amaca yönelik çıktısı, bu amaçla yapılan mevzuat düzenlemeleri,

caydırıcı ve engelleyici düzenlemeler ile yaygın ve yoğun denetimlerdir. Sonuç ise, kayıtdışı ekonominin boyutlarında hedeflenen düzeyde bir azalmanın elde edilip edilmemesidir.

Etkinlik ile verimlilik kavramları birbirlerinin yerine kullanılıyor olsa dahi ikisi farklı şeylerdir. Verimlilik belli bir girdi veya bir kaynak ile azami çıktı elde etme işlemidir. Verimliliği artırmak veri miktar girdiyle daha fazla çıktı üretmek veya veri miktar çıktıyı daha az girdi ile üretmek veyahut çıktı miktarını girdi miktarından daha fazla oranda artırmakla mümkündür. Görüldüğü üzere etkinliğin konusu örgüt veya işletme faaliyetlerinin maksimize edilmesi iken, verimlilikte konu çıktının maksimize edilmesidir. Bu minvalde etkinlik büyük küme iken, verimlilik onun alt kümesi olmaktadır. Örgütsel başarı, genellikle etkinlik ve verimlilik kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma düzeyini belirlemektedir (Erdem, 1981: 45).

Etkinlik, kaynakların verimsiz kullanımı gibi sakıncaları gidermek, aynı amaç veya çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için yol gösterici bir süreci ifade etmektedir. Etkinlik bir kurumun belirlenen kriterler ve planlanan hedefler ile elde edilen çıktı ve sonuçların karşılaştırılmasını sağlamakta olup, sisteme yöneliktir. Başka bir ifade ile etkinlik girdi ve çıktıların parasal değerlerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılmasını gerektiren verimlilik kavramına göre daha geniştir ve genellikle çıktıların parasal değerlerle ifade edilmediği durumlarda kullanılır (Altuğ, 2000: 18).

Etkinlik, gerçekleştirilmek istenen amaç ile faaliyet sonucunda elde edilen çıktının karşılaştırılması sonucunda gerçekleştirme durumunun ölçülmesiyle ortaya çıkan sonuçtur. Dolayısıyla etkinlikte belirlenen amaç ve hedefler, amaç ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetler ve en önemlisi de ulaşılan sonuçlar ölçülmektedir. Amaç ve hedefler belirlenirken, bunların ölçülebilir olması durumunda etkinliğin belirlenmesi kolaydır. Ancak, amacın ölçülemediği durumlarda, etkinlik hakkında bir sonuca varmak zorlaşabilmektedir.

Ekonomik anlamda kıt kaynakların sınırsız ihtiyaçları en verimli şekilde karşılaması olan etkinlik kavramı vergileme jargonunda; vergilemenin reel ekonomik büyüme ve kalkınmayı en fazla desteklemesini veya vergi sisteminin mükellef kararlarını etkilemeyecek düzeyde tarafsız olmasını, mükellefler açısından ise, idari ve uyum maliyetlerini ifade etmektedir. Bu açıdan vergi denetiminde etkinlikten, idarenin yapmış olduğu denetimlerden beklenen hedefe ulaşma derecesi anlaşılmalıdır (Arslan & Biniş, 2014).

Etkinlik ölçümlerinde en önemli sorun amaçların ölçümüdür. Amaçların nicel olarak ölçülebildiği durumlarda önemli bir sorun çıkmaz. Fakat özellikle, kamu idarelerinde amaçların nicel olarak ölçülmesinin mümkün olmadığı pek çok durum vardır. Örneğin,

denetimden beklenen en önemli sonuç; (mükelleflerin vergi kaçırmadan) caydırıcılığın, önleyiciliğin sağlanmasıdır. Ancak bu hedefi ölçmeye yarayan ölçütlerin pek çoğu genel anlamda bazı sonuçları ifade etmekten öteye gidemezler. Bu tip örgütlerde verimlilik ölçümleri yapmak daha da zor olduğundan etkinlik, performans analizinde kullanılan unsurlardan biri olarak değerini korur (Savaş, 2000).

Vergi denetimi ve incelemesi, vergi sistemi yaptırımlarının ve ekonomik etkilerinin ölçülmesinde en önemli aşamalardan biridir. Bu sürecin, vergi kaçırancının toplam vergi gelirlerini düşürdüğü bir vergi sisteminde bir denetim etkinliğinin sağlanması amacına yönelik olduğu görülür (Özker, 2002:172).

Acar ve Merter'e göre;

Günümüzde vergi denetim sistemi, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin kendileri tarafından tespit edilmesi ve ilgili denetim birimleri tarafından denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Beyan usulü olarak ifade edilen bu yöntem, mükelleflerde vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olmasının sonucu olarak, vergi konusuna tabi bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmasına yol açtığı için önemli oranda kaçakçılık riskini taşımaktadır. Beyan dışı kalan gelirlerin, vergi idaresinin etkinliği, verginin amaçlarını gerçekleştirmedeki etkinliği, gelirin giderleri karşılama oranı ve sürdürülebilir borçlanma ve maliye politikasına olumsuz etkisinin giderilmesi, etkili bir vergi denetimi mekanizması kurulması ile mümkündür (Acar & Merter, 2004:6.)

Vergi denetimi, çağdaş vergi sisteminin işlemlerini güvence altına alan ve zaman içinde bozulmasını engelleyen bir işleve sahiptir. Denetimdeki etkinlik vergi idaresinin başarısını artırırken, kanunların öngördüğü yaptırımların uygulanmasına ortam hazırlar. Vergi yükümlülerinin denetlenme oranı ve sıklığı, vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan temel kriterler olmasına rağmen, optimal denetim stratejisi belirlenerek vergi denetimlerinin etkin, koordineli, planlı-programlı ve doğru bir şekilde yapılması bu kriterlerden daha önemlidir (Gerçek, 2002:45).

Vergi uygulamalarında etkinlik ve verimlilik ancak sağlıklı inceleme ve bu incelemelerin gereklerini yerine getirmekle olur. Etkin bir vergi denetimini kaçınılmaz kılan vergi direncinin sosyo-psikolojik temeli, toplumsal genel bir vergi etliğinin yanı sıra, denetimin fonksiyonelliğine gerekçe oluşturabilecek bir spesifik vergileme düşüncesiyle de biçimlenebilmektedir. Pozitif hukuk çerçevesinde vergi denetiminin sürekli bir fiskal verimliliği hedeflemesi etkin bir vergi incelemesiyle başlamakta, vergilendirilen ticari ve sınai dalların iktisadi yapısından, vergilemeye konu olan ancak mali olmayan unsurlara ve hatta doğru bir vergilendirilebilir gelir ölçeğinin saptanmasına kadar çok yönlü bir fonksiyonel yapıya dönüşmektedir (Özker, 2002:173).

Yükümlülerce beyan edilen vergi matrahlarının doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir vergi denetimi, aynı zamanda vergi sistemini başarılı kılan önemli bir faktördür (Pehlivan, 1986:33).

Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yöntemi olmamakla birlikte, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemidir. Vergi sistemini veri olarak kabul ettiğimizde, kısa vadede vergi sisteminde değişiklik yapılamayacağı düşünüldüğünde, vergi kayıplarını önlemek için yapılan vergi denetimlerinin vergi kaybını önleme derecesi ve vergi inceleme elemanlarınca saptanan matrah farkları gibi bazı nicel ölçümler bize vergi denetiminin etkinliği konusunda bazı şeyler söyleyebilir.

2.8. Vergi Kaybı ve Kaçağı

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyetler bütünüdür. Çağdaş ekonomilerde vatandaşların, idarenin bakış açısıyla mükelleflerin, gelirleri ile bağlantılı doğrudan vergileri ödemeleri beyan esasına bağlanmıştır. Bunun ana nedeni vergilendirilecek gelirin en iyi o geliri elde eden gerçek ya da tüzel kişi tarafından bilinebileceği hususudur.

Buna karşın, çeşitli nedenlerle ödenmesi gereken vergi ile ödeneceği beyan edilen vergi, hatta bazen hiç beyan edilmeyen vergi arasında farklar oluşabilmektedir. Bu fark kısaca vergi kaybı olarak adlandırılabilir.

2.8.1. Vergi Kaybı

“Siyasi yapıları ne olursa olsun, her devlet fonksiyonlarını yerine getirebilmek için mutlaka istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duymaktadır. Bu gelir kaynağı, bütün modern devletlerde vergilerdir” (Özsoylu, 2005: 89).

Siverekli Demircan’a göre;

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek taraflı bir yetki ile kişilerden aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanır. Verginin sadece mali fonksiyonunu dikkate alan bu tanım devletin tarihsel süreç içinde teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak üstlendiği görevlerin artması ile birlikte değişmeye başlamıştır. Nitekim günümüzde vergilerin, kamu giderlerini karşılamak amacı yanında sosyal ve ekonomik fonksiyonları da olabilmektedir. Bu çerçevede devlet, kişiler arasında, gelir dağılımı ve fırsat eşitliği sağlamak için de gerekirse vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir (Siverekli Demircan, 2004:534).

Bu durum hem vergilere verilen önemi arttırmış hem de yükümlülerle devletin daha sıkı bir etkileşim içine girmesini sağlamıştır (Tuay ve Güvenç, 2007:15).

Çataloluk’a göre;

Ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşabilmek için vergilemede egemenlik hakkını kullanan devlet, vergi ile düzenlemede çoğu kez bu hakkını tek taraflı olarak gerçekleştirmektedir. Hâlbuki toplumlar için hayati öneme sahip bu konuda bilindiği üzere iki taraf mevcuttur. Taraflardan birisi, anayasa ve yasalarda açıkça ifade edilen, yasalara göre vergi alacaklısı devlet, diğer taraf ise, bu vergileri yine yasalarda açıkça belirtildiği üzere, mali güçlerine göre karşılayan vergi yükümlüleridir (Çataloluk, 2008:214).

Özsoylu’ya göre;

Vergilendirme yetkisinden kaynaklanan bu ilişki vergi mükelleflerinin her dönemde bu yükümlülüğe karşı koyması ve/veya en aza indirme gayretlerine neden olmuştur. Çünkü vergiler nihayetinde bireyin kullanabilir gelir ya da servetinin azalması sonucunu doğurur. Dolayısıyla devletin vergileme yetkisini kullanırken vergi adaleti, genellik, eşitlik, belirlilik, açıklık gibi birtakım ilkeleri göz ardı etmesi mükelleflerin kanunlara ve kamu düzenine saygı duymamasına yol açarak mükelleflerin salınan vergiye karşı, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi tutum ve davranışların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Öyle ki vergi mükelleflerinin vergi ödemeye karşı takındığı bu tavır ve davranışlar; vergi adaleti, vergi ahlakı, vergi psikolojisi gibi çeşitli araştırma konularının oluşmasına yol açmıştır. Vergilerden sağlanacak ekonomik ve sosyal yararı maksimum kılmak ve vergileri etkin bir politika aracı olarak kullanabilmenin ön koşulu, vergi kaçakçılığı ile oluşabilecek vergi kayıplarını en aza indirilmesine bağlı olacaktır (Özsoylu, 2005: 110).

Karakoç’a göre;

Kapsamı oldukça geniş olan vergi kaybı kavramı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle hazineye intikal etmemiş ve/veya edememiş olması anlamına gelmektedir. Burada, aslında hazineye intikal etmesi gereken paranın hazine dışında kalmasının hangi nedene ve/veya gerekçeye dayandığı değil, paranın hazine dışında kalması önemlidir. Geniş anlamda kayıp, düzenleme, uygulama, yargılama ve boşluklardan yararlanmak suretiyle kapsam dışına çıkma sonucu oluşan hazineye intikal etmeme anlamına gelmektedir (Karakoç, 2004:90).

Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçakçılığını da içermektedir.

VUK’un 341 inci maddesi ile vergi kaybı kavramı “Vergi Ziyai” olarak; mükellef veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya

eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Öte yandan vergi kaybı kavramı, bütçe gelirleri bağlamında ele alındığında kapsamın yukarıda belirtilen çerçeve ile sınırlı kalmadığı görülmektedir. “*Kanun koyucu tarafından yapılan düzenlemelerle muafiyet, istisna, indirim, teşvik tedbirleri, yasal boşluklar ve basit usulde vergilendirme gibi nedenlerle alınmayan ya da gereği gibi alınamayan verginin de, kayıp olarak nitelendirilmesi gerekmektedir*” (Candan, 2004:257). Bu şekilde oluşan vergi kaybı, mükellefin yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle olabileceği gibi, mükellefin vergiden muaf olan veya daha az vergilendirilen ekonomik aktivitelere yönelmesi şeklinde de gerçekleşebilir.

Konunun diğer bir boyutu ise kayıt dışı istihdamdır. Kayıt dışı istihdama bağlı vergi kaybı, bağımlı ya da bağımsız çalışanların, çalışmalarını kamu kurum ve kuruluşlarına hiç bildirilmemesi ya da gün ve/veya ücret olarak eksik bildirilmesi şeklinde ortaya çıkar.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda vergi kaybına sebep olan eylemleri üç başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Yasalarla kayıt dışı bırakılmasına izin verilen faaliyetlerden veya işlemlerden doğan vergi kayıpları,
- Kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kayıpları ve
- Kayıt dışı istihdamın yol açtığı vergi kayıplarıdır.

2.8.2. Vergi Kaçağı

2.8.2.1. Vergiden kaçınma

Verginin yük olarak algılanması sonucu gösterilebilecek tepkilerin en önemlisi, vergi tutarını azaltmaya ya da yok etmeye yönelmektir. Vergi ödememe eylemi, yasal yollarla gerçekleştirildiğinde ‘vergiden kaçınma’, yasa dışı yollarla gerçekleştirildiğinde ise ‘vergi kaçırma’ olarak nitelendirilebilir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma birbirinin ikamesi olabileceği gibi tamamlayıcısı da olabilir. İkame, bir davranıştaki (örneğin, vergi kaçırma) artan maliyet nedeniyle

mükellefin bu davranıştan diğerine yönelmesi ile olur. Tamamlayıcılık ise normalde vergi matrahından indirilebilecek bir gider kaleminin yüksek gösterilmesi sonucu doğabilir (Bayraklı, vd, 2004:206). İki kavram arasındaki bu ikame ve tamamlayıcı ilişkisine rağmen vergi kanunlarına kasıtlı olarak aykırı davranma durumu, vergi kaçırma vergiden kaçınmadan ayıran temel bir niteliktir.

“Vergi kaçırma, mükellef bilinçli bir biçimde vergisel yükümlülüklerinden kaçınarak, bir vergi ziyaına neden olmakta veya olma girişiminde bulunmaktadır. Söz gelimi mükellef kasten vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak matrahtan indirilebilecek giderleri olduğundan fazla göstererek bir vergi ziyaına neden olmaktadır” (Demir, 2009:1-2). Ancak vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi matrahını, öngörülen kanun çerçevesinde küçültmesi ve az ödemeye çalışması şeklinde ifade edilmektedir.

Yılmaz’a göre;

“Vergiden kaçınma olayı temel olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi bireylerin ortaya çıkması muhtemel olan bir verginin konusu ile ilişki kurmama yolunu tercih etmesidir. Emlak vergisi ödememek için bireylerin mülk edinmekten kaçınması veya özel tüketim vergisi ödememek için motorlu taşıt almaması bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak gösterilebilir.

İkincisi, bireylerin vergi yasalarındaki boşluklardan veya sunulan alternatiflerden yararlanarak ödeyecekleri vergileri minimize etmesi ya da hiç ödememesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin kurulurken, şirketin türünün veya konumunun vergi yükümlülüğünü asgariye indirecek şekilde ve alanlarda belirlenmesi bu tarz bir vergiden kaçınmaya örnek olarak verilebilir” (Yılmaz, 2007:9).

Sonuç olarak devlet vergi kaybına uğrar, ancak mükellef hem belli bir fayda sağlar hem de kanunlar karşısında suç işlememiş olur (Özsoylu, 2005:111).

2.8.2.2.Vergi kaçırma

Vergilere gösterilen davranışlar içerisinde en yaygın ve yükümlüler açısından en etkin kullanılan davranışların başında, vergi kaçırma gelmektedir. Vergi kaçırma, yükümlüler, yasaları açık bir biçimde çiğneyerek vergi yükünden kurtulmaya çalışırlar.

Bayraklı ve diğerlerine göre;

Vergi kaçırma kavramı, kasten hileli bir şekilde vergi yükünü azaltmayı kavradığı gibi, vergi mevzuatını bilmeme, yanlış yorumlama, beyannamede yapılan istem dışı hatalar veya mükellefin ihmali dolayısıyla vergi matrahının düşük gösterilmesini de kapsar. Ancak kasten veya bilmeden vergi kaçırma genel olarak vergi gelirlerini azaltmak gibi bir sonucu doğursa da, iki tür vergi kaçırmaya neden olan faktörler ile bu iki farklı tür vergi kaçırma mükelleflerin karakterleri birbirinden oldukça farklıdır. Bu yüzden vergi kaçakçılığı konusunda literatürde yapılan çoğu çalışma, kasten vergi kaçırma konusuyla ilgilenmiş, istemeden yapılan vergi kaçırmayı genel olarak araştırmalarına dâhil etmemiştir (Bayraklı vd. 2004:206).

Şenyüz'e göre;

Vergi kaçakçılığında, vergi yasalarının vergi borcunun doğumunu bağladıkları olay, vergi ödemeyi gerektirecek biçimde meydana gelmesine rağmen, yükümlü veya sorumlu bunu ilgili vergi yönetimine hiç bildirmeyebilir veya noksan bildirebilir. Bu durumda, yükümlü ya da sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi zamanında tahakkuk ettirilmemekte ya da eksik tahakkuk ettirilmektedir (Şenyüz, 1995:93).

“Kanunen vergi ödemekle yükümlü kişi vergi borcunu ödememekle, borcunu ödeyenler karşısında haksız bir avantaj sağlamış olur. Vergi kaçakçıları sağladıkları bu avantajla kalmayıp, vergi gelirlerinin artırılması için getirilen ek yüklerle de ortak olmayacaklarından, vergisini dürüst ödeyenlerin cezalandırılmasına da neden olurlar” (Özsoylu, 2005:112).

“Ayrıca vergi kaçakçılığı, mükellefleri kanun düzenine saygı duymamaya, böylelikle kamu otoritesini önemsememeye teşvik ederek vergiye karşı bir dirence neden olur. Bu durum toplumda yasalara itaat eğilimini azaltarak yasalara aykırı davranışları (rüşvet, yolsuzluk vb.) meşru gören değer yargılarının yerleşmesi açısından son derece önemlidir” (Özsoylu, 2005:112-114). *“Kaçakçılık vergi davranış biçimleri içinde en tehlikesini oluşturmakta ve her ekonomide, az veya çok bulunmaktadır”* (Şenyüz, 1995:94).

Aktan'a göre;

Vergi kaçakçılığının devlet açısından kaçınılmaz ilk sonucu, vergi kaybıdır. Vergi kaybı ise devlet gelirlerinin azalması anlamına gelir. Devletin vergi gelirlerinin azalması ise sürekli artış eğiliminde olan kamu harcamalarının finansmanı sorununu gündeme getirir. Vergi gelirleri, kamu harcamalarını karşılamakta yetersiz kalınca bütçe açıkları sorunu gündeme gelir. Bütçe açıklarının finansmanı ise ya mevcut vergi oranlarının artırılması ya da yeni ve/veya ek vergi ve benzeri mali yükümlülükler getirilmesi sonucunu doğurur.

Vergileme sınırına yaklaşılmışsa ya da ülkede genel ya da yerel seçimlerin yapılacağı takvim yakınsa, o zaman siyasal iktidarlar vergi-dışı finansman kaynaklarına başvurmayı yeğlerler. Kamu harcamaları vergi dışında, ya borçlanma ya da para basma ile finanse edilir (Aktan, 2006).

Şenyüz'e göre;

Gelirleri azalan devlet, bu açığını vergiler ya da para basma ile karşılamak istemesi halinde, katlanılan yük vergi kaçırmayanların aleyhine gelişir. Şöyle ki; bütçe açıkları vergilerle karşılanmaya kalkılırsa, bu finansmana, vergi kaçırma eğilimi ya da olanağı bulunmayanlar katılmak zorunda kalacaklardır. Diğer taraftan para basma yoluna başvurulduğunda, fiyatlar yükselir ve yükümlülerin satın alma güçleri düşer. Vergi kaçırın yükümlülerin sebep olduğu böyle bir durum, vergi kaçırmayan yükümlülerini zarara sokmakta ve ortaya çıkan enflasyon nedeniyle onların satın alma güçlerinin düşmesine neden olmaktadır. Yani her iki durumda zararlı çıkanlar, vergiye karşı herhangi bir davranışa girmeyen yükümlüler olmaktadır (Şenyüz, 1995:95).

Vergi kaçakçılığının ikinci olumsuz etkisi, sektörler arası rekabet şartlarını bozmasıdır. Özsoylu'ya göre;

Bir taraftan vergi yükümlülüğünü tam olarak yerine getiren işletmeler daha pahalı üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken, diğer taraftan vergi kaçakçılığı yolu ile vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen işletmeler daha ucuz üretim gerçekleştirirler. Bu şartlar altında, yükümlülüğünü tam olarak yerine getiren işletmeler ek maliyetlerle karşılaşmış olurlar ve rekabet edemez duruma düşebilirler. Bir başka anlatımla belirli iş ve meslek gruplarında kaçakçılığın yaygın olması haksız rekabete yol açarak gelir dağılımını olumsuz yönde etkiler (Özsoylu, 1996:65).

Vergi kaçakçılığının, diğer olumsuz sonucu ise sosyal dengenin ve gelir dağılımının bozulmasına neden olmasıdır. “Vergi kaçakçıları, vergi kaçırarak refahlarını arttırırken diğer bireyleri ağır vergi yükü altında bırakırlar. Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranlarının yükseltilmesi doğaldır. Oranların yükseltilmesi vergi ödeyenlerin yüklerini daha da ağırlaştıracaktır. Bu durumda toplumun çeşitli kesimleri arasında gelir eşitsizliği ve refah farkı oluşmaktadır” (Şimşek, 2007:34).

Türk vergi mevzuatı, her ne sebeple olursa olsun ödenmesi gereken verginin zamanında veya eksik tahakkuk ettilmesini vergi ziyayı olarak ve bir anlamda da vergi kaçırma olarak belirlemiş ve bunlar için maddi vergi ziyayı cezasını öngörmüştür. Öte yandan belirli fiiller yoluyla sebep olunan vergi kaçırma eylemi için ise hem daha fazla, üç kat, parasal vergi ziyayı cezası hem de hapis cezası öngörmüştür. Daha ağır ceza öngörülen fiiller VUK 359 uncu maddede şu çerçevede belirlenmiştir:

- “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgelerini tahrif etmek veya gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,
- Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak ve bu belgeleri kullanmak.”

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde vergi kaçakçılığı sayılan hallerin tamamında mükellef veya mükellef adına hareket eden kişilerin aktif bir eylem ile hem kuralları mevzuatla belirlenmiş kayıt düzenine aykırı iş ve eylemlerde bulunduğu ve bu şekilde kayıtlı sistemin verimli çalışmasına engel olduğu hem de genel olarak belge düzenine aykırı davrandıkları anlaşılmaktadır.

Dikkat edileceği üzere vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi, vergi kaybına bağlanmamıştır. Herhangi bir vergi kaybı olsun ya da olmasın bahsedilen fiillerin işlenmesi durumunda vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olmaktadır. Öte yandan, beyanı gereken gelirin pasif eylemle hiç beyan edilmemesi kaçakçılık suçuna yol açmamakta olup bu büyük bir eksiklik olarak gözükmektedir.

Mamafih VUK 344 üncü madde gereğince vergi ziyanına yukarıda belirtilen fiillerle sebep olunması durumunda vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanacak, ilave olarak fail hapis cezasına muhatap olabilecektir.

Burada üzerinde durulması gereken bir başka konu da söz konusu fiillerin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığı hususudur. 306 sıra nolu VUK Tebliği ile özellikle sahte belge ve

muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımına ilişkin vergi incelemelerinde bu fiillerin kasıtlı bir şekilde kullanıldığının ortaya konulması gerekmektedir. Kastın ortaya konulamaması durumunda kaçakçılık tespiti yapılmamaktadır.





3. TÜRKİYE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ İNCELEMESİ

3.1. Türkiye'de Vergi İnceleme Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Vergi incelemesine ilişkin ilk sistematik düzenlemeler 5432 sayılı eski Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. 5432 sayılı VUK hayata geçmeden önce, 06.07.1939 tarih ve 3692 sayılı “*Vergilerde ihbarnamelerin tebliğine ve itiraz ve temyiz usullerine ve itiraz ve temyiz komisyonları teşkiline dair kanun*” ile usul hükümlerindeki sistemsizliğe ve değişik vergi kanunlarındaki dağınık hükümlerin bir araya toplanmasına ilişkin bir adım atılmış; tebligata ve kısmen de vergi yargısına dair çeşitli hükümler ayrı ayrı vergi kanunlarından çıkartılarak, genel esaslar dahilinde tek bir kanunda toplanmaya çalışılmıştır. Ancak bu Kanun, belli ölçüde faydalı olmuşsa da istenen amaca hizmet etmek konusunda yetersiz kalmıştır.

Taraflar arasındaki statü farkından kaynaklanan eşitsizliğin üst düzeyde hissedildiği vergi ilişkisinde idarenin, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale riski taşıyan takdir alanını kısıtlamak bakımından sıkı usul kurallarının varlığı gerekmektedir. Bu gerekliliği tespit eden yasa koyucu, vergilendirme sürecindeki aşamaları usul açısından da kavrayacak kapsamlı bir usul kodu ihdas etmek ihtiyacı duymaktadır. Bu konuda beklenen netice ise Büyük Vergi Reformu kapsamında 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı VUK ile sağlanmıştır. Söz konusu Kanun ile Türk Vergi Sistemi'nde ilk kez usule ve şekle yönelik hükümleri kapsamlı bir şekilde düzenleyen bütüncül bir usul kodu yaratılmıştır.

Bu kanun, literatürde 1950 Büyük Vergi Reformu olarak anılan reform sonucunda, yapılacak vergi reformunun ancak usul bakımından sağlam bir temele oturtulmasıyla mümkün olabileceğine inanan Maliye Bakanlığı'nın, vergi uygulamalarında yaşanan sistemsizliğe ve karışıklığa son vermek; vergilerin uygulamasına ait dağınık usul hükümlerini uyumlu ve ahenkli bir şekilde, belirli, genel ve sade hükümlere dönüştürmek amacıyla bir araya topladığı Vergi Usul Kanunu ile birlikte; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanunları da yürürlüğe girmiş olup bu kanunların yürürlüğe girmesiyle Kazanç Vergisi yürürlükten kalkmıştır.

Aslında söz konusu reform, Tahsili Emvâl Kanunu'nun yerini alan 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Muamele

Vergileri Sistemi'nin yerini alan 13.07.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile tamamlanmıştır.

Öte yandan, benimsediği karine usulü nedeniyle gerçek geliri kavramak iddiasından uzak olan ve aslında küçük esnafı defter tutma yükümlülüğünün dışında bırakma amacıyla çıkarılmış bulunan Esnaf Vergisi; amacına ulaşamadığı gerekçesiyle ve baskı gruplarının da etkisiyle 20.05.1955 tarih ve 6582 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu yıllardan itibaren Kazanç ve Muamele Vergilerinin çağın gerisinde kalması ve malî ihtiyaçlara yeterince cevap veremez hale gelmesi nedeniyle bu alanda yeni bir reforma gidilmesi için çalışmalar başlanmış ve bu reforma paralel olarak yeni bir vergi denetim sistemi kurmak için de adımlar atılmıştır.

Büyük Vergi Reformu'nun yürürlüğe girdiği 1950 yılı öncesine kadar Reform'un hazırlık çalışmalarında beyin takımında yer alan iki ismin ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlardan birincisi gelir vergileri alanında bir otorite sayılan ve Maliye Bakanlığı'na danışmanlık da yapan Alman Profesör Fritz NEUMARK, ikincisi ise yine o yıllarda vergi alanında etkin bir şekilde çalışmalarını yürüten Müşavir Hesap Uzmanı Ali ALAYBEK olmuştur. Bu iki isime başta dönemin İstanbul Defterdarı Faik ÖKTE olmak üzere diğer isimler de eklenmiş ve bu kadro, “ülkenin vergi sistemini modernleştirmek ve rasyonelleştirmek için” çalışmalarını yürütmüşlerdir.

Kurulan Komisyon'un 1944-1947 yıllarında gerçekleştirdikleri ortak çalışmalar sonucunda Büyük Vergi Reformu'nun ilke ve esasları ana hatlarıyla ortaya çıkmış ve bir rapor olarak Maliye Bakanlığı'na sunulmuş, bakanlık bürokratları da Kanun Taslaklarını söz konusu bu Rapor'da yer alan ilke ve esaslar temelinde sunmuşlardır.

5432 sayılı Kanun'da yeni vergi sisteminin üzerine oturacağı beyan esasına ve dolayısıyla tarhiyat şekillerine ilişkin ciddi düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, verginin ilke olarak, yükümlülerin beyan ettiği matrahlar üzerinden hesaplanarak alınması benimsenmiştir. Böylece yükümlüler, beyan ettikleri gerçek gelirleri üzerinden vergilendirileceklerdir.

Beyan üzerine yapılan tarhiyatın eksik olduğunun maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanarak tespiti halinde “ikmâlen tarhiyat”; vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanarak tespit edilememesi halinde, “takdir

komisyonu” tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacak “re’sen tarhiyat” ile beyan üzerine tarh esası tamamlanmıştır.

Bu tarhiyat şekillerinin yanında “tahrir dayanan tarh” ve “götürü matrahlarla dayanılarak yapılan tarh” da belli ölçüde sistemdeki yerini korumuş, yeni düzenlemelerden önce yürürlükte bulunan yedi komisyon da 5432 sayılı VUK ile “takdir komisyonları”, “tahrir komisyonları” ve “tadilat komisyonları” olmak üzere üçe indirilmiştir.

Beyan usulü, verginin tarhına esas oluşturan bütün bilgilerin yazılı olarak idareye bildirilmesi ve idarenin de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasından oluşmaktadır ki bazı durumlarda yükümlünün kişisel ya da ailevi diğer birtakım bilgilerinin de sunulmasını gerektiren bu usulde, diğer tarh yöntemlerinin aksine, idarenin matrah belirlemede bir rolü bulunmamaktadır. Ancak bunun olabilmesi için de idare ile yükümlü arasında sıkı bir iş birliğinin mevcut olması gerekmektedir.

Bu sistemde beyanname vermeye mecbur olanlar ya mükellefin kendisi ya da muhasebeci, vekil, müşavir gibi üçüncü kişilerdir ki bu “dolaysız beyanname usulü” olarak adlandırılmaktadır. Başka bir durum da vergiyi doğuran olayın oluşmasında rol oynayan ve fakat asıl yükümlüden ayrı bir kişi olan vergi sorumlusunun vergi mükellefi adına beyanname vermesidir ki bu da “dolaylı beyanname usulü” olarak adlandırılmaktadır ve en tipik örneği stopajdır.

Beyanname usulü, yeterli bir denetim sisteminin mevcut olduğu varsayımı altında, vergi tarife ve oranları dışarıda bırakıldığında, vergilendirmede adaletin sağlanmasına iyi hizmet edecek bir yöntem olarak değerlendirilmektedir. Bu usulde, “karine”, “takdir”, “tahmin” ya da “götürü” usullerde olduğu gibi ödeme gücü ile vergi borcu arasında sağlıklı bir ilişki olamayacağı; yani ödenecek verginin matrahı gerçekten belirlenebileceği için verimli vergilemeye de hizmet edecek bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Beyana dayalı sistemin sakıncaları mevcuttur, zira idarenin ve özellikle denetim/inceleme birimlerinin iyi organize edilemediği sistemlerde hem vergilendirmede adaletin sağlanması hem de mükellef davranışları sekteye uğrayabilmektedir.

Bu nedenlerden dolayı Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri olmak üzere üç esas vergi ile bütün vergileri kapsayan bir uygulama kanunu olan Vergi Usul Kanunu’ndan oluşan Büyük Vergi Reformu, çağdaş ve rasyonel bir sistem olan beyana ve dolayısıyla

defter tutma temelli gerçek usule dayalı sistemi ve bununla beraber de etkili bir vergi denetim sistemini kurmayı hedeflemiştir.

Öyle ki, söz konusu Reform'un yaratıcılarından Ali ALAYBEK, 1947 yılında yayımladığı “Gelir Vergisi Davamız” adlı eserinde sistemin özünü:

İdarenin, beyannameli mükellefiyeti karşılamak bakımından maruz kalacağı müşkülata gelince, bu kendini daha ziyade beyannamelerin kontrolü içinde hissettirir. Hatta bu müşkülât sadece idari cepheye intişar etmekle kalmaz, mükellefin İdare ile olan bütün münasebetlerine de şamil olur. Bu sebeple vergi reformu, tatbik bakımından, beyanname kontrolü işidir dense, mübalağa edilmemiş olur şeklinde açıklamıştır (Alaybek, 2017: 95).

Türkiye’de Cumhuriyetin ilk yıllarında, Maliye Bakanlığı örgütlenmesinde genel denetim görevi doğrudan Bakana bağlı olan, Bakan adına denetim yapan “Teftiş Kuruluna”, vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının hazırlanması ise “Gelirler Genel Müdürlüğüne” bırakılmıştır.

Bu örgütlenmede ilk önemli düzenleme 01/06/1936 tarihinde yapılmış ve 2996 sayılı “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun” yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, “Tahsilat Müdürlüğü”, “Vergi İtiraz Komisyonları” ve “Temyiz Komisyonları” şeklinde üç kısma ayrılmıştır. Merkezde Bakana bağlı “Tetkik Kurulu” kurulmuş, taşra örgütü ise, yeniden düzenlenerek defterdarlıklar bünyesinde “gelir” ve “tahsilat” servisleri oluşturulmuştur. Böylece taşra örgütünde “iki dereceli” bir denetim sistemine geçilmiş ve merkezi denetim elemanlarının dışında ayrıca yerel memurlar aracılığıyla da denetim imkânı getirilmiştir.

Bu örgütlenmede ikinci önemli düzenleme, 14/12/1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile olmuştur. 178 Sayılı KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuştur. Ancak, daha sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olarak örgütlenince Maliye Bakanlığı adını almıştır.

Bu örgütlenmede üçüncü önemli düzenleme, 16/05/2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5345 sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile yapılmıştır. Bu Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü yerini Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’na bırakmıştır.

Bu örgütlenmede son ve en önemli düzenleme ise, 10/07/2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK ile olmuştur. Söz konusu KHK ile doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve vergi incelemesine yetkili olanlar “Vergi Müfettişi” unvanı ile tek çatı altında birleştirilerek doğrudan bu Kurula bağlanmışlardır.

646 sayılı KHK'nın gerekçesi kamuoyunun bilgisine sunulmamıştır. Buna karşın, 1950 yılında dönemin ekonomik ve mali şartları dikkate alınarak ve belli stratejik hedefler doğrultusunda oluşturulan, ancak zaman içerisinde ihtiyaçlara uygun olarak reforme edilmediğinden karmaşık ve dağınık bir yapıya bürünen vergi denetimi sisteminin daha etkin ve verimli hale getirilmesini hedeflendiği; bu amaçla da özellikle koordinasyonsuzluğu ortadan kaldırarak daha modern, iş bölümüne dayalı bir denetim sistemi getirmenin amaçlandığı söylenebilir.

3.1.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetim Birimleri

646 sayılı KHK Türkiye vergi denetimi tarihinde bir devrim niteliğindedir. Çok uzun yıllardır konuşulan Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerinin birleştirilmesi konusu en nihayetinde ve dahi beklentilerinde ötesinde bir uygulama ile gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu KHK ile maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni kadro ve unvanları iptal edilerek vergi müfettişi kadroları ihdas edilmiş; ilgili Başkanlık ve birimler kapatılarak vergi denetimi görevlerini yürütmek üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur.

3.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı

Osmanlı Devleti'nde 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmalarına başlanması, “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” adıyla doğrudan Maliye Nazırı'na bağlı bir kurulun kurulması ihtiyacını doğurmuştur. Bu maksatla devrin Maliye Nazırı “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” kurulması gerekçesini ve bu konuda hazırlanan “Nizamname Layihası”nı bir tezkere ile sadrazama sunmuştur. Maliye Nazırı'nın bu teklifi “Meclis-i Mahsus-ı Vükela” tarafından olumlu karşılanmış ve bir mazbata hazırlanarak Maliye Nazırı'nın tezkeresi ve Nizamname Layihası ile devrin padişahı II. Abdülhamit'e arz edilmiştir. Böylece “Heyeti-i Teftişiye-i Maliye”nin kuruluşu “İrade-i Seniye” ile

1879 yılında II. Abdülhamit tarafından onaylanmıştır. Bu sebeple, Heyeti-i Teftiş-i Maliye'nin kuruluş tarihi olarak, Nizamname tarihi olan 9 Eylül 1879 tarihi kabul edilmektedir.

Maliye Teftiş Kurulu, Büyük Millet Meclisi'nin ilk yıllarında İstanbul Hükümeti'ne bağlı olarak çalışmıştır. Ankara Hükümeti tarafından 10.03.1920 tarihinde yeni bir Maliye Teftiş Kurulu kurulmuştur. Daha sonra, 1922 yılında İstanbul Hükümeti'nin düşmesi üzerine açıkta kalan maliye müfettişlerinden bir kısmı yeni kurulan Teftiş Kurulu'na "Maliye Müfettişi" olarak atanmış, yapılan sınavlarla da Teftiş Kurulu'nun yeni kadrosu oluşturulmuştur (Altınok, 2008: 17).

178 Sayılı KHK'da 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12/07/2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı yerini VDK'ya bırakmıştır. Bu kurula bağlı olarak görev yapan Maliye Baş Müfettişleri, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları ise VDK'ya bağlanmış ve sırasıyla; Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanları almışlardır.

3.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı

Münhasıran vergi incelemesi yapacak denetim elemanlarına duyulan ihtiyaç, özellikle 1926 yılında Kazanç Vergisinin yürürlüğe girmesi ile olmuştur. Kazanç Vergisi Kanunu ile beyannameli mükellef sayısı artmış ve vergi incelemesi önem kazanmaya başlamıştır. Bunun üzerine kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı" ve "Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı" adı altında ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Ardından 1940 yılında Kazanç Vergisi Kanunu'nu değiştiren 3840 sayılı Kanunla "Hesap Mütahassıs Muavinliği" kurulmuştur. Nihayetinde 29/05/1945 gün ve 4709 sayılı Kanunla Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş ve Maliye Bakanlığı'nın merkez örgütü içerisindeki yerini almıştır (HUK, 2011: 44).

178 Sayılı KHK'da 646 Sayılı KHK ile yapılan ve 12/07/2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı kaldırılmıştır. Bu kurula bağlı olarak görev yapan Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları ise, yeni kurulan ve doğrudan Maliye

Bakanlığı'na bağılı olan VDK'ya bağılanarak, sırasıyla; Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarını almışlardır.

3.1.1.3. Gelir Kontrolörleri Başkanlığı

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve “Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi”, “Varidat Umum Müdürlüğü” kadroları içinde bulunan “Müfettiş”, “Pul Tahakkuk Müfettiş” ve “Tahsilat Müfettiş” gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, söz konusu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak Varidat Kontrolörü unvanını almışlardır.

Gelirler Kontrolörlüğü, 29.5.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vek leti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile "Varidat Kontrolörlüğü" adı altında merkezi denetim birimi olarak yerini aldıktan sonra, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak birimlerin unvanları, 1946 yılında "Gelirler Kontrolörlüğü" olmuştur.

Gelir İdaresinin Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 5345 sayılı Kanun ile G B'in ana hizmet birimleri içerisinde yer almak üzere “Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı” kurulmuştur. Ardından 6009 sayılı Kanun ile adı “Gelir Kontrolörleri Başkanlığı” olarak değiştirilmiş ve 5345 sayılı Kanunla kendilerine verilen görevler yeniden düzenlenmiştir.

646 sayılı KHK ile Gelir Kontrolörleri Daire Başkanlığının 5345 sayılı Kanunda sıralanan görevlerine son verilmiştir. Gelir Kontrolörleri Başkanlığına bağılı olan Gelirler Baş Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ise, yeni kurulan VDK'ya bağılanmış ve sırasıyla; Vergi Baş Müfettişi Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanları almışlardır.

3.1.1.4. Vergi Denetmenleri

İlk olarak 29.05.1936 tarihli 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 35 inci maddesiyle kurulan Varidat Kontrol Memurluğu Birimi, 1950 yıllarında yapılan vergi sistemimizin modernleştirilmesi çalışmaları sırasında,

5655 sayılı Kanunla, Vergi Kontrol Memurluğu adı altında yeniden düzenlenmiş, 1993 yılında 516 sayılı KHK ile “Vergi Denetmeni” ismini almıştır.

1936 yılından 1998 yılına kadar illerdeki defterdarlıklarda, defterdara bağlı olarak örgütlenen Vergi Denetmenlerini yerel etkiden koruyabilmek adına 1998 yılında Gelirler Bölge Müdürlükleri kurularak, Vergi Denetmenlerinin bölge müdürüne bağlı olarak örgütlendirilip, daha etkin ve verimli vergi incelemesi yapmaları sağlanmıştır.

05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetmeleri Gelirler İdaresi Başkanlığı’na bağlı olarak görevlerine devam etmişlerdir. Bu Kanun ile birlikte vergi denetmenleri yeni kurulan “Vergi Dairesi Başkanlıklarının” emrinde çalıştırılmaya başlanmış ve daha önce altı ilde kurulmuş bulunan Gelirler Bölge Müdürlüklerinin görevine son verilmiştir (Sarılı, 2003: 34). Vergi Denetmenleri, GİB’in taşra birimlerinde mükellef bazında vergi incelemeleri ve denetimleri gerçekleştirmekle görevlendirilmişlerdir.

Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 sayılı KHK’da 646 sayılı KHK ile yapılan ve 12/07/2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile vergi denetmenleri büro başkanlıkları kaldırılmıştır. Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ise, VDK’ya bağlı Küçük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı bünyesinde, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı unvanları ile görev yapmaya başlamışlardır.

3.1.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Denetim Birimi: Vergi Denetim Kurulu

Başkanlığı

Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK’nın 20 nci maddesine 12/07/2011 tarihinden geçerli olmak üzere 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklik neticesinde “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adında yeni bir Kurul oluşturulmuş ve vergi denetim birimleri söz konusu Kurulun bünyesi altında toplanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi’ne geçilmesi ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin (CK) 228 inci maddesi ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı varlığını devam ettirmektedir.

VDK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez kuruluşundaki hizmet birimleri arasında yer almaktadır (CK 1/219). VDK doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşmaktadır.

VDK'nın amacı, kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele etmek ve vergi denetiminde kalite ve verimliliği artırmaktır. VDK bu amaçla vergi denetiminde; "etkinliği", "verimliliği" ve "uzmanlaşmayı" esas almaktadır.

VDK'ya verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Maliye Bakanının onayı ile ve doğrudan VDK'ya bağlı olmak üzere beş farklı grup başkanlığı kurulmasına izin verilmiştir. Bunlar;

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,
- e) Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı şeklindedir.

Nihayet 18.04.2020 tarihli RG'de yayımlanan 60 sayılı CK ile Grup Başkanlıkları kaldırılarak yerlerine aşağıda isimleri yer alan Daire Başkanlıkları kurulmuştur.

- a) Denetim Daire Başkanlığı
- b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı
- c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı
- d) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.

3.1.2.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev ve yetkileri

VDK, vergi denetimi faaliyetinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin gelir politikası hedefleriyle uyumlu, objektif ve risk analizine dayalı görev anlayışı benimsemiştir. Kurula tanınan görev ve yetkiler şunlardır: (CK, 1/228).

