

**T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

SEYİT ALİ BÜTÜNER

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DANIŞMAN:
DOC. DR. İSMAİL SEVİNÇ**

KONYA-2019



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Seyit Ali BÜTÜNER
	Numarası	128104011021
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Doç. Dr. İsmail SEVİNÇ
	Tezin Adı	Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği başlıklı bu çalışma 31.05.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Doç. Dr.	İsmail SEVİNÇ	
2	Prof. Dr.	Önder KUTLU	
3	Doç. Dr.	Handan ERTAŞ	



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Seyit Ali BÜTÜNER		
	Numarası	128104011021		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	X	
		Doktora		
Tezin Adı	Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Seyit Ali BÜTÜNER

ÖZET

Vergi; Devlet ve benzeri kurumlar tarafından üretilen mal ve hizmetleri finanse etme ve / veya sosyo-ekonomik şartların gerektirdiği önlemleri alma yetkisine sahip olanlardan alınan zorunlu, kesin ödemelerdir. Verginin alacaklısı devlet ve benzeri kurumlar olduğu halde, borçlusu, kişilerdir. Gerçek ödeme gücünün idareye bildirilmesi ile toplam vergi hasılatı açısından doğru bir orantı bulunmakta ancak bu eşyanın doğasına terstir. Zira yükümlünün çıkarı, idareye doğru ve gerçek ödeme gücünü deklare ettiği oranda azalmaktadır. Burada, kamu çıkarıyla bireylerin çıkarı arasında paradoksal bir ilişkinin varlığı aşikârdır. Bu paradoksal durumu kaldırmak ya da en aza indirmek açısından vergisel denetim kaçınılmazdır.

Çalışmanın hazırlanmasında bana yardımcı olan değerli hocam Doç. Dr. İsmail SEVİNÇ'e, manevi destekleriyle her zaman yanımda olan anneme, babama ve eşime teşekkür ederim.

ABSTRACT

Tax; they are obligatory, unpaid and final payments received from those who have the power to finance the goods and services produced by the state and similar institutions and / or to take the measures required by the socio-economic situations in it. The creditor is the state and similar institutions, but the debtor is the person. There is a direct proportion to the taxation of the actual payment power and to the nature of the goods. Because the interest of the debtor decreases as much as he declares the right and actual payment power to the administration. Here, the existence of a paradoxical relationship between public interest and the interests of individuals is evident. In order to remove or minimize this paradoxical situation, tax control is inevitable.

Assoc. Dr. I would like to thank İsmail SEVİNÇ for my mother, father and wife who have always been with me.

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL FORMU.....	i
BİLİMSEL ETİK SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO ve GRAFİK LİSTESİ	viii
KISALTMALAR LİSTESİ	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Vergi Denetimi	3
1.3. Vergi Denetiminin Amacı.....	4
1.3.1. Mali Amaçlar	5
1.3.2. Sosyal Amaç	6
1.3.3. Ekonomik Amaç	6
1.3.4. Hukuksal Amaç.....	7
1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	7
1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırıcı Fonksiyonu	9
1.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu.....	9
1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitici ve Düzeltici Fonksiyonu	9
1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri	10
1.6. Vergi Denetiminin Türleri	11
1.6.1. Yoklama.....	11
1.6.2. Arama.....	14
1.6.3. Bilgi Toplama	15
1.6.4. Vergi İncelemesi	15
1.7. Vergi İnceleme Türleri.....	16
1.7.1. İncelemenin Kapsamı Açısından:	16
1.7.1.1. Tam İnceleme	16
1.7.1.2. Sınırlı İnceleme.....	16
1.7.2. İncelemenin Kaynağı Açısından:.....	17

1.7.3. İnceleme Yöntemi Açısından:	17
1.8. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	18
1.9. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar	18
1.10. Vergi İnceleme Süreci	19
1.10.1. Vergi İncelemesinde Kullanılan Teknikler	19

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ TEŞKİLATI VE ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi	22
2.2. Vergi Denetimi İle Yetkili Kurumlar	24
2.2.1. Vergi Denetim Kurulu	25
2.2.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Kadro Durumu	25
2.2.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görevleri	27
2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı	29
2.2.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Misyonu ve Vizyonu	29
2.2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yetki ve Sorumlulukları	29
2.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Örgüt Yapısı	30
2.2.2.3.1. Merkez Teşkilatı	31
2.2.2.3.2. Taşra Teşkilatı	31
2.3. Vergi Denetiminde Ülke Uygulamaları	32
2.3.1. Almanya'da Vergi Denetimi	32
2.3.1.1. Almanya'da Vergi Denetim Türleri	34
2.3.2. Fransa'da Vergi Denetimi	35
2.3.2.1. Fransa'da Vergi Denetim Türleri	36
2.4. Vergi Denetimi İle Yetkili İdareler Tarafından Kullanılan Yazılımlar ve Bunların Denetime Etkisi	37
2.4.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)	37
2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)	37
2.4.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)	39
2.4.4. Elektronik Teftiş (E-Teftiş)	39
2.4.5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Elektronik İnceleme Dosyası (VDK-EİD)	40

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVİ ve KARŞILAŞILAN SORUNLAR

3.1. Vergi İncelemelerine İlişkin Veriler	41
3.2. Vergi İnceleme Sonuçları	41
3.3. Yıllar İtibariyle Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilen Ceza Miktarları.....	42
3.4. Mükellef ve Denetim Elemanı Sayılarının Değerlendirilmesi	43
3.5. İncelenecek Mükelleflerin Belirlenmesindeki Standartlar ve Verimlilik	44
3.6. Vergi Denetiminin Etkinliği	45
3.6.1. Vergi Denetiminin Adil Vergilemeye ve Vergi Gelirlerine Etkisi	46
3.6.2. Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	46
3.6.3. İdareden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri	49
3.6.4. Uzlaşma Müessesinin, Vergi Aflarının ve Matrah Artırımının Vergi Gelirlerine, Denetimine ve Uyumuna Etkisi	49
3.6.4.1. Ekonomik ve Mali Nedenler	53
3.6.4.2. Siyasi Nedenler	54
3.6.4.3. Teknik ve İdari Nedenler	54
3.7. Vergi Gelirleri Hedefleri ve Gerçekleştirmeler, Vergi Gelirlerinin Türleri (2015-2018)	57
3.8. Kalkınma Planlarına göre Hükümet Programları ve Orta Vadeli Planlardaki Vergisel Hedefler, Gerçekleşmeler ve Hedeften Sapmaların Nedenleri	61
3.8.1. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planları	62
3.8.2. Dokuzuncu Kalkınma Planı	63
3.8.3. Onuncu Kalkınma Planı	65
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	68
KAYNAKÇA.....	72

TABLO ve GRAFİK LİSTESİ

Tablo 1: 01/01/2018 – 31/12/2018 Dönemi Yoklama İstatistikleri.....	13
Tablo 2: 2018 Yıl Sonu İtibariyle VDK Bünyesinde Bulunan Vergi Müfettişleri....	26
Tablo 3: Gelir İdaresi Başkanlığının Yetki ve Sorumlulukları.....	30
Tablo 4: İnceleme Türüne Göre Dağılım.....	41
Grafik 1: İncelenen Mükellef Sayısı (01.04.2019)	42
Grafik 2: İncelenen Mükellef Sayısı (01.04.2019)	42
Tablo 5: Mükellef Bazında Vergi ve Cezalar	43
Tablo 6: Yıllar İtibariyle Mükellef Sayıları	44
Tablo 8: Gelir Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları.....	57
Tablo 9: Kurumlar Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları	58
Tablo 10: Motorlu Taşıtlar Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları.....	58
Tablo 11: Katma Değer Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları.....	59
Tablo 12: Özel Tüketim Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları.....	59
Tablo 13: Banka Sigorta Muamele Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları	60
Tablo 14: Şans Oyunları Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları	60
Tablo 15: Özel İletişim Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları	60
Tablo 16: Gümrük Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları.....	61
Tablo 17: İthalde Alınan KDV'nin Hedeflere Göre Artış Oranları.....	61

KISALTMALAR LİSTESİ

- BKK : Bakanlar Kurulu Kararı
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ : Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH : Gayri Safi Milli Hâsıla
HUD : Hesap Uzmanları Derneği
HUK : Hesap Uzmanları Kurulu
KDV : Katma Değer Vergisi
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KVK : Kazanç Vergisi Kanunu
MTK : Maliye Teftiş Kurulu
OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖİV : Özel İletişim Vergisi
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC : Türkiye Cumhuriyeti
VDD : Vergi Denetmenleri Derneği
VDK : Vergi Denetim Kurulu
VMD : Vergi Müfettişleri Derneği
VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Denetimin amacı, bir kuruluşa açıklanan bilgilerin ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunun derecesini belirlemek ve raporlamak için bu ekonomik faaliyetler ve etkinlikler hakkında bilgi toplamak, değerlendirmek ve rapor etmektir. (Abdioğlu, 2007: 36).

Öncelikli konular olarak ortaya çıkan ve bu nedenle ağır borç yükünde yer alan bir ülkeyi çözmek için gereken yapısal değişim sürecine giren Türkiye’de bu durum, sağlıklı kamu finansman ihtiyaçları ile karşılanması gereken bir sorundur. Kamunun sağlıklı finansman ihtiyacının karşılanmasında kayıt dışı ekonominin kapsamının en aza indirgenmesi ve dolayısıyla adil vergilendirme önemli bir sorundur.

Vergi yasalarının yeterliliğine ek olarak, vergi otoritelerinin teknolojik altyapıyı, insan kaynaklarını ve vergi kaçakçılığını etkili bir şekilde önleyerek bir vergi kontrol mekanizmasına sahip olmaları gerekir.

Vergi denetiminin mükellefi etkilemesi bakımından önemli olan boyutu vergi incelemesi olacaktır. İnceleme sonucunda, vergi mükellefine ek bir vergi değerlendirmesi yapılabilir veya bunun aksine vergi mükellefine ödenmesi gereken vergi ödenebilir. Vergi incelemesine yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu’nun ilgili maddelerinde açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi üzerindeki ağır yükünü azaltmak, Türk vergi sisteminin bozulmasını önlemek, vergi ve ticaret alanında güven ve ahlak gelişimini sağlamak, uygulamada doğabilecek ihtilafları en aza indirmek için 3568 Sayılı Kanun^{*} ile Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik kurumları Türkiye’ye getirildi. Ancak, Türkiye’de, sertifikalı muhasebe meslek mensuplarının denetim anlamında herhangi bir yetkisi yoktur.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi ve vergi incelemelerinden

* 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun genel olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektedir.

bahsedip çalışmamızın ikinci bölümünde vergi denetimlerini yapan teşkilatlardan ve vergi denetimine birkaç ülkeden örnekler verilecek, son bölümde ise mükelleflerden alınan vergi oranları ve vergi denetiminin işlevi ve karşılaşılan sorunlar ele alınarak değerlendirme yapılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı

Denetimin amacı, vergi kanunlarındaki hükümlere uyulup uyulmadığını, finansal bilançodaki kar ile gelir tablosunun doğru hesaplanıp hesaplanmadığını ve alınan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını belirlemektir. Vergi denetimi halka açık uygulamadır. Kamu denetçileri tarafından bu kapsamda yürütülmektedir. Farklı bir açıdan bakıldığında Kanun hükümlerine uygun olarak yapılan değişiklikler ışığında; bu denetimin amacı, idare ve vergi mükelleflerinin ilgili yasalarda belirtilen ilkelere uygun hareket edip etmediklerini belirlemektir. Denetim, beyan sistemi yaygın olan Türkiye gibi ülkelerde bu sistemi tamamlayan uygulamadır.

1.2. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vermiş olduğu beyanların doğruluğunu ve vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatlarının iç denetimini ve gerektiğinde vergi idaresi personelinin soruşturmasını ifade eder (Arpacı, 2004:13). Mükellefleri yürürlükteki finansal kurallara uymalarını sağlamak ve herhangi bir zamanda denetlenebilecekleri izlenimi vererek caydırıcı olmak için teftiş etmelidir. Vergi denetimi vergi mükelleflerinin vergi borcu doğuran işlemlerinin denetimidir.

Bir kişinin, bir kurumun veya gücün farklı yönlerden kontrolü, yapının işleyişi ve çabaları, yanlışlıklar, tutarsızlıklar veya ihmaller, yasalar, düzenlemeler, kararlar, kurallar ve rasyonel yaklaşımlar, bütününe denetleme denir. Bu denetim kavramı kapsamında kullanılan birçok kelime vardır, bunlardan en önemlisi revizyon, murakabe, denetim, teftiştir. Fakat bu kelimelerin anlamları değişebilir. (Bilici, 1997: 145).

Revizyon kelimesi, Latince “revidere” temelinden gelmektedir. İnceleme, tekrar bakmak, değiştirme anlamları barındırır. Tam anlamıyla konumuzda revizyon, kurum ve kuruluşun kendi iç bünyesindeki faaliyetlerin dış denetimciler sayesinde gözden geçirilmesi denetlenmesi incelenmesi anlamındadır.

Murakabe kelimesi, Arapçada “rakip” kelimesinden türemiştir. Bu kelime

bakıp durma gözetleme anlamı ifade etmektedir.

Kontrol kelimesi, gene Latin temelli bir kelime olmakla birlikte “Cotra” (mukabil, zıt) ile “rotolus” (liste, kâğıt) kelimelerinin birleşiminden oluşur, kayıtlar aracılığı ile işlerin düzgün ilerleyip ilerlemediğini yapıp yapılmadığını araştırmak ve aynı zamanda birimleri yönetmek ve düzene koymak anlamı taşır. Bu sözcük revizyonda olmayan ama murakabede olan “otorite” kavramını da içerir.

Teftiş kelimesi, Arapça “fets” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etmek anlamındadır. Bu kavramın Latince karşılığı yoklama, gözden geçirme, süzme anlamına gelen “Inspicere”dir. Bu anlamda da teftiş, revizyon, inceleme, yoklama, murakabe, denetim kavramlarını içeren daha geniş bir anlama sahiptir.

Vergi, devletin yüklenmiş olduğu sağlık, güvenlik, eğitim vb. kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre zorla aldığı parasal değerlerdir (Yılmaz, 1996: 4). Vergi, devletin mali, idari ve sosyal fonksiyonlarını yerine getirmesinde en önemli temel gelir kaynağıdır. Denetim ise bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kriterlere göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan bir araştırmadır (Altuğ, 2000: 3).

Çağdaş vergi sistemlerine sahip tüm ülkelerde beyan sistemi gelişmiştir. Beyana dayalı vergi sisteminin başarısı, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi kanunlarının rasyonelliği yanında vergi idarelerinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik altyapıya, insan kaynağına sahip olması ve ayrıca etkin bir vergi denetiminin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Ülkemizde de vergi sistemi 45 yıldır beyan esasına dayalıdır (Arpacı, 2004: 4).

1.3. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimi vergi mevzuatının hükümlerine uyulup uyulmadığı tespit edilen karın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını vergisel işlemlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını tespit etmektir.

Beyana dayalı vergi sistemleri mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi beyana dayalı vergi sisteminin başarısı etkin bir vergi denetimine bağlıdır.

Vergi denetiminin amaçları şu şekilde özetlenebilir (Arpacı, 2004: 4):

- Vergi kaçırılmasını önlemek,
- Bütçeye kaynak yaratmak,
- Ekonomik sistemde hukuku sağlamak,
- Hukuki nedenler.

Bir kanunun uygulanması devletin yaptırım gücünün bir göstergesidir. Vergi kanunlarının uygulanması için de denetim gereklidir.

1.3.1. Mali Amaçlar

Günümüzde devletler, adaletli vergi tahsilâtı ile halkın güvenliğini sağlamak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenliklerini bünyesi altında tutmak gibi vb. yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenirler. Bu sürekli genişleyen görevler, hükümetlerin artan oranda kamu fonlarına ihtiyaç duyduğu anlamına da gelmektedir (Saraç, 2015: 79).

Devletin temel işlevlerini ve hizmetlerini görmesi için hiç şüphe yok ki gelirlere ihtiyacı vardır. Devlet gelirinin önemli bir parçasını vergi tahsilâtı oluşturmaktadır. Fakat bu vergi tahsilâtını düzgün bir şekilde yapabilmesi de vergi denetimleri sayesinde mümkündür. Vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemelere gidilmesi, ancak zaman zaman başvurulabilen önlemler olduğu halde, var olan vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, devletin sürekli uğraş alanlarından birisi olmuştur (Acar, 2002: 45).

Çağdaş vergi sistemleri beyana dayanmaktadır. Beyanname esasına göre, vergi mükellefleri beyanname ile vergi matrahlarını beyan ederler ve gelir idaresi vergiyi bu temelde tarh ve tahakkuk ettirir. Ancak, bazı vergi mükellefleri daha az vergi ödemek amacıyla kazançlarını tamamen veya kısmen beyan etmezler. Vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak toplanmasını sağlamak için, vergi mükelleflerinin vergi matrahları vergi denetimi ile belirlenebilir.

Yapılan vergi denetiminin ilk plandaki amacı, vergi ve ceza olarak devlete ek gelir olanağı yaratılmasıdır (Saraç, 2003: 89). Ek gelir yaratma, denetlenen vergi mükelleflerinden alınan vergi ve cezalarla sınırlı kalmayıp, denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da sağlanmaktadır. Vergi kayıplarına ve kaçakçılığa yönelik ortaya konan bu yaptırımlar hem vergi mükellefine hem de potansiyel vergi kaçırıcılara karşı caydırıcı olacağı düşünülmektedir. (Arpacı, 2004: 14). Bu nedenle vergi kaybının önlenmesi için vergi denetiminin planlı ve istikrarlı biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

1.3.2. Sosyal Amaç

Sosyal bir sebep olarak, özellikle vergi kanunlarında, yasalardaki sık değişiklikler, sayıların fazlalığı, vergi uygulamasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarını yüksek tutarak gelirin azaltılması ve bazılarında muafiyet verilmesi istenilmektedir. Vergilerden beklenen bir diğer önemli işlev ise gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu işlev, geliri, zenginlik açısından, ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alarak bu fonların devlet tarafından düşük gelir grubundaki kişilerin refahını artıran alanlarda kullanılmasıyla gerçekleştirilmektedir (Sarılı, 2003: 53). Verginin gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkisi şüphesiz vergi kaçırma sıklığını ortadan kaldıracaktır. Bu bakımdan, günümüzdeki sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, insan yaşamına uygun bir gelir düzeyi sağlamak için vergi denetimi zorunludur, bu nedenle denetim özel bir önem kazanmaktadır.

1.3.3. Ekonomik Amaç

Uygulanan veya uygulama safhasında olan herhangi bir vergi, doğrudan bir amacı olsa da olmasa da bir miktar ekonomik etki yaratır. Bu etkiler, ekonomik karar vericilerin ve bireylerin vergi ve nispi fiyatlar değişmeden önceki durumlarına göre davranışlarını değiştirmelerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Şu anda dünya üzerindeki hükümetler finansal geliri sağlamak veya gelir dağılımını iyileştirmek için vergilendirmeyi daha fazla kullanmaya başlamıştır.

Vergi kaybı ve kaçakçılığının büyük ölçüde istenen etkilere maruz kaldığı toplumlarda, vergi kaçakçılığının varlığı yıkıcı etkilere yol açmaktadır. Vergi

kaçakçılığı yapan sektör veya şahıslar devletin yanında elde ettikleri öncelikleri ve fonları diledikleri gibi kullanmaktadırlar (Akbiyık, 2005: 123).

Devletin ihtiyaç duyduğu kaynak eksikliği, bütçe açığına ve enflasyonun hızlanmasına yol açmaktadır. Bilinen en haksız vergi yöntemi olan enflasyonun önlenmesi ve bütçe açıklarının kapatılması şüphesiz o yılki vergi zararları ve zararlarının en aza indirgenmesinden kaynaklanmaktadır.

1.3.4. Hukuksal Amaç

Vergi denetimi, kamu hukukunun bir parçasını oluşturan vergi kanunları temelinde yapılır. Konulan vergileri gerekli şekilde uygulamak, devletin temsil ettiği toplumdaki gücü, saygınlığı ve güvenilirliği ile yakından ilgilidir. Vergilendirmede yatay ve dikey adalet sağlanmasında vergi denetimi büyük önem taşımaktadır (Heper ve Dönmez, 2006: 28). Yasadışı avantajlar yaratan mükellefler vergi kaybına ve kaçakçılık yollarına odaklanarak önlenemedikleri sürece, vergi adaletinden söz edilemez. Yatay olarak vergilendirmenin eşit vergilendirilmesinde eşit olan vergi mükellefleri, vergi ödemeye eşit güce sahip olan vergi mükelleflerinden daha fazla (orantılı) vergi ödemesi gerektirir. Bilmeden veya istemeden vergi kaybına ve kaçaklara neden olan vergi mükellefleri, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi hedeflerini, vergi vermeden veya kendilerine eşit olanlardan daha az vergi vererek tamamen bozabilir. Bu, rahatsız edici etkilerin önlenmesi ve ortadan kaldırılması vergi denetimleri tarafından sağlanır. Ayrıca vergi denetimlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar da hukuki kurallar çerçevesinde çözülmektedir (Akbiyık, 2005: 125).

1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetimi, yukarıda sayılan amaçları ile bağlantılı olarak bu amaçların yerine getirilmesi esnasında gerçek ve tüzel kişiler ile toplum adına yararlı olabilecek bir takım fonksiyonlar üstlenir. Bu fonksiyonlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi teşvikleri yoluyla ekonomik koruma ve kalkınmaya ihtiyaç duyanlar tarafından vergi yükleri azaltılmakta hatta sıfıra indirilmektedir. Teşvik kapsamı dışındaki sektörlerde vergi denetimlerinin etkili bir şekilde sürdürülmesi vergilendirilmek istemeyen mükelleflerin teşvik kapsamındaki sektörlerde yatırım yapmasını sağlayacağından vergi denetimi, ülke kaynaklarının optimum

kullanılmasına katkıda bulunacaktır (Aktan, 1994: 58).

