T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

GÜRAY AKBAL

TEZ DANIŞMANI
DR.ÖĞR.ÜYESI FATİH ÇAVDAR

EDİRNE 2020

TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOĞRULUK BEYANI

Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında, tüm verilerin bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde elde edildiğini, kullanılan verilerde tahrifat yapılmadığını, tezin akademik ve etik kurallara uygun olarak yazıldığını, kullanılan tüm literatür bilgilerinin bilimsel normlara uygun bir şekilde kaynak gösterilerek ilgili tezde yer aldığını ve bu tezin tamamı ya da herhangi bir bölümünün daha önceden Trakya Üniversitesi ya da farklı bir üniversitede tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

22/06/2020

Güray AKBAL

Tezin Adı: Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği

Hazırlayan: Güray AKBAL

ÖZET

Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek için devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Kamu yararı için gerekli olan kamusal mal ve hizmetler kamu harcaması yapılarak gerçekleştirilmektedir. Bu harcamaların büyük bir kısmının kaynağı ise vergilerdir. Vergi, mükelleflerden Anayasaya göre zorla alındığından mükelleflerin bazılarında zaman zaman vergiye karşı olumsuz tepkiler söz konusu olabilmektedir. Eksik kazanç bildirimi, yersiz gider kaydı, gerçek olmayan işlemlerin gerçek gibi muhasebeleştirilmesi vs. gibi vergi matrahında meydana getirilecek kayıplar başlıca vergi kayıp ve kaçak alanları olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkin bir vergi denetimi ile mükellefler üzerinde yeterli caydırıcılık sağlanabilirse Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağı kuşkusuz azaltılabilir.

Vergi denetiminin, mükellefleri vergi kaçırmamaya teşvik etmesinin yanında mükellefler üzerinde rehberlik ve eğitim gibi başka etkileri de vardır. Vergi denetimi sonucunda vergi kanunlarının yorum ve uygulamaları mükellefler tarafından daha iyi kavrandığından muhtemel vergi kayıp ve kaçağının mükelleflere sonradan çıkarabileceği ağır fatura mükellefler tarafından dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla bu durum mükelleflerin vergi ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmelerine yol açacaktır. Ayrıca vergi incelemesine tabi tutulan sınırlı sayıdaki mükellef üzerindeki incelemenin mali, ekonomik, sosyal vb. etkileri diğer mükellefler tarafından da dikkate alınacak olup bu durum mükelleflerin vergi kaçırmamaları için gerekli ortamı yaratacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Denetim, Vergi Denetimi

Name Of Thesis: Effectiveness of Tax Audit, Tax Loss and Leakage Prevention of Turkey

Prapared By: Güray AKBAL

ABSTRACT

Tax is one of the most important sources of income for financing public expenditures. Public goods and services that are necessary for the public interest are realized by making public expenditures. The source of a large portion of these expenditures is taxes. Since tax is forciblytaken from taxpayers according to the Constitution, some taxpayers may have negative reactions to tax from time to time. Notification of missing earnings, misplaced expense recording, accounting of unrealistic transactions as real. Losses to be incurred in the tax base such as tax loss and leakage areas are the main. Sufficient effect can be achieved with an effective tax audits on taxpayers undoubtedly reduce tax avoidance and evasion in Turkey.

Tax Inspection encourages taxpayers to avoid tax evasion, as well as other effects on taxpayers such as guidance and training. As the interpretations and practices of tax laws are better understood by taxpayers as a result of tax auditing, heavy invoices that the possible tax loss and leakage can be issued to taxpayers are taken into consideration by taxpayers. Therefore, this situation will cause taxpayers to fulfill their tax duties completely. In addition, the examination of a limited number of taxpayers subject to tax inspection, financial, economic, social and so on impacts will be taken into consideration by other taxpayers, which will create the necessary environment for taxpayers to avoid tax evasion.

Keywords: Tax, Audit, Tax Audit

ÖNSÖZ

Ülkemizde, kamu harcamalarının finansmanında en önemli gelir kaynaklarından birisi vergilerdir. Verginin mali fonksiyonu, diğer bir deyişle gelir sağlama fonksiyonu yanında, gelirin adil bir şekilde dağılımını sağlayan mali olmayan fonksiyonları da bulunmaktadır. Bu bakımdan, vergi ülkemiz için farklı fonksiyonları olması sebebi ile çok önemli bir konumda yer almaktadır. Bununla birlikte, vergi devlet gücü ile mükelleflerden zorla alındığından dolayı mükelleflerde bazen vergiye karşı olumsuz tepkiler ortaya çıkabilmektedir. Bazen de, vergi kanunlarının uygulanmasında sehven hatalar yapılabilmektedir. Bütün bu vergisel kayıplar sonuçta devletin gelir kaybı yaşamasına ve dolayısıyla kamusal mal ve hizmetlerin finanasmanında zaafiyet oluşmasına yol açabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetimi, devletin vergisel kayıplarının azaltılmasında büyük öneme sahiptir.

Tez konusunun ve başlığının belirlenmesinde, içeriğinin oluşturulmasında, okunmasında ve düzeltilmesinde desteğini eksik etmeyen, bilgi ve deneyimi ile her zaman yanımda olan tez danışmanım Sayın Dr.Öğr.Üyesi Fatih ÇAVDAR'a teşekkür ederim.

Bu tezin oluşturulması sürecinde her zaman destekçim olan, her daim desteğini esirgemeyip yanımda duran, sevgi, temenni ve sabrı ile destek veren canım eşim Çiğdem'e ve bana bu süreçte armağanı olan küçük kızım Defne'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım…

İÇİNDEKİLER

ÖZET i
ABSTRACT ii
ÖNSÖZ iii
İÇİNDEKİLER iv
TABLO LİSTESİ xi
ŞEMA LİSTESİ xii
GRAFİK LİSTESİ xiii
KISALTMALAR DİZİNİ xiv
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİM KAVRAMI

1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Denetimin Tarihsel Gelişim ve Türleri 4
1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi 5
1.1.2. Denetimin Türleri 7
1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri 7
1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi 7
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi 8
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi 8
1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim 9
1.1.2.2. Denetleyen Kişinin Statüsüne Göre Denetim Türleri 9
1.1.2.2.1. İç Denetim 10
1.1.2.2.2. Dış Denetim 10
1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim 10
1.1.2.2.2.2 Kamusal Denetim 11
1.2. Vergi Denetimi, Amaçları, Fonksiyonları, Tür ve Teknikleri 12
1.2.1. Genel Olarak Vergi Denetimi 12
1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları 13

1.2.2.1. Mali Amaç 13
1.2.2.2. Ekonomik Amaç 14
1.2.2.3. Sosyal Amaç 15
1.2.2.4. Hukuki Amaç 15
1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları 16
1.2.3.1. Araştırma ve Tespit Etme Fonksiyonu 17
1.2.3.2. Önleme Fonksiyonu 17
1.2.3.3. Rehberlik ve Eğitim Fonksiyonu 17
1.2.4. Vergi Denetim Teknikleri 18
1.2.4.1. Mali Tablo Analizi 18
1.2.4.2. Vergi Dairesindeki Kayıtlı Bilgilerinden Yararlanma 19
1.2.4.3. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler 19
1.2.4.4. Yoklama 20
1.2.4.5. Randıman İncelemesi 21
1.2.4.6. Aritmetik İnceleme 21
1.2.4.7. İşletme İçi İşlemlerin Karşılaştırılması 21
1.2.4.8. Karşıt İnceleme 22
1.2.4.9. Belge İncelemesi 23
1.2.4.10. Kaydi ve Fiili Envanter Çalışmaları 23

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

2.1. Genel Olarak Vergi Kayıp ve Kaçak Kavramı 25
2.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Tanımı 25
2.1.2. Vergi Kaçakçılığının Türk Vergi Kanunlarındaki Yeri ve Yaptırımları .. 26
2.1.3. Genel Olarak Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri 27
2.1.3.1. Ekonomik ve Mali Nedenler 28
2.1.3.1.1. Gelir Dağılımı Ve Vergi Adaletsizliğinden Kaynaklanan Nedenler 28
2.1.3.1.2. Yüksek Enflasyondan Kaynaklanan Nedenler 30
2.1.3.1.3. Vergi İstisna ve Muafiyet Uygulamalarından Kaynaklanan

Nedenler 30
2.1.3.2. Hukuki Nedenler 31
2.1.3.2.1. Vergi Kanunlarının Yeterince Açık Olmaması 31
2.1.3.2.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması 32
2.1.3.2.3. Vergi Aflarına Sık Başvurulması 33
2.1.3.3. İdari Nedenler 33
2.1.3.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler 35
2.1.3.5. Siyasal Nedenler ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler 36
2.2. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Oluşum ve Boyutu ile Önlenmesi İçin Alınması Gereken Önlemler 36
2.2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağının Oluşum Biçimleri 37
2.2.1.1. Vergi Kaçakçılığı 37
2.2.1.2. Vergi Kaybı (Vazgeçilen Vergi-Vergi Erozyonu) 38
2.2.1.3. Kayıtdışı Ekonomi 39
2.2.2. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı ile Kayıtdışı Ekonominin Boyutu 41
2.2.2.1. Türkiye'de En Çok Başvurulan Vergi Kaçırma Yöntemleri 44
2.2.3. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi İçin Alınması Gereken Önlemler 46
2.2.3.1. Vergi Kanunları Nezdinde Yapılaması Gereken Düzenlemeler 47
2.2.3.2. Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Alanlarında Yapılması Gereken Düzenlemeler 49
2.2.3.3. Toplumda Vergi Ahlak ve Bilinç Düzeyinin Artırılması ile Verginin Tabana Yayılması 53
2.2.3.4. Vergi Denetiminin Etkin ve Sonuç Odaklı Hale Getirilmesi 54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE E-DENETİM UYGULAMALARI

3.1. Vergi Denetiminin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi 56
3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi 56
3.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi 59

3.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi 60
3.1.3.1. Türkiye'de Vergi Denetim Yetkisine Sahip Kuruluşlar 60
3.1.3.1.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) 61
3.1.3.1.1.1. VDKB'nin Yapısı 62
3.1.3.1.1.2. VDKB'nin Görev ve Yetkileri 63
3.1.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) 65
3.1.3.1.2.1. Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) 65
3.1.3.1.2.2. GİB'in Görev ve Yetkileri 66
3.1.3.1.2.3. GİB'e Bağlı Denetim Birimleri 68
3.1.3.1.2.3.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları 68
3.1.3.1.2.3.2. Vergi Dairesi Müdürleri 69
3.1.3.1.2.3.3. GİB'in Merkez ve Taşra Tekilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar 70
3.2. Türkiye'de Vergi Denetim Süreci ve Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemler 70
3.2.1. Vergi Denetim Yöntemleri 71
3.2.1.1. Yoklama 71
3.2.1.2. Vergi İncelemesi 73
3.2.1.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı 74
3.2.1.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar 75
3.2.1.2.3. Bütün Yönleriyle Vergi İnceleme Süreci ve İncelemeye Yetkili Olanların Uyması Gereken Kurallar, Esaslar ve Etik İlkeler 76
3.2.1.2.3.1. Vergi İnceleme Süreci 76
3.2.1.2.3.1.1. İncelemeye Tabi Olanlar 77
3.2.1.2.3.1.2. İncelemenin Yapılacağı Yer 79
3.2.1.2.3.1.3. Vergi İncelemesinde İşe ve İncelemeye Başlama Süreleri İle Bildirim 81
3.2.1.2.3.1.4. İnceleme Süresi ve Ek Süre 82
3.2.1.2.3.1.5. İncelemede Kapsam Değişikliği ve İnceleme Oluru 83
3.2.1.2.3.1.6. Vergi İnceleme Tutanaklarının Düzenlenmesi 84
3.2.1.2.3.1.7. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenemesi ve İşleme Konulması 86

3.2.1.2.3.1.8. Vergi İnceleme Sürecinde Düzenelenen Raporlar 88
3.2.1.2.3.1.9. Vergi İncelemesinin Tamamlanması 91
3.2.1.2.3.2. Vergi İnceleme Sürecinde Denetim Elemanlarının Uyması Gereken Esaslar Temel İlkeler ve Etik Kurallar 91
3.2.1.3. Arama 95
3.2.1.4. Bilgi Toplama 98
3.3. Türkiye'de Elektronik Denetim (E-Denetim) 100
3.3.1. Mevzuatımızda Konuyla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemeler 100
3.3.1.1. VUK'ta Yapılan Yasal Düzenlemeler 101
3.3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Yasal Düzenlemeler 103
3.3.1.3. Elektronik İmza (E-İmza) 104
3.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları 105
3.3.2.1. Merkezi Nüfus İdare Sistemi (Mernis) 105
3.3.2.2. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) 107
3.3.2.2.1. VEDOP-I 107
3.3.2.2.2. VEDOP-II 108
3.3.2.2.3. VEDOP-III 109
3.3.2.3. VEDOP'un Alt ve Yardımcı Uygulamaları 110
3.3.2.3.1. İnternet Vergi Dairesi (İVD) 111
3.3.2.3.2. Elektronik Beyanname (E-Beyanname) 111
3.3.2.3.3. Elektronik Yoklama (E-Yoklama) 113
3.3.2.3.4. Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO) 115
3.3.2.3.5. Veri Ambarı (VERİA) 116
3.3.2.3.6. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS) 117
3.3.2.3.7. Elektronik Banka Tahsilât İşleme Sistemi (EBTİS), Elektronik Tahsilat (E-Tahsilat) ve Elektronik Haciz (E-Haciz) 117
3.3.2.3.8. Mükellef Bilgi Raporu (VDKBis) 119
3.3.2.3.9. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) 119
3.3.2.3.10. Elektronik Fatura Uygulaması (E-Fatura) 120
3.3.2.3.11. Elektronik Defter Uygulaması (E-Defter) 123
3.3.2.3.12. Defter Beyan Sistemi (DBS) 125

3.3.2.3.13. Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları (Ba-Bs Formları) 126
3.3.2.3.14. Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS)..... 129
3.3.2.3.15. Elektronik Arşiv Fatura (E-Arşiv Fatura) 130
3.3.2.3.16. Elektronik İmza (E-İmza)..... 131
3.3.2.3.17. Elektronik Bilet (E-Bilet) 131
3.3.2.3.18. Özelge Otomasyon Sistemi (Elektronik Özelge) (E-Özelge).. 132
3.3.2.3.19. Hazır Beyan Sistemi (HBS) 133
3.3.2.3.20. Dilekçematik 134
3.3.2.3.21. Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj Bilgilendirme Hizmeti (GİB-KMBS)..... 135
3.3.2.3.22. Elektronik Analiz Sistemleri (E-Analiz) 136
3.3.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)..... 137
3.3.2.5. Vergi Kimlik Numarası Uygulamaları (VKN) 138
3.3.2.6. Say 2000i Projesi 139
3.3.2.7. Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP)..... 140
3.3.2.8. Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) 140

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

4.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ve Etkinliğin Ölçülmesi..... 143
4.1.1. Etkinlik Kavramı..... 144
4.1.2. Ölçülebilirlik..... 145
4.1.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Saptanması 146
4.1.3.1. Türkiye'de Denetim Elemanı Sayısı 146
4.1.3.2. Türkiye'de Vergi Denetim İstatistikleri 148
4.1.4. Vergi Denetiminin Etkinlik Düzeyini Belirleyen Faktörler 152
4.1.4.1. Kurumsal Yapı ve Örgütlenme 153
4.1.4.2. Vergi Kanunlarının Yapısı 155
4.1.4.3. Vergi Denetim Elemanlarının Nicelik ve Nitelik Durumları ile Çalışma

Şartları 155
4.1.4.4. Toplumun Vergi Ahlak ve Bilinç Düzeyi 156
4.1.4.5. Uzlaşma Müessesesi 158
4.1.4.6. Vergi Afları 159
4.1.4.7. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi 159
4.1.4.8. Beyan Esasının Tam Uygulanamaması 160
4.1.4.9. Cezaların Uygulanmaması 161
4.1.4.10. Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi 162
4.1.4.11. Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması 164
4.1.4.12. Denetim Elemanı Erozyonu 165
4.1.5. Türkiye'de Vergi Denetim Etkinliğinin Sağlanması İçin Yapılması Gerekenler 166
4.1.5.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar Çözülmeli 168
4.1.5.2. Vergi Oranları Düşürülmeli ve Vergi Tabana Yayılmalı 169
4.1.5.3. Vergi İstisna ve Muafiyetleri Gözden Geçirilmeli 171
4.1.5.4. İzaha Davet ve Gönüllü Uyum Gibi Mükellef Odaklı Yaklaşımlar Hayata Geçirilmeli ve Etkin Uygulanmalı 174
4.1.5.5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Artırılmalı 177
4.1.5.6. Denetim Elemanlarının Nicelik ve Nitelikleri Artırılmalı 178
4.1.5.7. Vergi Aflarına Sık Başvurulmamalı 179
4.1.5.8. Vergi Denetimleri Sektörel ve Risk Analizi Çerçevesinde Yapılmalı, Uzmanlaşma ve İş Bölüşü Sağlanmalı 181
4.1.5.9. Vergi Denetiminde Teknolojiden Yararlanılmalı 184
4.1.5.10. Vergi Denetim Süreci Basitleştirilmeli 186
4.1.5.11. Vergi Denetim Elemanlarının Çalışma Koşulları İle Özlük Hakları İyileştirilmeli 187
DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 189
KAYNAKÇA 206

TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1: Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetler 40

Tablo 2: Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü 42

Tablo 3: Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri 43

Tablo 4: Vergi Müfettiş Sayıları……..146

Tablo 5: Vergi Türleri İtibariyle Aktif Mükellef Sayıları……146

Tablo 6: İnceleme Türüne Göre Dağılım…….147

Tablo 7: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları…….149

Tablo 8: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları…….149

Tablo 9: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları……...……150

Tablo 10: Ülkemizde 2016-2019 Arası Vergi Gelirleri Sınıflandırması…….160

Tablo 11: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Dolaylı Vergi Gelirleri…….166

ŞEMA LİSTESİ

Sayfa

Şema 1: Denetim Türleri 7

GRAFİK LİSTESİ

Sayfa

Grafik 1: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı…….148

Grafik 2: İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı……151

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
Ba-Bs Formları : Brüt Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları
BİT : Bilgi İşlem Teknolojileri
BSMV : Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BÜİS : Bandrollü Ürün İzleme Sistemi
C. : Cilt
CMUK : Ceza Muhakemeleri Usulu Kanunu
DBS : Defter Beyan Sistemi
DV : Damga Vergisi
E-Analiz : Elektronik Analiz Sistemi
E-Arşiv Fatura : Elektronik Arşiv Fatura
E-Beyanname : Elektronik Beyanname
EBTİS : Elektronik Banka Tahsilât İşleme Sistemi
E-Bilet : Elektronik Bilet
E-Defter : Elektronik Defter
E-Denetim : Elektronik Denetim
EVİ : Elektronik Veri Değişimi
E-Fatura : Elektronik Fatura
EFKS : Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
E-Haciz : Elektronik Haciz
E-İmza : Elektronik İmza
E-Mail : Elektronik Posta
EMKAS : Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi
E-Özelge : Elektronik Özelge
E-Tahsilat : Elektronik Tahsilat
E-VDO : Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
E-Yoklama : Elektronik Yoklama
GGM : Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

KMBS : Kısa Mesaj Bilgilendirme Sistemi
GİMOP : Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi
GKB : Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı
GSMH : Gayri Safi Milli Hasıla
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
HMB : Hazine ve Maliye Bakanlığı
HBS : Hazır Beyan Sistemi
HUD : Hesap Uzmanları Derneği
HUK : Hesap Uzmanları Kurulu
İVD : İnternet Vergi Dairesi
KDV : Katma Değer Vergisi
KDVİRA : KDV İadesi Risk Analiz Sistemi
KHK : Kanun Hükmünde Kararname
KV : Kurumlar Vergisi
MBR : Mükellef Bilgi Raporu
Md. : Madde
MERAK : Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli
MGM : Muhasebat Genel Müdürlüğü
MROK : Merkez Rapor Okuma Komisyonuna
MOTOP : Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
M.Ö. : Milattan Önce
MTK : Maliye Teftiş Kurulu
MTV : Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV : Özel Tüketim Vergisi
SARP : Sahte Belge Risk Analiz Programı
RDK : Rapor Değerlendirme Komisyon
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
TCKN : Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TL : Türk Lirası

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UYAP : Ulusal Yargı Ağı Projesi

V.d. : Ve diğerleri

VDD : Vergi Denetmenleri Derneği

VDKB : Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

VDKBis : Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi

VEDAS : Vergi Denetim Analiz Sistemi

VEDOP : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VEGAS : Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi

VERİA : Veri Ambarı

VİR : Vergi İnceleme Raporu

VİUUEHY : Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

VKN : Vergi Kimlik Numarası

VMD : Vergi Müfettişleri Derneği

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik hakkının bir aracı olan bütçe hakkı kapsamında yasa ile vergi mükellefi addettiği kişilerden/kurumlardan kamu harcamalarını finanse etmek üzere karşılıksız olarak tahsil ettiği ekonomik bir değerdir. Vergi, devlet olgusunun var olduğu tarihlerin başından itibaren kamu harcamalarının en önemli finansman aracı olarak var olmuştur. Bununla birlikte, verginin son yıllarda devletin piyasalara mikro veya makro müdahale aracı olarak ta kullanılmaya başlandığını görmekteyiz.

Vergi, mükelleflerin servet, harcama ve kazançları üzerinden alındığından dolayı bazen mükelleflerde vergi ödemeye karşı bir direnç oluşabilmektedir. Mükellefler devlete çeşitli sebeplerle vergi ödemek yerine çeşitli yasal olmayan yollara başvurarak vergi kayıp ve kaçağına sebep olabilmektedirler. Nihayetinde devletlerin vergi gelirleri azalmakta ve kamu harcamaları gerektiği ölçüde finanse edilememektedir. Bu da toplumda başta ekonomik ve sosyal sıkıntıların baş göstermesine yol açmaktadır.

Vergilendirme yetkisini anayasalarından alan devletler başta kamu harcamalarının finansman aracı olarak gördükleri vergiye bazen fiskal amacının yanında maliye politikasının bir enstrümanı olarak da başvurabilmektedirler. Yani, devletler iktisadi hedefleri çerçevesinde üretim, rekabet, büyüme, ithalat ve ihracat gibi stratejik politikaları için vergiyi bir araç olarak kullanabilmektedirler.

Verginin, bir ülkede başta güvenlik, sağlık, eğitim, bayındırlık, vb. gibi kamu harcamalarının finansman aracı olmasının yanında ekonomi politikalarının bir bileşeni olması vergiye yüklenen önemi kuşkusuz artırmaktadır. Anayasamızın 73. maddesinde ifade edildiği üzere herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, netice itibariyle mükelleflerden mali güçlerine göre zorla alınan ekonomik bir değerdir. Mükelleflerin vergi ödemesi onların başta öz gelirleri, servetleri ve harcamalarında bir azalma meydana getirmektedir. Dolayısıyla mükellefler vergi ödememek ya da az ödemek için vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi yollara yönelmektedirler. Devlet, kazancını doğru beyan etmeyen mükellefleri denetleyerek herkesten mali gücüne göre eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde vergi almaya çalışmalıdır.