- a) VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,

- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek,
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek,
- d) Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve iş birliğini sağlamak,
- e) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- f) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek,
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- h) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,
- i) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,
- j) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- k) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

3.2. Türkiye'de vergi inceleme sisteminin yapısı

VDK, 2011 yılında vergi incelemesi görev ve yetkileriyle, etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması ve vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi amacıyla uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak yeniden yapılandırılmıştır. Böylelikle daha önce vergi inceleme yetkisine sahip maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri VDK olarak tek bir çatı altında ve vergi müfettişi unvanıyla, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı bir birim olarak birleştirilmiştir.

Vergi Usul Kanununa göre vergi incelemesine yetkili olanlar şunlardır:

- Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

VUK, inceleme yetkisine haiz olanları sınırlı olarak belirlediğinden, sayılanlar dışında hiç kimsenin vergi incelemesi yapma hak ve yetkisi bulunmamaktadır. Vergi incelemesi denilince akla Vergi Müfettişleri gelir. Vergi Müfettişinden kasıt ise Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısıdır.

3.2.1. Vergi incelemesi kavramı

Esas itibariyle vergi denetimi, kurallara uygunluğun araştırılmasıdır. Vergi incelemesi de vergi denetiminin bir aşamasıdır. VUK 134 üncü maddesi uyarınca; vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.

17 Temmuz 2018 tarih ve 1 nolu CK'nın 217. maddesinin (1)(g) bendinde “*Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak*” Hazine ve Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğın 3 üncü maddesinde vergi incelemesi, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet şeklinde tanımlanmıştır.

Kısaca vergi incelemesi, gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek harici bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.

Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür.

3.2.2. Vergi İncelemesi Kimler Tarafından Yapılır

VUK'un 135 inci maddesi uyarınca, vergi incelemesi yapmaya Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri yetkilidir. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

VUK'un 136 ncı maddesi uyarınca, vergi incelemesine yetkili olanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

3.2.3. Vergi İncelemesine Tabi olanlar

VUK'un 137 nci maddesi uyarınca, VUK veya diğer kanunlara göre;

- Defter ve hesap tutmak,
- Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler

vergi incelemesine tabidir.

VUK'nun 172 nci maddesi uyarınca;

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

VUK esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar.

VUK'un 173 üncü maddesi uyarınca, defter tutma mecburiyeti

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf,

- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler,
- Kurumlar vergisinden muaf olan:
 - İktisadi kamu müesseseleri;
 - Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

hakkında uygulanmaz:

VUK'un 227 nci maddesi uyarınca, defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar.

VUK'un 253 üncü maddesi uyarınca, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

VUK'un 254 üncü maddesi uyarınca, bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

3.2.4. Vergi İncelemesine Tabi Tutulacak Mükelleflerin Seçimi

Vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçimi, ilgili mevzuat bağlamında belirlenen sürece uygun olarak VDK Başkanlığı tarafından belirlenmekte ve iş emri olarak müfettişlere gönderilmektedir.

646 sayılı KHK ile ekli 178 sayılı KHK'nın 20/5 inci maddesi ile VDK'ya vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esasları belirleme görevi verilmiştir. Ancak, bugüne kadar bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Aynı hüküm, 1 sayılı CK'nın 228/5 inci maddesinde de tekrarlanmıştır.

Yani kapsamdaki her bir mükellef beş yıllık zaman aşımı süreci boyunca her an vergi incelemesine tabi tutulabilir. Daha önce incelenmiş olmak tekrar vergi incelemesine ve tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Esasen tüm mükelleflerin belirli bir dönemde çeşitli denetim metotları ile denetlenebilir olmasına karşın tüm mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulması hem fiilen hem etkinlik anlamında mümkün değildir. Vergi incelemesi tüm süreçlerin mevzuat ile belirlendiği, silahların eşitliği bağlamında mükellefe de birtakım hakların sağlandığı, bu nedenle uzun bir sürece yayılı bir uygulamadır.

Sınırlı kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi açısından son dönemde mükellef seçimi vergi denetiminin en önemli konusu olmuştur.

Esasen incelenecek mükellef seçimi;

- Risk analizi,
- İhbar, şikayet,
- Diğer kamu kurumlarının (özellikle GİB) talebi,
- Savcılık talebi ve
- Tesadüfi

Yöntemlerin biri birkaçı veya tamamı kullanılarak belirlenebilir.

3.2.5. Vergi İncelemesi Türleri

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkın Yönetmelik’de (VİY) iki tür vergi incelemesi tanımlanmıştır. Bunlar;

Tam inceleme: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi.

Sınırlı inceleme: Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi.

3.2.6. İnceleme Zamanı

VUK’un 138 inci maddesi uyarınca, vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. VUK’un 114 üncü maddesi uyarınca, tarh

zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır.

Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.

3.2.7. Vergi İncelemelerinde Uyulacak İlkeler

Vergi incelemesine yetkili olanların vergi incelemelerinde uyması gereken bazı ilkeler vardır. Bu ilkeler, şu şekildedir (VİY, m. 5):

- a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.
- b) Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.
- c) Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.
- d) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.
- e) Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.
- f) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.
- g) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.
- h) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.
- i) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.

3.2.8. Vergi incelemesi süreci

3.2.8.1. İşe başlama

VİY belirlemeleri uyarınca vergi inceleme görevi, incelemeye yetkili olanlara yazı ile verilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir. Pratikte ise VDK sisteminde işe başlandığına ilişkin tuşa basılması yeterlidir.

3.2.8.2. İncelemeye başlama

VİY belirlemeleri uyarınca, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır. İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.

İncelemeye başlama tutanağında aşağıda yazılı hususlara yer verilir:

- a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,
- b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- c) İncelemeye alınma gerekçesi,
- d) İncelemenin konusu,
- e) İnceleme dönemi,
- f) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,
- g) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,
- h) Mükelleflerin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

3.2.8.3. İncelemenin yapılacağı yer

VUK'un 139 uncu maddesi uyarınca, vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

3.2.8.4. Defter ve belgelerin temini

Mükellefler VUK'un 256 ncı maddesi uyarınca, yasal defter ve belgelerini ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile inceleme için ibraz etmek zorundadırlar.

VUK'un 139 uncu maddesi uyarınca şartların varlığı halinde incelemenin dairede yapılması durumunda, defter ve belgeler yazılı olarak ve mühlet verilerek istenmelidir. Defter ve belgenin yazı ile dairede ibrazının istenmesi durumunda ibraz için verilmesi gereken süre ile ilgili olarak VUK'un 139 uncu maddesinde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. VUK'un "Kanuni ve İdari Süreler" 14/2 nci maddesi uyarınca kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde on beş günden az olmamak kaydıyla süre, tebliği yapacak idarece belirlenir ve ilgiliye tebliğ olunur.

VUK'un 139 uncu maddesinde, incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bunları ibraz etmemiş sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Mükellefin defter ve belgelerin ibrazı için mazeret göstererek süre talep etmesi durumunda, bu mazeretin haklı olup olmadığının takdiri inceleme elemanına aittir. Mazeretin haklı bulunması durumunda 139 uncu madde uyarınca mükellefe münasip bir mühlet verilir. Verilecek olan mühletin on beş günden az olmaması gibi bir zorunluluk yoktur.

VUK'nun 139 uncu maddesi incelemenin yapılacağı yer hakkında kesin hükümler içermektedir. İncelemenin dairede yapılmasını gerektirecek sebeplerden herhangi birinin varlığı ispat edilmedikçe defter ve belgelerin daireye getirilmemesinin, ibraz etmeme eylemi sayılması mümkün değildir¹.

¹ İşyerinin vergi incelemesine müsait olmadığına dair bir tespit yapılmaksızın, defterlerin daireye getirilmesi isteğine uyulmamasının ibraz etmeme eylemi sayılmayacağı. (Danıştay 3. D., 15.12.1989, E: 1989/1119, K: 1989/2831).

VİY uyarınca, mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır.

3.2.8.5. İnceleme süresi

VİY uyarınca, incelemeler mümkün olan en kısa sürede tamamlanır. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır.

Belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler.

Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirilir.

İncelemelere süre getirilmesi olumlu olmakla birlikte bunun kaliteden taviz anlamına gelmemesi gerekmektedir. VDK Performans Yönetmeliği iş bitirmeye puan esası üzerine çalışmaktadır. Vergi müfettişinin gözünde her iş performans puanı anlamına gelebilir. Özellikle vergi müfettiş yardımcılığı döneminde bu daha da belirgin hale gelmektedir. Çünkü yeterlik sınavına girilebilmesi için performansın olumlu olması gerekmektedir. Bunun için de yeterli sayıda iş bitirilmesi gerekmektedir. Burada rapor değerlendirme komisyonlarına büyük iş düşmekte ve mükellef hakkı bağlamında raporun doğruluğuna, tamlığına özel önem verilmesi gerekmektedir. Objektif bir değerlendirme ile mükellef haklarına da riayet edecek şekilde raporu değerlendirmeleri gerekmektedir.

3.2.8.6. İnceleme esnasında uyulacak kurallar

Vergi incelemesi yapılırken uyulması gereken birtakım kurallar vardır. Bu kurallar, şu şekilde sıralanabilir (VUK, m.140):

- Vergi incelemesinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerektiği; bu kurala karşın, defterlerin daireye getirilmesi isteği üzerine bu isteğe uyulmamasının, ibraz etmeme sayılmayacağı. (Danıştay 4. D., 21.06.1993, E: 1991/3464, K: 1993/ 3090).

- İncelemeye başlanmadan önce vergi inceleme elemanı tarafından hakkında inceleme yapılana incelemenin konusu açıklanmalıdır.
- Vergi incelemesine başlandığı bir tutanağa bağlanmalı bu tutanağın bir örneği hakkında inceleme yapılana, bir örneği vergi inceleme elemanının bağlı olduğu birime, diğer bir örneği ise ilgili vergi dairesine verilmelidir.
- İncelemenin yapıldığı yerdeki faaliyetleri aksatmamak kaydıyla, tutanak düzenlenmesi ve incelemeye ilişkin emniyet tedbirleri alınması hariç vergi incelemesi, hakkında inceleme yapılanın iş yerinin resmî çalışma saatleri içinde yapılmalıdır.
- Vergi incelemesinin bittiğine dair vesika vergi incelemesi bitince hakkında inceleme yapılana verilmelidir.
- Gerekli görüldüğü takdirde vergi incelemeleri sırasında vergilendirmeyi ilgilendiren olaylar ve hesap durumları, tutanaklar ile belgelenebilir. Bu tutanaklara hakkında inceleme yapılanın itirazları da geçirilir ama incelemeyi yapanın yorum ve kanaatleri geçirilmez (VİY, m.16/2). Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshası hakkında inceleme yapılan kişiye verilir.

Vergi incelemesi esnasında düzenlenen tutanaklarda (VİY, m. 17);

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

- g) Tutanağın taslak halinin 16'ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,
- h) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade bulunur.

Hakkında inceleme yapılan kişi, vergi incelemesi esnasında düzenlenen tutanağı imzalamaktan kaçınırsa tutanağa konu olan olay ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler inceleme yapılanın rızasına bakılmadan alınır ve olay ve hesap durumları hakkında cezanın kesilmesi veya verginin tarh edilmesinin kesinleşmesine kadar bu defter ve belgeler geri verilmez. Ancak hakkında inceleme yapılanlar söz konusu tutanakları imzalayarak bu defter ve belgeleri alıkoyulma süresince geri alabilirler. Fakat geri alabilmek için bu defter ve belgelerin suç delili niteliğinde olmaması gerekir.

3.2.8.7. İncelemenin tamamlanması

Vergi incelemesine yetkili kimseler yaptıkları inceleme sonucunda “vergi inceleme raporu” tanzim ederler. Bu raporların işleme konulabilmesi ve vergi dairesine gönderilebilmesi için Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilmesi ve işleme konulmasının uygun görülmesi gerekmektedir.

31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RDK Yön.) esaslarına göre, “Rapor Değerlendirme Komisyonu”, “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu” ve “Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu” ihdas edilmiştir.

Bu komisyonlar, vergi incelemesine yetkili kimselerce düzenlenen vergi inceleme raporlarını vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir. Komisyonlar, vergi inceleme raporlarını, raporların komisyonlara iletildiği tarihten itibaren en geç altmış gün içerisinde değerlendirir.

VİY uyarınca, vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Ancak, incelemenin tamamlanmış

olması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mani değildir.

Mükellefin defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

3.2.8.8. Rapor değerlendirme komisyonları

Vergi incelemesi ile ilgili komisyonlar; Rapor Değerlendirme Komisyonu, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu olarak üç komisyon halinde görev yapmaktadırlar. Söz konusu komisyonlar üstlendikleri görev ve yaptıkları işlerle birbirlerinden farklılık göstermektedir.

Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını incelemekte, bu raporları vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektedir (RDK Yön. m.8/1).

Rapor değerlendirme komisyonları, raporu düzenleyen inceleme elemanına bağlı olarak iki şekilde oluşturulmaktadır. Bilindiği üzere vergi incelemesi vergi müfettişleri tarafından yapılabileceği gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan memurlar tarafından da yapılabilmektedir. Vergi incelemesinin kim tarafından yürütüldüğüne bağlı olarak iki tip rapor değerlendirme komisyonu oluşturulmaktadır.

Vergi müfettişlerince düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonları; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca ilgili Grup Başkanlığına dahil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yön. m.4/1).

Oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonu sayısı ile komisyonlarda görevlendirilecek vergi müfettişi sayısı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından belirlenmektedir (RDK Yön. m.4/2).

Vergi müfettişlerince hazırlanan vergi inceleme raporunun değerlendirilmesi için oluşturulan komisyon üyelerinin on yıllık mesleki tecrübelerinin olması

gerekmektedir. Ancak ilgili grup başkanlıklarında meslekte on yılını tamamlamış yeterli sayıda vergi müfettişi bulunamaması da söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde; oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarında görev yapmak üzere VDK Başkanlığınca diğer Grup Başkanlıklarından yeterli sayıda vergi müfettişi görevlendirilebileceği gibi, VDK Başkanlığı söz konusu raporların diğer Grup Başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesine de karar verebilmektedir (RDK Yön. m.4/3).

Vergi müfettişlerinin çalıştığı yerler geçici olarak çalıştığı yerler de olabilmektedir. Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde, VDK Başkanlığı'nın onayı ile geçici rapor değerlendirme komisyonları oluşturulabilmektedir (RDK Yön. m.4/4).

Genel olarak yazılan vergi inceleme raporlarının ilgili grup başkanlığında oluşturulmuş RDK tarafından değerlendirilmekle birlikte RDK Yön.'e 15/10/2014 tarihinde eklenen 4/A maddesi ile bir nevi "İhtisas RDK" oluşturulmuştur. Söz konusu madde ile vergi incelemelerinde etkinlik, verimlilik, koordinasyon ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aynı konu, sektör veya mükellef grubuna yönelik olarak yapılan incelemeler neticesinde Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını değerlendirmek üzere, RDK komisyonları oluşturulabileceği belirlenmiştir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tarafından hazırlanan vergi inceleme raporunun değerlendirilmesi için oluşturulan komisyonlar Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde farklılık göstermektedir.

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki rapor değerlendirme komisyonları; Vergi Dairesi Başkanı ve/veya Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecek grup müdürünün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yön. m.5/1/a).

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu (MRDK), VDK Başkanlığı bünyesinde VDK Başkanı tarafından belirlenen bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan toplam beş üyeyi kapsamaktadır (RDK Yön. m.6/2).

MRDK, vergi müfettişleri tarafından vergi incelemeleri sonucunda, bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen vergi

tutarı, 10 milyon TL'yi aşan (Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır) vergi inceleme raporlarını değerlendirecektir (RDK Yön. m.9/2).

MRDK yüksek tutarlı vergi inceleme raporları için ilk derece değerlendirme mercii iken bazı durumlarda da uyuşmazlık çözüm mercii olarak çalışmaktadır.

Vergi müfettişleri ile ilgili rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu raporların, bir üst değerlendirme mercii olarak MRDK Komisyonunda görüşüldüğü toplantılara, raporu düzenleyen vergi müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, üye olarak komisyonlara katılamamaktadırlar (RDK Yn. m.6/3).

Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu; Vergi Dairesi Başkanının başkanlığında, grup müdürleri, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (RDK Yön. m.7/2).

Vergi müfettişleri tarafından hazırlanan inceleme raporu ile rapor değerlendirme komisyonu arasında meydana gelen uyuşmazlıklar MRDK Komisyonu tarafından çözüme kavuşturulurken; vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer kişiler tarafından hazırlanan raporlarla rapor değerlendirme komisyonları arasında meydana gelen uyuşmazlıklar VDB- RDK tarafından çözüme kavuşturulmaktadır.

Ayrıca VDB-RDK uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için de mütalaa vermektedir (RDK Yön. m.10/2).

RDK üye tam sayısı ile toplanıp oy çokluğuyla karar almaktadırlar (RDK Yön. m. 11/1). Komisyonunda alınan kararlar rapor değerlendirme tutanağına yazılarak tüm komisyon üyeleri tarafından imzalanmaktadır (RDK Yön.m.11/2).

Vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesi için belirli bir süre bulunmaktadır. Bu süre raporun komisyona ileildiği tarihten itibaren en geç altmış gün olarak belirlenmektedir (RDK Yön. m.12/1).

Vergi suçu bulunan raporların da değerlendirme süresi komisyona geldiği tarihten itibaren altmış gün olmakta ancak içerik yönünden farklılık göstermektedir. Vergi suçu

bulunan raporlar için yapılacak değerlendirmelerde suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilmektedir (RDK Yön. m.13/1-2).

Yapılan incelemelerde, vergi inceleme raporlarının yanı sıra vergi suçu raporunun da düzenlendiği hallerde, vergi suçu raporları, ilgili komisyona esas olarak vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinden sonra gönderilirken; zamanaşımı veya aciliyet gibi durumların bulunması halinde vergi suçu raporlarının ilgili oldukları raporlardan önce veya raporla birlikte gönderilmesi de mümkün olmaktadır (RDK Yön. m.13/3).

Rapor değerlendirme komisyonu kararları, olumlu ve olumsuz olmak üzere iki türde sonuçlanabilmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili birim aracılığı ile rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmektedir. Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilmekte, söz konusu birim de raporları ilgili vergi dairesine göndermektedir (RDK Yön. m.15/1).

MRDK tarafından doğrudan değerlendirilen vergi inceleme raporlarının, ilgili mevzuata uygun bulunması halinde ise karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletilmekte, söz konusu Grup Başkanlığı anılan raporları ilgili vergi dairesine göndermektedir (RDK Yön. m.15/2).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmede mevzuata uygun bulunmaması halinde, gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilmektedir (RDK Yön. m.16/1).

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona göndermekte, rapor değerlendirme komisyonunun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde ise değerlendirme tamamlanmış olmaktadır (RDK Yön. m.16/2).

İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmaması durumunda, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirmekte, RDK inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, değerlendirme tamamlanmış olmaktadır (RDK Yön. m.16/3).

RDK inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse, ilgili birim aracılığıyla uyuşmazlığa konu raporları, konusuna göre MRDK veya VDB Üst RDK'ya göndermektedir (RDK Yön. m.16/3).

Uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporu, MRDK veya VDB-RDK tarafından değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına gönderilmektedir. İnceleme elemanları uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarına ilişkin, Komisyonlarınca yapılan değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını bağlı oldukları birime göndermektedirler (RDK Yön. m.16/4).

Rapor Değerlendirme Komisyonları vergi inceleme sürecinde bir hukuki kurum olarak 6009 sayılı Kanunla gelmiş ve 01.01.2011 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. RDK'lar vergi incelemelerinin mevzuata uygun ve daha doğru yapılmasına hizmet eden bir nevi sistemin sigortası ve kalite kontrol aracı olarak gözükmektedir. RDK'ların iyi çalışması vergi inceleme raporlarının kalitesini artıracak, mükellef yeterince bilgilendirilerek yapmış olduğu hataları anlaması ve bu anlamda vergi incelemelerinin eğitici fonksiyonu icra edilmiş olacak, yargının yükü azaltılacaktır.

3.2.9. Vergi İncelemesinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri

Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğü'ne göre hak; “adaletin, hukukun gerektirdiği veya birine ayırdığı şey, kazanç.” olarak tanımlanmaktadır. Mezkûr tanımdan da anlaşılacağı üzere hak, hukukun çizdiği sınırlar dâhilinde talep edilebilir kazançtır. Hakkın sınırlarını belirleyen hukuk ise; “toplumu düzenleyen ve devletin yaptırım gücünü belirleyen yasaların bütünü” olarak ifade edilmektedir.

Anayasanın 2 nci maddesinde; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” denilerek, devletimizin insan haklarına saygılı bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir.

Anayasanın 5 inci maddesinde ise; “... kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için

gerekli şartları hazırlamaya çalışmak...” devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.

Bu kapsamda hakların gerçek anlamda güvence altında olabilmesi için yalnızca yasalarda düzenlenmiş olması yeterli olmayıp; hukukun üstünlüğünün benimsenmiş, hak arama yollarının açık olduğu ve kanunlar önünde herkese eşit bir sistemin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

TDK Sözlüğü’nde yükümlülük ise; “Yapılması zorunlu olan iş veya bir işi yapma zorunluluğu, yükümlü olma durumu, mükellefiyet, mecburiyet” anlamına gelmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134 üncü maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin amacı incelemeleri mükellefleri cezalandırma aracı olarak kullanmak değil; mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Bu kapsamda vergi incelemesi yapılırken mükelleflerin haklarının vergi incelemesine yetkili olanlarca gözetilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan mükelleflerinde vergi inceleme sürecine ilişkin olarak sahip oldukları haklarını kullanırken birtakım yükümlülükleri yerine getirmesi de gerekmektedir.

3.2.9.1. Vergi incelemesinde mükellef hakları

3.2.9.1.1. İnceleme sürecine ilişkin mükellef hakları

Vergi İnceleme Yetkilisinin Kimliğini Görme Hakkı: VUK’un 136 ncı maddesi hükmüne göre, vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

İncelemenin Gerekçesini, Konusunu, Dönemini ve Kapsamını Öğrenme Hakkı: VUK’un 140 ve VİY 11 inci maddeleri uyarınca, mükellefler vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardan, incelemenin kapsamını (tam/sınırlı), incelemeye alınma

gerekçesini, incelenen vergi türünü ve inceleme dönemini öğrenme hakkına sahiptirler.

Vergi İncelemesine Başlanıldığı Hususunu Gösteren Tutanağın Bir Örneğinin Verilmesini İsteme Hakkı: VUK'un 140 ve VİY 9 uncu maddeleri uyarınca, mükellefler vergi incelemesine başlanıldığı hususunu gösteren tutanağın bir örneğinin kendilerine verilmesini isteme hakkına sahiptirler.

İncelemenin İş Yerinde Yapılmasını İsteme Hakkı: VUK'un 139 uncu maddesi hükmü uyarınca, mükellefler vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardan, incelemenin iş yerinde yapılmasını isteme hakkına sahiptirler. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olması halinde veya rızaları dâhilinde mükellefler incelemenin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişinin çalışma adresinde yapılmasını da isteyebilirler.

Defter ve Belgelerin Kendisinden Yazılı Olarak İstenilmesi Hakkı: VİY 12 nci maddesi uyarınca, mükellefler vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenilen defter ve belgelerin kendisinden yazılı olarak istenilmesi hakkına sahiptir. Mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için en az 15 gün süre verilir. Yazılı olarak istenilen defter ve belgelerin tesliminde mükelleflere defter ve belgeleri teslim ettiğine dair bir tutanağın verilmesi gerekmektedir. Mükellef yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibraz etse dahi defter ve belgeleri tutanak karşılığında teslim etme hakkına sahiptir. Ayrıca mükellefler, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilirler.

Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı: VUK 139 ve VİY 13 üncü maddeleri uyarınca, incelemenin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişinin çalışma adresinde yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda getirmeyen mükellefler, haklı bir nedene dayanmak koşulu ile defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre talep edebilirler.

Resmi Çalışma Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı: VUK 140 ve VİY 14 üncü maddeleri uyarınca, vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar. Bu nedenle mükellefler vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardan vergi incelemesinin

Çalışma saatleri içerisinde yapılmasını isteyebilirler. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.

Fiili Envanterin Yapılmasının Gerektirdiğı Giderlerin Kendisine denmesini

İsteme Hakkı: VUK 134 üncü maddesi uyarınca, incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiğı ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.

İtiraz ve Mülahazalar ile İbraz Ettikleri zelgelerin Tutanaklara Geçirilmesini

İsteme Hakkı: VUK 141 ve VİY 16 ve 17 nci maddeleri uyarınca, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağı geçirilir. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez. Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur.

İncelemeye Yetkili Olanlarca Hazırlanan Tutanakları İmzalamaktan İmtina

Etme Hakkı: VİY 16 ncı maddesi uyarınca, mükellefler vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca hazırlanan tutanakları imzalamaktan imtina edebilirler. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. Ancak tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağılı bulunduğı vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağılanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.

Vergi İnceleme Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olma Hakkı: VİY 16 ve 17 nci maddeleri uyarınca, ilgililer vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanağı okuma, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra birlikte (Vergi İncelemesini yapan yetkili ile) imzalama ve dolayısıyla tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir.

Taslak Vergi İnceleme Tutanağını Talep Etme Hakkı: VİY 16 ncı maddesi uyarınca vergi inceleme tutanak taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla ve mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulması mümkün hale getirilmiştir. Mükelleflerin tutanak taslaklarını talep etmeleri halinde, söz konusu taslaklara Mükellef Portalı üzerinden ulaşabileceklerdir (VDK 2017 Faaliyet Raporu).

Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı: VUK 140 ıncı maddesine göre, vergi inceleme yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. VUK 140/2 nci maddesinde "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, 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 değerlendirilir." hükmü gereği özelgelere aykırı olarak düzenlenecek raporlar RDK tarafından değerlendirileceği ve özelgelerin de bu aşamada dikkate alınacağı belirtilmiştir.

VİY 18 inci maddesinde mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelgenin inceleme tutanağına dâhil edileceği ve özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususunun, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirileceği belirtilmiştir. Öte yandan, 425 sıra nolu VUK Genel Tebliği RDK tarafından dikkate alınacak özelgenin ilgili konuda GİB tarafından verilmiş en güncel özelge olması gerektiği ifade edilmiştir.

İnceleme Sırasında Temsilci Bulundurma Hakkı: Mükellef, vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle

birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.

Vergi İncelemesinin Süresinde Bitirilmemesinin Nedenini Öğrenme Hakkı: VUK 140 ve VİY 23 üncü maddeleri uyarınca, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde vergi inceleme elemanı gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılmaya yazılı olarak bildirilir.

Rapor Özeti Talep Etme Hakkı: RDK Yönetmeliğinin 14 üncü maddesi ile Rapor Değerlendirme Komisyonu'nda dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetlerinin mükelleflere verileceği düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler, Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek rapor özetlerine, Mükellef Portalı sisteminden ulaşılabileceklerdir (VDK 2017 Faaliyet Raporu).

Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca Dinlenme Talep Hakkı: RDK Yönetmeliğinin 14 üncü maddesi uyarınca, RDK'lar gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Ayrıca VİY 17 nci maddesi ile inceleme tutanaklarında, Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifadenin yer alması zorunlu hale getirilmiştir.

Diğer Haklar: VİY 6 ncı maddesinde, vergi incelemesi sırasında mükelleflerden görevlendirme konusu dışında bilgi ve belge istenmemesi ve/veya idarenin bilgisi dışında farklı konularda inceleme yapılmaması gerektiği ve 19 uncu maddesinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de

gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verileceği, ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirileceği belirlemesine yer verilmiştir.

3.2.9.1.2. İspat hakkı

Mükellefler, VUK 3 üncü maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlama hakkına sahiptirler. Bununla birlikte, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacaktır.

Öte yandan mezkûr madde hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır.

Konuyla ilgili olarak 143 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu açıklamalar aşağıda yer almaktadır:

Vergi Kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, vergi usul hukukumuzda ispatlama, şekli delil sistemine dayanıldığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu gözönüne alınarak, aynı maddenin (B) bendi ile vergi usul hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini geçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tesbit olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir.

İkinci fıkrada yer alan diğer hükme göre de, şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması gerekmektedir.

Fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir.

Örneğin, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen delillere müsteniden, ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı, mükellefin itiraz etmesi halinde ispat külfeti mükellefe ait olacaktır.

3.2.9.1.3. Vergi mahremiyetinin korunması hakkı

VUK 5 inci maddesi hükmüne göre aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların menfaatine kullanamazlar;

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder. Bununla birlikte;

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerle ilan olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa, bu ilan orada da yapılır.
- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.

- Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi de vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz.

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.

Söz konusu madde hükmüne göre;

1. *“Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*
2. *Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.*
3. *Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.*
4. *Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”*

Yine 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 43 üncü maddesine göre,

“Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.”

Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adlî veya idarî her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.

Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.”

Ayrıca Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler Bilgi Edinme Kanunu kapsamına girmediği için vergi mahremiyetine ilişkin bilgilerin Bilgi Edinme Kanunu kapsamında istenmesi mümkün değildir.

3.2.9.1.4 Vergi iadesine ilişkin faiz talep hakkı

VUK 112 nci maddesinde yer alan aşağıdaki düzenlemeler ile mükelleflere yapılacak vergi iadelerinde yaşanabilecek gecikmeler göz önünde bulundurularak, mükelleflere faiz talep etme hakkı sağlanmıştır:

- Vergi Usul Kanunu’nun 112/4 üncü maddesi uyarınca fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.
- Mezkûr maddenin 5 numaralı bendine göre de; Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

3.2.9.1.5. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve şikâyet hakkı

VUK 116 ncı maddesinde vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış ve bu hatalar, hesap hataları ve vergilendirme hataları başlığı altında 117 ve 118 inci maddelerde iki ayrı grup halinde düzenlenmiştir.

Müteakip 117 nci madde hükmüne göre; hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

118 inci maddeye göre vergilendirme hataları şunlardır:

1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.
2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Mükellefler, VUK 122 nci madde kapsamında vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hataların düzeltilmesini bağlı bulundukları vergi dairesinden

yazı ile isteyebileceklerdir. Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, ifade edilen usul dairesinde düzeltilebilecektir. Ancak söz konusu hatalar hakkında yargı mercileri tarafından bir karar verilmiş olması durumunda düzeltme yapılamayacaktır.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak VUK 378 inci madde hükmü gereği mezkur Kanun'un vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

Vergi mahkemesinde dava süresi geçtikten sonra mükelleflerce yapılan düzeltme taleplerinin ret olunması halinde, mükelleflerin VUK 124 üncü maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu ile başvuru hakları bulunmaktadır. Ancak şikâyet yolu ile Bakanlığa başvurulabilmesi için öncelikle, düzeltmeye yetkili vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması ve bu talebin de reddedilmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, VUK 375 inci maddesinde vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği hüküm altına alınmıştır.

3.2.9.1.6. Pişmanlık talep hakkı

VUK 371 inci maddesinde düzenlenen Pişmanlık ve Islah müessesesi ile Emlak vergisi hariç beyana dayanan vergilerde; vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması. (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna

intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde tevdi olunması.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.
- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi.

Ayrıca VUK 359 uncu madde hükmünde pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçu hakkında işlem yapılmayacağı belirtilmiştir.

3.2.9.1.7. Özelge talep hakkı

TDK Sözlüğünde bir konudaki görüşü ve yapılması gereken uygulamayı bildiren yazı olarak tanımlanan “özelge” VUK 413 üncü maddesinde düzenlenmiş; bu maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 188, 315, 395, 400 ve 425 sıra nolu VUK Genel Tebliğ’leri ile “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”te konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

VUK 413 üncü maddesi uyarınca mükellefler, GİB’den veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebileceklerdir.

Bu kapsamda özelge talepleri, mükellefler ile vergi sorumluları, bunların mirasçıları, yetki belgesine sahip kanuni temsilcileri veya vekillerince yapılabilecektir. Bununla birlikte odalar ve birlikler gibi mesleki kuruluşlar, kendi mükellefiyetleri ile ilgili olanlar hariç olmak üzere, üyelerine ilan etmek amacıyla özelge talebinde bulunamayacaktır. Ancak, bu kuruluşlar Başkanlıktan, vergilendirme ile ilgili konularda özelge niteliğinde olmayan görüş talep edebileceklerdir.

“Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik” te yer alan açıklamalara göre mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmeyecektir:

- Başkalarının vergi durumları hakkında bilgi ve izahat talepleri.
- Yargıya intikâl etmiş olaylara ilişkin izahat talepleri.
- Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.
- Somut bir olaya dayanmayan, teorik hususlara ilişkin bilgi ve izahat talepleri.
- Mücbir sebep hâli ilanı, vergi borçlarının terkin, belge düzenine ilişkin yetkilerin kullanılması gibi kanunlarla uygulamanın tespitine dair Maliye Bakanlığına yetki verilen konulara ilişkin talepler.
- Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi uygulamaları ile ilgili işlemlerinin gerçekleşmesinden sonra yaptıkları başvuruları ile Kanunun 122 nci maddesine göre vergi hataları ile ilgili yapılan düzeltme talepleri ve 124 üncü maddesine göre Maliye Bakanlığınca incelenecek olan şikâyet yoluyla müracaatlar.
- Sözlü veya yazılı olarak veya internet aracılığıyla, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu uyarınca yapılan talepler.

Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde VUK 369 uncu maddesi uyarınca, mükellefler hakkında vergi cezası kesilmeyecek ve gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Öte yandan VUK 369 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olacağı ve geriye dönük olarak uygulanmayacağı, ancak bu hükmün yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

3.2.9.1.8. İhtirazi kayıtla beyanname verme hakkı

VUK'un "Dava Konusu" başlıklı 378 uncu maddesinde; "Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." hükmü yer almaktadır.

Madde metninden anlaşılabacağı üzere tarh işlemi mükelleflerin kendi beyanlarına göre yapıldığı için mükellefler beyan ettikleri matrahlar için dava açamazlar.

Bununla birlikte İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesindeki düzenlemeye göre vergi ihtilaflarında dava açılması ile tahsilat durur. İhtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar dolayısıyla açılan davalarda ise tahsilat, dava açılmış olması sebebi ile durmaz. Söz konusu madde hükmünden ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceği, dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazi kayıt koymalarının mümkün olduğu görülmektedir.

3.2.9.2.Vergi incelemesinde mükellef yükümlülükleri

3.2.9.2.1.Vergi inceleme sürecinde yükümlülükler

İncelemeye Yetkili Olana Çalışma Yeri Gösterme ve Resmi Çalışma Saatlerinde İşletmede Çalışmasını Sağlama Yükümlülüğü: VUK 257 nci maddesi hükmü uyarınca, mükellefler incelemeye yetkili olanlara müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak mecburiyetindedirler.

İnceleme ile İlgili Her Türlü İzahatı Verme Yükümlülüğü: VUK 257 nci maddesi hükmü uyarınca, mükellefler ve çalışanları incelemeye yetkili olanlara inceleme ile ilgili her türlü izahatı verme yükümlülüğündedirler.

İşyerinin İncelemeye Yetkili Tarafından Gezilip Görülmesini Sağlama Yükümlülüğü: VUK 257 nci maddesi hükmü uyarınca, mükellefler İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak

zorundadır. İşletmede 134 üncü madde gereğince envanter yapılması halinde mükellefler araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin tamamlanmasına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek mecburiyetindedirler.

3.2.9.2.2. Defter ve belge ibraz yükümlülüğü

VUK 172 nci maddesine göre; defter tutmak zorunda olan mükellefler, aynı Kanuna göre tutmak zorunda oldukları defterlerden tasdike tabi olanları zamanında tasdik ettirmek, tuttukları defterleri ve bunların dayanağını oluşturan belgeleri usulüne uygun bir şekilde tutmak ve ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

VUK 254 üncü maddesine göre; defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler, aynı Kanunun 232, 234 ve 235 inci maddeleri uyarınca almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmekle yükümlüdürler.

Anılan Kanunun 256 ncı maddesine göre; mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Defter ve belgelerin ibraz edilmesi yükümlülüğüne uymayan mükelleflere VUK mükerrer 355 inci maddesinde özel usulsüzlük cezası kesileceği, 30 uncu maddesinde ise defter ve belgeleri ibraz etmeyenlerin vergi matrahlarının re'sen tarh edileceği hükmolunmuştur.

Aynı zamanda Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) hakkında VUK 359 uncu maddesinde yer alan hapis cezası hükmolunur. Ayrıca, tarh edilecek vergiler üzerinden VUK 341 ve 344 üncü maddelerine istinaden üç kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Öte yandan, VUK Ek 1 ve Ek 11 inci maddelerinde, VUK 359 uncu maddesine dayanarak tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyayı cezaları için gerek tarhiyat öncesi gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşma hükümlerinden yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

3.2.9.2.3. Bilgi verme yükümlülüğü

VUK 148 inci maddesi gereğince, Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları, bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.

Aynı Kanunun “Bilgi Vermekten İmtina Edememek” başlıklı 151 inci maddesine göre;

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

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine, ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Diğer taraftan, yine mezkûr Kanunun mükerrer 355 inci maddesinde; VUK 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlar hakkında özel usulsüzlük cezası kesileceği ifade edilmiştir.

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

VUK 148 inci maddesinde bilgi istenmek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır

3.2.9.3. Aramalı incelemelerde mükellefin hak ve yükümlülükleri

VUK 142 nci maddesi hükmüne göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

Aramalı incelemelerin amacı da esasında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; arama konusu şahısların vergi kaçırdığına dair emareler bulunduğu için vergi incelemesinden daha kapsamlı tedbirlere başvurulmaktadır. Bununla birlikte söz konusu durumda dahi kanuni düzenlemeler ile arama yapılan mükelleflere kanuni haklar tanınmıştır. Diğer taraftan, nezdinde arama yapılan mükelleflerin sahip oldukları haklarını kullanırken birtakım yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir.

Arama Kararının Gösterilmesini İsteme Hakkı: Aramalı inceleme mahkeme kararına istinaden yapılabileceğinden mükellefler bu kararı görme hakkına sahiptir.

İhbarcının Adını Öğrenebilme Hakkı: VUK 142 nci maddesi uyarınca, ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Aramada Bulunan ve İncelemesine Lüzum Görülen Defter ve Vesikaların Müfredatlı Olarak Tutanağa Bağlanması Hakkı: VUK 143 üncü maddesi uyarınca, aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kaplar içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan durumlarda mükellefin mührünün de konulması şarttır. Bilahare, mükellefin huzuruyla kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mührün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

Aramada bulunup mükellef nezdinde emin bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir. VUK 143 üncü maddesine göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması şarttır. Bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur.

Aramalı İncelemenin Diğer İşlerden Öncelikli Olarak Tamamlanması Hakkı:

VUK 144 üncü maddesi uyarınca, arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. Aynı Kanunun 145 inci maddesi uyarınca, arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkan olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

İnceleme Sırasında Vergi ile İlgisi Olmayan Şahsi ve Özel Mektup ve Diğer

Evrakın İade Edilme Hakkı: VUK 144 üncü maddesi uyarınca, inceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellefin Alınkonulan Defter ve Vesikaları İnceleme Hakkı:

VUK 144 üncü maddesi uyarınca, mükellef, ilgili memurun huzuruyla, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Arama Yapılan Kişiyi İlişkin Beyanname Verme Süresinin Uzaması:

VUK 144 üncü maddesi uyarınca defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmayacaktır. Mükellef beyanname düzenlenmesi için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan bu madde uyarınca çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı talebi yetkililer tarafından yerine getirilmek zorundadır. Defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu sürenin sonundan başlar.

Mükelleflerin İtiraz ve Mülahazalarının Tutanağa Alınma Hakkı:

VUK 145 inci maddesi uyarınca, defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.

3.2.9.4.Vergi incelemesinin tamamlanması sonrası mükelleflerin hakları

3.2.9.4.1. Cezada İndirim

VUK 376 ncı maddesine göre, mükellef veya vergi sorumlusu;

- İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,
- Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, VUK ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıdaki yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz. Söz konusu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

3.2.9.4.2. Tarhiyat öncesi uzlaşma

VUK ek 11 inci maddesi uyarınca, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezaları (Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillerle iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girer.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

Uzlaşılın vergi miktarı üzerinden, bu VUK 112 nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temini edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunan mükellef, tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı olarak vergi inceleme raporunu düzenleyene veya komisyona sekreteryaya hizmeti veren birime bu talebinden vazgeçtiğini yazılı bildirebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir.

Mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması, uzlaşma görüşmesine geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Bu durumda, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı ortadan kalkar. Mükellefe gönderilen yazının tebliğ edilemeyerek geri gelmesi, tebliğ edilememe durumunu ifade eder.

Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinin 9 uncu maddesi uyarınca, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. Ayrıca mezkur madde gereğince, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilemez.

Vergi incelemesini yapan, mükellefin uzlaşma talebi üzerine, yetkili uzlaşma komisyonu başkanı ile temas kurarak uzlaşma gününü belirler. Belirlenen uzlaşma gün ve saati, bir yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce mükellefe bildirilir veya inceleme tutanağına yazılır.

Belirlenen uzlaşma günü bildirildikten sonra mükellefin herhangi bir mücbir sebeple toplantıya katılamayacak olması veya komisyonun herhangi bir nedenle

toplanamaması hallerinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellef isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar.

Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılabilen matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.

Uzlaşma talep edildiği halde görüşmeler sonucunda uzlaşılabilen matrah farklarına ilişkin uzlaşma komisyonunun teklif ettiği miktarlar tutanaklarda yer alır. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvuran mükellefle, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

3.2.9.4.3. Tarhiyat sonrası uzlaşma

VUK ek 1 inci maddesi uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına girer.

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir. Uzlaşma talebine ait dilekçe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya uzlaşmaya yetkili komisyonların sekreteryaya hizmetlerini yürütmekle görevli birime verilir. Bu dilekçenin taahhütlü posta ile gönderilmesi de mümkündür. Uzlaşma talebinin vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde yapılması şarttır.

Uzlaşma talebinin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapıldığının ve komisyonun yetkisi içinde bulunduğunun anlaşılması halinde, uzlaşma ile ilgili olarak yapılacak

görüşmelere bizzat katılması veya resmi vekâletini haiz vekilini bulundurması hususu; görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati komisyon sekreteryası tarafından yazı ile ve en az on beş gün önceden mükellefe bildirilir.

Mükellefin veya resmi vekâletini haiz vekilinin uzlaşma davetiyesinde belirtilen yer, tarih ve saatte toplantıya katılması halinde uzlaşma görüşmelerine başlanır. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler uzlaşma komisyonu toplantısına görüşlerini açıklamak üzere katılabilirler. Uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamazlar.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde (komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumda); komisyon nihai teklifini tutanağa geçirir. Mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir.

Süresi içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef uzlaşma talep ettiği vergi ve ceza için ancak uzlaşma vaki olmadığı veya temin edilemediği takdirde dava açma yoluna gidebilir.

Mükellef tarafından aynı vergi ve ceza için uzlaşma talebinden önce dava açılmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır.

Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Mükellefin uzlaşma talebinden önce dava açmış olması durumunda uzlaşmaya varıldığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve davanın incelenmeksizin reddolunması sağlanır.

Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef, tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya uzlaşmanın vaki olmadığına dair düzenlenen ve kendisine tebliğ olunan tutanağın tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar.

Yapılan tarhiyata karşı cezada indirim veya uzlaşma hükümlerinden sadece birisinden yararlanılabilir.

Uzlaşma talebinde bulunan mükellef, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek adına salınan cezalar hakkında VUK 376. maddesinin uygulanmasını isteyebilir.

3.2.9.4.4. Dava açma hakkı

VUK'un “Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar” başlıklı 377 nci maddesine göre; mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

VUK 378 inci maddeye göre ise; vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır. Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.