- Vergi denetimi ülke ekonomisi için de ödenmesi gereken verginin doğru ve zamanında ödenmesini sağlayarak kaynak yaratılmasına katkıda bulunur. Enflasyonist ekonomilerde gerçek ve tüzel kişilerin elindeki fazla kaynakların vergiler yoluyla ellerinden alınması enflasyonun kontrol altına alınması açısından da önemlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 171. maddesinde defter bulundurmanın gayesi;

- Vergi mükellefinin vergi, servet ve hesap durumunu belirlemek,
- Vergiyle ilgili faaliyet ve hesapların sonuçlarını belirlemek,
- Vergiyle ilgili işlemlerin farkında olmak,
- Vergi borcunun vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek
- Vergi mükellefi hesapları ve kayıtları yardımıyla üçüncü tarafların vergilendirilmesi durumlarını kontrol etmek (emanete dahil değerler dahil) olduğu belirtmiştir.

VUK'un 171. maddesinde belirtilen amaçlarla defter tutabilmek için mükelleflerce muhasebe sistemi kurmak bir zorunluluk haline gelmiştir. Günümüz modern rekabet ortamında işletmeler faaliyetlerinin başarısı için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Vergi kanunları ile işletmelere bir zorunluluk olarak getirilen muhasebe düzeni vergi denetimi ile daha etkin bir hale gelecek ve gelişme gösterecektir (Erdoğan, 2002: 125).

1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır (Karakoç, 2013: 144). Bireylerden gelirlerine göre vergi alınması, gelir dağılımında bir dengenin sağlanması etkili bir vergi denetimi ile olabilir. Burada esas nokta etkin bir vergi denetimi ile mükelleften alınması gereken verginin tam olarak alınması ve gelir dağılımında dengeyi sağlayacak şekilde dağıtıma tabi tutulmasıdır.

1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırıcı Fonksiyonu

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu işlevi de denilen araştırma işlevinin en önemli aracı vergi denetimleridir. Bir vergi güvenlik önlemi olan vergi denetimi, öncelikle işletmelerin defter ve belgelerindeki hataları ve dolandırıcılıkları tespit eder ve ödenecek asıl vergiyi inceler (Karyağdı, 2001: 222).

Hatalar, muhasebe hataları, muhasebe sahtekârlığı, kayıtsız işlemler, işlem sırasında defter kayıtlarına işlemlerin oluşmaması, gerçek olmayan hesaplar, evrak sahtekârlığı, bilânço maskeleyesi gibi olmaktadır. Vergi denetiminin araştırma işlevi yukarıda belirtilen ya da benzer hataların ve püf noktaların varlığını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Vergi denetiminde, hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmasının yanında, ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere rağbet etmemeleri ve dikkatli olmaları uyarılarında da bulunulur ve bu fonksiyon bir nevi önleme fonksiyonu niteliğine yaklaşır (Erdoğan, 2005: 41).

1.4.2. Vergi Denetiminin Önleyici Fonksiyonu

Hataların yapılmaması için önleyici etkiler oluşturmak bu işlevin temelidir. Önleme fonksiyonunun içerdiği etkilerin yaratılabilmesi için öncelikle vergi mükelleflerinin belirli zamanlarda fiilen denetlenmesi gerekir. Bununla vergi mükelleflerinde sürekli olarak denetim altında buldukları duygusu uyandırılmış olur (Organ, 2008: 53).

Ek olarak, böyle bir denetim, denetçiye gelecekteki vergi incelemeleri sırasında önemli ipuçları sağlayacaktır. Vergi mükellefleri ile denetçi arasındaki ilişkilerde, denetimin denetleyici davranışında önleyici etki açısından büyük bir rolü vardır. Denetim otoritesi, her şeyden önce, vergi mükelleflerinin vergi mükellefine ödenecek vergi farkı yerine vergi ile ilgili sorunlarını yanıtlayarak, açıklığa kavuşturarak, bilgilendirerek ve uyararak denetimin önleyici etkisine katkıda bulunmalıdır. Böyle bir yaklaşım, vergi mükelleflerinin gelecekteki faaliyetlerinde daha dikkatli olmalarını ve gerçeğe daha yakın rapor vermelerini sağlayacaktır (Karyağdı, 2001: 152).

1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitici ve Düzeltici Fonksiyonu

Vergi denetiminin uygulanması ve etkinliğinin sağlanması yönünden etkili

diğer bir fonksiyonu da yükümlüyü eğitmek olacaktır. Yükümlünün vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmeleri ve denetim süresinde uyarılarak bilgi verilerek, eleştirilerek yükümlülüklerin, araştırma ve önleme fonksiyonlarının kapsamında eğitim fonksiyonu da gerçekleşir.

1.5. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin içermesi gereken ve genel anlamda denetimden ayırt eden bir takım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıda sıralanmıştır (Meriç, 2002: 32-34):

- Hukuki Olma Özelliği:

Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin nasıl olacağı başta anayasa olmak üzere çeşitli kanunlarla düzenlenmiştir. Bu nedenle, yasal bir otoriteye dayanan ve yasaların belirlediği ilke ve prosedürlere uygun olarak gerçekleştirilen vergi denetimlerinin ilk temel özelliği yasal niteliktedir.

- Tarafsız Olma Özelliği:

Vergi denetimleri esas itibarıyla kamu görevlileri tarafından yapılmaktadır. Ancak burada temel amaç, sadece hazineye gelir sağlamak değildir (Özker, 2002: 153). Vergi denetimleri ile bir yandan hazinenin ve diğer yandan da vergi mükelleflerinin aleyhlerine yapılan hataların düzeltilmesi mümkün olabilmektedir. Örneğin, VUK'un 119 ve 120. maddelerinde yer alan düzenlemelere dayanılarak, İnceleme personeli tarafından belirlenen hatalar nedeniyle vergi mükelleflerine geri ödeme yapılabilir.

- Kanuni Bir Özelliğe Sahip Olma Özelliği:

Vergi denetimleri, yapılan vergi incelemeleri sonucunda, olması gerekenden eksik ödendiği tespit edilen vergilerin, devletin zor anlarında alma gücüne dayanarak cezaların tahsiline izin veren yaptırım niteliğindedir. Bu çerçevede mükelleflerin işlemiş oldukları vergi suçuna bağlı olarak, para cezası, işyeri kapatma, meslekten men ve hapis gibi çeşitli cezalara çarptırılabilir (Özşahin, 1986: 22),

- Dış Denetim Olma Özelliği:

İşletmelerin hesaplarının aynı işletme üyeleri tarafından vergi incelemesi yapmaları vergi incelemesi sayılamaz Bağımsız denetçiler (bağımsız muhasebeciler

ve mali müşavirler ve sertifikalı kamu muhasebecileri) vergi incelemelerinin özel bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi denetçileri tarafından vergi denetimleri, kamuya ait olmaları nedeniyle bağımsız olmasalar da incelemeye tabi tutulanların bağımsız bir denetimden geçtiği bilinmektedir (Özşahin, 1986: 44).

- Vergi Denetiminin Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği:

Şirketlerin mali tablolarının hukuki ve finansal yönetimini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre planlamak ve muhasebe kayıtlarını gerçekçi şekilde ayarlamak ve incelemedeki işlemlerin hesaplanmasına göre yorumlamayı hesap denetimi olarak adlandırabiliriz. Fakat bu uygulama vergi incelemesi olmamakta sadece hesap denetimi olarak bilinmektedir (Pehlivan, 2005: 115).

1.6. Vergi Denetiminin Türleri

1.6.1. Yoklama

“Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, vergi dairesinin yetkili elemanı tarafından araştırılması olup, yoklamanın amacı ise yükümlülerin, vergi sorumlularını ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak, tespit etmektir. İdare ve yükümlü bakımından sonuç doğurucu işlem, yoklama fişidir. Yoklama fişleri, nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir” (VUK, md. 131). Danıştay, yükümlünün aranıp bulunamadığına ilişkin herhangi bir kayıt bulunamadan düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarhiyat yapılamayacağına, yükümlünün veya yetkili adamının imzası bulunmayan yoklama tutanağının hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilemeyeceğine dair kararlar vermektedir (Vural, 2005: 123).

Yoklamaya yetkililer, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar olmak üzere VUK’un 128. maddesinde sayılmıştır.

Yoklamaya yetkili memurların, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili görevleri VUK’un 127. Maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,

- 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

- Nakil vasıtalarını Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur.

Vergi denetiminin amacı, fiziksel yapı ile vergilendirilebilir kayıtlar arasındaki ilişkiyi tespit etmek ve vergi zararlarına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır. (Cengiz, 2013: 121).

Yoklama yetkili memurlar, yoklama görevinin dışında, ayrıca kontrolleri de yapmaya görevli ve yetkilidirler. Günlük geliri tespit etmek; ödeme kayıt cihazları ile ilgili denetimler yapmak; Kayıtların işyerinde tutulmasını kontrol etmek, iş sahiplerinin işyerinde bulunup bulunmadığını tespit etmek, iş kayıtlarının

prosedürlere uygun olarak kaydedilip kaydedilmediği belirlemek, vergi kaybını kontrol etmek ve belirlemek gibi görevlerde vardır (Şeker, 1994: 25).

Vergi mükellefleri ile ilgili istenen bilgilere her yerden anında ulaşabilmesinin yanı sıra, yoklama sonuçlarıyla ilgili bilgileri doğrudan elektronik yoklama isteyen birimlere aktarmak mümkündür. GPS ile denetim ve koordinasyonun sağlanabileceği personeli görmek mümkündür. Denetim kanıtı şeklindeki görsel veriler dijital medyaya (görüntüler, videolar vb.) Bağlanabilir ve sisteme iletilebilir. Oylama sistemi, il birimi geri bildirimlerinin ve yeni ihtiyaçların bir parçası olarak mobil yazılımı, özellikle de sistem ara yüzünü sürekli olarak günceller ve en yüksek kullanıcı gereksinimlerini karşılar. Denetim çalışmasının bir parçası olarak, denetim sistemindeki sorgu ve inceleme ile birlikte 2018'de denetim türlerinin sayısı 39'a yükselmiştir.

Tablo 1: 01/01/2018 – 31/12/2018 Dönemi Yoklama Verileri

Görev Türü	Yoklama Sayısı (Adet)
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	431.184
Nakil İşe Başlama Yoklaması	85.719
Adres Değişikliği Yoklaması	167.844
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	137.408
İşi Bırakma Yoklaması	341.952
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	31.122
Nakil Vasıtaları Yoklaması	13.355
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	20.147
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	3.187
e-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	117.016
Ek İşi Bırakma Yoklaması	7.245
Serbest Yoklama	155.376
Şube Açılış Yoklaması	137.382
Ek İşe Başlama Yoklaması	57.231
Şube Kapanış Yoklaması	102.530
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	5.744
KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	5.812
KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	10.677
KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	1.314
MTY-I Yoklaması	428
MTY- II Yoklaması	91
Resen Terk Yoklaması (İşyeri Nezdinde)	109.419
Resen Terk Yoklaması (Şirket Yetkilisi Nezdinde/Mükellef İkametgâhında)	64.478
GMSİ Yoklaması (Mülk Sahibi Nezdinde)	67.491

GMSİ Yoklaması (Kiracı Nezdinde)	13.552
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	12.434
Özel Esas Yoklaması	15.997
Anlaşmalı Matbaa Yoklaması	2.393
Toplam	2.118.528

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi:(02.02.2019).

1.6.2. Arama

Vergi Usul Hukuku bakımından arama; “İhbar veya vergi incelemeleri nedeniyle yükümlülerin vergi kaçırdıkları kanısını uyandıran belirtilerden hareketle, vergi incelemesine yetkililerin gerekçeli talebi üzerine, yargıcın verdiği arama kararına dayanılarak, yükümlülük veya ilgili diğer kişilerle kurumların işyerleri, konutları ve üzerinde olağan vergi incelemesi yolları ve yöntemleri ile ortaya çıkarılamayacak nitelikte delillerin ortaya çıkarılması amacıyla, eylemli olarak yapılan araştırma ve bulunan delillerin tespiti ile saklanması faaliyetidir” şeklinde tanımlanabilir (VUK, md. 142).

Vergi yönünden arama, vergi kaçakçılığına ait delillerin, (Defter, yazı ve belgelerin) ve gerektiği takdirde malların elde edilmesi için, bunların, suçu işleyen veya suça iştirak veya yardım eden ya da kaçakçılıkta ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, konutlarında, ya da kişilerin üzerlerinde fiilen araştırmalar yapılması, tedbirler alınmasıdır (Karabulut, 2011: 142).

Vergilendirme hukuku açısından arama, “herhangi bir vergi suçu ile ilgili defter, belge veya buna benzer maddi delillerin, gerektiği zaman, malların elde edilmesini temin için, fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirler” olarak tanımlanır (Dogrusöz, 2003: 142). “Vergi gizlemesi suretiyle işlenen bir vergi suçuna ait delillerin, suçu işleyen, suça iştirak eden veya yardım eden veyahut da ilgisi bulunan diğer kişilerin iş yerlerinde, ikametgâhlarında veya bu kimselerin üzerlerinde aranıp meydana çıkarılması veya elde edilmesi amacıyla başvuru” bir müessesedir (Karabulut, 2011: 150). Eğer arama yapılabilirse, bildirimlerde veya incelemelerde vergi mükellefinin vergi kaybına uğradığını gösteren işaretler varsa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili diğer kişilerde aranabilir.

Aramanın yapılması için, vergi inceleme yapma yetkisi olanlar tarafından gerekçeli bir yazı ile karar verme yetkisine sahip olan hâkimlerden aramaya ilişkin izin alınması gerekir. Temasları nedeniyle çok sayıda kişi ve yer tarafından yapılması gereken aramalardan birine karar verme yetkisine sahip olan sulh yargıcı, diğer hâkimlerin yetkisine dahil olanlar arasında karar vermesine de yetkilidir. İhbarda yapılan çağrı sabit değilse, arama yapılacak kişiye muhbirin adı söylenmelidir, bu durumda vergi dairesi muhbirin adını bildirmekle yükümlüdür. (VUK, md. 142).

1.6.3. Bilgi Toplama

Vergi idareleri tarafından vergi denetimlerinde sıkça kullanılan yöntemlerden biri de bilgi toplamadır. Vergi incelemeleri ve vergi incelemeleri yapmaya yetkili olanlar, vergi kaybını ve sızıntıyı önlemek için kamu idareleri ve kurumlarından, vergi mükelleflerinden veya vergi mükelleflerinden ihtiyaç duydukları herhangi bir konuda bilgiye ihtiyaç duyarlar. (Oğuztürk, 2011: 24)

Ülkemizde vergilendirme beyanına dayanmaktadır. Dolayısıyla, beyannamelerin doğruluğunu ancak ilgili mükelleflerden veya ilgili kurumlardan gerekli bilgileri sağlayarak kontrol etmek mümkündür. Bu nedenle, vergi denetiminin bir sonucu olarak, vergi zararları ve kaçakların oluşmasının önlenmesi ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması için gerekli bilgilerin toplanması çok önemlidir. Toplanan veriler vergi idaresi tarafından değerlendirilecek ve vergi denetim sistemi daha sağlıklı bir şekilde devam edecektir. (Karabulut, 2011: 153). Vergi denetim elemanlarının, vergi incelemesi yaparken ilgili tüm kişi ve kuruluşlardan bilgi edineceğini bilen mükellefler faaliyetleri ile ilgili hususlarda daha titiz ve duyarlı olma zorunluluğunu hissedeceklerdir.

Bilgi toplama 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Bilgi Verme" başlıklı 148. ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddede "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" hükmü bulunmakta olup izleyen maddeler de (VUK, md. 148-153) yine bilgi verme ile ilgilidir. Kanunda yer alan bu düzenlemeler, verginin doğruluğunu araştırıp tespit etmek açısından büyük öneme sahiptir.

1.6.4. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi; vergi yükümlüleri ve sorumluları, defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyetidir. Eğer vergi yönetimi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanarak yapılan araştırma faaliyetidir (Meriç, 2002: 142).

Vergiler yükümlülüğün bildirilmesine dayanır; beyan yöntemiyle bildirilen bir vergide bildirim doğru olup olmadığını veya vergi kaybının olup olmadığını araştırmak zorunludur. Vergi kaybı araştırma sonucunda ortaya çıkarsa, cezası ile geri alınır. Vergi incelemesinin doğrudan yararı vergi kaçakçılığını önlemek dolaylı yararı ise mükellefleri doğru beyana alıştırmak ve onları kaçakçılık arzularından caydırmaktır.

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Yardımcısı Müfettişleri, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Gelir İdaresinin merkez ve taşra teşkilatlarında, yönetici pozisyonlarında çalışanlar, her durumda vergiyi inceleme yetkisine sahiptir (VUK, m. 135).

1.7. Vergi İnceleme Türleri

Vergi incelemesi türleri, incelemenin kapsamı ve incelemenin kaynağı açısından ve inceleme yöntemi açısından üç grupta incelenebilir.

1.7.1. İncelemenin Kapsamı Açısından:

1.7.1.1. Tam İnceleme

Tam inceleme, vergi dönemlerinde ekonomik değer yaratan veya vergi mükellefinin vergi türüne göre değerinde bir artışa neden olan tüm faaliyet ve işlemlerin vergi uygunluğunun belirlenmesi ve tüm vergi matrahlarının incelenmesiyle verginin doğruluğunun belirlenmesi olarak tanımlanabilir. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 133) Örneğin, bir hesap döneminde hem tarımsal geliri olan hem

de menkul sermaye irade olan mükellefin iki faaliyetinin de vergi incelemesine konu olması tam incelemedir.

1.7.1.2. Sınırlı İnceleme

Bir vergilendirme döneminde mükellefin yükümlü olduğu bir vergi türüne yönelik olarak matrahı oluşturan unsurlardan sadece belirli bir kısmının, belirli bir konu ile sınırlı olarak incelemeye konu olması sınırlı vergi incelemesidir. Örneğin bir hesap döneminde ticari ve zirai faaliyetleri bulunan mükellefin, sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi sınırlı incelemedir.

1.7.2. İncelemenin Kaynağı Açısından:

- Olağan İnceleme

Olağan vergi incelemesi, herhangi bir ihbar ya da yükümlünün vergi kaçırdığına dair kesin kanıt olmaksızın zamanaşımı süresinde yapılan incelemelerdir.

- Olağandışı İnceleme

Bu tür incelemenin dayanağı genellikle kamu organları ve özel şahıslar tarafından yapılan ihbarlardır. Vergi inceleme yetkisine haiz kişi veya kurumların vergi usulsüzlüğü veya vergi kaçırıldığına dair aldığı bir ihbar ve bulgulara dayanılarak başlatılan incelemeler olağandışı incelemedir (Özker, 2002: 178).

- Karşıt Tespit

Yapılan olağan, olağandışı ve diğer vergi incelemelerinde tespit edilen bir hususun doğruluğunu araştırmak üzere konuyla ilgili diğer bir kişinin defter, belge ve kayıtlarına ya da bilgisine başvurulması karşıt incelemedir.

1.7.3. İnceleme Yöntemi Açısından:

- Normal Vergi İncelemesi

Vergi incelemeleri normal sürecinde ilgili vergi mükelleflerinden gerekli bilgi ve belgeler istenerek başlatılır ve yürütülür. Normal vergi incelemesi olarak adlandırılan bu tür incelemede mükellefin incelemeye yönelik verdiği ve sağladığı her türlü destek ve katkı, incelemenin daha rasyonel olmasını sağlar. (Özker, 2002: 178)

- Aramalı Vergi İncelemesi

- Vergi Usul Kanunu'nda aranacak koşullar ve aranacak yerler Vergi kanununda Madde 142'de düzenlenmiştir.

Aramalı vergi incelemesi için, vergi incelemesi tanımında kanıtlanması gereken verginin doğruluğunu araştırmak ve belirlemek için bilgiye el koyma olarak bir tanım vermek mümkündür. Aramalı vergi incelemeleri aşağıdaki durumlarda başvurulabilir (Akkaynak, 1994: 8):

- İncelemede ciddi şüpheler ve belirtiler var ise,

- Alınan ihbarda tereddüte yer bırakmayacak biçimde ve açıklıkta aramayı gerektirecek hususlar varsa,

- İhbarın, ilgili mükellefi iyi tanıyan veya ilgili mükellef ile ilişkisi olan şahıslar tarafından yapılmışsa,

Bu hususların kısmen dahi ön incelemelerle doğruluğu tespit edilirse aramalı inceleme yapılabilir.

1.8. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesine göre; "Gerçek kişiler ve tüzel kişiler, defter ve hesap tutmak, belge ve belgeleri tutmak ve vergi denetimine tabi olmakla yükümlüdürler." Bu durumda, ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, serbest meslek sahipleri, dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçiler her durumda incelemeye tabi tutulur. (Alpaslan, 2003: 25).

Bunun yanında defter tutmak zorunda olmasalar da belge alan ve saklamak zorunda olan mükellefler de vergi incelemesine tabidir.

1.9. Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar

Vergi incelemesinde uyulacak esaslar VUK'un 140. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Mezkur maddeye göre:

- İnceleyen kişi incelemeye başlamadan önce inceleme yapılacak kişiye durumu açıkça izah etmekle yükümlüdür.

- İncelemeye başlanıldığında bunu bit tutanakla belgeleyip ilk nüshayı

incelenen kişiye diğerini bağlı olduğu kuruma bir diğerini de ilgili vergi dairesine gönderir.

- İncelenen kişinin izni olmadığı sürece çalışma saatleri dışında incelemede bulunamazlar.

- İnceleme yapılar tutulan raporların birer nüshası inceleme bitiminde verilir

- Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.