Vergi kayıp ve kaçağı olgusu ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak değişmekle birlikte kuşkusuz dünyanın hemen hemen bütün ülkelerinde halen varlığını sürdüren önemli bir sorundur. Bu noktada, kayıtdışılığın azaltılması ve kamu harcamalarının yeterli düzeyde finanse edilebilmeleri için gerek ülke vergi mevzuatımızın yeniden reforme edilmesi sürecinde, gerekse ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde mali idare tarafından başta konusu vergi incelemesi olan uygulamaların etkin bir şekilde uygulanması ve sonuçlarının takip edilerek raporlanması gerekmektedir.

Vergi mevzuatı, mükelleflerin subjektif durumlarını dikkate alarak vergilendirme süreçlerine dahil eden bir yapıda olmalıdır. Devlet, ilk önce vergi mevzuatını bütün mükelleflerin sisteme dahil olduğu, verginin gönüllü olarak beyan edildiği, vergilendirme sürecinde toplumda vergi adalet anlayışındaki algıda farklılıkların olmadığı ya da minimum olduğu bir ortam oluşturmalıdır. Bunu da vergide adaleti sağlayarak yapabilir. Bütün bu düzenlemeler sonucunda devletin mali idaresinin vergi mükelleflerini vergi denetimine tabi tutması ve beyan dışı bırakılan vergilerin cezalı olarak hazineye intikalini sağlaması gerekmektedir.

Mali idare tarafından özellikle kayıtdışı ekonominin yoğun olduğu sektörlere öncelik verilerek vergi incelemesi yapılmalı, beyan dışı bırakılan gelirler gerekirse mükellefiyet tesis ettirilerek vergi incelemesi ile beyan ettirilmelidir. Bununla birlikte, vergi incelemesine sadece devletin elindeki bir sopa olarak bakılmamalıdır. Vergi

inceleme süreçleri mükellefin bütün haklarını gözetecek şekilde şeffaf ve mükelleflerin sürece gönüllü katılımını teşvik edecek şekilde takip edilmelidir.

Vergisel kayıpların söz konusu olmaması için devlet vergi denetimi aracılığı ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmektedir. Dolayısıyla vergisel kayıpların önlemesinde vergi denetiminin etki ve önemi çok büyüktür. Bu doğrultuda, çalışmamızda ülkemizde vergi kayıp ve kaçağı sorunu ile bu sorunun önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulmuştur. Çalışmamızın birinci bölümünde genel olarak denetim ve denetim kavramı, ikinci bölümde Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağı sorunu, üçüncü bölümde Türkiye'de vergi denetimi ve e-denetim uygulamaları, dördüncü ve son bölümde ise, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİM KAVRAMI

Denetim sözcüğü ilk anda güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilecek olmasına karşın, gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram, dahası, adı konulmamış bile olsa bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur (HUD, 2011: 5). Denetim, kısaca, yetkilendirilmiş kişi ve/veya organlar tarafından yapılmış iş ve işlemlerin her açıdan tekrar ele alındığı, sorumluların ortaya çıkarıldığı ve sonuçların rapor edildiği bir süreçtir.

1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Denetimin Tarihsel Gelişim ve Türleri

Denetim, Latince "işitmek" ya da "dikkatlice dinlemek" kökünden gelmektedir. Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde denetim için "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakebe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" ifadeleri kullanılmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2015:25). Bu açıdan bakıldığında denetimi, daha önceden yapılmış olan iş ve işlemlerin revizyon edilerek, mevzuat ile belirlenen politika ve hedeflere göre ne ölçüde doğru ve etkili yapıldığının ortaya konduğu bir süreç olarak ifade edebiliriz.

Denetim, sözlük anlamı itibariyle boyutları ve biçimleri normalin dışında olan parçaların çıkarılması işlemidir. Genel anlamda ise denetim, işlerin ulaşılmak istenen hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak biçimde yürütülmesini ve buna aykırı gidişlerin yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyondur. Denetim yapılabilmesi için bazı unsurların varlığı gereklidir. Sözkonusu bu unsurları şu şekilde sıralayabiliriz (Rakıcı, 2011:346):

- Denetlenecek organizasyonun amaçlarının bilinmesi,
- Amaçlarla ilgili ölçülerin belirlenmesi,
- Ölçülerin belirlenmesinde sorumlu olanların bilinmesi,
- Denetleme noktalarının belirlenmesi,
- Elde edilen sonuçların belirlenen standartlarla karşılaştırılması,
- Hataların düzeltilmesi,
- Sorumluların değerlendirilmesidir.

Bütün bu unsurlar denetim sürecinin işletmelerin kararlarını yönlendiren, yatırım ve personel politikalarına yön veren bir özelliğinin olduğunu göstermektedir. Denetim sonucunda kişi ve/veya organizazyonlar yeniden planlar yapabilir ve geleceğe emin adımlarla yön verebilirler.

1.1.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel araştırmalar denetimin kökeninin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığını göstermiştir. Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2009: 573). Bu açıdan bakıldığında, denetimin çok eski tarihlerde bile toplumsal yaşamın içinde yer aldığını söyleyebiliriz.

İlk çağ Mısır medeniyetinde, verginin tahsili için tarım ürünleri özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmiştir. Atina’da maliye tahsildarlarının

hesaplarını denetleyen ve yolsuzluklarını ortaya çıkaran denetim kuruluşları ortaya çıkmıştır. Roma İmparatorluğu'nda kamu maliyesinin kontrolü "kester" adı verilen denetçiler tarafından yapılmıştır. (Tekin ve Çelikkaya, 2015:27) Bu açıdan bakıldığında, denetim kavramı farklı medeniyetler tarafından sahiplenilerek uygulanmıştır. Medeniyetlerin çoğu kendi yapısı ve ihtiyaçları doğrultusunda denetimi kullanarak toplumsal yaşamlarına yön vermişlerdir.

Denetim faaliyetinin hangi tarihte ilk olarak başladığı belli olmasa da, geçmişinin çok eski tarihlere kadar uzandığı bilinmektedir. Örneğin, Roma ve Çin İmparatorluklarında, gelirlerin incelenip raporlanması için kamu hizmet birimleri oluşturulmuştur. Aynı zamanda, Milattan 3000 yıl kadar önce Mezotopamya'da mali işlemlerin özetinin hazırlanmasında çeşitli çizgiler kullanılmıştır. Bazı kaynaklarda Firavun dönemi Mısır'ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiği, Milattan 300 yıl kadar önce Atina'da ise kamu maliyesinin bir denetleme organı bulunduğu yer almaktadır. İlkçağ Yunan medeniyetinde, denetimi kabul etmeyen memurlar hapsedilmekte, Tanrı için dini bağış yapmaları ve ülke dışına çıkmaları yasaklanmaktaydı. Eğer söz konusu memurların hesaplarında farklılık bulunursa, bunlar yargıya gönderilirdi (Organ, 2008:6). Tarihsel süreç içersinde medeniyetlerin çoğu kendi toplumsal özellikleri ve dini inançları çerçevesinde denetim süreçleri kurmuş ve uygulamışlardır. Bunu yaparken de bazen siyasi yapılarını, bazen dini ve toplumsal yapılarını göz önünde bulundurmuşlardır.

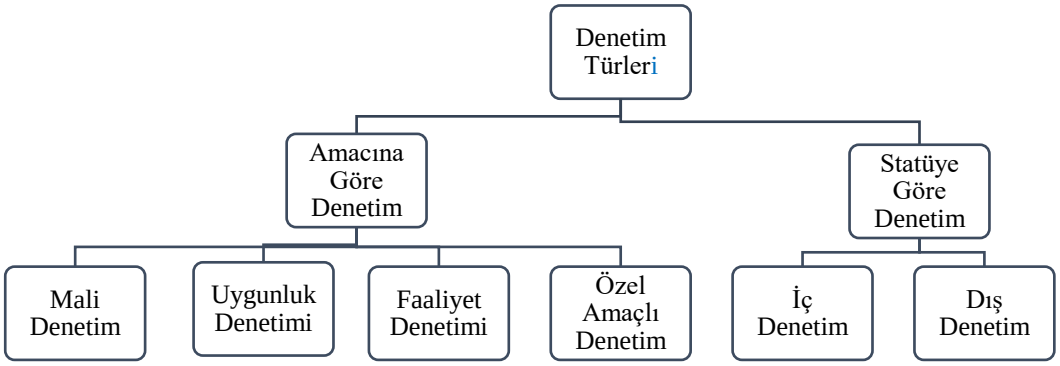
Denetim bir ünvan olarak ilk kez ondördüncü yüzyılın başlarında İngiltere'de kullanılmaya başlamış ve tahsildarların hesaplarının denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. İlk profesyonel denetim örgütü ise *"Collegio dei Rexonati*" adı altında bir devlet kuruluşu olarak 1581 yılında Venedik'te ortaya çıkmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2015:27). Sanayi öncesi olarak kabul edeceğimiz bu dönemde denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütülebilmiştir. Bu dönemde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan % 100 bir inceleme ve doğrulama söz konusuydu. Denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve çalışanların dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı (Güredin, 2000:7). Denetim sanayi öncesi

dönemlerde daha çok hata ve eksikliklerin önlenmesine odaklanmış, performans olgusu yeteri kadar denetimin amacı içinde yer almamıştır.

1.1.2. Denetimin Türleri

Denetim genel olarak amacına göre denetim ve denetçinin statüsüne göre denetim olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Sınıflandırma Şema 1'de gösterilmiştir.

Şema 1: Denetim Türleri



1.1.2.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim türleri; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

1.1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

Günümüzde en fazla gelişmiş ve uygulama alanı bulan denetim türüdür. Mali tablo denetiminin özünde denetçilerin denetledikleri işletmelerin mali tabloları (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi) hakkında bir görüş oluşturmaları yatmaktadır. Mali tablo denetimini, bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve

faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuni düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturma şeklinde tanımlamak mümkündür. (Organ, 2008:7). Mali denetim işletmelere mali yapıları hakkında bilgi vermektedir. İşletmenin karlılık oranı, borç servis oranı, vergi ödeme durumu ve borç alacak durumu mali tablolar aracılığı ile belirlenip, değerlendirme yapılabilecek konular arasındadır.

1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, yapılan işlemlerin kanun veya alt mevzuata uygunluğunun yetkili personel tarafından denetlenmesi olarak ifade edilebilir. Diğer bir yönüyle uygunluk denetimi, yapılan işlemlerin, kanun, yönetmelik, yönerge, talimname, genelge, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları, şirketlerin iç yönetmelikleri, yönetim kurulu kararları, genel kurul kararları gibi alanlarda belirtilen prosedürlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir.

Yapılan işlemlerin, öngörülen ölçütlere göre uygunluğunun araştırılması için sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması hususunda (Güredin, 2000:14);

- Denetimi yürütecek denetçinin yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması, koşulları gerekmektedir.

1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, kaynak kullanımının; verimlilik, etkinlik ve tutarlılık ilkeleri açısından değerlendirilmesini ifade etmektedir. Faaliyet denetimi, “

performans denetimi", " paranın karşılığı denetimi", "etkinlik denetimi", "program denetimi", " verimlilik denetimi", "yönetim denetimi", "işletme denetimi" ya da "başarım denetimi" olarak da ifade edilebilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2015:29). Faaliyet denetimi, bir örgütün kaynak kullanımında verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi amacı ile yapılır. Bunu yaparken durum ve koşullara göre örgüt işlemlerinin tamamının veya bir kısmının gözden geçirilmesi tercih edilebilir.

Faaliyet denetiminde, hedefler belirlendikten sonra yapılan denetim ile belirlenen hedeflere hangi ölçüde ulaşıldığının ortaya konulması amaçlanır. Denetim sonucunda ulaşılan sonuçlar raporlanarak performans ortaya koyulur ve yeni dönem için yapılacak planlama ile gerekli olan adımlar atılır.

1.1.2.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, işletmeyle ilgili istenen duruma yönelik belirli bir konuda yapılan denetim çalışmasıdır. Örneğin, satınalma ve birleşme öncesi yapılan denetimler bü türdendir. Özellikle belirli bir konuda karar vermek isteyenlerin bu karar verme sürecini kolaylaştırmak amacıyla başvurulan denetim türüdür. Özel amaçlı denetim, belli bir konuda uzman kişi tarafından gerçekleştirilerek karar vericinin karar vermesi kolaylaştırılır. (Durmuş, 2008:15).

Özellikle şirket birleşmelerinden önce ilgili şirketlerin bilanço ve mali yapıları üzerinde yapılan denetimler, vergi denetimleri, bilirkişi incelemeleri konularına göre özel amaçlı denetim türüne örnek olarak gösterilebilir.

1.1.2.2. Denetleyen Kişinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetleyen kişinin statütüsüne göre denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedir.

1.1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerleme fonksiyonudur. İç denetim, örgüt faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini denetler. Başka bir deyişle iç denetim, örgütün iç kontrol sistemlerinin etkinlik ve verimliliğini denetleyip değerlendirdiği için kendisi bir iç kontrol aracıdır. Bu yönüyle, iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur. (Kepekçi, 2004:4). İç denetim genel olarak finansal yönü bulunan işlemleri kapsadığı gibi, finansal olmayan işlemlerde iç denetim kapsamında denetlenir.

Son yıllarda iç denetime olan ihtiyaç artmıştır. İşletmelerin gerek yatırım kararlarında gerekse de şirket birleşmelerinde finansal durumlarının objektif olarak ortaya koyulması gerekmeketedir. Karar vericilerin doğru karar verebilmeleri için bağımsız denetçiler tarafından başta finanasal tablolar olmak üzere denetim yapılır ve elde edilen sonuçlar raporlanarak yetkililere sunulur.

1.1.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim genel olarak bağımsız dış denetim ve kamusal denetim olmak üzere ikili bir sınıflandırmalaya tabi tutulur.

1.1.2.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim; denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri

ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açışından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesi şeklinde tanımlanabilir (Dönmez ve Ersoy, 2006:70).

Ülkemizde özellikle son yıllarda büyük ölçekli şirket sayısında artış olmuş, şirket birleşmeleri artmış ve büyük ölçekli yatırım kararları kapsamında farklı hukuki statülerde şirketler kurulmuştur. Şirketler yatırım alanlarını çeşitlendirmiş, farklı alanlarda faaliyet yapmaya başlamışlardır. Hatta bu şirketlerin çoğu halka açık şirketler olup, hisse senetleri borsada işlem görmektedir. Dolayısıyla ortak sayıları fazladır. Bu yönü ile bakıldığında, bağımsız dış denetim, işletmeler için çok önem taşımaktadır. İşletmelerin faaliyetlerini sekteye uğratmadan devam ettirebilmeleri, yatırımcılarını doğru bir şekilde bilgilendirebilmeleri, karlılıklarını koruyabilmeleri, devlete ve kamuoyuna karşı sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bağımsız dış denetim kapsamında denetlenmeleri gerekmektedir.

1.1.2.2.2.2 Kamusal Denetim

Kamusal denetim; kamunun başta anayasa ve kanunlar ile kendisine verilmiş olan görev ve sorumluluklar kapsamında, kamu yararı dahilinde, icra edilen her türlü iş ve işlemlerin yasal mevzuat dahilinde kamu otoritelerince denetlenmesidir. Bir başka deyişle kamusal denetim, kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarına ait denetim elemanlarının yaptıkları denetimtir.

Kamusal denetim, kamunun amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Denetim görevi yapan kamu denetim kurumu Sayıştay'dır. Ayrıca kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum veya kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır (Kepekçi, 2004:5). Bu kurullarda kamusal

denetim yapmaktadır. Vergi denetimi yapan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kamusal denetim yapan birimlerden biridir.

1.2. Vergi Denetimi, Amaçları, Fonksiyonları, Tür ve Teknikleri

Vergi denetimi, özü itibari ile kamunun icra ettiği kamusal denetim çeşitlerinden birisidir. Vergi denetiminin amacı ise, vergi kanunlarına göre ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi ve sağlanması sürecidir. Bu bölümde, vergi denetiminin kavramsal çerçevesi, fonksiyonları, tür ve teknikleri üzerinde durulacaktır.

1.2.1. Genel Olarak Vergi Denetimi

Vergi, kamu harcamalarını karşılamak için mükelleflerden ödeme güçlerine göre ve kamu gücü kullanılarak zorla alınmaktadır. Dolayısıyla vergi, mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarında bir azalmaya sebep olacağından mükellefler tarafından bazen vergisel yükümlülükler kasıtlı olarak ihlal edilebilmektedir. Bazen de, vergi mevzuatındaki karışıklık ve yoruma dayalı vergi sistemi içinde kasıt unsuru içermeyen vergisel hatalar yapılabilmektedir. Bütün bunlar hazine adına vergi kaybına yol açan unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimi kavramı bu noktada, devlet tarafından kamu gücü aracılığı ile mükelleflerin faaliyetlerinin vergisel açıdan denetlenerek ödenmesi gereken vergi miktarının doğru tespit edildiği iş ve işlemler bütünü olarak ifade edilebilir.

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenmesi gereken verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavramdır. Bir başka deyişle vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amaçlarına yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin

tümüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2015:50). Kısacası, vergi denetimini, mükelleflerin vergi yasaları ile çizilmiş kurallara ne ölçüde uyduklarının araştırıldığı ve sonucunda hazine aleyine ortaya çıkmış bir vergi kayıp ve kaçağı varsa hesaplanarak mükelleflerden alındığı bir süreç olarak ifade edebiliriz.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) vergi denetimini düzenleyen 134. maddesinde vergi incelemesinden maksadın "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" olduğu ifade edilmiştir. Vergi denetiminin tanımına yönelik olarak yapılan bütün açıklamaların özünde vergi incelemesinin maksadı yatmaktadır. Bu bağlamda, vergi denetimi, ödenemesi gereken verginin, doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, vergi uygulaması yapanların ise, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi ve saptanmasıdır (VDD, 2007:43).

1.2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetimini konu alan bilimsel çalışmalarda vergi denetiminin amaçları dört alt başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar; vergi denetiminin mali amacı, ekonomik amacı, sosyal amacı ve hukuki amacıdır. Çalışmamızda vergi denetiminin amaçlarını bu ayrım dahilinde inceleyeceğiz.

1.2.2.1. Mali Amaç

Anayasanın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Anayasa'da devlete düşen kamu hizmetlerinin idame ettirilebilmesi için vergi geliri devlet için gereklidir. Dolayısıyla devlet vergi kanunları ile vergi mükellefi konumuna soktuğu yükümlülerden vergi almaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminin mali amacı; devletin vergi kayıp ve kaçağının ortadan kaldırılması için mükellefleri doğru beyanname vermeye zorlaması ve hazine adına

gelir sağlamasıdır. Bu bağlamda, vergi denetiminin mali amacı, kamu harcamalarını karşılamak için devletin ihtiyaç duyduğu gelir kaynaklarının başında yer alan vergi gelirlerinde yaşanan kayıpların vergi denetimi ile ortadan kaldırılarak devletin mali yönden güçlü olması olarak ifade edilebilir.

Devletin günümüzde yüklendiği çağdaş fonksiyonlar, ilave finansman geresinimini önemli ölçüde artırmış bulunmaktadır. Devlet bu ihtiyacını karşılamak için mevcut vergi gelirlerini artırma faaliyetlerine ağırlık vermektedir (İyibil ve Arıca, 1985:3). Mevcut vergi gelirlerinin daha da artırılması ise, yeni vergilerin konulması, mevcut vergilendirme süreçlerinin daha etkin uygulanması, verginin tabana yayılması ve vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele edilerek sağlanabilecektir.

1.2.2.2. Ekonomik Amaç

Verginin mali amacının dışında, "kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek", "Enflasyonist etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olmak" gibi bir kısım ekonomik amaçları da bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2015:52). Vergi, kamu geliri olmasının yanında, ülkelerin ekonomi politikalarına yön vermek için kullanılan bir politika aracı olarak da karşımıza çıkmaktadır. Bu yönüyle vergi, fiskal amacının yanında bazen ekonomide enflasyon ve deflasyon dönemlerinden çıkılması için kullanılan bir enstüruman, bazen de kayıtdışı ekonominin önlenmesi için bir araç olarak kullanılmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle, kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması sonucu, borçlanma yapısı, emisyona gidilmesi, vergi oranlarının artırılması ya da yeni vergiler konulması ülke ekonomisini değişik şekillerde etkilemektedir. Bu bakımdan, ekonomik dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçeleştirilmebilmesi için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınması ve kullanılması gerekir. Bu ise, vergi kayıp ve kaçak sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi denetimine önem vermeyi zorunlu kıllmaktadır (Organ, 2008:40).

1.2.2.3. Sosyal Amaç

Sosyal ve ekonomik refahın gerçekleştirilmesi herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaşmasına bağlıdır. Vergiler, gerek yapıları ve gerekse uygulanışları nedeniyle gelir dağılımının dengelenmesinde önemli etkiler yapmaktadır. Yükümlülerin vergi kaçırmalarını önlemeye yönelik vergi denetimi, bu yönü ile sosyal adaleti de sağlamaya yöneliktir (İyibil ve Arıca, 1985:4). Anayasımızın 73. maddesinde verginin herkes için kamu gücü ölçütü dahilinde alınması gereken bir yükümlülük olduğu ifade edildikten sonra vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu vurgulanmıştır.

Sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak sosyal refah, sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması vergi denetiminin sosyal amacıdır. Etkin bir vergi denetim sistemi ile vergi kayıp ve kaçağının yüksek ihtimalle gerçekleşebileceği yüksek gelir grupları daha verimli bir şekilde denetlenerek kayıp ve kaçaklar minimize edilecek, vergi yükü toplumda düşük, orta ve yüksek gelir grupları arasında dengeli dağıtılacaktır. Böylece toplum içinde gelir dağılımı daha adil olacak sosyal adalet sağlanabilecektir. Vergilendirmenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçağı sebebiyle gerçekleştirilememektedir. Vergi denetimleri sayesinde vergi ödemeyen mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin de vergi borçlarını ödemeleri sağlanmaktadır. Böylece, mükellefler arasında haksız rekabet oluşturabilecek vergi kaçırma durumunun önüne geçilmek suretiyle vergilemede adalet sağlanarak gelir dağılımının vergi kaçıranlar lehine bozulması önlenir (Beşel, 2017:14). Sonuçta, vergi denetimi aracılığı ile maliye politikasının sosyal amacı olan gelir dağılımı adaleti sağlanabilecektir.