VUK mükerrer 378 inci maddesinde, Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu malî müşaviri veya muhasebecisini de dinleyeceği belirtilmiştir.

3.3. Çeşitli Ülkelerde Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

3.3.1. ABD’de Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kuzey Amerika kıtasında 50 eyaletten oluşan federal bir devlettir. Devlet erki, Federal Devlet ile 50 eyalet arasında paylaşılır. Hem federal düzeyde hem de eyalet düzeyinde bağımsız yasama, yürütme ve yargı organları bulunmaktadır.

ABD vergi sistemi federal, eyalet ve mahalli yönetim vergilerinden oluşur. ABD mükellefi sadece federal idareye ve İç Gelir İdaresi’ne (IRS- Internal Revenue Service)

değil bağı olduğu eyalet ve oturduğu ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı ve değişik adlarla vergiler öder.

Federal vergiler Hazine Bakanlığı'na bağlı İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından yönetilir. Federal yönetimin en önemli gelir kaynağı kişilerin ve işletmelerin elde ettikleri gelir üzerinden tahsil ettiği gelir ve kurumlar vergileridir.

Eyalet ve yerel yönetimler; gelir, harcama, emlak ve servet üzerinden vergi toplayabilmektedir. Eyaletlerin büyük bir kısmı eyalet içindeki kişi ve işletmelerden federal devlete ödenen federal gelir ve kurumlar vergisinden ayrı olarak eyalet gelir ve eyalet kurumlar vergisi de tahsil etmektedirler.

IRS Hazine Bakanlığı'nın bir birimidir. En üst düzey yöneticisi IRS Başkanıdır. IRS çalışmalarının yönetimi Hazine Bakanı, IRS Başkanı, bir kamu sektör temsilcisi ve 6 özel sektör temsilcisinden oluşan bir kurul tarafından yerine getirilir. Bütün kurul üyeleri ABD Başkanı tarafından atanır.

IRS'in en önemli fonksiyonlarında biri vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasıdır. Bunun yanında IRS, mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermelerini, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulması da IRS'in yetki ve görevleri arasındadır.

IRS merkez teşkilatı, 1998 yılında yapılan reorganizasyon çalışmaları ile ülke çapında 585 şehir ve bölgede 2440 adet birimde hizmet vermektedir. Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi, Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi, Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi yanında ortak hizmetler ve modernizasyon, bilgisayar teknolojisi ve güvenlik hizmetlerini ilgilendiren iki adet destek hizmetleri dairesi, İtirazlar, İletişim ve Kurumsal İlişkiler Dairesi ve Soruşturma Dairesi kurum bünyesinde yer almaktadır (Kaya 2017:79-82).

Merkezi idarenin görevleri, bölgeler ve vergi daireleri için çalışma programlarını hazırlamak, önemli veri sistemlerinin tasarımını ve satın alımını planlamak, iş yükü analizi ve programlarını dikkate alarak personeli bölgelere dağıtmak, bölge ve vergi dairelerinin program uygulamalarını değerlendirmek, Kongre, yabancı ülkeler ve eyaletlerdeki vergi görevlileri ile temas kurmak, mükellef hesapları ve yönetim bilgi

sistemlerinin bulunduğu iki Bilgi İşlem Merkezi ile IRS Hizmet Merkezini doğrudan yönlendirmektedir.

Vergi beyannameleri ile eklerini inceleme görevi de vergi dairesinin görevleri arasında bulunmaktadır. Buna mukabil Hizmet Merkezleri; beyannamelerin ve ekli belgelerin veri işlemlerini gerçekleştirir; vergi beyannamelerinin ilk incelemesini yapar, ilave veya doğrulayıcı belge gerekmesi halinde mükelleflerle yazışmak suretiyle beyanların doğruluğunu teyit ederler.

Yerel vergi dairelerine bağılı olarak Gelir Ajanları, Vergi Denetçileri ve Hizmet Merkezlerinde görev yapan personel çalıştırılmaktadır. Bununla birlikte Vergi Denetçileri çeşitli kıstaslara göre değerlendirilip Gelir Ajanlığına yükselebilmektedirler.

Gelir ajanları, gerçek kişilerin karmaşık nitelikteki beyannamelerini, şirket ve işveren beyannameleri ile tüketim vergisi beyannamelerini incelemektedirler. ABD'deki çok büyük kuruluşlar ve şirketler ise bir ekip oluşturularak denetlenmektedirler. Bu ekiplerde ekonomistler, mühendisler ve uluslararası uzmanlar da yer almaktadırlar. Gelir ajanlarının 3.500'ü ekip halinde çalışmaktadır. Bazı çok büyük şirketlerde denetim elemanları sürekli bulunmaktadır.

Vergi denetçileri, gerçek kişilerin beyannamelerini IRS'in yerel vergi dairesinde (district office) mükellefle yüzyüze görüşerek incelemektedirler. Bunlar, az muhasebe bilgisi gerektiren ve kira geliri, istihdam üzerine yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri gibi basit vergilendirme konuları ile ilgilenmektedirler. Vergi Denetçileri, gerçek ve tüzel kişi mükellefler tarafından IRS'e sunulan vergi formlarında araştırılması gereken tutarsızlıkları kontrol etmek için analiz ederler. Bu denetçiler genellikle yazışmalarda ve ofis denetimlerinde yer alır ancak saha denetimi yapmazlar (Kaya, 2017: 89).

ABD'de özel koşullar tarafından bir gereksinim doğmaması durumunda genel olarak vergi incelemeleri sınırlı ve bir yılın incelenmesi şeklinde yapılır. İncelemenin uluslararası niteliğı bulunması durumunda söz konusu incelemeler özel eğitimli IRS elemanları tarafından yerine getirili. Bazı durumlarda başka ülkelerle ortak ve eş zamanlı denetimler yapıldığı da olmaktadır.

“ABD’de denetime tabi olan beyannameler daha çok matematiksel formüllerle belirlenmekte ve başlangıçta vergi beyannameleri matematiksel doğruluk açısından değerlendirilmektedir. Bu denetimden başka, istisna ve indirimlerin hatalı olup olmadıkları incelenmekte ve hata belirlenmesi durumunda, mükelleflere düzeltilmiş hesaplama gönderilmektedir” (Karyağdı, 2006: 97).

ABD vergi inceleme sisteminde şu tür vergi incelemeleri bulunmaktadır (Kaya, 2017:106-109):

- İndirilemeyecek kalemler programı
- Mektuplaşma ile yapılan incelemeler
- Dairede yapılan inceleme
- Saha incelemesi
- Karşıt inceleme
- Birden fazla yıl incelemesi
- Sektörel uzmanlaşma programı
- Endüstri uzmanlaşma programı
- Finansal durum ve ekonomik gerçeklik incelemesi

IRS 2018 vergi döneminde (1 Ekim 2017-30 Eylül 2018) 3.5 trilyon dolara yakın fonu toplamak, 250 milyondan fazla beyannameyi kabul etmek (bunların 179 milyonu elektronik formatta), 122 milyondan fazla iade işlemi ile 464 milyar dolar iade etmek, 1 milyardan fazla vergi formu basmak ve 55 milyondan fazla mükellefe yardımcı olmak gibi işlemleri gerçekleştirmiştir (IRS 2018 Data Book).

Amerika Birleşik Devletleri’nde, vergi incelemesi için mükellefler IRS tarafından seçilmektedirler. IRS vergi incelemesi ile bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmeyi amaçlamaktadır.

IRS vergi inceleme oranları son yıllarda ciddi şekilde düşüşler göstermiştir. Örneğin 1988 yılında IRS tarafından vergi incelemesine tabi tutulan mükellef oranı %1,57 iken, 1997’de inceleme oranı %0,65’e, 2000 yılında %0.23’e inmiştir.

2018 yılında IRS yaklaşık 1 milyon beyannameyi denetlemiştir ki bu rakam toplam beyannamelerin yaklaşık %0,59'u kadardır. Bu rakam 2013 yılında 1,5 milyon beyannamenin üzerinde olup oran olarak %0,8 düzeyindedir. Bu denetimlerde dikkat edilmesi gereken husus 2018 yılı için inceleme oranı %0,59 olmasına karşın büyük mükellefler için bu oranın daha yüksek olduğudur. Örneğin 10 milyon dolar üzeri beyanı olan mükellef için inceleme oranı %6,6'dır (IRS 2018 Data Book).

ABD'de inceleme oranları sürekli düşmektedir. Ayrıca 2018 incelemelerinin %75'i mektupla denetim denilen "correspondance audit" şeklindedir. Geri kalan %25'i ise Türkiye'deki vergi incelemesinin karşılığı olan "field audit"tir.

Yetersiz eleman sayısı sorununu aşmak için; son on yıl boyunca IRS, vergi incelemelerinde bilgisayar ortamında bir otomasyon uygulamasına gitmiştir. Uyum Merkezlerinde (*Compliance Centers*) otomasyonun kullanılması zamanla artmış ve bu nedenle bilgisayar incelemelerinin etkinliğinde artış sağlanmıştır. Bireysel incelemelerde bilgisayar incelemelerinin payı artarken Gelir Ajanları (*revenue agent*) ve Vergi Denetçilerince (*tax auditor*) yapılan bağımsız incelemelerde azalma meydana gelmiştir. 2002'de bütün bireysel vergi incelemelerinin %70'ten fazlası bilgisayarlarca yapılmıştır. (Karyağdı, 2006).

IRS'e göre vergi incelemesinin amacı, vergi mükellefinin gerçek vergi borcunu tespit etmektir. ABD'de IRS'in uyguladığı vergi incelemeleri tesadüfen değil, özel olarak seçilen mükelleflerden olduğundan dolayı; her ne kadar düşük oranda mükellef vergi incelemesine tabi tutulsa dahi genelde IRS tarafından vergi incelemesi için seçilen mükelleflerin $\frac{3}{4}$ 'üne vergi cezası kesilmektedir. Bu sayede hem kaynaklar etkin kullanılmakta hem vergi inceleme etkinlik oranı yüksek tutulmaktadır (Karyağdı, 2006).

3.3.2. Almanya'da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

Federal bir niteliğe sahip olan Alman vergi sisteminde toplanan vergiler federal ve eyalet hükümetleri arasında paylaşılmaktadır. Federal vergiler, Almanya'da toplanan vergi gelirlerinin çok önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

Almanya'da vergi incelemesi, vergi dairelerine bağlı inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmekte, teftiş ve performans ağırlıklı denetimler ise Almanya Sayıştay birimi tarafından yerine getirilmektedir.

Almanya’da mükellefler, vergi incelemesi bakımından büyük, orta, küçük ve en küçük işyerleri olmak üzere sınıflandırılmışlardır. Bu sınıflandırmada mükelleflerin ciro, kar ve aktif toplamı gibi ölçütler dikkate alınmaktadır.

Vergi dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarının yanı sıra Yüksek Maliye Dairesine bağlı az sayıda eleman ile vergi denetimi yürütülmektedir. Asıl incelemeler vergi dairesinde bulunan inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte mükellef bildirimlerini kabul eden elemanların da sınırlı düzeyde eksiklik veya hataları düzeltme gibi yetkileri bulunmaktadır.

Yüksek Maliye Dairesine bağlı vergi kaçakçılığı takip memurları ise bahsi geçen diğer inceleme elemanlarına göre daha geniş ve farklı yetkilere sahiptirler. Ayrıca, eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da bu incelemeleri yürütmek üzere görevde olan denetim elemanları bulunmaktadır.

Alman mali sistemi etkin bir denetim örgütüne sahiptir. Vergi denetimi yapanlar belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin; otomotiv konusunda uzmanlaşmış olan denetçiler otomotiv sektöründeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşanlar da gıda firmalarını incelemektedirler.

Belirli vergileri incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri bulunmaktadır. Yani sadece KDV denetimi yapan, sadece ücret vergilerini inceleyen vergi denetçileri bulunmaktadır. Almanya’da mali polis maliye teşkilatı içerisinde olup, Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Vergi incelemesinde firmalar 4 kategoride değerlendirilmektedir: Büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar. Son üç sıradaki firmalar genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel bürolar tarafından denetlenmektedir. Büyük firmalar ve belli bir büyüklüğün üzerindeki orta ölçekli firmalar, özel denetim büroları tarafından denetlenmektedir.

Denetim seçme teknikleri kuruluşun ya da mükellefin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük ölçekli firmalarda, açıklanamayan bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar incelenme nedeni olabilmektedir, bunun dışında tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır.

Federal Maliye Bürosu'nda özel bir birim (Bundesbetriebsprüfung) yer almaktadır. Bu birim, eyalet vergi denetim birimi aracılığıyla uluslararası firmaları da içeren büyük ölçekli firmaların denetimini yapmaktadır. Bu birimin önemli görevlerinden birisi, uluslararası vergilendirme ile ilgili sorunlarla uğraşmaktır. Bu birim içinde belli konularda (petrol gibi) uzmanlaşmış denetim elemanları bulunmaktadır.

Vergi inceleme elemanları, küçük ve orta büyüklükte işletmeleri inceleyen, büyük işletme ve holdinglerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma biriminde görevli olanlar olmak üzere sınıflandırılmıştır (Değirmendereli, 2014:17–36).

Almanya'da vergi incelemesinde etkinliğin sağlanmasındaki en önemli etkenlerden birisi mükelleflerin vergi duyarlılıklarının artırılması ve buna bağlı olarak vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması olmuştur. Ayrıca Alman vergi inceleme mekanizmasında özel bilgisayar programları ile incelemede önem arz eden noktaların tespit edildiği ve incelemelerin bu doğrultuda yapıldığı ve mükellefin vergi inceleme safhalarını adım adım takip edebildiği görülmektedir.

Vergi incelemeleri genel olarak 3 yıllık bir süreyi kapsamakla beraber, istisnai olarak dört veya beş yıllık periyodu da içine alabilmektedir. Beyana dayalı vergiler üzerinden yürütülen vergi incelemeleri büyük işletmeler için azami 5 yıl, orta işletmelerde ise 12 yıl içinde yapılmaktadır. Bir yılda ortalama %4 oranında küçük ölçekli işletmeler incelenmektedir.

Büyük işletmeler, küçük olanlara göre daha fazla inceleme geçirmektedirler. İşletmelerin incelenme sıklığının büyüklükleri ile orantılı olması, eşitlik ilkesine aykırı olmak iddiasıyla eleştirilse de büyük işletmelerin incelenmesi ile en yüksek vergi geliri sağlanması (bulunan matrah farkı veya kaçağın önlenmesi ile) açısından düşünüldüğünde idarenin elindeki kıt kaynakların en verimli şekilde kullanıldığı, dolayısıyla ekonomik hayatın pratik gerçeklerine de uygun olduğu söylenebilir (Beşel & Gürdal, 2017:190-200).

Federal Almanya Maliyesi vergi denetimleri sonucunda 2014 yılında 17 Milyar Avro tarhiyat yapmıştır. Bu tutarın yaklaşık 14 milyar Avrosu büyük işletmeler adına yapılan vergi incelemelerinin sonucudur. Söz konusu yılda büyük işletmelerin %21'i incelenmiştir (Kaya, 2017:126).

İşletme Türü	İşletme Sayısı	İnceleme Sayısı	İnceleme Oranı	Tarhiyat (Milyar Avro)
Büyük İşletmeler	196.402	42.229	21,5%	14,6
Orta Ölçekli İşletmeler	820.778	53.006	6,5%	1,3
Küçük İşletmeler	1.214.853	38.791	3,2%	0,8
Çok Küçük İşletmeler	5.688.385	58.715	1,0%	1
Toplam	7.920.418	192.741	2,4%	17,7

Tablo 3.1. Almanya’da 2014 yılında incelenen mükellef sayıları ve tarhiyat miktarları

Almanya’da halihazırda Federal Alman maliyesine bağlı bakanlıkta çalışan ve denetim işlerinin sevk ve idaresi ile uğraşan 120 civarında denetim elemanı bulunmaktadır. 16 eyalete bağlı bir şekilde vergi incelemesi ile uğraşan denetim elemanı sayısı ise 13 bin civarındadır.

3.3.3. Fransa’da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

Fransa’da vergilendirme işlemlerinden sorumlu genel birim Vergiler Genel İdaresidir. Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı’na bağlı bir bölüm olan Vergiler Genel İdaresinin temel amacı, devletin vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmaktır.

Fransa Vergiler Genel İdaresinde “yönetim” ve “denetim” işlevleri birbirinden ayrılmıştır. AB’nin önde gelen bir ülkesi olan Fransa’da vergi denetimini incelediğimizde vergi denetiminin iki şekilde uygulandığını görmekteyiz. Bunlardan birincisi mükellef beyanları üzerinden yapılan ön denetim ikincisi ise işyerinde yapılan denetimdir.

Mükellef beyanları üzerinden ön denetimde incelemeyi yapan yetkili kişi, mükellefin iş yerine gitmeden, yükümlünün belge ve defterlerini incelemeden sadece beyanname üzerinden denetimini gerçekleştirir. Amaç, mükellefin beyannamesinin olması gereken bilgileri içerip içermediğinin kontrolü ile başlangıçtan itibaren bir kontrol mekanizması oluşturabilmektir. Beyanname üzerinden denetim olarak da adlandırılan bu denetimle işin başından gerekli önlemlerin alınıp hata ve yanlışların düzeltilmesi amaçlanmaktadır.

Belgeler üzerinde incelemede mükellefin vermiş olduğu beyannameler mükellefin dosyasındaki bilgi ve belgelerle karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sırasında görevli mükelleften aydınlatıcı bilgiler isteyebileceği gibi, kendisinden bazı düzeltmeler

yapmasını da isteyebilir. Bu inceleme sonucunda verginin vergi idaresince resen belirlenmesi veya iadesi istenen vergilerin uygunluğunun araştırılması gibi durumlar söz konusu olabilmektedir. Şüphesiz her iki durumda da beyannamenin beyanname dışı unsurlarla detaylı olarak karşılaştırılması söz konusudur.

İş yerinde incelemede; derinlemesine inceleme yapılmaktadır. Yükümlünün işyerine gidilerek, beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukukunda bu tür incelemeye “controle sur place” (işyerinde denetim) denilmektedir.

Yine Fransa’da, denetçileri; gerçek kişileri denetleyen yerel denetçiler, şirketleri denetleyen elemanlar olarak ayırabiliriz. Yerel denetçiler genelde özel uzmanlık istemeyen mükelleflerden sorumludur. Şirketleri denetleyen birimler ise, şirket büyüklüklerine göre büyük şirket, orta ölçekli şirket ve küçük ölçekli şirket denetçileri olarak üç birime ayrılmıştır.

Denetim elemanlarının profesyonel olmaları iyi bir eğitim sürecinden geçmeleri ve mükellef haklarını gözetmeleri denetim stratejisinin ana hatlarını oluşturur. Denetlenecek mükelleflerin tespiti, vergisel problemler ve yıllık denetim araçları, büyük şirketlerin denetiminden sorumlu birimle birlikte belirlenir.

Fransa’da vergi denetimiyle görevli farklı birimler, görev ve yetki alanları itibariyle sınıflandırılabilir. Yerel birimler ki bunlar temel hizmetler olarak da isimlendirilir, vergi denetimi konusunda özel bir uzman birimin görev alanına girmeyen mükelleflerin tamamının denetiminden sorumludur.

Birimler arasındaki yetki sınırlarını belirleyen ölçütlerin bir kısmı şöyledir: Mükelleflerin coğrafi bölümlenmesi, elde edilen ciro tutarı, vergi matrahı, bir şirketler topluluğuna ait olma, yurtdışı kazanç ilişkileri, faaliyette bulunulan sektör veya sosyomesleki kategori.

Çok genel çizgilerle, Fransa’da vergi denetimi ile uğraşan üç kuruluş olduğu söylenebilir:

- DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales): Büyük şirketlerin denetiminden sorumludur.

- DIRCOFI (Direction des Controles Fiscales): Orta ölçekli şirketlerin denetimi ile uğraşmaktadır.
- DSF (Direction des Services Fiscaux): Küçük ölçekli firmaların denetimini yapmaktadır.

Denetim elemanları, sosyal sigorta primleri dışında bütün vergilerin incelemesini yapmaktadırlar.

Büyük firmaların denetimini yapan DVNI'nın hedef mükellef kitlesi 9.000'dir. Burada kıstas olarak 150 milyon Euro tutarındaki ciro sınırı alınmaktadır. Söz konusu büyük mükellefler bağlı kuruluşlarıyla beraber ulusal varlığın %40'ına sahiptirler. DVNI, 70'i bilgi işlem uzmanı olmak üzere 270 elemana sahiptir.

Denetim stratejisinin ana hatları aşağıdaki gibidir:

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

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

Büyük şirketlerin yönetimine ilişkin sorumluluk DGE'dedir (Direction des Grandes Entreprises). Büyük şirketlerin denetimine ilişkin sorumluluk ise DVNI'dadır. Büyük şirketlerle ilgili işlerin tam olarak yürütülebilmesi, DGE ve DVNI arasında sıkı bir iş birliğini gerektirmektedir.

DGE gibi bir kuruluşa ihtiyaç duyulmasının temel nedeni, idare ve şirketler arasındaki ilişkilerde yeni bir yaklaşımın benimsenmesi ve olaya topluma hizmetle ilgili çalışmanın bir yönü olarak bakılmasıdır. Benimsenen yeni yaklaşımda esas, grup yaklaşımıdır. DGE, bir hizmet birimi olarak belli grupları hedef kitle olarak almaktadır. Bu kitlenin belirlenmesindeki kıstaslar, 400 milyon ciro sınırı, %50'nin üzerinde ortaklık ve alt şirket ilişkisi, şirketlerin aynı grup bünyesinde yer alması ve şirketlerin konsolide edilmiş gelir sisteminden bir fayda sağlamasıdır.

Denetlenecek mükelleflerin saptanması, vergisel problemler ve yıllık denetim amaçları, DVNI ile birlikte yapılmaktadır. Saptanan denetlenecek mükellef kitlesi için uygulanacak yöntemler de bu aşamada belirlenmektedir. İnceleme programları sektörler hakkındaki bilgilere dayanmaktadır. Büyük şirketlerle ilgili programlar hazırlanırken, grupların örgüt şemaları, gruplar ya da şirketler hakkında gazetelerde, internette yer alan haberler veya veri tabanında yer alan bilgiler ile diğer denetimlerden elde edilen bilgiler kullanılmaktadır.

Risk ve bütçe analizlerinde şirketin ya da bağlı olduğu grubun yapısını değiştiren birleşme, kısmi birleşme, devir gibi olaylar, yasal yapı ya da faaliyetlerdeki değişiklikler, risk analizlerinde saptanan olağanüstülükler dikkate alınmaktadır.

Fransa'da tüm bu incelemelerde yükümlünün eğitime ayrı bir önem verilmektedir. Vergiler Genel Müdürlüğü'nün yaptığı bir araştırmaya göre denetimden geçen yükümlüler beyannamelerini daha iyi doldurmakta ve yanlışlıklardan büyük ölçüde kurtulmaktadırlar.

İnceleme işleminden önce idare, kurumu yapacağı denetimden haberdar etmektedir. Vergi görevlileri inceleme işlemine, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde başlamaktadırlar. Kanunda yer almamasına rağmen idare, görevlilerinin bu tarih kısıtlamasına uymalarını istemektedir. Buna rağmen idare kayıtların kontrolünü yükümlüye haber vermeden de gerçekleştirebilmektedir. İncelemeler genel olarak kurum veya mükellefin işyerinde yapılmaktadır. İnceleme sonunda ise yükümlü inceleme elemanı tarafından incelemenin sonuçları hakkında bilgilendirilmektedir. (Şeker, 1994:).

Hakkında ihbar bulunan, beyan ettiği geliri ile servet veya yaşam düzeyi arasında fark bulunan, 3-5 yıl zaman zarfında inceleme geçirmemiş mükellefler öncelikli incelemeye alınacak mükellefler grubunda yer alırlar. İncelemeye tabi tutulacak beyannameler, kuruluşların işlemleri dikkate alınarak, muhasebe ve mali durumlarının analizleri yapılarak, basında yer alan haberler değerlendirilerek, mükelleflerin yaşam düzeyleri ve harcamaları dikkate alınarak, karşıt incelemelerin ihtiyaç göstermesi ve son incelemenin yapılmamış olması gibi ölçütlerden yararlanılarak belirlenmektedir. (Karataş Durmuş, 2015:).

Vergi inceleme süresi büyük işletmelerde 9 ayın altında iken küçük işletmelerde ağır hata ve hilelerin varlığı durumu hariç 3 ayla sınırlandırılmıştır. İncelenecek

mükellefler, vergisel problemler ve yıllık denetim amaçları doğrultusunda DVNI ile birlikte belirlenmektedir. Ayrıca 2002 yılında büyük işletmeler için Büyük İşletmeler Vergi Dairesi (*La Direction des Grandes Entreprises*) kurulmuştur.

Vergi inceleme zamanlaşımı süresi 3 yıldır ve daha önce incelemesi yapılmış aynı vergi ve aynı dönem için tekrar vergi incelemesi yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla vergi incelemeleri ilke olarak son üç yıldan öteye götürülmemektedir. Ancak 2011 yılında başlanan vergi polisi uygulaması ile de vergi inceleme ve denetimlerinin daha agresif ve öngörülemez bir duruma geldiği Fransa’da, vergi polislerinin hakimlere karşı sorumluluğu, mükellefleri karakola götürme, sorgulayabilme, 48 saat gözaltında tutabilme hatta telefon konuşmalarını dinleyebilme yetkileri bulunmaktadır (Tokat, 2010:).

3.3.4. İngiltere’de Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

İngiltere’de vergilerin idaresi ve tahsilinden sorumlu birim İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresidir. Bu idare, gelir, gümrük ve tüketim vergileri bölümlerinin birleşmesi ile 2005 yılında teşekkül etmiştir. Gelir ve Gümrükler İdaresi’nin amacı, vergilerin zamanında, doğru olarak ödenmesini sağlamaktır.

İngiltere’de vergi incelemesi “tax inspector” yani vergi müfettişi adı verilen inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Denetim elemanı gelir idaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirlemektedir. Gelir İdaresi Başkanından (Tax Comissioners) bir önceki aşama olarak gelir idaresini temsil etmekte ve vergi kaçakçılığını araştırmak üzere faaliyetlerini yürütmektedir. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak, işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları belli başlı görevleridir.

İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi, her yıl inceleme amacıyla bazı beyannameleri seçmektedir. Mükellefler beyannamelerinde yer alan kayıtların ya da talepleriyle ilgili ayrıntıların doğruluğunu sağlamakla sorumludurlar. Bunların doğruluğunu kontrol etmek amacıyla mükelleflerin taleplerini ya da beyanlarını incelemeye tabi tutmaktadırlar. Böylelikle mükelleflerin vergilerini az ya da çok ödeyip ödemediğinden emin olmak istemektedir.

Buradan da anlaşılacağı üzere İngiltere’de vergi incelemelerinin, vergisini olduğundan az ödeyen mükellefler açısından eksikliğin tamamlanarak eksik kısmın hazineye intikal ettirilmesini sağlaması yanında fazla ödeme yapan mükelleflere de yapılan fazla ödemenin iadesi imkanını da sağlaması nedeniyle iki yönlü bir işleve sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Böylelikle Gelir ve Gümrükler İdaresi bir taraftan incelemeye alınan mükellefin diğer mükelleflerin ödediği kadar vergi ödemelerini sağlar diğer taraftan da adil bir vergi sisteminin işlemlerini teminat altına almış olur.

Gelir ve Gümrükler İdaresi mükelleflerin yapmış olduğu beyanı kontrol etmek amacıyla beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan bilgileri isteyebilmektedir. İdare tarafından istenen bilgiler beyannamede yer alan bilgilere bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Yapılan inceleme sırasında beyan edilen bilgilerle mükellef tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırılması yapılır.

Genel olarak İngiltere’de vergi denetimi ile ilgili olarak görev yapan 3 ana bölüm bulunmaktadır (Kaya, 2017:121):

- Özel Uyum Ofisi (Special Compliance Office)
- Yerel Uyum Bölümü (Local Compliance)
- Büyük Mükellefler Bölümü (Large Business Service)

Esasen dolandırıcılık gibi konular “özel uyum ofisi” nin görev alanına girmektedir. Büyük mükellefler bölümünün görev alanına girmeyen konular yerel uyum bölümünün görev tanımını oluşturmaktadır.

Büyük mükellefler bölümü, İngiltere’deki en büyük ve karmaşık işletmelerin çeşitli vergi ve rejimleri üzerinde çalışmakta ve 2000’den fazla işletmenin vergi incelemesi ile sorumlu bulunmaktadır (Kaya, 2017:122).

Dolaylı vergiler ve sosyal sigorta primlerinin kontrolü, Gümrük ve Tüketim Vergileri Bölümü (HM Customs and Excise) ve Sosyal Güvenlik Bölümü (Department of Social Security) tarafından yürütülmektedir. Bu iki bölüm devlet içinde tamamen farklı bölümlerdir. Birlikte denetim yapmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, mevzuat Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile bu birimler arasında merkezi ve yerel düzeyde belli bilgilerin değişimine de olanak vermektedir.

3.3.5. Avustralya'da Vergi İnceleme Sisteminin Yapısı

Avustralya Vergi İdaresi (*Australian Tax Office- ATO*) dünyada vergi idaresinde lider ülkelerden biridir. Dünya üzerinde vergi incelemelerinde bilişim teknolojilerini en iyi kullanan ülkelerin başında Avustralya gelmektedir. Avustralya vergi politikalarının temeli, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergiye karşı uyumsuzluğu tespit etmek ve gelecekte vergi kaçakçılığını caydıracak eylemler geliştirmek üzerine kuruludur.

Ülkede vergi incelemesinin temeli 1988 yılında karmaşık inceleme, firma incelemeleri ve öncelikli incelemeler olarak üç kategoriye ayrılmış ve bir sistematığe bağlanmıştır. 1990'lara gelindiğinde ise ATO mükellefleri piyasadaki iş dallarına göre, yapı ve boyutlarını dikkate alarak sınıflandırmıştır. Sınıflara ayrılmış grupların arasından kapsamlı bir vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde rastlantısal örnekleme teknikleri uygulanmaya başlanmıştır.

Avustralya'da vergi incelemelerinin odak noktası küçük ve orta ölçekli işletmelerdir. Oluşturulan dijital bir platformda mükelleflerin risk kuralları karşısındaki uyumlarını ve risk skorları belirlenmekte ve buna göre risk skoru yüksek çıkan mükellefler havuza dâhil edilmektedir. 2011 yılında mükellef seçimlerinin tutarlılığını geliştirmeye yönelik 'ön işlemler' adı altında yeni bir program yürürlüğe konulmuştur.(Arslan & Biniş, 2014:).

4.TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN KURUMSAL ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçağının nedenlerini, mali, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenler olarak sınıflandırmak mümkündür.

4.1.1 Mali Nedenler

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçağına neden olan mali faktörlerin başında vergilendirme ile ilgili sorunlar gelmekte olup bu sorunlar kendi içerisinde şu başlıklar altında incelenebilir.

4.1.1.1. Vergi oranları ve vergi yükü

Vergi oranları ve vergi yükünün mükellefin ödeyeceği vergi konusunda önemine dikkat çeken Biberoğlu’na göre;

Mükellefin vergilendirme karşısındaki tutumların en önemli belirleyicisi, mükellefler üzerinde oluşan vergi yüküdür. Vergi yükünün belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Bu nedenle vergi oranlarının mükelleflerin psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir işleve sahip olduğu söylenebilir. Vergi oranları arttıkça mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışları olumsuz yönde değişecektir. Çünkü vergi oranlarının artması ile birlikte mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarı ve dolayısıyla üstlenilen vergi yükü artmaktadır (Biberoğlu, 2006:67).

Gök’e göre;

Vergi oranlarının etkisi birkaç şekilde ortaya çıkmaktadır. Vergi oranlarının artması ile birlikte üstlenilen vergi yükü artmaktadır. Artan vergi yükü öncelikle kullanılabilir gelirin azalması demek olup, mükellef artan vergi yükü karşısında daha az tüketmek ve tasarruftan vazgeçmek durumuyla yüzleşmektedir. Mükelleflerin tüketim ve tasarruf yönünden meydana gelen azalmayı telafi edilebilmesi daha fazla çalışmayı gerektirmekte ve bu durum hoşnutsuzluğa yol açarak vergi kaçırmaı desteklemektedir (Gök, 2007:147).

Şimşek’e göre;

Vergi oranı ve buna bağlı olarak artan vergi yükünün bir diğer olumsuz etkisi üretimde azalmaya neden olmasıdır. Vergi oranlarının artması ile kullanılabilir gelir seviyesinin azalması ve tüketimin kısılmasına gidilmesi, zaman içinde üretimin de azalmasına neden olmaktadır. Farklı bir ifadeyle, talep seviyesinde meydana gelen daralma, dolaylı olarak arz seviyesini de daraltmaktadır (Şimşek, 2007:21).

Vergi yükü kavramını Türkiye açısından değerlendirdiğimizde vergi mükelleflerinin en çok yakındıkları kavramlarının başında geldiği görülmektedir. OECD ülkelerinde

vergi yükü finansal ve ekonomik krizin yaşandığı 2008 ve 2009 yılları hariç sürekli artış göstermektedir. 2016 yılında en yüksek vergi yükü %45,9 ile Danimarka’da, en düşük oran ise %17,2 ile Meksika’dadır. GSYİH içinde toplanan vergi gelirlerinin payını anlatmada kullanılan vergi yükü 2016 yılı için Türkiye’de %25,5, OECD ortalaması %34,3 olarak gerçekleşmiştir (OECD, 2017:17-18).

Özsoylu’ya göre;

Uluslararası bir karşılaştırma yapıldığında, Türkiye’de vergi yükü oranlarının düşük olduğunu görülmektedir. Ancak vergi yükünün oran olarak düşük olması dikkatli yorumlanmalıdır. Önemli olan, vergi yükü hesabı değil, kullanılabilir reel gelir üzerindeki vergi baskısıdır. Türkiye’de vergi kesintileri sonrası arta kalan reel gelir, zorunlu ihtiyaçları karşılamaya yetmediği gibi, tasarruf ya da yatırım yapma imkânını ortadan kaldırdığı için, yüzde oranı kaç olursa olsun vergi yükü fazladır. Bu nedenle vergi yükünün ülkemizde fazla olması kısa dönemde tasarrufların düşmesine uzun dönemde ise büyümenin azalması yönünde olumsuz etkisi olacaktır (Özsoylu, 2005:103).

Gelirin dağılımı da vergi yükünün hissedilmesi anlamında önem arz etmektedir. Gelir dağılımındaki adaletsizlik vergi yükünün geniş kitleler üzerinde daha ağır hissedilmesine yol açacaktır. Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2018 yılı sonuçlarına göre; Türkiye’de en yüksek eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirine sahip yüzde 20’lik grubun toplam gelirden aldığı pay %47,6’ya yükselirken, en düşük gelire sahip yüzde 20’lik grubun aldığı pay 0,2 puan azalarak %6,1’e düşmüştür. GINI katsayısı bir önceki yıla göre 0,003 puan artış ile 0,408 olarak tahmin edilmiştir (TÜİK, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 18 Eylül 2019 tarihli haber bülteni).

Gelir dağılımı ölçüm metodu olarak kullanılan ve yüksekliği gelir dağılımı eşitsizliğini ifade eden GINI Katsayısı, OECD ülkeleri içerisinde Şili ve Meksika’dan sonra en yüksek ülke Türkiye’dir.

4.1.1.2. Vergilendirme ortamının belirsizliği

“Klasik iktisat modelinin kurucularından Adam Smith, vergide belirlilik ilkesini vergileme ile ilgili prensipler arasında saymıştır. Bu ilkeye göre, mükellef ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini daha önceden bilmelidir. Vergilerin belirli olması için ise vergi kanunlarının geriye doğru yürümemesi ve vergi aflarına mümkün olduğunca başvurulmaması gerekir” (Kıldış, 2000:7).

Konu Türkiye açısından değerlendirildiğinde, Karakoç’a göre;

Vergi mevzuatının ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarına cevap veremediği gibi, sade, kolay anlaşılır bir yapıda olmadığı ve sürekli değiştirilme ihtiyacı gösterdiği artık herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Vergi kanunlarının karmaşık yapısı, vergi kaçaklığının sonucu olarak vergi kaybının oluşmasına yol açmaktadır. Çünkü anlaşılamayan bir kanunun doğru bir biçimde uygulanması mümkün değildir. Çok sayıda vergi kanununun olması ve birbirleriyle bağlantısının kurulmaması, uyumun sağlanamamasına yol açmaktadır. Bu durumun temel nedeni vergi hukukunun, hukuk ilkelerine göre değil, Hazine'nin gelir ihtiyaçlarına göre belirlenir hale gelmesi şeklinde ifade edebilir” (Karakoç, 2004: 94).

Kanunlar arasındaki uyumsuzluk, çelişkiler ve anlaşılmazlık, mükellefin doğru uygulamanın ne olduğu konusunda tereddüte düşmesine neden olmaktadır. Böyle bir durumla karşılaşan mükellef genel olarak daha az vergi ödeme sonucunu doğuran seçeneğe yönelmektedir. Buna mukabil gelir ve vergi idaresi aynı durumda daha fazla vergi ödeme sonucunu doğuracak seçeneği uygulamaya çalışmakta, bu ise mükellef ile idare arasında ihtilaflara yol açmaktadır.

4.1.2. Siyasi Nedenler

Türkiye’de vergi kaçakçılığının boyutlarının artmasının nedenlerinden bir diğeri de siyasi nedenlerdir. *“Türkiye’de siyasi iktidarlar, genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak oy uğruna vergilendirmekten vazgeçip vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir”* (Tosuner, 1995)

Bu durum ile ilgili olarak Türkiye’de ortaya çıkan sorun ise, konsolide vergi gelirlerinin giderek dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kayması olmuştur. *“Vergi gelirlerindeki bu değişim kapsamında gelir ve kurumlar vergisindeki azalışın her dönemde yeni bir dolaylı vergi ile giderilmesi bu payı daha da arttırdığı gibi, vergi kaybını da artıran bir unsur olmuştur”* (Siverekli Demircan, 2004:569).

Yine bunun devamı olarak Siverekli Demircan’a göre;

1950 yılından günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, ekonomik kriz dönemlerinin hemen arkasından kamu gelirlerinin artırılması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Uygulanan ek vergiler, yeni vergi kanunları, vergi afları ülkede vergi mevzuatının oturmamasına ve mükellefin vergi konusunda bilinçlenmesine engel olmuştur. Ayrıca 1980 sonrası dönemde verilen teşvikler, konulan istisna ve muafiyetler de gelir dağılımında dengeyi bozduğu gibi, vergi kaçakçılığında son derece güçlenmesine yol açmıştır” (Siverekli Demircan, 2004:562).

4.1.3. Ekonomik Nedenler

Vergi kaçakçılığına neden olan ekonomik faktörler olarak; enflasyon, ekonomik krizler ve kişi başına düşen gelir sayılabilir. Us'a göre;

“Enflasyon rakamlarının yüksek olduğu ülkelerde vergi kaçakçılığının artması beklenir. Yüksek rakamlarda seyreden ve süregelen enflasyon adaletsizliklere yol açmaktadır. Enflasyon nedeniyle gelirlerinde aşınma meydana gelen düşük ve sabit gelirli tüketiciler bu kayıplarını gidermek, enflasyon nedeni ile maliyetlerinde artışlar meydana gelen üreticilerde maliyetlerini azaltmak amacıyla kayıtdışı istihdam ile vergi kaçakçılığına yönelmektedir” (Us, 2004: 11).

Şimşek'e göre;

“Türkiye’de de uzun süre yaşanan enflasyon, işletmelerde maliyetlerin gerçek maliyetlerden düşük gözükmesine, dönem karlarının şişirilmesine, vergi, kar payı ve ücretlerin artmasına neden olarak işletme sermayelerinin aşınmasına neden olmuştur. Bu nedenle Türkiye’de faaliyette bulunan birçok işletme, işletmelerini büyütmek için değil, faaliyetlerini sürdürebilmek için vergi kaçırma yolunu seçmiştir” (Şimşek, 2007: 22).

Baytar'a göre;

“Ekonomik kriz ve durgunluk dönemleri, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin artması için uygun zemin oluşturmaktadır. Kriz dönemlerinde işsiz topluluklar, mevcut kayıtlı ekonomide kendilerine iş bulamadıkları için kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu alanlarda kendilerine iş arayacaklardır. Üreticiler ise kriz ve durgunluk dönemlerinde, ortaya çıkan olumsuz etkileri en az düzeye indirmek için özellikle istihdam ile üretim açısından esnek davranabilmek amacıyla vergi kaçakçılığına yöneleceklerdir” (Baytar, 2006: 25).

Sarılı'ya göre;

“Türkiye’de sık aralıklarla yaşanan ekonomik krizler, istihdam üzerindeki vergi, sigorta ve benzeri kesintileri artırarak, hem işçiyi hem de işvereni kayıtdışı istihdama yöneltmiş, bu durumun sonucu olarak da devlet vergi kaybına uğramıştır. İşverenler, bu tür maliyetlerini en aza indirmek için ya sermaye yoğun üretime geçmekte ya da düşük ücretlerin geçerli olduğu kayıtdışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler. Sermaye yoğun üretime geçmenin maliyeti çok yüksek olduğu için işverenler genellikle düşük ücretlerin geçerli olduğu kayıtdışı ekonomik faaliyetlere yönelmektedirler. Ayrıca nüfusun hızlı bir şekilde artmasına karşın yatırımların aynı hızla artmaması işsizliğin her geçen gün artmasına neden olmuş, dolayısıyla birçok kişi kayıtdışında çalışmak zorunda kalmıştır” (Sarılı, 2002: 40).

Biberoğlu'na göre;

“Dolaylı vergiler özelliği itibarıyla bireylerin ödeme gücünü dikkate almayan vergilerdir. Dolayısıyla Türkiye’de bireyler ödeme güçleri dikkate alınmaksızın vergilendirilmektedir. Bu durum vergilerin mali amaçları yanı sıra ekonomiye yön vermek, gelirin adil ve eşit dağılımı ile sosyal düzeni sağlamak gibi diğer amaçların yerine getirememesine neden olmuştur. Dolayısıyla Türkiye’de

vergiler tabana yayılamadığı için sorun, herkes ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekirken vergi kaçakçılığının ortadan kaldırılamaması nedeniyle ödeme gücü olanların vergi ödememesidir” (Biberoğlu, 2006:32-33).

Türkiye’de genel olarak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı dolaysız vergilere kıyasla oldukça yüksek düzeydedir. 11. Kalkınma Planı Vergi Çalışma Grubu raporuna göre sosyal güvenlik primlerinin dahil edilmediği durumda, dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı dolaylı vergilerin payının yarısından daha azdır. 2013 yılında dolaysız vergilerin GSYH içindeki payı %5,8 iken 2020 yılına ilişkin OVP tahmininde bu pay %6,1 olarak görülmektedir. Dolaylı vergiler tarafında söz konusu oran 2013 yılında %12,3 iken 2020 yılında %12,6 seviyesine ulaşacağı öngörülmektedir. Görüldüğü üzere dolaylı vergilerin toplam vergi geliri içindeki payı %70 civarında seyretmektedir (SBB, 2019:35).

Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının yüksekliği vergi sisteminde var olması gereken dengeyi bozmakta ve vergilendirmede var olması gereken adalet ilkesini önemli ölçüde zedelemektedir. Ancak, temel mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergiler, uygulamadaki kolaylıklar ve mükellefler tarafından hissedilmemesi gibi nedenlerle siyasi otoritelerce tercih edilmektedir. Yaşanan bu sorunun temel nedeni; vergi yükünün ve genel olarak dolaylı vergi oranlarının yüksek olması değil; dolaysız vergilerin yeterli düzeyde tahsil edilememesidir. Ülkemizde dolaylı vergilerin GSYH içindeki payı %12,4 ile OECD ortalamasının sadece 1,4 puan üzerindedir (KB, 2014:29-30).