1.10. Vergi İnceleme Süreci

Vergi incelemesine yönelik soyut düzenleme ve kuralların somutlaşması; diğer bir anlatımla vergi incelemesi uygulamasına geçilmesi, ödenmesi gereken vergileri doğru bir şekilde hesaplayıp ödemekle yükümlü olanların, vergilerini doğru şekilde ödeyip ödemedikleri, vergi idaresinin araştırmasıyla mümkün olmaktadır. Ancak fiilen herkesin vergi incelemesine alınması mümkün ol(a)madığı için diğer bir anlatımla incelenecek mükellef sayısı fazla, bunları inceleyecek inceleme elemanı sayısı da az olduğu için sistem, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilik esasına göre yürütülmesini gerektirmektedir (Akbiyık, 2005: 48). İşte bu nedenle vergi idareleri, incelemeye alınacak mükellefleri çeşitli yöntemlere veya risk analizi değerlendirmelerine göre seçmektedir. Kaynaklarda inceleme yöntemi olarak adlandırılan bu yöntemler kullanılarak, vergi mükelleflerinin vergi incelemesine girmesi ve vergi incelemesi başvurusunun bu şekilde başlaması sağlanmıştır.

1.10.1. Vergi İncelemesinde Kullanılan Teknikler

Vergi incelemeleri öncelikle işletmelerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden yapıldığından bu işlemlerle ilgili olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bunlara ek olarak özel bazı teknikler ve yöntemler de kullanılmaktadır. Bu teknikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Abdioğlu, 2007: 125):

- Aritmetik İnceleme:

Aritmetik inceleme, defterlerde ve belgelerdeki aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılması ve bu işlemlerin tekrarı suretiyle yapılan bir hesap kontrolüdür.

- İşletme İçi Karşılaştırma:

Bu yöntemde, vergi mükelleflerinin kendi kayıtlarının uygunluğu incelenmiştir. Diyagram ve defter tutma karşılaştırması, ana kitap ve ikincil kitapların karşılaştırması şeklinde yapılır.

- Belge İncelemesi:

Muhasebecilikte geçerli olan "belgesiz kayıt olmaz" ilkesinden hareketle, işletmenin muhasebe kayıtlarının mutlaka belgelere dayalı olması gerekir. Bu çerçevede, belgelerin birbirleriyle uygunluğu ve belgelerin kayıtlara uygunluğu araştırılır. Örneğin sevk irsaliyesi ile faturanın, fatura ile kullanılan muhasebe fişlerinin karşılaştırılması gibi.

- Puantaj:

Aritmetik incelemeler ve karşılaştırmalar, puantaj suretiyle yapılır. Puantaj; belgeler veyahut defterlerin belirli rakamlar ve şekiller neticesinde işaretlenmesine denmektedir.

- Muhasebe Hatalarına Yönelik Revizyon:

Muhasebe hataları, unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik nedeniyle muhasebe ile ilgili muamele, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. İşletmelerin muhasebe kayıtlarında karşılaşılan başlıca hatalar matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmama ve tekrarlama hataları ve değerlendirme hataları olarak sıralanabilir.

- Muhasebe Hilelerine Yönelik Revizyon:

Belirli bir amaçla, işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hileleri denilmektedir. Muhasebe hataları, bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşılık, muhasebe hileleri bilinçli olarak yapılmaktadır. Muhasebe hataları genellikle kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Denetim elemanları, inceleme sırasında bu tür hileleri belirleyip ortaya çıkarmaktadır. Belli başlı muhasebe hileleri olarak; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler,

işlemden önce ve sonra yapılan kayıt, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, bilânçonun maskelenmesi sayılabilir.

- Vergi Hukukuna Uygunluk Revizyonu:

Vergi revizyonu, vergi muhasebesine dayanılarak, vergi emniyetini sağlamak ve kanuni hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini araştırmak maksadıyla, kanuni yetkiye dayanarak yapılan bir incelemedir. Vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgelerden yapılması halinde, bu çerçevede vergi mevzuatına aykırı olup olmadığı yolunda yapılan araştırma, çalışma ve tespitler için “vergi hukukuna uygunluk denetimi” kavramının kullanılması yerinde olacaktır. Vergi hukukuna uygunluk denetiminde, vergi mükelleflerinin işlemlerinin, usul hukuku hükümlerini düzenleyen usul kanunları ile incelenen vergi türü ile ilgili özel kanunlara aykırı olup olmadığı araştırılmaktadır (Abdioğlu, 2007: 135).



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ TEŞKİLATI VE ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Verginin doğumu ile birlikte, denetimin de doğduğu anlaşılmaktadır. Milattan önce 2400’lü yıllarda Sümerlerde vergi denetçileri bulunmaktaydı. Bu denetçiler denetimi yaparlar ve gerekirse görevlerinden alınabilirlerdi. Babil’de de verginin denetimiyle bizzat kral Hammurabi ilgileniyor, bunun için gerekli fermanları gönderiyordu (Baykara, 2007: 2). Fakat tarihte bilinen ilk denetim örneklerine Mısır medeniyetinde rastlanmaktadır. Ayrıca Yunan, Pers, Çin ve İbrani kayıtlarında da denetim ile ilgili bilgiler bulunmaktadır.

Atina’da maliye tahsildarının hesaplarını denetleyen ve yolsuzluklarla mücadele eden denetim kuruluşları oluşmuş, Roma’da ise kamu maliyesinin kontrolünü “Kester” ve “Kontrolör” adı verilen denetçiler yapmıştır. İngiltere’de 14. yüzyılın başlarında denetim bir unvan olarak kullanılmış ve tahsildarların hesaplarının “denetçi” ismini verdikleri denetçilere denettirme esası kabul edilmiştir. Venedik’te 1581 yılında ilk profesyonel denetim örgütü “Collegio dei Rexonati” adıyla bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 24).

19. yüzyılın sonlarında ABD, İngiltere, Almanya ve diğer birçok ülkede anonim ortaklıklar kurulmaya başlamış ve sayıları da gittikçe artmıştır. Bu durum karşısında devletler, şirketlerin muhasebelerinin yılda bir defa uzman bir kişi tarafından denetlenmesini istemişlerdir. Sonuç olarak İngiltere’de 1879 yılında anonim ortaklık şeklinde kurulmuş bankalara yıllık denetim şartı konulmuştur. Almanya’da bu zorunlu denetim 1900 yılında başlatılmıştır. ABD’de ise 1934 yılında hisse senetleri ve borsaya kayıtlı işletmeler için yıllık zorunlu denetimler getirilmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 9). Denetim, iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlamış ve modern bir şekilde işletme-muhasebe denetimi ile özdeşleşen tarihsel bir içerik kazanmıştır.

Osmanlı Devleti’nde çağdaş anlamda vergi idaresi olmadığı için Osmanlı Devleti’nin vergileri şer’i ve örfi vergilerdi. Bu vergiler dışında tımar, has ve

zeamet sahiplerinin topraklarından elde edilen ürünlerinden aldıkları paylar ile gümrük ve tüketim vergileri de bulunmaktaydı. II. Mahmut döneminde defterdarlık sistemi kaldırılarak Maliye Bakanlığı kurulmuş ve örfi vergiler kaldırılarak tek bir vergi alınması prensibi benimsenmiştir (Kış, 2009: 141).

Osmanlı Devleti'nde devlete ait tüm malî işlerin doğrudan doğruya Maliye Bakanı'na bağlı ve yetkili bir kurulun kontrolü altında bulundurulması amacı ile bir Teftiş Kurulu kurulması ihtiyacı, ilk defa 1879 yılında "Umur-u Maliye'nin Tanzim ve Islahı" çalışmalarına girildiği sırada duyulmuştur. Nitekim söz konusu ıslahat çalışmalarını yürütecek "Islahat Komisyonu"nun 2 Haziran 1879'da kurulmasından hemen sonra, 21 Haziran 1879'da devrin Maliye Nazırı bir "Heyeti Teftiş-i Maliye" kurulması gereğini ve bu konuda hazırlanan "nizamname lâyihasını" tezkere ile Sadrazam'a iletmiştir. Maliye Teftiş Kurulunun oluşturulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal nitelikte olup ve Tanzimat'tan özellikle de Meşrutiyet'ten sonra devlet yönetiminde bilinen merkezîyetçi sistemin bir karşılığıdır. Ötekisi ise bu doğrultuda Umur-u Maliye'nin tanzim ve ıslahı ile genel maliye örgütünün ülke içindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır (Erol, 1998: 88).

Cumhuriyet Dönemi'nde ilk kez vergi denetimi 1926 yılında 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren "Kazanç Vergisi"nin uygulanmasıyla bir müessese olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. 755 Sayılı KVK'ya göre, beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurları'na verilmiş olup Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda ve sadece vergi denetimi görevini üstlenmiş vergi inceleme elemanlarıdır. Bundan sonraki yıllarda denetim işinde serbest muhasebecilerden faydalanılmış, bu uygulama da 1934 yılında sona ermiştir (Çalışkan, 2015: 145).

28 Mart 1945 tarihli ve 4709 Sayılı Kanunla* Maliye Bakanı'na bağlı Hesap

* 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun 05.04.1945 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 1. Maddesinde; "Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere merkezde bir başkanın

Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Hesap Uzmanları Kurulunun kurulmasının amacı, bildirimle dayanarak vergi sistemine geçişte başlatılan reformun başarısını sağlamak ve ülke çapında vergi denetiminin yeni bir bakış açısıyla tartışılmasını ve organize edilmesini sağlamaktır (Korkmaz, 2016). : 128).

Vergi denetmenleri, 2996 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunla 1936'da vergi kontrol memuru, 1950 yılında 5655 sayılı yasayla vergi kontrol memuru ve 1994'te 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetmeni unvanı elde etmişlerdir. Bu unvan daha sonraki tarihlerde tekrar değiştirilecektir.

Türkiye'de, denetim alanında 13 Mart 1989 tarihinden bu yana yaşanan en büyük gelişmelerden biri olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili düzenlemeler izlenir ve iletilir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Kanunu'nun amacı; bir Serbest Muhasebeci işlem, faaliyet Serbest Muhasebeci, işletmelerdeki işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde çalışmasını sağlamak, operasyonel sonuçları ilgili mevzuat çerçevesinde izlemek, faydaya ilişkin gerçek durumun tarafsız sunumunu yapmaktır. Bu bölümün amacı, Meslek ve Hizmetlerde Yeminli Mali Müşavirlik faaliyetlerinin yanı sıra meslek ve hizmetlerde Mali Danışmanlık, Yeminli Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulmasını sağlamaktır. Muhasebeciler ve organizasyon, faaliyetler ve denetimlerle ilgili prensipleri düzene oturtmaktır (Sevim vd. 2006). Bu mesleklerden sadece yeminli mali müşavirlerin kısmi bir denetim alanı bulunmaktadır. Fakat muhasebe sistemi ve vergi, teknik bir bilgiyi gerektirdiğinden mükelleflerin vergisel iş ve işlemleri bu meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir.

2.2. Vergi Denetimi İle Yetkili Kurumlar

VUK'un 135. Maddesine göre, “Vergi incelemesi vergi müfettişleri, vergi

idaresi altında müşavir hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman muavinlerinden toplu bir (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuştur.” şeklindedir. 4709 sayılı kanun 10.07.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılmıştır.

müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır (Altınok, 2008: 175). Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir” şeklinde tanımlandığından, vergi müfettişleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı başlığı altında, diğer incelemeye yetkililer Gelir İdaresi Başkanlığı altında gösterilecektir.

2.2.1. Vergi Denetim Kurulu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması; 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 07.07.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

Bu doğrultuda; 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK'nın 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişik, 19 ve 20'nci maddelerine göre; Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında “Danışma ve Denetim Birimi” olarak, doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. Diğer bir anlatımla 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK'nın 2'nci maddesine 646 sayılı KHK ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK'nın ikinci kısmının Danışma ve Denetim Birimleri başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20'nci maddesi de 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur. Söz konusu kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır (Bakır, 2012: 47).

2.2.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Kadro Durumu

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurulması yönünde bir irade ortaya konulması, şüphesiz vergi denetiminin tek çatı altında birleşmesi yönünde atılmış birinci ve en önemli adımdır. Söz konusu KHK ile kurulan VDK'nın iç işleyişi ve vergi denetimlerinin uygulanması ile ilgili temel esaslar, vergi müfettişlerinin mesleki bilgi kazanmaları ve yetişmeleri ile ilgili diğer hususlar çıkarılan ikincil mevzuat düzenlemeleri sayesinde oluşturulmaya çalışılmıştır. Cumhurbaşkanlığı sisteminde, Vergi Denetim Kurulu'nun Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak aynı görevleri ifa edeceğine hükmedilmiş, Kurulun yapısının korunmasına özen gösterilmiştir.

Bu hususların düzenlendiği ikincil mevzuat; yönetmelikler, genelgeler, yönergeler ve genel yazılardan teşekkül etmektedir. Vergi denetiminin etkin bir işlerlik kazanmaması veya VDK'nın kurulduktan sonra istenilen seviyeleri yakalayamamasında bu ikincil mevzuat düzenlemelerinde yer alan bazı hususların da payı bulunmaktadır. Ancak çalışmada, söz konusu düzenlemelerden kaynaklanan ufak çaplı sorunlar yerine düzeltilmesi gerektiğine inanılan daha elzem sorunlar ele alınmaya çalışılmıştır.

VDK kurulduktan sonra ihdas edilen vergi müfettişliği mesleğinde toplanan bu dört denetim birimi kadrosuna, özellikle 2013 yılında yapılan yaklaşık 5.000 kişilik vergi müfettiş yardımcısı alımı ile çok önemli bir katılım sağlanmıştır. VDK 2017 yılı Faaliyet Raporunda; 2017 yılı sonu itibariyle VDK bünyesinde bulunan vergi denetim elemanları sayısı aşağıdaki tabloda (Tablo 1) gösterilmiştir.

Tablo 2: 2018 Yıl Sonu İtibariyle VDK Bünyesinde Bulunan Vergi Müfettişleri

Unvan	Dolu Kadro Durumu
Vergi Başmüfettişi	219
Vergi Müfettişi	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	431
TOPLAM	8.262

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2018, Erişim Tarihi:01.04.2019.

Tablo 2’de görüleceği üzere Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan toplam 8.262 vergi denetim elemanı (Vergi Müfettişi) faal olarak görev yapmaktadır. Toplam denetim elemanı sayısının büyük çoğunluğu (5.221) Vergi Müfettiş Yardımcılarından oluşmaktadır. Vergi Başmüfettişi ve Vergi Müfettişi toplamı ise 3.041 olarak görülmektedir. Bu durum, 2013 yılında VDK bünyesine yeni katılan yaklaşık 5.000 civarındaki Vergi Müfettiş Yardımcısı nedeniyle oluşmuştur. Çok büyük umutlarla kurulan bu kurumun geleceğinin bugün çoğunluğu elinde bulunduran bu vergi müfettiş yardımcılarının yapacağı çalışmalarda olduğu söylenebilir.

Vergi Müfettişleri, mesleğe başlama tarihlerin itibaren en az 3 yıllık sürede müfettiş yardımcısı olarak görev yapmaktadırlar. Bu yardımcılık sürecinde vergi müfettiş yardımcıları temel eğitim, hizmet içi eğitim, yetki sınavı ve yeterlik sınavı süreçlerinden geçmektedirler. Yetki sınavını başarı ile veremeyen müfettiş yardımcıları müstakil olarak inceleme yapmadan başka bir müfettişin refakatinde yardımcılık dönemini geçirmektedirler. Yukarıdaki tabloda yetkili ve yetkisiz şeklindeki ayırım bu şekilde izah edilebilir.

2.2.1.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Görevleri

Yapılan ilk düzenleme ile 646 sayılı KHK’nın 20’nci maddesinde Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) görev ve yetkilerinin neler olduğu hüküm altına alınmıştır. 703 sayılı KHK yayımlanarak 178 Sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK yürürlükten kaldırılmıştır. 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin 228 inci maddesinde bu görevler güncel olarak hükme bağlanmıştır. Mezkur kararnamenin 228/4. Maddesine göre VDK’nın görev ve yetkileri aşağıda sıralandığı gibidir (Resmi Gazete, Tarih:10.07.2018 ve Sayı:30474):

- Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları uyarınca vergi incelemeleri yapmak,

- Her türlü bilgi, veri ve istatistik toplanarak oluşturulacak Risk Analiz Sistemi ile risk mükelleflerinin faaliyetlerini gruplar ve sektörler açısından analiz etmek, karşılaştırma yapmak ve risk alanlarını belirlemek,

- Vergi borcuna ilişkin bildirim ve şikâyetlerin değerlendirilmesi,

- Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi ile gerekli koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak,
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,
- Vergi denetimleri ve denetimler ile ilgili standartlar, ilkeler, yöntemler ve teknikler geliştirmek ve raporlama, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak ve vergi müfettişleri tarafından uyulması gereken etik kuralları belirlemek,
- Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlilik ve yetkinliklerini sağlamak ve arttırmak için gerekli çalışmaları yapmak ve bu amaca katkıda bulunmak amacıyla kalite güvence sistemini uygulamak,
- Bir performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,
- Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeleri ve bunları tespit etme ve önleme yöntemlerini araştırmak,
- Vergi mevzuatı hakkında görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan tarafından teftiş, teftiş, teftiş ve soruşturma yapmak,
- Bakan tarafından verilen bu konuda eş değer görevleri yerine getirmek

Yukarıda maddeler halinde sayılan görevler içerisinde, özellikle “*Vergi incelemeleri esnasında Gelir İdaresi Başkanlığı ile eşgüdüm ve işbirliğinin sağlanması*” ve “*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturma görevlerinin yapılması*” üzerinde detaylı tartışılması gereken hususlardır. Esasında, vergi kayıp ve kaçığını önlemek için kurulan bir denetim biriminin, vergi mevzuatına dair politika yürüten bir kurum ile arasında kurduğu ilişki düzeyi ve Hazine ve Maliye Bakanlığının diğer birimleri üzerindeki denetim ve inceleme görevinin ne kadar etkin olduğu halen muallakta kalmış konuların başındadır. Diğer bir anlatımla vergi denetim elemanı olan vergi müfettişlerinin, vergi incelemeleri gerçekleştirilirken karşılaştıkları mevzuat anlamındaki sorunları, çeşitli tecrübe paylaşımları ile aktarmaları çok önemlidir. Fakat vergi mevzuatına ilişkin politika çalışmalarının, vergi denetim elemanlarından bağımsız yapılıyor olması, çalışmada

irdelenecek konular arasında yer almaktadır. Her ne kadar vergi mütettişleri, inceleme sırasında karşılaştıkları mevzuat sorunları hakkında görüş ve öneri raporu yazıp ilgili kurumlara gönderme yetkileri bulursa da bu uygulamanın ne kadar etkin olduğu tartışılmaktadır. Diğer taraftan vergi mütettişlerinin “*Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturma görevlerini yapması*” tamamen eski maliye mütettişlerinin sahip olduğu yetkiye istinaden yürüklükte kalmıştır. Bu madde ile vergi mütettişleri hem devlet malları denetimi hem de kamu harcamaları (gider) denetimi yetkisine haizdirler. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın en üst denetim birimi olarak, teftiş yapabilme yetkileri de bulunmaktadır. Ancak bu yetkilendirmelerin vergi mütettişlerine verilmiş olması, söz konusu denetimin etkin bir şekilde yapıldığı anlamına gelmemektedir. Konuyla ilgili oluşan tereddütlere, ilerleyen bölümlerde ayrıca değinilecektir.

2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

2.2.2.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Misyonu ve Vizyonu

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın misyonu, mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamak şeklinde belirlenmiştir. Kurumun vizyonu ise ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden, mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktır.

2.2.2.2. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yetki ve Sorumlulukları

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görevleri 5345 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

Tablo 3: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Yetki ve Sorumlulukları

1. Gelir Yönetimine İlişkin	2. Mükellef Hizmetlerine İlişkin	3. Uygulama ve Veri Yönetimine İlişkin	
<ul style="list-style-type: none"> - Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak. - Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarısı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek. - Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak. - Mahalli idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak. - Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek. 	
4. Kamu Alacaklarının Tahsilatına	5. Hukuk ve İhtilaflı İşlere İlişkin		
<ul style="list-style-type: none"> - Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu gerekli konuda tedbirleri almak. - Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak 	<ul style="list-style-type: none"> - İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek. - Temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek, şikâyet başvuru arını karara bağlamak. - Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak. 		
6. Denetim ve Uyum Yönetimine İlişkin	7. Avrupa Birliği ve Uluslararası İlişkilere İlişkin	8. Strateji Geliştirmeye İlişkin	9. İnsan Kaynaklarına İlişkin
<ul style="list-style-type: none"> - Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, - Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek. 	<ul style="list-style-type: none"> - Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vergi kanuni arada veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflik ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek. - Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak. 	<ul style="list-style-type: none"> - İnsan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performansların ölçülmesini sağlamak, - Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

Kaynak: GİB 2018 yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No:308 Nisan 2018, Erişim Tarihi (03.02.2019).

2.2.2.3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Örgüt Yapısı

Maliye Bakanlığı'nın bağlı ortaklığı olan ve genel bütçe yönetimi kapsamındaki Gelir İdaresi, merkezi bir kurum ve doğrudan merkeze bağlı bir il teşkilatı olarak düzenlenmiştir. (Cesur ve Çelikkaya, 2014: 145).

2.2.2.3.1. Merkez Teşkilatlanması

Merkez organizasyon; ana servis birimleri, danışma birimleri ve yardımcı servis birimlerinden oluşmaktadır. 5345 sayılı Gelir İdaresinin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 8 inci maddesi uyarınca, ana hizmet birimlerine verilen görevler birden fazla birim tarafından yerine getirilebilir denilmektedir.