1.2.2.4. Hukuki Amaç

Hukuk devleti, vatandaşların bütün hak ve özgürlüklerinin başta anayasa ve kanunlar ile teminat altına alınarak korunduğu devlettir. Hukuk devletinde yaşayan bütün bireylere yasal mevzuat kapsamında belirlenen kurallar eşit bir şekilde

uygulanmalıdır. Vergi mevzuatı yasal dayanağını anayasadan almaktadır. Vergi ile ilgili olarak yasa koyucu tarafından çıkartılmış pek çok vergi kanunu vardır. Bu açıdan bakıldığında, vergi kanunları hukuk düzeni içinde kaldığından dolayı bu kanunların vergi mükellefleri arasında eşit uygulanması gerekmeketdir.

Vergi denetimi ile yönetim birimlerinin, yani vergi dairelerinin hem etkin, düzenli ve adaletli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri sağlanabilmekte, hem de personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması gerçekleştirilebilmektedir. Bu suretle, mükelleflerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlemlerin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır. Kısacası, vergi denetiminin hukuki amacı, mükelleflerin vergiyle ilgili ödevlerini yerine getirirken vergi kanunlarına uygun olarak hareket etmesini ve böylelikle vergilendirme işlemlerinin daha adil ve eşit şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Çavdar, 2016: 44).

Vergi denetiminin, hazine adına tahakkuk etmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp sağlandığı bir süreç olmasının yanında, mükellefler üzerinde eğitim ve rehberlik fonksiyonu da vardır. Vergi denetimine tabi tutulan mükellefler yaptıkları iş ve işlemlerin vergi mevzuatı içindeki yerini daha iyi kavrayacaklardır. Bu durum, yapılacak iş ve işlemlerde yasal mevzuata riayeti artıracak ve en nihayetinde hazine adına vergi kayıp ve kaçağının minimize olmasını sağlayacaktır.

1.2.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin amaçları doğrultusunda bazı fonksiyonları bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar; araştırma ve tespit etme fonksiyonu, önleme fonksiyonu ile rehberlik ve eğitim fonksiyonudur.

1.2.3.1. Araştırma ve Tespit Etme Fonksiyonu

Araştırma ve tespit etme fonksiyonu; vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu olarak da adlandırılır. Araştırma ve tespit etme fonksiyonu, vergi denetimi ile yükümlülerin yaptığı işlemleri ve bu işlemlerini yasal defterlerine kaydedip kaydetmediğini veya doğru aktarıp aktarmadığını ortaya çıkarmak amacıyla yapılan hata ve hilelerin araştırılması, bulunup ortaya çıkarılması yani yakalanmasını ve bulunan hata ve hilelerin mevzuat hükümleri çerçevesinde düzeltilip gerekli işlemlerin uygulamaya konulmasını sağlar (Tecim, 2008: 64). Vergi denetiminin bu fonksiyonu vergi incelemesi neticesinde araştırma yapılarak mükellefler tarafından kasten veya sehven yapılan hataların tespit edilmesini ve düzeltilmesini sağlar.

1.2.3.2. Önleme Fonksiyonu

Önleme fonksiyonu caydırıcılık fonksiyonu olarak da ifade edilir. Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, hata veya yanlışlıkların ortaya çıkarılarak bunları cezalandırmak yerine, söz konusu hata ve hilelerin kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle, bu tür davranışlara mükelleflerin yönelmesini önleyici etkiler meydana getirilmesi amaçlanmaktadır. Kısaca buradaki amaç, mükelleflerin başvurabilecekleri kanun dışı yolları engellemektir. Önleme fonksiyonunun işlevini gerçekleştirebilmesi ancak belli koşullar altında olasıdır. Öncelikle, yükümlülerin vergi denetlenme riskinin yüksek olması gerekir. Cezalandırılma endişesi, vergi kayıp ve kaçağını en az düzeye indirerek, bu kayıp ve kaçağın önemli ölçüde azalmasına neden olmaktadır (Yıldırım, 2018:28-29).

1.2.3.3. Rehberlik ve Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin diğer bir önemli fonksiyonu rehberlik ve eğitim fonksiyonudur. Vergi denetimi, mükelleflerin vergi denetimi sonucunda vergi kanunlarına ilişkin uygulamaları daha iyi kavramalarına yol açabilir. Ayrıca vergi

vermenin bir vatandaşlık görevi olduğu, ülkenin imarı için gerekli olan yegane gelir olduğu olgusuda mükelleflere aşılanabilir. Bu yönü ile vergi denetimi mükelleflere vergi ahlak ve bilinci, vergi kanunları, vergilendirme süreçleri konularında eğitici ve yol gösterici olabilmektedir.

1.2.4. Vergi Denetim Teknikleri

Vergi denetim yetkisine haiz denetim elemanları bu yetkilerini kullanırken denetimin türü ve kapsamı gibi parametreleri dikkate alarak çeşitli teknikler kullanmaktadırlar. Vergi denetimi, denetimin konusu ve kapsamına göre yüzeysel olabileceği gibi çok kapsamlı derin incelemer şeklinde de olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminde kullanılan teknikleri genel olarak; mali tablolardan faydalanma, mükellefin vergi dairesindeki tarh dosyasından yararlanma, bilgi verme kapsamında elde edilen bilgiler, yoklama, randıman, aritmetik inceleme, işletme içi işlemlerin karşılaştırılması, karşıt tespit, belgelerin incelenmesi, kaydi ve fiili envanter çalışmaları olarak sayabiliriz.

1.2.4.1. Mali Tablo Analizi

Mali tablo analizi denilince işletmede mevcut; mali durum (bilanço), gelir tablosu (kar-zarar cetveli), dağıtılmış karlar, öz sermaye değişimi, nakit akımı, fon akımı tabloları ile küçük işletmelerde "İşletme Hesabı Özeti" ve bunlara temel teşkil eden defter ve belgelerin analizi anlaşılmaktadır (Çavdar, 2016: 27). Vergi denetimi açısından mali tablolar analizi ise, işletmelerde mevcut bilanço, gelir tablosu kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, bütçeler, proforma tablolar ile küçük işletmelerde işletme hesabı hülasası ve bunlara temel teşkil eden defter ve belgelerin analizi olarak anlaşılmaktadır (Organ, 2008: 55).

1.2.4.2. Vergi Dairesindeki Kayıtlı Bilgilerinden Yararlanma

Mükelleflerin faaliyetleri vergi idaresi tarafından takip edilmektedir. Faaliyete başlanılmasından itibaren işe başlama yoklaması tutulur. Bununla birlikte, faaliyet dönemi sürecinde mükellefler nezdinde değişik tarihlerde yoklamalar tutulabilir, tutanaklar düzenlenebilir. Vergisel durumlarla ilgili diğer kurum ve kuruluşlardan gönderilen çeşitli bilgi ve belgeler tarh dosyasında saklanır. Vergi inceleme sürecinde incelemenin konu ve kapsamı doğrultusunda tarh dosyasında mevcut olan bilgi ve belgeler inceleme elemanına yardımcı olabilir. Bu yönü ile tarh dosyasından yararlanma vergi denetiminde kullanılan kaynaklardan biridir.

1.2.4.3. Bilgi Edinme Kapsamında Elde Edilen Bilgiler

VUK'un bilgi verme başlıklı 148. madesinde "*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyecekleri bilgileri vermeye mecburdurl*ar." Şeklinde düzenleme yapılarak kamu kurum ve kuruluşlarına, mükellef ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilere vergi idaresine bilgi verme konusunda zorunluluk getirillmiştir. Yine VUK'un 149. maddesinde bilgi verme ile ilgili olarak "*Kamu idare ve müsseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.*" şeklinde düzenleme yapılarak sürekli bilgi verme hususu düzenlenmiştir.

VUK'un "*Ölüm Vakalarını ve İntikalleri Bildirme*" başlıklı 150. maddesinde ise, bazı resmi makamlarla gerçek veya tüzel kişilere her ay gerçekleşen ölüm olayları ile intilalleri vergi idaresine bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu maddede:

"*Madde 150 – Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her*

ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).” Şelinde düzenleme yapılmıştır.

Vergi denetim sürecinde, vergi denetim yetkisine haiz denetim elemanları ve diğer yetkililer doğru işlemi ortaya çıkarabilmek için kanundan aldıkları bilgi toplama yetkileri kapsamında araştırma yapmaktadırlar. Mükelleflerden veya muamelede bulundukları kişilerden gerekli olan bilgi ve belgeler toplanarak inceleme sürecinde kullanılmaktadır. Yine ölüm ve intikal gibi vergilendirmeyi etkileyen olayların ortaya çıkmasını müteakiben bu olaylar vergi idaresine resen bildirilmektedir. Sonuçta, bütün bu bilgiler vergi denetiminde vergi denetiminin kapsam ve türü dahilinde kullanılmakta ve vergisel kayıpların önüne geçilmektedir.

1.2.4.4. Yoklama

Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir (HUD, 2013: 96). Yapılan yoklama sonucu yoklama fişi düzenlenir ve

mükelelfin tarh dosyasında saklanır. Düzenlenen bu yoklama fişleri gerek cari dönem vergi denetimlerinde gerekse de eski dönemelere ilişkin yürütlen denetimlerde veri olarak kullanılabilmektedir.

1.2.4.5. Randıman İncelemesi

Randıman incelemesi, bir işletmenin verimliliğinden yola çıkılarak yaratılan katma değeri gerek fiziki gerekse de parasal yönden ölçmek amacıyla, olması gereken ile olan arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışan bir vergi inceleme tekniğidir. Dolayısıyla randıman incelemesi, üretilen mamul ile kullanılan hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiyi temel almaktadır. Bu suretle üretim miktarı ile üretimde kullanılan hammadde miktarı kontrol edilerek defterlerdeki kayıtlı miktarlar karşılaştırılır, hasılat ve gider kalemlerinin gerçek tutarı ile gerçek üretim miktarı belirlenmiş olur (Çavdar, 2016: 28). Randıman sonucunda mükellefin kayıtlı satışları ile satması gereken gerçek şatış tutarları karşılaştırılır. Buna rağmen randıman incelemesi sonucunda eksik fatura düzenlediği tespit edilirse aradaki fark, matrah farkı olarak değerlendirilir ve mükelleften cezalı olarak alınır.

1.2.4.6. Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, mükelleflerin vergisel sonuç doğuran işlemleri sırasında defter ve belgelerdeki rakamların tutar veya miktarlarında mükellefin lehine veya aleyhine hata yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesidir. Diğer bir deyişle, aritmetik incelemede mükelleflerin yasal kayıtlarında yapması muhtemel aritmetik hataların gözden geçirilerek hata yapıldı ise durumun düzeltilmesi amaçlanır.

1.2.4.7. İşletme İçi İşlemlerin Karşılaştırılması

İşletme içi karşılaştırma işletmenin kendi kayıtlarının birbiriyle uygunluğu

anlamını taşımaktadır. Karşılaştırmalar hesap içi karşılaştırma şeklinde olmaktadır. Mizanlar ile defter kayıtları arasında yapılan karşılaştırma, ana defterler ile muavin defterlerin karşılaştırılması ya da sadece değer olarak izlenen hesapların miktar olarak dengede bulunup bulunmadığının karşılaştırılması gibi teknikler işletme içi karşılaştırma metoduna örnek olarak gösterilebilir (Yücelen, 2009:52). Sonuç olarak, işletme içi kayıtların karşılaştırılması ile tespit edilen uyumsuzluklar belirlenerek, yapılacak ek tarhiyata konu olabilmektedir.

1.2.4.8. Karşıt İnceleme

Vergi denetiminde en sık kullanılan tekniklerden bir diğeri karşıt incelemedir. Karşıt inceleme, vergi denetimine tabi tutulan bir mükellefin satış yaptığı ve fatura düzenlediği bir mükellef nezdinde bu mükellefin yasal defterlerinde vergi denetimine tabi tutulan mükellef tarafından düzenlenmiş faturanın kaydedilip kaydedilmediği, nasıl muhasebeleştirildiği, gerçekte böyle bir işlemin yapılıp yapılmadığı hususlarının defter ve belgeler üzerinden incelendiği bir inceleme yöntemidir. Burada amaç, vergi incelemesi geçiren mükelllefin yasal defterlerinde yer alan işlemlerin karşı taraf defterlerinden teyit edilerek doğruluğunun araştırılmasıdır. Mükellef ile muamelede bulunan mükellefin yasal defterlerine kaydedilmiş olan yüksek tutarlı gider faturalarının bu faturaları düzenleyen mükellefin yasal defter kayıtlarından teyidinin yapılması karşıt incelemeye örnek olarak gösterilebilir.

Ülkemizde vergi denetim elemanları karşıt incelemeye sık başvurmaktadırlar. İncelemenin konu ve kapsamı çerçevesinde karşıt inceleme yapılacak mükellef veya mükellefler belirlenmektedir. Karşıt incelemesi yapılacak mükellef, denetim elemanının bulunduğu il dışında bulunan bir mükellef ise vergi denetim elemanı karşıt incelemeyi, mükellefin bulunduğuı ilde mevcut denetim elemanları tarafından yapılmasını teminen bağlı olduğu grup başkanlığı aracılığı ile göndermektedir. Karşıt inceleme yapılacak mükellef denetim elemanının çalıştığı yerde veya o yere yakın ise denetim elemanı karşıt incelemeyi kendisi yapabilmektedir. Bununla birlikte, denetim elemanları ile Yeminli Mali Müşavirler (YMM) karşıt incelemeleri bazen vergi

daireleri aracılığıyla da yapabilmektedirler.

1.2.4.9. Belge İncelemesi

Belge incelemesi, belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması ile belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılmasıdır. Muhasebede kayıtlar belgelere dayanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında belge incelemesi, belgelerin birbirleriyle ve muhasebe kayıtları ile uygunluğunun incelenmesi şeklinde ifade edilebilir (Çavdar, 2016: 29). Mükellefin aldığı belgeler ile kendi düzenlediği belgelerin doğru olması ve kayıtlara doğru bir şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçağının kendini en çok gösterdiği alanların başında belgelerde yapılan sahtekârlık veya hatalar gelmektedir. Bu anlamda, belge incelemesi vergi denetiminde en çok önem verilen konulardan biridir.

1.2.4.10. Kaydi ve Fiili Envanter Çalışmaları

Envanter terim olarak, işletmenin belirli bir tarihte elinde bulunan iktisadi kıymetleri (mal, para, taşıt, demirbaş, bina, arsa, vb.) sayması, tartması ve ölçerek değerlemesi olarak ifade edilebilir. Yine VUK'un 186. maddesinde envanter: "*Bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir."* şeklinde tanımlanmıştır. Envanter, işletmenin ekonomik varlıklarının sayım, ölçüm ve değerlemesi olduğundan yasal defter ve belgeler üzerinden kaydi envanter şeklinde yapılabileceği gibi, işletmenin belli bir tarihteki ekonomik değerlerinin fiili olarak sayımı şeklinde fiili envanter olarak da yapılabilir. Sonuçta fiili envanter ile kaydi envanter sonuçlarının vergi denetimi sürecinde birbirleriyle uyumlu olması gerekmekte ve beklenmektedir.

Vergi inceleme sürecinde ticaret ve imalat işletmelerinde kayıtdışı hasılatının olup olmadığını ortaya koymanın en etkili yöntemlerinden biri kaydi ve/veya fiili

envanter çalışmalarıdır. İşletmenin stoklarına kaydi envanter yapılması durumunda, dönem başı stokları, dönem içi alınan ve/veya imal edilen stoklar ile dönem sonu stokları kıyaslanarak dönem içi satılması gereken gerçek stok miktarına ulaşılabilmektedir. Bu miktar mükellefin faturalı satışları ile karşılaştırılarak satılan stok miktarının yasal defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediği tespit edilmektedir. Dolayısıyla kaydi envanter işletmelerin yasal defter ve belgelerindeki kayıtlı iktisadi kıymetler üzerinden yapılmaktadır.

Fiili envanter ise, işletmelerin belirlenen bir tarih itibari ile iktisadi değerlerinin fiili olarak sayılması esasına dayanmaktadır. İşletmenin stoklarına fiili envanter yapılması durumunda, fiili envanter çalışmasının yapıldığı tarih dönem sonu olarak kabul edilmekte ve sayım ile tespit edilen stok miktarı, dönem başı stok ve dönem içi alınan ve/veya imal edilen stok miktarı ile karşılaştırılmaktadır. Bu dengeden hareketle mükellefin satması gereken gerçek stok miktarı tespit edilebilmektedir. Sonuçta, satılması gereken miktar mükellefin faturalı satışları ile karşılaştırılmakta ve kayıtdışı satışın olup olmadığı ortaya konulabilmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI

2.1. Genel Olarak Vergi Kayıp ve Kaçak Kavramı

Çalışmamızın bu bölümünde genel olarak vergi kayıp ve kaçakçılığı kavramı, vergi kayıp ve kaçağının nedenleri ile vergi kayıp ve kaçağının vergi mevzuatımızdaki yeri ve cezaları üzerinde durulacaktır.

2.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Tanımı

Vergi kayıp ve kaçağı, dönemsel olarak devlet hazinesine girmesi gereken vergi geliri miktarına herhangi bir nedenle ulaşılamadığı fiili durumu ifade eder (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 54). Vergi kaybı, lafzı itibari ile çok geniş bir anlam ifade etmektedir. Bu konu bazen mükelleflerin sehven yaptıkları hatalar dolayısı ile hazine aleyhine ortaya çıkan vergi kayıplarını ifade ederken bazen de bilerek veya bilmeyerek yapılan işlemler sonucunda eksik vergi tarh ve tahakkukuna yol açacak işlemlerin yapılması şeklinde gerçekleşebilir. Duruma göre, bazen mükelleflerin kendilerini verginin mükellefi ya da konusuna giren işlemlerden uzak durmaya yönelten kaçınma şeklinde de ortaya çıkabilir. Bütün bu işlemler netice itibariyle vergi kaybına yol açan temel davranış biçimleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi kaçakçılığı; vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmaktadır (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 49). Diğer bir deyişle vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı olarak verginin ödenmemesi veya olması gerekenden az ödenmesi halini ifade eder. Mükellef vergi

konusuyla ilişkiye girerek vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmiş, ancak, doğan vergi borcunu kısmen veya tamamen ödememiştir. Bu noktada, mükellef bilerek ve isteyerek (kasten) ilgili davranışı gerçekleştirmektedir. Yaptığı davranış sonucunda devletin vergi kaybına yol açmaktadır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 54).

2.1.2. Vergi Kaçakçılığının Türk Vergi Kanunlarındaki Yeri ve Yaptırımları

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ve ekonomik niteliği olan suçlardandır. Yasa koyucu, anılan suç tipini hürriyeti bağlayıcı cezalarla müeyyidelendirmiştir. Bu tür vergi suçlarının saptanması ve yaptırımın uygulanması ceza mahkemelerinin görevi dahilinde ise de, anılan yasanın 367. maddesi uyarınca suçtan zarar gören vergi idaresinin "mütalâa"sı yargılama şartı olarak kendini göstermektedir. (Kırmaz, 2015: 330-340). Vergi kaçakçılığı suçu 213 Sayılı (VUK)'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede hangi fiillerin vergi kaçakçılığı kapsamında mütala edildiği ve bu suçlara uygulanacak müeyyideler belirlenmiştir. Madde hükmüne göre:

MADDE 359 - a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili

kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

2.1.3. Genel Olarak Vergi Kayıp ve Kaçağının Nedenleri

Vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verebilecek çok sayıda farklı neden kuşkusuz sayılabilmekle birlikte, çalışmamızda vergi kayıp ve kaçağına yol açan sebepler; ekonomik ve mali, hukuki, idari, sosyal ve psikolojik ile siyasal ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler altında incelenecektir.

Günümüzde dünyanın hiçbir ülkesinde tamamıyla sıfırlanamamış ve ülkemizde büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kayıp ve kaçağının nedenleri arasında

önemli görünenler şu şekilde sıralanabilir (Kıldiş: 3);

- Ekonomik ve mali nedenler (Enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti),
- Hukuki nedenler (Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri),
- İdari nedenler (Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması),
- Sosyal ve psikolojik nedenler (Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

2.1.3.1. Ekonomik ve Mali Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağının ekonomik ve mali nedenlerini; gelir dağılımı ve vergi adaletsizliğinden kaynaklanan nedenler, yüksek enflasyondan kaynaklanan nedenler ile vergi istisna ve muafiyetlerinden kaynaklanan nedenler şeklinde sıralayabiliriz.

2.1.3.1.1. Gelir Dağılımı Ve Vergi Adaletsizliğinden Kaynaklanan Nedenler

Vergi politika ve peformansı ekonominin genel durumundan etkilenmektedir. Ekonomik durum ile vergi performansı arasında doğru bir ilişki vardır. Ülkede ekonomik durum iyi oldukça vergi kayıp ve kaçakçılığı nispeten daha az olabilmektedir. Bu doğrultuda, ekonomik nedenleri; gelir dağılımı ve vergi adaletsizliğinden kaynaklanan nedenler ile yüksek enflasyondan kaynaklanan nedenler olarak ifade edebiliriz.

Vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkmasını tetikleyen unsurlar arasında mali nedenlerde bulunmaktadır. Vergi oranlarının yüksek olması, istisna ve muafiyet uygulamaları vergi kayıp ve kaçağına yol açan mali sebepler olarak öne çıkmaktadır.

Gelir dağılımı açısından bakıldığında; gelirlerin kaynağı ile vergi kaçırma arasında pozitif bir ilişki olduğu ve bunun da vergi sisteminden kaynaklandığı çok açık bir şekilde ortadadır. Öyle ki yapılan bilimsel araştırmalar sonucunda, ücret gelirleri kaynakta vergilendirildiğinden vergi kaçırma olanağı olmamasına karsılık; avukat, doktor vb. serbest meslek sahiplerinin, vergilemeye esas teşkil eden milli gelir oranlarını, çesitli harcama kalemlerini masraf olarak göstererek ya da fatura kesmeyerek kendi beyanına göre vermesi vergi kaçırma olanağını artırmaktadır. Gelir dağılımındaki bu adaletsizlik, düşük gelir grubunun genişliği ve orta gelir grubu üyelerinin nispi olarak azlığı kayıtdışılığın nedenleri arasındadır. İktisadi kriz ve durgunluk dönemleri de kayıtdışılığa uygun bir zemin oluşturmaktadır. Böyle dönemlerde işsiz kitleler, kayıtlı ekonomide bulamadıkları istihdam imkânlarını kayıtdışı faaliyetlerde arayabilmektedir. Müteşebbisler ise kriz ve durgunluğun etkilerini minimuma indirmek ve özellikle istihdam ve üretim açısından esnek davranabilmek amacıyla kayıtdışı faaliyetlere yönelmektedirler (Şaan, 2008: 12).