Dolaysız vergilerin yeterince toplanamaması, vergi gelirleri kompozisyonunun dolaylı vergilere doğru kaymasına; vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine ve kayıt dışı kalmanın piyasa aktörleri için ortak çıkar haline gelmesine yol açmaktadır. Bu durum mükelleflerin vergi sistemine ve vergi idaresine olan bakışını olumsuz etkilemekte; belge düzeninin yerleşmesine ve otokontrol mekanizmalarının çalışmasına engel olmaktadır. Ayrıca, dolaysız vergilerin yeterli seviyede olmaması nedeniyle akaryakıt ve tütün mamulleri gibi bazı ürünler üzerindeki yüksek dolaylı vergiler, kayıt dışılığı artıran bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. (KB, 2014:30).

Sahip olunan ekonomik sistem ve buna bağlı yapısal özellikler de vergi kaçakçılığının nedeni olarak gösterebilir. Türkiye’de tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygın olması kayıt dışılığa ortam hazırlayan önemli faktörlerden biridir. Küçük işletmelerin yaygınlığı bir taraftan izleme ve denetlemeyi zorlaştırırken, diğer taraftan bu

işletmelerin pek çok yasal düzenlemelerin dışında kalmalarına yol açmakta vergi, iş, sosyal güvenlik, muhasebe vb. konularla ilgili yasalar genellikle bu tür küçük işletmeleri kapsamamaktadır. Örneğin, tarım ve hizmet sektörü, izlenme ve denetlenmelerinin zor olması nedeniyle kayıt dışılığa daha elverişli sektörler olarak karşımıza çıkmaktadır (GİB, 2009:13).

4.1.4. Sosyal Nedenler

Bireyleri vergi ödemeye sevk eden ve caydıran faktörler sadece ekonomik faktörlerle açıklamak mümkün değildir. Ekonomik faktörlerin dışında bireyle devlet arasındaki mali ilişkinin incelenmesinde vergi bilinci ve/veya vergi ahlakı gibi sosyal nedenleri de göz önünde bulundurmak gerekir (Aktan, 2006:2-5).

Bireylerin vergi kültürü veya başka bir tabirle vergi ödeme bilinci kısaca, toplumu oluşturan bireylerin hür vicdanlarında vergi verme gereğini duymaları şeklinde tanımlanabilir (Işık, 2009:856).

Faralyalı'ya göre;

“Bireylerin bu kültür düzeyine ulaşabilmesi için öncelikle aileden başlayan çeşitli okullarda devam eden görsel ve yazılı iletişim araçlarıyla beraber dinsel kurumlarca da desteklenecek bir eğitim almaları gerekir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitimin rolü ile birlikte devletin uygulayacağı vergi politikasının da etkisi söz konusudur. Bunun içinde devletin vergi politikasını oluştururken ve uygularken verginin genel ve esas ilkelerine bağlı kalması gerekli olduğu gibi, verginin adil olması, tarafsız olması, vergi yasalarının basit ve anlaşılır olması, vergi normlarının istikrarlı ve ihtiyaca yetecek düzeyde olması gerekmektedir” (Faralyalı, 2008:1).

Şimşek'e göre;

“Bireylerin vergi bilinci ile vergiye gönüllü uyumu arasında doğru bir orantı vardır. Vergi bilinci artıkça vergi ödeme gayreti ve buna bağlı olarak vergi geliri artacaktır. Buna karşın; vergi bilinci azaldıkça vergi kaçırmada yükseliş olacaktır. Toplum bireylerinin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, vergi idaresine ve yargısına güven duyulmaması gibi etkenler vergi bilincinin oluşmamasına ve dolayısıyla vergi uyumsuzluğuna neden olacaktır. Dolayısıyla vergide başarının sağlanmasının en temel şartı vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesi, bu bilincin yerleşmesi ise vatandaşın verdiği verginin nasıl harcandığının bilmesi ve verginin haklılığına inanmasını sağlamaktır” (Şimşek, 2007:26).

Tuay ve Güvenç'in (2007) Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı adlı çalışmasında; vergilerin yerinde kullanılıp kullanılmadığının öğrenilmesi amacıyla sorulan soru için

18 ilde 6.546 kişiyle görüşülmüştür. Bu çalışmada ankete katılanların %50,7 si hayır, % 24,5 evet, geriye kalan % 24,8'i ise bilmiyorum cevabını vermiştir. Sonuç olarak kamuoyunun yarısı vergilerin yerinde kullandığı konusunda olumsuz görüş bildirmiş, kalanın yarısı ise konu hakkında bir görüş bildirmemiştir. Bu çerçevede, vergi gelirlerinin yerinde kullanılacağı hususunda mükellefler bilgilendirilmeli ve yapılan hizmetlerle de bu husus mükellefe anlatılmalıdır.

4.2. Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Kurumsal Etkinliğini Etkileyen Faktörler

4.2.1. Mevzuata İlişkin Faktörler

Anayasanın 73 üncü maddesine göre “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin yanı sıra vergi denetimi uygulamaları da kanuna dayanmaktadır.

Türkiye’de vergi politikaları öteden beri ekonomik sistemin büyüme, bölüşüm, kaynak dağılımı işlevleri üzerinde yoğun etkilere yol açmıştır. Temel politik tercihleri yansıtan ana sonuçlar yanında, ölçülemeyen, kontrol edilemeyen sonuçları ise vergi politikalarının istem dışı yan ürünleri olarak çoğu kez temel tercihlere aykırı olagelmıştır. Bu özellik öncelikle vergi politikalarının oluşum sürecinden kaynaklanmıştır. Vergiciliğin teknik karmaşıklığı, toplumda uzlaşma aranmamasına gerekçe olarak gösterilmekte; politik bürokratik çerçeveye sınırlı bir ortamda vergi politikaları oluşturulmakta; ancak uygulamaya geçtikten sonra ekonomik ve sosyal geri bildirimler, gecikmeli bir uzlaşma anlayışını gündeme getirmekte; böylelikle bütüncülük ve içsel tutarlılık bozulmakta, kararlılık gücü azalmaktadır (DPT, 1996:2).

Vergi sistemimizdeki sorunların çözümünün yıllardır vergi mevzuatında aranması mevzuatta yapılan çok sayıdaki değişikliği beraberinde getirmiş ve bunun sonucunda vergi mevzuatının konunun uzmanları tarafından bile takip edilemez hale gelmesine neden olduğu söylenebilir. Ayrıca vergiye ilişkin mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması, sık sık değişmesi (Aytekin, 2007: 88), vergi mevzuatının karmaşık olması, günümüz ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması (Gez, 2011: 61), mevzuatın çeşitli boşluklar ve belirsizlikler içermesi vergi denetiminde etkinliği azaltmaktadır.

4.2.1.1. Mevzuatın sıklıkla değişmesi

Gelişen ve değişen ekonomik, sosyal ve toplumsal hayata uyum sağlayabilme gibi değişimler karşısında yasal boşluklar oluşmaması için mevzuatta da değişiklikler yapılması kaçınılmazdır.

Dinamik ekonomik ve ticari hayata karşın vergi mevzuatının değişmez bir yapıda olması dūřünülemez bir olgudur. Vergi mevzuatının belli aralıklarla değişmesi ekonomik ve sosyal gelişmeleri yakalayabilme bağlamında bir ihtiyaçtır. Ancak sōz konusu zorunluluğun dışında yıllar boyunca siyasi iradeler tarafından bazen kendi seçmen kitlesinin çıkarlarını gōzeterek bazen de oylarını arttırma ūmidiyle vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış, reform çalışması adıyla yeni kanunlar çıkarılmıştır.

Tūm bu dūzenlemeler yıllar itibariyle artmıř ve neticede yıęın haline gelmiř bir vergi mevzuatı ortaya çıkmıřtır. Aynı kanunda aynı numaralı birden fazla mūkerrer madde, geçici madde, ek madde ve ek geçici maddeler bulunmakta olup kanun ve yōnetmeliklerin yanı sıra vergilemeye iliřkin birçok Bakanlar Kurulu Kararı, Cumhurbaşkanın Kararı, genelge, teblię, sirkūler hatta ūzelge vs. bulunduęu belirtilebilir. Birçok mūkelletin, pratik hayatta bir iřlemin vergiye tabi olup olmadıęını ya da vergilendirme usulū konusunda belirleme yapabilmesi için ūzelgelerin geliřimini dahi takip etmesi gerekmektedir.

Ayrıca “mevzuatta yapılan sık deęiřikliklerin geçiř hūkūmleri (geçici maddeler) dūzenlenmesini gerektirdięi bu uygulamaların da durumu daha da içinden çıkılmaz bir hale getirdięi sōylenebilir” (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 299).

Vergi mevzuatının sık sık değişmesi, vergi idaresi, vergi denetim birimleri ve profesyonellerinin işini dahi zorlaştırmaktadır.

4.2.1.2. Mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması

Geliřmiř, būyūk ve modern bir ūlkede vergi sisteminin karmařıklıktan sıyrılamayacaęını belirten Chaumont, gerçek yařam ve iřletmelerin karmařık olduęunu dolayısıyla kiřilerin gerçek gelirlerinin doęru bir řekilde vergilendirilmesi için bu karmařıklıęa izin verilmesi gerektięini; ulařım, saęlık ve emeklilięi finanse etmeyen ūlkelerin vergi mevzuatında karmařık sisteme ihtiyaç duymadıklarını, tūm

gelişmiş OECD ülkelerinin ise karmaşık vergi sistemine sahip olduğunu belirtmektedir (Chaumont, 2014: 149).

Vergi sisteminin ve mevzuatının karmaşıklığının kasıtlı veya kasıtsız yapılan hatalara veya tasarım başarısızlığına bağlayan değerlendirmeleri yüzeysel olmakla eleştiren Karabacak (2013)'a göre vergi mevzuatının karmaşıklığı ekonomik, toplumsal, siyasal, kurumsal, düşünsel ve kültürel birçok nedene dayanmakta olup vergilemenin doğasından kaynaklanmaktadır.

Karabacak'a göre;

Vergi sistemini belirleyen siyasal sürecin istikrarsızlığı, farklı vergi türlerinin homojen olmayan mükelleflere vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini sağlama çabası, ekonomik faaliyetlerin karmaşıklığı, ulusal ve uluslararası düzeyde vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele gibi nedenlerle karmaşıklık eleştirileri günümüz ekonomik, sosyal ve toplumsal şartları altında kaçınılmazdır (Karabacak, 2013: 27–28).

Bunun yanında Cesur ve Çelikkaya (2014: 6) mevzuatın basit ve anlaşılabilir olmasının mükelleflerin vergiye yaklaşımını olumlu etkileyeceğini denetçilerin ve yargı organlarının da işini kolaylaştıracağını ifade etmişlerdir. Ayrıca vergi kanunlarının karmaşık olmasının vergi idaresinin vergiye uyum göstermeyen mükellefleri tespit etmesini zorlaştırdığı söylenebilir (Langham vd, 2012: 392).

Mevzuatın karmaşık olması ve sık değişmesi vergi yargısının da işini güçleştirmektedir. Adam Smith'in Ulusların Zenginliği adlı eserinde yer alan vergilemeyle ilgili ilkelerden kesinlik ilkesi mükellefin ödeyeceği verginin miktarını, zamanını ve ödeme şeklini önceden bilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu bağlamda gerek vergilemede kesinlik ilkesi gerekse hukuki güvenlik ilkesi dikkate alındığında vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması önem arz etmektedir.

Öte yandan Karakoç (2014: 156), vergi kanunları için Kanun Tasarısı Bilim Komisyonları kurulmamasını eleştirmekte vergi kanunlarının daha çok maliye bürokrasisi tarafından hazırlandığını ve tasarıların Meclis Komisyonu ve Genel Kurul'da yeterince tartışılmadan kabul edildiğini, özellikle son yirmi beş yılda teamül haline gelen ilgisiz ve ilişkisiz kanunların torba kanun uygulamasıyla kabul edildiğini belirtmektedir.

Aktan ve Savaşan'ın 770 vergi dairesi, 748 tekstil firması çalışanı ile yaptıkları ankete dayalı araştırma sonuçlarına göre; GİB çalışanları, mükelleflerin vergi uyum

maliyetlerini artıran en önemli husus olarak %76,9 ile vergilemeye ilişkin düzenlemelerin açık, anlaşılır ve basit olmamasını görmektedirler (Aktan ve Savaşan 2009:64). Firma çalışanlarının %74'ü GİB çalışanlarının ise %83'ü “vergi düzenlemelerinin çok karmaşık olduğu” önermesine katılmaktadır. GİB çalışanlarının düzenlemeleri karmaşık bulma oranının daha yüksek olma sebepleri firmaların profesyonel muhasebecilerden faydalanmaları neticesinde vergisel düzenlemelerin ayrıntıları ile uğraşmamalarından ve GİB çalışanlarının mükellef perspektifinden soruya yaklaşmalarından kaynaklanıyor olabilir (Aktan ve Savaşan, 2009: 33).

Vergi mevzuatında yeni düzenleme yapılma çalışmaları halen devam etmekle birlikte vergi mevzuatının kısa, öz, anlaşılır ve günümüz Türkçesi ile yazılması, mükelleflerin iş birliği ve gönüllü uyumlarının sağlanabileceği bir yapıda düzenlenmesi (Gez, 2011: 10), vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması sürecinde hazırlık veya geçiş dönemlerinin de dikkate alınması (Aytekin, 2007: 88) hem mükelleflerin hem denetim personelinin hem de yargı organlarının etkinliğini arttıracaktır.

4.2.1.3. Belge düzeninin sağlanamaması

Vergi denetiminden beklenen faydanın sağlanması belge düzeninin yerleşmiş olmasına bağlıdır. Denetim personelinin denetim esnasında başvuracağı en önemli kaynak olan defter ve belgelerin eksiksiz ve düzenli olması vergi incelemesinde etkinliği arttıracaktır.

Ülkemizde belge düzenini olumsuz etkileyen en önemli konu sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleridir. Esasen sahte belgeye duyulan ihtiyaç sahte belge düzenleme fiilini ortaya çıkarmıştır.

Sahte belge düzenleyen açısından sahteciliğin amacı, komisyon karşılığı kolay yoldan, vergi kanunlarının ve ceza kanununun suç olarak saydığı bir fiili işleyerek haksız kazanç sağlamak ve bunun yanında vergiyi doğuran olayı vergi idaresinin bilgisi dışında tutarak daha az vergi ödemek ya da hiç ödememektir.

Danıştayın müstakar hale gelen kararları doğrultusunda sahte belge düzenleyenlerin elde ettikleri kazancın, düzenlenen faturada yeralan tutarın %2'si kadar olduğu kabul edilmektedir. Söz konusu belgelerin maliyetinin sadece matbaaya ödenen baskı gideri ve diğer düşük tutarlı giderlerden oluştuğu düşünüldüğünde, yüklü miktarda sahte

fatura düzenlenmesi halinde düzenleyen açısından ciddi bir gelirin oluşacağı muhakkaktır.

En sık rastlanan sahte belge düzenleme fiillerini aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Sahte fatura düzenleyen ve kullanan mükellefler arasında gerçek bir mal ve hizmet hareketi olmadığı halde mal ve hizmet hareketi varmış gibi belge düzenlenmesi,
- Başkaları adına bastırılan belgelerin kullanılması,
- Vergi yükümlülüğünün sona ermesine rağmen, izin alınarak bastırılan ancak iptal edilmesi gereken belgelerin kullanılması.

Mükelleflerin sahte belge kullanma amaçları; giderlerini fazla gösterip ya da zamanla belgesiz olarak gerçekleştirdiği bir takım emtia/hizmet alımlarını ya da giderlerini belgelendirme gayreti ve çabasına girerek, kurumlar veya gelir vergisi matrahını düşürerek daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek veya haksız yere indirimlerden ve istisnalardan (indirilecek KDV'yi yüksek gösterip daha fazla KDV iadesi almak gibi) faydalanmak şeklinde kendini gösterebilir.

Sahte belge kullanma gerekçeleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

Vergi Matrahını Azaltmak; Gelir ya da kurumlar vergisi mükellefleri, sahte belge kullanmak suretiyle giderlerini ve maliyetlerini yükseltebilmektedirler. Bunun sonucu olarak da daha az kazanç beyan ederek daha düşük tutarda vergi ödemektedirler.

Ayrıca, kar marjının yüksek olduğu sektörlerde KDV oranı düşük de olsa gelir veya kurumlar vergisini azaltmak amacıyla sahte fatura kullanımı yoluna başvurulmaktadır.

Bununla birlikte; grup şirketleri arasında zarar aktarımı yapmak ve KDV ödememek maksadıyla, şirketler arasında gerçek muamelelere dayanmayan mal ve hizmet satışlarına ilişkin sahte fatura da düzenlenebilmektedir.

Belgesiz Harcamaları Belgeli Hale Getirmek; Kayıt dışı istihdamı, belgesiz veya belgelendiremedikleri giderleri bulunan işletmeler, bu tür giderlerini belgelendirmek amacıyla sahte belge kullanmakta ya da bu tür giderlerin muadili bir gideri gerçekleştirmiş gibi göstermek için sahte belge kullanma yoluna başvurmaktadırlar. Kayıt dışı istihdamın yoğun olduğu tekstil sektöründe çalışanlara ödenen ücretlerin giderlere yansıtılması için sahte belge kullanımı buna örnek olarak verilebilir.

Mükellefiyeti bulunmayan kişilerden hizmet alan işletmeler, bu hizmete ilişkin giderin muadili kadar sahte belge kullanma yoluna başvurmaktadırlar. İnşaat sektöründe mükellefiyeti olmayan kişilere yaptırılan taşeron inşaat işleri buna örnek gösterilebilir.

KDV İndirim Tutarını Artırmak: Dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisinin en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Bu sistem ile yükümlüler mal ve hizmet alımları sırasında yüklendikleri katma değer vergilerini, satışları sırasında tahsil ettikleri katma değer vergisinden indirerek sadece kendi safhalarında yarattıkları katma değer vergilendirilmesini sağlarlar.

Bu sistemin sağlıklı işlemesi, alım-satımlarda gerçek belge düzenlenmesi ve belgelerin gerçek mal ve hizmet alımlarını içermesine bağlıdır. Zira gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmayan sahte belge niteliğindeki faturaların deftere işlenseler bile indirim konusu yapılmaları mümkün değildir. Çünkü böyle bir durumda faturayı düzenleyen kişi hazineye borçlanmamıştır. Hazinenin kasasına girmemiş ve girmeyecek bir verginin indirimi de mümkün değildir.

Mükellefler, sahte belge kullanmak suretiyle indirim konusu yapılacak KDV'nin tutarını yükseltip hesaplanan KDV'yi mahsup ederek vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla sahte belge temin edebilmektedirler.

Bununla birlikte, özellikle giderlerine ilişkin KDV oranı düşük, sundukları hizmete ilişkin KDV oranı yüksek olmasından dolayı sürekli yüksek miktarda ödenecek KDV oluşan hizmet işletmeleri indirilecek KDV'lerini arttırmak amacıyla sahte belge kullanımına başvurmaktadırlar.

Kayıt Dışı Ekonomi Nedeniyle Belge Temininde Zorlanmak: Kayıt dışı ekonomi, kamu otoritelerinin denetimi dışında meydana gelen her türlü ekonomik işlem veya faaliyet olarak tanımlanabilmektedir.

Türkiye'de kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı 2012 yılı itibarıyla yüzde 27,2 olarak tahmin edilmiştir (Schneider, 2012). Kayıt dışı ekonomiyle mücadele kapsamında alınan tedbirlerle bu oranın son 10 yılda 5 puan azaldığı tahmin edilmektedir. Ancak, kayıt dışı ekonomi oranının OECD ülkelerinde ortalama yüzde 19,2 seviyesinde olduğu dikkate alınırsa, Türkiye'de halen kayıt altına alınması gereken önemli bir kayıt dışı ekonomi potansiyelinin olduğu görülmektedir (KB, 2014:27).

Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, sahte belge kullanımında önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira sahte belgelerin en çok kullanıldığı sektörler olan tekstil, hububat, bakliyat, canlı hayvan, hurda metal ve inşaat sektörleri kayıt dışılığın en yoğun olduğu alanlardır. Ağırlıklı olarak bu sektörlerde sahte belge kullanılıyor olmasının sebebi, mükelleflerin bireysel vergi kaçırma niyetinden çok, bu sektörlerdeki belgelendirmeye ilişkin sorunlardır.

Ülkemizde belge düzenin tam olarak yerleşmesinin önündeki en büyük engelin kayıtdışı ekonomi olduğu söylenebilir.

4.2.1.4. Vergi cezalarının caydırıcılığı

Vergi sistemimiz, vergilendirilecek hususların en doğru şekilde mükellef tarafından bilinebileceği temeline dayalı bir sistem olan beyan sistemi uygulanmaktadır. Bu sistemde etkinlik, mükelleflerin beyanlarının doğruluğuna bağlıdır. Mükellef beyanlarının kontrolü ise ancak denetim mekanizması ile sağlanabilir.

“Devletin vergi toplayabilmesi, vatandaşın vergiyi ödememesi halinde verilecek cezanın etkinliğine bağlıdır” (Gez, 2011: 13). “Denetimler sonucunda cezalı tarhiyat yapılarak yükümlülere yüksek denetlenme olasılığı gösterilerek mükelleflerin gönüllü olarak doğru beyanda bulunmaya yönettirebilir böylece vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması sağlanabilir” (Binbirkaya, 2006: 15).

Çağdaş vergi sistemlerinde ceza ana unsur olmamakla birlikte beyanların güvenilirlik ve doğruluğunun sağlanması anlamında cezaların caydırıcılığı etkin denetimin önemli bir unsuru olarak gözükmektedir. Öte yandan, çok sık af niteliğinde kanuni düzenleme yapılması ve uzlaşma müessesesinin uygulanma tarzı cezaların caydırıcılık etkisini ortadan kaldırmaktadır. Kamuya ek kaynak sağlama amacı taşıyan vergi afları mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme inancını zedeleyebilmekte ve cezaların caydırıcılığı fonksiyonunu engelleyebilmekte dolayısıyla denetimin etkinliğini azaltmaktadır.

4.2.1.5. Vergi afları

Vergi affı, niteliği gereği mükellef nezdinde cezalandırılması gereken bir hususun varlığı ancak Kanunla belirlenen şartlara uyulması kaydıyla cezayı gerektiren işlemlere ilişkin devlet tarafından bir araştırma yapılmayacağı veya bu konularda

herhangi bir tespit yapılmış olsa dahi cezai işlem uygulanmayacağı taahhüdünü içermektedir. Bu çerçevede çoğu durumda devlet, mükellef tarafından belirli oranda ilave vergi ödenmesi kaydıyla vergi incelemesi yapma hakkından feragat etmektedir.

Vergi aflarının çeşitli gerekçeleri olabileceğini ifade eden Taşkın'a göre;

“Vergi aflarının, siyasal iktidarların politik, ekonomik ve siyasi hedeflerine ulaşması, devletin vergi gelirlerini daha hızlı tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması ve böylece yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması gibi sebeplerle çıkartıldığı söylenebilir” (Taşkın, 2010: 125).

“*Vergi affı şeklinde ifade edilebilecek yasalarda af kelimesine yer verilmemesi tüm ülkelerde ortak bir uygulamadır*” (Savaşan, 2011: 21). “*Genellikle Varlık Barışı, Stok Affı, Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması, Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması gibi farklı adlar altında uygulanan kanunlar ile ödevlerini zamanında yerine getirmemiş mükelleflerin bu durumları yok sayılmakta ve söz konusu cezaları daha uygun koşullarda ödeyebilmeleri sağlanmaktadır*” (Fırat, 2015: 173).

“*Türk Hukuku’nda ilk vergi affı 1906 yılında çıkarılan İrade-i Seniye ile yol vergisi cezalarının affedilmesi uygulamasıdır*” (Savaşan, 2011: 20–21). “*Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra vergi affı olarak yorumlanabilecek ilk uygulama 1924 yılında yapılmış, Cumhuriyet tarihinde bugüne kadar 42 (1923-2016 Aralık) af uygulaması hayata geçirilmiştir*” (Yeşilyurt, 2016: 248–49). Af kanunları çıkarılırken genel olarak af kanunu başlığı kullanılmadığından dolayı Cumhuriyet döneminde kaç adet af kanunu çıkarıldığı hususu dahi tartışmalıdır. Yukarıda yer aldığı üzere Yeşilyurt’a göre bu sayı Aralık 2016 itibarıyla 42 iken Özgüven’e (2018: 37-38) göre 2018 Mayıs itibarıyla 34, Bingöl’e (2018: 89) göre 2018 Eylül itibarıyla 36’dır.

Ulusoy (2016), her ne kadar söz konusu (af Kanunu niteliğindeki 6736 sayılı) kanunun devletin vergi tahsilatını hızlandırma ve vergisel problemleri bertaraf etme amaçlı yapılandırmaya gitmesi, bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması ve dava aşamasında olan vergi alacaklarının sulh yoluyla tahsil edilmesi gibi sonuçlarının kamu yararı çerçevesinde ele alınabilecek gibi olsa da matrah artırımı ve fiktif alacak ve carilerin kayıtlardan çıkarılması gibi vergi affı şeklinde yorumlanan hususların vergi ahlakını ve vergi uyumunu olumsuz etkileyeceğini belirtmiştir. Sık sık çıkarılan af uygulamaları mükellefler de affın da affı çıkabilir beklentisi oluşturmaktadır.

Öte yandan birçok af kanununda matrah artırımı hususlarının bulunması ve bu dönemlere ilişkin vergi incelemesinin yapılmayacağı hükmünün yer alması kasıtlı olarak vergi kaçırın mükellefler açısından bir can simidi görevi görmektedir. VUK 359 uncu madde kapsamındaki fiillerle ilgili olarak herhangi bir istisna hükmünün son dönemlere kadar af kanunlarında yer almaması vergi kaçakçılarını cesaretlendirmektedir. Bilerek isteyerek sahte belge organizasyonu kuran bu şekilde belge düzenini tahrip eden, vergi kaybına neden olan hatta ve hatta devletten yersiz vergi iadesi alınmasına yol açan mükellefler de affedilmekte vergi inceleme dünyasında açılan bu gedik tüm diğer incelemelerin sıhhatine hâlel getirmektedir.

Bütün bu mahzurlar dolayısıyla, nihayet 7143 sayılı Kanunun 5(9) ve (13) üncü fıkraları ile incelemelere başlanmış olması koşuluyla, bazı vergi kaçakçılığı kapsamına giren incelemelerin Kanunun yayımı tarihinden sonra da devam etmesine cevaz verilmiş; öte yandan kaçakçılık kapsamındaki vergi incelemeleri için vergi ve ceza tarh edilmemekle birlikte vergi incelemesinin yapılmasına izin verilmiştir.

Vergi aflarının, yükümlülüğün zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi gerekliliğini ortadan kaldırarak yükümlü kavramını anlamsız hale getirdiği, mükelleflerde vergilemeye ilişkin mükellefiyetlerin yerine getirilse de getirilmese de olur anlayışı oluşmasına neden olduğu söylenebilir.

Karakoç (2014: 155), af niteliğindeki düzenlemelerin çok sık yapılmasının vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının yok olmasına, vergilemede adalet algısının azalmasına yol açtığını ifade etmektedir. Ayrıca sık sık tekrarlanan vergi afları vergi uyumunu azaltabilir ve vergi yapısında yer alan cezai müeyyidelerin uygulanabilirliğini olumsuz etkileyebilir.

Savaşan (2011: 22) ise vergi aflarının kısa dönemde faydaları bulunabileceğini ancak uzun dönemde önemli sorunlar ortaya çıkarabileceğini belirtmektedir. Örneğin Türkiye özelinde SVAR tekniği ile 1980-2013 döneminde vergi afları vergi gelirleri ilişkisini analiz eden Kaya (2014: 196–197), vergi aflarının vergi gelirlerini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşmış ve vergi aflarına mali amaçla finansman ihtiyacını karşılamak üzere başvurmaktan ziyade olağanüstü dönem ve durumlarda iktisadi amaçlar doğrultusunda başvurulabileceğini belirtmiştir.

4.2.1.6. Uzlaşma müessesesi

Uzlaşma, iki ayrı taraf arasındaki uyuşmazlığın yargıya başvurmadan önce karşılıklı görüşme ve anlaşma ile çözümlenmesini ifade eden bir sistemdir. Vergi uyuşmazlığı genellikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, buna bağlı olarak vergi mükellefiyetinin doğup doğmadığı veya tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi işlemlerle vergi cezası uygulamalarının kanunlara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığı, üzerinden vergi hesaplanacak matrahın tam ve doğru olarak kavranıp kavranmadığı gibi konularla ilgili görüş aykırılıklarından kaynaklanmaktadır.

“İlk olarak 1963 yılında Türk Vergi Sistemi’ne giren ve 1987 yılında kapsamı genişletilerek halen uygulanmakta olan uzlaşma müessesesi ile vergi idaresi, vergiyi hiç tahsil edememektense belli bir indirim veya ödeme kolaylığı ile verginin ödenmesini sağlamayı amaçlamaktadır” (Acar & Merter, 2004: 11).

“Yargı makamlarının iş yükünü gereksiz yere ağırlaştırmamak, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak, kamu alacağını tahsil ederek yüksek maliyetli finansman yollarını tercih etmekten kaçınmak, planlanmış ekonomi dengelerini sağlamak amacıyla uzlaşma müessesesi oluşturulmuştur” (Erol, 2010: 96).

İnceleme sonucunda bulunan matrah farkı ve cezalar için tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma hakkı bulunan mükellefler için uzlaşma müessesesi ile ödemedikleri vergiyi cezalardan indirim yapılarak ödeme imkânı sunulmaktadır. Uzlaşma müessesesi ile devletin belki hiç elde edemeyeceği gelirleri toplamayı başarabileceği ancak bu durumla vazgeçilen ceza tutarlarının cezaların caydırıcılık özelliği ile bağdaşmadığı söylenebilir.

Anlar ve Cengiz (2016: 68)’e göre neredeyse tüm vergi mükelleflerinin uzlaşma hakkından yararlanması cezai yaptırımları işlevsiz kılmakta, uzlaşma komisyonlarının benzer olaylara farklı tutarlarda indirimlerde bulunması ve standart uygulama bulunmaması vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmakta, uzlaşma müessesesinin mevcut hali vergileme ilkeleri bağlamında anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Uzlaşma müessesesi mükellefleri nasıl olsa uzlaşma sonrası ceza hatta vergide indirim sağlanır anlayışına sevk ederek denetimin etkinliğini bozabilir (Uğur, 2016: 6). Bu bağlamda uzlaşma, cezaların caydırıcılığını azaltan ve vergi denetiminde etkinliği

bozan bir etki oluşturmaktadır. Ancak Gündüz (2014: 20)’e göre uzlaşma kaldırılır ve yerine daha iyi işleyen bir mekanizma getirilemez ve uyuşmazlıkların çözümü için tek seçenek olarak yargı yolu kalırsa, yargılamalar tıkanır bu durumda da iki senede bir af çıkarmak gerekebilir.

Amaçları ne kadar anlamlı ve vergi tahsilâtını hızlandıran, maliyetsiz, pratik bir yöntemmiş gibi görünse de uzlaşma; vergi kanunları önünde eşitlik ve mali güce göre vergilendirme gibi bazı Anayasal vergilendirme ilkelerinin yanı sıra kanuni olarak alınması gereken vergi aslı ve cezalarından vazgeçilmesi noktasında vergilendirmede kanunilik ilkesine aykırılıkları da içermektedir (Öz, 2004:141).

Bilindiği üzere vergi idaresi, vergi hukuku alanında bağlı yetki ile donatılmış olup, kanuna göre vergiyi doğuran olayla birlikte doğmuş olan herhangi bir vergi alacağını almama konusunda takdir yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla idarenin, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkıp tarh işlemiyle belirlenmiş ya da belirlenecek olan vergi borcunun bir kısmından uzlaşma aracılığıyla vazgeçmesi, idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla düzenlenmiş olan ve “vergilerin kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağı” hükümlerini içeren vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı düşmektedir. Çünkü burada, sadece kanun koyucunun iradesine ait olan, kanuni yollarla konulmuş bir vergi veya cezasını kaldırma veya indirme yetkisi, kanun koyucu tarafından değil, vergi yönetimince tayin edilen bir grup uzman yetkilinin oluşturduğu uzlaşma komisyonları tarafından alınan kararlarda icra edilmektedir. Dolayısıyla burada kanun koyucunun iradesinin vergi yönetiminin bir birimine devri ve vergi hukukunda eşine çok az rastlanan takdir yetkisinin kullanımı söz konusudur. Diğer taraftan, vergi yönetimi (devlet), kendi koyduğu vergi veya cezadan vazgeçerek kendi düzenlemesiyle ters düşmektedir. Bir anlamda, kendi koyduğu vergi veya cezanın ödenemezliğini kabul etmektedir (Öncel vd. 1985: 201).

Bunun yanı sıra, uzlaşma müessesesi kapsamında takdir yetkisinin kullanımına ilişkin olarak mevzuatta herhangi bir sınırlamaya yer verilmediğinden dolayı komisyonların indirim konusunda sınırsız bir takdir yetkisine sahip olduğu düşüncesi oluşmakta ve uygulamada mükellefler tarafından özellikle uzlaşmaya konu edilen vergi asıllarında daha fazla indirim beklentisine girilmektedir. Aynı şekilde, sınırsız bir takdir yetkisine sahip olduğunu düşünen komisyon üyelerinin de zaman zaman takdir yetkilerine dayanarak yüksek oranda indirim yaptıkları bilinmektedir (Öncü, 2013).

Bu kapsamda, kanun önünde her açıdan aynı durumda olan iki vergi mükellefinden birinin uzlaşma yoluna giderek daha az vergi ödemesi halinde mali güce göre vergilendirme ilkesi; her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birisinin uzlaşmaması veya birinin diğerinden daha fazla indirim elde etmesi durumunda da vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkeleri zedelenmiş olmaktadır (Öncel vd, 1985:201). Dolayısıyla, uzlaşma müessesinin sınırsız biçimde uygulanması özellikle vergisini zamanında ödeyen, vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin psikolojisini olumsuz yönde etkileyerek vergi sistemine duyulan güven duygusunu azaltmakta ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmemelerine neden olmaktadır (Yüce, 2016).

Vergi borçlarına ilişkin olarak yapılan feragatler de bir yandan hazinenin ciddi anlamda gelir kaybına uğramasına neden olmakta bir yandan da vergi inceleme sonuçlarını etkisizleştirerek vergi inceleme memurlarının motivasyonlarını düşürmekte ve vergi idaresini kolaycılığa sevk etmektedir.

Uzlaşma müessesesinin; egemenlik gücünün gereği olarak alınan vergiyi pazarlık konusu yaparak devletin egemenlik gücünü, objektif kriterlerden yoksun olduğundan adalet ilkesini, mükellefler arasındaki eşitliği, vergisini zamanında ve doğru olarak ödeyen mükellef aleyhine bozarak Anayasanın kanun önünde eşitlik ilkesini, kanuna göre alınması gereken vergi ve cezaların kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlayarak hukuk devleti ilkesini zedelediği ve bu nedenlerden dolayı bir an önce kaldırılması gerektiği de ileri sürülmektedir (Ozansoy, 2000: 211).

Öte yandan, uzlaşma konusu olan hususların henüz kesinleşmiş olmayan bir iddia kabilinden ve her zaman yargı karşısında tartışmaya açık hususlar olduğu, yargıya intikal eden vergi davalarındaki idare lehine kararların oranı düşünüldüğünde uzlaşma ile kısa sürede ve zahmetsiz olarak inceleme sonucunda tespit edilmiş olan verginin bir miktar cezası ile tahsil edilebilmesini sağlaması açısından önemli olduğu da izahtan varestedir.

4.2.2. Teşkilat Yapısı

“Vergi sistemi ve denetiminin etkinliği her şeyden önce idari teşkilatın etkinliğine bağlıdır. Yönetmelik açıdan zayıf, yetersiz ve yeni gelişmelere ayak uyduramayan bir teşkilat, vergi mevzuatı mükemmel olsa dahi istenilen hedefleri

gerçekleştiremeyecektir” (Arioğlu, 2005: 70). İdarenin etkinliği açısından yasal düzenlemelerin nasıl olduğundan daha önemlisi nasıl uygulandığıdır (Çetinkaya, 2002: 183).

Gelir idarelerinin örgütlenme farklılıklarından bahseden Batırel’e göre;

Gelir idarelerinin iç örgütlenmesinde üç farklı model kullanılmaktadır. Vergi türü modelinde örgütlenme gelir, tüketim veya dolaylı-dolaysız vergiler ayrımına göre yapılırken fonksiyonel (işlevsel) modelde gelir idaresi tescil, muhasebe, bilgi işlem, denetim vb. fonksiyonlara göre iş bölümü çerçevesinde örgütlenmektedir. Mükellef türlerine göre örgütlenme modelinde ise idari yapılanma büyük mükellefler, küçük ve orta boy işletmeler ve ücretliler esasına göre yapılmaktadır (Batırel, 2005: 23).

Dünya genelinde üç tür gelir idaresi yapılanması olduğundan bahseden Tezcan ve diğerlerine göre;

Dünya genelinde uygulanan üç tür gelir idaresi yapılanma modeli bulunmaktadır:

- Merkezi Gelir İdaresi Modeli: İdarenin tüm personelinin merkezi hükümet tarafından istihdam edildiği, merkezi otoriteye bağlı olmayan idari birimlerin merkezi idarenin bir parçası olarak faaliyet gösterdiği, her idarenin kendi vergisini belirleyerek kendi gelir idaresine sahip olduğu, farklı gelir idareleri arasında genellikle koordinasyon ve uyumun olmadığı modeldir.
- Ademi Merkezi Gelir İdaresi Modeli: Yetkinin fonksiyonel ayrımına dayanan, merkezi hükümetin politika formülasyonu ve finanstan sorumlu hükümetin alt kademelerinin politikaların yönetilmesi ve uygulanmasından sorumlu olduğu, uygulamada çok fazla kullanılmayan bir modeldir. Tamamen ademi merkezi olarak faaliyet gösteren tek Gelir İdaresi örneği Alman Gelir İdaresidir.
- Karma Gelir İdaresi Modeli: Ülkelerin içinde bulunduğu şartlar gereği farklı uygulamalarının bazen birbirlerinden etkilenecek bileşik olarak oluşturulan modeldir (Tezcan vd, 2006: 104–107).

Bir başka açıdan ise Dünya’da gelir idarelerinin yapılanması 4 farklı organizasyon türüne dayanmaktadır (OECD, 2015:62). Bunlar:

- Vergi Türüne Göre Yapılanma: Gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi türleri doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.
- Fonksiyonel Yapılanma: Tahsilat birimi, denetim birimi gibi faaliyetler doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.
- Mükellef Odaklı Yapılanma: Büyük mükellefler, küçük ve orta ölçekli mükellefler gibi mükellef büyüklüğü doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistem.

- Karma Yapılanma: Yukarıdaki yapılanma türlerinin hepsini içeren yapılanma.

Gelir idarelerinde vergi türüne göre yapılanma yaygın iken bu modelin zayıf yönleri nedeniyle 1990'lı yıllardan itibaren dünyada Gelir İdarelerinin klasik “vergi türüne” dayalı organizasyon yapılarını terk ettiği “fonksiyonel” ve “mükellef odaklı” yapılara yöneldiği görülmektedir (Fırat, 2015: 175; Tezcan vd. 2006: 103).

Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü	Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü
ABD	Mükellef Odaklı	İtalya	Karma
Almanya	Karma	Japonya	Karma
Avustralya	Karma	Kanada	Fonksiyonel
Belçika	Karma	Kore	Karma
Birleşik Krallık	Karma	Meksika	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı
Danimarka	Karma	Polonya	Karma
Fransa	Mükellef Odaklı	Portekiz	Karma
Hollanda	Fonksiyonel, Mükellef Odaklı	Şili	Karma
İrlanda	Mükellef Odaklı	Türkiye	Fonksiyonel
İspanya	Karma	Yeni Zelanda	Karma
İsviçre	Fonksiyonel, Vergi Türü	Yunanistan	Karma

Tablo 4.1. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modelleri

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” adlı rapordan yararlanarak hazırlayan Furkan BEŞEL (Türkiyede Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi s.151)

“Bir ülkede mükelleflerin vergi sistemine güven duymalarının en önemli şartlarından biri de vergi idaresinin etkinliğine duydukları inançtır” (Eyüpgiller, 2001: 123).

Saraç (2003: 74)’a göre vergi idaresinin etkinliği gerekli yasal yetkilere sahip olması, etkin teşkilat yapısı ve işleyişi, yeterli düzeyde kaynak ve kabiliyetlerle donatılmış olmasına bağlı iken Yoruldu ve Yoruldu (2016: 58)’ya göre vergi denetim sisteminin etkinliği temeli iyi atılmış bir kurumsal yapı ve teşkilatlanmanın varlığına bağlıdır.

Öz ve Karakurt (2007: 82) gelir idarelerinin etkinliğinin vergi kayıplarına göre belirlendiğini ifade etmişlerdir. Aynı yaklaşımla Buluş (2010: 103)’a göre vergi kayıp ve kaçak oranı %20 ile %40 arasında olan ülkelerde gelir idaresinin etkinsiz olduğu

kabul edilmektedir. Ayrıca gelir idaresinin etkinliğinin taşra teşkilatlarının (vergi dairelerinin) etkinliğine bağlı olduğu da söylenebilir (Karayılan & Alantar, 2003: 76).

“Gelir idarelerinin başarısı önceleri kurumların iç işlemlerini yerine getirme ve toplanan gelir miktarı ile ölçülmekteyken son yıllarda mükelleflerin genel uyum ve memnuniyeti, çalışanların memnuniyeti, idarenin sürekli iyileştirme ve verimlilik potansiyeli ile ölçülmeye başlanmıştır” (Tezcan vd., 2006: 102).

“Modern vergi idarelerinin görevi, vergi sistemini en az maliyetle uygulamak, mükelleflerine hizmet kalitesini devamlı iyileştirerek hizmet sunmak, vergi sisteminin bütünlüğü, etkinliği ve adaleti konularında halkın güvenini kazanmaktır” (Saraç, 2003: 74).

Klasik yaklaşıma göre “en az maliyetle en fazla geliri toplama” şeklinde kabul edilen vergi idaresinde etkinlik kavramı çağdaş anlayış ile “kaliteli hizmet, verimli ve nitelikli çalışma” şeklinde ifade edilmektedir (Gerçek, 2004: 639).

VUK 4 üncü maddesinde vergi dairesi “mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun öngördüğü şekilde vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar hukuka uygun şekilde yürütülmesinden Türk Vergi İdaresi sorumludur (Başaran Yavaşlar, 2010: 88).

“Vergi denetim süreci, mükellefler ile gelir idarelerinin doğrudan etkileşime geçtiği, mükellefin idarenin uygulamalarını doğrudan gözlemleyebileceği ve değerlendireceği, mükellefin vergi idaresine bakışını ve vergi uyumunu etkileyebilecek ve idarenin özen göstermesi gereken bir süreçtir” (Bakar ve Gerçek, 2016: 16).

Vergi idaresinin ülkenin içinde bulunduğu koşulları dikkate alması gerektiğini ileri süren Arslan ve Biniş’e göre;

Maliye Bakanlığı bünyesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasında bu idari birimlerin etkin çalışmalarının rolü büyüktür. Vergi idaresinin ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik koşulları dikkate almayan bir yapıda olması denetimde etkinlik üzerinde olumsuz etkiye sebep olacaktır (Arslan ve Biniş, 2014: 451).

“Bir ülkenin vergileme alanındaki başarısı vergi kanunlarının rasyonelliğinin yanı sıra gelir (vergi) idaresinin etkinliğine, teknolojik altyapıya sahip olmasına, kalifiye insan kaynağına da bağlıdır” (Arpacı, 2004: 95).