2.2.2.3.2. Taşra Teşkilatı

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 23 üncü maddesi uyarınca başkanlığın taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde faaliyet gösteren, mezkûr Kanununun 24 ve 25 inci maddelerindeki görev ve yetkileri haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2018 yılına ilişkin yayımlanmış olduğu faaliyet raporuna göre, 2018 yılı sonunda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı 30 vergi dairesi başkanlığı, 173 grup müdürlüğü, 404 müdürlük, 57 takdir komisyonu başkanlığı, 52 gelir müdürlüğü, 464 vergi dairesi, 575 bağlı vergi dairesi ile 5 şube olacak şekilde örgütlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı,

Vergi makamları, kendi yetki alanları içindeki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından izleyebilir ve sektörün ve vergi mükellefi gruplarının ihtiyaçlarına en iyi hizmeti vererek ve yetkinlikleri geliştirerek vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlayabilir. Vergi dairesi 29 ilde faaliyet göstermektedir. Vergi dairesi başkanlıklarından 29'u farklı illerde, bir tanesi büyük ölçekli mükelleflere doğrudan ve bütünsel bir yaklaşımla hizmet sunmak üzere İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" adı altında kurulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 2018 yılında 479'u (%1.2) merkezlerde, 38.029'u (%98.8) da taşra teşkilatlarında olmak üzere yekûnda 38.508 personele sahiptir. Tablo 3 ve VUK'un ilgili maddesi birlikte değerlendirildiğinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nda sadece ilin en büyük mal memuru sayılan kamu görevlisi, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

2.3. Vergi Denetiminde Ülke Uygulamaları

2.3.1. Almanya'da Vergi Denetimi

Alman vergi sisteminin temel karakterinden birisi federal sistem olmasıdır. Almanya'da vergi yasaları aşağı yukarı aynı olsa da, vergi yasalarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl tahsis edileceği ve vergilerin nasıl yönetileceği ile ilgili bazı özel durumlar vardır. 1949 Alman Federal Anayasası, Federasyona Almanya'da eşit bir yaşam koşulunu sürdürmesi veya ekonomik birliği veya kanunu sürdürmesi için federal bir yasa gerektiriyorsa vergi gelirlerini tahsil etmek amacıyla vergi yasalarını çıkarma hakkını verir. Federasyon bu hakkı kullanırsa, devletler artık bu alanda yasama yetkisine sahip olmayacaklar (Cam, 2004: 121).

Bütün vergileri içeren koşullar, bütün eyaletleri kapsayan genel vergi kanununda belirlenmiştir. Ayrıca vergilendirme alanını içeren sözleşme hükümlerinin koşulları bulunmaktadır. Bunlar denetim ve vergi toplama prosedürleriyle ilgili özel resmi koşullardır. Bütün vergileme süreci aşağıda bahsedildiği gibidir: (Dankers, 2003: 19)

Vergi mükellefinin kaydı yapılarak daha sonra verginin tahakkuk eden miktarı belirlenir. Belirlenen tahakkuk incelendikten sonra doğruluğu beyan edilerek mükellefe toplam vergi tutarı itiraz yolu açık olmak üzere bildirilir.

Vergi incelemesinde firmalar büyük, orta, küçük ve çok küçük firmalar olmak üzere 4 kategoride değerlendirilmektedir. Son üç şirketin denetimi, genellikle kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminden sorumlu yerel ofisler tarafından yapılır. Büyük firmalar ve belli büyüklükteki orta büyüklükteki şirketler özel denetim ofisleri tarafından denetlenir. Kontrol seçim teknikleri kurumun büyüklüğüne veya vergi mükellefine bağlıdır (Coderre, 2005: 141). Orta, küçük ve çok küçük şirketlerde, açıklanamayan olağanüstü veya şüphe varsa, bu hususlar gözden geçirmenin nedeni olabilir. Ayrıca rastgele seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar saha denetimi yoluyla sürekli olmayan bir soruşturmaya tabi tutulur. Hesapların kontrolü; bir işi olan, bir tarımsal işletme veya kendi işini yapan tüm vergi mükellefleri için geçerli olabilir. Diğer vergi mükellefleri de bazı durumlarda incelenebilir. (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 25).

Almanya’da vergi incelemeleri; gümrük vergisi dışında devlete ve diğer kamu kuruluşlarına ait her türlü vergileri içermektedir. Ancak gümrük vergisi, özel işletme inceleme elemanlarınca incelenmektedir. Bunun yanı sıra Almanya’da vergi denetimine yardımcı olma işlevi gören bağımsız uzmanlar mevcuttur. “İktisat murakıpları” olarak çevrilebilen meslek grubu, işletmeler ile ilgili denetimler yapmaktadırlar (Can, 2004: 27-29).

Almanya’da vergi uyuşmazlıklarında öncelikle, idare ile mükellef arasında uzlaşma yoluyla çözülme yoluna gidilir. Olumlu bir sonuca ulaşılamazsa yargıya gidilmektedir. Vergi yargısı iki derecelidir. İlk derece Türkiye’deki gibi vergi mahkemeleri üst dereceli vergi yargısı ise Federal Vergi Mahkemesi (Sayıştay)’dır. Vergi Mahkemesi heyetleri beş hakimden oluşmaktadır. Bu hakimlerden üçü vergi mesleğinden, diğer ikisi ise maliye dışındaki mesleklerden oluşturulmaktadır. Almanya’da da ülkemizdeki gibi vergi denetimi Sayıştay tarafından teftiş adı verilerek incelenmektedir. Federal Sayıştay, vergi daireleri üzerinde “teftiş” nitelikli denetimle birlikte “performans denetimi”ni de yürütmektedir. Vergi denetimi, Almanya’da az sayıda vergi makamı tarafından istihdam edilen çok sayıda denetçi tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu arada, vergi mükelleflerini kabul eden üyelerin hataları ve eksiklikleri düzeltme yetkisi sınırlıdır. Ana soruşturmalar Vergi Dairesi’ndeki müfettişler tarafından yapılmaktadır. Yüksek Finansman Ofisi altındaki vergi kaçakçılığı izleme görevlilerinin diğer araştırmacılardan farklı ve daha geniş yetkileri vardır. Bu arada, Federal Maliye Bakanlığı devlet denetçilerinin yanı sıra devletlerarası soruşturmalar yürütmek üzere denetim kadrosuna da sahip. (Can, 2004: 27-29). Sayıştay’lar, asli yapıları itibariyle yüksek denetim kurumlarıdır. Yargısal görevleri ikincil konumdadır. Bu özellikleri ile bazı Sayıştay’lara yargı yetkisi verilmiş, bazılarına ise verilmemiştir (Şin, 2005: 144).

Alman vergi idaresi, vergi denetimiyle ilgili politikaları, özellikle genel vergilendirme yasasında ve kanunda yazan ilkelerle sınırlandırmıştır. Bu önemli ilkeler, vergilemede eşitlik ve iyi yönetimin hükmüdür (Dankers, 2003: 78).

Vergi makamlarının idari kararlarına karşı temyiz başvurusunda bulunulabilir. Ancak, idarenin idari işlemi yürütmesi gerekmektedir (vergi tahakkukunda olduğu gibi). Ayrıca temyiz; Aynı zamanda, vergi idaresinin idari bir

kuralı makul bir süre içinde çözemediği bir durumdur. Yargının başvurulabilmesi için, anlaşmazlığın çözümü için idari yollarla başvurunun yapıldığı ve başvurunun reddedildiği belgelenmelidir. İtiraz / red talebi, idari prosedürü takip eden bir ay içinde yapılmalıdır. (Şin, 2005: 138).

2.3.1.1. Almanya’da Vergi Denetim Türleri

Vergi denetiminin türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Dankers, 2003: 88):

- Vergi tarhını hazırlayan bir bölüm olarak iş yeri denetimi,
- Defterlerin (bütün) incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanlar,
- Defterlerin incelenmesi kayıtlar ve diğer dokümanların kısa teftişi,
- Defterlerin incelenmesi kayıtların ve geri kalan dokümanların özel teftişi,
- Diğer vergi denetimleri,

İşyeri denetimi, ilk olarak vergi beyannamesinin herhangi bir ek kaydının olup olmadığını ya da tamamen bitirilip bitirilmediğinin doğruluğunu saptamak için yapılan kontroldür. Bütün defterler, kayıtlar ve diğer dokümanlar çoğunlukla üç ardışık yıl periyodunu kapsar ve pek çoğu gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belediyeye ait işletmelerin vergisi ile ilgili olaylardır. Eğer vergi idaresi bütün defter ve kayıtların incelenmesinin gerekliliğine inanmıyorsa özet bir inceleme uygular. Kayıtların ve defterlerin özet incelenmesi yalnızca bir vergi dönemini kapsar. Kayıtlar ve defterlerin özel incelenmesi, sınırlandırılan özet inceleme ve bütün defter ve kayıtların incelenmesinden farklıdır. Literatürde bu özel inceleme kısmı denetim olarak adlandırılır. Onlar sigorta vergisi, kumar ve şans üzerinden alınan vergi, satış ve tüketim vergisi, ücret vergisi ve katma değer vergisiyle ilgili olarak yönetilir. Diğer vergi denetimlerinde; vergi denetimi, denetimin bazı türlerini içerir ve bunlar defterlerin ve kayıtların incelenmesi ve diğer dokümanlardan farklıdır. Bunları, cezalandırılabilir mali kanunları içeren inceleme, bir şirketteki belgelerin denetimi, yerinden denetim, katma değer vergisi için yerinde doğrulama, son olarak kayıtların ve defterlerin incelenmesi ve diğer dokümanlar olarak sayılabilir.

2.3.2. Fransa’da Vergi Denetimi

Fransa’nın vergi sistemi Genel Vergi Yasası’nda belirlenmiştir. Bu yasa, ilgili haklar ve yükümlülüklerin ve de bütün vergi araçlarının hazırlanması için gerekli olan işlemleri içerir. Genel Vergi Yasası 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Fransa’da vergi incelemesi Genel Vergi İdaresi ve Vergiler Genel İdaresi tarafından; Ekonomi, Finans ve Sanayi Bakanlığı’na aittir. Vergi denetçilerine “Inspector Des Import” yani “vergi müfettişi” denir. Genel Vergi İdaresinin alt birimi olan Mali Kontrol Birimi, tüm finansal araştırmaları yapmakla yükümlü olan birimdir (Şin, 2005: 144).

Fransa Vergi Genel Müdürlüğü’nün bütün yayınlarında vergi denetiminin önemi vurgulanmaktadır. Bu bağlamda vergi denetimi, şirketler tarafından yapılan denetim ile sınırlı değildir, ancak denetim tüm vergi türlerini kapsar. Vergi denetiminin amacı vergilerden kaçınma ve kaçınımlardan kaçınmak ve vergiyle azami uyumu bulmaya çalışmaktır. (Maat, 2000: 55). Fransa’da vergi denetimi genel olarak kurumun işyerinde yapılmaktadır. İnceleme süresi şirketler için 3 ay, kişisel mali durum incelemesi ise 1 yıl ile sınırlandırılmıştır. İncelemeler bittikten sonra mükellefe inceleme elemanı tarafından bilgi verilebilir.

İşyerinde denetim, derinlemesine yapılan incelemedir. Diğer bir anlatımla işyerine gidilerek, yükümlünün beyanından, defter ve belgelerine ve diğer dış kaynaklara inilerek yapılan incelemedir. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılmaktadır. Fransız Vergi Hukuku’nda bu tür denetime “contrôle sur place” (işyerinde denetim) denmektedir (Kılıçdaroğlu, 1982). İncelemeler sonuçlandıktan sonra eğer defter ve belgelerde usulsüzlük tespit edilirse mali-cezai ve sosyal yaptırımlar olabilir.

Fransa’da vergi denetiminden sorumlu olan farklı birimler görev ve yetki alanlarına göre sınıflandırılabilir. Yerel birimler (temel hizmetler olarak da adlandırılır) vergi denetiminde uzman bir uzmanın yetkisine girmeyen tüm vergi mükelleflerinin denetiminden sorumludur. Genel hatlarıyla, Fransa’da vergi denetimi ile ilgili üç kuruluş olduğu söylenebilir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 4):

- DVNI (Direction des Verifications Nationales et Internationales-Ulusal ve

Uluslararası Denetim Müdürlüğü): Ulusal düzeyde güçlü firmaların incelemesinden sorumludur.

- DIRCOFI (Direction des Contrôles Fiscales-Vergi Kontrolleri Dairesi): Bölgesel düzeyde orta ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur.

- DSF (Direction des Services Fiscaux-Vergi Hizmetleri Müdürlüğü): Şube müdürlüğü düzeyinde küçük ölçekli firmaların denetiminden sorumludur.

Fransa'da genel vergi inceleme oranı oldukça düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu oran % 3-4 düzeylerinde seyretmektedir (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003: 42).

2.3.2.1. Fransa'da Vergi Denetim Türleri

Fransa vergi yönetimi tarafından kullanılan farklı denetim yöntemleri bulunmaktadır. Bu denetim türlerinin bazıları aşağıda tanımlanmıştır (Maat, 2000: 58-59):

- Vergi Mükelleflerinin Defter ve Kayıtlarını İncelenmeksizin Yapılan Vergi Denetimi: Bu denetimler bütün vergi mükellef sınıfları ve vergi türlerinde uygulanabilmektedir. Denetimler çoğunlukla vergi dairelerinde yürütülmektedir.

- Kontrol Denetimi: Bu denetim türü, küçük ölçekli şirketlerde gerçekleştirilmektedir. Bir şirketin kayıtlarının ve defterlerinin araştırılmasından ibaret olan bir risk analizi şeklindedir. Bu araştırmalar, kısa bir zaman periyodu içerisinde kayıtların ve defterlerin güvenilirliğini ve belirli risklerin değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

- Tüm Defter ve Kayıtlar Üzerinden Yapılan Denetim: Tüm denetim, bir şirketin kayıt ve defterlerinin incelenmesidir. Denetim tüm vergi türlerini kapsamaktadır. Bu denetim türünde denetimin içeriği ve kapsamı önceden mükellefe bildirilmektedir.

- Kısmi Denetim: Tüm defter ve kayıtların denetiminden verim alınmadığı takdirde bu denetim türü uygulanır. Bu denetim türü, tüm vergi denetimini kapsamamaktadır ya da vergi beyannamesinin birkaç yanı ile sınırlandırılmıştır.

- Fatura Denetimi: Mükellefe haber verilmeden tüm belge ve kayıtlar

incelenmektedir.

- Yerinden Denetim: Yasaya göre defter ve kayıtların incelemesi haber verilmeden yapılamaz; yalnız fatura denetimini istisnaidir. Bu incelemede vergi denetim elemanları kanunlara karşı kendilerini sınırlandırır. Bu daire raporlarını da içerir. Şirketin defter ve belgelerinin incelenmesi gerekse bile bu istek mükellefe bir yazı ile bildirilmek zorundadır.

- Ev Araması ve El Konulma: Vergi mükellefinin evinde inceleme yapılabilmesi için yetkili hâkimden izin alınmalıdır. İnceleme sonucunda mükellefin defter ve kayıtlarına gerektiği takdirde el konulabilmektedir.

- Vergi Mükellefinin Kişisel Mali Pozisyonundaki Değişikliklerin Araştırılması, Sermaye Karşılaştırılması: Sermaye incelemesi hem özel ferdi hem de şirketler bazında yapılabilmektedir. Denetlenen kişinin incelenen şirketin sahibi olması durumunda müteakip incelemeleri için ayrı bir tebligat gönderilir. İnceleme bir yıl içerisinde bitirilmelidir.

2.4. Vergi Denetimi İle Yetkili İdareler Tarafından Kullanılan Yazılımlar ve Bunların Denetime Etkisi

Teknolojik gelişmelerin denetim birimleri tarafından takip edilmesi, denetim faaliyetlerinin kâğıt ortamından daha çok bilgisayar ortamında yapılması hem denetim işlemlerini kolaylaştıracak, tasarruf sağlayacak hem de mükelleflerin vergiyi kaçırma yöntemlerinin denetim elemanları tarafından kavranmasına yardımcı olacaktır.

2.4.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)

VDK-RAS, vergi mükelleflerinin risk durumunu her türlü bilgi, veri ve istatistik bazında tanımlayan ve risk analizleri sonucunda üretilen bilgi raporlarını kullanmak için vergi denetçilerine sunan bir yazılımdır. VDK-RAS sistemi, inceleme raporlarında yapılan tenkitler ile analizler arasında tutarlılık olup olmadığını gösterir, ölçülebilir ve karşılaştırılabilir sonuçlar sağlar ve sistemi geribildirim yoluyla sürekli geliştirir. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 2)

2016 yılında belirlenen denetim görevlerinin %17'si risk analiz sistemi

tarafından oluşturulmuş iken bu oran 2018'de %25'e yükseltilmiştir. 2018-2022 Stratejik Planında 2022 hedefi ise % 30 olarak belirlenmiştir.

2.4.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS)

Gelişen teknoloji ile incelemede kullanılacak veri hacmi önemli ölçüde artmış ve verileri analiz etmek için birçok gelişmiş yöntem oluşturulmuştur. Bu gelişmeler ışığında gelişen teknolojiler doğrultusunda vergi denetimi yapmak için elektronik denetim altyapısı ve bilgisayarlı denetim tekniklerinin kullanımı ve bunun başlamasını sağlamak için araçlar ve uygulamalar geliştirmek gerekli hale gelmiştir. Vergi dairesi tarafından geliştirilen ve Başkanlık tarafından patentli olan VDK-VEDAS yazılımı, e-defter, e-fatura ve vergi mükellefi kayıtları gibi elektronik verileri kullanarak vergi denetimlerini daha verimli ve hızlı hale getirmeyi amaçlamaktadır.

VDK-VEDAS yazılımında;

- Özel tanımlarla doğrulama için düzensiz veri alınırken sağlanabilecek şekilsiz veri desteği,
- Vergi mükellefi tarafından sunulan veya kullanıcı tarafından oluşturulan birçok farklı formatta bilgiyi dışarı çıkarabilen dışa çıkarma,
- Bir veya daha fazla sütundan sonra azalan veya artan sırada yeniden düzenlenebilen sıralama,
- Belirli koşullara uyan kayıtların çıkarılması,
- Genişletilmiş filtre sistemi (örneğin, büyük / küçük / eşit / içerik / değil),
- Yeni sütun oluşturma,
- Kullanıcı tarafından özelleştirilebilen kullanıcı dostu arayüz,
- Ticari emsallerden çok daha hızlı işlem yapabilen ve sistemin dengesizliklerine neden olmayan stabilite hızı,
- Anahtar alanları kullanarak iki tabloda yer alan verilen tek bir tabloda görüntülenmesi,

- Pivot tablo özelliği ile özellikli özet tablolar oluşturma özellikleri bulunmaktadır.

Ayrıca VDK-VEDAS yazılımında; E-defter ve e-fatura transferi, görüntüleme ve analiz, bakiye kontrolü, ters bakiye kontrolü, bilanço, bilanço ve diğer hesaplar, alıcı-satıcı raporu, gelir ve gider hesapları, sicil envanteri, gelir analizi, adet, Benford analizi, tekrar değerler kontrolü, atlayan sayı kontrolü yapılabilir. Bununla birlikte, elektronik test verisi hacmindeki büyümenin devam etmesi ve çeşitlendirilmesinin yanı sıra, analiz için kullanılacak cihazlarda hız ve kapasite artışları, yazılımın sürekli olarak geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Öte yandan, e-defter, e-fatura ve kayıt verilerine ek olarak banka, gümrük, maaş bordroları ve transfer fiyatlandırma gibi verilerin de işlenmesi amacına yönelik yazılım çalışmalarına devam edilmektedir. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 2)

2.4.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Sürekli Gözetim ve Denetim Ağı (VDK-SİGMA)

Vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla, belirli sektörlerden elektronik veri teminine yönelik kayıt saklama gereksinimleri 29.12.2013 tarih ve 28866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 431 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu tebliğ ile mal ve hizmet hareketlerine ilişkin elektronik ortamda oluşturulacak kayıtlarda yer alması gereken asgari içerikler belirlenmiş olup ilk aşamada 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallara ilişkin kayıt saklama verilerinin teminine başlanmıştır.

Tedarik zincirinin izlenmesine yönelik çalışma kapsamında, 11 mükellefe elektronik ortamda sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. 11 mükellefin seçiminde mükellef büyüklüğü, matrah büyüklüğü, mükellefin bulunduğu sektör içerisindeki payı, 2014 yılı tahakkuk ve tahsilat rakamlarına göre Toplam Vergi Gelirine katkısı ve Özel Tüketim Vergisi tahakkuk ve tahsilat rakamları gibi kriterler dikkate alınmıştır. Vergi Gelirleri içerisinde %24'lük oranla önemli bir paya sahip Özel Tüketim Vergisi gelirlerinin %42'si, sürekli bilgi verme yükümlülüğü getirilen 11 mükellef tarafından tahakkuk etmektedir. Bu 11 mükellefin (I) sayılı liste

kapsamındaki faaliyetlerine ilişkin verilerin aylık dönemler itibarı ile Başkanlık sistemlerine aktarılması sağlanmıştır. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 3)

2.4.4. Elektronik Teftiş (E-Teftiş)

Teftişin amacı teftişe tabi birimin, gerek asli ve mali işlemlerini, gerekse teşkilat yapısı ile insan ve maddi kaynaklarını; yerindelik/amaca uygunluk, hukuka uygunluk ve performans bakımından, risk analizleri çerçevesinde değerlendirmek, sorunların çözümü ve iyi yönetişimin başarılması konusunda idareye yardımcı olmaktır. E-Teftiş, geleneksel teftişin fonksiyonlarını elektronik ortamda gerçekleştiren, bilişim alanındaki gelişme ve yeniliklere uyum kabiliyeti yüksek, sürekli gelişen ve dinamik bir teftiş faaliyetidir. E-Teftiş ile geleneksel teftişlerde yapılabilenden çok daha fazla işlem, çok daha hızlı bir şekilde teftiş edilebilmektedir. E-Teftiş, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Denetim Bilgi Sistemi (VDK-DEBİS) adı verilen ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VDK-VEDEBİS), Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (VDK-SADEBİS) ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi (VDK-MİDEBİS) modüllerinden oluşan bir program aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. 2018 yılında e-teftiş kapsamında 66 birim teftiş edilmiştir. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 4)

2.4.5. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Elektronik İnceleme Dosyası (VDK-EİD)

Vergi müfettişleri tarafından yürütülen incelemelerin aşamalarının inceleme sürecinin başından sonuna kadar yürütülen çalışmaların etkin bir şekilde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından takip edilmesi amacıyla kullanılmaktadır. İncelemenin başka bir vergi müfettişine devredilmesi durumunda, inceleme sürecinin kaldığı yerden devam etmesini sağlamak ve incelemeler kapsamındaki işlemlerin tamamının elektronik ortamda yapılmasını sağlamak amacıyla yapılan çalışmalar devam etmektedir. (Muhasebe Uzmanları Derneği: 4)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVİ ve KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bu bölümde vergi denetiminin işlevlerinden bahsedip vergi denetiminde karşılaşılan sorunlardan ve çözüm önerilerinden bahsedilecektir.