Vergi tahakkuk ve tahsilatının yoğun olarak dolaylı vergilerden oluştuğu, dolayısıyla harcalamalar üzerinden vergilemenin yapıldığı vergi sistemlerinde az kazanandan az çok kazanandan çok vergi alınması anlayışı zedelenmektedir. Mükellefler arasındaki gelir farkları dikkate alınmadan harcamalar üzerinden eşit vergi alınması farklı gelir grupları arasında vergi ödeyen kişiler üzerinde orantısız vergi yüklerinin oluşmasına sebep olmaktadır. Bu durum toplumda vergi adaletinin bozulmasına zemin hazırlamaktadır. Bozulan vergi adaleti ise vergi kayıp ve kaçaklarına yol açan en önemli sebeplerden birisi olarak ortaya çıkmaktadır.

2.1.3.1.2. Yüksek Enflasyondan Kaynaklanan Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağına neden olan ekonomik ve mali nedenlerden bir diğeri ise yüksek eflasyondur. Enflasyonist ortamlarda mükellefler reel gelirleri artmasa da vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar. Enflasyon nedeni ile ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmesi, elde edilen gelirlerin enflasyon sonucu artarak yüksek oranlı vergi dilimlerine dahil olması ve yine enflasyon nedeni ile satın alma gücünde meydana gelen aşınmadan dolayı mükellefler elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinden gizleme yoluna gitmektedirler (Öztürk, 2007: 33). Bu sebeple, enflasyondan dolayı reel gelirleri artmamasına rağmen nominal gelir artışları üzerinden vergi vermek isetemeyen mükellefler vergi kayıp ve kaçakçılık yollarına başvurabilmektedirler.

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta bir çok çalışmayla kanıtlanmıştır. Ancak, bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Bu analizde, vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalın üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında esasen ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıtdışılığa geçiş söz konusu olur bu durumda da kayıtlı ekonominin boyutu küçülür (Tecim, 2008:4). Kayıtlı ekonominin küçülmesi ise mükelleflerin vergiye tabi işlemlerini gizleyerek vergi kaçırmaları şeklinde gerçekleşmektedir.

2.1.3.1.3. Vergi İstisna ve Muafiyet Uygulamalarından Kaynaklanan Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağının mali nedenlerinden bir diğerinin de, etkin uygulanmayan vergi muafiyet ve istisnaları olduğunu söyleyebiliriz. Vergi kanunları

ile çeşitli diğer bazı kanunlarla kapsam ve sınırları belirlenmiş olan istisna ve muafiyet uygulamaları zaman zaman mükellefler tarafından suistimal edilebilmektedir. Devletin istisna ve muafiyetler ile vergi harcamasında bulunduğu alanlara kanun dışı yollar ile teşebbüs eden mükellefler vergi kaçırabilmektedirler. Bazen de, vergi muafiyet ve istisnaları, bu muafiyet ve istisnalardan yararlanmayan mükellefler aleyhine rekabet eşitsizliği yaratabileceğinden dolayı bu mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir.

2.1.3.2. Hukuki Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağının hukuki nedenlerini vergi kanunlarının yeterince açık olmaması, cezaların caydırıcı olmaması ve vergi aflarına sık başvurulması olarak ifade etmek mümkündür.

2.1.3.2.1. Vergi Kanunlarının Yeterince Açık Olmaması

Düzgün bir vergi ortamı, vergi kanunlarının yeterince açık olduğu, bütün mükellefler tarafından asgari ölçüde kavrandığı, vergi kanunlarının sık değişmediği ve mükelleflerin kendilerini güvende histtiği bir ortamda gerçekleşebilmektedir.

Vergi kanunlarının çok karmaşık olması; mükelleflerin defter kayıtlarında, amortisman hesaplamalarında ve maliyet gider kaydı gibi vergilendirmeyi etkileyen alanlarda hata yapmalarına yol açabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi mevzuatının ayrıntı düzeyi yükseldikçe hata riski artmakta ve sonuçta hazine aleyhine vergi kaybı ortaya çıkmakla birlikte mükellefler adına da cezalı tarhiyat ortaya çıkabilmektedir.

Ülkemizde vergi kanunları yeterince açık ve anlaşılır düzeyde değildir. Vergi mevzuatı ile alt mevzuatta sık değişiklikler yapılmaktadır. Vergi kanunları ile alt mevzuat kapsamında yapılan yasal düzenlemeler mümkün olduğunca açık, anlaşılır ve

vergilendirmeyi kolaylaştırıcak şekilde yapılmalıdır. Yasal mevzuat sık değiştirilmemelidir. Sık değiştirilen mevzuat mükellefler tarafından zor algılanmakta ve vergisel yükümlülükler yasal karmaşadan dolayı tam anlamıyla yerine getirilemediğinden vergi kaybına neden olmaktadır.

2.1.3.2.2. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Vergi kanunlarında vergi kayıp ve kaçağına uygulanan cezaların ağırlığı ve uygulama şekli kuşkusuz vergi kayıp ve kaçağını önemli ölçüde etlileyen unsurların başında gelmektedir. Mükelleflerin herhangi bir fiili vergi mevzuatı kapsamında vergi kaybına yol açabilmektedir. Bununla birlikte, vergi kaybına yol açan bütün mükellef fiilleri VUK'un kaçakçılık suçları arasında sayılmamaktadır. Dolayısıyla, vergi mevzuatımızda vergi kaybının olduğu her mükellef fiili vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmemekte ve kaçakçılık cezaları uygulanmamaktadır. Bu fiillere sadece kayba uğratılan vergi tutarı kadar bir kat vergi cezası uygulanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, salt hazine aleyhine vergi kaybına yol açan bütün mükellef fiilleri vergi suçu kapsamında değerlendirilmemekte ve hürriyeti bağlayıcı ceza önerilmemektedir. Defter ve belgeleri gizleme, sahte belge düzenleme, bilerek sahte belge kullanma, vb. gibi sınırlı sayıda suçta ise vergi kaybı olup olmadığına bakılmaksızın hürriyeti bağlayıcı ceza önerilmektedir. Çünkü bu fiiller, VUK'ta kaçakçılık suçlarının arasında sayılmıştır. Bu açıdan bakıldığında, açıkça sehven yapıldığı belli olan fiiller dışındaki vergi kaybına yol açan mükellef fiillerin tamamının VUK'ta vergi kaçakçılığı kapsamında ele alınarak düzenleme yapılması gerekmektedir.

Mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri kapsamında resen veya ikmalen yapılan tarhiyatlar neticesinde mükellefler vergi mevzuatı kapsamında vergi aslı ve cezaları için uzlaşma veya cezalarda indirim talep edebilmektedirler. Dolayısıyla, kasten veya sehven vergi kaçıran mükelleflere kesilen cezaların çok yüksek bir bölümü uzlaşma veya cezalarda indirim kapsamında silinmektedir. Sonuçta vergi mevzuatı kapsamındaki vergi cezalarının caydırıcılık gücü önemli ölçüde azalmaktadır. Dolayısıyla, vergi idaresinin vergi denetimi sonucunda yapmış olduğu

tespitler çerçevesinde mükelleflere kesilecek olan vergi ve cazaları ile harcanan emek ve zaman büyük ölçüde boşa gitmektedir.

2.1.3.2.3. Vergi Aflarına Sık Başvurulması

Vergi aflarına sık başvurulması, vergi kayıp ve kaçağının oluşmasına yol açan sebeplerden biri olarak ifade edilebilir. Nitekim, vergi aflarına sık başvurulması vergisel etkinlik ve performansı etkileyen önemli sebeplerden biridir. Vergi aslı ve cezaların vergi afları ile sık sık silinmesi veya yeniden yapılandırılması mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinden taviz vermelerine yol açabilmektedir. Bununla birlikte, ülkemizde son yıllarda çok sık çıkartılan vergi afları devletin vergi toplama kapasitesine zarar vermiştir. Nihayetinde, vergi affının çıkacağını düşünen ve bu doğrultuda bekleyen mükellefler vergi kayıp ve kaçağına yol açacak davranış biçimlerine yönelebilmektedirler.

Vergi aflarına sık başvurulması toplumda vergi adaletini olumsuz etkileyen sebeplerden biridir. Vergi kayıp ve kaçağına yol açarak vergi affından yararlanan mükellefler bu durumdan olumlu faydalanmaktadırlar. Bu durum, bu mükelleflerin lehine sonuç doğrururken, vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerler aleyhine bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi ödevlerini yerine getirmeyen ve vergi affı ile avantaj sağlayan mükellefler, diğer mükelleflere olumsuz örnek teşkil ederek, onları vergi kayıp ve kaçağı faaliyetlerine yönelterek onlarıda vergi affı beklentisi içine sokabilmektedirler.

2.1.3.3. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi idaresinin rolü büyüktür.Vergi idaresi, vergi vermekle yükümlü mükellefleri etkili bir şekilde takip edebilirse vergi vermeme eğilimini de o düzeyde azaltabilir. Vergi idaresi, vergi vermekle yükümlü kişileri vergilendirme sonrası olduğu kadar vergilendirme öncesi

de takip etmelidir (Kara ve Öztürk, 2015: 28). Vergi idaresinin mükellefler üzerindeki denetim, kontrol, yoklama vb. işlemleri ne kadar yoğun olursa, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri o derecede azalabilmektedir.

Vergi kayıp ve kaçağının idari nedenlerinden bir diğeri de, vergi politika ve uygulama süreçlerinde görevlendirilen personel sayısının ve bu personelin eğitim düzeylerinin yetersiz olmasıdır. Personel sayısının artırılması, adil iş bölüşümü ve uzmanlaşmanın sağlanmasıyla vergi kayıp ve kaçağının azalması sağlanabilir. Yine, vergilendirme sürecinde idareci ve personelin tam anlamıyla sorumluluk almaktan imtina etmesi idari bir zaafiyet olarak ortaya çıkmaktadır. İdareci ve personelin vergilendirme sürecinde Bilgi İletişim Teknolojilerindeki (BİT) uyum düzeyi de çok önem taşımaktadır. BİT, ancak bunları kullanacak nitelikli personel ve idareciler elinde faydalı olabilmektedir. Bu konularda personele eğitim verilerek, BİT'in vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde etkin olarak kullanılması gerekmektedir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağına sebep olan idari nedenlerin bir diğeri de, kurumlar arasında vergisel işlemlere konu olayların icrasında iletişim ve koordinasyon eksikliğinin varlığıdır. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun, tapu dairelerinin, bankaların, belediyelerin, vb. bütün kamu kurumlarının vergisel işlemlere konu olayları raporlayıp vergi idaresi ile paylaşması vergi kayıp ve kaçağını azaltabilir. Ülkemizde, malesef kurumlar arasında bu konuda tam anlamıyla bir koordinasyon yoktur.

Ülkemizde vergi idaresi, HMB'nin taşra birimi olan defterdarlıklar ile HMB'nin bağlı kuruluşu olan GİB'e bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır. Bu ikili yapı, vergilendirme süreçlerinin uygulama ve takibinde sorunlara yol açmaktadır. Vergi kanunlarının etkin ve verimli bir şekilde uygulanması kurumsal kargaşa nedeni ile tam anlamı ile gerçekleştirilememektedir. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde vergi idaresinin ikili bir yapıda olması vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede zaafiyet yaratmaktadır.

2.1.3.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağına yol açan sebeplerden bir diğeri de sosyal nedenlerdir. Bu nedenler;

- Toplumda vergi ahlak ve bilincinin yeterli düzeyde olmaması,
- Vatandaşların ödeyecekleri vergilerin kendilerine hizmet, vb. şekillerde geri dönüşünün olmayacağını düşünmeleri,
- Sık başvurulan vergi afları neticesinde yakın zamanda af beklentisinin olması,
- Vergisel yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmeyen mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini gereği gibi yerine getiren mükelleflere kötü örnek olması,
- Vergi yaptırım ve cezalarının caydırıcı nitelikte olmaması olarak sayılabilir.

Vergi kayıp ve kaçağına yol açan sosyal nedenlerden bir diğeri ise, mükellefin vergi psikolojisidir. Bu açıdan, mali olaylarla ilgili yapılacak değerlendirmelerde olayın hukuki, ekonomik ve siyasal yaklaşımların esas alınması yeterli olmayıp, olayın psikolojik açıdan da değerlendirmesi gerekmektedir. Bireylerin iç ve dış etkenler karşısında gösterdiği tepkileri inceleyen psikoloji bilimi, vergilemeye karşı bireylerin tepkilerinin psikolojik açıdan değerlendirilmesinde önem taşımaktadır.Vergi baskısı, vergi ödemenin bireylerin davranışları üzerinde meydana getirdiği etkilerdir. Verginin karşılıksız ve zorunlu bir ödeme olması nedeniyle vergi ödemek zorunda olan kişi veya kurumlar vergiye karşı olumsuz bir tutum sergileyebilmektedirler (Akbal, 2019:117). Dolayısıyla mükelleflerin vergi psikolojisindeki olumsuz eğilimler vergi kayıp ve kaçağının artmasına sebep olmaktadır.

2.1.3.5. Siyasal Nedenler ve Baskı Gruplarından Kaynaklanan Nedenler

Vergi kayıp ve kaçağının nedenleri arasında bir çok farklı sebep bulunmakla birlikte siyasal ve baskı gruplarından kaynaklı nedenlerde bu kapsamda değerlendirilebilir. Ülkeyi yönetenler genelde toplumun tamamına sirayet eden kanunları sık değiştirmek istemezler. Toplumda mükelleflere ağır yükler getiren, vergi ödevlerini artıran uygulamalar mükellefler tarafından her zaman olumlu karşılanmaz. Bu durumda, mükellefler ve ilgili çıkar odakları, kendilerine yük getiren vergi düzenlemelerinin yasalaşmaması için yasa yapıcı konumundaki yetkili otoritelere lobi, vb. baskı yapmaya başlarlar. Nihayetinde güncelliğini kaybetmiş, dönemin şartlarına uymayan vergi kanunları mükellefleri daha kolay vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir.

Seçim dönemlerinde oy kaygısı ile vergilendirme süreçlerinin sekteye uğratılması, siyasi karar alıcılarının vergi konusuna yeterince önem atfetmemeleri ve populist politikalar ile günü kurtarmaya çalışmaları, vergi sisteminde yapılması gereken yeni düzenlemelerin toplumda olumsuz algılanacağı endişesini taşımaları, siyasi nepotizim vergi kayıp ve kaçağına yol açan sebepler arasında sayılabilir.

2.2. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Oluşum ve Boyutu ile Önlenmesi İçin Alınması Gereken Önlemler

Ülkelerin vergi mevzuat yapılarına göre vergi kayıp ve kaçakları çok farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Nihayetinde vergi kayıp ve kaçağı hazinenin vergi kaybını ifade etmektedir. Türkiye'de de vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında çok mesafe alınmasına rağmen, vergi kayıp ve kaçağının boyutu hala yadsınamayacak kadar yüksek seviyededir.

2.2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağının Oluşum Biçimleri

Vergisel kayıpların genel bir çerçevede ele alınması bakımından, vergi kaçakçılığı, vergi kaybı ve kayıtdışı ekonomi kavramları üzerinde durulacaktır.

2.2.1.1. Vergi Kaçakçılığı

Kayıtdışı ekonominin çok büyük boyutlara ulaştığı bu dönemde kaçakçılık suçlarının kayıtdışı ekonominin varlığında çok önemli bir olgu olduğu tartışmasız kabul edilen bir gerçektir. Mükellefler vergiye karşı çeşitli tepkiler gösterebilirler. Bu tepkiler iki şekilde olabilir. Vergiye tabi işlemlerle hukuki olarak muhatap olmayarak vergiden kaçınabilecekleri gibi, vergiye karşı tepki gösterip vergi kaçakçılığı suçunu da işleyebilirler. Kuşkusuz vergiye karşı son zamanlarda gösterilen tepkilerin başında vergi kaçakçılığı fiili gelmektedir (Akbal, 2015:93).

Vergi kaçağı, vergi konusu olması gereken bir faaliyet veya kaynağın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırma sebebiyle vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılmasına yönelik tüm faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir (Şaan, 2008:20). Tanımlara bakıldığında vergi kaçakçılığını, vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin; yasal olmayan yollara başvurmak suretiyle kasıtlı olarak bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, bunun sonucunda da haksız kazanç sağlamaları ve devletin vergi kaybına uğramasına neden olmaları şeklinde özetleyebiliriz (Kapusuzoğlu, 2008: 125). Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi ziyaının (kaybının) varlığı gerekli değildir. Vergi ziyaı olsa da olmasa da, eğer mükelleflerin 213 sayılı VUK'ta belirtilen fiilleri işledikleri tespit edilirse, vergi kaçakçılık suçu oluşacaktır (Bilici, 2017:104). Bütün bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, mükellefler kasten vergi ziayına sebebiyet verebilecekleri gibi kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememeleri nedeni ile bilmeden de vergi ziyaına sebebiyet verebilirler.

2.2.1.2. Vergi Kaybı (Vazgeçilen Vergi-Vergi Erozyonu)

Vergi kaybı, çok geniş kapsamlı bir terim olup devlet açısından her durumda parasal kaybı ifade eder. Vergi kaybı, mükellefler tarafından, sehven veya kasten yapılan fiiller sonucu ortaya çıkabileceği gibi idare tarafından vergilendirmede yapılan çeşitli hatalar sebebiyle de ortaya çıkabilmektedir. Bu yönüyle vergi kaybı, dar anlamda ve geniş anlamda vergi kaybı olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmaktadır.

Geniş anlamda vergi kaybı, mükelleflerin vergi ile ilgili konulara yeterince nüfuz edememeleri veya iyi niyetli davranışlarına rağmen düşük vergi ödemesine neden olmaları yanında, bilerek ve isteyerek daha az vergi ödeme çabalarının sonuçları olarak ifade edilebilmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini olması gerekenin altında gerçekleştirme çabalarının bir sonucudur (Öztürk ve Kara, 2015:26).

Vergi kaybı, kanun dışı yollara başvurmak suretiyle ortaya çıkabileceği gibi, mükelleflerin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememeleri vb. şekillerde ortaya çıkan ve hazine aleyhine sonuç doğuran bir durumdur. Vergi kaybı, ayrıca vergi psikokojisi gereğince, mükelleflerin vergisel işlemler ile bilinçli olarak muhatap olmamak amacıyla kanuni düzenlemeler çerçevesinde kendilerini vergi borçlusu durumuna sokmamaları şeklinde de gerçekleşebilir.

Vazgeçilen vergi, bir başka ifade ile vergi harcaması hazinenin vergi kaybını ifade eden diğer bir kavramdır. Vergi harcaması, bir vergi konulması ve uygulaması için gerekli temel bir düzenleme olmayan, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, yönetimi kolaylaştırmak ve benzeri nedenler ile tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerin yol açtığı kaybı ifade etmektedir (Akdoğan, 2002:168). Başka bir deyişle, vergi harcaması devletin vazgeçtiği vergi tutarını ifade etmektedir.

213 Sayılı VUK'un 341. maddesinde vergi ziyaı (Vergi kaybı) açıklanmıştır.

341. madde de vergi ziyaı; "*Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan görüleceği üzere vergi ziyaı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesini ifade ettiği gibi, vergisel yükümlülüklerin zamanında yapılmayarak hazinenin dönemsel olarak vergi kaybı yaşadığı durumları da içinde barındırmaktadır.

Vergi kaybı geniş kapsamlı bir konudur. Vergi kaybının en sık gerçekleşme şekillerden birisiside kuşkusuz vergi matrahının aşındırılması olarak ifade edilen vergi erozyonudur. Vergi mevzuatında yer alan aşırı indirimler, istisna ve muafiyet uygulamaları vergi sistemini yıpratır ve vergiye tabi tutulabilir unsurlar ile vergi tutarı arasındaki dengesizliklerin ortaya çıkmasına yol açar. Çeşitli nedenlerle vergi matrahlarından yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile mükellefin matrah dışı bıraktığı gelirler vergide erozyon denilen matrah aşınması sorununu yaratır (Akdoğan; 2002:172). Bu açıdan bakıldığında, çeşitli nedenlerle vergi matrahlarının aşındırılması hazine adına vergi kaybının ortaya çıkmasına yol açan nedenler arasında önemli bir yere sahiptir.

2.2.1.3. Kayıtdışı Ekonomi

Kayıtdışı ekonomi kavramı; bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayri ve Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplarını elde etmede kullanılamayan gelir oluşturucu ekonomik faaliyetlerin bütününü ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle kayıtdışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır. Kayıtdışı ekonomi kısaca kamunun denetimi dışındaki faaliyetler olarak da tanımlanabilir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 57). Gerçek ve tüzel kişilerin işlemlerini devletin denetimi dışına çıkarmasının en önemli sebebi arasında vergi kaçırma isteği gelmektedir.

Kayıtdışı ekonominin varlığı tüm ülkeleri olumsuz yönde etkilerken Türkiye'de kayıtdışı ekonomiden önemli ölçüde olumsuz etkilenmektedir. Kayıtdışı ekonominin varlığı devletin gelir kaybı yaşamasının en önemli sebeplerinden birisidir. Bireylerin vergi ahlak ve bilinç düzeylerindeki eksiklik, vergide adalet algısının düşük olması, ekonomik konjönktür, vb. sebepler bireylerde vergi kaçırma güdüsü oluşturabilmektedir. Vergi kaçırma faaliyetleri nihayetinde vergiye tabi işlemleri gizleyerek belge ve defterlere kaydetmeme, beyanlarına intikal ettirmeme, vb. şekillerde ortaya çıkmaktadır. Bütün bu davranış biçimleri bir araya geldiğinde kuşkusuz devasa bir kayıtdışı ekonomi olgusu ortaya çıkmaktadır.

Kayıtdışı ekonomi, litaratürde yeraltı ekonomisi, gizli ekonomi, görünmez ekonomi, yasadışı ve illegal ekonomi, vb. birçok farklı şekilde tanımlanmaktadır. Kayıtdışı ekonominin litaratürde birçok farklı şekilde tanımlanmasının sebebi olarak bu kavramın yasal zeminden yasal olmayan zeminlere kadar ulaşan birbirinden çok farklı davranış biçimlerini kapsıyor olması ifade edilebilir. Söz konusu bu faaliyetler Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1: Kayıtdışı Ekonomik Faaliyetler

<table>
<tr><th>Faaliyet Türleri</th><th colspan="2">Parasal Faaliyetler</th><th colspan="2">Parasal Olmayan Faaliyetler</th></tr>
<tr><td>Yasa Dışı Faaliyet Kaynaklı Kayıtdışılık</td><td colspan="2">Çalıntı eşya ticareti, uyuşturucu satışı ve üretimi, fuhuş, kumar vb.</td><td colspan="2">Kaçakçılık ürünlerinin takası, kişinin kendisi için uyuşturucu üretmesi vb.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Yasal Faaliyet Kaynaklı Kayıt dışılık</td><td>Vergi Kaçakçılığı</td><td>Vergiden Kaçınma</td><td>Vergi Kaçakçılığı</td><td>Vergiden Kaçınma</td></tr>
<tr><td>Yasal bir şekilde mal ve hizmet üretimi sırasında kendi çalışmasından elde edilen geliri göstermeme, vb.</td><td>Çalışanları veya elde ettikleri geliri düşük gösterme</td><td>Yasal mal ve hizmet takası</td><td>Kendi kendine veya bir yakın yardımıyla iş yapma</td></tr>
</table>

Kaynak: Rakıcı, 2011: 354.