Aytekin’e göre;

Denetime ilişkin mevzuatta yer alan hükümler ne kadar etkin olursa olsun denetim faaliyetini uygulayan birimlerin yönetim zafiyeti veya denetim personeline ilişkin sorunların varlığı vergi denetiminin etkinliğini bozacaktır. Bu bağlamda denetimde etkinliğin sağlanması denetim sisteminde ve mevzuatta yapılacak düzenlemelerin yanı sıra vergi idaresinin etkinliğinin de sağlanmasını gerektirmektedir (Aytekin, 2007: 87- 88).

“Bir ülkede vergi denetiminin başarısı yürürlükte olan kanunlardan çok gelir idaresinin etkin işleyişine, iyi yetişmiş, deneyimli ve organize çalışan denetim personelinin varlığına bağlıdır” (Konukcu Önal, 2011: 185–186).

OECD (2009) tarafından ülkenin gelir idareleri için yapılan değerlendirmede Türk gelir idaresinin, kendi bütçesini oluşturma, personel sayısı ve niteliğini belirleme, iş alma ve işten çıkarma esnekliği, performansa dayalı ücretlendirme kriterlerinde başarısız olduğu ifade edilmektedir.

Binbirkaya’ya göre;

“Vergi dairelerinde ülke çapında uygulanan hizmet standartları oluşturulamamıştır. Aynı hizmetler farklı vergi dairelerinde (hatta bazen aynı dairede farklı personel tarafından) farklı maliyet, süre ve kalitede sunulmaktadır. Mükelleflerin vergi dairesine olan güvenini de zedeleyen bu durum vergi daireleri (hatta aynı vergi dairesinin birimleri) arasında koordinasyon ve planlama eksikliği olduğunu göstermektedir” (Binbirkaya, 2006: 48).

Vergi dairelerinin koordinasyonu kadar vergilemenin her aşamasında mükellef ve vergi dairesi ilişkileri de koordine (iş birliği) olmalıdır.

“Denetim sürecinin yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak amacıyla vergilemeye ilişkin hizmetler kaliteli, adil ve objektif sunulmalı, mükelleflere vergileme ile ilgili her türlü bilgi ve desteğin verilmesi sağlanmalıdır” (Binbirkaya, 2006: 52).

Peronel yetersizliğini ifade eden Binbirkaya’ya göre;

Bu bağlamda mükellef ile vergi dairesi koordinasyonunu sağlayacak olan vergi dairesi yöneticileridir. Ancak yöneticiler ağır iş yükü altında olduklarından koordinasyon, planlama, izleme ve değerlendirme gibi görevlerini yerine getirememektedirler. Etkin denetim için mükellef-vergi dairesi işbirliğini sağlamak hedeflenmekte ancak personel yetersizliğinden yetki bölgesinde bulunan mükelleflerin tespiti dahi yapılamamaktadır (Binbirkaya, 2006: 52).

“Gelir idaresinin mükellefe yansıyan yüzü olan vergi daireleri personel yetersizliği, teknolojik donanım eksikliği ve fiziki imkânsızlıklar nedeniyle beyanname kabul ve

dosyalayan, ödeme yapmak isteyenlerin tahsilatını yapan ve mevcut haliyle arşiv olma fonksiyonundan öteye geçemeyen bir yapıya bürünmüştür” (Coşar, 2003: 63). Bu anlamda denetim fonksiyonunun bir türü olan ve vergi incelemesine kaynak niteliği bulunan yaygın ve yoğun vergi denetimleri (yoklamalar) ile toplu yoklamalara gerekli konsantrasyonu verememektedirler.

İdari bir işlem olan vergi incelemesi, her şeyden önce iyi bir örgütlenme, yönetim ve koordinasyon gerektirmektedir. Hızla artan mükellef sayısına rağmen etkin hizmet sunması ve sosyoekonomik ve teknolojik gelişmelere ayak uydurması beklenen Gelir İdaresi'nin de dinamik bir yapıda olması kaçınılmazdır. Bu bağlamda 2011 yılına kadar Maliye Bakanlığı içinde denetim mekanizmasında eşgüdüm eksikliği eleştirileri yapılmaktayken bu tarihten sonra denetim personeli Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında birleştirilmiş ve bu şekilde koordinasyon, iş bölümü ve uzmanlaşmaya dayalı geliştirilen modelin vergi denetiminde etkinliği artırması amaçlanmıştır.

4.2.3. İnsan Kaynakları Yönetimi

Vergi denetiminde etkinlik, her şeyden önce denetim personelinin etkin çalışması ile sağlanabilecektir. Diğer tüm unsurlar sağlanmış olsa dahi denetimi gerçekleştiren personelin, kalifiye olmaması, etik davranmaması, işine özen göstermemesi, mükellef haklarına saygılı olmaması ve bu şekilde işini etkin ve verimli yapmaması durumunda arzu edilen etkinlik sağlanamayacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinlik sorunları öncelikle denetim personelinin daha etkin ve verimli çalışma koşulları ile sağlanabilecektir.

Kamu çalışanları içinde vergi yönetim ve denetimi ile görevli Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli ayrı bir yer tutmaktadır. Diğer kamu çalışanlarının büyük kısmı bir kamu hizmetinin sunulmasında görev almaktayken vergi yönetim ve denetimi ile görevli Hazine ve Maliye Bakanlığı personeli vatandaşların ödevlerinin uygulanmasında aracılık yapmakta ve böylece devletin elde ettiği gelirlerin kayıp ve kaçak olmadan hazineye aktarılmasında rol almaktadır.

Hatta vergi denetimi ile görevli olan personel, özelde vergi müfettişleri, mükellefin ödemesi gerektiğini iddia ettiği verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak gibi çok zor, çetrefilli ve sıkıntılı konular ile memuriyet hayatı boyunca karşı karşıya kalmaktadır. Bu da bu kişilerin stres düzeyi yüksek ortamlarda sürekli

kalmasına neden olmaktadır. Bu anlamda gerekli donanıma ve stresle mücadele etme yöntemlerine sahip olmak iş kalitesi (denetim kalitesi) anlamında büyük önem arz etmektedir.

Vergi idaresi personelinin nicelik ve nitelik bakımından yeterli olması hem vergilemenin hem de denetimin etkinliği açısından önemlidir (Binbirkaya, 2006: 48). Vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yeterli sayıda personele ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada özellikle “yeterli sayıda personel” ifadesi önem arz etmektedir.

Literatürde, geçmiş dönemlere ilişkin olarak, personeli nitelikli ancak nicelik olarak yetersiz görenlerin yanı sıra personelin sayıca yeterli ancak nitelik açısından yetersiz olduğunu savunanlar da bulunmaktadır. Örneğin Arpacı (2004: 104)’ya göre ülkemizde vergi denetim elemanları nitelikli ancak nicelik açısından yetersizdir. Ay (2006: 61) ve Kutbay (2015: 112)’a göre Türkiye’de vergi denetiminin yetersizliği, denetim birimlerinin personel yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Şevik (2006: 85) ise denetim oranlarının düşük olmasının temel nedeninin inceleme elemanı sayısının yetersizliği olduğunu belirtmiştir.

Denetim oranlarının düşük olmasının en önemli nedenini denetim personeli sayısının az olması olarak ifade eden Sarılı (2003: 123), boş denetim kadrolarının doldurulması gerektiğini ancak bu kadroların tamamının bir anda veya kısa sürede doldurulmasının olumsuz sonuçlara neden olabileceğini ve denetim birimlerine giriş usullerinde kaliteden taviz verilmemesi gerektiğini belirtmiştir.

Aydın’a göre;

Şüphesiz personel sayısının arttırılması sayısal olarak denetim oranlarını arttırabilir ancak yapılan denetimlerin niteliğini etkilemeyebilir. Bu açıdan personel sayısının arttırılmasının yanı sıra mevcut personelin niteliği de ön plana çıkmaktadır. Personelin niteliği ise personele verilen eğitimler, personelin özlük hakları ve çalışma koşulları gibi birçok faktöre bağlıdır. Vergi denetim birimlerinin iş yoğunluğundan veya personel yetersizliğinden olsa gerek denetimler cari yılı veya bir önceki yılı kapsamak yerine zamanaşımına yakın sürelerle ilişkin şekilde yapılmaktadır (Aydın, 2006b: 1).

“Denetim personelinin yetersizliği dolayısıyla denetimlerin çoğu zamanaşımının dolmasına yakın tarihlerde yapılmasına neden olmakta bu durum da vergiyi doğuran olayın gerçek yönleriyle kavranmasını zorlaştırarak denetimi etkinsiz kılmaktadır” (Candan, 2004: 263).

Binbirkaya (2006: 56), ülkemizde denetim oranlarının düşük olmasının ana nedenini denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olmasının yanı sıra denetim personelinin denetim dışında birçok farklı görevinin olması şeklinde belirtmiştir. Bu bağlamda idari görevleri bulunan personelin aynı zamanda denetim görevi olmaması gerektiği söylenebilir. Bu ifade vergi müfettişleri dışındaki vergi incelemesi yetksini haiz kişiler anlamında kesinlikle doğru bir önermedir. Rutin iş yoğunluğu içinde vergi dairesi müdüründen ayrıca vergi incelemesi yapmasını beklemek doğru bir yaklaşım değildir. Mamafih aşağıda Tablo 4.2’de görüldüğü üzere vergi dairesi müdürleri tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporları sayısal olarak yer almaktadır. Bu raporların sadece isimleri vergi inceleme raporudur. Öte yandan 2018 yılı VDK Faaliyet Raporu’na göre; işin bir parçası sayılan RDK üyeliği, İİTDK üyeliği, Grup idareciliği gibi görevler dışında VDK dışında görevli olan vergi müfettişi sayısı sadece 209’dur. Bu rakam toplam vergi müfettişi sayısının %2,5’u kadardır (VDK 2018: 13).

Vergilemede mutlak doğruluğun tespiti ancak tüm mükelleflerin beyanlarının kontrolü ile sağlanabilir. Birtakım kaygılarla veya ne kadar çok o kadar iyi gibi bir yaklaşımla personel sayısının aşırı arttırılması yarardan çok zarar getirecektir. Gereğinden fazla personel sonuç olarak denetim teşkilatındaki etkinliği azaltacaktır.

Bu bağlamda Vergi Denetim Kurulu’nun 31.12.2018 tarihi itibarıyla kadro durumu, VDK’nın 2018 Faaliyet Raporundan yararlanılarak hazırlanmış olup aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yıllar	Toplam Kadro	Dolu Kadro	Boş Kadro	Doluluk Oranı
2012	14.243	4.763	9.480	33,4%
2013	14.247	5.550	8.697	39,0%
2014	14.247	9.214	5.033	64,7%
2015	14.245	9.205	5.040	64,6%
2016	14.245	8.502	5.743	59,7%
2017	14.245	8.244	6.001	57,9%
2018	15.245	8.263	6.982	54,2%

Tablo 4.2. Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

VDK'nın kurulması ve faaliyetlerine başlaması ile birlikte 2012 yılında kadroların sadece %33'ü doluyken, doluluk oranı 2015 yılı sonunda yaklaşık %65'e yükselmiş bilahare Kuruldan ayrılmalar dolayısıyla hem sayısal olarak hem de oran olarak tekrar düşüşe geçmiştir.2018 yılı sonu itibariyle kadroların doluluk oranı %54'tür.

Öte yandan vergi müfettişi sayısı beş yıl içinde yaklaşık %73 oranında artarak 4763'ten 8263'e yükselmiştir.

Yıllar	Merkez	Taşra	Toplam
2012	688	39.556	40.244
2013	748	40.060	40.808
2014	765	39.967	40.732
2015	721	41.405	42.126
2016	577	40.659	41.236
2017	496	37.972	38.468
2018	479	38.029	38.508

Tablo 4.3. Gelir İdaresi Başkanlığı Çalışan Sayıları

GİB merkez teşkilatında ortalama 500 personel, taşra teşkilatında ise 38.000'den biraz fazla sayıda personel çalışmaktadır. Tabii ki merkezde çalışan personel sayısı merkezdeki kadroların doluluk oranı şeklinde anlamak gerekir. Geçici görevli olarak merkezde çalışan personel sayısı daha fazladır. Ancak burada dikkat çeken bir husus GİB personel sayısının her türlü artırma çabalarına karşın belirli düzeyin üzerine çıkamadığı ve sürekli bir azalma eğiliminde olduğu hususudur. Toplam GİB personeli sayısı 2000'li yıllar boyunca 40.000'li rakamlar civarında dolaşmasına karşın bir türlü artırılamamıştır. Son 20 yıl içinde ulaşılan en yüksek rakam 2005 yılında 44.691 olması ve o tarihten sonra bu rakama ulaşılamamış olması bu hususu doğrulamaktadır (GİB,2005: 45).

Vergi dairelerinin yetki alanına giren mükellef sayısı artmasına rağmen personel sayısının yetersiz olması hizmetlerin etkin sunulmasını engellemektedir (Binbirkaya, 2006: 48). GİB açısından vergi incelemesi ana hizmet olmamakla birlikte yapılan yoklama faaliyetleri vergi incelemesine önemli bir girdi sağlayan done konumundadır.

OECD (2015) raporunda yer alan verilere göre seçilmiş bazı ülke gelir idareleri personel sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Ülkeler	Toplam Personel	Ülkeler	Toplam Personel
ABD	86.977	İtalya	39.814
Almanya	110.494	Japonya	56.194
Avustralya	20.248	Kanada	38.172
Belçika	19.568	Kore	18.841
Birleşik Krallık	64.820	Meksika	36.410
Danimarka	6.871	Polonya	48.558
Fransa	66.964	Portekiz	11.341
Hollanda	20.873	Şili	4.195
İrlanda	5.745	Türkiye	52.369
İspanya	26.231	Yeni Zelanda	3.432
İsviçre	965	Yunanistan	11.500

Tablo 4.4. OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı

(**Kaynak:** “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” adlı rapordan yararlanarak hazırlayan Furkan BEŞEL (Türkiyede Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi s.163))

Ülkeleri nüfus ve mükellef sayıları da dikkate alınarak değerlendirmek daha doğru olmakla birlikte, demografik yapı itibarıyla Türkiye’ye benzer özellikler gösteren ülkeler ile kıyaslama yapıldığında dahi Türkiye’deki personel sayısı azımsanamayacak ölçüdedir.

Ülkeler, gelir idareleri personelinin önemli bir kısmını vergi denetim fonksiyonuna tahsis etmişlerdir. Çeşitli ülke gelir idarelerinde vergi denetimi görevini yürüten personel oranı %15,3 (Fransa) ile %63,3 (Japonya) arasında değişmektedir. OECD üyesi 33 gelir idaresinin 12’sinde personelin %40’dan fazlası, 12 gelir idaresinde personelin %25-40 arası, 9’unda ise personelin %25’inin altı vergi denetiminde görev almaktadır.

Ülkeler	Denetim Personeli /Toplam Personel	Ülkeler	Denetim Personeli /Toplam Personel
ABD	34,0%	İtalya	38,4%
Almanya	39,6%	Japonya	63,3%
Avustralya	35,0%	Kanada	28,9%
Belçika	***	Kore	24,0%
Birleşik Krallık	42,7%	Meksika	35,2%
Danimarka	40,7%	Polonya	24,8%
Fransa	15,3%	Portekiz	16,8%
Hollanda	41,8%	Şili	40,4%
İrlanda	30,7%	Türkiye	19,9%
İspanya	22,6%	Yeni Zelanda	22,4%
İsviçre	25,4%	Yunanistan	25,0%

Tablo 4.5. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Denetim Faaliyetinde Görev Alan Personel Sayısının Toplam Personel Sayısına Oranı

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” adlı rapordan yararlanarak hazırlayan Furkan BEŞEL (Türkiyede Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi s.164)

Türkiye %19,9 oranı ile vergi denetiminde görev alan personel oranı sıralamasında 33 OECD ülkesi arasında 30. sıradadır.

Bürokrasideki kuruluşlar arasında kariyer tercihleri yapılırken kurumlar arası maaş, statü ve özlük hakları farklılıkları belirleyici olmaktadır (Bakır, 2012: 93). Bu bağlamda vergi denetim personelinin özlük hakları önem arz etmektedir. Özlük hakları yeterli olan bir kurum hem nitelikli adaylar tarafından tercih edilebilecek hem de kurumda çalışan mevcut personelin motivasyonunu ve kuruma aidiyet duygusunu arttırarak verimliliğini etkileyebilecektir. Tek ölçüt ücret olmamakla birlikte, ücretlerin düşük olması nitelikli, bilgili ve tecrübeli personelin ayrılmasına neden olmanın yanı sıra bazı personelin görevini kötüye kullanmasına da yol açma potansiyeli taşımaktadır.

Ayrıca Demir’e göre;

Maliye Bakanlığı’nın uzun yıllar yetiştirdiği, vergi mevzuatını ve sistemini çok iyi bilen, kalifiye denetim personeli yüksek ücretler karşılığında özel sektöre transfer olmaktadır. Özel sektöre geçişi bir beyin göçü olarak ifade edildiğinde devlet açısından olumsuz yönü vurgulanırken özel sektöre geçen deneyimli vergi denetim elemanının bilgi ve tecrübesini firmaya aktararak işletmenin vergi kanunlarına uygun faaliyet göstermesini sağlama, kuruma vergi bilinci yerleştirme, kurumda vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında rol oynama gibi

devlet ile mükellef arasında köprü olma misyonu ile konunun olumlu yanları da bulunmaktadır (Demir, 1993: 2).

Öte yandan Ozansoy YMM olma hedefi taşıyan vergi müfettişleri konusunu dikkate getirmiş;

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda vergi müfettişlerine tanınan Yeminli Mali Müşavir olabilme imkânı bu mesleğin cazibesi nedeniyle yetişmiş personelin müfettiş kadrolarından ayrılmalarını beraberinde getirmiştir. Kuşkusuz bütün vergi müfettişleri için geçerli olmasa da YMM olma hedefi taşıyan vergi müfettişleri mükellefleri potansiyel müşteri olarak görmektedir (Ozansoy, 2003: 108).

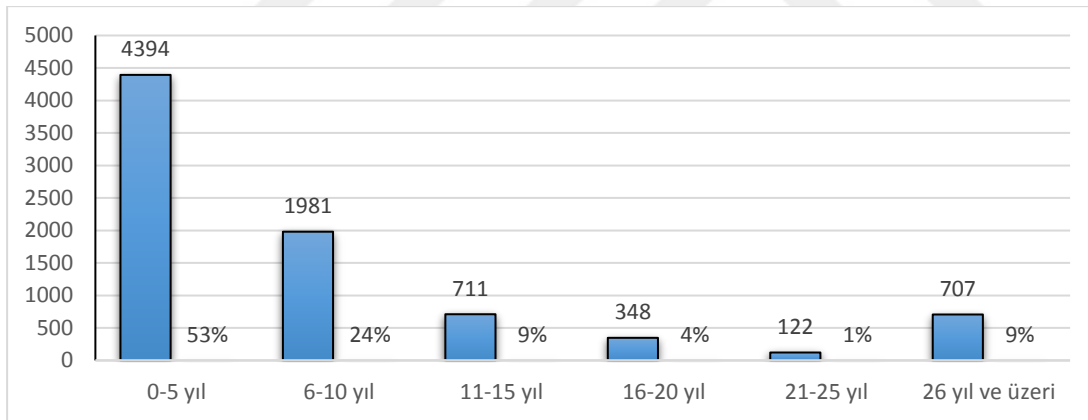
646 sayılı KHK'nın 1 inci maddesi ile 178 sayılı KHK'ya eklenen Ek Madde 30'a göre; vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 3568 sayılı Kanun kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.

Beşel (2017), yetişmiş personelin kurumdan ayrılmasının önüne geçme amacı taşıyan bu düzenleme ile kalifiye personel kaybının engellenebileceğini iddia etmekle birlikte bu maddenin konuluş gerekçesi personel kaybını engellemek değildir. Bu madde ile esasen, vergi inceleme görevi sırasında karşılıklı etkileşime geçen inceleme elemanı ile incelenen mükellefin birbirlerine birtakım vaatlerde bulunmak suretiyle vergi denetim elemanın görevini tam olarak yapmasının engellenmesine yol açmamak amaçlanmaktadır. Mamafih bu maddenin gerek ayrılmaya gerekse amaçlanan diğer hususlara engel olduğu hususu da tartışmalıdır.

Burada şu hususun üzerinde etraflıca durmak gerekmektedir. Birincisi genel olarak denetimin etkin olmaması ve yetersizliği boş kadroların bulunmasına bağlanmaktadır. Bu varsayımı doğru kabul edersek o halde doğru kadro adedi kaçır? Henüz standart niteliğe kavuşturulamamış, çok genel belirlenmiş süreler dışında süreç üzerinde etkili olunamayan bir faaliyette belirlenmiş bir doğru vergi inceleme oranının da bulunmadığı durumda doğru kadro adedi kaçır? Bu soruya cevap vermek kolay değildir.

Bu soruyu cevaplamak zor olduğundan işin kolayı tercih edilir. Genel olarak bir takım rakamsal hedefler kadro olarak belirlenir ve bu kadroların doldurulması yoluna gidilir. Tarih boyunca denetim birimleri (özellikle merkezi denetim birimleri) yeni personel alımına çıkarken belirsiz bir sayıda alım için sınav açmışlardır. Çünkü genel olarak kadro sıkıntısı yoktur ve yapılan sınavlarda belirlenmiş kriterleri sağlayan (genel olarak sübjektif kriterler) adaylar sınavı kazanmışlar ve denetim kadrolarını doldurmuşlardır.

VDK'nın kurulması ile birlikte 12.622 adet vergi müfettişi kadrosu ihdas edilmiş ve bu kadroların doldurulmasına çabalanmıştır. 2018 sonu itibarıyla kadro sayısı 15.425'tir. Ancak burada tam da Sarılı'nın yukarıda yapılmaması gerektiğini salık verdiği şekilde yapılmış ve bu kadrolar çok kısa sürede doldurulmaya çalışılmıştır. Öyle ki 2013 yılı Haziran-Ağustos döneminde 60 gün içerisinde üç vergi müfettiş yardımcısı alım sınavı açılmış, sınava kabul koşulları gevşetilmiş, sınava kabul edilebilecekler arasına fizik, kimya vs gibi ileride denetim elemanı olmak gibi hedefleri olmaya kişiler de dahil edilmiştir².



Şekil 4.1. Vergi Müfettişlerinin Hizmet Yıllarına Göre Dağılımı (31.12.2018 itibarıyla)

Sayısal olarak vergi müfettişi sayısı önceki yılların neredeyse iki katına çıkmış ancak nitelik ve etkinlik anlamında aynı şeyi söylemek mümkün olamamıştır. Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere 2018 yılı sonu itibarıyla toplam vergi müfettişinin %53'ü 5 yıldan daha az hizmet süresine sahiptir.

² 9 Haziran, 5 Ağustos ve 8 Ağustos 2013 tarihli Resmi Gazetelerde toplam 5.000 vergi müfettiş yardımcısı alım ilanı verilmiştir.

Doğru bir adım olarak denetim birimlerinin koordinasyon, iş bölümü ve uzmanlaşmaları sağlanmak suretiyle denetim kalitesinin artırılması için mevcut müfettişlerin yoğun bir eğitime alınarak her açıdan yetiştirilmesi gerekirken; mevcudun tamamından daha fazla vergi müfettiş yardımcısının bir anda işe alınması, gerek bunların eğitiminde zorluklarla karşılaşılmasına gerekse, daha önemlisi, mükellefle birebir muhatap olan yeterli eğitimi almamış vergi müfettişlerin algı, iş yapma becerisi ve iş kalitesi anlamında olumsuzluklara yol açmasına neden olunmuştur.

Bu durum tam da Gündüz (2014)'ün ifade ettiği, çözüldüğü düşünülen vergi konularının sil baştan yine gündeme gelmesi ve “deja vu” hissine neden olmaktadır.

4.2.4. Bilgi İşlem Sistemleri

Gelişmiş ülkelerde denetim sürecinde bilgisayar teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır. Denetimde otomasyon sistemlerinin kullanılması gerek denetim personelinin gerekse mükellefleri yormadan denetimlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlayarak etkinliği arttırabilecektir. Bu bağlamda bilgisayar teknolojisi kullanımı işlemleri hızlandıracak denetimde etkinliği arttıracaktır.

“Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler kötü niyetle vergi mükelleflerinin vergi kaçırmasını kolaylaştırırken aynı zamanda vergi denetiminin daha etkin yapılmasını da sağlayabilmektedir” (Arslan ve Biniş, 2014: 457). “Hızla değişen ve gelişen dünyaya uyum sağlama ve gittikçe karmaşıklaşan işlemleri kavrama gerekliliğinden vergi denetiminde de her geçen gün teknolojiye daha fazla yararlanma ve yeni yöntemler ve teknikler geliştirmek zorunda kalınmıştır” (Batun, 2009: 1).

Serçemeli ve Kurnaz’a göre;

Denetimde bilgi teknolojilerinin kullanılması denetim sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru, tam ve zamanında sağlanması hususunda güvence sağlar, bilginin güvenilirliğini ve etkinliğini artırır, denetim sonucunda elde edilecek bulguların doğruluk derecesini yükseltir, denetlenen işletmelerin olası hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve denetçi görüş ve raporunun hazırlanmasında güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlayabilir (Serçemeli & Kurnaz, 2016: 44).

E-devlet uygulamaları zamanla artan ihtiyaçları bilgi ve teknoloji yardımıyla karşılamakta olup günümüzde gelişmiş, gelişmekte olan ve hatta az gelişmiş ülkelerde dahi yoğun bir şekilde gözlemlenmektedir (Ay, 2006: 66). Ancak Demirbaş vd. (2012:

61)'ne göre vergilemede elektronik uygulamaların başarısı her şeyden önce mükelleflerin sistemi benimsemelerine bağlıdır.

Bunun yanı sıra elektronik belge ve uygulamalar yer ve zaman kısıtından bağımsız olarak sınırsız hareketliliğe sahiptir (Ay, 2006: 68). E-devlet uygulamaları ile devletin işlem ve hizmetleri için mesai kavramı ortadan kalkmakta, 7/24 hizmet sunulmakta, vergi dairelerinde sıra beklemeksizin veya vergi dairesine ulaşmak için zaman ve para harcanmaksızın işlemler elektronik ortamda yapılabilmektedir.

Vergilemede elektronik uygulamalar konusunda başarılı olan ABD'de 1985'ten itibaren vergi beyannameleri internet ortamında gönderilebilmekte (Mert, 2009: 68) iken internet ile 1993 yılında tanışan Türkiye'de e-devlet uygulamalarına 1998'de başlandığı söylenebilir (Ay, 2006: 67).

Bu bağlamda *“1975 yılında ilk otomasyon çalışmalarına Ankara Yeğenbey Vergi Dairesi'nde başlamış olan Gelir İdaresi'nin ilk pilot uygulaması 1985'te Ankara Polatlı Vergi Dairesi'nde başlatılmıştır”* (Hepaksaz, 2012: 28). *“1985-1989 yılları arasında 10 il merkezinde 74 vergi dairesinde otomasyon uygulaması gerçekleştirilmiş ve 1989'dan itibaren merkezi istihbarat arşivi oluşturma çalışmalarına başlanmıştır”* (Aydın, 2002: 16).

“Maliye Bakanlığı elektronik uygulamalarının temelini oluşturan Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi'nin (VEDOP) geçirdiği aşamalar; Kasım 1998'de VEDOP 1, Nisan 2004'te VEDOP 2, 17 Temmuz 2007'de VEDOP 3 şeklindedir” (Çetin, 2010: 82).

Elektronik uygulamaların mükelleflere de zorunluluk getirdiğini söyleyen Çeç'e göre;

Maliye Bakanlığı hem idarenin işleyişinde etkinliği arttırmak hem de mükelleflerin yükümlülüklerini daha rahat bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla birçok elektronik uygulamayı hayata geçirmiştir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı mükelleflerin işlemlerini internet üzerinden yapabilmelerine imkân sağlayan birçok uygulamayı hayata geçirmekte ancak aynı zamanda mükelleflere uymaları gereken birçok zorunluluk da getirilmektedir (Çeç, 2016: 150).

GİB tarafından, vergi denetiminde kullanılan teknolojiler ise KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) ve Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS)'dir (Beşel ve Çokgezer, 2015: 21). KDVİRA

sistemi tarafından sahte belge düzenleyicisi olma ihtimali bulunan mükellefler vergi inceleme yapılması amacıyla VDK'ya gönderilmektedir.

VDK'nın 2018 yılı Faaliyet Raporuna göre; vergi incelemelerinin mükellefler tarafından üretilen e-defter, e-fatura, kayıt saklama verileri gibi elektronik veriler kullanılarak daha etkin ve kısa sürede tamamlanabilmesi amacıyla VDK bünyesinde VEDAS adı altında bir e-denetim analiz sistemi geliştirilmiştir. VDK-VEDAS yazılımına bütün vergi müfettişleri tarafından rahatlıkla kullanılabilecek standart analizler kazandırılmış, standart analiz çeşitliliğini artırmaya yönelik proje ekiplerinin çalışmaları uygulamaya aktarılmaktadır (VDK, 2018: 36).

Öte yandan VDK tarafından, mükellef odaklı ve katılımcı yönetim anlayışı çerçevesinde vergi bilincinin ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması, vergi inceleme süreçlerinde şeffaflığın geliştirilmesi amacıyla VDK Mükellef Portalı uygulaması geliştirilmiştir. Bu uygulama ile vergi mükellefleri haklarında devam eden ve tamamlanmış vergi incelemelerini görüntüleyebilir, görüş bildirebilir, aynı zamanda devam eden vergi incelemelerinin hangi aşamada olduğu bilgisi ile sisteme yüklenmiş olan inceleme tutanaklarını ve rapor özetlerini görüntüleyebilmektedirler (VDK, 2017: 39).

4.2.5. Vergi Yargısı

“Denetim sürecinin son halkası ve yargısal uyumsuzluklarda karar mercii vergi yargısıdır. Vergi denetim personelinin tamamının aynı bilgi seviyesi ve donanımına sahip olamayacağı, hiç yanlışları olmadığı iddia edilemeyeceği için varsa bu yanlışlıkları ortaya çıkaracak ve düzeltecek olan kurum yargı organlarıdır” (Uyanık, 2001: 47).

Tosuner vd. (1992: 15)'ne göre vergi yargısı ile ilgili sorunların kaynağı vergi kaçırma olayının özündeki ekonomik suç kavramını yeterince kavrayamamalarıdır. Örneğin aylarca üzerinde çalışarak hazırlanan raporların yargıda düşmesi denetim elemanlarının motivasyonlarını bozmaktadır. Şüphesiz bu gerekçe yargının idare lehine karar vermesini gerekli kılmaz ancak inceleme raporlarının büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlanıyor olmasının nedenleri araştırılarak gerekli çözümler bulunmalı ve önlemler alınmalıdır (Ozansoy, 2003: 112).

Ayrıca “vergi incelemeleri hususunda yargıdan dönen raporlar mükelleflerin de vergi idaresine inancını zayıflatmaktadır. Davaların geç sonuçlanması adaleti zedelediği gibi hukuki güvenlik ilkesine de açıkça aykırılık oluşturmaktadır” (Karakoç, 2014: 156).

“Yargı organlarının yoğun iş yükü ve bazı zorunlu haller dikkate alındığında bilirkişi ataması kaçınılmaz olmaktadır” (Uyanık, 2001: 47). “Ayrıca vergi yargısındaki uyuşmazlıklarda vergilendirme işleminin hukuka aykırılığı araştırıldığından işlemin hukuka uygunluğunun tespiti hukuk bilgisi (ticaret hukuku, vergi hukuku, vb.) ve teknik bilgi (muhasebe, ekonomi vb.) gerektirmekte bu nedenle hakim re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde bilirkişilik müessesesine başvurulabilmektedir” (Ökçün, 2016: 2).

Bilirkişinin önemine dikkat çeken Beşel’e göre;

Etkin işleyen bilirkişilik müessesesi şüphesiz vergi uyuşmazlıklarının azalmasına ve hakkaniyete uygun şekilde çözülmesine de fayda sağlayacaktır ancak bilirkişiye başvurma günümüzde farklı bir hal almış olup adeta adalet hizmetlerinin özelleştirilmesi şeklinde kullanılmaktadır. Vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda bilirkişi görüşü alınması adeta gelenek olmuş vergi davaları doğrudan bilirkişiye tevdi edilir olmuştur. Elbette teknik konularda bilirkişiye başvurulması gerekli ve bazen de kaçınılmaz olabilir ancak vergi gibi vatandaş ile devlet arasında görünmeyen bir sözleşme ve güvene dayalı bir konuda verilecek kararların doğruluğu karar mercilerinin konuya vakıf olmalarını da gerektirmektedir. Bilirkişilik uygulamasının varlığı karar mercilerinin vergi hukuku alanında kendilerini geliştirmelerini, uygulamalara hakim olmalarını engellemiş kararların verilmesinde bilirkişi raporlarının belirleyici olmasına neden olmuştur (Beşel 2017: 194).

Bilirkişiler açısından şüphesiz alanında uzman, yazdığı raporlarla uyuşmazlıkların çözümüne katkı sağlayan bilirkişiler olduğu gibi bu müesseseyi maddi getiri kapısı olarak görüp dosyaları yeterince incelemeyen kopyala yapıştır raporlar yazıldığı da olmaktadır. Elbette yargı süreci kanun yolları ile üst mercilere taşınabilmekte ve kararın kesinleşmesi aşamasına kadar bilirkişi raporu da bir veri olarak değerlendirilmekte nihai karar üst merci tarafından verilmektedir.

“Bilirkişi raporları idare hukuku bağlamında icrai işlem olmadığından raporlar aleyhine dava açılammakta ancak taraflarca itiraz edilebilmektedir. Yargılamanın sürüncemede kalmaması, ihtilafların ivedilikle karara bağlanabilmesi için önem arz eden bilirkişi raporları niteliği itibarıyla takdiri olup hakimi bağlamamaktadır” (Karabıyık, 2003: 222).

Sadece vergi mahkemelerinde değil adli yargıda asliye ceza mahkemelerinde de özellikle VUK 359 uncu madde kapsamında vergi suçu içeren davalarda vergi müfettişliği tecrübesi olan hakimlerin bulunması hem bilirkişiye duyulan ihtiyacı ortadan kaldıracak, böylece bilirkişilikten kaynaklı olumsuzlukların giderilecek hem de devlete yüklenen bilirkişilik maliyetlerini azaltılacaktır. Vergi müfettişliği tecrübesi olan hakimler vergi davalarının içeriğini daha iyi kavrayacak böylece davaların sonuçlanma süreci hızlanacak (bilirkişi raporları için geçen süreye de ihtiyaç kalmayacak) ve bu şekilde hem verilecek doğru kararlar ile devletin elde etmesi gereken vergi gelirleri sağlanacak hem de mükellefin vergi idaresi ve yargıya olan güveni artarak vergi uyumuna katkı sağlayacaktır.

Karakoç (2014: 154), ülkemizde ayrı bir vergi yargısı kolu bulunmadığından mali hukuktan kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıkları hukuk mahkemelerinde; suç ve cezaya ilişkin uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinde; idari eylem ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların bir kısmının idare mahkemelerinde çözülmekte olması hem içtihat farklılıklarına yol açtığını hem de yargılamanın uzun sürmesi sonucunu doğurarak adil yargılanma hakkının ihlâl edilmesine sebep olduğunu ifade etmektedir.

Yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük çoğunluğunun idare aleyhine sonuçlanmasının nedeni mükelleflerin kazanma ihtimali yüksek olan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmesi ve kaybetme ihtimali olan uyuşmazlıkları ise uzlaşma yoluyla çözmeleridir.

Aktan ve Savaşan (2009: 49)'ın araştırmalarında yer alan vergi incelemesi neticesinde ek vergi ve cezalar ortaya çıktıysa hangi yollara başvurdu sorusuna katılımcıların %48'i ödedim, %17,4'ü uzlaşma yoluna başvurdum ve uzlaştım, %3,6'sı uzlaşma yoluna başvurdum uzlaşmadım, %2,7'si mahkemeye başvurdum ve benim lehime sonuçlandı, %0,7'si mahkemeye başvurdum ve aleyhime sonuçlandı, %1,2'si mahkemeye başvurdum dava devam ediyor yanıtlarını vermiş %26,6'sı ise bu soruya yanıt vermemiştir.

Mükelleflerin ortaya çıkan ek vergi ve cezaları ödeme oranının bu derece yüksek olması inceleme sonucunda ortaya çıkan ek yükümlülüklerin mükellefçe de haklı bulunması ve/veya mükelleflerin, vergi otoriteleri ile mahkemelik olmanın uzun ve yorucu süreç gerektirdiğini düşünmelerinden kaynaklanıyor olabilir.

Öte yandan, vergi inceleme raporlarının dava aşamasında kaybında önemli nedenlerden birisi olarak VDK'nın kendi raporunu savunmaması gözükmektedir. GİB avukatları gerek sayıca yetersiz olmak, gerek iş yoğunluğu gerekse vergi hukuku ve vergi inceleme süreçleri konusunda uzman olmamaları dolayısıyla sadece rapordaki hususları tekrarladıklarını ifade etmekle yetinmektedirler.

Raporu yazan vergi müfettişinin dava sürecine dahil olması bir öneri olsa dahi, dava sürecinin uzunluğu karşısında söz konusu süreçte istifa, başka kuruma geçme ve emeklilik gibi durumlar dolayısıyla vergi müfettişinin dava sürecine katılması pratikte çoğu zaman mümkün olamamaktadır.

4.3. Vergi İncelemesinin Etkinliğinin Nicel Ölçüm Metotları

Gelir İdaresi Başkanlığına göre, vergi incelemesindeki etkinlik, vergi inceleme işlemlerinin hızı, esnekliği ve verimliliği olarak tanımlanmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığına göre ise vergi incelemelerinde kastedilen etkinlik kavramı, işgücü verimliliği olarak tanımlanmaktadır. İşgücü verimliliği ise, kişi başına düzenlenen rapor sayısı ve bulunan matrah farkı olarak belirlenmiştir.

Genel itibarı ile ise vergi incelemelerinde etkinlik kavramını, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlamak mümkündür. Vergi incelemelerinin ölçülebilir fonksiyonu caydırıcılık fonksiyonudur. Diğer fonksiyonları ise ölçülebilir değildir. Buna göre, yıllar itibarıyla kayıtlı mükelleflerin beyanlarında artış olup olmaması durumu vergi incelemelerinde etkinlik ölçüsü olarak kullanılabilir.

Ancak gerek Gelir İdaresi Başkanlığı gerek Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı tarafından vergi incelemelerinde etkinlik kavramı, düzenlenen vergi inceleme raporlarına ve bulunan matrah farklarına bağlı olarak da tanımlanmaktadır. Ayrıca, vergi incelemelerinin etkinliği, denetim elemanlarıyla, vergi idaresiyle ve mükelleflerle ilgili bir dizi faktöre de bağlıdır.

4.3.1. Vergi İnceleme Oranı

Vergi inceleme oranı, toplam inceleme sayısının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan bir göstergedir. Vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranının yüksek olması vergi kayıp ve

kaçaklarının azalmasını sağlayarak vergi gelirlerini arttırmak suretiyle denetimde etkinliğin arttığını göstermektedir.

Ancak bu göstergenin elde edilmesine yönelik bazı eleştiriler söz konusudur. Vergi incelemesinin kapsamı ve tanımı konusundaki farklılıklar bu göstergeye yönelik yapılan eleştirilerin başında gelmektedir. Vergi incelemesi dışındaki diğer denetim tekniklerinin teknolojik gelişmeler bağlamında takibinin zor olması, mükelleflerin denetim aşamasına gelinmeden verilerinin izlenebiliyor olması, etkin risk değerlendirme sistemleri (Gürbüz, 2008: 265) diğer eleştirilerden birkaçıdır.

Uzun yıllardan bu yana, Türkiye’de denetim oranının hesaplanmasında denetim sayısının gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı kullanılmaktadır. Bu sayı genel olarak KDV mükellefiyeti olan mükellefler anlamında kullanılmaktadır. Örneğin aşağıdaki tabloda VDK tarafından verilen rakamlarda GMSİ mükelleflerinin sayıya dahil edilmediği anlaşılmaktadır.

Günümüzde incelenen mükellef sayıları ve rapor sayıları GİB ve VDK tarafından ayrı ayrı yayımlanmaktadır.

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	54.619	2,21%
2015	2.527.084	59.385	2,35%
2016	2.541.016	51.305	2,02%
2017	2.636.370	42.458	1,61%
2018	2.727.208	43.989	1,61%

Tablo 4.6. VDK Vergi İncelemesi Oranı

Genel olarak daha eski yıllara da gidildiğinde vergi inceleme oranının yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlediği ve ortalama %1,5-3 düzeyinde gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi (BMVD) Başkanlığı kayıtlarına göre Türkiye’de toplanan vergi gelirinin yaklaşık % 25’i BMVD’de kayıtlı 804 mükellef tarafından ödenmektedir. Etkinlik ve verimlilik sağlama anlamında büyük mükelleflere odaklanılması daha verimli sonuçlar doğurabilecektir. Bu anlamda elimizde sadece VDK tarafından yayımlanan aşağıdaki istatistik yer almaktadır.

Yıllar	Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı	İncelenen Büyük Ölçekli Mükellef Sayısı	Büyük Ölçekli Mükellef İnceleme Oranı
2012	13.288	589	4,43%
2013	13.774	2.111	15,33%
2014	15.591	1.811	11,62%

Tablo 4.7.. VDK Tarafından İncelenen Büyük Ölçekli Mükelleflerin İnceleme Oranı

Tablodan görüldüğü üzere büyük mükelleflerin inceleme oranı toplam mükelleflerin inceleme oranının birkaç kat üzerindedir. Bu durum büyük mükelleflerinin verimliliği anlamında doğru yaklaşımdır. Ancak burada şu hususu da belirtmekte fayda vardır. Buradaki inceleme rakamları her ne olursa olsun VDK tarafından büyük ölçekli bir mükellef hakkında vergi incelemesine başlanması ve bitirilmesi anlamına gelmektedir. Bu inceleme kapsamlı bir tam inceleme olabileceği gibi çok basit sadece bir adet fatura için yapılmış sahte belge kullanma incelemesi de olabilmektedir.

Bilindiği üzere VDK dışında GİB'e bağlı vergi dairesi müdürleri, ilin en büyük mal memuru (vergi dairesi başkanlığı olmayan illerde defterdar dâhil) vergi inceleme yetkisini haizdir. Şunu ifade etmek gerekir ki bu kişiler, esas fonksiyonları vergi incelemesi olan kişiler değildir. Bunların günlük iş yoğunluğu içerisinde herhangi bir inceleme yapma şansları bulunmamaktadır. Bunların yaptığı incelemelere vergi incelemesi demek dahi doğru değildir. Belirlenmiş süreçlere uyum gösterildiği konusunda herhangi bir tespit olmayan, memurlar ya da gelir uzmanları tarafından hazırlanan ve vergi dairesi müdürleri tarafından sadece imza edilen belgelerdir.

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018
İncelenen Mükellef Sayısı	9779	9902	6861	6216	4085

Tablo 4.8. GİB Başkanlığı'na bağlı vergi dairesi müdürleri tarafından incelenen mükellef sayıları

Görüldüğü üzere, hâlihazırda Türkiye'de yapılan toplam vergi incelemesinin %90'ı VDK tarafından %10 GİB tarafından yapılmaktadır.

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	64.398	2,60%
2015	2.527.084	69.287	2,74%
2016	2.541.016	58.166	2,29%
2017	2.636.370	48.674	1,85%
2018	2.727.208	48.074	1,76%

Tablo 4.9. GİB ve VDK tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri

Yukarıdaki oranlar düşük gibi gözükebilir. Burada önemli olan, orandan ziyade vergi kaçırma ihtimali olan mükelleflerin incelenmesinin sağlanıp sağlanmadığıdır. Esasen vergi inceleme oranlarının çok yüksek olmasını da beklememek gerekir. Zira vergi inceleme oranlarının gerekenden az olması beyana dayanan vergi sisteminin etkinliğini azaltabileceği gibi, çok yüksek olması da sistemi beyana dayalı olmaktan çıkarak uzun vadede ekonomide yıkıcı etkiler yaratabilecektir.