3.1. Vergi İncelemelerine İlişkin Veriler

Vergi incelemeleri, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yerine getirilir. Bu çalışmada 2014–2018 yılları arasındaki vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar değerlendirilecektir.

3.2. Vergi İnceleme Sonuçları

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2014-2018 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar, aşağıda yer alan Tablo 4'te özetlenmektedir.

Tablo 4: İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.820	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: <http://www.vdk.gov.tr>, Erişim Tarihi:01.04.2019

2014 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %25'i, 2015 yılında yaklaşık %19'u, 2016 yılında yaklaşık %22'si, 2017 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %23'ü tam inceleme iken 2018 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %25'i tam incelemelerden oluşmaktadır. Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınarak yapılmıştır.

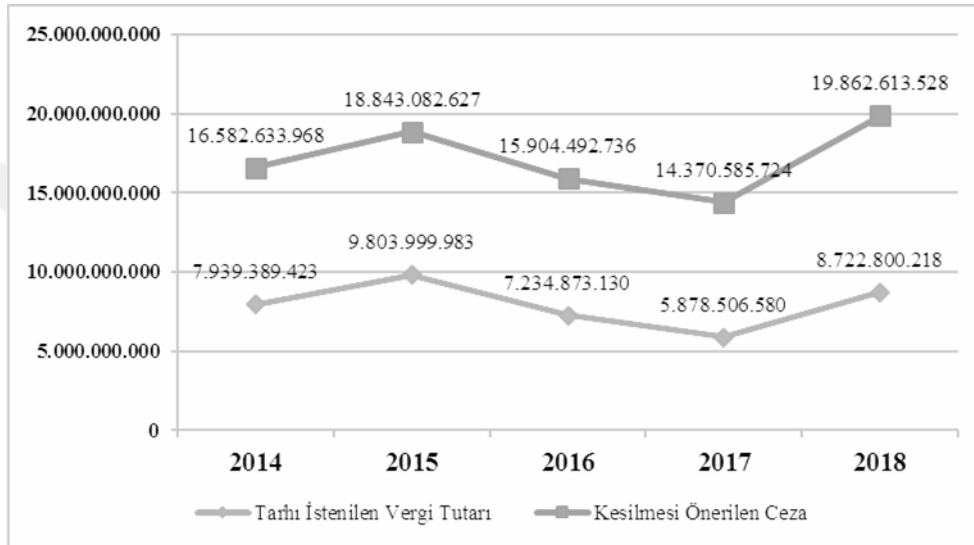
Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine bakıldığında ise, vergi dairesi müdürleri tarafından 2018 yılında toplam 6.746 rapor düzenlenmiştir. Bu rapordan 5.064'ü

vergi inceleme raporu, 591'i iade raporu, 410'u kabul raporu, 211'i vergi tekniği raporu, 117'si vergi suçu raporu, 353'ü diğer raporlardan oluşmaktadır.

3.3. Yıllar İtibariyle Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilen Ceza Miktarları

Vergi Denetim Kurulu verileri dikkate alınarak hazırlanan aşağıdaki grafiklerden görüleceği üzere;

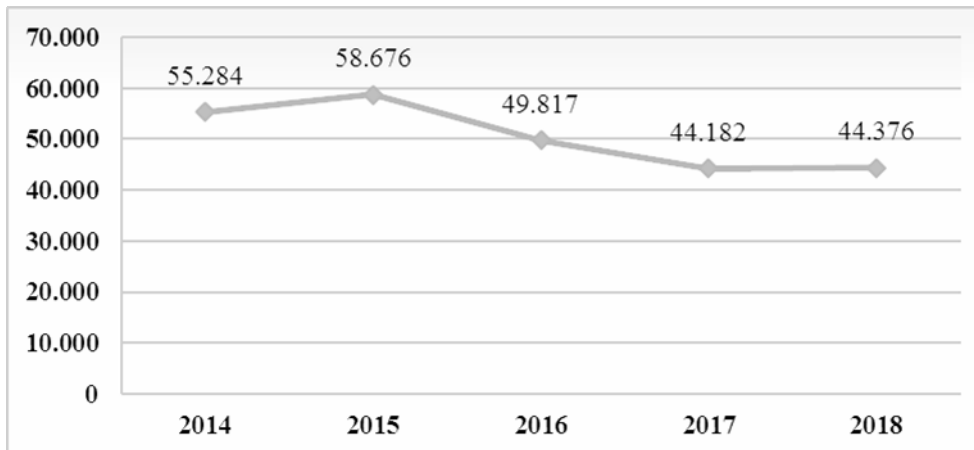
Grafik 1: İncelenen Mükellef Sayısı (01.04.2019)



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

Grafik 1'de 2018 yılında 44.376 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhı istenilen toplam vergi tutarı 8.722.800.218 TL, incelenen bu mükelleflere kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 19.862.613.528 TL olmuştur.

Grafik 2: İncelenen Mükellef Sayısı (01.04.2019)



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

Grafik 2’de Vergi Denetim Kurulu tarafından 2018 yılında 55.000 mükellefin incelenmesi hedeflenmiştir. Fakat 2018 yılında inceleme sayısı 44.376 mükellefte kalmış, hedef gerçekleştirilememiştir. Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2018 yılında mükellef başına tarhı istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %47, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %37 artmıştır.

Tablo 5: Mükellef Bazında Vergi ve Cezalar

Yıllar	Mükellef Başına Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225
2016	145.229	319.258	464.487
2017	133.052	325.259	458.311
2018	196.566	447.598	644.164

Kaynak: <http://www.vdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 01.04.2019

3.4. Mükellef ve Denetim Elemanı Sayılarının Değerlendirilmesi

Günümüzde uygulanan Türk vergi sisteminde birçok aksaklıkların ve eksikliklerin olduğu bilinmektedir. Bu konudaki eksiklikler en küçük esnafların, Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilileri ve milletvekillerince her zaman kabul edilmiş ve zaman zaman bazı değişiklikler yapılmıştır. Fakat hiçbir zaman sorunlar temelden ele alınmamış, sadece bazı eklemeler yapılmıştır. Hatta bazen yapılan eklemeler fayda sağlamak yerine sorunlar doğurmuştur. Yapılan tartışmalar sonucunda ya bakanlık görüş değiştirmiş ya da konu hukukun üstünlüğü prensibi doğrultusunda çözümlenmiştir (Aydın ve Lodaş, 2007: 15). Türk vergi sisteminde bazı sorunların bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu sorunların tespiti tam olarak yapılamamış ve sorunlar çözülememiştir. Bu sorunların en çok dikkat çekenlerinden biri de vergi incelemesine alınan mükelleflerin seçimidir. Denetim elemanları belirli

kıstaslara göre mükellef seçimi yapmamaktadır. Hangi sektörlerin, ne zaman inceleneceği belirlenmemiştir. Çoğunlukla tesadüfi sistemle inceleme yapılmaktadır.

Tablo 6: Yıllar İtibariyle Mükellef Sayıları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı	Denetim Elemanı Sayısı
2014	2.472.658	55.284	2,24%	9.214
2015	2.527.084	58.676	2,32%	9.205
2016	2.541.016	49.817	1,96%	8.502
2017	2.636.370	44.182	1,68%	8.244
2018	2.727.208	44.376	1,63%	8262

Ülkemizde vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunu yapan Vergi Denetim Kurulu verileri dikkate alınarak hazırlanan yukarıda tabloya göre; mükellef sayısı ülkemizde genel olarak artmaktadır. Denetim elemanı sayısı birbirlerine yakın seyretmektedir. 2016 yılında kamudan ihraçlara bağlı olarak denetim elemanı sayısı gözle görülür miktarda azalma göstermiştir. Bunlarla birlikte incelenen mükellef sayısı ve inceleme oranları devamlı bir azalma göstermektedir. Yukarıda mükellef başına vergi ve cezalar gösterilmişti. Bu da gösteriyor ki incelenen mükellef sayısı azaldığı halde tarh edilen vergiler ve cezalar artmaktadır. Vergi cezaları bir kısım mükellefler üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu inceleme stratejisi incelenen mükellefler ile devlet arasındaki uzlaşının ortadan kalkmasına neden olabilir.

3.5. İncelenecek Mükelleflerin Belirlenmesindeki Standartlar ve Verimlilik

Her yıl yapılan planlamalarla yetkililerce bir yıl önceden (cari yıl girmeden) incelenecek mükellefler ve sektörler belirlenmelidir. Mükelleflerin seçimi ya yıllık cirolarına veya kârlarına göre olmalıdır. İnceleme stratejisi açısından mükellefler kendi içerisinde aşağıdaki şekilde gruplanabilir.

- Her yıl incelenecek mükellefler, (ithalatçılar, ihracatçılar, sanatçılar, futbolcular)
- Her beş yılda geçmiş bir yılı incelenecek mükellefler, (toptan alım-satım yapanlar)

- Her on yılda geçmiş iki yılı incelenecek mükellefler, (perakende alım-satım yapanlar)

- Hiç incelenmeyecek mükellefler.

Böylelikle hem adil bir inceleme sektörü belirlenmiş olacak hem de aynı işi yapanların birinin incelenip diğerinin incelenmemesi gibi haksızlık ortadan kalkacaktır. İncelenecek mükellefler, inceleme elamanlarınca da sevilerle yapılabilen, mükelleflerce de genel kabul görmüş ilkeler uygulanarak belirlenmelidir.

3.6. Vergi Denetiminin Etkinliği

Örgütsel başarı, genellikle "etkinlik" ve "verimlilik" kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, yani başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir (Koban, 1999: 6). Etkinlik kavramı kullanıldığı bilim dalına göre farklı bir anlam ifade etmektedir. Etkinlik kavramı genel olarak, seçilen hedefler ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan durumu ifade etmektedir. Bu açıdan etkinlik kavramının bir anlam kazanabilmesi için öncelikle hedeflerin belirlenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminde en önemli hedefin mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarının sağlanması ve bu suretle de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğu bilinmektedir (Aydın, 2006: 144).

Genel olarak organizasyonlarda etkinlik kriterleri ve etkinliğin değerlendirilmesinde dikkate alınan başlıca kriterler prodüktivite, maliyet etkinliği, kar, kalite, işten memnuniyet, motivasyon, anlaşmazlıklar, uyum, yönetici ve çalışanlar arasındaki ilişkiler, üstlenilen görevlerin ve normların uygunluğu, çalışanların bilgi ve becerileri, istikrar, katılım, eğitim, başarıya önem verme olarak sıralanabilir (Aktan, 1997: 65). Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavram olarak kabul edilmektedir. Vergi denetimi, işlemlerin yapıldığı anda olabileceği gibi geçmişe yönelik olarak da yapılabilmekte ve vergi sistemi üzerinde önleyici ve caydırıcı etki meydana getirmektedir (Özel, 1998: 141).

Yapılan açıklamalar ışığında vergi denetiminde etkinlik kavramı; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme

düzeyi olarak tanımlanmaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını sadece vergi denetim sistemindeki alınacak bir takım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirmek mümkün değildir. Olaya sistem yaklaşımı anlayışından hareketle bir bütün olarak bakılmalı ve vergi idaresinin etkinliği açısından değerlendirilmelidir.

3.6.1. Vergi Denetiminin Adil Vergilemeye ve Vergi Gelirlerine Etkisi

Vergi idarelerinin denetim performansı, vergilemede adalet açısından da önem arz etmektedir. Örneğin, vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışının sonucu olarak kamuda ortaya çıkan gelir kaybı devletten bu kişilere bir gelir transferidir ancak bu durum, devletin kaybettiği bir dolar ile bu mükelleflerin elde ettiği bir doların sosyal olarak aynı olduğu anlamına gelmez. Çünkü bu durumda vergi toplama faaliyeti çarpık vergilerin (distortionary taxes) konması ile sonuçlanır ki bu da devletin her bir dolarlık kaynak kaybının yeni vergiler konularak telafi edilmesi anlamına gelir (Akgül, 2006: 8-9). Bahsedilen oransız vergiler ise, daha çok tahsili kolay tevkifat (stopaj) yöntemiyle veya dolaylı vergiler biçiminde olan vergilerden toplanmaktadır. Bunların, vergilemede adalet açısından bozucu etkilere sahip oldukları ise literatürde bilinen bir gerçektir. Vergi idarelerinin etkinliği-adalet ilişkisi, aynı zamanda mükellef psikolojisi çerçevesinde de değerlendirilmelidir. Burada vergi ve gelir politikalarıyla birlikte devletin harcama politikaları da büyük önem taşımaktadır. Kamusal gelirlerin verimsiz alanlarda harcanması, mükelleflerde ödedikleri vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediği, israf edildiği izlenimi uyandırmakta ve bu da vergiye gönüllü uyumu zorlaştırmaktadır. Bu tereddüt, oransız vergiler biçiminde mükellefe geri dönerek vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Küreselleşen dünyada, büyük mükellefler de özellikle çok uluslu şirketler, vergiden kaçınmak için “vergi planlaması” adı altında, içerisinde çeşitli silahlar bulunan bir cephaneliğe sahiptir. Bunlardan bazıları vergiden kaçınma, vergi cennetleri ve farklı ülkelerdeki vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan faydalanma anlamına gelen “vergi arbitrajıdır”. Örneğin bir giderin, iki veya üç ülkede birden gelirden düşülmesi bunun bir örneğidir (Happé, 2008: 159-160). Ayrıca kâr transferi, örtülü kazanç ve son olarak diğer kâr transfer yöntemleri vergiden kaçınma yollarından (Fuest ve Riedel, 2009: 28-36) sayılabilir. Elbette ki bu imkanlar, dikey vergi adaleti açısından, oldukça zararlı uygulamalardır.

3.6.2. Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Günümüzde genel olarak Türk vergi sisteminde ciddi bir reform yapılması gerektiği kabul edilmektedir. Ancak, uygulama açısından, vergi reformlarının kısa sürede uygulanması ve uygulanması nedeniyle, reform türündeki temel değişiklikler yerine, vergi sisteminin ilk aşamada iyileştirilmesi için düzenlemelerin yapılması tercih edilmektedir. (Taşkın, 2010: 57).

Bugün, vergilendirmenin nihai hedefi, ülkenin ekonomik kalkınmasını desteklemektir. Başka bir deyişle, vergilendirme sonuçları ekonomik değil sosyo-ekonomiktir. Bu nedenle, Türkiye'nin sosyo-ekonomik gerçekleri de ciddi bir vergi reformu yapılması sırasında dikkate alınmalıdır. Türkiye'de nüfus binde 14,7'lik oranla artış göstermektedir. Türkiye'de kişi başına milli gelir 10.597 dolardır. Bu milli gelirin dağılımı son derece bozuktur. Türkiye ekonomisi yapısı itibariyle her zaman kaynak sıkıntısı çektiği için buna bağlı olarak ağır bir borç yükü altındadır. Türkiye'de yapısal nedenlerden dolayı hem reel ücretler hem de işverenler açısından yüksek vergi yükü bulunmaktadır. Türkiye'de toplam vergi yükü SGK dahil %24 dolaylarındadır. Bu oran OECD ülkelerine kıyasla nispeten düşüktür olmakla birlikte bu yükün dağılımı bozulmuştur ve ağır bir vergi baskısına dönüşmüştür. Vergilendirmenin sosyo-ekonomik hedefler doğrultusunda kullanılması amacı da ciddi bir vergi reformunun temelini oluşturmalıdır.

Bu çerçevede, "Hazineci Zihniyet"* gerektiğinde ve yerinde kullanılmalı, gereksiz olduğu hallerde terk edilmelidir. Türk vergi sistemindeki vergi yapısından kaynaklanan sorunlar çok çeşitlidir. Türkiye'deki vergisel yakınlıkların temelinde vergi yükünün yüksekliği gelmektedir. OECD ülkeleri içerisinde yer alan refah toplumları sayılan Kuzey Avrupa ülkelerinde vergi yükü oranı %48 ile %52 arasındadır. Türkiye'deki vergi yükü, bu ülkedekilerin yarısı kadar bile değildir. Ancak, bazı ülkelerde %48 vergi yükü gerçek bir yük oluşturmazken ülkemizdeki gibi düşük oranlar ağır bir vergi yükü sayılmaktadır. Burada önemli olan vergi yükü hesaplaması değil, mevcut gerçek gelir üzerindeki vergi baskısının ağırlığıdır.

* Vergi idarelerinin her durumda devlet lehine düşünmesi ve vergi kanunlarını dar anlamda yorumlamasıdır.

Mevcut reel gelir, refah toplumunun gereksinimlerini yerine getirmek için yeterliyse, vergi yükü %50 olsa bile vergi baskısı yoktur. Ancak %20'lik bir vergi yükü, zorunlu ihtiyaçları karşılamak için yeterli geliri sağlamazsa, bu gerçek bir vergi baskısıdır. Vergi yükü sorununu tanımlayan birçok kavram bulunmaktadır (Tuncer, 2001: 148). Toplam vergi yükü, bir ülkede genellikle bir yıllık dönemde ödenen vergilerin ülkenin gayri safi yurtiçi hasılasına oranı olarak tanımlanmaktadır. Kişisel vergi yükü de subjektif ve objektif vergi yükü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Subjektif vergi yükü, kişilerin vergiye karşı duygusal tutumlarını ifade etmektedir. Vergi baskısı veya vergi tazyiki adı da verilen subjektif vergi yükünün sayısal olarak tespiti mümkün değildir. Objektif vergi yükü ise kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin aynı dönemde elde ettikleri gelire oranını ifade etmektedir.

Net vergi yükü, çeşitli parasal unsurların halktan vergi ödemeleri yoluyla indirilmesinden kaynaklanan vergi yüküdür. Asıl vergi yükü, vergi mükelleflerinin vergi mükelleflerinden ve kamu tarafından yansıtılan vergi kalemlerinden para iadeleriyle düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Yukarıdaki vergi yükü tanımlarına ek olarak, mal ve hizmet teslimatları üzerindeki vergi yükü kavramlarından da söz edilebilir. Mesela sigaraların vergi yükünü söylediğimizde, sigara perakende fiyatı içindeki vergi oranını ifade ediyoruz. Türkiye'de ortalama 10 TL olan paket sigaranın %82'si vergidir. Sigarada vergi yükünün %82 olduğu söylenebilir. Benzer şekilde, benzin, otomobil, ekmek, kitap, buzdolabı ve benzeri ürünler üzerindeki vergi yükleri hakkında konuşmak mümkün olacaktır (Aykın, 2018, www.vergidosyası.com). Önemli olan vergi yükü oranı değil, mevcut gerçek gelir üzerindeki vergi baskısıdır. Vergi ödemelerinden sonra, kalan gelire tasarruf, tüketim veya tasarrufun yapılması imkan dahilinde ise bu durumda vergi yükü yüksek değildir. Aksi halde, vergi oranı yüzde oranına bakılmaksızın yüksektir.

Vergi yükünün dağılımı önemlidir. Bazı sektörler aşırı vergilendirilirken, bazı kesimlerin istisnalar ile desteklemesi haksız rekabet ve gelir dağılımında bozukluk sorunlarına yol açmaktadır. Vergi yükünün arttırılması, reel vergi gelirlerinde bir artışa yol açmayabilir. Artan vergi oranları karşısında vergi mükellefleri psikolojik olarak rahatsız hissedebilecekleri için vergiden kaçınma

yollarını arayabilirler. Bu nedenle, vergi oranlarını yükseltmek yerine vergi gelirlerini artırmanın başka yolları da var. İnert kaynakların değerlendirilmesinin ve spekülâtif kazançların vergilendirilmesinin daha etkili uygulamalar olacağı düşünülmektedir. Yatırımcı ve girişimci vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünü artırmak, enflasyonist ortamda işletme kaynaklarının erimesini hızlandırır. Vergisel çalışmalar genel olarak vergilendirilmeyen kaynakların vergilendirmesi yerine mevcut mükellefler ve vergilerini ödeyen mükellefler üzerinde yapılmaktadır. 2017 yılında yapılan değişiklikle 2018 yılı kurumlar vergisi oranının %20'den %22'ye yükseltilmesi de buna örnek sayılabilir.

Ayrıca işveren üzerinde ciddi bir yük de sosyal sigorta primidir. Brüt ücretin üçte biri sosyal sigorta primi olarak ödenmektedir. Bu primlerin işveren tarafından ödenmek zorunda olduğundan primlerin ödenmemesi prim borçlarının yığılmasına neden olur. İş huzuru için işçinin ücretini ödemek isteyen işveren parasal sıkıntıya girdiğinde, diğer kesintilerde ve katkılarda olduğu gibi sosyal güvenlik primlerini ödememektedir. Bu hususlardaki uygulamaların en uygunu oranların azaltılması olabilir. Oranlar yüksek olduğu için bazı işverenler, kayıtlarında işçilerini çoğunlukla asgari ücretten göstererek, aybaşında, zorunlu olarak banka yoluyla yatırmış olduğu asgari ücretin bir kısmını işçiden elden geri alma yoluna başvurabilmektedir. Bunun sonucunda devlet tek taraflı olarak kaybetmektedir. Ücret üzerinden işveren ve işçiden yapılan kesintilerin son derece yüksek oluşunun yanında, hâlâ istenilen düzeye indirilemeyen enflasyonun da net geliri erozyona uğrattığı gerçeğini ihmal etmemek gerekmektedir. Bu iki unsur birleştiğinde işçi ve memur sendikalarınca talep edilen zam oranları her geçen gün artmakta, ekonomik ve sosyal dengeleri tehlikeye düşürecek astronomik rakamlara varmaktadır.

3.6.3. İdareden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

İdari yapılanmanın yetersizliğinden kaynaklanan sorunlar ise vergi idaresi personeli hızla değişen mevzuatı takip etmede aciz kalmaktadır. Yararlı hizmet verebilmesi için personelin meslek içi eğitimine ağırlık verilmesi gerekmektedir. Yoklama yükümlülüğünü yerine getirmesi gereken vergi daireleri eleman ve ödenek yetersizliğinden işlevini tam olarak yerine getirememektedir. Bu nedenle denetimin ilk ayağında sıkıntı çıkmaktadır. Bunun yanında denetim elemanı sayısı yetersizdir.