Kayıtdışı ekonomi iki açıdan büyük bir öneme sahiptir. Bir defa, toplam ekonominin bir bölümü resmi kayıtlara girmediği sürece, ekonominin gerçek boyutunu ve ekonomik büyüklüklerin göreceli ağırlığını saptamak olası değildir. Örneğin, kayıtdışı ekonominin gerçek boyutu bilinmeden işsizlik oranı, kamu kesiminin büyüklüğü gibi oranların doğru olarak saptanması olası değildir. Buna bağlı olarak, ekonomik sorunlara doğru tanı koymak ve geliştirilen politikaların uygulanışında da etkinliğin sağlanması olası değildir. Kayıtdışı ekonominin varlığı mali açıdan da önemlidir. Zira kayıtdışı kesim, aynı zamanda vergi dışıdır. Başka bir ifadeyle kayıtdışı ekonominin varlığı, kamu kesimi açısından, aynı boyutta olmamakla beraber, vergi kaybı anlamına da gelmektedir (Oral, vd., 2015:124). Dolayısıyla kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ile vergi kayıp ve kaçağı arasında doğru orantının olduğunu söylemek mümkündür.

2.2.2. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığı ile Kayıtdışı Ekonominin Boyutu

Ülkemizde vergi gelirlerine büyük ihtiyaç duyulmasına rağmen vergi kayıp ve kaçağı azımsanamayacak boyutlardadır. Ancak, vergi kayıp ve kaçağını tam olarak hesaplayıp ortaya koyabilmek çok kolay değildir. Vergi kayıp ve kaçağının hesaplanması konusunda farklı yaklaşımlar altında çeşitli araştırmacı kurumların çalışmaları vardır (Kızıltaş, 1996:54). Vergi kayıp ve kaçağının tam olarak ölçülmesi mümkün değildir. Dolayısıyla önemli olan tam anlamı ile ölçmek yerine boyutunu kavrayacak argümanlara sahip olmaktır. Vergi denetimleri sonucunda, incelenen mükellef sayıları, düzenlenen vergi inceleme raporları, bulunan matrah farkları ve kesilen vergi cezaları bu noktada değerlendirme yapmak için kullanılabilecek en doğru argümanlardır. 2001 ile 2016 yılları arasında Türkiye için hesaplanan kayıtdışı ekonominin büyüklüğü aşğıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü (Cari Fiyatlarla Milyon TL)

Yıllar	Dolanımdaki Para	Hesaplanan Dolanımdaki Para	Sıfır Vergi Oranında Hesaplanan Dolanımdaki Para	İllegal Para	Paranın Gelir Hızı	Kayıtdışı Ekonomi	Yüzde
2001	939904850	2116734610	1558187655	558546955	25.6	14275533265	59.4
2002	1295682350	3317710671	2435715837	881994834	27.0	23857552801	68.1
2003	1782164458	4462009322	3246762324	1215246998	25.5	31011213806	68.2
2004	2579470341	5646250688	4121221635	1525029053	21.7	33051033414	59.1
2005	3531057629	6753286155	4868183998	1885102157	18.4	34644083968	53.4
2006	6498796272	8110966018	5860159636	2250806382	11.7	26266261443	34.6
2007	6976828505	9194623894	6635532472	2559091422	12.1	30927672401	36.7
2008	8026300798	10604456489	7666104660	2938351829	11.8	34798148266	36.6
2009	9329788403	10555907982	7609347678	2946560304	10.2	30083975908	31.6
2010	11520984966	12387528644	8895289923	3492238721	9.5	33306784455	30.3
2011	14590965529	15127819028	10857179101	4270639927	8.9	37982858926	29.3
2012	16125440878	16581419784	11913327029	4668092755	8.8	41014362409	28.9
2013	19873312388	18608009270	13362119443	5245889827	7.9	41371194238	26.4
2014	23669805673	21227710462	15302239238	5925471224	7.4	43763426861	25.0
2015	28824054698	24333645801	17511903033	6821742768	6.8	46212779862	23.7
2016	33734342570	32644621351	23428922572	9215698779	6.1	56008012509	27.3

Kaynak: Güler ve Toparlak, 2018: 217.

Tablo 2'de, Türkiye için hesaplanan kayıtdışı ekonominin büyüklüğü yer almaktadır. Hesaplama sonucuna göre 2001 yılında kayıtdışı ekonominin büyüklüğü % 59,4 iken, bu oran 2016 yılında % 27,3 olarak gerçekleşmiştir. Hesaplamanın yapıldığı 2001-2016 yılları arasında kayıtdışılık 2015 yılında % 23,7'lik oranla en düşük seviyede gerçekleşirken, % 68,2 ile en çok 2003 yılında gerçekleşmiştir.

Ülkemizde, vergi kayıp ve kaçağının azaltılması noktasında önemli mesafe alınmakla birlikte günümüzde vergi kayıp ve kaçağı hala yüksek seviyededir. Kayıtdışı ekonomi kendisini eskiden olduğu gibi bu gün de en çok vergisel alanda göstermektedir. Vergi kayıp ve kaçağı azımsanamayacak boyutlarda olduğundan kayıtdışı ekonomi de nispeten büyük olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi kayıp ve kaçağı ile kayıtdışı ekonomi arasında doğru orantı olduğu ifade edilebilir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağını azaltmak için vergi denetimleri yapılmaktadır. Bu konuda görevli genel otorite HMB bünyesinde faaliyet gösteren VDKB'dır. Kurul bünyesinde her yıl yapılan denetimler sonucunda bulunan matrah farkları, rapor sayıları, incelenen mükellef sayıları, vb. bilgiler faaliyet raporları ile kamuoyuna açıklanmktadır. Aşağıda yer alan Tablo 3'te, Ülkemizde 2018 yılına ilişkin vergi türleri itibari ile inceleme verileri (Matrah farkları) gösterilmiştir.

Tablo 3: Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri (Matrah Farkları)

Vergi	Adet		Matrah Farkı(TL)	
	Rapor	**Mükellef**	**Ikmalen**	**Re'sen**
Kurumlar Vergisi	8.277	6.724	587.943.935	3.613.520.410
Kurum Vergisi Geçici	12.731	3.726	1.982.937.213	4.778.694.525
Gelir Vergisi	5.284	4.314	2.223.339	4.044.569.060
Gelir Vergisi Geçici	7.687	2.124	1.193.591	841.581.265
KDV	227.778	34.025	182.122.141	11.921.956.083
BSMV	3.066	337	47.723.507	362.131.280
ÖTV	12.681	1.193	4.135.491	249.133.394
Damga Vergişi	2.239	292	458.639.897	4.990.944.095
Gelir Vergisi Stopaj	5.373	1.434	154.674.558	1.532.206.061
Kurumlar Vergisi Stıoaj	544	143	65.417.678	635.202.620
Diğer Vergiler	7.919	6.749	220.009.492	1.034.694.642
TOPLAM	**293.579**	**61.061**	**3.707.020.842**	**34.004.633.435**

*Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği için, bu sayı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir.

Kaynak: VDKB, 2018: 47.

Tablo 3'te görüldüğü üzere ülkemizde 2018 yılına ilişkin olarak gerçekleştirilen vergi denetimleri sonucunda 61.061 mükellef denetlenmiş ve denetimler sonucunda 293.579 adet rapor düzenlenmiştir. Düzenlenen raporlarla ikmalen ve re'sen olmak üzere toplam 37.711.654.277 TL matrah farkı tespit edilmiştir. Bulunan toplam matrah farkını 2018 yılında denetlenen mükellef sayısına böldüğümüzde, mükelleflerin ortalama 617.606,20 TL tutarındaki vergi matrahını beyan dışı bıraktıkları sonucuna varılabilir.

Ülkemizde kayıtdışı ekonomi büyüklüğünün gelişmiş ülke seviyelerinin üzerinde olduğunu, kayıtdışı ekonominin büyüklüğünün tespiti üzerine yapılan çalışmalar göstermiştir. Kayıtdışı ekonominin yüksek seviyede olması kendisini özellikle beyan üzerinden alınan vergiler başta olmak üzere dolaysız vergiler ile servet üzerinden alınan vergilerde göstermektedir. Mükellefler faaliyetlerini gizleyerek ya da peçeleyerek vergi dışına taşımaktadırlar. Bu durum, kayıtdışı ekonominin en önemli ayağını oluşturmaktadır. Bu yönüyle vergisel anlamda kayıtdışı ekonominin temel varlık sebebi, mükelleflerin kendilerinden zorla alınan vergilere karşı gösterdikleri olumsuz tepkinin sonucudur.

2.2.2.1. Türkiye'de En Çok Başvurulan Vergi Kaçırma Yöntemleri

Devletin vergi gelirlerindeki azalma sebeplerinden bir tanesi de vergisel kayıplardır. Vergi kayıpları, ödevlilerin vergi kanunlarına uymaması ile ortaya çıkacak olan vergi kaçakçılığı sonucu oluşabileceği gibi, ödevlilerin vergisel yükümlülüklerinden kurtulmaları sonucu oluşan vergiden kaçınma şeklinde de olabilir.

Vergi kaçırmaya yönelik olarak çok çeşitli yollar kullanılabilinmektedir. Vergi kaçırmaya yönelik kullanılan yöntemlerden bazılarını şöyle sıralayabiliriz (Kapusuzoğlu, 2008: 15-126);

- İthalatın veya ihracatın vergi cennetlerinden geçirilerek karın bir kısmının burada bırakılması,
- Gelişmiş yerlerde faaliyette bulunmakla beraber, daha az vergi verilen kalkınmada öncelikli yöreleri merkez göstermek yoluyla,
- Transfer fiyatlaması yoluyla ilişkili şirkete düşük veya yüksek fiyatla mal veya hizmet satarak–alarak elde edilen karın bir bölümünün yurt dışında daha az vergili bir yerde oluşturulmasıyla,

- Basit usulde vergilendirilenlerce her isteyene istediği kadar belge verilmesi, bu belgelerin kayda alınmaması veya daha farklı tutarlar olarak kayda alınmasıyla,
- Serbest meslek niteliğindeki hizmetlerin, düşük vergilendiriliyor olması nedeniyle bir eser varmış gibi telif kazancı adı altında ödenmesi yoluyla,
- Option, futures, forward, swap işlemleri yoluyla ortada altın, kredi veya hisse senedi olmadığı halde tamamen kağıt üzerinde gider oluşturulmasıyla,
- Karın mali araçlar (ör: forward) kullanılarak ileriki yıla taşınması yoluyla,
- Gerçekte yıl sonunda değerlemeye tabi iken (tahvil), hisse senedi gibi gösterip vergileme döneminin ötelenmesi yoluyla,
- Vergi dairesine kayıt olmaksızın çalışarak,
- Envanter kayıtlarında oynama yaparak,
- Mal ve hizmet satışlarında fatura düzenlemeyerek veya eksik düzenleyerek,
- Cari döneme ait gelirin, sonraki yılın geliriymiş gibi ertesi yıla kaydırılarak,
- Gerekli şartları taşımadığı halde muaflık veya istisnalardan yararlanılarak,
- Vergiye tabi işe başlamanın geç bildirilmesiyle,
- Taksitli satışlarda gerçekleşen vade farkının yasal defterlere gelir olarak işlenmemesi yoluyla,
- Vergiden muaf tutulan vakıf veya dernek adı altında faaliyet göstererek,
- Emlak alım satım faaliyetlerinde emlakın değerinin altında gösterilmesi yoluyla,
- Amortismana tabi olan aktiflerin doğrudan gider yazılmasıyla,

- Yıllara yaygın inşaatlarda gerçekte geçici kabul cari yılda yapıldığı halde, sanki izleyen yılda iş bitmiş gibi gösterilerek kurumlar vergisi beyanının ertesi yıla sarkıtılması ve böylelikle verginin bir yıl daha ertelenmesini sağlama yoluyla,

- Varlıksız, hayali veya ölü kişiler adına vergi kaydı açılarak ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin bunlar üzerinden yürütülmesi vb. pek çok yöntem kullanılmak suretiyle vergi kaçakçılığı gerçekleştirilmektedir.

Görüleceği üzere mükellefler devlete vergi ödememek veya ödemesi gerekenden daha düşük bir tutarı ödemek için değişik davranış biçimlerine eğilim gösterebilmektedirler. Bütün bu davranışların özünde vergi kaçırma gayesi doğrultusunda, vergi mevzuatına göre yapılması gereken iş ve işlemlerin mevzuat dışına taşınarak eksik yapılması, zamanında yapılmaması, hiç yapılmaması veya farklı adlar altında yapılması gibi amaçlar vardır.

2.2.3. Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi İçin Alınması Gereken Önlemler

Vergi geliri ülkelerin çoğunda olduğu gibi ülkemiz için de çok büyük öneme sahiptir. Vergi, devletin asli görevlerini yerine getirmesi için alınması gerekmektedir. Dolayısıyla ülkemizde vergisel kayıplar, üzerinde hassasiyetle durulan konuların başında gelmektedir. Devlet kayıtdışı ile mücadele eylem planlarında vergisel kayıpları en aza indirecek adımları hedeflemektedir. Vergi kanunlarının güncellenmesi, toplumda vergi ahlak ve bilincinin yükseltilmesi, kamu harcamalarında şeffaflık sağlanması gibi adımların atılması gerekmektedir. Bütün bu uygulamaların akabinde ancak vergi kayıp ve kaçağı ile topyekün mücadele edilebilir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi veya en aza indirilmesi için alınması gereken önlemler üzerinde durulacaktır.

2.2.3.1. Vergi Kanunları Nezdinde Yapılaması Gereken Düzenlemeler

Ülkemizde mükelleflerin vergiye uyumu Avrupa ülkelerine göre düşük seviyededir. Bu durumun sebepleri arasında ülkemizde uygulanan vergi kanunlarının çok karmaşık ve ayrıntılı düzenlemeler içermesi de sayılabilir. Yine, vergi kanunları ucu açık ve muğlak düzenlemeler içermektedir. Bu ise, düzenlemelerin herkesin durumuna göre farklı yorumlanmalarına sebep olabilmektedir. Bütün bu durumlar mükellefler arasında duruma göre vergisel yönden avantaj veya dezavantaj yaratarak vergide adalet anlayışını zedeleyebilmektedir.

Ülkemizde diğer kanunların çoğunda olduğu gibi vergi kanunlarıda 1950'li yıllarda Avrupa'daki bazı gelişmiş ülkelerin vergi kanunları örnek alınarak veya aynen tercüme edilerek kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzde söz konusu kanunların çoğu yürürlüktedir. Yürürlüğe girmelerinden itibaren neredeyse 50-70 yıllık süre geçmesine rağmen söz konusu kanunlar küçük güncellemeler dışında günümüz koşullarına uyarlanmamıştır. Günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek, basit, anlaşılır ve devlet adına maksimum faydayı sağlayacak vergi kanun yapısı oluşturulamamıştır.

Türkiye'de vergi kanunları günümüz ihtiyaçları dikkate alınarak yeniden ele alınmalıdır. Bütün Dünya'da olduğu gibi ticaret çok gelişmiş, yeni uğraş alanları ortaya çıkmış, piyasalar çeşitlenmiş, vb. pek çok alanda verginin konusuna temas eden gelişmeler meydana gelmiştir. Vergi kanunlarımız bu durumların çoğunu karşılamadığından dolayı, benzer olaylara yorumlanarak uygulama yapılmaya çalışılmaktadır. Fakat, bu durum vergi tekniği açısından sorunlara yol açtığı gibi zaman zaman devletin veya mükelleflerin aleyhine sonuçlar da doğurabilmektedir. Bu konuda yapılması gerekenleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- **Vergi kanunları basit ve anlaşılır olarak kaleme alınmalıdır;** Vergi kanunları ne kadar anlaşılır ve uygulaması kolay olursa mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri yükselir ve vergisel ödevler gereği gibi yerine getirilebilir.

- **Vergi kanunları ülkemize her açıdan maksimum katkı sağlayacak şekilde yazılmalıdır;** Vergi kanunları devletin gelir ihtiyacı doğrultusunda yürürlükte olan kanunlardır. Fakat, devlet vergiye fiskal amacının yanında maliye politikasının bir aracı olarak da başvurabilmektedir. Bunu da, Anayasanın 73. maddesinde ifade edildiği gibi az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi toplayıp, gelir dağılımında adaleti sağlayarak gerçekleştirmektedir. Vergi kanunları ülkemizin büyüme ve kalkınmasına ön ayak olacak şekilde tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.

- **Vergi kanunlarında çok ayrıntıya yer verilmemelidir;** Vergi kanunları gereğinden fazla ayrıntı içermemelidir. Aşırı ve gereksiz ayrıntıya boğulmuş vergi kanunlarının anlaşılması ve uygulanmasında sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Nihayetinde, bu durum vergi kayıp ve kaçağının nedenlerinden birisi olarak ifade edilebilir.

- **Vergi kanunları sık sık değiştirilmemelidir**; Vergi kanunları günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek özellikte ele alınıp yazılmalıdır. Sık sık değişen vergi kanunları, mükelleflerin vergisel uyumunu zorlaştıracağı gibi devletin vergisel kayıp yaşamasına yol açan sebeplerden birisidir. Vergi kanunlarının güncel olması ve günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilecek özellikte olması çok önemlidir. Ayrıca, vergi kanunlarında gerekli durumlar meydana gelmedikçe sık sık değişiklik yapmak mükellefler nezdinde yanlış algılamalara sebep olabilmektedir.

- **Vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır;** Ülkemizde özellikle son yıllarda çok sayıda mali af diye nitelendirilen yasal düzenleme yapılmıştır. Vergi afları, siyasi mecralar tarafından her ne kadar vergi cezalarının yeniden yapılandırılması olarak ifade edilmesine rağmen, bu durum mükellefler tarafından af olarak dikkate alınmaktadır. Vergi afları neticede vergisel ödevlerini doğru ve zamamında yerine getiren mükellefler ile vergisel ödevlerini yerine getirmeyip aflara başvuran mükellefler arasında adaletsiz bir ortam yaratmaktadır. Vergi aflarının sık sık uygulanması mükellefler tarafından af beklentisinin sürekli canlı tutulmasına yol açabilmektedir.

Vergisel ödevlerini yerine getiren mükellefler de vergi affı beklentisi içine gireceklerinden, vergisel ödevlerini yerine getirmede isteksiz davranabilmektedirler.

- **Amaçları doğrultusunda vergi muafiyet ve istisnaları tekrar gözden geçirilmelidir;** Devlet, ihtiyaç duyulan alanlara vergi muafiyet ve istisnaları uygulamalı, beklenen etki ve sonuçlar alınınca da kademeli olarak bu muaffiyet ve istisnalar kaldırılmalıdır.

- **Vergi kanunlarının Anayasal ilkelere uygun olması gereki**r; Anayasa'nın Vergi Ödevine ilişkin düzenlemesinde yer alan Anayasal Vergilendirme İlkeleri şunlardır (Karakoç, 2013:1259):

  - Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi,
  - Vergi adaleti ilkesi,
  - Vergilerin kanunîliği ilkesidir.

Anayasada belirtilen vergileme ilkelerini özünde barındıran vergi kanunları mükellefler tarafından daha fazla değer görürken aynı zamanda devletin gelir ihtiyacını da büyük ölçüde karşılayabilmektedir.

2.2.3.2. Vergi İdaresi ile Vergi Yargısı Alanlarında Yapılması Gereken Düzenlemeler

Ülkemizde kamu gelirlerinin toplanması ve harcamaların yapılması işlemleri genel olarak HMB'nin görev alanına dahil edilmiştir. Nitekim, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217. maddesinde, HMB'nin bu konudaki görev ve sorumlukları belirlenmiştir. Bununla birlikte, Bakanlık vergi kanunlarının genel uygulayıcısı konumunda olması sebebi ile de pek çok yetkiyi vergi kanunları ile üstlenmiştir. Bakanlık vergi gelirleri

ile ilgili uygulama, politika ve süreçleri bağlı kuruluşu olan GİB aracılığı ile; denetim işlerini ise direk HMB'ye bağlı VDKB aracılığı ile yürütmektedir. GİB, Ankara'da başkanlık merkezinin yanında 29 ilde Vergi Dairesi Başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde Defterdarlıklar aracılığı ile vergi gelirlerinin toplanması ile ilgili kendilerine verilen görevleri yerine getirmektedir. VDKB ise, 9 ilde mevcut grup başkanlıkları aracılığı ile denetim görevini yerine getirmektedir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için vergi idaresi ile vergi yargısına çok büyük görev ve sorumluluklar düşmektedir. Vergi idaresi; mükellefi tespit eden, vergiyi hesaplayan, mükellefe tebliğ eden ve tahsil eden idaredir. Vergi yargısı ise; vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemden sonra mükellefler tarafından vergisel işlemlere karşı açılan davaları sonuçlandıran yargı kurumudur. Dolayısıyla bu iki kurum vergilendirme sürecinin temel organlarıdır. Bu nedenle, kayıtdışılığın önlenmeside vergi idaresi ve vergi yargısı alanlarında gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Söz konusu düzenlemelere çalışmamızın aşağıdaki bölümünde yer verilmiştir.

Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi ülkemizin en önemli sorunları arasında kayıtdışı ekonomi gelmektedir. Kayıtdışı ekonomi içinde ise vergi kayıp ve kaçakları başı çekmektedir. Ülkemizde kayıtdışı ekonominin önlenmesi, vergi gelirlerinin artırılması ve vergide adaletin sağlanması için kurumlar arasında yeterli eşgüdüm ve koordinasyon yoktur. Birimler arasında uygulamalarda mükellef ya da devletin lehine veya aleyhine mükerrer işlemler olabilmektedir. Vergisel kaybın en aza indirilebilmesi için toplumda vergi ahlak ve bilincinin artırılmasının önemi kadar vergi yasalarını uygulama görevi olan birimlerin etkin ve verimli çalışması da bir o kadar önemlidir.

Ülkemizde her ne şekilde olursa olsun kayıtdışı ekonomiye tesir eden işlemlerin herhangi bir kamu kurumu tarafından öğrenilmesinden itribaren bu bilgilerin kamu kayıtdışı ekonomi bilgi platformu şeklinde oluşturulacak bir sisteme kişi/kurum bilgisi ve konuyu ihtiva edecek şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Bütün

bu veriler ilgisine göre ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından işlenip vergisel kaybın önüne geçilebilir.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi için kamu kurum ve kuruluşlarının görev tanımlarının çok iyi belirlenmesi ve uygulamaların da bu doğrultuda yapılması gerekmektedir. Bütün kamu kuruluşlarının kayıtdışı uygulamaları öğrenmelerini takiben konuyu vergi idaresi ile paylaşmaları gerekmektedir.