Yıllar	Sınırlı İnceleme Sayısı	Tam İnceleme Sayısı	Toplam İnceleme Sayısı	Sınırlı İnceleme /Toplam İnceleme	Tam İnceleme /Toplam İnceleme
2014	111.692	37.355	149.047	74,9%	25,1%
2015	129.209	30.291	159.500	81,0%	19,0%
2016	144.820	40.642	185.462	78,1%	21,9%
2017	92.034	26.692	118.726	77,5%	22,5%
2018	101.422	33.681	135.103	75,1%	24,9%

Tablo 4.10. Toplam İnceleme Sayısının Türler İtibariyle Dağılımı

Tablo 4.9 ile tablo 4.10'nun karşılaştırılması bize şunu göstermektedir ki her bir mükellefin ortalama 2,5 ila 3 dönemi aynı yıl içinde incelenmektedir. Esasında doğru olan bir mükellefin birden fazla yılı yerine birden fazla mükellefin bir yılının incelenmesidir. Bu şekilde vergi incelemesi caydırıcılık ve eğitici fonksiyonlarını daha geniş mükellef kitleleri üzerine icra edebilecektir.

Pratikte şöyle bir yaklaşım sergilenebilmektedir. Herhangi bir mükellef ile ilgili belirli bir konuda yapılan incelemede eleştiriyi gerektirir bir hususun tespit edilmesi durumunda, müfettiş tarafından diğer yıllar da incelemeye sevk edilmektedir. Çünkü incelenmeyen diğer yıllarda da aynı hususun bulunması büyük olasılıktır. Bu şekilde

birden fazla yılın incelenmesi müfettiş açısından daha rahat bir uygulama olarak görülmekte ve kolaylıkla yüksek miktarda matrah farkı tespit edilebilmektedir. Bu şekilde son 5 yılı incelemeye sevk edilen mükelleflere rastlamak mümkün hale gelmektedir. Buna karşın yıllarca incelemeye tabi tutulmayan mükellefler de bulunmakta hatta bunların aynı sektörde rekabet eder pozisyonda olması rekabet eşitsizliği yaratabilmektedir.

Öte yandan “tam inceleme” tanımı gereği bir yılın bütün hususlar açısından incelenmesi anlamına gelmekle birlikte VDK’nın standart inceleme dosyası bulunduğu dair elimizde herhangi bir bilgi bulunmadığından bu mükelleflerin tüm hususlar bağlamında incelendiği düşünmek gerçekçi olmayabilir.

4.3.2. Vergi İnceleme Elemanı Başına Mükellef ve İnceleme Sayısı

Bu yöntemde vergi incelemesine tabi tutulan mükellef sayısının vergi inceleme elemanı sayısına oranı ile bir vergi inceleme elemanına isabet eden mükellef sayısı hesaplanmaktadır. Bu oran ne kadar düşük ise bir denetim elemanının daha az mükellefi denetleyeceği ve böylece denetimin daha etkin olacağı varsayılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda öncelikle ülkemizdeki bir denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı yer almaktadır.

Yıllar	Mükellef Sayısı	İnceleme Elemanı Sayısı	İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı
2012	2.422.975	4.763	509
2013	2.460.281	5.550	443
2014	2.472.658	9.214	268
2015	2.527.084	9.205	275
2016	2.541.016	8.502	299
2017	2.636.370	8.244	320
2018	2.727.208	8.263	330

Tablo 4.11. İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı

Tablodan da görüldüğü gibi bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı son 5 yıl için ortalama 300 civarında seyretmektedir. Bu rakam, geçmiş yıllarda neredeyse bunun iki katı idi. Örneğin VDK’nın ilk Faaliyet Raporunu yayımladığı 2012 yılında bu

rakam 500'ün üzerinde idi. Bu şekilde VDK'nın kuruluşu ile vergi müfettiş sayısı artırılmış ve bu şekilde etkinliğin sağlanmasında katkıda bulunulmuştur.

Ayrıca vergi müfettişi başına düşen vergi incelemesi sayısı da dönem içinde daha etkili vergi incelemesi yapılması anlamında bilgi verecektir.

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı
2012	46.845	4.763	9,84
2013	71.352	5.550	12,86
2014	54.619	9.214	5,93
2015	59.385	9.205	6,45
2016	51.305	8.502	6,03
2017	42.458	8.244	5,15
2018	43.989	8.263	5,32

Tablo 4.12. İnceleme Elemanı Başına Vergi İncelemesi Sayısı

Tablodan görüldüğü üzere son 5 yılda müfettiş başına ortalama 5-6 vergi incelemesi yapıldığı anlamına gelmektedir. Bu rakam VDK'nın ilk kuruluş yılında 10-12 civarında idi. Tabii ki bu rakam tam/sınırlı veya bir yıl/birden fazla yıl ayırımı yapmamaktadır. Kısaca bu oran etkinliğin sağlanabilmesi açısından oldukça uygun bir rakamdır.

4.3.3. Denetim Oranları - Vergi Tahsilatı İlişkisi

Vergi denetimleri ile mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanması yanında tahsil edilen vergi gelirlerinin artması da amaçlanır. Bu bağlamda denetim oranları ile tahsil edilen vergi gelirleri ilişkisi de denetimde etkinliği gösteren bir diğer ölçüt olarak kabul edilebilir.

Örneğin Arslan ve Biniş (2014)'e göre vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Ayrıca tahakkuk tahsilat oranı bir nevi idarenin etkinliğinin de göstergesi olarak kabul edildiğinden kurumsal performansın değerlendirilmesinde de önem taşımaktadır (Acar ve Merter, 2004: 21).

Yıllar	İnceleme Oranı	Tahakkuk /Tahsilat Oranı
2014	2,60%	85,20%
2015	2,74%	84,70%
2016	2,29%	81,20%
2017	1,85%	82,30%
2018	1,76%	81,40%

Tablo 4.13. Vergi İnceleme Oranları ile Vergi Tahsilatı İlişkisi

Bu tablonun bize anlattığı vergi incelemesi ile vergi tahsilatı arasında bir ilişki olmadığıdır. Bazı yıllar inceleme oranı artmasına rağmen tahakkuk/tahsilat oranlarında düşüş olmuştur. Bu varsayımın anlatmak istediği, vergi incelemesine alınan mükellefin yılı içinde tahakkuk eden vergiyi de süresi içinde ödeyeceğidir. Burada direkt bir ilişkiden bahsetmek mümkün değildir.

Vergi tahsilatı GİB'in vergi daireleri aracılığıyla göstereceği tahsilat performansı ile alakalıdır. Tahsilat aynı zamanda genel ekonomik durum, enflasyonist ortam, kriz gibi unsurlarla da direkt bağlantılıdır.

Öte yandan, vergi afları özellikle de borçların yeniden yapılandırılması uygulamaları tahsilat oranlarının düşmesine neden olmaktadır.

4.3.4. Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı / Tarhiyatı Önerilen Vergi

Bilindiği üzere vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak tanımlanmış olup ödenen vergi ile vergi inceleme sürecinde araştırılan ve doğruluğu sağlanan ödenmesi gereken vergi farkı matrah farkının kaynağını oluşturmaktadır. Rakamsal hatalar yapılması, mevzuata uyumsuzluk, yanlış yorum gibi kasti olmayan nedenlerle matrah farkı ortaya çıkabileceği gibi kaçakçılık tanımı içine giren eylemlerin gerçekleştirilmesi suretiyle de matrah farkına neden olunabilmektedir.

İncelenen mükellefe oranla yüksek matrah farkının tespit edilmesinin denetimde etkinliği gösterdiği belirtilebilir. Bu ölçüm yöntemi sonucunda yüksek matrah farkı bulunması isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığını, düşük matrah farkı bulunması ise incelemelerin mükellefler üzerinde ne derece caydırıcı olduğunu gösterdiği

söylenbilir. Ayrıca oranlardaki değişim vergi kayıp ve kaçaklarındaki değişimden kaynaklanabileceği gibi denetimlerin etkinliğinden de kaynaklanabilir.

	Bulunan Matrah Farkı (000)	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi (000)	Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı (000)	Mükellef Başına Tarhiyatı Önerilen Vergi (000)
2012	131.000.851	46.845	4.535.523	2.796	97
2013	53.674.958	71.352	8.561.313	752	120
2014	39.378.004	55.284	7.939.389	712	144
2015	46.749.981	58.676	9.803.999	797	167
2016	32.641.061	49.817	7.234.873	655	145
2017	23.153.169	44.182	5.878.506	524	133
2018	37.711.654	44.376	8.722.800	850	197

Tablo 4.14. VDK Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı/Önerilen Vergi Tarhiyatı

Yukarıdaki tablo sadece VDK tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda bulunan mükellef başına matrah farkı ile bununla bağlantılı mükellef başına tarhiyatı önerilen vergi miktarlarını göstermektedir.

Tablo bize şunu anlatmaktadır. Matrah farkının yüksekliği her zaman daha yüksek vergi tarhiyatını içermemektedir. Örneğin 2012 yılında son 7 yılın en yüksek matrah farkına ulaşılmış ancak tarhiyatı önerilen en düşük vergi rakamı gözükmemektedir. Detaylı incelendiğinde matrah farkının çoğunlukla damga vergisi kaynaklı olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan diğer yıllara bakıldığında yıllar içinde incelenen mükellef sayısı dalgalı seyir izlemesine rağmen mükellef başına matrah farkı ve önerilen tarhiyat rakamlarının artış gösterdiği gözlenmektedir. Bu durum VDK'nın giderek daha isabetli mükellefleri inceleme için seçtiğini göstermektedir.

	Bulunan Matrah Farkı (000)	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi (000)	Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı (000)	Mükellef Başına Tarhiyatı Önerilen Vergi (000)
2012	541.132	9.868	96.149	55	10
2013	1.080.420	12.924	74.127	84	6
2014	712.101	9.779	50.770	73	5
2015	892.151	9.902	92.310	90	9
2016	1.273.504	6.861	150.406	186	22
2017	501.752	6.216	48.209	81	8
2018	1.139.396	4.085	100.384	279	25

Tablo 4.15. GİB Mükellef Başına Bulunan Matrah Farkı/Önerilen Vergi Tarhiyatı

Yukarıdaki tablo aynı karşılaştırmayı GİB bünyesinde yapmaktadır. GİB’de bulunan mükellef başına rakamlar VDK ile kıyaslandığında %10 oranındadır. Bu durumun anlaşılabilir gerekçeleri vardır. Vergi Dairesi müdürlerinin ana fonksiyonu ve görev vergi incelemesi değildir. Hatta pratikte kendilerinin iş yoğunluğu içerisinde bu incelemeleri yapmaları dahi mucizedir.

Vergi incelemeleri sonucunda öngörülen vergi ve ceza tutarlarına karşı mükelleflere uzlaşma ve yargı yolu gibi bir takım yasal itiraz hakları tanındığından dolayı öngörülen bu tutarların tamamı tahsil edilememektedir. Özellikle yargı yoluna taşınan tarhiyatların parasal açıdan ne kadarının onandığı veya ne kadarının iptal edildiği yönünde herhangi bir istatistik bulunmadığından, incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarının ne kadarının tahsil edildiği de net olarak tespit edilememektedir. İncelenen mükelleflerin bir kısmının kendisiyle temas dahi kurulamayan, kurulsu da tahsilat yapılamayan kişiler olduğunu da hesaba katarsak, vergi incelemeleri sonucunda yapılan tahsilatın toplam vergi geliri içindeki payının %1 ila %2 civarında olduğu söylenebilir. Ancak burada vergi incelemelerinin asıl amacının bütçe gelirlerini arttırmak değil, caydırıcılık fonksiyonları ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak olduğunun da altını çizmemiz gerekir. Bu bakımdan vergi incelemelerinin bu amaca hizmet ettiği doğrultuda başarılı olacağını söylemek daha doğru olacaktır.

Son yedi yılda incelenen mükellef sayısında artış olmamasına karşın inceleme raporlarıyla tarhiyatı talep edilen vergi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarlarında da yüksek artışlar yaşanması, artan vergi incelemelerinin sonuçsuz kalmadığını göstermektedir. Ancak her ne kadar incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarında artış olması göreceli bir başarı olarak değerlendirilse de vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde yeteri kadar caydırıcı bir etki oluşturmadığını da göstermektedir. Zira vergi denetiminin doğru bir şekilde uygulanması halinde mükelleflerin vergi kayıp ve kaçığından uzaklaşmaları gerekirken çıkan sonuçlardan da görüleceği üzere incelenen mükellef sayısında yaşanan artışla birlikte tespit edilen vergi kayıplarının da aynı doğrultuda arttığı gözlemlenmektedir.

4.3.5. İzaha Davet Kapsamında Yapılan Çalışmalar

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun mülga 370 inci maddesi “İzaha

Davet” başlığı altında yeniden düzenlenmiş ve vergi sistemimizde yeni bir müessese ihdas edilmiştir. Akabinde izaha davet müessesesinin açıklanmasına yönelik 482 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tebliğ ile hangi hususların bu müessese kapsamına gireceği belirlenmiştir. Bu müessese ile yapılmak istenen yavaş ve hantal olan standart vergi inceleme sürecinin daha hızlı ve verimli çalışmasını sağlamaktır.

Uygulama 2017 son çeyreğinde yürürlüğe girmesine karşın ön çalışmaların tamamlanmasının ardından 2018 yılında uygulamaya geçilmiştir. İlk uygulama sonuçlarına göre VDK tarafından sunulan veriler şu şekildedir.

Artırılan Matrah	Artırılan Vergi	Ödenecek Vergi	Ödenen Vergi	Ödenecek Zam	Ödenen Zam
43.373.857	6.036.944	4.949.899	3.549.366	3.265.466	1.900.452

Tablo 4.16. İzaha Davet Uygulama Sonuçları

Henüz bir yıllık bir uygulama olması anlamında analiz yapabilmek mümkün değildir. Ancak vergi inceleme sürecinin hızlı ve verimli bir metodu olarak kullanılması mümkün bir uygulamadır.

Mamafih tebliğ ile kapsama alınan ön tespitler dolayısıyla bir rakam sınırı konulmaması eleştiriye açık bir husustur. İzaha davet süreci kanun ile belirlenmiş hızlı bir süreçtir ve bazı durumlarda süreler yeterli araştırma ve değerlendirmeye vakit bırakmamaktadır. İzaha davete konu muhtemel matrah farkının yüksek olduğu durumlarda yanlış sonuca ulaşılması ya da konunun yargıya intikali mümkündür.

4.4. Vergi İncelemesinde Kurumsal Etkinliğin Değerlendirilmesi

Vergi incelemesindeki temel amaç, vergi yükümlülüğünü oluşturan gerçek olaylarla beyan edilen ya da hesaplanan matrahın dayandığı işlemlerin doğruluğunun teyit edilmesidir. Bu amaç doğrultusunda vergi incelemesinde hem güncel hem de geçmişteki vergisel olaylara ilişkin ikili bir uygulama yapılmaktadır.

Vergi incelemesi, esas olarak vergi idaresinin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahiptir. Öte yandan vergi incelemesi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadele, vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlama

ve vergi yükümlölüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en önemli bir araçtır.

Vergi incelemesinde etkinliğin sağlanması, vergi idaresinin etkin olması ile yakından ilişkilidir. Çünkü vergileme için yapılan giderlerin belirli bir düzeyde tutulması ve toplam vergi gelirlerinde sağlanacak her türlü artış vergi idaresinin etkinliğini artıracaktır. Bu da vergi incelemesinin etkinliğini etkileyen en önemli parametrelerden birisidir. Zira unutulmamalıdır ki, vergi incelemelerinin etkinliğinin sağlanması sadece idareye bağlı değildir. Vergi bilincinin oluşturulması, sistemin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve geri bildirim sonuçlarına göre gerekli düzenlemelerin yapılması gibi hususlar da vergi incelemesinde etkinliği artıran önemli faktörlerdendir (Aslan, 2002:4-7).

Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla başvuru vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen işlevleri yerine getirebilme düzeyi vergi denetiminin etkinliğini ifade etmektedir. Vergi denetimlerinin etkinliği, denetim elemanları, vergi idaresi ve yükümlülerle ilgili bir dizi etkene bağlı olduğu belirtilerek 7. Kalkınma Planı Vergi İhtisas Komisyonu raporunda aşağıdaki etkenler sıralanmıştır (DPT, 1996: 79-80):

- Denetim elemanlarının mesleki kalifikasyonu,
- Denetim elemanlarının sayısal yeterliği,
- Vergi denetiminde planlama, iş bölümü ve koordinasyon,
- İncelenecek mükelleflerin sağlıklı ve doğru verilere dayanarak seçilmesi,
- Mükelleflerin bilgi düzeyleri ve davranış biçimleri,
- Denetim ve muhasebe standartlarının sistematik yerleşikliği,
- Vergi denetiminin sonuçlandırılması aşaması olan idari (uzlaşma gibi) ve yargısal çözümlerin etkinliği.

4.4.1. İncelenecek mükelleflerin seçimi

Türkiye’de vergi incelemeleri esasen kayıtlı mükellefler nezdinde yapılmaktadır. Ancak, hiç beyanname vermeyen, kayıt dışı ekonomik alanda kalmayı tercih eden ve

dolayısıyla denetime tabi tutulma ihtimali azalan mükellefler dikkate alındığında gerçek vergi incelemesi oranlarının daha az olduğu belirtilebilir.

Mutlaka, gerek VDK'nın yaptığı Risk Analiz çalışmaları sırasında gerekse yoklamalar (özellikle toplu yoklama) sırasında mükellefiyeti olmaksızın gelir elde eden ve bunu gelir idaresinin bilgisi dışında bırakan mükelleflere rastlanması mümkündür. Ancak buna ilişkin bir istatistik yayımlanmamaktadır.

Vergi inceleme oranı gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden hesaplanmaktadır. VDK öncesi istatistiklerde, aynı mükellefler aynı yıl içerisinde birden fazla denetim birimi tarafından incelemeye tabi tutulmuş ve bu anlamda istatistiklerde birden fazla kez yer almış olabilme olasılığı yüksektir. Kaldı ki zaten VDK'nın ana kuruluş gerekçelerinden birisi koordinasyon eksikliği ve mükellefin aynı zamanda birden fazla birim tarafından incelemeye tabi tutulabilmesi hususunun bertaraf edilmesidir. Bu nedenle genel olarak istatistiklerde 2011 sonrası yıllar kullanılmıştır.

Vergi inceleme oranları azaldıkça mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artması beklenen bir gelişmedir. Ancak incelemenin oransal olarak yüksek ya da düşük olmasından ziyade yapılan denetimin etkin olması çok daha önemlidir. Öyle ki literatürde vergi denetimindeki başarısı tüm ülkelere örnek gösterilen ABD'de dahi denetim oranları % 1'in altındadır.

Öte yandan ülkemizde özellikle de son yıllarda mükellef hakları anlamında gelişmeler karşısında vergi inceleme süreçleri çok sıkı usul kurallarına bağlanmıştır. Bu katı kurallar sürecin sağlıklı sonuç vermesi pahasına sürecin yavaşlamasına neden olmaktadır. Hâlbuki farklı mükellef grupları ya da farklı tespit durumlarına bağlı olarak farklı vergi inceleme yöntemlerinin geliştirilmesi mümkündür. Örneğin “hızlandırılmış vergi incelemesi” diyebileceğimiz “İzaha Davet” uygulaması bu anlamda ülkemiz denetim sistemi için güzel bir örnektir.

Vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçimi, incelemelerin verimliliği, denetim gücünün etkin kullanımı ve herkesin incelenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, incelemelerin dengeli dağılımı açısından önemlidir.

Vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde birçok husus dikkate alınmakla birlikte;

- sektör bazında incelemeler,
- ihbarlar,
- beyanname ve eklerinde yer alan tutarsızlıklar,
- matrah azaltıcı düzeltme beyannamesi verilmesi,
- sürekli devreden KDV beyan edilmesi,
- yüksek ciroya rağmen ödenecek KDV'nin hiç çıkmaması veya düşük tutarlarda ödeme yapılması,
- sürekli zarar beyan edilmesi,
- grup şirketleriyle ilişkiler (Transfer fiyatlandırması),
- yurt dışına yapılan hizmet ödemeleri (Stopaj yapıp yapılmadığını tespit etmek amacıyla)
- kasa hesabının yüksek bakiye vermesi,
- ortaklar cari hesabın yüksek tutarlı olması,
- kanunen kabul edilmeyen giderlerin yüksek tutarlı olması vb.

hususlar nedeni ile mükelleflerin vergi incelemesi için seçilmesi ve inceleme işlemine tabii tutulmaları mümkündür.

Vergi inceleme oranı Türkiye'de %1-3 arasında değişmektedir. Ancak bu orana sınırlı incelemelerin de dahil olduğu düşünüldüğünde, 'tam inceleme' oranının %1'in altında olduğu anlaşılmaktadır. Esasen hiçbir ülkede inceleme oranı fazla yüksek tutulmamaktadır. Çünkü vergi incelemeleri aşırı maliyetli işlemlerdir. Tüm mükellefler için ideal bir vergi inceleme oranı belirlemesi yapmak mümkün değildir. Doğru olan mükellef büyüklüğü, sektörü, bölgesi itibarıyla inceleme süreçlerini yönetmektir.

Tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de verginin çok büyük kısmı az sayıda mükellef tarafından ödenmektedir. BMVD mükellefi olan sadece 800 civarında mükellef toplam vergi gelirininin %25'ini sağlamaktadır. Ayrıca özellikle ÖTV toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır. ÖTV niteliği gereği tek aşamada vergilendirilen ve mükellef sayısı az olan bir vergidir. Ayrıca, ülkenin genel ekonomik

durumu gereği ezelden beri bazı sektörler (inşaat, nakliyat, demir çelik gibi) kayıt dışının çok yoğun olduğu sektörlerdir. Bu sektörler için inceleme oranları çok yüksek olmalı, hatta mümkünse elektronik takip yöntemleri ile her aşamada yakın takip edilmelidir. Buna karşın belli küçük mükelleflerin inceleme yöntemi olarak daha çok eğitici fonksiyonu ön plana çıkaran denetim yöntemleri uygulanmalıdır.

Burada üzerinde durulması gereken bir başka husus genel olarak denetim denildiğinde vergi incelemesinin anlaşılmasıdır. Vergi incelemesi dışında da mükellefle irtibata geçmeyi sağlayan, mükellefin vergi mevzuatı karşısında durumunu tetkik eden, mükellefin eğitime ve beyanının doğruluğuna imkan sağlayan uygulamalar da bulunmaktadır. Bunların en önemlisi “izaha davet” müessesesidir.

Birçok inceleme standart nitelikte incelemelerdir. Bu incelemeler için detaylı araştırmalara gerek duyulmamaktadır. Ancak klasik vergi incelemesi, her aşaması katı kurallara bağlı olup usule aykırılıklar en son yargı aşamasında yapılan tüm işlemlerin iptaline neden olabilecek ve tüm emeği boşa çıkarabilecek nitelikte olan işlemlerdir. Bu açıdan bakıldığında izaha davet niteliği itibarıyla hızlandırılmış vergi incelemesidir.

İzaha davet kapsamında olan hususlar aslında vergi idaresinin iç ya da harici kaynaklardan mükellefin beyan etmesi gereken vergide sorun olma ihtimalinin ortaya çıktığı durumda mükellefe sağlanan bir imkân niteliğindedir.

Bir yandan süreç hızlı çalışır, izaha davetin olmadığı bir ortamda asgari altı ay süren süreç çok kısa sürede tamamlanmakta, idare açısından da birim zamanda birçok vergi incelemesi yapılabilmesine imkan sağlanmaktadır.

Denetim oranlarının düşük olması yapılan mevcut denetimlerin etkin olmadığı anlamına gelmemekle birlikte denetimlerdeki artışın vergi kayıp ve kaçaklarını azaltması beklenmektedir (Yıldırım ve Açar, 2009: 249).

Mükelleflerin seçimi esasen beyanname ve ekli belgeler üzerinden yapılmaktadır. Mümkün olduğunca fazla beyanname incelemenin yanı sıra incelenecek beyannamelerin doğru seçimi de etkinliği arttıracaktır. Aksi takdirde denetimin başarısı şansa kalacaktır. Bu bağlamda kısıtlı imkânlarla maksimum etkinliği sağlamak için incelenecek beyannameler seçilirken şu hususlara dikkat edilmelidir (Çamlıkaya 2007):

- İncelenebilecek sayıda beyanname seçilmelidir,
- Yüksek potansiyel içeren beyannameler seçilmelidir,
- İnceleme etkin bölgesel dağılım sağlanarak yapılmalıdır,
- İnceleme etkin sektörel dağılım sağlanarak yapılmalıdır,
- İnceleme elemanlarının etkinliği sağlanmalıdır,
- Denetim personelinin takdir ve değerlendirmelerinden çok bilimsel tekniklerden yararlanılmalıdır,

Üretici mükellef sayısı tüketici mükellef sayısından az olduğu için vergiyi doğuran olayı kaynağında denetlemek daha etkin olacaktır (Şaan, 2008: 75).

VDK 2018 Faaliyet Raporu'nda yer aldığı üzere, VDK tarafından yürütülen vergi incelemeleri temelde beş ana kaynaktan başlatılmaktadır. Bunlar;

- VDK-RAS üzerinden, mükelleflere ait her türlü yasal veri kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli görülen sektörler ve mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler,
- İhbar ve şikâyetlere istinaden yürütülen incelemeler,
- Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden yürütülen incelemeler,
- Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri,
- Vergi Müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları uyarınca yapılan incelemelerdir.

Görüldüğü üzere yukarıda yer alan incelemelerin kaynaklarının bazıları kurum içi iken bazıları kurum dışıdır. Bunlar arasındaki denge, VDK'nın kendi belirleyeceği program çerçevesinde incelenecek mükellef seçimine imkân sağlayacaktır. Son beş yıllık trende bakıldığında yıllık bazda VDK'nın inceleyebileceği mükellef sayısı 50-60 bin civarındadır. Örneğin bu sayının tamamının ihbar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden inceleme konuları olması durumunda VDK'nın kuruluş felsefesine de aykırı olarak yeterli ve etkin denetim yapabilmesi mümkün

olmayacaktır. Bu çerçevede VDK tarafından özellikle Risk Analiz Sistemi ağırlıklı mükellef seçimi büyük önem arz etmektedir.

“Risk analizi, riskli sektör, dönem ve mükelleflerin belirlenmesi ve denetimlerin bu alanlara veya mükelleflere yoğunlaşmasını ve böylece denetim sürecinin sınırlı zaman ve kaynaklara rağmen maliyetlerin azaltılarak etkin ve verimli olmasını sağlamaktadır” (Bakar & Gerçek, 2016: 1–2).

VDK Risk Analiz Sisteminde e-beyanname, kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu, sicil, Ba-Bs bildirimleri, gümrük beyan ve bildirimleri, diğer bildirimler, mal varlığı bilgileri, denetim sonuçları, ödeme ve tahsilat bilgileri, ilişkili kişi bilgi bildirim ve beyanları, diğer kurul ve kurum bilgileri gibi veriler kullanılarak risk belirlenmektedir (Uğur, 2016: 14–15).

Risk analizinde, önceki denetim sonuçları, dönemsel vergi karşılaştırmaları, uyum sorunu olduğu bilinen sektörler (alkol, tütün, akaryakıt, gaz vb.), olağandışı yüksek işletme giderleri, düşük kar marjları, şüpheli faturalar, olağandışı bilançolar gibi veriler kullanılabilir (Bakar & Gerçek, 2016: 3)

Risk Analizi yönteminde kullanılan verileri şu şekilde sınıflandırmaktadır:

- Ekonomik ve vergiye yönelik veriler (büyüme oranları, ortalama ücret vb.)
- Mükellef tarafından verilen veriler (beyanname, düzenli veya istek üzerine verilen bilgiler)
- İdare tarafından tutulan veriler (mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin bilgiler)
- Diğer kurumlardan alınan veriler (SGK, Gümrük vb.)
- Üçüncü kişilerden elde edilen veriler (Bankalar, Borsa, Tapu Kayıtları vb)
- İnternette elde edilen veriler Risk Analiz Modeli (RAM) ile mükellefler sektör, bölge ve büyüklük kriterlerine göre gruplandırılmakta ve ilgili analiz dönemi için sahip oldukları risklere göre puanlanmakta ve yüksek risk puanına sahip mükellefler incelemeye sevk edilmektedir (Bilgili, 2014: 14).

Uğur, etkin ve verimli denetimlerde risk analizin önemine dikkat çekerek;

34 OECD ülkesinin tamamında denetimde risk analizi kullanılmaktadır. 19 ülkede de rassal seçim yöntemi mükellef seçiminde kullanılan bir yöntemdir. Denetlenecek mükellef seçimi idare açısından zaman ve maliyet, mükellef açısından ise keyfi incelemeye tabi tutulmadığı algısı oluşturulması önem taşımakta böylece denetimlerin adil ve şeffaf olmasının yanı sıra etkin ve verimli olması da sağlanabilmektedir (Uğur, 2016: 12).

İnceleme sayısının arttırılması elbette denetim oranlarını görünürde arttırabilir ancak denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir. Vergi inceleme sistemi bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını arttırmak, incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yargıdan dönmesi ile sonuçlanabilir.

4.4.2. İnceleme Elemanı Nicelik ve Niteliği

Özellikle son dönemde, çok kısa süre içerisinde VDK'ya çok sayıda inceleme elemanının alınması ve performans uygulamaları, vergi müfettiş yardımcılarının vergi incelemelerinin kalitesinden ziyade incelemenin tamamlanmasına odaklanmalarına ve bu da rapor ve inceleme kalitesinin düşmesine yol açmaktadır.

Sunulan hizmetin etkinliği ve verimliliğini belirleyen en önemli unsur o hizmeti sunan personelin niteliğidir. Vergi inceleme elemanı kadrosuna dahil olan eleman sayısı son yıllarda büyük dalgalanmalar göstermiştir. Ancak şu bir gerçektir ki 2011 yılında yaklaşık 4500 olan vergi inceleme elemanı sayısı bugün itibarıyla 8000'in üzerindedir.

İşe alınan denetim elemanlarına 8-9 aylık bir teorik eğitim verilmektedir. Her yıl on binlerce vergi incelemesi yapıldığı dikkate alındığında, vergi inceleme elemanlarına verilen eğitim ve bu sayede sağlanan bilgi düzeylerindeki artışın, vergi inceleme sisteminin etkinliğini arttıracığı kesindir.

Vergi inceleme elemanlarının düzenli bir örgütlenme yapısının olması her bir inceleme elemanının yıllık denetim programlarını doğru bir şekilde yapmasına ve ülke çapında genel bir planlamaya göre hareket etmelerine neden olacaktır. Geçmişte var olan vergi inceleme birimlerinin birbirleri ile koordinasyonu sorunu artık bir sorun değildir.

Vergi inceleme elemanları arasında bir iş bölümü yapılması, inceleme elemanlarının görev tekrarı (hem yapılan işlemler açısından hem incelenecek mükellefin belirlenmesi açısından) yapmasını engelleyecek, bu da vergi inceleme etkinliğini

artıracaktır. İşgücü imkanları, mükellef sayısı, bunların iller itibariyle dağılımı, inceleme oranı, uygulanacak inceleme yöntemleri, incelemede öncelik verilecek konular ve sektörler gibi kıstaslarla genel bir vergi inceleme planının hazırlanması ve ilgili birimler arasında koordinasyon ve iş bölümüne gidilmesi etkinliğin artırılması açısından bir zorunluktur.

Vergi inceleme elemanlarının nicelik artırımı yanında nitelik artırımı da vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliğini artıracaktır. Elektronik uygulamaların oldukça arttığı günümüzde, vergi incelemelerinin de elektronik araçlar kullanılarak yapılması elzemdir. Bu anlamda vergi inceleme elemanının motivasyon yanında elektronik uygulamalar konusunda da yetenekli ve eğitimli olması gerekmektedir.

GİB uygulamalarının yönü göstermektedir ki vergi inceleme sürecinin tamamının elektronik ortama aktarılması ve yakında bütün süreçlerin elektronik ortama aktarıldığı kâğıdın kullanılmadığı bir süreç yaşanması uzak bir gelecek değildir. Buna uyum sağlayacak vergi müfettişleri bir lüks değil bir gerekliliktir. En temel bilgi işlem donanım ve yazılım uygulamalarının etkin kullanımı konusunda yetersiz denetim elemanları ile zamanı yakalamak mümkün değildir.

Öte yandan VDK dışında GİB'e bağlı vergi dairesi müdürleri, ilin en büyük memuru (vergi dairesi başkanlığı olmayan illerde defterdar dahil) vergi inceleme yetkisini haizdir. Bu kişiler esas fonksiyonları vergi incelemesi olan kişiler değildir. Bunların yaptığı incelemelere vergi incelemesi demek dahi doğru değildir. Belirlenmiş süreçlere uyum gösterildiği konusunda herhangi bir tespit olmayan, memurlar ya da gelir uzmanları tarafından hazırlanan ve vergi dairesi müdürleri tarafından sadece imza edilen belgelerdir. Günümüzde bu uygulama VDK'nın kuruluş felsefesine aykırılık içermektedir. VDK dışında vergi inceleme yetkisi olan tüm kişilerin yetkileri kaldırılmalı ya da farklı bir düzenleme getirilerek ismine kısa, hızlı vs. vergi incelemesi veya başka bir isim konularak belirlenmiş unvanlara bu yetki verilmelidir. Veyahut GİB bünyesinde münhasıran vergi incelemesi yetkisini haiz bir kadro ihdas edilmelidir.

4.4.3. İnceleme Süreci

Denetim sürecinde bilgisayarların kullanılması ile denetim daha etkin hale gelecek, veriler düzenli ve güvenli bir şekilde depolanacak ve vatandaşın devlete olan güveni

artacaktır (Gez, 2011: 65). Ayrıca denetlenecek mükellef ve beyannamelerin seçiminde de elektronik uygulamalar önemli bir yer tutmaktadır.

Elektronik denetim yöntemlerinin uygulanması ile denetimler daha kısa sürede tamamlanacak, vergi toplama maliyetleri azalacak ve denetimin etkin bir şekilde planlanması sağlanabilecektir (Çağlar, 2011: 143).

Denetim elemanlarının bilgiye ulaşması kolaylaştırılmalı ve entegre programlar ile çapraz sorgulama yapılabilmelidir. Doğru ve etkin kullanıldığında otomasyona dayalı denetimler saha denetiminden daha etkili olabilecektir (Akbey, 2014: 71).

Bilgisayar destekli sistemlerin etkin kullanılması saha denetimlerinin etkinliğini arttıracaktır (Bakar ve Gerçek, 2016: 2). Ayrıca mükelleflerin işlemlerini elektronik ortamda yapabilmesi vergi maliyetlerini düşürerek etkinliğe katkı sağlayacaktır (Anlar ve Cengiz, 2016: 66).

Denetimin bilişim teknolojileri ile yapılması hem denetimin etkinliğine katkı sağlayacak hem de denetimin hızlanmasını sağlayabilecektir (Arslan ve Biniş, 2014: 456). Otomasyon uygulamaları sayesinde önceden manuel olarak hazırlanan belgeler üzerinden sunulan tarh, tahakkuk, tebliğ, sicil, yoklama, denetim ve mükellef hizmetlerine ilişkin süreç elektronik ortamda yürütülmekte olup böylece sürecin daha hızlı ve kolay bir şekilde yürütülmesi ve insan unsurundan kaynaklanan hataların önüne geçilmesi sağlanmıştır (Bulut ve Çalışkan, 2009: 23).

Vergi denetimi teknolojik gelişmelerden etkilenecek hem denetimde etkinliği artırma hem de mükelleflerin vergi uyumunu artırma amacıyla değişime uğramıştır (Bakar ve Gerçek, 2016: 1). Bu bağlamda çağdaş denetim teknikleri ve bilişim teknolojisi iyi değerlendirilmelidir. Ayrıca teknolojik gelişmeler denetimin temel amacı ve kapsamını değiştirmeden özellikle denetim sürecinde kanıt toplama ve denetlenecek mükelleflerin tespiti işlemlerinde değişiklik ve yenilikleri de beraberinde getirebilecektir (Tuncer Tokur vd, 2014: 51).

Denetim öncesi ön hazırlıklar yapılmalıdır. Bu bağlamda denetlenecek mükellef, iş kolu, ticaret şekli, ticari emtia hakkında bilgi sahibi olunması denetim personelinin işini kolaylaştırarak denetimi etkin hale getirebilecektir (Çamlıkaya, 2007: 65).

Denetimlerin belli aralıklarla ve tekrar eden şekilde uygulanması mükellefler nezdinde denetimin önleyici fonksiyonu açısından önem arz etmektedir. Mittone (2006)

çalışmasında mükelleflerin vergi denetimlerinin hemen ardından vergi ödeme istekliliklerinin düştüğü sonucuna ulaşmıştır. Yakın zamanda denetlenen mükelleflerin denetlenme olasılıklarının azaldığını düşündüklerini, savaşta aynı yere ikinci bomba düşme ihtimalinin az olmasından yola çıkarak “Bomba Krateri Etkisi” (Bomb Crater Effect) şeklinde nitelendirmiştir.

Öte yandan, günümüz koşullarında tüm incelemelerin iş yerinde yapılması ne fiilen mümkündür ne de pratiktir. Örneğin sadece 10 metrekare bir ofisten ibaret olan, bir masa ve sandalyenin zor sığıldığı bir ofiste inceleme yapılmasını zorlamak anlamsızdır. Kaldı ki bu uygulama mükelleflerin vergi incelemesinin sonuçlanmasının ardından ileri sürebilecekleri önemli bir iddia olarak ellerinde bulundurabilecekleri bir araçtır.

Bu konularda yargının yaklaşımı genel olarak mükellef lehinedir. En son yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı mükelleflerin elini oldukça kuvvetlendirmiştir. Söz konusu karara göre; herhangi bir mücbir sebep olmasa dahi vergi inceleme elemanına defter belgenin ibraz edilmeyip mahkemeye ibraz edilmesi durumunda mahkeme tarhiyatı iptal ederek defter belgelerin incelenmesini istemektedir (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı E:2013/3, K:2019/1).

Bu karar bütün mükelleflere incelemelerden kurtulmak için yeni bir yol göstermektedir. Vergi inceleme elemanı bütün kurallara sıkı sıkıya bağlı iken dürüst olmayan mükellefi korumaya matuf bu uygulama belge düzeninin oturtulmasına zarar verecek niteliktedir. Öte yandan, dava aşamasının tarhiyatın zamanaşımı süresinin sonlarına rastlaması halinde bu tarhiyatın zamanaşımına uğrayacağı izahtan varestedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın gerekli kanuni düzenlemeleri yapması gerekmektedir.

Şunu da ilave etmek gerekmektedir ki, VDK son dönemde mükellef hakları bağlamında önemli atılımlar yapmış ve buna matuf Yönetmelik değişikliği ile inceleme sürecini şeffaf ve mükellefi bilgilendirici niteliğe büründürmüştür.

Mükellefe açılan kapı anlamında şeffaflık “mükellef portalı” uygulaması ile sağlanmaktadır. Bu uygulama ile incelemenin bulunduğu aşama yanında tutanak örneği ve rapor özetine de ulaşmak mümkündür (VDK 2018 Faaliyet Raporu).

RDK Yönetmeliğinin 14 üncü maddesi uyarınca, RDK’nın sağlıklı değerlendirme yapabilmesi için mükelleflerin dinlenme hakkı bulunduğu ve dinlenme talep edebilecekleri yer almaktadır. Ancak mükellef portalı uygulaması öncesi mükellefin

elinde eleştirilen hususlara ilişkin herhangi bir bilgi belge bulunmamakta ve mükellef âdete “karanlığa kurşun sıkmakta”dır. İnceleme sürecinde edindiği izlenime istinaden kendisini ve yaptığı işlemleri savunması gerekmektedir. Hâlbuki mevzuat değişikliğiyle birlikte eleştirilen hususları içeren rapor özetinin mükellef portalına eklenmesi gerekmektedir. Bu şekilde RDK’da dinlenme talebinde bulunan mükellef rapor özetinden hangi hususlarda eleştirildiğini bilebilecek ve bu çerçevede savunmasını yapabilecektir.

Uygulamada karşılaşılan şu sorunu da belirtmek gerekmektedir. RDK dinleme sürecinde RDK’lar yasak savmak babında mükellefleri sadece dinlemektedirler. Halbuki sistemin RDK’dan beklediği konuya hazırlıklı gelerek çeşitli sorular sormaları, konuyu anlamaya çalışmaları ve nihai karara ulaşmalarıdır. Bu şekilde yazılan rapora katkı verecek ve yanlışlık varsa bundan dönülecektir. Bu durum belkide gereksiz yargı aşamasına gidilerek yargının meşgul edilmesini de engelleyecektir. Geçmiş uygulamalarda rapor okuma komisyonlarının oluşturduğu yanlış algıyı değiştirmek gerekmektedir.

RDK’lar açısından bir başka önemli husus da RDK’lar arası uygulama birliğinin sağlanabilmesidir. 2018 Faaliyet Raporuna göre 29 ilde toplam 45 grup başkanlığı bulunmakta ve buralarda toplam 140 adet RDK yer almaktadır. Bunlar arasında aynı konuda aynı uygulamanın sağlanabilmesi açısından koordinasyon büyük önem arz etmektedir.

4.4.4. İnceleme Sonrası Süreç

Verdiği hükümler ile mükellefler ve vergi idaresi açısından sistemin derleyicisi ve toparlayıcısı olan vergi yargısının verdiği kararlar çelişkili olmamalı (Katkat, 2007: 82) gerek mükelleflere gerekse uygulayıcılara güven vermelidir. Vergi yargılamalarında vergi inceleme raporlarının bu alanda uzmanlaşmış kişilerce savunulmasının sağlanması (Gücenme, 2004: 27) önem arz etmektedir.

İyi bir vergi yargı sistemi, süratli olmalı, gereksiz yazışma ve bürokratik engelleri önlemeli, idari ve siyasi baskılardan bağımsız olmalıdır (Tosuner vd, 1992: 16). Vergi yargısı, yargıya intikal eden vergi ihtilaflarını en kısa sürede ve adil bir biçimde sonuçlandırabilmeli (Gediz Oral vd, 2015: 139) böylece adalet ve hukuk sistemine olan güvenin vergi ahlakı ve uyumunu artırması sağlanabilir (Torgler ve Schneider, 2005: 11).

İnceleme raporlarının yargıdan dönme nedenlerinin başında raporların iyi savunulamaması olduğunu belirten Ozansoy (2003: 112) çözüm olarak her vergi müfettişinin dava konusu raporunu mahkemede kendisinin savunmasını önermektedir. Ancak ülkemizde dava süreçlerinin uzunluğu göz önüne alındığında vergi inceleme elemanlarının istifa, emeklilik gibi yollarla memuriyetten ayrılmış olmaları mümkündür. Burada asıl sorun vergi inceleme raporunu yazan inceleme elemanı olmasına karşın mahkemede savunmayı GİB avukatlarının yapmasıdır. Bunun yerine VDK bünyesinde de sadece mahkeme aşamasına gelen raporları savunmak amaçlı bir birim oluşturulması ve bu kişilerin savunma yapması sağlanmalıdır.

Uyuşmazlıklarda denetim elemanlarının maddi delillere dayalı olmayan raporları sonucunda yargıda vergi idaresinin aleyhine sonuçlar çıktığından vergi inceleme elemanlarının raporları kesinlikle maddi delillere dayanılarak hazırlanmalıdır (Sarılı, 2003a: 131). Bu anlamda VDK'nın kuruluşu ile hukuki nitelik kazandırılan Rapor Değerlendirme Komisyonu uygulamalarına etkinlik kazandırılmalıdır. Mevcut durumda sadece görevlendirme olan RDK üyeliğinin atama olarak değerlendirilmesi de düşünülebilir. RDK'ların yetkileri artırılabilir.