Uygulamada zaman zaman ortaya çıkan bilgisayarlı işlemlerdeki gecikmelerin ve aksamaların önüne geçilmesi şarttır. Gelir idaresi bünyesinde vergi denetim elemanlarına yardımcı olacak, onlara kaynak bilgi sağlayacak, aramalı incelemelerde güvenlik işlemini yapacak, mali konularda istihbarat toplayacak "vergi dedektifleri" niteliğindeki elemanlara ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi kanunlarında geniş çapta değişiklikler yapılmasına rağmen, vergi idaresi bünyesinde, denetim elemanlarının yetkilerinin bir ölçüde arttırılması dışında büyük çaplı değişiklikler yapılamamıştır.

3.6.4. Uzlaşma Müessesinin, Vergi Aflarının ve Matrah Artırımının Vergi Gelirlerine, Denetimine ve Uyumuna Etkisi

Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanunu Ek-1 ve Ek-11. maddelerinde düzenlenmiştir. Uzlaşma, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyat konusu vergi asıllarında ve cezalarda idare ile mükellef arasında, ödenecek vergi ve ceza tutarında uzlaşma sağlanmasına dayanan, böylece uyuşmazlığın yargıya taşınmadan çözümünü sağlayan bir kurumdur (Eroğlu ve Eftekin, 2015: 248). Uzlaşmanın verginin silinmesi avantajı olduğu gibi uzlaşıldığı takdirde vergi ve cezalarına karşı artık yargı yoluna başvurulamaması yasağı gibi dezavantajı da bulunmaktadır. Türk vergi mevzuatında iki çeşit uzlaşma sistemi bulunmaktadır (Sandalcı ve Sandalcı,2017:87). Birincisi tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Verginin tarh edilmesinden önceki aşamadaki uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi inceleme raporlarına dayanılarak idarece kurulan uzlaşma komisyonunca, vergi cezasının veya vergi aslının silinmesine dayanmaktadır. Bu komisyonların çalışma usulleri ve yetki sınırları tebliğler ile belirlenmektedir. 2018 yılındaki tarhiyat öncesi uzlaşma verilerine bakıldığında uzlaşmaya konu 231.220.204.-TL verginin 224.845.628.-TL olarak; 417.237.625.-TL olan uzlaşmaya konu vergi cezası ise 78.202.111.-TL olarak uzlaşılmıştır. 2018 yılında toplam 6.374.576.-TL vergi aslı ile 339.035.514.-TL vergi cezası uzlaşma kapsamında ortadan kaldırılmıştır. Cezaların silinme oranı %81 gibi çok yüksek orandadır.

İkinci uzlaşma türü ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Vergi ve cezasının tarhiyatından sonra diğer bir anlatımla vergi dairesi aşamasında yapılan uzlaşmadır. 2018 yılındaki tarhiyat sonrası uzlaşma verilerine bakıldığında uzlaşmaya konu

83.498.411 verginin 77.505.490.-TL olarak; 191.574.626.-TL olan uzlaşmaya konu vergi cezası ise 34.061.796.-TL olarak uzlaşmıştır. 2018 yılında toplam 5.992.921.-TL vergi aslı ile 157.512.830.-TL vergi cezası tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında ortadan kaldırılmıştır. Burada da yine cezaların silinme oranı %82 gibi yüksek bir orandadır.

Uzlaşma müessesesi vergi tahsilatını hızlandırması ve yargı üzerindeki yükün azaltılması saikiyle oluşturulmuştur. Her ne kadar idare ile ceza yazılan tarafın anlaşması ile bu işlem gerçekleşmekte ise de uzlaşan kişiler emsallerine göre hak etmiş oldukları cezanın bir kısmını ödemektedirler. Bu uygulama da mükellefler arasındaki eşitliğin bozulmasına sebep olmaktadır. Uzlaşma sırasında kimin ne kadar cezasının neye dayanarak silindiğine ilişkin herhangi bir gerekçelendirme de bulunmamaktadır. Cezaların silinmesi, cezanın amacı olan caydırıcılık unsurunu minimize etmektedir (Gediz, 2015: 144).

Siyasi kaygılar ve seçim vaatleri vb. nedenler dışında siyasi, ekonomik ve mali nitelikteki bunalımlardan sonra geniş kapsamlı vergi affı uygulamalarına gerek duyulabilir. Fakat vergi affı, vergilerini zamanında ve düzenli ödeyenleri cezalandıran bir mekanizmaya dönüşmektedir. Vergi ödeme bilinci olan mükelleflerin borçla veya kredi ile vergilerini ödediği bir ortamda genellikle keyfi olarak vergi borçlarını ödemeyenler bu uygulamalardan karlı çıkmaktadırlar. Bu da vergiye olan inancı ve vergi ödeme isteğini törpülemektedir. Çıkarılan vergi aflarına bakıldığında yaklaşık iki yılda bir vergi affı uygulamasına başvurulduğu anlaşılmıştır. Cumhuriyet döneminde, günümüze kadar çıkarılan vergi aflarının sıralaması aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Cumhuriyetten Günümüze Vergi Affı Kanunları

Sıra	Tarihi	Kanunun Adı
1	17.05.1924	Afv-1 Umumi Kanunu Sureti
2	05.08.1928	Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun

6	13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
8	26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
15	28.02.1970	319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hk. Kanun
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
18	02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hk. 3239 Sayılı Kanunun Geç. 4. Md.
21	03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Kanun
23	15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Kanun
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Kanun
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Geç.Md. 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
31	25.02.2011	6111 sayılı Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Kanun (2. Varlık Barışı)
33	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: (Yurdakul, 2013, s.79).

Çıkarılan vergi aflarının içeriği zamanla değişmiştir. İçerikler genel olarak vergi asıllarının silinmesi, vergi cezalarının silinmesi, vergi borçlarının yapılandırılması ve matrah artırımı şeklindedir.

Matrah artırımı, yakın zamanda yürürlüğe giren vergi aflarının hepsinde bulunmaktadır. Matrah artırımı, matrah artımı yapılan yıllar için mükelleflerin vergi incelemesi dışında tutulması uygulamasıdır (Dönmez, 1992: 55). Eğer incelenmekte olan mükellefler de matrah artırımında bulunursa mevcut incelemeler bu nedenle sona erdirilmektedir. Vergi Denetim Kurulu'nun 2018 yılı hedeflenen incelenecek mükellef sayısı 55.000 iken 2018 yılı sonundaki verilere bakıldığında bu sayının 44.000'lerde kaldığı görülmektedir. Hedeften sapmanın nedeni, 2018 yılı içerisinde çıkarılan 7143 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanununun 5 inci maddesi ile mükelleflerin; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir/Kurumlar (Stopaj) Vergisi ve Katma Değer Vergisine ilişkin, vergi türlerine göre matrahlarını öngörülen oranlarda artırmaları ve/veya belli bir oranda vergi ödemeleri halinde, bu vergi türleri nedeniyle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacağı hükmüne istinaden yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesidir. Buna bağlı olarak vergi incelemesi konusunda yapılan görevlendirmelerin bir kısmının sonlandırılmasıdır.

Vergi affı kanunlarının nedenleri arasında ekonomik ve mali, siyasi, teknik ve idari nedenler ön plana çıkmaktadır.

3.6.4.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi affının en önemli nedeni, kriz dönemlerinde vergi mükelleflerinin ve ülke gelirlerinin azalma eğilimine girmesidir. Artan kamu harcamalarını finanse etmek, ödenmemiş vergi alacaklarının en azından bir kısmını toplamak ve ek olarak mükellefleri darboğazdan çıkarmak için vergi afları yapılmaktadır. (Savaşan ve Çoban, 2005: 3). Son yıllarda yaşanan ekonomik ve finansal problemler vergi mükelleflerinin vergi borçlarını ödemekte zorlanmalarına neden olmuştur. Vergi affının nedeni, işletmelerin ekonomik krizlerden dolayı vergi borçlarını ödeyememeleridir. Bu nedenle, hükümetler zaman zaman piyasayı yeniden canlandırmak için af düzenlemeleri yapmak zorunda kalmışlardır (Çetin, 2007: 173,

Besen ve Doğan, 2008: 53).

Af kanunlarına ilişkin düzenlemelerin sebeplerinden biri de kayıt dışı bırakılmış bazı stok malların ve servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması gösterilmiştir. Bu unsurların kayda alınması sonucunda ekonomik yapının güçlendirilmesi amaçlanmıştır (Bülbül ve Karadeniz, 2004). Siyasi ve ekonomik istikrarsızlıklar da büyük ölçüde vergi dışı kalmış fonlar ortaya çıkarmaktadır. Bu da af kanunlarının ekonomik nedenlerinden biri olmuştur (Sayar, 1987: 61). Ülkemizde uzun süre devam eden enflasyonun sonucunda da vergilerini ödeyemeyen mükelleflere uygulanan gecikme zammı ve faizi uygulamaları ile mükellefler büyük bir borç yükü altına girmektedir. Artan vergi borçları nedeniyle ekonomik ortamdan çekilmeyi düşünen bu mükelleflerin devamlılığını sağlamak için mali af desteğine ihtiyaç duyulmaktadır (Palamut, 1992: 8). Devletin finansman ihtiyacını karşılamak için vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, vergi denetiminin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt içine alınması gerekirken bunlar yapılmamış, bunların yerine hükümetlerce sık sık vergi affi çıkarılmıştır (Ross, 2012: 147-150).

3.6.4.2. Siyasi Nedenler

Siyasi çıkarlar af mekanizmasının sık kullanılmasının nedenlerinden biridir. Seçmen iradesiyle göreve gelen politikacıların aldıkları oyların karşılığını ödemeleri, gelecek seçim dönemlerinde yeniden seçilme garantisi almak istemeleri ya da çıkar gruplarının veya sivil toplum kuruluşlarının çabalarıyla vergi affi kanunları çıkarılabilmektedir. Af, toplumların geçirdikleri siyasi krizlerden sonra ortaya çıkan ve yatıştırıcı etkileri olan bir müessese olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de af, geçmişin unutulmasını, geleceğe dönülmesini mümkün kılmaktadır. Gerek mali gerek adli afların, değişen toplumda toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan yasaların doğurduğu sosyal ve siyasi yaraları kapatmaya dönük bir girişim olduğu ve ilke olarak siyasi suçlar için çıkarıldığı bir görüş olarak ortaya çıkmıştır. Affi çıkarıp çıkarmamak veya çıkarılacak affin kapsamını belirlemek tümüyle siyasal bir karardır ve siyasal karar organlarının elindedir (Sayar, 1987: 65). Vergi afları, iktidarın dıştan gelen müdahaleler sonucunda el değiştirmesi durumlarında, eski yönetimin mali işlemlerini tasfiye etmesinin bir aracı olarak kullanılmaktadır. Hükümetler vergi afları yoluyla seçmenleri ile aralarında toplumsal uzlaşmayı

sağlamayı hedefleyebilir. Ayrıca vergi aflarını siyasi bir tasarruf aracı olarak seçmenlerine yönelik olarak da kullanabilmektedirler (Bülbul, 2003: 208). Ülkemizde af konusu hemen hemen her dönemde kamuoyunu meşgul etmiş, seçim dönemlerinde siyasi partilerin vazgeçilmez propaganda unsurlarından biri olmuştur. Vergi ve cezaların sürekli olarak affedilmesi ise kanunlara olan güvenin sarsılmasına ve azalmasına neden olduğu açıktır (Başaran, 2011: 6).

3.6.4.3. Teknik ve İdari Nedenler

Vergi affı yasalarının çıkarılmasında teknik ve idari sebepler de önemli rol oynamaktadır. Vergi sistemindeki karışıklıklar ve çıkmazları gidermek amacıyla aksayan yapıyı düzeltmek ve köklü bir değişiklik yapabilmek için vergi affıyla geçmiş dönemlerin tasfiyesi gerekli olabilmektedir. Vergi idareleri ve yargısının çok büyük bir iş hacmi altında bulunmasıyla kamu alacaklarının takip ve tahsili, ihtilaflı kamu alacaklarının vergi yargısından geçerek tahsil aşamasına ulaşması çok uzun süreleri kapsar hale gelmesi de af kanunları gerekçesinde yer almaktadır (Keleş, 2002: 77). İdari açıdan vergi afları, birikmiş olan ve tahsili zamanla daha da güçleşen vergi alacaklarının kısmen de olsa tahsiline imkân sağlaması, sonuçlandırılması fazla zaman alacak vergi işlemlerinin eritilmesi ve idarenin birikmiş iş yükünün azaltılması bakımından fayda sağlamaktadır (Akdoğan, 2011: 39). Türkiye’de vergi toplayan kurumların çağın gereklerine uygun örgütlenememesi vergi aflarının teknik ve idari bir nedeni olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle af, değişme süreci içinde bulunan toplumda, toplumun yeni koşullarının gerisinde kalmış bulunan kanunların doğurduğu sosyal ve politik yaraları kapatmaya dönük bir girişim olarak değerlendirilmektedir. Siyasi bunalımlar gibi ekonomik ve mali bunalımlardan sonra da af gerekli olabilmektedir. Çünkü ekonomik ve mali bunalım dönemlerinde olağan dönemler için hazırlanmış yasalarla değil, içinde bulunulan duruma uygun kanunlarla bunalım dönemi atlatılabilir. Bunalım dönemlerinde vergi affına gidilmesi kaçınılmaz olarak yol açılmış adaletsizlikleri ve hataları bir ölçüde gidermek suretiyle toplumsal barışa katkı sağlayabilir. Ekonomik ve mali kriz dönemlerinde çıkarılacak vergi aflarıyla bir yandan vergiye muhatap olanlar bir nebze psikolojik anlamda rahatlarken diğer yandan da devlet hazinesine gelir sağlanmış olacaktır (Bağdınlı, 2006: 29). Bu görüşü savunanlara göre devrimlerin, iç

karışıklıkların, ekonomik ve sosyal bunalımların yaşandığı ülkelerde vergi afları ortaya çıkan gergin ortamın yatıştırılmasında kullanılabilir. Siyasi ve ekonomik bunalım dönemlerinden sonra bir yandan sosyal çöküntünün azaltılması bir yandan ekonominin tekrar iyileşme yönünde harekete geçirilmesi gerekmektedir. Bu dönemlerde vergi afları uygun ortamın hazırlanmasında bir araç görevi görebilmektedir. Olağanüstü dönemlerden sonra vergi alanında affa gidilmesi, geçmişte uygulamaya konmuş anti demokratik ve halk karşıtı birtakım kanun ve uygulamalarla yol açılan adaletsizliğin ve hataların bir ölçüde telafi edilmesine, toplumsal barışın sağlanarak geleceğe tutarlı ve güvenilir bir şekilde bakılmasına katkıda bulunabilecektir (Palamut, 1992: 8).

Vergi mükelleflerinin vergilendirilecek matrahlarını kendileri hesaplayarak beyan etmeleri, vergi idaresinin güçlü ve etkin olması zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Çünkü gelir idaresinin vergi toplayabilmesi için mükellef olduğunu gizleyenleri belirlemesi gibi mükellef beyanlarının doğruluğunu denetlemesi de gerekmektedir (Bayraklı vd., 2004: 152). Vergi sisteminin bünyesinde yer alan ve oto kontrol yöntemleri olarak nitelendirilen düzenlemeler vergi güvenliğini sağlamada her zaman için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle yükümlülerce beyan edilen vergisel bilgilerin doğruluğunu denetlemek mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki gerçek durumlarını ortaya çıkarmak için hesap ve işlemlerini zaman zaman inceleme gereği duymaktadır (Özyalama ve Gümüş, 2013: 78). Çünkü vergi denetimi olmadan, sadece yükümlülerin beyanlarına dayanılarak yapılan vergileme ile eşitlik ve adaletin sağlanması mümkün değildir. Düşük orandaki vergi incelemeleri mükellefler arasında farklılıklar yaratmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının affı ile vergi aslının ödenmesi ve tahsilatın artırılmasının yanı sıra inceleme eksikliği nedeniyle mükellefler arasında ortaya çıkan farklılıkları da gidermesi açısından vergi affı gereklidir (Aygün, 2012: 89). Gerek denetim elemanlarının yetersizliği gerekse vergi denetiminin çok sınırlı olması, özellikle beyana dayalı vergilerde nezdinde denetim yapılan mükellefler arasında farklı standartların uygulanmasına ve adaletsizliğe neden olabilecektir. Bu sebeple; etkin bir vergi yönetimi sisteminin kurulması, vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesine kadar mükellefler arasındaki denetim eksikliğinden doğan farkların giderilmesi

amacıyla vergi aflarının çıkarılması uygun olacağı ifade edilmektedir (Çağan, 1972: 115).

3.7. Vergi Gelirleri Hedefleri ve Gerçekleştirmeler, Vergi Gelirlerinin Türleri (2015-2018)

Bir bütün olarak vergi gelirleri, bir önceki yıla göre öngörülen artış oranının çok üstünde bir performans göstermiştir. Bütçede toplanan vergi gelirleri 2018'de bir önceki yıla göre% 18 artarak 737.954.270.170 TL olarak gerçekleşmiştir. Vergi gelirleri 2018 yılında genel bütçe gelirlerinin %87'si oranındadır. Kalan kısım da faiz ve cezalardan ortaya çıkan gelirlerdir. Bütün olarak bakıldığında performans memnuniyet vericidir. Ancak vergi gelirlerinin türleri itibariyle bakıldığında bazı kalemlerde tahminin çok üzerinde artışlar görülürken bazı kalemlerde tahminin altında kaldığını hatta geçen yılki düzeyin bile tutturulamadığı görülmektedir. Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin, tahmine nazaran gerçekleşme durumları vergi türleri itibariyle aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 8: Gelir Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleşme	2016 Hedef	2016 Gerçekleşme	2017 Hedef	2017 Gerçekleşme	2018 Hedef	2018 Gerçekleşme
Gelir Vergisi	18.2	17.4	18.3	17.8	17.4	18.2	17.6	17.8
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	0.8	0.7	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9
Basit Usulde Gelir Vergisi	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0	0.1	0.0	0.0
Gelir Vergisi Tevkifatı	16.9	1.6.2	17.1	16.6	17.0	16.2	16.3	16.6
Gelir Geçici Vergisi	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 08.01.2019.

Gelir Vergisi'ne bakıldığında son 2 yıllık dönemde bir önceki yılın aynı dönemine nazaran gerçekleşen artış oranı %0.6 olmuştur. Hedeflenen artış oranı ise yıllara göre aynı seviyede oluşmuştur. Gelir Vergisi'nde önemli bir sıçrama gerçekleşmiştir. Bu büyük ölçüde Gelir Vergisi tevkifatından (stopaj) kaynaklanmaktadır. Stopaj (kaynakta kesilen, tevkifat) %16.3'lük bir büyüme

öngörölmüşken %16.6'lık bir büyüme gerçekleşmiştir. Tevkifatın %60'lık kısmı ücret tevkifatlarından gelmektedir. Tevkifattaki bu yüksek artış oranını istihdam artışı ve ücret artışı ile açıklamak pek mümkün görünmemektedir. Daha çok taşeron işçilerinin kadroya alınmasının bir etkisi gibi görünmektedir.

Tablo 9: Kurumlar Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirme	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirme	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirme	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirme
Kurumlar Vergisi	9.8	46.8	21.6	66.8	31.6	68.6	28.4	62.8
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	3.2	89.7	-16.2	115	188.3	176.9	141.9	8.2
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	129.6	75.9	-10.1	41.7	19.6	60.1	39.8	-7.2
Kurumlar Geçici Vergi	9,70	45.8	23.4	55.2	27.3	56.2	29.9	51.2

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 09.01.2019.

Kurumlar Vergisi de öngörülenin üzerinde bir artış göstermiştir. Kurumlar vergisi oranının %28.4 artırılmasına paralel olarak %62.8 değerinde artış 2018 yılında diğer yıllara nazaran %34 oranında bir büyüme öngörölmüşken her yıl belli oranlarda bir büyüme gerçekleşmiştir.

Tablo 10: Motorlu Taşıtlar Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirme	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirme	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirme	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirme
Motorlu Taşıtlar Vergisi	12.1	51.2	16.3	51.2	6.8	47.7	20.3	47.8

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.01.2019.

Motorlu Taşıtlar Vergisi öngörülen hedefin altında kalan vergilerdendir. 2018 yılında %20.3 oranında bir artış öngörölmüşken %19.9 oranında bir artış gerçekleşmiştir. Bunda yeni araç satışlarında yaşanan önemli düşüşün payı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 11: Katma Değer Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Dahilde Alınan KDV	12.7	60.2	8.7.	47.2	6.9	46.3	14.1	44.7
Beyana Dayanan KDV	12.4	50.7	7.6	47.0	6.5	45.2	12.3	44.0
Tevkif Süresiyle Kesilen KDV	18.0	46.3	25.1	50.09	11.6	46.2	36.0	52.7

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.01.2019.

Dahilde alınan Katma Değer Vergisi öngörülenin altında performans gösteren vergilerdendir. KDV’de %14.1 oranında bir artış öngörülmüşken 2015’te %12.7 oranında bir artış söz konusu olabilmıştır. Enflasyonun öngörülenin üzerine çıkmış olmasına ve ekonomideki büyüme performansına rağmen dâhilde KDV’de öngörülenin altında gerçekleşen büyüme döviz kurundaki artışa paralel olarak KDV’nin daha çok ithalde ödeniyor olmasına ve KDV iadelerindeki artışa bağlamak mümkündür. Ekonomik krizin işletmelerin vergi ödeme kapasitelerinde yaratacağı tahribata paralel olarak yılın kalan dönemlerinde gerçekleşme performansında daha da düşme beklenebilir.