Vergi idaresi kendi içinde kayıtdışı ile mücadele için yeterli donanıma sahip olmalıdır. Bunun için ilk önce fiziki çalışma şartları, personel sayısı, personel ünvan ve bilgi düzeyleri gibi konularda açığın bulunmaması gerekmektedir. Aynı zamanda vergi idaresi gelişen teknolojiye ayak uydurmalıdır. Vergi uygulama ve kontrol süreçlerini mümkün olduğu kadar teknolojiden yararlanmak sureti ile etkin ve verimli yerine getirmelidir. Netice itibari ile vergi toplamanın da kamu nazarında büyük bir maliyeti vardır. Vergi kayıp ve kaçağının yüksek olduğu ülkemizde de kuşkusuz BİT'in vergi idaresi tararfından etkin bir şekilde kullanımı bu konuda devletin lehine sonuçlar doğuracaktır.

Vergisel politika belirleme, uygulama ve denetim görevi üstlenen kurumların arasındaki koordinasyon da ülkemizde tam anlamı ile netleşmiş değildir. Bu konuda özellikle vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklar bünyesinde mevcut olan gelir müdürlükleri ve mal müdürlükleri arasında farklılıklar mevcuttur. Uygulamalar arasında tek düzelik sağlanamamakta ve vergisel kayıpların önüne tam anlamıyla geçilememektedir.

Ülkemizde, ekonominin seyrine göre zaman zaman vergi aflarına ya da vergi cezalarının silinerek uygun faiz ve vadeler ile yapılandırıldığı uygulamalara başvurulmaktadır. Bu uygulamalara ülkemizde özellikle son yıllarda oldukça sık başvurulmuştur. Mükellefler, vergi afları sayesinde, mevcut vergi borçlarını yeniden

yapılandırmakta, vergi ve matrah artırımında bulunmak sureti ile ilgili takvim veya hesap dönemlerine ilişkin vergi incelemelerinden kurtulabilmektedirler. Nihayetinde bu uygulamalar vergi idaresinin etkili ve verimli çalışmasını engelleyebilmektedir. Çünkü, vergi idaresi vergisel kaybın olduğu alanları tespit edip bu alanlarda vergi incelemesi, yoklama, vb. uygulamalar yapabilme imkanına sahip iken, çıkarılan aflar ile bu yol kapanabilmektedir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede vergi idaresi bağlamında atılması gereken en önemli adımlardan birisi de GİB'in özerkleştirilmesi olarak ifade edilebilir. Ülke içi vergi uygulamalarında özerk olan bir GİB, mükellefleri daha iyi analiz ederek, kayıtdışı ekonominin yoğun olduğu alanlarda daha sıkı ve etkili önleyici faaliyetler icra edebilecektir.

Ükemizde vergi uygulamaları nihayetinde idari işlemlerdir. Mükellefler tarafından zaman zaman vergisel işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açılabilmektedir. Bu davalar hem iş yükünü artırmakta, ilave personel istihdamı gerektirmekte, hem de devlet aleyhine vergisel kayıpların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Bütün idari işlemler gibi vergisel işlemler de Anayasa'nın 125. maddesine göre dava konusu yapılabilmektedir. Bu bağlamda, vergi gibi özel bilgi ve ihtisas gerektirecek bir alanda Anayasal bir üst mahkeme olarak Vergitay kurulabilir. Söz konusu Anayasal kurum, vergi uygulama süreçlerinde yaşanacak mağduriyetleri önleme noktasında ülkede vergi adaletinin sağlanmasına ve kavranmasına katkı sağlayabilecektir. Vergi mahkemelerinde, vergisel uygulamaları çok iyi derecede bilen ve uygulama süreçlerinde doğrudan bulunmuş kişiler istihdam edilmelidir. Bu amaçla, vergi idaresinden belirli yetkinliğe sahip olan kişilerin vergi mahkemelerine sınavla vergi hakimi olarak geçişleri sağlanabilir.

2.2.3.3. Toplumda Vergi Ahlak ve Bilinç Düzeyinin Artırılması ile Verginin Tabana Yayılması

Sosyal bilimcilere göre vergi ahlâkı, birçok sosyal ve kültürel faktörden etkilenen bir olgudur. Bunlardan vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven derecesi, milli ve manevi duygular, ülkedeki demokrasi gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlâkının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir. En genel haliyle vergi ahlakı mükelleflerin vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takındığı tavır olarak tanımlanabilir (Gencel ve Kuru, 2012: 33). Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi ahlakı ile vergi kayıp ve kaçağı arasında kuvvetli bir ilişki bulunmaktadır.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında en etkili sonuç verecek uygulamaların başında toplumda vergi ahlak ve bilinç düzeyinin artırılması gelmektedir. Vergi ahlak ve bilinç düzeyi mükelleflerin vergiye karşı tutumlarında temel belirleyici olan faktörlerin başında gelmektedir. Dolayısıyla, vergi ahlak ve bilinç düzeyi sorunlu olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçağıda fazla olabilmektedir. Bu yönüyle toplumda devlet tarafından vergi ahlak ve bilincini yükseltmeye dönük uygulama, politika ve eğitimlere ağırlık verilmelidir. Kamu harcamalarının devlet tarafından yeterince şeffaf yapılması, tasarruf tedbirlerine riayet edilmesi, harcama yapılan alanların tamamen kamu yararı doğrultusunda yapıldığı bilincinin vatandaşlarda oluşturulması gerekmektedir.

Ülkemizde eğitimin ilk yıllarında itibaren okullarda vergi ödevinin bir vatandaşlık görevi olduğu, verginin devlet için çok önem arz ettiği, vergi gelirleri ile başta hastane ve okul gibi en temel kamu hizmeti veren kurumların inşa edildiği ve bu kurumlarda kamu hizmetlerinin, vergiler sayesinde verilebildiği hususu öğrencilere öğretilip aşılanmalıdır.

Öte yandan, vergi kanunları devletin vergi gelir gereksinimleri ölçüsünde makul, ülkenin gerçekleri ile pararel bir şekilde meclisten çıkıp uygulanmalıdır. Vergi kanunları anayasal bütün vergileme ilkelerine uygunluk arz edecek şekilde olmalıdır. Vergide adalet, eşitlik, uygunluk ve belirlilik ilkelerine uygun hareket edilmelidir. Ülkede, vergilerin konusuda giren bütün mükelleflerden yasal çerçevede geliri ile orantılı olarak vergi alınmalıdır. Toplumda vergi kaçıran büyük bir çoğunluğun vergisi kayıt altında bulunan mükelleflere yüklenmemelidir. Herkes maddi gücü doğrultudunda kamu harcamalarının finansmanına katkıda bulunmalıdır. Dolayısıyla bütün mükellefler vergi kanunlarının müsade ettiği şekilde kendi sübjektif durumlarınında vergilendirme sürecine dahil edildiği bir ortamda vergilendirmeye muhatap olacaklar ve vergi tabana yayılacaktır.

2.2.3.4. Vergi Denetiminin Etkin ve Sonuç Odaklı Hale Getirilmesi

Dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de vergilendirmede beyan usulü geçerlidir. Devlet, bu sistemde mükellefine güvenmekte ve vergi beyanını kabul etmektedir. Buna karşılık, mükelleflerin beyanlarında hata olup olmadığının kontrolü vergi idaresindedir. Vergi idaresi, beyanname veren mükellefleri çeşitli yöntemler kullanmak suretiyle beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmektedir. Bu yönü ile vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi veya azaltılması için vergi denetimi büyük önem arzetmektedir.

Bütün mükellefleri vergi denetimide tabi tutmak kolay yapılabilecek bir durum olamamakla birlikte imkansız da değildir. Fakat, dünyanın hiç bir ülkesinde o ülkedeki vergi mükelleflerinin tamamı her yıl periyodik olarak vergi denetimine tabi tutulamamaktadır. Bunun çeşitli nedenleri vardır. En önemli nedenlerinden birisi de kuşkusuz denetim gücünün bunu yapmaya yetecek nicelikte olmamasıdır. Bu bağlamda, ülkemiz vergi denetim gücüde kısıtlıdır. Vergi mükelleflerinin tamamının incelenmesine imkan yoktur. Ülkemizde, vergi inceleme yetkisine haiz vergi denetim elemanı sayılarına ilişkin verilerle ilgili değerlendirme çalışmamızın diğer bölümlerinde yapılmıştır.

Günümüzde her mükellefe bir inceleme elemanı düşmemektedir. Bu doğrultuda, vergi idaresi ile denetim birimleri, BİT'ten azami ölçüde yararlanmak suretiyle denetlenen mükellef sayısı ile denetimin etkinliğini artırabilirler. Mükelleflerin bütün faaliyet yıllarının denetimi yerine yapılacak analizler sonucunda vergi kayıp ve kaçağı şüphesinin nispeten daha fazla olduğu dönemler veya sektörler denetlenmelidir. Yine, vergi ihbarlarında ihbar edilen bütün yıl hesapları yerine zamanaşımı dikkate alınarak öncelikle bir yıla ilişkin vergi denetimi yapılmalı, diğer yılların durumu, denetimi yapacak denetim elemanının tespit ve eleştirilerinin durumuna göre kendi objektif ve nesnel görüşüne bırakılmalıdır.

Vergi denetimi sürecinde, aşırı biçimsel ve katı uygulamalardan kaçınılmalı, uzun sürede yetişmiş vergi denetim elemanlarına güvenilmelidir. Vergi denetim elemanları sekreter gibi gereksiz prosedürlerle uğraşmamalı, asıl işleri olan vergi incelemelerine yoğunlaşmalıdırlar. Vergi denetim elemanlarının mesaileri iyi planlanmalı, harcadıkları emek ile yaptıkları işlerin ağırlık ve önemi arasındaki orantı dikkate alınarak görevlendirmeler yapılmalıdır. Konu, kapsam ve tutar olarak düşük düzeyde olan denetimler, denetim gücünün kısıtlı olmasından dolayı vergi dairelerine bırakılmalıdır. Böylece, daha çok mükellef incelenebilecek ve vergi denetiminin caydırıcılık etkisi daha çok mükellef nezdinde gerçekleşecektir. Vergi denetiminden beklenen amaca da ulaşılacak ve nihayetinde devletin vergisel kayıpları önlenmiş olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE E-DENETİM UYGULAMALARI

Ülkemizde vergilendirme sürecinde dünyada modern vergilendirme sistemi olarak genel kabul görmüş beyan usulü geçerlidir. Mükellefler vergiye tabi işlemlerini beyanname ile vergi idaresine bildirerek işlem yapmaktadırlar. Bütçe kanunu ile de vergi kanunları kapsamında vergi idaresine vergi toplama yetkisi verilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresinin çeşitli vergi denetim yöntemleri kullanarak mükellef beyanlarını kontrol etemesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde, Türkiye'de vergi denetiminin tarihsel gelişim süreci ile Türkiye'de uygulanan vergi denetim yöntemleri incelenecek olup; ardından Türkiye'de vergi denetiminde kullanılan elektronik denetim (e-denetim) uygulamalarına değinilecektir.

3.1. Vergi Denetiminin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Vergi denetiminin tarihsel gelişimi; Cumhuriyet öncesi dönem, Cumhuriyet dönemi ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

3.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Osmanlı imparatorluğunda her türlü ekonomik faaliyeti kontrol eden iyi bir maliye sistemi vardı. Bu sistemin başında Sadrazama karşı sorumlu bulunan defterdar bulunuyordu. Daha önceki Türk İslam Devletleri'nde bulunan bu kurum İlhanlılardan biraz değiştirilerek alınmıştır. Aslında sadece bu kurum değil malî yapı ve özellikle buradaki muhasebe kayıt usulünün İlhanlılardan miras kaldığı bilinmektedir (Çalışkan, 2015: 62). Bu açıdan bakıldığında, vergi denetim kültürünün, çok eski zamanlardan

beri Türk medeniyetlerinde mevcut olduğu söylenebilir.

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devlet Yönetim modelinde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ "*Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi*" adlı kitabında şöyle ifade etmektedir. "*...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılardan birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek "müfettiş" diye yollandığı" ve "...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi*" bu ifadeler Osmanlı Devletinde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575). Dolayısıyla bu açıklamalardan, Osmanlı Devletinin çok uzun bir süre imparatorluk olarak hüküm sürmesinde, kamu yararı çerçevesinde şekillendirdiği güçlü mali yapısının etkisi olduğu ifade edilebilir.

Osmanlı döneminde uygulanan vergileri; şer'i vergiler ve örf'i vergiler olarak iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki; zekât, haraç, aşar (öşür) ve cizye gibi İslami kurallara göre uygulanan şer'i vergilerdir. İkincisi ise, genellikle ele geçirilen ülkelerde uygulanmakta olup, uygulanmasına devam edilen ve savaş gibi olağanüstü harcamaları karşılamak amacıyla alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu nedenle Osmanlı döneminde, devlet, günümüz şartlarına uygun modern anlamda bir maliye teşkilatına sahip olmadığından vergi denetimine yönelik olarak da bir örgüt bulunmamaktaydı (Çavdar, 2016: 96). Bununla birlikte, mevcut olan bir vergi sistemi vardı ve vergi gelirleri devletin en önemli gelir kaynaklarının başında geliyordu.

Osmanlı Devleti'nin Tanzimat öncesi döneminde denetim teşkilatı olarak karşımıza o günün mali işlerinde en etkili kurum olan defterdara bağlı çalışan Başbaki Kulluğu çıkmaktadır. Başbaki Kulluğu'nun ne zaman kurulduğu bilinmemektedir. Başbaki Kulluğu'nun Yavuz Sultan Selim zamanında ihdas edildiği belirtilmekle

birlikte bu husus herhangi bir kaynağa dayandırılmamaktadır. Ancak, defterdarlığın bünyesinde böyle bir işi yapan görevlinin bulunması mümkün ise de bunun bir daire şeklinde teşekkülü 16. yüzyılın ikinci yarısından itibaren olmuştur (Köroğlu, 2015: 33).

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

Osmanlı imparatorluğu döneminde XIX. yüzyılın sonlarına doğru devlete ait her türlü mali iş ve işlemlerin doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı ve yetkili bir birimin denetim ve kontrolüne tabi tutulması amacıyla bir denetim örgütü kurulması bir zorunluluk haline dönüşmüştür. Bu zorunluluk ilk defa, 1879 yılında "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" çalışmalarına başlandığı dönemde hayata geçirilmiştir. Nitekim 21 Haziran 1879 tarihinde, dönemin Maliye Bakanı bir "Heyeti Teftişiyei Maliye" kurulması gereğini ve bu konuda hazırlanan "Nizamname Layihasını" Sadrazam'a sunmuştur. Daha sonra 25 Temmuz 1879 tarihli İrade-i Seniye'ye dayanılarak çıkarılan ''Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi'' ile ''Heyet-i Teftişiye-i Maliye" dönemin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülerek kurulmuştur (Çavdar, 2016: 96-97).

Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Fransa'daki kurumsal yapı örnek alınarak oluşturulmuştur. İlk kurulduğu zamanlarda asıl görevi ordu harcamalarının denetimi ile sınırlıyken ilerleyen dönemlerde, devletin bütün gelir ve giderlerinin bulunduğu alanlarda teftiş, inceleme ve soruşturma yapmasına imkan tanınmak suretiyle yetkileri artırılmıştır (Çavdar, 2016:97).

3.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında, vergi denetiminin ilk kez bir müessese olarak uygulanmaya başlanması aşar vergisinin kaldırılması ile gerçekleştirilmiştir. Fakat aşarın kaldırılması ile devletin yaşayacağı gelir kaybını telafi etmek amacıyla 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Esasında, aşarın kaldırılması Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformu olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında, anılan Kanun ile Osmanlı Devletinden kalma 1914 yılından beri uygulanmakta olan temettü vergisi yürürlükten kaldırılmış, sonra da bunun yerine kazanç vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Kazanç vergisi kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi tahakkuk teftiş memurlarına verilmiştir. Böylece, tahakkuk teftiş memurları ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanları olmuştur. Ancak, tam anlamıyla yeterli olmayan tahakkuk teftiş memurları, bu alanda başarılı olamamış, bu kadrolar daha sonra kaldırılmıştır (Pekşen, 2018: 71).

Cumhuriyet sonrası Türk maliye teşkilatı ve denetim yapısında önem arz eden gelişmeler kronolojik olarak şu şekilde özetlenebilir (Beşel, 2017: 72-73).

- Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) ilk çıkardığı kanun: 24.4.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu
- 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuş, "*Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun*" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir.
- Temettü vergisi yerine 1926 tarihinden itibaren Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır.
- 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı'na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.
- 1946'da Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

- 14.02.1983 tarihinde yürürlüğe giren 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuş, görev ve yetkileri, teşkilat yapısı düzenlenmiştir.
- 1996 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulu, 2002'de Kamu İhale Kurumu kurulmuştur.
- 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) kaldırılarak yerine Maliye Bakanlığına bağlı olarak 5345 sayılı Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile (GİB) kurulmuştur.
- 2010 yılında Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulmuştur.
- 10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile (VDKB) kurulmuştur.

3.1.3. Günümüzde Vergi Denetimi

Türkiye'de vergi denetimi konusunda yetki veren yasal düzenlemeler; 178 sayılı KHK, 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ve diğer vergi kanunlarıdır. Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde 2011 yılında VDKB kurulmuş ve denetim birimleri tek çatı altında toplanmıştır.

3.1.3.1. Türkiye'de Vergi Denetim Yetkisine Sahip Kuruluşlar

Ülkemizde vergi denetimi, VUK ve diğer vergi kanunları kapsamında yapılmaktadır. Türkiye'de mali anlamda vergi tahakkuk ve tahsilat yetkisi genel olarak

HMB'ye verilmiştir. HMB'de vergi gelirlerini toplamanın yanında, vergi beyanamelerinin doğru verilip verilmediğini denetlemekle görevlendirilmiştir. Bakanlık bu yetkisini, Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren VDKB ile bakanlık bağlı kuruluşu olan GİB aracılığı ile kullanmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde, Türkiye'de vergi denetim yetkisine sahip olan kuruluşlar üzerinde durulacaktır.

Ülkemizde, VDKB kurulmadan önce vergi denetimi, MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı (VDBB) tarafından yapılmaktaydı. 2011 yılana kadar ülkemizde vergi denetimi bu denetim birimleri tarafından icra edilmiştir. Söz konusu denetim birimlerinin tamamı MB bünyesinde bulunan kurumlardı. MTK ile HUK doğrudan bakana bağlı olarak çalışırken, diğer denetim birimleri olan GKB ile VDBB ise GİB bünyesinde yer almaktaydı. MB bünyesinde, görevleri vergi denetimi olan fakat sadece isimleri farklı olan dört yapı etkin olmayan bir denetim sistemi yaratmıştır. Dolayısıyla, kanun koyucu tarafından bu birimler VDKB çatısı altında birleştirilerek, vergi denetiminde etkinlik ve performans sağlanması amaçlanmıştır.

3.1.3.1.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB)

Günümüzde Türkiye'de vergi denetimi, HMB bünyesinde bulunan VDKB ile GİB tarafından icra edilmektedir. VDKB, 10 Temmuz 2011 tarihinde 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. ve 20. maddelerinde değişikliğe gidilerek doğrudan bakana bağlı bir denetim birimi olarak kurulmuştur. Daha sonra yayımlanan 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulun yapısı ve görevleri belirlenmiştir. Kararnemenin 228. maddesinde, VDKB'nin doğrudan bakana bağlı olarak, başkan, başkan yardımcıları, Grup Başkanları ile vergi başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılarından oluştuğu ifade edilmiştir.

3.1.3.1.1.1. VDKB'nin Yapısı

10 Temmuz 2011 tarihinde, 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK'da vergi denetim yapısını değiştiren önemli değişiklikler yapılmıştır. Sözkonusu değişiklikler özetle şu şekilde sıralanabilir (Rakıcı, 2011: 351):

- 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"nin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur.
- "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı)"den oluşur şeklinde düzenlenmiştir. Yeni yapılanmada denetim birimleri artık "Vergi Müfettişi" adı altında faaliyet gösterecektir.

"*Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere*" grup başkanlıklarının kurulabileceği hükmüne yer verilmiştir. Sözkonusu düzenleme yine ilk haliyle yayımlanan 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle korunmuştur. Söz konusu kararnameye göre kurul nezdinde yer alacak grup başkanlıkları;[1]

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,

[1] (1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, R.G Tarihi: 10.07.2018, R.G. No: 30134)

ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

d) KDV İade İncelemeleri Grup Başkanlığı şeklinde düzenlenmişti.

18.04.2020 tarihinde yayımlanan Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına dair 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle VDKB son kurumsal yapısına bürünmüştür. Söz konusu kararnameye göre, VDKB bünyesinde eskiden mevcut olan grup başkanlıkları şeklindeki yapıdan vazgeçilmiş olup, daire başkanlıkları kurulmuştur. Kurula verilen görev ve yetkilerin hayata geçirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve iş bölüşümün sağlanması amacıyla Bakan onayıyla uygun görülen yerlerde doğrudan başkanlığa bağlı olmak koşuluyla aşağıda belirtilen Daire Başkanlıklarının kurulabileceği belirtilmiştir. 60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine[2] göre kurulabilecek daire başkanlıkları şunlardır:

a) Denetim Daire Başkanlığı,

b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,

c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,

d) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı'dır.

3.1.3.1.1.2. VDKB'nin Görev ve Yetkileri

646 Sayılı KHK ile kurulan VDKB'nin görev ve yetkileri şu şekilde belirlenmiştir (Rakıcı, 2011:351-352):

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

[2] (60 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi, R.G. Tarihi: 18.04.2020, R.G. No: 31103)

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.

ç) Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Yukarıda özellikleri sıralanan yeni vergi denetim sistemi, özü ve kurumsal yapısı itibariyle ve tam anlamı ile yeniden kurgulanmış ve yapılandırılmıştır. Söz konusu yeni yapının ana hatları yukarıda özet olarak ifade edilmeye çalışılmıştır.

Bununla birlikte, VDKB bünyesinde istihdam edilecek denetim elemanlarının seçimi, mesleğe kabulü, yetiştirilmeleri, vergi denetim ilke ve standartları, uygulama yöntem ve teknikleri, uygulama birliğine yönelik genelgeleri, performans ölçümleri, vb. alanlarda VDKB bünyesinde uygulamaya konulmuş olan pek çok alt mevzuat bulunmaktadır.

3.1.3.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)

Günümüzde HMB bünyesinde vergi denetim yetkisine sahip olan diğer kuruluş ise GİB'tir. GİB, HMB'nin bağlı kuruluşu olarak 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) kapatılarak kurulmuştur. GGM, 2005 yılına kadar HMB bünyesinde genel müdürlük olarak faaliyette bulunmuştur. 2005 yılında GGM yerine kurulan GİB ise HMB'na bağlı bir kuruluş olarak oluşturulmuştur. Bu açıdan bakıldığında, yapılan bu düzenlemeyle, vergilendirme süreçlerinin daha etkin ve verimli olmasının amaçlandığını söyleyebiliriz.