Ayrıca vergi davalarına ilişkin bilirkişilik müessesesi gözden geçirilerek etkin bir sistem kurulmalıdır. Vergi yargısında görevli hakimlerin vergiye ilişkin teknik bilgi düzeyleri ve donanımları arttırılmalıdır. Bu bağlamda vergi müfettişlerinin belli bir kısmının belli sınavlara tabi tutularak vergi yargısında istihdam edilmesi sağlanabilir.

Vergi yargısı, vergi kanunlarının uygulamasında idare ile yükümlü ya da sorumlu arasında meydana gelen ve hata düzeltme, uzlaşma gibi kurumlardan yararlanılmak suretiyle çözülemeyen sorunların, taraflarca uyuşmazlık haline getirilerek yargı organlarına intikal ettirilerek kesin olarak çözümlenmesi ve sonuçlandırılmasıdır. Ancak uyuşmazlığın yargı organlarına intikal ettirilmesinden çözümlenmesine kadar belli bir süre geçer. Uyuşmazlığın çözümü için gereken süre ne kadar uzarsa, vergi ve cezası da, o kadar geç ödenir. Bu geç ödeme, fonların alternatif kullanımlarıyla elde edilen kar ve faiz gibi kazançlar ile enflasyon, ödenecek tutarın gerçek değerini düşürecektir. Yükümlü açısından, vergi kaçırılmasını özendiren vergi uyuşmazlıklarının uzaması hazineye oldukça pahalıya gelirken, yükümlü lehine avantajlı bir durum yaratmaktadır (Şenyüz, 1995:101). Bu nedenle vergi yargısının

kendinden beklenen sonuçları verebilmesi için, uyuşmazlığın olabildiğince hızlı ve ucuz fakat doğru olarak çözümlenmesine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

4.4.5.Vergi İnceleme Sonucunun Tahsilata Etkisi

Vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme yetkisini haiz kişiler tarafından tarhiyatı önerilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza rakamları istatistikleri yayımlanmaktadır. Bu rakamların ve tabiyatıyla vergi incelemelerinin kalitesi ve etkinliği, önerilen bu rakamlardan ne kadarlık kısmının tahsil edildiği ile doğru orantılıdır.

Vergi inceleme raporları genel olarak vergi inceleme elemanının iddiası niteliğindedir. Burada yer alan rakamların tahsil edilebilir aşamaya gelebilmesi için tahakkuk etmesi gerekmektedir. Vergi inceleme raporlarındaki iddiaların kesinleşmesi yani ödenecek aşamaya gelmesi (tahakkuk edebilmesi) üç yolla olur:

- Uzlaşma sonucunda kesinleşme,
- Dava sonucunda kesinleşme,
- Mükellefin eylemsiz kalması sonucu kesinleşme.

Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporları kısaca ikiye ayırabiliriz: uzlaşma kapsamına girenler ve uzlaşma kapsamına girmeyenler. Uzlaşma kapsamına giren raporlar da hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına giren raporlar için TOU yapılması ve TOU tutanakları ile birlikte ilgili vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir. TOU tutanakları tahakkuk fişi yerine geçer. Burada yer alan rakamlar kesinleşmiş kabul edilir.

Uzlaşma kapsamına girmeyen raporlar ile TOU talep edilmemiş raporların doğrudan vergi dairelerine gönderilmesi gerekmektedir. Bu tip tüm raporlar vergi dairesi tarafından “vergi ceza ihbarnamesi” ile tarh ve mükellefe tebliğ edilir.

Bu durumda mükellefin önünde üç yol vardır.

- Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olan raporlar için uzlaşma talebinde bulunmak
- VUK 376 ncı maddesi uyarınca “cezalarda indirim” talebinde bulunmak.
- Dava açmak.

Yukarıda yer alan eylemlerin herhangi birinde bulunmayarak vergi ve cezaların tahakkuk etmesi karşısında kayıtsız kalmak da bir başka yol olarak karşımıza çıkmakla birlikte basiretli bir mükellef açısından tercihe şayan bir metot değildir.

Görüldüğü üzere herhangi bir vergi inceleme raporunun tahsilat aşamasına geçebilmesi için birçok aşamadan geçmesi gerekmektedir. Raporlardaki önerilerin ne kadarlık kısmının tahakkuk ettiğini hesaplamak dahi büyük bir uzmanlık gerektirmekte ve ilgili kurumlar tarafından yayımlanmış istatistiklere ihtiyaç bulunmaktadır. Maalesef ülkemizde özellikle yargı sürecine ilişkin yayımlanmış herhangi bir istatistik bulunmamaktadır.

İnceleme sonuçlarının tahakkuk eden kısmını hesaplayabilmek için;

- Yazılan raporların ne kadarlık kısmının uzlaşma kapsamına girdiği
- Uzlaşma kapsamına giren raporların uzlaşma sonuçları
- Uzlaşma kapsamına girmekle birlikte uzlaşma talep edilmeyen raporların ne kadarlık kısmı için cezalarda indirim talep edildiği
- Kapsama giren ve uzlaşamayanlar ile uzlaşma kapsamına girmeyenlerden ne kadarlık kısmı için dava açıldığı ve davanın en son aşamaya kadar takip edilerek sonuçlarının tespiti gerekmektedir.

Yıllar	Kesilmesi Önerilen Ceza	Tarhı Önerilen Vergi	Oran
2013	11.576.432.688	5.211.338.685	2,22
2014	12.280.112.880	5.837.405.619	2,1
2015	14.380.455.845	7.100.141.177	2,03
2016	13.235.397.665	6.280.676.143	2,11
2017	11.043.992.114	4.785.257.590	2,31
2018	18.939.813.359	8.475.702.032	2,23
Ortalama	13.576.034.092	6.281.753.541	2,17

Tablo 4.17. RDK sonuçlarına göre tarhı önerilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza miktarları

Yukarıdaki tabloda VDK tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları sonucunda tarhı önerilen vergi ve kesilmesi önerilen ceza rakamları yer almaktadır. Bu tablonun, düzenlenen vergi inceleme raporlarının ne kadarlık kısmının uzlaşma kapsamına girdiğini anlamakta kullanılabilmesi mümkündür.

Bilindiği üzere VUK 359 uncu madde kapsamında tarhı önerilen vergi ve kesilmesi önerilen cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir. Yukarıdaki tablonun bu açıdan değerlendirilmesi sonucunda vergi ve cezaların yaklaşık %60'ının uzlaşma kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır. Ortalama her yıl 2,6 milyar TL'lik vergi ve aynı tutarda ceza uzlaşma kapsamına girmektedir.

	VERGİ				
	Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşmaya Konu	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu/Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşılan/Uzlaşma ya Konu
2018	717.071.698	232.857.773	225.035.135	32,47%	96,64%
2017	799.234.626	312.837.221	303.551.158	39,14%	97,03%
2016	1.313.673.471	485.806.063	409.977.930	36,98%	84,39%
2015	2.464.222.476	1.103.763.758	973.203.569	44,79%	88,17%
2014	1.742.391.255	638.430.109	529.738.390	36,64%	82,98%
Ortalama	1.407.318.705	554.738.985	488.301.236	39,42%	88,02%

Tablo 4.18. VDK Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Vergi İstatistikleri

Yukarıdaki tablodan anlaşılabacağı üzere, ortalama 2,6 milyar TL verginin 1,4 milyar TL'si için TOU talep edilmiş ve bunların %39'u uzlaşılmış; uzlaşılan vergi tutarı ise uzlaşmaya konu verginin ortalama %88'i ve yaklaşık 500 milyon TL'dir.

	CEZA				
	Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşmaya Konu	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu/Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşılan/Uzlaşma ya Konu
2018	1.057.680.762	419.055.049	78.272.795	39,62%	18,68%
2017	1.208.386.889	581.889.106	115.400.488	48,15%	19,83%
2016	1.868.196.302	829.314.472	161.430.673	44,39%	19,47%
2015	3.563.887.588	1.926.019.997	138.749.157	54,04%	7,20%
2014	1.841.132.397	1.067.833.387	60.234.417	58,00%	5,64%
Ortalama	1.907.856.788	964.822.402	110.817.506	50,57%	11,49%

Tablo 4.19. VDK Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Ceza İstatistikleri

Öte yandan cezalar anlamında yukarıdaki tablodan anlaşılabacağı üzere, ortalama 2,6 milyar TL cezanın 1,9 milyar TL'si için TOU talep edilmiş ve bunların %50'si üzerinden uzlaşılmış; uzlaşılan ceza tutarı ise uzlaşmaya konu cezanın ortalama %11'i ve yaklaşık 110 milyon TL'dir.

	VERGİ				
	Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşmaya Konu	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu/Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşılan/Uzlaşm aya Konu
2018	321.938.889	181.079.863	153.404.671	56,25%	84,72%
2017	540.157.702	188.535.358	124.631.623	34,90%	66,11%
2016	1.152.996.416	967.914.892	377.040.444	83,95%	38,95%
2015	2.162.599.242	1.802.638.592	799.642.652	83,36%	44,36%
2014	1.667.911.050	931.471.859	457.116.829	55,85%	49,07%
Ortalama	1.169.120.660	814.328.113	382.367.244	69,65%	46,95%

Tablo 4.20. GİB Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Vergi İstatistikleri

Tarhiyat sonrası uzlaşma konusuna gelince, yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, TOU talep edilmeden direkt tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilen ortalama 1,1 milyar TL verginin %69'u uzlaşmış; uzlaşılan vergi tutarı ise uzlaşmaya konu verginin ortalama %47'si ve yaklaşık 380 milyon TL'dir.

	CEZA				
	Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşmaya Konu	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Konu/Uzlaşma Talep Edilen	Uzlaşılan/Uzlaşm aya Konu
2018	504.986.981	338.509.831	56.963.995	67,03%	16,83%
2017	760.689.805	316.782.453	45.564.042	41,64%	14,38%
2016	1.516.235.739	1.282.235.739	81.838.587	84,57%	6,38%
2015	2.732.085.874	2.215.336.010	52.446.502	81,09%	2,37%
2014	2.410.285.452	1.313.777.536	42.879.581	54,51%	3,26%
Ortalama	1.584.856.770	1.093.328.314	55.938.541	68,99%	5,12%

Tablo 4.21. GİB Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Ceza İstatistikleri

Öte yandan cezalar anlamında yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, ortalama 1,6 milyar TL ceza için TSU talep edilmiş ve bunların % 69'u üzerinden uzlaşmış; uzlaşılan ceza tutarı ise uzlaşmaya konu cezanın ortalama % 5'i ve yaklaşık 56 milyon TL'dir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus uzlaşma sürecinin bazen zaman alabileceği ve geçmiş yıllardan arta kalan raporların özellikle TSU konusu olabileceğidir. Öte yandan belli rakamın üzerindeki TSU'lar Merkezi Uzlaşma Komisyonunda görüşülmektedir.

Bu hesaplamalar sonucunda ortalama uzlaşma kapsamına giren ve uzlaşma talep edilen 2,6 milyar TL vergibe bir bu kadar cezanın yaklaşık yarısının uzlaşmaya konu

olduğu ve bu verginin 870 milyon TL'sinin ve cezanın yaklaşık 166 milyon TL'sinin tahakkuk ettiği anlaşılmaktadır. Yani toplamda 5,2 milyar (2,6 milyar vergi ve 2,6 milyar vergi cezası) tahsil edilebilir aşamaya gelen vergi ve ceza toplamının sadece yaklaşık 1,033 milyar TL'lik kısmı tahakkuk etmekte ve tahsil edilebilir aşamaya gelmektedir.

Öte yandan, uzlaşma talep edilen vergi ve cezanın yarısı hakkında uzlaşmanın vaki olduğu dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede gerek uzlaşma vaki olmayan gerekse kapsama girmeyen vergi ve cezaların çok büyük kısmının dava konusu olduğu varsayımı gerçekçi olacaktır.

Bu çerçevede uzlaşma kapsamında olmayan 3,7 milyar TL vergi ve buna ilişkin üç kat ceza ile uzlaşma vaki olmayan ve temin edilemeyen 1,3 milyar vergi ile buna ilişkin bir kat ceza dava konusu olmaktadır. Ortalama her yıl dava konusu olan vergi 5 milyar TL ve ceza 11 milyar TL olmaktadır.

Maalesef söz konusu 5 milyar TL vergi ve 11 milyar TL cezanın akıbeti konusunda herhangi bir istatistiğe ulaşmak mümkün değildir. Ne Hazine ve Maliye Bakanlığı ne Adalet Bakanlığı ne de başka bir kurum bu konuyu içeren bir istatistik yayımlamamıştır ve yayımlamamaktadır.

Bu noktada konunun asıl tarafları olan VDK ve GİB tarafından her bir raporun serencamının takip edilebildiği entegre bir sistemin kurulması elzem gözükmektedir. Bu şekilde gerek vergi inceleme raporlarının sonuçları daha net olarak görülebilecek ve bu şekilde somut olarak yazılan vergi inceleme raporlarının ne kadarlık kısmının tahakkuk ettiği anlaşılabilecek gerekse her bir vergi müfettişinin ve genel olarak VDK'nın performansı değerlendirilebilecektir. Öte yandan mahkeme kararları çerçevesinde eksiklikler tespit edilerek vergi inceleme raporlarının kalitesinin artırılmasına katkı sağlanabilecektir.

4.5. Genel Değerlendirme

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde mükellef ile vergi idaresi arasında mükellefe duyulan güvene istinaden yazılı olmayan bir mutabakat olduğu kabul edilir (Aydın, 2006a: 4). Ancak vergilendirmenin beyan esasına dayanması mükelleflerin beyanlarının çeşitli yöntem ve tekniklerle ve hukuki olarak denetlenmesini de bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmaktadır.

Mükemmel yasaların olduğu ülkelerde dahi, söz konusu yasaların uygulanmasının denetimi büyük önem arz etmektedir. Aksine bir durum zamanla yasaların uygulamalarında sorunlarla karşılaşılmasına neden olacaktır. Bu bağlamda vergi incelemesinde etkinliğin tespiti, gerçekleştirilen vergi incelemeleri ile hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılamadığını gösterecektir. Etkinlik kavramı ulaşılmak istenen bir hedefi ifade etmektedir. İstenilen hedefe ulaşmak her zaman mümkün olmasa da etkinliğe ulaşma sürecinde etkinlikten uzaklaştıran sebeplerin ortaya konulması ve bu sorunların çözümüne yönelik atılacak adımların belirlenebilmesi büyük önem taşımaktadır.

Denetimde etkinlik, sadece vergi denetim sisteminde alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirilemeyecek derecede karmaşık bir olgu olduğundan denetimin sistem yaklaşımından hareketle bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir (Acar ve Merter, 2004: 7). Vergi denetiminin mutlak başarısı denetim sonucunda vergi kaçıran tüm mükelleflerin ve kaçırılan vergi miktarının tamamının tespiti ile mümkün olmaktadır (Gemmell ve Ratto, 2012: 35). Şüphesiz %100 başarı sağlayan bu denetim arzu edilen (ideal) bir durum olsa da bunun gerçekleşmesini beklemek pek de akılcı olmayacaktır. Bu bağlamda %100 başarıdan (denetimde tam etkinlik) uzaklaşmaya neden olan sebeplerin belirlenerek bu sebeplerin çözümü önem taşımaktadır.

Türkiye’deki vergi incelemesinin etkinliğine ilişkin istatistiklerde dikkat edilmesi gereken husus 2011 öncesi dönemde aynı mükellefin birden fazla denetim birimi tarafından incelenme ihtimalinin varlığıdır. Bu durum istatistiklerin sağlığına halel getirecektir. Bu nedenle 2011 dönemi öncesi istatistikleri mümkün mertebe kullanılmamıştır.

Önceki bölümlerde iletilen vergi inceleme istatistikleri, vergi inceleme etkinliğine ilişkin bazı çıkarımlar söylese de söylemediği önemli şeylerden birisi ise vergi incelemelerinin verimliliğidir. Vergi incelemelerinin verimliliğinden kasıt, önerilen vergi ve cezaların uzlaşma, vergi yargısı ve benzeri tüm aşamalardan sonra kesinleşme durumuna, başka bir deyişle Hazineye giren net tutara ilişkin istatistiklerdir. Bunun için VDK ve GİB’in inceleme sonuçlarını takip edecekleri bir sistem gerekmektedir. Böyle bir istatistik gerek VDK’nın gerek Vergi Müfettişlerinin bireysel anlamda gerçek verimliliğini ortaya koyması açısından önemlidir. Çünkü önerilen tarhiyat ciddi

eksiklik ve hatalar içeriyorsa Hazineye bir katkı sağlamadığı gibi, gereksiz yere mükellefi, vergi idaresini ve vergi yargısını yoran bir sürece dönüşebilmektedir.

Son beş yılda yalnızca incelenen mükellef sayısının değil, inceleme raporlarıyla tarhiyatı talep edilen vergi ve kesilmesi öngörülen ceza tutarlarında da yüksek artışlar yaşanması, artan vergi incelemelerinin sonuçsuz kalmadığını göstermektedir. Ne ekonomik büyüme ile ne de mükellef sayısındaki artışla tam olarak izah edilemeyecek bu artış oranları, idarenin vergi incelemelerini sayısal olarak artırma yönündeki kararlılığını yansıtmaktadır. Ancak her ne kadar incelemeler sonucunda tespit edilen vergi kayıplarında artış olması göreceli bir başarı olarak değerlendirilse de vergi incelemelerinin mükellefler üzerinde yeteri kadar caydırıcı bir etki oluşturmadığını da göstermektedir. Zira vergi denetiminin doğru bir şekilde uygulanması halinde mükelleflerin vergi kayıp ve kaçacağından uzaklaşmaları gerekirken çıkan sonuçlardan da görüleceği üzere incelenen mükellef sayısında yaşanan artışla birlikte tespit edilen vergi kayıplarının da aynı doğrultuda arttığı gözlemlenmektedir.

Savaşan (2011: 17)’a göre denetimde asıl olan tüm mükelleflerin denetlenmesi değil mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının arttırılmasıdır. Şüphesiz bu algıyı sağlamanın en kolay yolu denetim sayısının arttırılması ile sağlanabilir ancak sayıca az da olsa mevcut denetimlerin etkin yapılması ve denetlenen mükellefler üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki denetim oranlarının arttırılmasına kıyasla daha etkin sonuçlar verebilecektir. Yoğun bir denetim uygulanması, kaynakların israfına ve denetimlerin etkisinin azalmasına neden olabilir bu nedenle denge gözetilerek operasyonel ve risk yönetimine dayalı bir denetim planı yapılmalıdır (Somuncu, 2014: 138). Denetimde aşırıya gidilmesi ve mükelleflerin gereksiz yere rahatsız edilmeleri sonucunda vergi denetimlerinin nefret etkisi oluşturarak gönüllü uyumu azaltacağı belirtilebilir.

Denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilatı oranının da yüksek olması beklenmekte ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Bununla birlikte bazı yıllarda bu durumun gerçekleştiği görülmektedir. VDK’nın faaliyet raporunun yayımlandığı 2012 yılına kadar denetim oranları düşme eğiliminde iken (2017 yılı hariç) tahakkuk/tahsilat oranları da sürekli düşmüştür.

VDK’nın faaliyetlerine başlamasıyla denetim oranları ciddi bir şekilde artmış ancak tahakkuk/tahsilat oranlarında benzer artış söz konusu olmamış ve oran %85 civarında

kalmıştır. Denetim oranlarındaki artışın vergi gelirlerindeki tahsilatı da artıracığı teorisi bu verilere göre gerçekleşmemiştir.

Tahsilat oranlarında, Gelir İdaresinin cebri tahsilat metotlarını uygulamasının etkisi olduğu kadar ülkenin genel ekonomik durumu, piyasa koşulları, kriz ortamı gibi mükellefi genel olarak olumsuz etkileyen unsurlar da etkilemektedir.

Mükelleflerin vergi bilincinin yüksek olması denetimde etkinliği sağlayacak unsurlardan bir diğeridir. Vergi bilincinin arttırılması birçok ekonomik, sosyal ve siyasi faktöre bağlı olmakla birlikte vergi idaresinin de bu hususta önemli bir rolü bulunmaktadır.

Genel olarak vergi bilincinin düşük olduğu kabul edilen ülkemizde bunun başlıca nedeni olarak mükelleflerin toplanan vergilerin harcanmasında olumsuz düşüncelere sahip olduğu söylenebilir (Aytekin, 2007: 95). Mükelleflerin vergi bilinci ödedikleri vergi ile aldıkları hizmet arasında pozitif bir ilişki olduğuna inanmaları ile arttırılabilir (Gez, 2011: 64).

Mükelleflerin vergi sistemine olan güvenlerinin aksama nedenleri şunlardır (Arpacı, 2004: 99):

- Toplanan vergi gelirlerinin etkin ve verimli kullanılmadığı kanaati
- Kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaşması sonucunda kamu finansman yükünün kayıtlı kesime yüklenmesi
- Vergileme alanında sık sık değişiklikler yapılmasıyla mükelleflerin orta ve uzun vadeli planlar yapabilmesinin engellenmesi
- Vergi mevzuatının uzmanlar tarafından dahi güçlüklerle anlaşılabilir olması
- Vergi kanunlarının geriye yürütülebilmesi
- Vergi aflarının haksız rekabet ortamı doğurduğu inancı.

Gerçek (2004: 627)'e göre vergi bilincinin yerleşmesini verginin vatandaşlık görevi olduğu bilincinin oluşturulamaması, toplanan vergilerin etkin kullanılamaması, vergi yükünün belli kesimler üzerinde kaldığı intibai engellemektedir.

Vergi idaresinin etkinliğinin mükelleflerin vergilere gönüllü uyumuna bağlı olduğu söylenebilir (Utkuseven ve Gökbnar, 2005: 2). Vergi idaresinin işleyişinin etkinliği,

mükelleflerin işlerini kolaylaştırıcı olması, mükelleflerin aldıkları hizmetlerden memnun kalması mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir (Savaşan, 2011: 22–23).

Vergi denetimlerinin vergi mükelleflerini haksız çıkarma amacı güdülerek kriminalistik soruşturma niteliğinde yapılması vergi uyumuna zarar verebilir (Yurteri, 2011: 1). Denetlenme olasılığı, cezaların caydırıcılığı ve denetimin etkinliği mükelleflerin vergi bilincinin yanı sıra vergi direncinin şiddetini de belirleyecektir (Gök, 2007: 147).

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanamaması dürüst mükelleflerin vergi idaresine yükümlülüklerini yerine getirmeme ya da vergi kaçırma şeklinde, siyasi otoriteye ise oy kaybı şeklinde tepki geliştirmesine neden olabilir (Kılıçoğlu, 2016: 4).

Toplanan vergilerin kamu hizmetlerinde etkin kullanıldığını göstererek devlete olan güven arttırılmalı ancak özellikle bir anlamda vergisini zamanında ödeyenleri cezalandıran sık sık çıkarılan af uygulamalarının bu güveni azalttığı unutulmamalıdır. Ayrıca vergi dairelerinde mükellefe bilgi verecek, yol gösterecek, sorunlarına en kısa zamanda çözüm bulacak birimler oluşturularak vergi bilinci arttırılabilir.

Vergi idaresi, vergilendirmenin çıkarları çatışan tarafları olan mükellef ve vergi idaresinin fiilen karşı karşıya geldikleri vergilendirme işleminin “cephesi” olarak kabul edilebilir (Gerçek, 2004: 621). Vergi kanunla alındığından kanunları da idare uyguladığından her ülkenin vergi idaresi o ülkedeki vergi sistemine göre yapılır (Öner, 2005: 37). Mükellefler ödevlerini gereğince yerine getirmeseler bile, vergi idaresi bütün vergi mükelleflerinin vergilerinin kanunlara uygun şekilde ödenmesini sağlamak için gerekli her türlü önlemi almak ve işlemleri yapmak durumundadır (Başaran Yavaşlar, 2010: 88).

Günümüzde vergi daireleri beyannameleri elektronik olarak kabul etmektedirler. Türkiye’de 2004 yılında kâğıt beyanname alınma oranı %99,5; elektronik beyanname oranı %0,5 iken, 2018 yılı sonu itibariyle kâğıt beyanname alınma oranı %0,39; elektronik beyanname oranı %99,61 olmuştur. Geline nokta kâğıt beyanname sayısındaki büyük orandaki azalma sonucunda, devletin ekonomik kaynaklarına ve doğaya önemli ölçüde katkı sağlanmıştır. Ayrıca, elektronik ortamda alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme, istatistik ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır.

Türkiye’de düzenlenen beyannamelerin %99,61’i elektronik olarak kabul edilmektedir. Bu durum aslında vergi dairelerinin önemli bir iş yükünde azalmaya yol açmaktadır. Vergi dairelerinin yapması gereken en önemli şey “know your taxpayer” diyebileceğimiz “mükellefi tanı” esasına göre çalışmasıdır. Bunun en iyi uygulaması da yoklamalardır. Vergiye uyumun sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirilmesi anlamında bu gerekliliktir.

Bu gerekliliğe karşın, genel olarak iş yoğunluğu, personelin niteliği, iş tatmini, dijital araçları kullanmaya yatkınlığı, verimliliği, geçmişten gelen iş yapma alışkanlıklardan kurtulamayarak zamanın ruhuna uygun iş yapış tarzının geliştirilememesi gibi nedenlerle uygulamada bunun sağlanamadığı görülmektedir.

“Denetim personeli, her konuyu biraz bilen değil denetim görevini en ince detayına kadar bilen ve uygulayan bir şekilde olursa daha etkin bir denetim söz konusu olur” (Gez, 2011: 73). *“Denetim personeli yeterli niteliğe sahip olsa da uzmanlaşmaya gidilmediğinden bir denetim personeli her vergi konusu ve her sektör ile ilgili vergi incelemesi yapmaya çalıştığından gerek zaman gerek işyükü açısından etkinlik azalmaktadır”* (Katkat, 2007: 184). *“Denetimde uzmanlaşma sağlanmamış olduğundan vergi müfettişleri birbirine benzer olmayan işlem ve faaliyetleri incelemede sorun yaşamakta ve denetimler etkin yapılamamaktadır”* (Şamiloğlu, 2001: 2). *“Denetim personelinin vergi türlerine, işkoluna ve/veya sektörlerle göre uzmanlaşması sağlanabilir. Denetim personeli sayısının artırılması sonucunda gerekli eğitimlerin verilememesi durumunda nitelik bakımından düşük profilli kadrolar ortaya çıkabilir”* (Biçer, 1982: 2).

Denetim personelinin veriminin artırılması; hedeflerin belirlenmesi, planlı hareket eden, işbirliği ve etkin görev dağılımı ile sağlanabilir (Aytekin, 2007: 90). Denetim sürecinde birçok husus denetim personelinin inisiyatifinde olduğu için bu bağlamda ortaya çıkabilecek suiistimallerin önlenmesi denetimde objektif kriterlerin uygulanması ile sağlanabilecektir (Çağlar, 2011: 143).

Denetim teşkilatının dışa yansıyan yüzü olan denetim personelinin mükelleflerle olan ilişkisi, tutumu ve davranışları önem arz etmektedir. Denetim personelinin davranış ve tutumları ile mükellefin vergi idaresi ve denetim teşkilatına bakışı belirlenmektedir. Personel mükellefe potansiyel suçlu gözüyle bakmamalıdır. Denetim elemanları devlet

ve vergi mükellefleri arasında taraf olmamalı, incelemelerini objektif olarak yapmalıdır (Gez, 2011: 63).

Vergi denetiminin işlevlerinin başarılı sonuç verebilmesi denetim personelinin donanımlı, özenli, tarafsız ve dürüst olmasına bağlıdır (Gez, 2011: 50). Vergi ahlakı ile ilgili etik değerler sadece mükellef açısından değil personel için de önemlidir.

Kayırmacılığın olmaması, atama ve yükselmelerde objektif kriterlerin geçerli olması idarenin etkin ve verimli çalışmasını sağlayacaktır. Denetim personelinin yerelleşmesi sorununa karşın rotasyon uygulanması önem arz etmektedir.

Gelişen ekonomilerle birlikte işletmelerin niteliği uluslararası bir niteliğe bürünmekte ve iş hacimleri büyümektedir. Bütün mükellefler penceresinden baktığınızda orta büyüklükte bile olmayan köşe başındaki bir marketin dahi eski metotlarla manuel olarak incelenmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.6. Vergi İncelemesinde Yeni Metot Önerisi (Vergi İncelemesi 2.0)

Vergi kaçırma, vergiden kaçınma ya da vergi planlamasının süjesi olan vergi mükellefleri genel olarak daha hızlı, daha uzman ve karmaşık modellemelerde daha başarılı iken bu konularda denetim ile görevli olan devlet erki, özelde vergi denetim birimleri, daha yavaş, daha az uzman ve hantal yapısıyla mükellefleri çok geriden takip etmektedir.

Kripto para gibi uygulamalar gelişmiş batılı ülkeler tarafından dahi ne olduğu, vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve dahi nasıl vergilendirileceği tartışılırken Türkiye’de köşe başındaki esnaf lokantasında yemek ücretlerinin kripto para kullanılarak ödenebileceğine ilişkin duyurular görülebilmektedir.

Mevcut durumda vergi incelemesinde kurumsal yapıya baktığımızda; iş yükünün fazla, uzmanlaşmanın yetersiz, müfettiş niteliğinin beklenenin altında, inceleme süreçlerinin standart dışı, yeterince şeffaf olmayan ve yetersiz kurumsallaşmanın olduğu bir yapı göze çarpmaktadır.

Öte yandan, en iyi örnek niteliğindeki ülkelere baktığımızda, bu ülkelerde; mükellef haklarına uyumun yüksek düzeyde olduğu, uzman nitelikli kişilerin de inceleme ekiplerine katıldığı bir yapının olduğu, mükelleflerin büyüklüklerine göre uzmanlaşmış denetim elemanları tarafından incelendiği, kaynakların risk odaklı ve bu

anlamda büyük mükelleflere ve riskli sektörlere odaklandığı, inceleme türüne göre farkı yetkilerle donatılmış ve yoğun teknoloji kullanan denetim birimleri oldukları anlaşılmaktadır.

Modern ülke örneklerinde de gördüğümüz gibi, kamu otoritesinin vergi kaçakçıları ile yeterli oranda mücadele edebilmesi için yaklaşım ve konsept değişikliğine gitmesi gerekmektedir. Bu hususta önerilerimizi şu şekilde sıralamak mümkündür.

4.6.1. Yeni Vergi İncelemesi Konsepti

Günümüz teknolojisinin, ticari hayatının ve iş koşullarının ulaştığı aşamada bırakın elli yıl öncesini 10 yılın öncesinin yaklaşımları, alışkanlıkları ve uygulamaları ile dahi kaliteli bir vergi incelemesi yapılabilmesi mümkün değildir. Bisikletten düşmemek için nasıl pedalı sürekli çevirmek gerekiyorsa vergi incelemesi uygulamalarının da zamanın ruhunu yakalaması gerekmektedir. Yeni inceleme süreci deyim yerindeyse “kağıtsız inceleme” olacak, hiçbir aşamada kağıt kullanılmayacaktır.

Yeni vergi incelemesinde ana amaç matrah farkı bulmak olmayacaktır. Burada esas amaç etkinliğin de ölçüsü olan vergi kaçırmayı önlemeye yönelik olarak gönüllü uyumu teşvik etmek olacaktır. Bu amaca yönelik olarak vergi incelemesinin eğitim fonksiyonu ön plana çıkarılacaktır.

Mevcut durumda bütün vergi inceleme raporları “iddianame” gibi hazırlanmakta bu da büyük emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Özellikle sahte belge düzenleme incelemeleri gerçekleştirilirken klasik işe başlama ve defter/belge isteme ritüelleri mükellefin ortadan kaybolmasına neden olmaktadır. Bu nedenle incelemeler daha hızlı ve etkili yapılacak bu amaçla da örgütlenme yapısı, teknolojinin kullanımı gibi hususlarda yatırım yapılacaktır.

Teknolojik imkânlardan sonuna kadar faydalanılacaktır. Ayda yaklaşık 20 milyon adet fatura üreten bir şirketin konvansiyonel metotlarla denetlenebilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda denetim elemanları bilgi işlem teknolojileri uygulaması konusunda üstün yeteneklerle donatılacaktır. Tabii ki bununla birlikte olağanüstü hacimdeki defter belge içerisinden anlamlı sonuçlar çıkarmayı sağlayacak yazılımlar (mümkünse tailor made) geliştirilecektir.

Modelimizde vergi inceleme sürecinin tüm paydaşları konusunda değişik yaklaşıma ihtiyaç vardır. Öncelikle mükellef yeni metoda hazırlanacaktır. Muhasebe programlarında değişiklik yapılacaktır. İnceleme birimi yeniden örgütlenecek, iş yapma süreçleri gözden geçirilecek ve vergi inceleme elemanları yeni konsepte göre yetiştirilecektir.

4.6.2. Vergi İnceleme Birimi

Mevcut durumda denetim birimi iş yükü altında ezilmektedir. İş yoğunluğu, performans sisteminin dayattığı, kalitesinden bağımsız olarak işi bir an önce bitirme çabası işlerin hızla bitirilmesine odaklanılmasına yol açmakta kaliteden ödün verilmektedir.

Türkiye’de genel hatlarıyla bakıldığında dört tip inceleme bulunmaktadır;

- sahte belge düzenleme incelemesi,
- sahte belge kullanma incelemesi,
- KDV iade incelemesi,
- Risk analizi kaynaklı incelemeler.

Sahte belge düzenleme fiili kaçakçılık suçu kapsamında olup hedefi belge düzenini yıkmaktır. Bu nedenle bu tip vergi incelemeleri yapan vergi inceleme elemanlarının yetkileri artırılacak ve hızlı karar alıp uygulamaya matuf yetkilerle donatılacaktır. Bu elemanlar sayıca az, nitelikli ve yetkin kişiler olacaktır.

Buna mukabili sahte belge kullanımı incelemeleri sayıca fazla ancak müfettiş yetkisi ve yetkinliği gerektirmeyen bu anlamda basitleştirilmiş kurallara bağlanması gereken bir incelemedir. Bir mükellefin sahte belge düzenlediğinin tespiti halinde o mükelleften fatura alan tüm mükellefler sahte belge kullanma incelemesine tabi tutulurlar. Bu inceleme için yapılması gereken işler çok sıradan ve sınırlı işlemlerdir. Sayıca fazla bu incelemeler için sınırlı yetkili vergi inceleme elemanları çalıştırılacaktır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma incelemelerinin esas nedeni kayıt dışı dolayısıyla belgelendirilemeyen giderlerin bir şekilde belgelendirilmesi veyahut kasıtlı olarak

haksız KDV iadesi alınmaya çalışılmasıdır. Bu anlamda KDV iade incelemeleri sbd ve sbk incelemeleri ile sıkı sıkıya bağılı incelemelerdir.

Son inceleme türü, vergi inceleme biriminin kendi planlaması dâhilinde Risk Analiz Sistemi verilerinden faydalananarak yaptığı incelemelerdir. Burada daha çok riskli alanlar, ülkenin vergi gelirinin önemli bir bölümünü oluşturan vergi türleri, riskli sektörler üzerinde hassasiyetle durulmalıdır.

Yeni vergi inceleme biriminin tek görev alanı vergi incelemesi olacaktır. Bu anlamda diğer tüm yetkiler (teftiş, soruşturma gibi) diğer birimlere dağıtılacak, diğer birimlerde ve pozisyonlarda bulunan vergi inceleme yetkileri de iptal edilecektir. Öte yandan inceleme türleri itibariyle farklı yetki ve nitelikte, farklı unvanda tek bir birim olacaktır.

4.6.3. İncelenecek Mükellef Seçimi

Öncelikle yeni inceleme konseptinin teknoloji yoğun olduğu göz önünde bulundurulursa tüm incelemeye mükellef seçimleri teknoloji kullanılarak yapılacaktır. Burada incelemeye mükellef seçiminin ilk aşamasında verilen tüm beyannameler kullanıcı isteğine göre tasarlanmış yazılımlar aracılığıyla ilk elemenden geçirilecektir. Bu şekilde beyanname veren tüm mükellefler ilk kontrolden geçirilmiş olacaktır.

İkinci aşamada detaylı “risk analiz sitemi” aracılığıyla sınırlı kaynakların etkin kullanımı sağlanacak ve riskli mükellefler seçilecektir.

Öte yandan, büyük ölçekli mükellefler daha çok karmaşık yapılar ve vergi planlamaları uygulamaktadırlar. Türkiye’de vergi gelirlerinin % 25’inin sadece 800 adet büyük ölçekli mükellef tarafından ödenmektedir. İncelemelerde daha çok büyük mükelleflere, ÖTV gibi vergi gelirleri içinde önemli yer tutan vergilere ve üretim süreçlerinde yer alan ve çok sayıda firmaya satış yapan mükelleflere odaklanılacaktır.

4.6.4. İnceleyecek Müfettiş

Yeni konseptin en önemli unsuru tabii ki incelemeyi yapacak denetim elemanıdır. Denetim elemanının eğitimi ve yaklaşımı mükellefin inceleme algısına şekil verecek niteliktedir. Bu amaçla eğitim büyük önem arz etmektedir.

Denetim elemanının asıl amacı matrah farkı bulmak değildir. Bu hedef tüm mevzuatın mükellef aleyhine yorumlanmasına, vergisel olarak net olmayan tüm hususların idare lehine yorumlanmasına, mükellefin hiçbir izahatının dikkate alınmamasına, ben devletim yaklaşımı ile ceberrut devlet yüzünün gösterilmesine yol açmaktadır. Yeni konseptte vergi incelemesinin ana amacı eğitici fonksiyonun ön plana çıkarılması olacaktır.

Müfettişler sadece mevzuat değil iletişim, teknoloji ve psikolojik olarak çok ciddi eğitim alacaklardır.

Denetim ekipleri oluşturulacak ve hiçbir zaman tek bir müfettişin kararı ile rapor hazırlanmayacaktır. Öte yandan denetim işini yapacak kişilerin karma bir ekip olması ekibin içinde vergi konusunda uzman kişiler olduğu gibi bilgi işlem alt yapıları ve uygulama yazılımları konusunda deneyimli bilgi işlemcilerin de (IT auditor) bulunması katma değer sağlayacaktır

Yukarıda belirtildiği üzere yeni modelde teknoloji çok büyük önem arz etmektedir. Teknoloji gerek riskli mükelleflerin seçiminde gerekse inceleme sürecinin başından sonuna kadar uygulama alanı bulacaktır. Neredeyse kâğıdın hiç kullanılmaması öngörülmektedir.

Mükelleften veriler elektronik ortamda alınarak müfettişin bu amaçla özel üretilmiş programına yüklenecek, hatta bu programa önceden belirlenmiş denetim uygulamaları otomatik çalıştırılacak ve neredeyse incelemenin çok büyük kısmı çok kısa sürede tamamlanacaktır.

İnceleme raporlarının kalite kontrol aşaması olan rapor değerlendirme aşaması kadrolu, meslekte yetkin, sınavlarla seçilmiş ekipler tarafından değerlendirilecektir. Denetim birimi tarafından RDK uygulamalarında standart sağlanacaktır. Bu amaçla teknolojiyen yararlanarak bütün RDK'ların merkezde toplanması düşünülebilir.

4.6.5. Yeni Konseptin Mükellefe Yansıması

Ülkemizde her ne kadar denetimlerde teknoloji kullanılmaya başlansa dahi istenen düzeyde değildir. Örneğin e-defter uygulaması bulunmasına karşın bu uygulamanın denetimde kullanılması mümkün değildir.

Halen ilgili mükelleften defter belge kâğıt ortamında istenmekte veya bir ileri aşama Excel tablolar halinde birtakım veriler alınmaktadır. Hatta bazı durumlarda istenen verilerin mükellefte bulunmaması durumunda mükellef özel olarak bu verileri oluşturmaya çalışmakta bu da denetimin maliyetini artırmaktadır.

Yeni modelde önerimiz her muhasebe programına bir denetim modülünün eklenmesi ve bu modülde bulunacak verilerin denetim birimi tarafından belirlenecek verileri içerecek şekilde oluşturulmasıdır. Bu şekilde hem parça parça veri istemek suretiyle inceleme sürecinin uzaması, hem de birtakım verilerin hazırlanması sürecinde mükellefin katlandığı maliyetin ortadan kaldırılması suretiyle inceleme sürecinin hızlı ve daha az maliyetle geçirilmesi sağlanabilecektir.

Mevcut durumda her bir denetim elemanı ayrı bir resmi daire gibi çalışmakta; iş planlamasını, evrak hareketlerini, özellikle de mükellefle iletişimini kendisi sürdürmektedir. Mükellef herhangi bir sorunla karşılaştığında muhatap olabileceği kişiyi bilmemekte veya ulaşamamaktadır.

Yeni modelimizde mükellefle iletişime özel bir önem verilmektedir. Mükellefle ilk iletişim müfettiş tarafından değil idare tarafından sağlanacaktır. Bu iletişim sürecinde mükellefe;

- Neden kendisinin incelemeye alındığı
- Sürecin nasıl işleyeceği
- Süreç boyunca haklarının neler olduğu,
- Herhangi bir dilek veya şikâyeti olması durumunda nereye müracaat edebileceği,
- Müfettişle görüşme talepleri

gibi konularda bilgi verilecektir.

Mükellefle görüşmeler müfettiş odasında değil idare tarafından belirlenmiş görüşme odalarında önceden belirlenen saatlerde gerçekleştirilecektir. Bu şekilde “bugün git yarın gel” uygulamaları olmayacaktır.

Dijital uygulamalar aracılığıyla inceleme süreci şeffaflaşacak ve mükellef incelemesi hakkında bilgi almakta güçlük çekmeyecektir. Bu anlamda oluşturulan “mükellef portalı” uygulamasının geliştirilmesi gerekmektedir.

4.6.6. Kurumlararası Entegrasyon

Aslında tüm kamu kurumları teknolojik olarak kendi işlerine yarayacak yazılımlara yatırım yapmaktadırlar. Ancak bu yatırımlarda öncelik kendi kurumsal menfaatleridir. Bu yazılımların bütüncül bir bakışla birbirlerine entegre edilmesi çok önemlidir.

Mevcut uygulamada vergi inceleme raporu VDK tarafında yazılarak ilgili vergi dairesine gönderilmekte ve sürecin bundan sonrası tamamıyla GİB kontrolünde gitmektedir. Düzenlenen raporlarda yer alan hususların tam olarak uygulanmasından (Raporda yer alan vergi ve ceza uygulamalarının tarh edilerek tam ve doğru olarak mükellefe tebliğ edilmesi) tebligat üzerine dava açılması halinde bu sürecin yeterli düzeyde takibi ve sonuçlandırılması GİB tarafından yapılması gereken uygulamalardır. Bu süreçlerin GİB tarafından takibi yanında VDK'ya geri besleme yapılması gereken aşamalardır. Bu geri beslemeler ile yargıya uyum ve tartışmasız raporların düzenlenmesi uygulaması artacak ve sistemin kalitesi yükselecektir.

Yeni model önerimiz doğru mükellefin seçilerek, yetkin müfettişler tarafından, hızlı ve mükellefe inceleme maliyeti yüklemeyen, kendini besleyen bir sistem olarak öngörülmektedir. Doğru yani sistemin bütünü açısından değerlendirildiğinde en fazla vergi kayıp ve kaçağına neden olan mükellefin seçimi ve hızlıca incelenmesi kritik önemi haizdir.

Bu şekilde zor bir konu olan vergi incelemesinde etkinlik daha fazla sağlanabilecek ve ülkemiz kalkınması için gerekli olan özkaynaklarına sağlam bir şekilde sahip olabilecektir.