Tablo 12: Özel Tüketim Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Özel Tüketim Vergisi	19.2	61.8	12.8	46.8	11.6	44.7	11.0	46.2
Petrol	12.5	46.3	7.5	46.2	12.9	43.9	4.4	44.4
Alkollü İçecekler	19.5	54.0	14.6	44.7	17.9	49.8	14.7	47.1
Türün Mamulleri	16.7	52.1	19.1	45.4	13.1	45.1	18.2	51.6
Kolalı Gazozlar	31.9	48.0	5.5	39.9	17.2	47.1	88.3	34.6
Dayanımlı Tük. Malları	28.7	49.2	17.1	43.8	1.0	40.2	22.6	42.1

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Türkiye bütçesindeki vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan özel tüketim vergisinde de gerçekleştirme hedefin üstünde kalmıştır. Bir önceki yılın da artışı gözlenmiş ve yükselmenin devam ettiği gözlenmektedir. Petroldeki durum daha çok fiyat artışlarının tüketiciye yansıtılmadan vergiden karşılanıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 13: Banka Sigorta Muamele Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Banka Sigorta Muamele Vergisi	18.6	49.2	24.0	60.8	18.3	48.4	27.0	62.6

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Banka Sigorta Muameleleri Vergisi öngörülenin çok üstünde bir artış göstermektedir. Özellikle kredi faiz oranlarındaki artışa paralel olarak bu büyük artış gerçekleşmiştir. Yıllara bakıldığında bu artışı oranının daha da yükseleceği görülmektedir.

Tablo 14: Şans Oyunları Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Şans Oyunları Vergisi	12.8	63.5	8.5	52.5	3.0	49.8	17.9	68.6

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Şans Oyunları Vergisi de öngörülenin çok çok üstünde bir büyüme gerçekleştirmiştir. Şans oyunları vergisi hâsılatını etkileyecek önemli bir mevzuat düzenlemesi olmamıştır. Bütçe tahmini yanlış yapılmış olabilir.

Tablo 15: Özel İletişim Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Özel İletişim Vergisi	4.7	48.7	47.8	0.7	18.7	39.0	16.6	39.1

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Özel İletişim Vergisi'nde 2015 yılında %4.7 oranında bir artış öngörülmüşken %15.5 oranında bir daralma gerçekleşmiştir. Bunun temel nedeni özel iletişim vergisinde uygulanmakta olan %5, %15 ve %25 oranlarının kaldırılarak uygulanacak oranın %7.5 olarak teke indirilmiş olmasıdır. ÖİV'deki oran indirimi bütçede gelir kaybına yol açmakla beraber telsiz ücretlerinde yapılan bir düzenleme bütçeye daha fazla gelir sağlama sonucu doğurarak bu kaybı telafi etmektedir. En azından telafi etmesi beklenmektedir.

Tablo 16: Gümrük Vergisi Hedeflerine Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
Gümrük Vergileri	26.2	55.0	13.0	45.5	31.1	45.0	23.8	50.1

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Gümrük Vergileri de öngörülenin çok üstünde bir performans göstermektedir. İthalat bedelleri üzerinden alınan bu verginin öngörülenin üzerinde bir performans göstermesi döviz kurlarında yaşanan büyük sıçramanın bir sonucu olsa gerekir. Ülkemizde ithalatın devamlı artması, ihracatın büyük kısmının da ithalata bağımlı olması da bu artışın sebeplerindedir.

Tablo 17: İthalde Alınan KDV'nin Hedeflere Göre Artış Oranları

(%)	2015 Hedef	2015 Gerçekleştirilen	2016 Hedef	2016 Gerçekleştirilen	2017 Hedef	2017 Gerçekleştirilen	2018 Hedef	2018 Gerçekleştirilen
İthalde Alınan KDV	14.9	48.1	2.2	42.5	20.3	53.01	24.6	51.4

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi: 02.02.2019.

Gümrük Vergilerine benzer şekilde ithalde ödenen Katma Değer Vergisi de öngörülenin çok çok üzerinde bir artış gerçekleştirmiştir. Burada da büyük ölçüde döviz kurlarındaki artış ile ithalatta ki yükselişe bağlı olarak bir artış görülmüştür.

Sonuç olarak ilgili yıllar vergi gelirleri, bir bütün olarak öngörülenin üstünde performans göstermektedir. Ancak detaya baktığımızda vergi gelirlerini vergi tevkifatları, tütün ve alkollü içkiler Özel Tüketim Vergisi ve ithalatta alınan vergiler kurtarmaktadır. Kamu harcamalarındaki artış eğilimi karşısında bu vergi yapısı ile sürdürülebilir bir bütçe dengesi oluşturmak mümkün görünmemektedir. Vergi tahsilatının çoğunluğu dolaylı vergileri dayanmaktadır. Daha çok doğrudan vergi toplanması ve bunu oran artırarak değil istisna ve indirimleri sınırlayıp, kayıt dışı ile ciddi bir şekilde mücadele edilmesi gerekmektedir. .

3.8. Kalkınma Planlarına göre Hükümet Programları ve Orta Vadeli Planlardaki Vergisel Hedefler, Gerçekleşmeler ve Hedeften Sapmaların Nedenleri

Kalkınma planlarına göre hükümet programları ve orta vadeli planlardaki vergisel hedefler, gerçekleşmeler ve hedeften sapmaların nedenleri aşağıda sekizinci, dokuzuncu ve onuncu beş yıllık kalkınma planlarında ayrı ayrı incelenmiştir.

3.8.1. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planları

Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı; 2001-2005 yıllarını kapsamaktadır. Sekizinci Plan döneminde arasında toplumun yaşam kalitesinin yükseldiği, kesintisiz ve istikrarlı büyüme sürecine girildiği, Avrupa Birliği üyeliği sürecindeki temel dönüşümlerin gerçekleştirildiği, dünya ile bütünleşmenin sağlandığı ve ülkemizin dünyada ve bölgesinde daha güçlü ve etkili olduğu bir dönem olacağı ve vatandaşların hak ettiği yaşam düzeyinin sağlanması amacıyla, gelir dağılımının düzeltilmesine ve yoksullukla mücadeleye, bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılmasına önem verileceği vir dönem olacağı amaçlanmaktadır (8.BYKP, 2000: 25). Planda yer alan vergi politikalarına ilişkin tespitler ve hedefler ise şu şekilde özetlenebilir; vergi sistemi basit ve anlaşılır hale getirilecek, yeterli ve etkin belge düzeni ve otokontrol mekanizmaları geliştirilecek, vergi kayıp ve kaçakları azaltılacak, verginin tabana yayılması sağlanacaktır. Vergi idarelerinin uygulama hizmet ve denetim gücünü arttırmak amacıyla tam otomasyon projesine büyük önem verilecek ve süratli bir şekilde tamamlanacaktır. Tevkif suretiyle vergi alınmasından vazgeçilmeksizin, gelir vergisinin kişiselliği ve mali güce göre vergilendirme ilkelerini dikkate alan üniter vergilemeye ağırlık verilecektir. İstisna, muafiyet ve vergi indirim gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır. Vergi affı uygulamasını gerektirmeyecek ortam oluşturulacak ve af beklentilerinin ortadan kaldırılmasını sağlayacak düzenlemeler gerçekleştirilecektir. Bu bağlamda, kamu vergi gelirlerinin GSMH'ye oranı, depremlere bağlı olarak uygulamaya konulan ek vergi ve vergi benzeri uygulamaların sona ermesiyle plan dönemi sonunda 2000 yılına göre 0.5 puanlık bir düşüş kaydedeceği tespit edilmiştir. Özelleştirme programına bağlı olarak faktör gelirleri gerileyecek, sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan transfer harcamalarının GSMH'ye oranı ise 2000 yılındaki yüzde 2.5'lik düzeyinden plan dönemi sonunda yüzde 1.7 seviyesine düşecektir. Plan döneminin ilk iki yılı sonunda yüzde 1.7 olarak gerçekleşmesi beklenen özelleştirme gelirlerinin GSMH içindeki payının tedricen azalarak plan dönemi sonunda yüzde 0.1 olarak gerçekleşeceği tahmin edilmektedir (8.BYKP, 2000: 28-41).

Türkiye ekonomisi, VIII. planın baz yılı olan 2000 yılında yüzde 7.4 oranında büyümüş ancak 2001 krizi neticesinde yüzde 9.5 oranında daralmıştır. Kriz sonrası dönemde ise kararlı bir şekilde uygulanan sıkı maliye ve para politikaları sayesinde makroekonomik istikrarın sağlanması yönünde önemli adımlar atılmış ve yüksek büyüme performansı sağlanmıştır. Nitekim bu çalışmalar sonucunda 2002-2005 döneminde GSYİH yıllık ortalama yüzde 7.5 oranında büyüme göstermiştir. Bunun sonucunda, 2000 yılında 2.879 dolar olan kişi başına milli gelir, 2005 yılında 5.042 dolara, devlet gelirlerinin GSYİH'ye oranı ise 2000 yılında 40.4 iken 2005 yılında 44.1'e yükselmiştir. Sekizinci plan döneminde vergi sisteminin daha etkin ve basit hale getirilmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranları düşürülmüş, istisna ve muafiyetler daraltılmış, özel tüketim vergisi uygulamaya konularak, yatırım araçları üzerindeki farklı vergilendirme uygulamalarına son verilmiş, yatırım indiriminin üç yıllık bir geçiş süreci sonunda tamamen kaldırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Kamu maliyesindeki iyileşmeden de faydalanılarak gelir vergisinde ve bazı sektörlerde katma değer vergisinde indirim gerçekleştirilmiş ve mali kesim üzerindeki aracılık maliyetleri azaltılmıştır. Ayrıca gelir idaresi yeniden yapılandırılmıştır (Kalkınma Bakanlığı 9.BYKP, 2006: 13-18).

3.8.2. Dokuzuncu Kalkınma Planı

Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013 yıllarını kapsamaktadır. Dokuzuncu Kalkınma Planı, "İstikrar içinde büyüyen, gelirini daha adil paylaşan, küresel ölçekte rekabet gücüne sahip, bilgi toplumuna dönüşen, AB'ye üyelik için uyum sürecini tamamlamış bir Türkiye" vizyonu ve Uzun Vadeli Strateji (2001-2023) çerçevesinde hazırlanmıştır. Dokuzuncu Kalkınma Planı, AB'ye üyelik sürecine katkı sağlayacak temel strateji dokümanıdır. Bu nedenle plan dönemi AB mali takvimi dikkate alınarak 2007- 2013 yıllarını kapsayacak şekilde 7 yıllık olarak belirlenmiştir. 28 Nisan 2005 tarihinde 5339 sayılı Yasa ile 2005 yılı sonunda tamamlanan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nın ardından, hazırlanacak yeni planın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulması bir yıl ertelenmiş ve Dokuzuncu Kalkınma Planı'nın 2007 yılında başlaması kararlaştırılmıştır (Kalkınma Bakanlığı 9.BYKP, 2006: 1-2). Planda yer alan vergi politikalarına ilişkin tespitler ve hedefler ise özetle şu şekildedir; Türkiye ekonomisi son dönemde, yapısal reformların ve kararlılıkla

uygulanan sıkı para ve maliye politikalarının etkisiyle istikrar ortamını sağlamış ve dünya ekonomileri arasında örnek gösterilen bir büyüme performansı göstermiştir. Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde, reform sürecine ve tavizsiz şekilde uygulanacak para ve sıkı maliye politikalarına devam edilmesi, bu büyüme performansının devam etmesini sağlayacaktır. Plan döneminde GSYİH'nin yıllık ortalama yüzde 7 oranında artması ve kişi başına gelirin 2013 yılında 10.100 dolar olarak gerçekleşmesi, AB'ye nominal yakınsama sürecinde de önemli mesafe kaydedilmiş olması ve GSYİH'si yaklaşık 800 milyar dolara ulaşacak olan Türkiye, dünyanın en büyük 17'inci ülkesi konumuna yükselmesi hedeflenmiştir.

Yapısal önlemler, ekonomik istikrar ve yüksek oranlı büyümenin plan döneminde kamu finansmanı dengesi üzerinde olumlu etkileri olacağı ve VIII. plan döneminde yıllık ortalama yüzde 9 açık veren genel devlet finansman dengesinin GSYİH'ye oranının, faiz harcamalarındaki azalmanın da etkisiyle, dönem ortalaması olarak yüzde 1.6 fazlaya döneceği tahmin edilmiştir. Vergi politikalarının temel amacının; mükellef haklarına saygılı, vergi kayıp ve kaçığını azaltmayı hedefleyen, mali güç ilkesine uygun şekilde vergi yükünün adil ve dengeli dağıtımını gözeten, kamu giderlerini karşılarken iktisadi etkinliği bozmayan bir vergi sistemine ulaşmak olduğu belirtilmiştir. Bu amaçla belirlenen hedefler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi kanunları yeniden gözden geçirilerek, mevzuat sadeleştirilecek ve daha etkin ve uygulanabilir hale getirilecektir. Vergi muafiyet ve istisnaları, ekonomik ve sosyal politikalar ile kamu finansmanı imkânları çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi,

- Ekonomide karar alıcılar için öngörülebilirliği sağlamak amacıyla vergi düzenleme ve uygulamalarında istikrar sağlanması,

- Mükelleflerin gönüllü uyumunu artırmaya yardımcı olacak şekilde mükellef haklarına yönelik düzenlemeler yapılması,

- Vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele sonucunda oluşacak ilave kaynaklar, işlem vergileri başta olmak üzere vergi oranlarının ve sosyal güvenlik primlerinin indirilmesinde kullanılması da hedeflerdendir (Kalkınma Bakanlığı, 9.BYKP, 2006: 54-64). Dokuzuncu Kalkınma

Planının uygulanmaya başlandığı ilk yıllarda iç siyasi konjonktürdeki gelişmeler ve hemen sonrasındaki küresel kriz, Türkiye ekonomisini etkileyen önemli faktörler olmuştur. Küresel kriz ileriye dönük beklentileri olumsuz etkilemiş, yatırım ve tüketim kararlarının ertelenmesine ve ekonomik faaliyetlerin yavaşlamasına yol açmıştır. Buna bağlı olarak, 2002-2006 döneminde yıllık ortalama yüzde 7.2 oranında artan GSYH, 2007-2012 döneminde yüzde 3.3 oranında büyümüştür. Plan döneminde kişi başına millî gelir 2012 yılında 10.504 dolar, cari GSYH ise 786 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 10.BYKP, 2013: 19).

Genel devlet gelirlerinin GSYH'ye oranı, harcamalardaki artışları karşılamak amacıyla alınan ek önlemler neticesinde artmış, 2009 yılında yüzde 34.2'ye, 2012 yılında ise yüzde 37.3'e yükselmiştir. 2009 yılında sosyal güvenlik primleri dâhil yüzde 24.7 olan toplam vergi yükü, 2012 yılında yüzde 27.6 seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi yükündeki 2.9 puanlık artışın 1.2 puanı sosyal güvenlik primlerinden, 1.7 puanı ise vergilerden kaynaklanmıştır. Genel gelir büyüklüğünde bir defalık gelirler de önemli rol oynamıştır. 6111 sayılı Kanun kapsamında kamu alacaklarının yeniden yapılandırılması, 2006 ve 2008 yıllarında gerçekleştirilen sosyal güvenlik prim afları ile 2012 yılında hayata geçirilen bedelli askerlik uygulaması önemli miktarda kaynak sağlamıştır. Ayrıca, Dokuzuncu Kalkınma Planı döneminde GSYH'ye oranla yıllık ortalama yüzde 0.6 büyüklüğünde özelleştirme geliri elde edilmiş, orman vasfını yitirmiş hazine arazilerinin satışı da yapılmıştır (Küçüköğlü, 2016: 203)

3.8.3. Onuncu Kalkınma Planı

2014-2018 yıllarını kapsamaktadır. Onuncu Kalkınma Planı; yüksek, istikrarlı ve kapsayıcı ekonomik büyümenin yanı sıra hukukun üstünlüğü, bilgi toplumu, uluslararası rekabet gücü, insani gelişmişlik, çevrenin korunması ve kaynakların sürdürülebilir kullanımı gibi unsurları kapsayacak şekilde tasarlanmıştır. Planda, ülkemizin ekonomik ve sosyal kalkınma süreci bütüncül ve çok boyutlu bir bakış açısıyla ele alınmış, insan odaklı kalkınma anlayışı çerçevesinde katılımcı bir yaklaşım benimsenmiştir. Ülkemizin potansiyelini, bölgesel dinamikleri ve vatandaşların yeteneklerini harekete geçirerek kalkınma sürecinin hızlandırılması amacıyla, yeniden şekillenen dünya ekonomisinde uluslararası işbölümü ve değer

zinciri hiyerarşisinde Türkiye'nin konumunun aşamalı olarak üst basamaklara çıkarılması hedeflenmiştir (Kalkınma Bakanlığı, 10.BYKP, 2013: 1). Uzun vadeli kalkınmanın amacı, yeniden şekillenmekte olan dünyada milletimizin temel değerlerini ve beklentilerini esas alarak gerçekleştirilecek yapısal dönüşümlerle ülkemizin uluslararası konumunu yükseltmek ve halkın refahını artırmak olarak belirlenmiştir.

Bu çerçevede, 2023 yılında GSYH'nin 2 trilyon dolara, kişi başına gelirin 25 bin dolara yükseltilmesi, ihracatın 500 milyar dolara çıkarılması, işsizlik oranının yüzde 5'e düşürülmesi, enflasyon oranlarının kalıcı bir biçimde düşük ve tek haneli rakamlara indirilmesi hedeflenmiştir. Planda yer alan vergi politikalarına ilişkin tespitler ve hedefler ise özetle şu şekildedir; plan dönemi boyunca GSYH'ye oran olarak genel devlet gelirlerinin sabit tutulması, genel devlet harcamalarının ise bir miktar düşürülerek genel devlet açığının plan dönemi sonunda yüzde 0.5'e düşürülmesi hedeflenmiştir. Plan döneminde, vergi yükünün adil dağılımının sağlanması ve GSYH'ye oranla ortalama yüzde 28.6 seviyesinde olması öngörülmüştür.

Vergiye gönüllü uyumun artırılarak ve kayıt dışı ekonominin azaltılması sağlanacak, işlem vergilerinin düşürülmesi başta olmak üzere üretim ve istihdamı teşvik ederek büyümeye katkı sağlayacak şekilde değerlendirilmiştir. Vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayacak şekilde vergi tabanı genişletilerek vergi politikası, üretim faktörlerinin etkin dağılımını sağlamaya yönelik olarak kullanılıp, vergi mevzuatının sade ve uyum sağlanabilir şekilde yeniden yazılması elektronik ticarete vergi kaybının önlenmesine yönelik gerekli hukuki ve idari düzenlemelerin yapılması hedeflenmiştir (Küçükoğlu, 2016: 204). 2015 yılında Türkiye ekonomisi OVP hedefiyle uyumlu bir şekilde yüzde 4 oranında büyümüştür. 2015 yılında Çin ve Hindistan hariç yükselen ekonomilerin ve gelişmekte olan ülkelerin ortalama büyüme hızı ise yüzde 1.8'dir. 2015 yılında genel devlet toplam gelir ve harcamaları 2014 yılına göre GSYH'ye oran olarak sırasıyla 1.4 puan ve 0.9 puan artmıştır. Bir önceki yıla göre kaydedilen önemli gelir artışının yaklaşık yarısı dolaylı vergiler diğer yarısı da sosyal güvenlik primi tahsilatları kaynaklı olmuştur. Faiz harcamalarındaki 0.1 puanlık azalışa rağmen gerçekleşen

harcama artışında genel devlet cari giderleri, yatırımları ve transferler toplamının katkısı eşit ölçüde görülmektedir. Bu çerçevede, 2015 yılında GSYH'ye oran olarak genel devlet açığı yüzde 0.1, genel devlet faiz dışı fazlası ise yüzde 2.7 olarak gerçekleşmiştir. Genel bütçe toplamına bakıldığında 2015 yılında tahsilat 505.297.905.000.-TL olmuş, hedefleneni %5.3 geçerek büyük artış göstermiştir. Bu hızlı artışın büyük çoğunluğu ÖTV'den kaynaklanmıştır. 2016 yılında özelleştirme gelirleri dâhil genel devlet gelirlerinin bir önceki yıla göre 0.9 puan artarak GSYH'ye oranla yüzde 41.9 olması beklenmektedir (Kalkınma Bakanlığı, Orta Vadeli Program 2017-2019, 2016: 3-5). Bu hedefler doğrultusunda gerçekleşmeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi gelirleri tahsilatı 2015 yılında hedeflenen rakamı %4.9, 2016 yılında hedefleneni %0.3, 2017 yılında hedefleneni %5.9 ve 2018 yılında hedeflenen tutarı %5.9 aşmıştır. Vergi gelirleri tahsilatı, istikrarsız olsa da genel olarak hedeflenenin üzerinde seyretmektedir. 2018 yılındaki tahsilat artışının nedenleri Kurumlar Vergisi oranı %20'den %22'ye çıkarılması, alkol ve tütün mamullerine ilişkin ÖTV oranında sık sık artış yapılmış olması ve ithalatın artışına bağlı olarak ithalde tahsil edilen KDV olarak sıralanabilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Devletin kamu harcamalarını karşılamak için başvurduğu en önemli kaynak vergi gelirleridir. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanması, kamu ekonomisinin işlevlerini (gelir dağılımı, kaynak ayrımı ve istikrar) sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmesi vergi gelirlerinin en düşük maliyetle ve en yüksek oranda sağlanması ile gerçekleşecektir. Bunun ön koşulu da vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu toplumlarda enflasyonist baskıyı artırıcı, gelir dağılımını ve istikrarı bozucu etkiler söz konusu olmakta, bunun sonucu olarak da vergi disiplini açısından olumsuzluklar gündeme gelmektedir.