GİB, 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 16.05.2015 tarihinde kurulmuştur. GİB, merkez ve taşra teşkilatı olacak şekilde örgütlenmiştir. Merkez teşkilatında, ana hizmet birimleri ile yardımcı ve danışma birimleri; taşra teşkilatında ise, Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve gelir müdürlükleri yer almaktadır.

3.1.3.1.2.1. Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM)

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

yerine GGM kurulmuştur. GGM, ülkemizde 2005 yılına gelinceye kadar varlığını sürdürmüş olmakla birlikte 2005 yılında GİB'in kurulmasıyla birlikte kapatılmıştır (Çavdar, 2016:106).

3.1.3.1.2.2. GİB'in Görev ve Yetkileri

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile GİB'in görevleri şu şekilde belirlenmiştir (5345 Sayılı Kanun):

a) Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.

b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.

c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.

e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.

f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.

g) Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.

h) Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

j) Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.

k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.

l) Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

m) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.

n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.

o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

3.1.3.1.2.3. GİB'e Bağlı Denetim Birimleri

GİB'e 5345 sayılı kanun ile verilen görevlere bakıldığı zaman, başkanlığın vergilendirme süreçlerinde politika belirleyen ve uygulayan, kayıtdışı ekonomi ile mücadele eden, vergi mevzuatının oluşmasında kanun koyucuya tasarı ve teklif sunan, devlet alacaklarının tahsilini sağlayan vb. konularda yetkin olduğu açıktır.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 4. maddesinde GİB'in görevleri arasında, belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirme görevi de yer almaktadır. Yani, başkanlığa vergi inceleme ve denetim görevi kuruluş kanunu ile verilmiştir. Bununla birlikte, vergi mevzuatımızda temel çatı kanun olan 213 Sayılı VUK ta da vergi denetimine yetkili olanlar açıkça sayılmıştır. Kanunun "*İncelemeye Yetkililer*" başlıklı 135. maddesinde vergi incelemesinin açıkça vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılabileceği amir hükme bağlanmıştır. Yine aynı kanun maddesinde GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları ifade edilmiştir. Dolayısıyla GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda çalışan personele vergi denetim yetkisi verilmiş olup, başkanlık bu yetkisini müdür ünvanına sahip olan personeli aracılığı ile kullanmaktadır.

3.1.3.1.2.3.1. Vergi Dairesi Başkanlıkları

08.02.2015 tarih ve 29261 sayılı RG'de yayımlanan Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinde vergi dairesi başkanlıklarının görev tanımı yapılmıştır. Söz konusu yönetmeliğe göre vergi dairesi başkanlıkları "*Yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin*

tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde kanun yollarına gitme talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Vergi dairesi başkanlıklarının temel görevleri arasında vergilendirmeye ilişkin bütün iş ve işlemlerinin takibi ve sonuçlandırılması vardır. Bununla birlikte, söz konusu yönetmelikle vergi dairesi başkanlıklarına diğer görevlerinin yanında vergi denetim yetkisi de verilmiştir.

213 Sayılı VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olan kişiler sayılmıştır. GİB'in taşra teşkilatı bünyesinde yer alan vergi dairesi başkanlıklarının vergi inceleme ve denetim görevleri vardır. Nitekim 08.02.2015 tarih ve 29261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan *Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği'nin* 6. maddesinde vergi inceleme ve denetim yetkisi açık bir şekilde ifade edilmiştir. 6. maddenin h bendinde "*Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak ve bu kapsamda yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, yetki alanına ilişkin denetim planı konusunda önerilerde bulunmak, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*" şeklinde düzenleme mevcuttur. *Söz* konusu düzenelemeden anlaşılacağı üzere GİB'in taşra teşkilatında örgütlenen Vergi Dairesi Başkanlıklarının vergi inceleme ve denetim yetkileri vardır.

3.1.3.1.2.3.2. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi daireleri, VUK'a göre mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tahakkuk,

tebliğ ve tahsil eden dairlerdir. Vergi daireleri vergilendirmeyle ilgili iş ve işlemlerin tamamına yakınının yapıldığı yerlerdir. Bununla birlikte, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) uyarınca vergi daireleri tahsil dairesidir. Yani, kamunun 6183 sayılı kanun kapsamındaki alacaklarının tahsil ve takip işlerini yapan dairelerdir. Vergi dairelerine vergilendirmeyle ilgili olarak verilen görevler arasında vergi denetim yetkisi de vardır. Ancak, bu yetki VUK'ta sadece GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda olanlara verilmiştir. Dolayısıyla, vergi dairesi başkanlığı ile defterdarlık yetki alanı içerisinde faaliyet gösteren vergi dairelerinde görevli vergi dairesi müdürlerinin kanundan kaynaklanan vergi inceleme yetkileri vardır. Vergi dairesi müdürleri bu yetkilerini kullanmaktadırlar.

3.1.3.1.2.3.3. GİB'in Merkez ve Taşra Tekilatında Müdür Kadrosunda Çalışanlar

VUK'ta, vergi incelemesine yetkili olan kişiler arasında GİB'in merkez veya taşra teşkilatında müdür kadrosunda çalışanlarda sayılmıştır. Vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklarda veya yetki sınırları içerisinde faaliyet gösteren vergi daireleri ile gelir müdürlüklerinde müdür kadrolarında görev yapan personel olabilmektedir. Dolayısıyla bu personelinde vergi inceleme yetkileri vardır. Bu durum VUK'ta açıkça belirtilmiştir.

3.2. Türkiye'de Vergi Denetim Süreci ve Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemler

Ülkemizde vergi denetimi, vergi gelirlerinin hesaplanarak beyan edilmesinden itibaren, ödenmesine kadar geçen sürecin denetlenerek, kamu veya mükellef lehine ya da aleyhine ortaya çıkmış gelir kayıplarının telafi edilmesi ve yapılan işlemlerin vergi kanunları kapsamındaki düzenlemeler çerçevesinde doğru olana dönüştürülmesi mantığı çerçevesinde yapılmaktadır. Türkiye'de, vergi

denetiminin tabi olduğu yasal mevzuat vergilendirmenin temel kanunu olan VUK'ta düzenlenmiştir. Çalışmamızın bu bölümünde vergi denetim süreci, vergi denetim sürecinde kullanılan yöntemler ve bu yöntemlerin tabi olduğu ana ve alt mevzuat konuları ele alınmıştır.

3.2.1. Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi denetim yöntemleri bazı özellikler göz önüne alındığında çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilir. En genel anlamı ile vergi denetim yöntemleri, yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört grupta incelenebilir.

3.2.1.1. Yoklama

Yoklama, vergi denetiminde kullanılan denetim yöntemlerinden birisidir. Yoklama kurumu VUK'un 127. maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna göre yoklamadan maksat; "*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.*" Vergi idaresi kanun ile yoklama yapma konusunda yetkilendirilmiştir. Yoklama ile mükellefler ve mükelleflerle ilgili verginin konusuna giren işlemler tespit edilip gerekli vergisel işlemler tatbik edilebilmektedir. Bu yönü ile yoklama faaliyetleri vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde önemli bir vergi denetim yöntemidir.

Yoklama, etkinlik alanı dar olmasına karşın, kısa sürede sonuç veren ve psikolojik etkisi nedeniyle caydırıcı yönü bulunan bir denetim yoludur. Dolayısıyla yoklama müessesesi etkin bir şekilde işletildiği takdirde yasalara aykırı fiil ve hareketlerin çok önceden tespit edilip, önlenmesi mümkün olabilecektir. Bu anlamda, yoklama hizmetlerinin iyi işlememesi ya da etkin olamaması vergi yönetiminin yükümlüye gözü kapaması anlamına gelir (Tekin ve Çelikkaya, 2015:127). Bu yönü ile yoklama vergi incelemesinden sonra en önemli vergi denetim yöntemi olarak

değerlendirilebilir.

VUK'un 127. maddesinde yoklama memurlarının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etme görevlerinin yanında aşağıda belirtilen hususlarıda vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak tespit etmekle görevlendirilmişlerdir. Yoklama memurlarının yetkileri kapsamında yapabilecekleri araştırma, tespit ve diğer maddi kontroller şunlardır (Çavdar, 2016:111):

- Bildirimlerin doğruluğunu araştırmak,
- Bildirimler ile ilgili maddi olayları saptamak, (işe başlama, defter tasdik ettirip tutmak vb.),
- Günlük hasılatı saptamak,
- Yazar kasa uygulamalarını denetlemek,
- Kayıt ve belge düzenini denetlemek,
- Kanuna göre tutulması gereken defter ve belgeler yönünden yasada belirtilen ölçüde tespit ve denetim yapmak,
- Belgesiz mal ve hizmetleri saptamak,
- Levha uygulamalarını denetlemek,
- Mal ve hizmet akımını denetlemek,
- Nakil vasıtalarının belge düzenine uygunluğunu denetlemek.

VUK'un 128. maddesinde ise yoklamaya yetkili olanlar sayılmıştır. Bunlar;

- Vergi dairesi müdürleri;

- Yoklama memurları;
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
- Gelir uzmanları olarak belirlenmiştir.

VUK'un yoklama kurumunu düzenleyen maddelerinde yoklamaya ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre, yoklama yapacak yetkili kişilerin elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı bir kimlik kartının bulunması gerekmektedir. Yoklamaya yetkili olan görevliler bu kimlik kartlarını nezdinde yoklama yapacakları kişi/kurumlar talep etmese de göstermek mecburiyetindedirler. (VUK, 1963;127).

Yoklama her daim yapılabilir. Mükelleflere yoklamanın nezaman yapılacağı konusunda bilgi önceden verilmez.

Yoklama sırasında bir yoklama fişi düzenlenir. Tespit edilen hususlar bu fişte yer alır. Bu fiş tutanak mahiyetinde sayılır. Yoklama fişinde tespitler tarih sırasına göre yer alır. Yoklama fişi iki nüsha olarak düzenlenir. Bir nüsha nezdinde yoklama yapılana verilir. Diğer nüsha ise vergi dairesine tevdi edilir. Vergi dairesi yoklama fişindeki tespitler ışığında gerekli işlemleri tatbik eder. Yoklama fişleri mükellefin tarh dosyasıyla birlikte sistemde muhafaza edilir (VUK, 1963;127).

3.2.1.2. Vergi İncelemesi

Çalışmamızın bu bölümünde, vergi denetiminin en önemli yöntemi olan vergi incelemesinin; tanımı, amacı ve kapsamı, vergi incelemesine yetkili olan kişiler ile vergi inceleme süreci ve bu sürecin tabi olduğu yasal mevzuat üzerinde durulmuştur.

3.2.1.2.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesi, mükelleflerin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir (HUD, 2013:97). Geniş anlamda vergi incelemesi ise, vergi denetimine tekabül eden bir deyim olarak kullanılır ve araştırma ve revizyon olmak üzere iki yönü bulunur. Revizyon, defter ve belgeler üzerinde yapılır. Araştırmada ise, defter ve belgelere bağlı kalınmaz. Mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular defter ve belgeler dışında, yoklama ve her türlü delilden yararlanılarak tespit edilir. Kısacası, vergi incelemesi defter ve kayıtlarla sınırlı değildir. Nitekim, VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinden güdülen amacın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmek suretiyle defter ve belgeye bağlı olmayan bir tanım getirilmiştir (Özbalcı: 1999:405).

VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre vergi incelemesinden güdülen amaç, vergi kanunlarına göre vergi mükellefi konumunda olan kişi yada kurumların ödemeleri gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak ortaya konulması, tarh ve tahakkuk işlemlerinin usulüne göre yapılıp yapılmadığının denetlenmesi, yapılan bütün bu işlemlerin doğruluğunun araştırılarak devlet veya mükelleflerin lehine veya aleyhine olabilecek şekilde düzeltilmesidir.Vergi incelemesinde amaç, yalnızca vergi kayıp ve kaçağını ortaya çıkartmak değildir. Vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Asıl amaç bu olmakla birlikte, vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine olanak verdiği veya katkıda bulunduğu başka amaçlardan da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması ve benzeri amaçlardır. Kısacası, vergi incelemesinin araştırma ve bulma fonksiyonu ile önleme fonksiyonu yanında caydırıcılık özelliği ile doğru beyanların verilmesi

sağlanırken vergi kaçağını önlemek ve tespit ettiği vergi kaçağını devlete kazandırarak ek gelir sağlamak gibi amaçları bulunmaktadır (Çavdar, 2015: 113).

Vergi incelemesinin hukuki dayanağının ne olacağı ise VUK'un 1., 2. ve 137. maddelerinde ifade edilmektedir. Buna göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi incelemesi kapsamındadırlar. Bununla birlikte, söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da vergi incelemesine tabidir. Ayrıca incelemeye tabi olanlar; VUK'un 137. maddesinde bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde belirtilmiştir (Çavdar, 2016: 114).

3.2.1.2.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

VUK'un 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar açıkça sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Söz konusu kanuna göre vergi incelemesine yetkili olanlar şunlardır:

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin En Büyük Mal Memuru,
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- GİB'in Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar,

Öte yandan VUK'un 72 ila 76. maddelerinde takdir komisyonları ile ilgili yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 74. maddesinde takdir komisyonlarının görevleri tek tek sayılmıştır. Kanunun 75. maddesinde ise, takdir komisyonu

üyelerinin 74. maddede belirtilen görevleri dolayısıyla VUK'ta belirtilen vergi inceleme yetkisine sahip oldukları açıkça belirtilmiştir.

Bununla birlikte idari yargı kolunda yer alan vergi yargısının bir nevi vergi incelemesi yaptığını söylemek yanlış olmaz. Yasal mevzuat dışında aleyhlerine işlem yapıldığını düşünen mükellefler vergi mahkemelerine bu işlemlerin iptali için başvurabilmektedirler. Vergi mahkemeleri özü itibariyle mükelleflere uygulanmış ve dava konusu yapılmış vergisel işlemleri en başından itibaren yasal mevzuat ve anayasal çercevede ele almak suretiyle bir nevi vergi denetimi yapmaktadırlar.

3.2.1.2.3. Bütün Yönleriyle Vergi İnceleme Süreci ve İncelemeye Yetkili Olanların Uyması Gereken Kurallar, Esaslar ve Etik İlkeler

Çalışmamızın bu bölümünde, bütün yönleriyle vergi inceleme süreci ile vergi inceleme elemanlarının uymaları gereken kurallar, esaslar ve etik ilkeler üzerinde durulacaktır.

3.2.1.2.3.1. Vergi İnceleme Süreci

Hukuk literatüründe genel kabul görmüş ayrıma göre hukuk; kamu ve özel hukuk olarak iki bölüme ayrılmaktadır. Vergi hukuku, kamu hukukunun alt dallarından biridir. Bütün hukuk disiplinlerinin kendine özgü kuralları olduğu gibi vergi hukukunun da kendine özgü kural ve bağlı olduğu yasal mevzuat vardır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde vergi hukuku başta Anayasa olmak üzere, vergi kanunları, uluslarası antlaşmalar, yargı kararları, doktrin vb. kaynaklardan beslenerek ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Dolayısıyla, vergilendirme sürecinin bütün aşamaları, vergi hukuku kapsamında çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetimi de vergilendirmenin bir süreci olması sebebiyle, uygulama süreci, kuralları ve usule ilişkin hususlar yasal mevzuatımızda ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur. Bu konuda, VUK ve 178 sayılı

Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye göre, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de (VİUUVEHY) yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmelikle vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasların düzenlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde, VUK ve bu kanuna istinaden çıkartılan inceleme yönetmeliğinin vergi incelemesi ile ilgili düzenlemeleri ele alınmıştır.

3.2.1.2.3.1.1. İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesinde, vergi incelemesine tabi olanları belirleyen bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, "*VUK'a veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemesine tabi oldukları*" açıkta belirtilmiştir.

VUK'ta, tutulması gereken defterler açıkça sayılımıştır. Fakat, mükelleflerin diğer kanunlar kapsamında tutmaya mecbur oldukları defterler de söz konusu olabilmektedir. VUK'un tutulmasını emrettiği yasal defterlerin bir kısmı, başka bir kanun kapsamında tutulması zorunlu kılınan defterlerden de olabilmektedir. Nitekim, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri gibi defterler iki kanun kapsamında tutulması ve ibrazı zorunlu olan defterlerdir. Bu açıdan bakıldığında, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında tutulması zorunlu olan bazı defterler, VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerle örtüşmektedir. Dolayısıyla, TTK kapsamında defter tutan mükellefler de vergi kanunları kapsamında vergi incelemesine tabi olabilmektedirler.

VUK'un, İncelemeye tabi olanları belirttiği 137. madde metninde, VUK'a göre defter ve hesap tutmak zorunda olanlar ile evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan mükelleflerin vergi incelemesine tabi oldukları belirtilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, VUK'un 172. maddesinde defter tutacaklar sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre defter tutacaklar şunlardır:

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

VUK'un 138. maddesinde ise defter tutma mecburiyeti olmayan gerçek ve tüzel kişiler belirtilmiştir. Söz konusu kanun maddesi uyarınca aşağıda sayılan gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma mecburiyetleri yoktur.

- Gelir Vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- GVK'ya göre kazancı basit usulde tespit edilenler,
- KV'den muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma mecburiyetleri yoktur.

VUK'un 227 - 256. maddeleri arasında ise, defter ve vesikaların muhafazası ile birlikte defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti düzenlemiştir. Kanun koyucu bu maddelerde, kanuna göre defter tutmak zorunda olan gerçek veya tüzel kişilere defter ve belgelerini muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğü getirmiştir. Dolayısıyla, VUK'a göre, defter ve hesap tutanlar ile bu defter ve belgelerini muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin vergi incelemesine tabi oldukları açıkça ortaya konulmuştur.

3.2.1.2.3.1.2. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK'un 139. maddesinde, vergi incelemesinin esas itibariyle mükellefin iş yeri adresinde yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılmasının mümkün olmaması durumlarında veya mükellef veya vergi sorumlularının istemesi durumunda inceleme dairede yapılabilecektir.

VUK'ta, vergi incelemesinin esas olarak mükellefin iş yeri adresinde yapılabileceği belirtildiğinden dolayı bu noktada VUK'ta düzenelen iş yeri tanımına değinmek yerinde olacaktır. VUK'un iş yeri başlıklı 156. maddesinde iş yeri şu şekilde tanımlanmıştır:

Iş yeri

"*Madde 156 – Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir*." olarak ifade edilmiştir.

İncelemenin dairede yapılması durumunda ise inceleme elemanı, mükelleften yasal defter ve belgelerini daireye getirmesini talep eder. Bunun için VUK'un tebligata ilişkin hükümleri çerçevesinde mükellefin ilk olarak faal iş yeri adresine defter ve belgelerin inceleme elemanına ibrazı için yazı gönderilir. Yazı kendilerine tebliğ edilen mükelleflerden defter ve belgeleri yasada belirtilen süre zarfında ibraz etmeleri beklenir. Defter ve belge talep yazısı kendilerine tebliğ edilen mükelleflerin yasal defter ve vesikalarını belirtilen sürede ibraz etmemeleri durumunda bunları gizlemiş sayılırlar. Buna karşılık, haklı bir mazeret ileri sürenler veya ek süre talep edenlere

incelemeye yetkili olanlar tarafından VUK'un 14. maddesine göre 15 günden az olmamak şartıyla uygun görülecek bir ek süre verilir.

VUK'un 30. maddesinde vergi matrahının resen takdiri açıklanmıştır. Vergi matrahının resen takdirine yol açan sebepler maddeler halinde sayılmıştır. Bunlardan biriside, yasal defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesidir. İbraz etmeme fiili meydana geldiğinde, kanun denetim elemanına mükellefin matrahlarını resen takdir etme yetkisi vermiştir. Bu durumda, mükellefin matrahları kanuna göre yapılacak ilave araştırma ve tespitler çerçevesinde resen takdir edilmekte ve VUK'un 30. maddesine göre resen takdir edilecek matrahlar üzerinden resen tarh edilecek vergilere aynı kanunun 341., 344. ve 359. maddeleri uyarınca üç kat vergi ziya cezası ile mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Bununla birlikte, ibraz etmeme fiili sonuçları itibariyle hapis cezası ile cezalandırılan bir suçtur. Bu fiil, VUK'un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı bölümünde düzenlenmiştir. Dolayısıyla, mükellef vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle (*İbraz etmeme fiili-Gizleme Suçu*) sebebiyet verdiğinden dolayı hem üç kat vergi ziyaı cezası kesilmekte hemde hakkında kamu davası açılmasını teminen yetkili cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Mükellefler, bazen incelemeye başlama tutanağında bazen de ayrı bir dilekçe ile iş yeri adresinde inceleme talep edebilmektedirler. İş yeri adresinin vergi incelemesine uygun olup olmadığının tespiti ise genellikle inceleme elemanları tarafından tutanakla yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, mükellefin iş yeri adresinde inceleme yapmanın bazen teknik anlamda bazen de güvenlik anlamında dezavantajları olabilmektedir. İş yeri adresi, vergi incelemesi için uygun bir ortam olmayabilir. Vergi incelemesi için öncelikle, denetim elemanı için ayrı, sakin ve güvenli bir oda, bir telefon ve telefon hattı, fax cihazı, internet hattı gibi olanakların sağlanmasının yanında denetim elemanının güvenliğinin de sağlanmış olması önem arz etmektedir. Denetim elemanı, mükellefin iş yeri adresinde kendini güvende hissedebilmeli ve rahat çalışabilmelidir. Dolayısıyla bütün bu imkanların

sağlanamaması durumunda, etkin bir vergi incelemesi yürütmek zorlaşacak ve incelemeden beklenen faydaya ulaşılamayacaktır.

3.2.1.2.3.1.3. Vergi İncelemesinde İşe ve İncelemeye Başlama Süreleri İle Bildirim

Vergi incelemelerinde işe ve incelemeye başlamayla ilgili düzenlemeler VİUUEHY'te düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından uyulması gerken usullerin belirlendiği üçüncü bölümünün 7. maddesinde açıklama yapılmıştır. Buna göre, inceleme görevinin verilmesinden itibaren on gün içinde işe başlanması gerekmektedir. On günlük süre içinde incelemeye başlanılamaması durumunda ise, gerekçeli bir yazı ile bu durum inceleme elemanının bağlı olduğu grup başkanlığına yazılı olarak bildirilir. İlgili birim, işe geç başlamayı haklı gösteren mazeretin varlığı durmununda işe başlaması için denetim elemanına ilave on güne kadar süre verebileceği gibi, incelemeyi ondan alıp, başka bir denetim elemanına da verebilir.