Yeni modelimizde denetim elemanının yüksek nitelikleri haiz olarak konusunda uzman olarak yetiştirilmiş, bilgi işlem uygulamaları konusunda yeteneklerle mücehhez, ekip çalışmasına yatkın, önyargısız denetim elemanlarından oluşması sistemin başarısı için olmazsa olmaz niteliktedir.

5.SONUÇ

Vergi incelemesi, vergi denetiminin bir aşaması olup denetim, denetleme, denetlenebilir olma, sosyal ve ekonomik hayatın her alanında ve her aşamasında karşılaşılan faaliyetlerdir.

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmanın yanında bir ticari işlemin ödenmesi gereken vergiyi doğurup doğurmadığı, vergi doğmuşsa bunun miktarının, gecikmişse bunun gecikme faizinin incelenmesi, bunun sonucunda da kamu yaptırımının uygulanması işlemidir. Cezai yaptırımlarla sonuçlanacak olması vergi incelemesini diğer inceleme aktörleri tarafından yapılan incelemelerden ayıran bir özelliktir.

Genel olarak etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesi olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda vergi incelemesinin etkinliği kendisinden beklenen fonksiyonu icra etmesi ile mümkün olacaktır. Vergi incelemesinden beklenen caydırıcılık fonksiyonları ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır. Bu bakımdan vergi incelemelerinin bu amaca hizmet ettiği doğrultuda başarılı olacağını söylemek daha doğru olacaktır.

Genel olarak vergi mevzuatının karmaşıklığı, belge düzeninin sağlanamaması, af kanunları, uzlaşma süreçleri vs. vergi incelemelerinin etkinliğine olumsuz katkı veren uygulamalardır. Mevzuatın karmaşıklığı, gerek lobi gruplarının kendi lehlerine olacak şekilde kanunda istisna muafiyet getirmek istemelerinden gerekse hükümetin tüm ekonomik olayları bakışından ve bazı sektörleri teşvik etmek istemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Vergi incelemesinin etkin olmaması toplanan vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyeceği gibi rekabet eşitsizliğine yol açmak veya var olan rekabeti yok etmek suretiyle genel olarak ekonomiye olumsuz etkileri olacaktır.

Öte yandan güncel teknolojik gelişmeler, mal, hizmet ve paranın çok kolay bir şekilde sınırlar ötesi hareket etmesi paranın klasik para tanımı dışına çıkarak dijital para örneklerinin yaygınlaşması gerek vergilendirmeyi gerekse vergi inceleme süreçlerini zorlaştırmaktadır.

Tanzi (1998) yolsuzluk için; “Yolsuzluk fil gibidir, tarif etmek güç olsa da rastlanıldığında tanımak genellikle güç değildir” belirlemesini yapmıştır. Aynı şekilde

etkin bir vergi incelemesini ölçmek ve tanımlamak güç olsa da etkinliğin istenen düzeye ulaştırılması durumunda bunu anlamak güç olmayacaktır.

Beşel (2017) tarafından vergi denetiminin ekonomik etkinliğini ölçmeye yönelik olarak yapılan çalışmada; denetim oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiden yola çıkılmış ve vergi denetiminin ekonomik açıdan etkinliğinin belirlenmesinde “denetim oranlarındaki artış vergi gelirlerini artıracaktır” temel hipotezi araştırılmıştır. Türkiye’de 1984-2015 yılları arasındaki verilerin kullanıldığı ekonometrik analiz sonucunda kısa dönemde vergi denetimi arttıkça vergi gelirlerinin de arttığını ancak uzun dönemde vergi denetimindeki artışın vergi gelirlerini azalttığı tespit edilmiştir. Vergi denetimindeki artışın uzun dönemde mükelleflerde “nefret etkisi” oluşturarak vergi kayıp ve kaçaklarının artmasıyla ya da vergiden kaçınma yoluna başvurulmasıyla vergi gelirlerini azaltacağı söylenebilir. Vergi denetiminde ekonomik etkinliğin vergi gelirlerindeki artışa bağlı olduğu kabul edildiğinde elde edilen sonuçlara göre etkinliğin denetim oranlarının arttırılmasıyla sağlanabilmesi mümkün görünmemektedir.

Öte yandan, Türkiye’deki vergi denetim oranlarının gelişmiş ülkeler ile benzer düzeyde olduğu ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılarak vergi gelirlerinin arttırılması açısından denetimlerin ve bu anlamda denetim elemanının nicelik olarak arttırılması ihtiyacı bulunmadığı söylenebilir. Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılarak vergi gelirlerinin arttırılması denetim oranlarını arttırmak yerine mevcut denetimlerin etkin bir şekilde yapılması ile de sağlanabilir. Bu bağlamda vergi denetimlerinin özellikle mükellefler üzerinde oluşturabileceği caydırıcılık etkisi önem arz etmektedir.

Genel olarak bakıldığında toplanan verginin çok büyük kısmın az sayıda ulusal ya da uluslararası şirket tarafından ödendiği görülmektedir. Örneğin 2011 yılında, her bir vergi türünde, ilk 5000 mükellefin beyan edilen gelir vergisinin %32’sini, kurumlar vergisinin %74’ünü ve KDV’nin %53’ünü beyan ettiği görülmektedir (KB, 2014: 30). Bu durum büyük mükelleflere özel hassasiyet gösterilmesini gerektirmektedir.

Ülkemizde vergi incelemesi genel olarak bireysel müfettiş davranışları ile şekillenen, bu anlamda mükelleflerin standart muameleye tabi tutulmadığı, öngörülemez, sonucundan kimsenin tam olarak emin olamayacağı ve zaman alan yorucu süreçleri ile oldukça maliyetli bir uygulamadır.

Öte yandan son yıllarda sıklıkla başvurulmuş matrah artırımı kanunları, vergi kaçırma ihtimali olan birçok vergi mükellefi için bir korunak olmuştur. Ayrıca Anayasanın temel ilkesi olan vergiler kanunla konulur ve kaldırılır ilkesine aykırılık teşkil edecek şekilde Kanunlarla yürütme organına çok geniş yetkiler verilmesi, zaman zaman GİB özelgeleri ile görüş değiştirilerek daha önce vergiye tabi olmayan hususların vergi kapsamına alınması verginin kanuniliği ilkesine ve mükellefin özellikle de yabancı menşeli mükelleflerin öngörülemezlik şikâyetlerine neden olmaktadır.

Vergi inceleme sürecinde en önemli unsur olan vergi müfettişlerine bakıldığında, iyi uygulama örneklerinde bulunan profesyonellik, uzmanlaşma ve mükellef haklarına riayet konularında henüz istenen düzeyde olmadığı söylenebilir. Vergi müfettişlerinin alışkın olduğu bireysel çalışma kültürü vergi incelemelerinin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. İlaveten son dönemde çok sayıda vergi müfettişinin istihdam edilmesi, ileride etkinliğe olumlu katkı vermesi beklenmekle beraber, mevcut durumda olumsuz etki yaratmaktadır. Bunun çözümü vergi denetim biriminin vergi inceleme sürecine ilişki standart ve profesyonel uygulama ilkeleri belirlemesi ve bunları uygulamasıdır. Bu anlamda bireysel müfettiş yerine kurumun muhatap olarak alınması, süreçlerin kurum tarafından yönetilmesi, incelemelerin ekip çalışması şeklinde gerçekleştirilmesi ve RDK'ların ayrı bir kadro verilerek etkilerinin ve yetkilerinin artırılması gerekmektedir.

Ülkemizde vergi incelemesi denildiğinde bütün usul ve süreçlerin katı kurallara bağlandığı belirlenen usul hükümlerinden herhangi birine uyulmaması, yapılan tüm işlemleri geçersiz kıldığı bir süreçtir. Vergi incelemesinin ülkemiz uygulamasını tek bir girişi ve çıkışı olan bir otobana benzetmek mümkündür. Hâlbuki tespit edilen tüm hususlar bu sürecin baştan sona kadar uygulanmasını gerektirmeyebilir. Bazı incelemelerin kısa ve hızlı bir şekilde tamamlanabilmesi (bu anlamda izaha davet güzel bir örnektir), sahte belge ticareti yapan gruplara ilişkin incelemelerin ise kriminalle mücadele yetkileri ile donatılmış birimler tarafından gerçekleştirilmesi çok önemlidir.

İnceleme oranlarının yüksek ya da düşük olması tek başına denetimin etkinliği için bir şey söylememektedir. Önemli olan doğru mükellefi seçerek onu incelemek ve onun yaratacağı toplam etki ile denetimde etkinliği sağlamaktır. Bu anlamda küçük

mükellefler yerine çok sayıda mükellefle iş ilişkisi olan büyük mükelleflere odaklanmak daha faydalı olacaktır.

Büyük mükellef inceleme oranlarının yayımlandığı 2015 yılında büyük mükellef inceleme oranlarının zaten ortalama inceleme oranlarının bir hayli üzerinde olduğu gözükmemektedir. Burada önemli olan vergi müfettişlerinin büyük mükellefleri inceleme konusunda yetkin, uzmanlaşmış kişiler olması ve vergi inceleme sürecine ilişkin var olan standart inceleme süreç ve prosedürlerinin tam olarak uygulanmasıdır.

Ülkemizde genel olarak vergi incelemesine muhatap kılınan konuları dört başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan bazıları yıllardır sağlanmaya çalışılan belge düzenine kasıtlı bir şekilde ihlal anlamına gelebileceği gibi bazıları rakam hatası, uygulama hatası, mevzuatı bilmemek, içtihat değişikliği veya mevzuat karmaşıklığından gibi konulardan kaynaklı hususlar olabilir.

Sahte belge düzenleme incelemesi, inceleme türlerinin birincisidir. Burada sıkıntı yaratan husus bir mükellef sahte belge düzenleme faaliyetine başladığı zaman adeta kanserli hücre gibi erken teşhis edilememesi durumunda bütün vücuda yayılan kanser hücreleri gibi vergi sistemini yaşayamaz hale getirebilmesidir. Bu nedenle SBD incelemesine ilişkin vergi incelemelerinin farklılaştırılması ve yetki artırımı gerekmektedir. Gelişmiş ülke örneklerinde de görüldüğü gibi VUK anlamında kaçakçılık suçu olan bu tip incelemeler daha hassas bir şekilde üzerinde durulmakta ve ayrı, özel yetkili birimler tarafından müdahale edilmektedir. Bu incelemeleri yapan vergi müfettişi veya yeni oluşturulacak kadroların sayısı sınırlı olmakla birlikte artırılmış yetkilerle donatılmaları gerekmektedir.

İkinci tür ve çok yaygın bir inceleme türü, sahte belge kullanma incelemeleridir. Aslında bu inceleme türü basitleştirilmiş kurallara bağlanması gereken bir inceleme türüdür. Eğer bir mükellefin SBD amacıyla faaliyet gösteren bir mükellef olduğu anlaşılması durumunda SBK incelemesi için yapılması gereken işler çok sıradan ve sınırlı işlemlerdir. Bir mükellefin münhasıran SBD amacıyla kurulduğunun ve fatura düzenlediğinin tespiti halinde tespit tarihine kadar düzenlenen bütün faturalar sahte belge niteliğindedir. Bu sayının bir hayli fazla olması olasılığı söz konusudur. Sayıca bir hayli fazla olan ve vergi müfettişlerinin önemli bir kısmının önemli vaktini ve emeğini alan bu konudaki vergi incelemeleri de basitleştirilmiş uygulamalara

bağlanmalıdır. Bu incelemeleri yapacak yetkili vergi müfettişleri ya da oluşturulacak yeni kadrolar daha basit işlerle yetkilendirilmiş kişilerden oluşmalıdır.

Üçüncü tür incelemeler ise daha çok vergi inceleme biriminin kendi planlaması dâhilinde Risk Analiz Sistemi verilerinden faydalanarak yaptığı diğer tür incelemelerdir. Burada daha çok riskli alanlar, ülkenin vergi gelirinin önemli bir bölümünü oluşturan vergi türleri, riskli sektörler üzerinde hassasiyetle durulmalıdır. Günümüzdeki mevcut vergi inceleme stratejilerinin uyulanabileceği incelemeler bu tür incelemelerdir. Bu birim ya da müfettiş grubu büyük mükelleflerin sürekli takibinden de sorumlu olmalıdır.

Bilinmektedir ki günümüzde çok yaygın olan SBD ve SBK incelemelerinin esas nedeni kayıt dışı dolayısıyla belgelendirilemeyen giderlerin bir şekilde belgelendirilmesi veya kasıtlı olarak haksız KDV iadesi alınmaya çalışılmasıdır. Bu nedenle dördüncü tür incelemeler KDV iade incelemeleridir. Bu inceleme daha çok ilk iki sırada belirttiğimiz inceleme türleri ile benzerlik göstermektedir. Bu nedenle yeni bir örgütlenme modelinde yetkiler, inceleme süreçleri, istenen bilgi birikimi vs. hususlar göz önünde bulundurularak ayrı birimler veya tek bir birimin altında ayrı unvan ve yetkilerle yeniden örgütlenme gerektiğidir.

Bu çerçevede bizim önerimiz klasik standart risk analizine dayalı kendi programını yaparak inceleme yapacak birimlerin ayrı olması gerektiğidir. SBD, SBK incelemeleri ile KDV iade incelemelerinin GİB bünyesinde oluşturulacak tek ya da birden fazla birim altında örgütlenmesidir. Bunun ön önemli gerekçesi belge düzeni konusunda esas görevli birimin GİB olması ve bu tip incelemelerin esasen belge düzeninin oluşturulmasına kast etmiş olmalarıdır. KDV iade incelemeleri de bu çerçevede GİB tarafından yeni kurulacak bir birim tarafından yerine getirilmelidir.

Öte yandan en basit konuların dahi GİB'den VDK'ya iletilmesi vergi inceleme süreçlerinin uzamasına ve inceleme kaynaklı özellikle mükellefte yaratılan sıkıntıların artmasına yol açmaktadır. 6009 sayılı kanunla vergi inceleme süreçlerine getirilen süre kısıtlaması vergi inceleme sürecinin başlamasının ardından hüküm ifade etmektedir. Örneğin GİB tarafından inceleme amacıyla VDK'ya gönderilen bir husus vergi müfettişi ile buluşmadan yıllarca bekleyebilmektedir. Altı ay ve bir yıllık süreçler vergi müfettişinin mükellefle imzaladığı "incelemeye başlama tutanağı" nda belirtilen tarih ile başlamaktadır.

İnceleme süreçlerinin hızlanması ve etkinliğinin artırılması anlamında GİB bünyesinde denetim birimi oluşturulması düşünülebileceği gibi tümüyle denetim biriminin GİB bünyesinde faaliyette bulunması da değerlendirilmelidir. Bu husus verilere hızlıca ulaşılabilmesi ve gereksiz yazılım ve donanıma kaynak aktarılmasının engellenmesi bakımından önemlidir.

Öte yandan, 646 sayılı KHK öncesi dönemde vergi inceleme yetkileri olan denetim birimlerinin (hesap uzmanları dışındakilerin) teftiş soruşturma gibi yetkileri de bulunmakta idi. Buna karşın 646 sayılı KHK ile oluşturulan VDK'nın ve vergi müfettişlerinin de bu tip yetkileri mevzuatta korunmaktadır. Bu şekilde eski maliye müfettişi yetkileri ile donatılmış yaklaşık 8.000 vergi müfettişi bulunmaktadır. Hâlbuki bu kadar yetkiyle donatılmış vergi müfettişine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Son dönemde 43 sayılı Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile “Teftiş Başkanlığı”nın kurulmasının ardından VDK'nın vergi incelemesi ile alakalı yetkileri dışındaki yetkilerinin alınması veya VDK'nın GİB bünyesine alınması konusu daha anlamlı hale gelmiş ve öncelikle değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Vergi incelemelerinde kurumsal etkinlik sadece bazı rakamlara bakılarak değerlendirilebilecek bir konu değildir. Kalitesini artırmaksızın sadece müfettiş sayısını artırmak, doğru mükellefi inceleyemedikten sonra sadece yapılan inceleme sayısını artırmak etkinliğin artışı anlamına gelmemektedir. Vergi incelemesinde etkinlik bir sistem meselesidir. İyi çalışan bir sistem etkinliği mutlak surette artıracaktır.

Önerdiğimiz sistem teknolojinin etkin ve yoğun bir şekilde kullanıldığı; basit tespitlerin beyanname ve eki belgelerin alınması ile birlikte bilgisayar yazılımları tarafından yapıldığı; bu şekilde basit inceleme ya da ön inceleme diyebileceğimiz incelemenin %100 oranında gerçekleştirildiği; detaylı inceleme gerektiren hususların ileri aşama vergi incelemesi yapmak üzere vergi müfettişlerine iletildiği, vergi müfettişlerinin elektronik denetim araçlarının kullanımı konusunda yetkin olduğu, büyük mükelleflere ve riskli sektörlere odaklanıldığı bir sistemde vergi incelemesi mutlaka mevcut sisteme göre daha etkin ve verimli olacaktır.

KAYNAKÇA

- ACAR, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin MERTER. 2004. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”. *Maliye Dergisi*, 147, 5–27.
- AKTAN, Coşkun Can. 2006. “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı” http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf (erişim tarihi: 14.10.2019)
- AKTAN, Coşkun Can ve Fatih SAVAŞAN. 2009. *Kayıtdışı Ekonomi ve Etik*. Ankara: Avrupa Konseyi ve Başbakanlık kamu Görevlileri Etik Kurulu.
- AKBEY, F. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63–103.
- ALAYBEK Ali, 2017. *Gelir Vergisi Davamız. 70. Yıl Baskısı*. Ankara: Yeni e-ekonomi Yayınları.
- ALLINGHAM, Michael ve Agnor SANDMO. 1972. “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”. *Journal of Public Economics* 1(3-4):323-338.
- ALM, James, Betty JACKSON ve Michael MCKEE. 1992. “Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance”. *The American Economic Review* 82(4):1018-1026
- ALPASLAN, Mustafa. 2003. *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı, Gelir vergisi Düzenlemeleri ve Denetimin Etkinliği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- ALTINOK, Tevfik. (2008). “Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetimi”. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1 (80).
- ALTUNTAŞ, Muhiddin. 1995. “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”. *Yaklaşım* (29)
- ALTUĞ, Figen. 2000. *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- ANLAR, Uğur ve Vedat CENGİZ. 2016. “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 103.
- ARICA, Nadir ve Ali İYİBİL. 1985. *İşletmelerde Vergi Denetimi–Defter ve Belgeler*, Fon Matbaası, Ankara.
- ARIOĞLU, Osman. 2005. “Gelir İdaresi Başkanlığı”. *Vergi Dünyası Dergisi* (286):68-72

- ARPACI, Altar Ömer. 2004 “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”. *Vergi Sorunları Dergisi* 186:94-105
- ARSLAN, A. (2002). “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”. *Maliye Dergisi*, 140, 1–14.
- ARSLAN, Mehmet ve Mine BİNİŞ. 2014. “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. Ss 443-462 içinde 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya : 29. Türkiye Maliye Sempozyumu - Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.
- ASLAN, A. 2002. “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 250:4-7
- AY, Hakkı Mümin. 2006. “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü”. *Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi* 11:57-82
- AYDIN, Fazıl. 2002. “Gelir İdaresi Otomasyon Uygulaması”. *Vergi Sorunları Dergisi* 162:16-21
- AYDIN, Bülent M. 2006a. “Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari Yapı (2)”. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi* 1-7
- AYDIN, Bülent M. 2006b. “Kayıt Dışı Ekonomi – Vergi Denetimi – İdari Yapı (2)”. *Maliye ve Sigorta Yorumları dergisi* 1-9
- AYDIN, Ünal. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:158-160.
- AYGEN, F. (2003). *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Sakarya.
- AYGÜN, Recep. 2012. “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”. *Vergi Dünyası*. 369:88-92.
- AYOTUZ, Ahmet. 2016. *Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlerin ve Kamu Vergi Denetçilerinin Vergi Denetimindeki İşlevlerinin Kıyaslamalı Olarak İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Niğde.
- AYTEKİN, S. (2007). *Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.
- BAKAR, Feride ve Adnan GERÇEK. 2016. “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. Ss.1-20 içinde 31. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya

- BARBAK, Ahmet. 2010. Gelir İdaresinde Yeniden yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)” içinde YBAD Lisanüstü Seminer Çalışmaları.
- BAKIR, Caner. (2012). “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”. *Amme İdaresi Dergisi*, 45(2), 81–102.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. 2010. “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 261:87-108
- BATIREL, Ömer Faruk. 2005. “Gelir idaresinin Özerkliği Üzerine Düşünceler” *Vergi Dünyası Dergisi* 282:22-26
- BATUN, Mehmet. 2009. “Benford Yasası ve Vergi Denetiminde Kullanılabilirliği”. *Yaklaşım* 204
- BAURER, Lewis I. 2005. *Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries*. Washington DC
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Tolga SARUÇ ve İsa SAĞBAŞ. 2004. “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörlerin belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışması Bulguları”. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- BAYTAR, Yusuf. (2006). *Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.
- BEŞEL, Furkan. 2017. *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya
- BEŞEL, Furkan ve Cemal ÇOKGEZER. (2015). “Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği”. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 13–23.
- BİBEROĞLU, Elif. 2006. “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumı”, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir
- BİÇER, Hüsamettin. 1982. “Vergi Sistemi ve Denetimi”. *Vergi Dünyası Dergisi* 11.
- BİLİCİ, Nurettin. 2004. “*Vergi Cennetleri İle Mücadele*”. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- BİLGİLİ, Adem. 2014. “Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler”, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2014, Slayt No:10, www.vdk.gov.tr/File/?...ROOT%2FDocuments%2FEtkinlikler%2Fademb... (20.07.2015).
- BİNBİRKAYA, İ. (2006). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.

- BİNGÖL, Ozan. 2018. *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım
- BOZKURT, Tamer. 2014. *Şirketler Hukuku (Birinci Baskı)*, On İki Levha Yayınevi.
- BULUŞ, Abdülkadir. 2010. “Vergi Toplamının Özerkleştirilmesinin Vergi Toplamının Etkinliğine Katkısı: İltizam Sistemi İle Bir Mukayese”. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 19(1):81-120.
- BULUT, Mustafa ve Mefkûre Seda ÇALIŞKAN. 2009. “Yönetimsel Yükler Bağlamında Gelir İdaresinde Otomasyon ve Elektronik Uygulamalar”. *Vergi Dünyası Dergisi* 336:12-25
- BUZ, Funda. 2015. *Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara
- CAN, İsmail. 2004. “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”. *Maliye Dergisi*, Sayı: 145).
- CANDAN, Turgut. 2004. ”Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağının Değerlendirilmesi”. 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- CESUR, Aylin ve Ali ÇELİKKAYA. 2014. “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”. *AKÜ İİBF Dergisi* XVI(2):1-14.
- CHAUMONT, Blaisse Philippe. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:148-151.
- COŞAR, Abbas. 2003. “Gelir İdaresinin Yeniden yapılandırılmasına İlişkin Alternatif Bir Çözüm Önerisi” . *Vergi Sorunları Dergisi* 179:62-71.
- ÇAĞLAR, M. (2011). *Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Balıkesir.
- ÇALIŞKAN, Recep. 2015. “Osmanlı Döneminden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”. *Mustafa Kemal Üniversitesi SBE Dergisi*. 12(32):57-75.
- ÇAMLIKAYA, Ö. (2007). *Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- ÇATALOLUK, Cuma. 2008. “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”. *Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi*, 20:213-228.
- ÇEÇ, Ahmet. 2016. “E-Düzenlemelerde Son Durum”. *Vergi Dünyası Dergisi* 418:150-154

- ÇELİK, F. 2006. *Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Çalışmaları ve Dünya Uygulamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi (Yönetim Bilimleri) Anabilim Dalı, Ankara.
- ÇELİK, Yasemin. 2013. *Bağımsız Denetimin Vergi kayıp Kaçağı Üzerine Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul.
- ÇETİN, Güneş. 2007. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 14(2):171-187.
- ÇETİN, Güneş. (2010). “Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 79–86.
- ÇETİNKAYA, Oğuz. 2002. “Vergi İncelemelerinin Gereğinden uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”. *Yaklaşım* 113:183-190.
- ÇOBAN, Hilmi ve Selami SEZGİN. 2004. “Vergi Mükelleflerinin Davranışları Üzerine Ampirik Bir İnceleme: Denizli Örneği”. Ss.776-792 içinde 19. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya.
- DEĞİRMENDERELİ, Ali. 2014. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- DEMİR, Baran. 1993. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinde Çalışan Yetiştirilmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri” *Vergi Dünyası Dergisi* 145.
- DEMİR, Murat. 2009. “Vergi Kaçırmayı Etkileyen Faktörler”, e-akademi. 90 (<http://e-akademi.org/makaleler/mdemir-3.htm>) (erişim tarihi: 14.10.2019)
- DEMİR, Alper Cihad. (2014). “Benford Kanunu ve Vergi Denetiminde Uygulanabilirliği”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 395, 82–85.
- DEMİRBAŞ, Tolga, Adnan GERÇEK, Filiz GİRAY, Mehmet YÜCE ve Ayşe OĞUZLAR. 2012. Mükelleflerin E-Vergileme Sistemini Benimsemelerini Etkileyen Faktörlerin Analizi: Bursa Araştırması”. *Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi* XXXI (1) 59-84.
- DUBIN, Jeffrey, Louis WILDE ve Michael GRAETZ. (1990). “The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977–1986”. *National Tax Journal*. 43.
- DUMLUPINAR, Serdar ve Fatih YARDIMCIOĞLU. 2015. “Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*. 1(1):1-16.

- ERDEM, Burhan. 1981. “Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları*, Yayın No:233/154, Eskişehir).
- EROL, Ahmet. 2010. “Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları”. *İstanbul SMM Odası Yayını*, İstanbul.
- ERÇOBAN, Nida. 2013. *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- ERGEN, Zuhale ve Leman KILINÇKAYA. (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 1(January-June), 281–304.
- EVCİMEN, C. S. (2005). *Kamu Yönetiminde E-Devlet Anlayışı ve Maliye Bakanlığı E-Devlet Uygulamaları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C.İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yönetim Bilimleri Bilim Dalı, İstanbul.
- EYÜPGİLLER, Saygın. 2001. “Vergi İdaresinin Yapılandırılması, Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler”. *Vergi Dünyası Dergisi* 233:123-127.
- FARALYALI, Rafet. 2008. Vergi Kültürü, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/RafetFarlayali9.doc> 13MaliCozum/03-
- FERHATOĞLU, Emrah. 2013. “Vergi Anlaşmaları Hukukunda Hibrit Finansal Araçlar”. 28. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya. 133-148.
- FIRAT, Meral. 2015. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”. *Türk Dünyası Araştırmaları* 216:163-184.
- GEDİZ ORAL, Burcu, Tuğba ARPAZLI FAZLILAR ve Özgür Emre KOÇ. 2015. “Kayıtdışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi* 20(2):119-149
- GEMMELL, Norman ve Marisa RATTO. 2012. “Behavioral Responses To Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries”. *National Tax Journal* 65(1):35-58.
- GENÇ, Mehmet ve Erol ÖZVAR. 2006. *Osmanlı Maliyesi: Kurumlar ve Bütçeler*. İstanbul. Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- GERÇEK, Adnan, 2002. Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ankara.
- GERÇEK, Adnan. 2004. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi”. s. 621–658 içinde 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya*. Antalya.

- 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, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- GÖK, Abdülkerim. 2007. “Vergi Direncinin Gelişimi”. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi* 22(1):143-163
- GÖK, Oğuzhan. 2017. *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Edirne.
- GÖKBUNAR, Alırza. 1997. *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği*, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir.
- GÜCENME, Ümit. 2004. “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 23:22-27.
- GÜNER, Ü. (2008). *Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- GÜNDÜZ, Zeki. 2014. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/uzlasma-kalkarsa-iki-senede-bir-af-cikarilir/19068> (erişim tarihi 15.10.2019).
- GÜRBÜZ, Vedat. 2008. “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”. s. 251–69 içinde 23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- GÜREDİN, Ersin. 1994. *Denetim*. Ankara. Beta Yayınları
- GÜZELSARI, S. 2007. *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye’de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara.
- HASTÜRK, Mesut. 2010. *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara
- HEPAKSAZ, Engin. 2011. “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”. *Vergi Dünyası Dergisi* 354:149-157.
- HEPAKSAZ, Engin. (2012), “Türkiye’de Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Muhtemel Fayda ve Maliyetleriyle VEDOP Projesi ve e-Mali Uygulamalar”, *Vergi Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması Gereği ve Alternatif Finansman Arayışları*, 27.Maliye Sempozyumu, 2012, Antalya.
- Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50.Yıl Armağanı Ankara, 1995

- IRMAK, Nuh ve Yasin BİLEN. 2007. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Öneri”. *Vergi Raporu Dergisi* 88:11-19.
- IŞIK, Abdülkadir. 2009. “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği”, *Ege Akademik Bakış*, 9(2):851-865.
- KARABACAK, Yakup. (2013). Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur? *Mali Çözüm Dergisi*, 15–30.
- KARABIYIK, Vehbi. 2003. “Vergi Yargılamasında Bilirkişi Seçimi, Reddi ve Bilirkişi Raporuna İtiraz”. *Yaklaşım* 126:222–26.
- KARAKOÇ, Yusuf. 2004. “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, 19.*Maliye Sempozyumu*, Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları
- KARAKOÇ, Yusuf. 2014. “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”. *Vergi Dünyası Dergisi* 397:152-158
- KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan. 2015. “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”. 30. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- KARAYILAN, İlhan ve Doğan ALANTAR. 2003. “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”. *Yaklaşım* 127:71-77
- KARYAĞDI, Nazmi. (2006) *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2006/371, Ankara
- KATKAT, Münevver. (2007). *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.
- KAYA, Ayşe. (2014). “Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Analiz”. *Maliye Dergisi*, 167, 184–99.
- KAYA, Mustafa Göktuğ ve Hüseyin Kamil İLİK ve Hakan TÜRKMEN. 2017. *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetimi*. İstanbul: Nobel Yayın
- KILDİŞ, Yusuf. 2000. “Kayıtdışı Ekonominin Ulusal Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 2(2):3-20.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal. 1991. “Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı”. *Vergi Dünyası Dergisi* 120.
- KILIÇOĞLU, Mahmut. (2016). “Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Etiği”. *Yaklaşım*, 285.
- KIŞ, Salih. 2012. *Kuruluşundan Cumhuriyet’e Sayıştay Tarihi*. Ankara. Uyum Ajans

- KOÇ, Murat. 2011. *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- KONUKECU ÖNAL, Debi. (2011). *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- KULMANOVA, Latipa. 2006. *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)* Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- KUŞİN, Abdülkadir. 2001. “Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı”. *Yaklaşım*. 99:210-214.
- KUTBAY, Hüseyin. 2015. “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”. *Vergi Dünyası Dergisi* 403:103-115.
- LANGHAM, Jo’ Anne, Neil PAULSEN ve Charmine HARTEL. 2012. “Improving tax compliance strategies: Can the theory of planned behaviour predict business compliance?”. *eJournal of Tax research* 10(2):364-402
- MERT, Cihan. (2009). *Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Aydın.
- MERTER, Mehmet Emin. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- MERTER, Mehmet Emin. 2016. “Ülkemizde E-beyanname Uygulamasının Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*. 14(2): 51-74.
- MITTONE, Luigi. 2006. “Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach”. *Journal of Socio-Economics* 35(5):813-835.
- NAS, Adil. 2012. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”. *AÜHFD* 61(4):1307-1336.
- OECD, 2017, *Revenue Statistics 1965-2017 Special Feature: Complementary Indicators of Tax Revenues*, OECD.
- OĞUZTÜRK, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay ÜNAL. 2015. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 7(13): 207-237
- OKTAY, Uğur. (1999) “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 214, Haziran 1999, s.41.

- ORGAN, İbrahim ve Fatih ÇAVDAR. 2017. “Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Edirne, Tekirdağ ve Kırklareli’den Bulgular”. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(2):145-168.
- OZANSOY, Ahmet. 2000. “Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği”. *Yaklaşım Dergisi* 89:204-211.
- OZANSOY, Ahmet. 2003. “Kamuda Denetimin Sorunları”. *Vergi Sorunları* 173:102-113.
- ÖKÇÜN, Sadık. 2016. “Vergi İncelemesi Sırasında Bilirkişiye Başvurulması Konusunda Değerlendirmeler” *Yaklaşım* 278.
- ÖNCEL, Mualla, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU. 1985. *Vergi Hukuku Cilt I Genel Kısım*. 2.Bası. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- ÖNCÜ Ekrem. 2013. “Uzlaşma Müessesesinde Keyfilik Bitirilmelidir”. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/0136/> (erişim tarihi 15.10.2019).
- ÖNER, Erdoğan. 2005. “5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi” *Yaklaşım* 152:36-39.
- ÖVET, A. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon.
- ÖZ, Ersan. 2004. *Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZ, Ersan ve Doğan BOZDOĞAN. 2012. “Türk vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi* 17 (2):67-92.
- ÖZ, Ersan ve Birol KARAKURT. 2007. “Türk Gelir İdaresinde Yeniden yapılanma ve Geline Nokta”. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* 44 (510):80-90.
- ÖZGÜVEN, Ali Volkan. 2018. “Vergi Etiği Açısından Vergi Afları”. *Gaziantep Üniversitesi Journal of Social Sciences*, 17 Etik Özel Sayı, 34-46
- ÖZKER, A. Niyazi. 2002 “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”. *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi* 4:172-185.
- ÖZSOYLU, Ahmet Fazıl, 1996. *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*, Bağlam Yayınları, İstanbul.
- ÖZSOYLU, Ahmet Fazıl. 2005. *Türkiye’de Kamu Sektörü*, Nobel Kitabevi, Birinci Baskı, Adana

- PEHLİVAN, Osman. 1986. “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”. *Vergi Dünyası Dergisi* 62.
- PEHLİVAN, Serdar ve Ali Rıza GÖKBUNAR. 2010. “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun ve Çözüm Önerileri”. *Celal Bayar Üniversitesi SBE Dergisi* 8(2):175-194.
- PEKŞEN, Fatih. 2018. *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli
- PÜSKÜLLÜOĞLU, Ali. 2012. *Türkçe Sözlük*. Ankara, Arkadaş Yayıncılık.
- RAKICI, Cemil. 2011. “Vergi Denetiminin Yeni yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi* 7(14):345-362.
- SAĞLAM, İbrahim. 2015. *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- SARA, Z. (2012). *Gelir İdaresi Perspektifinde Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
- SARAÇ, Osman. 2003. “Denetimi Kimler İstemez ya da 2Quis Custodiet Ipsos Custodes?” *Yaklaşım* 129-130.
- SARILI Mustafa Ali. 2002. “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılık Dergisi*, Sayı:41
- SARILI, Mustafa Ali. 2003. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”. *Muhasebe ve Denetime Bakış* (Mayıs) 101-134.
- SARILI, Mustafa Ali. 2004. *Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İTO Yayınları.
- SARISOY, T. (2010) *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- SAVAŞ, Hasan Hüseyin. 2000. “Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı”. *Mevzuat Dergisi*, 3(36).
- SAVAŞAN, Fatih. 2011. *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı*. Ankara: SETA Vakfı Yayını.
- SAVAŞAN, Fatih ve Hakkı ODABAŞ. 2015. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 5(10):1-28.

- SCHNEIDER, Friedrich. 2012. *Size and Development of the Shadow Economies in the OECD Countries from 2003 to 2012*, Linz University.
- SERÇEMELİ, Murat ve Ersin KURNAZ. 2016. “Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) İle Araştırılması”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi* 45(1):43-52.
- SİVEREKLİ DEMİRCAN, Esra. 2004. “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, 19.Maliye Sempozyumu, Antalya, Uludağ Üniversitesi Yayınları
- SOMUNCU, Ahmet. 2014. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*. 43:133-173.
- ŞAAN, A. (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- ŞAMİLOĞLU, Famil. 2001. “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal tabloların Analizinin Önemi”. *Mali Çözüm Dergisi* 56:1-11.
- ŞANVER, Cahit ve Ateş OKTAR. 2013. “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması”. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi* 1(3):1-23.
- ŞEKER, Nezh. 1994. *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, I. Basım, Yayın No:436, İstanbul: Beta Yayınları.
- ŞENYÜZ, Doğan. 1995. “Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa
- ŞEVİK, Mehmet Emin. 2006. “Yeniden Yapılandırma Sürecinde Gelir İdaresinin Analizi”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya.
- ŞİMŞEK Efsun. 2007. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- ŞİN, Sevil. 2005. *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17.
- TAŞKIN, Yasemin. 2010. “Vergi Aflarının Hukuki Niteliği Gerekçeleri”. *Sosyal Bilimler Dergisi* 2:122-128
- TANZI, Vito. 1998. “Corruption around the World” *IMF Staff Papers*. 45(4):559-594.
- TECİM, Burak Ali Han. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.

- TEKİN, Fazıl ve Ali ÇETİNKAYA. 2014. *Vergi Denetimi*. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- TEZCAN, Keramet. 2013. “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 12:125-146
- TEZCAN, Keramet, Adnan GERÇEK ve Mustafa Ali SARILI. 2006. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresi Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi* 213:100-126.
- TOKAT, Yakup. 2010. “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa’nın Vergi Hukuku ve Uygulaması”. *Yaklaşım* 208
- TORGLER, Benno ve Friedrich SCHNEIDER. 2005. “Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis”. *Empirica* 32(2):231-250.
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN ve Ahmet Burçin YERELİ. 1992. *Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. İzmir.
- TOSUNER, Mehmet.1995. “Vergi Kayıp Ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş Ve Öneriler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 85.
- TOPCU, H. İ. (2005). *Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- TUAY, Elif ve İnci GÜVENÇ. 2007. *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı* Ankara: GİB Mükellef Hizmetleri Yayın No:51.
- TUNCER, S. (2014). “Türk Vergi Denetim Sisteminde Reform (Vergi Denetimi Tek Çatı Altında Toplandı)”. Ss. 15–26 içinde Prof. Dr. Fazıl Tekin’e Armağan. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.
- TUNCER TOKUR, Özlem, Onur YÜKSEL, A. Engi. ERGÜDEN ve A. R. Zafer SAYAR. 2014. “Bilgi Sistemlerinin Denetimi, Vergi Denetimlerinde Uygulanabilecek Bilgi Sistemleri Denetimleri ve Uygulamaları- Bilgi Sistem Denetimlerinin Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma”. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* (2):37-62.
- TUNÇER, Mehmet. 2002. “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi”, *Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 57(3):107-128.
- TUNÇER, Mehmet ve Ali ÖVET. (2011). “Türkiye’de Vergi İnceleme Oranı, Vergi Denetiminde Örgütlenme Sorunu ve 6009 Sayılı Yasa: Bir Anket ve Sonuçları”. *Yaklaşım*, 218, 621–27.
- TURGAY, T. (2004). *Türkiye’de Vergilemede Etkinlik Yönünden İdare-Mükellef İlişkileri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

- TURGUT, Murat. 2015. "Unrecorded Economy and Audit". *Electronic Journal of Social Sciences*. 14(55):32-44
- Türkiye İstatistik Kurumu, Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2018, 18 Eylül 2019 tarihli haber bülteni <http://tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30755>
- TÜM, Kayahan. 2010. *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana.
- TÜFEKÇİ, Zafer. 2016. *Türkiye'de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Isparta.
- UBAY, Birol. 2013. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 381:115-123.
- UĞUR, Atilla Ahmet. 2016. "Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analiz Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)". Ss.1-26 içinde 31. *Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.
- UĞUR, Atilla Ahmet ve İbrahim ÇÜTÇÜ. 2009. "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi" *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi* 1(2):1-20.
- US, Vuslat. 2004. "Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği". Tartışma Metni 2004/17, Türkiye Ekonomi Kurumu, Haziran
- ULUSOY, Ahmet. 2016. <https://www.yenisafak.com/yazarlar/ahmetulusoy/vergi-affina-hayir-2-2031829> (erişim tarihi 15.10.2019).
- UTKUSEVEN, Ahmet ve Ali Rıza GÖKBUNAR. 2005. "Geçiş Ekonomilerinde Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Üzerine". *Akademik Bakış* (6):1-18.
- UYANIK, Namık Kemal. 2001. "Bilirkişilik Müessesesi ve Vergi İncelemeleri". *Vergi Dünyası Dergisi* 240:41-47.
- ÜNAL, E. K. (2014). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Isparta.
- YENER, A. (2009). *Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- YENİÇERİ, Harun. 2004. "Beyan Esasına Dayanan vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma". Ss.908-923 içinde 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu* Antalya
- YEŞİLYURT, Hasan. 2016. "Bazı Açılardan Türk vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz". *TBB Dergisi* 122:235-258.

- YILDIRIM, A. H. (2011). “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?” *Vergi Sorunları Dergisi*, 271, 31–44.
- YILDIRIM, Zübeyr ve Serkan AĞAR. 2009. “Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği”. ss. 1223–62, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*. Ankara Üniversitesi.
- YILMAZ, Ö. (2007), “Vergi Suçlarının Önlenmesinde YMM’lik Mesleğinin Sorumluluğu ve Etkinliğinin Analizi”, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- YONAR, U. (2012). *Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- YORULDU, Mutlu ve Nilüfer Zeybek YORULDU. 2016. “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi* 1(1):51-70.
- YURTERİ, İsmet. 2011. “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘1-Almanya ’”. Yaklaşım 226.
- YÜCE, Mehmet. 2016. “Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma Müessesesi”. <http://www.yenidonem.com.tr/yazarlar/mehmet-yuce-91/vergi-uyusmazliklarinin-idari-cozum-yolu-olarak-uzlasma-muessesesi-4480.html>
- YÜCELEN, İsmail Hakkı. 2009. *Türkiye’de Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Bursa.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Gülşah ATAĞAN. 2019. “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*. 23 (4): 1-13.

Internet

- Projet de l’OCDE sur les Pratiques Fiscales Dommageables: Rapport D’Etape’’(2004).OCDE,Centredelapolitiqueetd’administrationfiscales.Web:http://www.oecd.org/fr/ctp/dommageables/lecomitedesaffairesfiscalespublieesresultatsdurapportsurlesregimesfiscauxpreferentielsdanslespaysdelocde.htm 4 Aralık 2018’de alınmıştır.
- <https://vergidosyasi.com/2017/03/27/son-bes-yila-iliskin-vergi-inceleme-istatistikleri-ne-soyluyor-ne-soylemiyor/>.
- <https://vergidosyasi.com/2017/01/30/vergi-gelir-kalemleri-2016-yilinda-nasil-gerceklesti/>.

Mevzuat

213sayılı Vergi Usul Kanunu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik

Raporlar

DPT. 1996. 7. Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

DPT. 2001. 8. Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

DPT. 2007. 9. Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

Kalkınma Bakanlığı. 2014. 10. Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

SBB. Cumhurbaşkanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019, 11. Kalkınma Planı, Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu

GİB. 2009. “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı 2008-2010”, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf, (erişim tarihi 15.10.2019)

GİB. 2005. Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 Faaliyet Raporu

GİB. 2012. Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Faaliyet Raporu.

GİB. 2013. Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 Faaliyet Raporu.

GİB. 2014. Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporu.

GİB. 2015. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 Faaliyet Raporu.

GİB. 2016. Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu.

GİB. 2017. Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu.

GİB. 2018. Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Faaliyet Raporu.

Sayıştay Dergisi, Sayı:107 - Ekim - Aralık 2017)

VDK. 2012. Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu.

VDK. 2013. Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu.

VDK. 2014. Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu.

VDK. 2015. Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu.

VDK. 2016. Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu.

VDK. 2017. Vergi Denetim Kurulu 2017 Faaliyet Raporu.

VDK. 2018. Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporu.

OECD. 2009. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series.

OECD, 2015, Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.

OECD, 2017, Tax Administration 2017 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.

IRS 2018 Data Book <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/18datbk.pdf>



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Karakum, Hüseyin
Uyruğu : TC

Eğitim		
Derece Yüksek lisans	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Lisans		
Lise		

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
.....		

Yabancı Dil

.....

Yayınlar

.....

Hobiler

.....