Devlet, vergi yasaları ile yükümlülükleri belirlemenin dışında, bu yasaların tam ve doğru olarak uygulanmasını sağlamak durumundadır. Bu durum vergi adaletinin sağlanmasının birincil ölçütüdür. Vergi adaletinin sağlanmasının ön koşulu vergi kaybını ve kaçığını önlemektir ki bu da etkin vergi denetimi ile gerçekleşecektir. Etkin bir vergi denetimini gerçekleştirmek, denetim elemanı ile vergi yönetimiyle ve yükümlüyle ilgili içeriklere sahiptir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması önemli ölçüde denetim elemanının sayısı ve niteliklerine bağlıdır. Her geçen gün daha çok artan teknolojik gelişmelerle birlikte karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler bunu zorunlu kılmaktadır. Ancak, ülkemizde denetim elemanının sayısının artırılması ya da mesleğe alınmış elemanın meslekte tutulması için gerekli olanaklar sağlanamamaktadır. Vergi denetiminin etkinliği açısından, denetimin planlanması ve eşgüdümün yeterli ölçüde sağlanamamasından dolayı iş verimsizlikleri bulunmaktadır (Gerçek vd., 2006: 141).

Vergi incelemeleri, genel olarak vergi dairesine bildirim zorunluluğu olan yükümlülükleri kapsamaktadır. Türkiye’de uygulanan vergi politikası kapsamında; ‘1982 Anayasasının 73 üncü Maddesinde belirtildiği gibi, bireylerin ödeme gücüne dayanarak vergi alınmasına rağmen, gelir, servet ve harcamalarına göre vergi tahsilâtı, vergi tahsilâtı esas olarak, harcamalarda stopaj vergisi ve KDV üzerinden toplanan gelir vergisine dayanmaktadır’. Esas olarak dolaylı vergiler olmak gerekirse, Türkiye'deki vergi sistemi beyannamelere, istisnalara, muafiyetlerin yaygınlığına ve vergi harcamalarına dayanan bir sistem olamaz, işlem gören

şirketlerden daha az halka çıkarır, küçük aile işletmelerinde vergi ekonomisine olan inancından söz edilmez Yüksek düzeyde olmak, vergi politikalarının başarısızlığa yol açmasına neden olur. Yakın gelecekte yapılacak ilk şey, doğrudan ve dolaylı vergi gelirlerinin Türk vergi sistemi içindeki dağılımını düzeltmek ve belgelerdeki kontrol mekanizmasını daha da güçlendirmektir. Ekonomik kalkınmayı sürdürülebilir kılmak için vergi politikası üzerinde araştırma ve geliştirme faaliyetleri yenilenebilir enerji ve enerji verimliliği desteklenmelidir. Devamlılık faktörünün gelişimi için temel olan eğitim faaliyetlerini arttırmalıdır.

Türk vergi sisteminin güçlü yönleri şu şekilde ifade edilebilir:

- Vergi yapısının gelişmiş ülkelere benzemesi,
- Gelişmiş ülkelere göre düşük vergi oranlarının bulunması,
- Gerekliğinde hızlı ve etkili vergi önlemlerinin alınabilmesi,
- Kayıt dışı ekonomi nedeniyle kayda değer bir vergilendirilebilir kapasitenin varlığı ve istisnalar, istisnalar ve indirimler nedeniyle vergi dışı alanların bulunması,
- Gelişen bilgi teknolojisinin vergi sistemine entegrasyonunun sağlanmaya çalışılması,
- Yüksek düzeyde personel tecrübesi olan bir vergi idaresinin varlığıdır.

Vergi sistemimizin zayıf kalmış yönleri şu şekilde değerlendirilebilir:

- Vergi kanunlarımızda oluşan tutarsız değişimler,
- Belgeler üzerinde uygulanan usulsüzlükler vergi istismarının ve kayıt dışı ekonominin fazla olması,
- Vergi kanunlarımızın yapısal olarak karışık olması, anlaşılabilir sadeliğinin olmaması,
- Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının yüksek olması,
- Dolaysız vergilerin mükellef tabanının çok dar olması,
- Vergi denetiminde etkinliğin çeşitli sebeplerle sağlanamamış olması,
- Vergi kanunlarımızda vergi kaçakçılarında uygulanan cezaların önleyici

etkisinin olmaması,

- Çeşitli kamu harcaması kaleminin vergi bilincini olumsuz etkilemesi, vergi bilincinin düşük olması,

- Vergilendirme prosedürlerinde bürokrasinin fazlası,

- Otokontrol kurumlarının yetersizliği,

- Uzlaşma müessesinin amacına uygun yürütülememesi,

- Vergi mevzuatını günün şartlarına göre yenilememek,

- Ücret gelir vergisinin bir istihdam vergisine dönüştürülmesi.

Yüksek kayıt dışılık maalesef Türkiye'nin çözülemeyen sorunlarından. Kayıtdışı ekonomiyi minimize etmek için de etkili bir vergi denetimine ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi denetiminin etkinliğini için yapılabilecekler şu şekilde tespit edilebilir; vergi mevzuatı karmaşası ortadan kaldırılmalı, mevzuat daha yalın ve anlaşılır hale getirilmelidir. İstisna ve muafiyetler üzerine özel bir çalışma yapılarak fayda maliyet analizi çerçevesinde bir kısmı kaldırılmalıdır. Vergi affı ve matrah artırımını gibi etkinliği azaltıcı alışkanlıklardan vazgeçilmelidir. Bu uygulamalar denetimin etkinliğini azalttığı gibi yetkili idareleri denetim hedeflerinde sapmalara da neden olmaktadır. Denetimin ilk aşaması olan yoklama süreci sık sık yapılmalı, mükellefi hızlı bir şekilde takip edebilmelidir. Denetim elemanı sayısı yeterli düzeye çıkarılmalı, denetim elemanlarının teorik olarak değil uygulama ve reel piyasanın işleyişi konularında yetiştirilmesi gerekmektedir. Denetim konusunda tecrübeli elemanların kamudan ayrılması sorununun önüne geçilmelidir. E-defter ve e-fatura uygulamaları, mükellefin ödevlerinden olan internet ortamından yapılması gereken bildirimler artırılarak denetim tümüyle teknolojik şeffaf yapılabilir hale getirilmelidir. En önemlisi vergi verenlerin, ödemiş oldukları vergilerin tamamının kendilerine bir şekilde döndüğüne inanmaları sağlanmalıdır. Bu konuda idarenin şeffaf davranması, ilkokuldan itibaren vergi eğitimine önem verilmesi gerekmektedir.

Günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim birimi olarak oluşturulan Vergi Denetim Kurulu özerk bir yapıya kavuşturularak, Hazine ve

Maliye Bakanlığı örgüt yapısı içinden çıkarılıp “ilişkili kuruluş” statüsüne kavuşturulmasının yerinde olacağı düşünülmektedir. Vergi Müfettişlerinin bağımsız olarak vergi incelemesi ve vergisel işlemlerin uygulanmasına yönelik teftiş ve soruşturma görevlerini icra etmesi sağlanmalıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkan ve Başkan Yardımcıları önceden belirlenmiş bir süre ile sınırlı kalmak kaydıyla görev süresi belirlenmeli, Hazine ve Maliye Bakanının önereceği isimler arasından Cumhurbaşkanı tarafından atanmasına yönelik düzenleme yapılması sağlanabilir.

Vergi Denetim Kurulunun yalnızca vergi denetimine kanalize olması sağlanarak, özellikle ikincil mevzuat düzenlemeleri ile vergi mevzuatı açısından bir takım düzenlemeler yapan Gelir İdaresi Başkanlığı ile ortak bir eşgüdüm içerisinde hareket etmelidir. Vergi Müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucunda tanzim edilen raporlar, her halükarda ilgili vergi dairelerine gönderilmektedir. Dolayısıyla, VDK ve GİB arasında bir ortak çalışma yapılması kaçınılmazdır. Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyetleri Vergi Denetim Kurulu tarafından takip edilmeli ve özellikle vergi dairesi tarafından yapılan iş ve işlemler denetlenmelidir.

Ayrıca, Vergi Müfettişleri üzerinde yapılan alan araştırmasında, ülkemizde uygulanmakta olan vergi mevzuatının güncellenmesi gerektiği ve Vergi Müfettişlerinin vergi mevzuatı düzenleme çalışmalarına katılmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede, Vergi Müfettişleri vergi incelemeleri yaparken yani vergi mevzuatını pratikte uygularken, vergi mevzuatına ilişkin sorunlar ile karşılaşmakta ve buna ilişkin çözüm önerilerini daha kolay sunmaktadırlar. Vergi Denetim Kurulu her yılsonunda, vergi mevzuatına ilişkin yaşanan aksaklıkları ve çözüm önerilerini kapsayan “Tavsiye Raporunu” Cumhurbaşkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanına sunmalıdır. Böylece, Vergi Denetim Kurulu gerek vergi politikasına gerekse mevzuatta yaşanan sıkıntıların çözümüne katkıda bulunabilecektir.

KAYNAKÇA

- ABANOZ, M.** “Vergi Denetiminde Elektronik Uygulamalar”, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği,
<http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/VERGiDENETiMiNDEELEKTRONiKUYGULAMALAR.doc>, Erişim Tarihi: 01.03.2019.
- ABDİOĞLU, H.** (2007). “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.36, ss.161-172.
- ACAR, F.** (2002). “Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2002, S.169.
- ACAR, M. ve Işık, N.** (2003, Temmuz-Aralık) “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, **Erciyes İİBF Dergisi**, S.21, ss.117-136.
- AK, B.** (1998, Nisan). “Maliye Bakanlığı Denetim Elemanlarının Performansı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.200, ss.5-21.
- AKBAY, M.** (1990). “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu.
- AKBIYIK, S.** (2005). **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Bursa, Ekin Kitabevi.
- AKDOĞAN, A.** (1979), **Vergi İncelemesi**, İtia Yayın No:127, Ankara.
- AKGÜL, Y. G.** (2006). **Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul.
- AKSOY, T.**, (2002). **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara.
- AKTAN, H.B.** (1994, Ocak). “İşletmelerde Mali Denetim”, **Yaklaşım Dergisi**, S.149, ss.3-14.
- AKIN, E.** (2006), “Aramalı Vergi İncelemesinde Temel Kişi Hakları Bağlamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2006, S.167, ss.93-97.

- AKKAYNAK, O. Ş., “Aramalı İnceleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 1994, S.13, ss.8-37
- AKTAS, R., “İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi (İç Denetim Koordinasyon Kurulu)”, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6821,aktas-ramazan-ic-denetim-merkezi-uyumlastirma-birimi.pdf?0>, Erişim Tarihi: 01.04.2019.
- ALPASLAN, M. (2003). *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- ALPTÜRK, E. (2008). **Elektronik Denetim Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul.
- ALTUĞ, F. (2000). **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa
- ALTUNIŞIK, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2005). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Sakarya.
- ALTINOK, T. (2008), **Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetim**, Maliye Finans Yazıları, (80), Temmuz 2008.
- ARPACI, A. Ö. (2004), “Vergi Denetimi Vergi İncelemesini De İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır”, **Yaklaşım Dergisi** (E-yaklaşım), Ağustos 2004, S.13.
- ARSLAN, M. (2012, Ocak). “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, **Yaklaşım Dergisi**, S.229, ss.136-140.
- AYDEMİR, Ş. (1995). **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- AYDIN, M. B. (2006). **Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi**, 2002-2007, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, İstanbul.
- AYDIN, Ş. ve Lodos, K. (2007). **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14.

- AYKIN, H. “Bir Paket Sigaranın Yüzde Kaçı Vergi? Sigaradaki Vergi Yükü Nasıl Hesaplanır?”, <https://vergidosyasi.com/2018/07/02/vergi-yuku-nedir-vergi-yuku-unsurlari/> (Erişim tarihi:02.03.2019).
- BAĞDINLI, İ.H. (2006). **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu**, 21. Maliye Sempozyumu Bildirisi, ss.27-39.
- BAKIR, C. (2012, Haziran) “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması”, **Amme İdaresi Dergisi**, C:45, S.2, ss.81-102.
- BAYRAKLI H.H., Sağbaş, İ., Saruç, N.T. (2004). **Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi Anket Çalışmasının Bulguları**, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, ss.204-253.
- BİLİCİ, N. (1997, Ekim). “Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.58, ss.41-59.
- CAM, İ. (2004, Ocak-Nisan). “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, S.145, ss.37-96.
- CENGİZ, S. (2013). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C:XV, S.II, ss.403-448.
- CESUR, A., Çelikkaya, A. (2014, Aralık). “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.XVI, S.2, ss.1-14.
- CODERRE, D. (2005). *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, Florida: The Institute of Internal Auditors

- ÇALIŞKAN, R.** (2015). “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.12, S.32, ss.57-75.
- DANKERS, c.h.a.m.** (2003), **Tax auditing in Germany**, (çeviri, j.a.m. berkien).
- DANKERS, C.h.a.m.** (2001), **Tax Auditing In Italy**, (Çeviren : J.A.M. Berkien).
- DOĞAN, C.** ve **Kapusuzoğlu. T.** (2005), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.283, ss.22-31.
- DOĞRUSÖZ, M.E.** (2003), “Vergi Hukukunda Arama”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, S.132.
- DÖNMEZ, R.** (1992), **Teoride Ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir.
- DPT**, (2000), **Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005)**, DPT Yayını, Ankara.
- ERDOĞAN, M.** (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, C.3, S.1, ss.51-63.
- ERDOĞAN, M.** (2005). **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- EROĞLU, O.** ve **Eftekin, Ö.Ö.** (2015). “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.11, S.2, ss.233-250.
- EROL, A.** (1998), **Devlet ve Denetim**, Mükellefin Dergisi, (66), Haziran 1998 Ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara.
- GEDİZ O., B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö.E.** (2015) “Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.20, S.2.
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu**, (Şubat 2019), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, Erişim Tarihi: 01.04.2019)

- GENCEL**, U. ve Kuru, E. (2012). “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, C.10, S.20, ss.29-60
- GENÇ**, M. ve ÖZVAR, E. (2006). **Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II**, İstanbul, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları.
- GERÇEK**, A., Sarılı, M.A. ve Tezcan, K. (2006), “5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler”, **Gelirler Kontrolörleri Derneği**, Şubat 2006.
- GÜÇLÜ**, S. (2000), “Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.145, ss.43-49.
- GÜNAY**, S. (2006), “İnceleme Tutanaklarının ve Raporlarının Delil Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2006, S.166.
- HEPER**, Fethi ve Dönmez, Recai (2006), **Vergi Hukuku**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536- Açık Öğretim Fakültesi Yayını No:817.
- KARAKAŞ**, M. (2005), “Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi Ve İngiltere’deki Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2005, S.196, ss.208-221.
- KARGI**, V. ve Özügurlu, Y. (2007), “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri: 1980-2005 Dönemi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.14, S.1, ss.275-289.
- KARABULUT**, K. (2011, Kasım). “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Vergi Raporu Dergisi**, S.146.
- KARAKOÇ**, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, Özel Sayı, ss.1259-1308.
- KARAYILMAZLAR**, E. (2003, Kasım). “Vergi Arbitrajı ve Sermaye Piyasası Araçlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.182, ss.128-129.

- KARAYILMAZLAR, E.** (2004). “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi”, **Piyasa Dergisi**, S.12.
- KARAYILMAZLAR, E.** (2004). “Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde Vergi Kültürü: Türkiye Örneği”, **Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.22, S.2.
- KARSLI, M.** (2003). **Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler**, Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- KARYAĞDI, N.** (2001). **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, ASO Yayını, No:51, Ankara.
- KARYAĞDI, N.** (2006). **ABD Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara.
- KIŞ, S.** (2012, Ekim-Aralık). “Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve ilişkileri Hakkında Bazı Tespitler”, **Sayıştay Dergisi**, C.23, S.87, ss.39-60.
- KOBAN, E. ve Fırat, Z.** (2007, Ocak). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu”, **İş, Güç Endüstri ilişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, C.9, S.1, ss.148-187.
- KORKMAZ, M.** (2016, Mart). “Vergi Denetimi, Vergi Ceza Tutarları ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Cezalarının Caydırıcılığına Etkisi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.330.
- KOVANCILAR, B. ve Cura, S.** (2016, Nisan). “Ekonomik ve Sosyal Kalkınma Açısından Girişimcilik ve Vergilendirilme Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.416, ss.10-21.
- KUTBAY, H.** (2015, Mart). “Almanya ve ABD’deki Vergi Denetimi ile Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.403, ss.103-115.
- KÖSE, H.Ö.** (2000), **Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi:12, Ekim 2000.
- KÜÇÜKOĞLU, M.** (2016). “Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Y.7, S.12, ss.183-210.

- MAAT, W.a. Ter (2001), Tax Auditing İn France**, (Çeviren E.A.H. de Bruyn-van der Staay).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004), Denetim İlke ve Hesapları**, İstanbul: Yıldız Ofset. Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1996), C.1, İstanbul: Acar Matbaacılık.
- MAVRAL, Ü. (2003). Karapara Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’de Yansımaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- MERİÇ, M. (2002). Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir.
- MUTLU, F. (1998). “Vergi Denetmenleri 62. Yaşında”, Vergi Raporu Dergisi, S.34, ss.3-7.**
- OĞUZTÜRK, B.S. ve Ünal, E.K. (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, C.7, S.13, ss.207-237.**
- ORGAN, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi.
- ÖZ YALAMA, G. ve Gümüş, E. (2013). “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C.9, S.20, ss.77-97.**
- ÖZ, E. Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZDEMİR, H. S. (2000, Şubat-Mart). “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı”, Vergi Raporu Dergisi, S.45, ss.45-51.**
- ÖZEL, S. (1998, Kasım). “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Yaklaşım Dergisi, S.71.**
- ÖZER, M.A. (2004, Eylül). “Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Ülkemizde Yaşanan Son Gelişmeler”, Türk İdare Dergisi, C.76, S.444, ss.139-177.**
- ÖZKER, N. (2002). “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, S.4, ss.172-185.**

- ÖZŞAHİN, M.** (1986, Mayıs). “İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.57.
- PEHLİVAN, O.** (2005, Ekim). “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik”, **Vergi Dünyası Dergisi**.
- SANDALCI, U. ve Sandalcı, İ.** (2017). “Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, **Sakarya İktisat Dergisi**, C.6, S.1, ss.70-93.
- SARAÇ, O.** (2003, Ekim). “Denetimi Kimler İstemez ya da “Quis Custodiet Ipsos Custodes? - II”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, S.130, ss.78-83.
- SARAÇ, T.B.** (2015, Temmuz-Aralık). “Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği”, **Maliye Dergisi**, S.169, ss.21-35.
- SARILI, M.A.** (2003). **Türkiye ’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İTO Yayınları, No:2003-41.
- SAVAŞAN, F. Ve Çoban. İ.** (2005). **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Tahminleri, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları**, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.
- SOMUNCU, A.** (2014, Ocak-Haziran) “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, S.43, ss.133-173.
- ŞEKER, N.** (1994). **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Yayın No:436, , Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- ŞEKER, S.** (2003), “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2003, Y.1, S.5, ss.53-70.
- ŞİN, S.** (2005), **Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi yapısı Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, No:2005-17, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.

- TAŞKIN, Y.** (2010). **Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri.
- TEKİN, F. ve Çelikkaya, A.** (2007). **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık.
- TEKİN, S.** (2003), “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ekim 2003.
- TEZCAN, K, Gerçek, A. ve Sarılı, M.A.** (2007). **OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırılmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi**, 21. Maliye Sempozyumu.
- TUNCER, S.** (2001, Haziran). “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ankara, S.238, ss.5-10.
- TURHAN, S.** (1994). **Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış**, İstanbul Üniversitesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzaltıncı Seri.
- TURHAN, S.** (1998). **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Yayınevi, İstanbul.
- ÜNAL, A.** (2007). **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:13, Ankara.
- Vergi Denetmenleri Derneği**, (2003). **Türk Vergi Denetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu Üzerinden Fransa Denetleme Kurumu Örnekleri**, Ankara S.74.
- VURAL, M.** (2005, Haziran). “Hesap Uzmanları Kurulunun 60. Yılında Vergi Denetiminde Yeni Arayış ve Yaklaşımlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**.
- YAVAN, S.** (2015, Eylül). “Türk Vergi Sistemindeki Vergi Ahlakını Bozucu Kanuni Düzenlemeler ve İdari Uygulamalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.324.
- YENİÇERİ, H.** (2004). **Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Türkiye’de Vergi Kaçakları ve Önlenmesi Yolları** 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.

- YETİM, S.** (1999). **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi**, Türkiye Bankalar Birliği Yayını, Yayın No:215, İstanbul.
- YUMUŞAK, İ.** (2004, Nisan). “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.272, ss.44-48.
- YUMUŞAK, İ.** (2011, Ağustos). “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.360, ss.18-26
- YÜCEL, Ö.** (1998). **Türkiye’de Denetim Yetersizliğinin Ortaya Çıkardığı Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi.
- YARAŞLI, Osman Genç** (2005), **Türkiye’de Vergi Reformu**, No:2005/367, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama Ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları.
- YILDIZ, İ. Hüseyin** (03.05.2006), **Defterdarlık Algılaması Değişmiyor!**, Akşam Gazetesi.
- YILDIZ, A.Murat**, “Vadeli Mevduat Hesaplarının ve Banka Kredilerinin Değerlemesi İle Stopaj Mahsubu Sorunu”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2004, S.144, ss.90-94.
- YILMAZ, Hakan** “**Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’de Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi**” , Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Proje Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi (Basılmamış Uzmanlık Tezi), 1996.
- YÖRÜKER, Sacit** (2004), **Tesev Denetim Çalıştayı**, Ankara.
- YURDAKUL, A.** (2013), **Vergi Ahlakı, Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği**, Dora Yayıncılık, Bursa.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://docplayer.biz.tr/7807003-Avrupa-birligi-ve-dis-iliskiler-dairesi-baskanligi-vergi-kalkinma-uluslararası-toplumun-gelmekte-olan-ülkelere-yaklasimi.html> (Erişim tarihi: 03.01.2019)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userupload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (Erişim Tarihi: 01.01.2019)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userpload/VI/AIGMS/2017/TABLO_2.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.12.2018)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userpload/VI/AIGMS/2017/TABLO_10.xls.htm (Erişim Tarihi: 20.12.2018)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userupload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (Erişim Tarihi: 01.01.2018)

<http://www.maliye.gov.tr/maliye-teskilat-semasi>, (Erişim Tarihi: 20.12.2018)

http://www.pergen.gov.tr/icerik/bakanlikalbum/pdf/1920_2007_1.pdf, (Erişim Tarihi: 01.12.2018)

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 01.04.2019)