Vergi inceleme yetkisine sahip denetim elamanları tarafından mükellef ile ilgili olarak inceleme görevinin verilmesinden itibaren, mükellefin kendisiyle, çalıştığı sektörle, iş alanıyla vb. hususlar yönünden araştırma ve inceleme yapılabilmektedir. Yine bu aşamada, denetim elemanı tarafından araştırılan ya da incelenen husularla ilgili olarak bilgi isteme ve münferit kişi veya kurumlar ile yazışmalar yapılabilmektedir. Bu anlamda, denetim elemanları tarafından bu faaliyetler yönetmeliğe göre işe başlama olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, işe başlama aşamasını vergi incelemesine hazırlık aşaması olarak nitelendirmek yanlış olmaz.

İnceleme görevinin denetim elemanına verilmesinden sonra, denetim elemanı tarafından en geç otuz gün içinde incelemeye başlanılması gerekmektedir. Bu konu ile ilgili olarak yönetmeliğin 9. maddesinde yapılan düzenleme şu şekildedir:

"*MADDE 9 - (1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç otuz gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre içinde incelemeye başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, incelemeye başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on beş gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.*"

VİUUEHY'nin 9. maddesine göre, vergi incelemesine incelemeye tabi olan mükellef nezdinde düzenlenecek olan İncelemeye Başlama Tutanağı'nın düzenlenmesiyle başlanır. Tutanak birden fazla nüsha düzenlenir. Bir nüshası nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefin kendisine veya vekiline verilir. Diğer nüshaları ise, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğü ile denetim elemanının çalıştığı grup başkanlığına gönderilir. Bir nüshası ise, inceleme dosyasında muhafaza edilmek üzere denetim elemanında kalır.

3.2.1.2.3.1.4. İnceleme Süresi ve Ek Süre

Vergi ineceleme sürelerine ilişkin olarak VUK'un 140. maddesinde, 6009 Sayılı "*Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*" ile değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikten sonra vergi incelemelerinde, denetim elemanları tarafından uyulması gereken incelemelerin tamamlanması gereken süreler açıkça belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

"***6. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) (Değişik:29/3/2018-7104/19 md.)*** *İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı*

geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar."

Söz konusu düzenleme öncesinde, denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemelerinde genellikle tarh zamanaşımı dikkate alınarak işler beş yıllık süre içinde tamamlanmaktaydı. Bu durum, inceleme sürelerinin çok uzun olmasına ve incelemeden beklenen etkinliği azaltmaktaydı. Diğer taraftan, uzun süren vergi incelemeleri mükellefleri de olumsuz etkilemekteydi. Sonuç olarak, bu tür olumsuzlukların yaşanmaması için incelemelere makul süreler getirilmiştir. Buna karşılık, bu uygulama kamu yararı açısından olumlu olmakla birlikte, denetim elemanları üzerindeki aşırı iş yükü ile birlikte süre sınırı sorun yaratmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, incelemelere süre sınırının getirilmesinin yanında, denetim elemanlarının da aynı anda yürütecekleri inceleme sayılarına üst sınırın getirilerek yapılacak incelemelerin kalitesinin artırılması sağlanmalıdır.

3.2.1.2.3.1.5. İncelemede Kapsam Değişikliği ve İnceleme Oluru

VİUUEHY'nin "*Tanımlar*" başlıklı 3. maddesinde, vergi incelemelerinin tam ve sınırlı inceleme şeklinde iki şekilde yürütüldüğü belirtilmiştir. Madde metnine göre, tam inceleme, bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemlerine ilişkin yapılan incelemeyi, sınırlı inceleme ise; tam inceleme dışında kalan incelemeyi ifade etmektedir.

Vergi inceleme sürecinde, inceleme görevi denetim elemanına iş emri yazısı ile verilmektedir. Söz konusu iş emrinde, inceleme dönemi, kapsamı, vergi türü gibi bilgiler yer almaktadır. Dolayısıyla, denetim elamanı incelemeyi kendisine verilen iş emrinde belirtilen husular yönünden yürütmektedir. Ancak, bazı durumlarda, denetim elemanı, incelemeyi yürütürken ineleme kapasamını genişletecek farklı tespitler

yapabilmektedir. Söz konusu tespitler dahilinde, inceleme görevini veren makama yazılı olarak kapsam değişikliği talebi gerekçeleriyle birlikte iletilir. Denetim elemanının bu talebi idare tarafından yasal mevzuat açısından değerlendirilir ve sonucuna göre hareket edilir.

İnceleme kapsamının denetim elemanı tarafından sınırlıdan tam incelemeye çevrilebilmesinin yanında, bazı durumlarda denetim elemanları tarafından, iş emri yazısında belirtilen mükellef veya inceleme dönemi dışında farklı mükellef veya inceleme dönemleriyle ilgili inceleme yapılmasını gerektirecek tespitler yapılabilmektedir. Bu durumda, denetim elemanı, incelenmesini istediği mükellef veya inceleme dönemine ilişkin inceleme oluru talep edebilir. Söz konusu inceleme olur talebi gerekçeleri ile birlikte inceleme görevini veren makama iletilir. Denetim elemanının talebi yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirilerek, sonucuna göre hareket edilir.

3.2.1.2.3.1.6. Vergi İnceleme Tutanaklarının Düzenlenmesi

Vergi inceleme tutanağı, vergi inceleme sürecinde incelemenin konu ve kapsamı dahilinde denetim elemanı tarafından mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden tespit edilen, tenkite konu işlemlerin yer aldığı, mükellef veya vekilinin ise bu tenkitlere karşılık izahatte bulunduğu ve ileriki safhalarda düzenlenecek vergi inceleme raporlarının dayanağını oluşturacak evraktır. Vergi inceleme tutanakları denetim elemanı ve mükellefle birlikte imzalanır ve denetim elamanı tarafından resmi olarak mühürlenir. Vergi inceleme tutanaklarında herhangi bir hesaplama vs. işlem yapılmaz, mükellefin yapılan tespitlere ilişkin vereceği cevaplar tutanaklara aynen alınır. Vergi inceleme tutanaklarında denetim elemanlarının konu hakkındaki görüşüne ilişkin herhangi bir yorum yapılmaz. Düzenlenen tutanaklar genelde iki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilir.

Vergi incelemesinde tanzim edilecek tutanaklara ilişkin olarak VUK'un 141. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu madde metninde inceleme tutanakları

ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler şöyledir:

"İnceleme tutanakları:

Madde 141 – *İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.*

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalıyarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

143 üncü madde hükmü, yukarki şekilde alınan defter ve vesikalar hakkında da uygulanır.

144 üncü maddenin dördüncü ve son fıkraları hükümleri yukarki şekilde defter ve vesikalar alınan mükellefler hakkında da caridir."

VİUUEHY'nin 17. maddesinde, denetim elemanları tarafından tanzim edilecek vergi inceleme tutanaklarında yer alması gereken hususlar sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre vergi inceleme tutanaklarında olması gereken unsurlar şunlardır:

- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,

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

Vergi incelemesi, sonuçları itibariyle mükelleflerin ilave vergi tarhiyatları ve vergi cezaları ile karşılaşabilecekleri idari bir işlemdir. Bu açıdan bakıldığında, mükelleflerin vergi incelemelerinde yasal defter ve belgeleri denetim elemanları tarafından incelenmektedir. Söz konusu incelemelerde, sehven veya bilerek yapılan işlemler sebebiyle hazine adına vergi kayıp ve kaçağının oluştuğu durumlar ortaya çıkabilmektedir. Denetim elemanları tarafından vergi kayıp ve kaçağına yol açmış olan mükellef fiilleri tutanak ile tespit edilmekte ve bu tespitler ışığında vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. Bu aşamada, düzenlenen vergi inceleme tutanakları vergi inceleme raporlarına dayanak teşkil etmektedir.

3.2.1.2.3.1.7. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenemesi ve İşleme Konulması

VUK ve 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye istinaden çıkartılan VİUUEHY'nin 18 ve 19. maddelerinde, denetim elemanları tarafından vergi incelemesi kapsamında düzenlenecek raporlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 18. maddesinde, denetim elemanları tarafından düzenlenecek vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olması gerektiği belirtilmiştir. Vergi denetim elemanları, vergi inceleme raporunu tanzim ederken, başta vergi kanunları olmak üzere, kararname, yönetmelik,

genel tebliğ ve sirkülere uygun hareket etmek zorundadırlar.

VİUUEHY'nin 19. maddesine göre, vergi inceleme raporları, farklı durumlar için farklı şekillerde düzenlenebilir; Vergi inceleme raporları;

- Vergilendirme dönemi ve vergi türleri itibariyle ayrı ayrı düzenlenirler.
- Denetim elemanlarına verilmiş iş emirleri kapsamında tespit edilen ve birden fazla vergi türü itibariyle tenkit gerektiren hususlara ilişkin vergi inceleme raporları da ayrı ayrı düzenlenir.
- Bununla birlikte, vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin düzenlenecek olan vergi inceleme raporları ise, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek şartıyla tek bir rapor şeklinde düzenlenebilirler.

Örneğin, KDV'nin vergilendirme dönemi istisnalar haricinde takvim yılının aylık dödnemleridir. Dolayısıyla bir takvim yılı içinde KDV açısından oniki adet vergilendirme dönemi vardır. Bu açıdan bakıldığında, KDV yönünden vergi inceleme raporu tanzim edecek olan denetim elemanı, matrah ve/veya vergi farklarını vergi dönemleri itibariyle rapor içinde göstermesi kaydıyla tek bir vergi inceleme raporu tanzim edebilecektir.

Denetim elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hemen işleme konulmaz. Düzenlenen raporlar, mevzuat, vergi tekniği, fiili hata ve usul hükümleri yönünden kontrol edilir. Bu konuya ilişkin açıklamalara VUK'un 140. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

"*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor*

değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler."

Vergi inceleme raporlarının, işleme konulmadan önce rapor okuma komisyonları tarafından okunuyor olması yerinde bir uygulamadır. Raporların işleme konulmadan önce komisyonlarda okunuyor olması, mükellefleri ve incelemeyi yapmış olan denetim elemanınlarını koruyan bir düzenlemedir. Vergi incelemelerinin, araştırma ve bilgi toplama ile raporlaştırma aşamalarında, yorum hataları, filli hesap hataları, vergi tekniği hataları vb. gibi hatalar söz konusu olabilmektedir. Bu durum, mükelleflerin aleyhine olabileceği gibi hazine aleyhine de sonuçlar doğurabilmektedir. Hatalı olarak işleme konulan raporlar, mükellefler tarafından dava konusu yapılıp ve sonuçta vergi kaybı oluşabilmektedir. Ancak, rapor okuma aşamasında, söz konsu hatalar okuma komisyonu tarafından tespit edilir ve denetim elemanı tarafından düzeltilir ise, bu olumsuz durumların ortaya çıkması önlenebilir. Dolayısıyla, yazılan raporlar, mevzuata uygun ve maddi hesap hataları taşımayan rapor kimliğine sahip olur. Nihayetinde, yapılan işlemlerin doğru olması sağlanarak vergi incelemelerinin etkinliği artırılmış olur.

3.2.1.2.3.1.8. Vergi İnceleme Sürecinde Düzenelenen Raporlar

VDKB'nın görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını

belirleyen "*Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği*" 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 56. maddesinde, Vergi Müfettişlerinin düzenleyebilecekleri raporlar belirtilmiştir. Bu raporlar şunlardır:

- Vergi inceleme raporu,
- Vergi suçu raporu,
- Görüş ve öneri raporu,
- Cevaplı rapor,
- Genel kuruluş raporu,
- Genel durum raporu,
- Ön inceleme raporu,
- Soruşturma raporu,
- Disiplin soruşturması raporu,
- Bilim raporudur.

Çalışmamızın ana teması vergi denetimi olduğu için çalışmamızda sadece vergi inceleme raporu ile vergi suçu raporları üzerinde durulmuştur.

Vergi inceleme raporları, easas itibariyle tarhiyat içeren ve belirli bir rapor dizpozisyonuna uyularak düzenlenmesi gereken raporlardır. Vergi inceleme raporları, giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ve sonuç bölümlerinden oluşur. Raporlar, mümkün oldukça açık, anlaşılır, kısa ve öz olarak kaleme alınır. Raporda önerilen işlemler, raporun sonuç bölümünde şüpheye mahal veymeyecek ölçüde net ifadelerle belirtilir.

Vergi inceleme raporları denetim elemanları tarafından VDKB'nin oluşturduğu sisteme ekleri ile birlikte yüklenir. Raporlar sistem üzerinden elektronik imza ile imzalanır ve rapor tevdi yazısı ekinde sistem aracılığıyla bağlı bulunulan grup başkanlığına sevk edilir. Raporları alan grup başkanlığı tutanakla birlikte raporları ilgili rapor okuma komisyonlarına sevk eder. Rapor okuma komisyonları altmış gün içerisinde raporları değerlendirmek zorundadır. Hatalı olan raporlar denetim elemanına açılır ve tekrardan düzeltilerek siteme yüklenmesi sağlanır. Denetim elemanları ile okuma komisyonları arasında anlaşmazlık olursa raporlar tutanak ekinde VDKB bünyesinde bulunan Merkezi Rapor Okuma Komisyonuna (MROK) sevk edilir. Buradan gelen karar denetim elemanı ve raporu ilk okuyan komisyon üyeleri için bağlayıcıdır.

Vergi denetim elemanları tarafından vergi inceleme sürecinde incelemenin konu ve dönemine ilişkin olarak vergi kayıp ve kaçağına yol açmış tespitler elde edilirse bu tespitler çerçevesinde tarhiyat ve ceza içeren raporlar Vergi İnceleme Raporu (VİR) olarak düzenir. Aynı şekilde, yapılan incelemelerde haksız iade aldığı tespit edilen mükelleflerden bu tutarların cezalı olarak geri alınabilmesi için VİR-İade raporları tanzim edilir. Bununla birlikte, yapılan incelemelerde vergi kanunları kapsamında tenkit edilecek herhangi bir husus bulunamassa VİR-Kabul raporu tanzim edilir.

Vergi suçu raporu, VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarının işlenmesi durumunda düzenlenen rapordur. Söz konusu rapor, kaçakçık fiilinden dolayı VUK'a muhalefet kapsamında suç duyusuru için düzenlenmektedir. Düzenlenen vergi suçu raporları, raporu düzenleyen denetim elemanı tarafından suçun işlendiği yer Cumhuriyet Başsavcılığına gereğinin ifası için gönderilir. Düzenlenen vergi suçu raporlarında; suç konusu fiilin ne olduğu delilleri ile birlikte ortaya konulur. Söz konusu kaçakçılık fiilinin kanuni unsuruna, maddi ve manevi unsuruna ve suçun fail veya faillerine raporda açıkça yer verilir.

3.2.1.2.3.1.9. Vergi İncelemesinin Tamamlanması

İnceleme görevinin denetim elemanına verimesinden itibaren, VİUUEHY ve VUK'ta belirtilen süreler içinde işe başlanılır ve belirtilen süreler aşılmamak şartıyla inceleme tamamlanır. VİUUEHY'nin 21. maddesine göre, vergi inceleme raporlarının denetim elamanı tarafından rapor okuma komisyonlarına intikal ettirilmesi için idareye teslim edildiği tarih incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir. Yine söz konusu yönetmeliğe göre, raporların okuma komisyonuna intikali için idareye teslim edilmesi, komisyonun tespitleri çerçevesinde raporlarda düzeltme yapılmasına mani değildir.

Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra, denetim elamanı tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının rapor okuma komisyonlarında okunarak işleme girmesi beklenir. Rapor okuma komisyonundan hatasız olarak çıkan raporlar komisyon üyeleri tarafından tutanakla idareye teslim edilir. İdare, söz konusu raporları, ilgisine göre vergi dairelerine, Cumhuriyet Başsavcılıklarına veya mahkemelere gönderir.

Denetim elemanı tarafından inceleme raporlarının okuma komisyonundan çıkmasını müteakiben mükelleften tutanakla alınan yasal defter ve belgeler yine tutanakla mükellef veya yetkilisine teslim edilir. İnceleme sürecinde denetim elemanı tarafından inceleme konusuyla alakalı olarak yapılan çalışmaların, yazışmaların, hesaplamaların, sorgulamaların vb. bilgi veya belgelerin yer aldığı inceleme dosyası hazırlanarak, raporların komisyonlardan çıkmasını müteakiben on beş gün içinde dizi pusulası ekinde idareye teslim edilir.

3.2.1.2.3.2. Vergi İnceleme Sürecinde Denetim Elemanlarının Uyması Gereken Esaslar Temel İlkeler ve Etik Kurallar

Vergi denetimi; vergi kanunları kapsamında icra edilen, kamu hukuku alt

disiplini olan, vergi hukuku bağlamında sonuç doğuran ve kuralları yasal çerçevede sıkı bir şekilde çizilen idari bir işlemdir. Dolayısıyla, vergi inceleme süreci esnasında dikkat edilecek önemli hususlar ile uyulması gereken kurallar vardır. VUK'un 140. maddesinde, vergi inceleme sürecinde denetim elemanları tarafından uyulması gereken esaslar açıkça belirtilmiştir. Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar:

- *İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;*
- *Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*
- *Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır);*
- *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.*
- *Vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı 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.*
- *İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri*

esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.

Denetim elemanlarının vergi incelemelerinde uyması gereken esasların yanında inceleme yönetmeliğinde uymaları gereken temel ilkeler de belirlenmiştir VİUUEHY'nin 5. maddesinde vergi inceleme sürecinde denetim elemanlarının uymaları gereken temel ilkeler şu şekilde sıralanmıştır:

- *Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.*
- *Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.*
- *Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.*
- *Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.*
- *Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.*

- *Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.*

- *Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.*

- *Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.*

- *Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.*

Vergi denetim elemanlarının görevlerini icra ettikleri sırada uyması gereken temel esaslar ile ilkelere, VUK ve bu kanuna istinaden çıkartılan inceleme yönetmeliğinde yer verilmiştir. Bunlar, esas itibariyle vergi inceleme yetkisine sahip olan vergi denetim elemanları için düzenlenmiş esas ve ilkelerdir. Bununla birlikte, ülkemizde 14.09.2010 tarih ve 27699 sayılı Resmi Gazete ile "*Denetim Görevlilerinin Uyacaklari Meslekî Etik Davraniş İlkeleri Hakkinda Yönetmelik*" yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmelik, ülkemizdeki bütün denetim elemanlarının uymaları gereken mesleki etik kuralları düzenlemektedir. Söz konusu ilkeler, madde başlıkları itibariyle şunlardır:

- Tarafsızlık ve nesnellik,
- Eşitlik,
- Dürüstlük,
- Gizlilik,
- Çıkar çatışmasından kaçınma,
- Nezaket ve saygı,

- Yetkinlik ve mesleki özen.

Denetim elemanları için yönetmelikle belirlenen mesleki etik davranış ilkeleri bütün denetim elemanlarında olduğu gibi vergi denetim elemanları içinde bağlayıcı özellik taşımaktadır. Dolayısıyla, vergi inceleme sürecinde denetim elemanları tarafından belirtilen bu ilkelere uyulması gerekmektedir.

3.2.1.3. Arama

Vergi denetim yöntemlerinden bir diğeri ise, VUK'un 142. maddesinde düzenlenen "*Arama*" kurumudur. Vergi idaresi zaman zaman vergi incelemesi kapsamında arama kurumuna başvurmaktadır. Özellikle, konusu ihbar olan vergi incelemelerinde vergisel bilgi ve belgelerin kaçırılmadan ele geçirilmesi için arama yapılabilmektedir. Yapılan vergi incelemeleri veyahutta konusu ihbar olan durumlarda bir mükellefin vergi kaçırdığına yönelik kuvvetli deliller varsa bu mükellef veya ilişkili olduğu diğer kişiler nezdinde arama yapılabilir.

VUK'ta arama yapılabilecek haller ve aramanın koşulları belirtilmiş olmakla beraber aramanın açık bir tanımı yapılmamıştır. Ancak, bu müessesenin düzenlendiği VUK'un ilgili maddelerinden yola çıkılarak vergi hukukunda arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin elde edilebilmesi amacıyla, sulh hakimi kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda savcılık makamının yazılı emri ile yapılan araştırma şeklinde tanımlanabilir (Yücesoy, 2018: 155).

Aramanın yapılabilmesi için kanunda vergi incelemesine yetkili olarak sayılan kişilerin aramaya lüzum görmesi gerekmeketedir. Bunun akabinde de arama yetkisi için sulh hakiminden izin alınması gerekmektedir. Arama izni alındıktan sonra arama işlemi yeterli sayıda memur ile tatbik edilir ve aramada ele geçirilen defter ve

belgeler bir tutanakla tespit edilir. Arama yapılan durumlarda vergi incelemesi en kısa sürede bitirilmek durumundadır. Arama kapsamında ele geçirilen defter ve belgeler üzerindeki inceleme en geç üç aylık süre zarfında tamamlanır ve sahibine suç unsuru içermedikleri sürece geri verilir (VUK, md. 145). Üç aylık süre zarfında incelemenin tamamlanamayacağı anlaşılırsa sulh hakiminden süre uzatımı istenebilir (VUK 142). Mükellefler aramalı incelemelerde alıkonulan defter ve belgelerden bilgi çıkarmak isteyebilir. Bu takdirde, idare VUK'un 144. maddesine göre, gerekli kolaylığı göstermek zorundadır. Ayrıca alıkonulan defter ve belgelerin ilgili olduğu beyanname verme süresine bir aydan daha az bir zaman kalmışsa, bu takdirde VUK'un 144. maddesine göre beyanname verme süresi bir ay uzar (Ürel, 2003:266).

VUK'un 142. maddesinde arama yapılabilmesi için gerekli olan şartlar belirtilmiştir. Bunlar (Arslan, 2006: 244):

- Hakkında VUK kapsamında arama yapılmak istenilen mükellef hakkında mevcut bir vergi ihbarının yapılmış olması ve bu ihbarın değerlendirilerek işlem yapılmasına yetecek boyutta somut delillere dayanması,
- Yürütülen vergi incelemesi sırasında arama yapılmak istenilen şahıs veya kurum nezdinde vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıktığına ilişkin tespit veya emarelerin bulunması,
- Vergi inceleme yetkisine sahip olanların arama yapma gerekçelerini tam olarak ortaya koymak suretiyle yetkili sulh hakiminden bu konu hakkında izin almaları,
- Hakimin, arama talebini onaylamak suretiyle mükellef veya vergi kayıp veya kaçağının oluşabileceği üçüncü kişiler nezdinde arama yapılmasına karar verilmiş olması gerekmektedir.

Hakim, arama kararına izin verebileceği gibi izinde vermeyebilir. Sulh hakiminin arama kararına izin vermesi durumunuda kararın içeriğinde; aramanın

kapsamına, aramanın gerekçesini oluşturan durum ve fiillere, nezdinde arama yapılabilecek kişiye veya kişilere, arama yapılabilecek yere veya yerlere, arama izninin geçerli olacağı süreye vb. gibi hususlara açıkça yer vermesi gerekmektedir. Arama iznine onay vermemesi durumunda ise, arama talep eden denetim elemanı bu karara karşı itiraz edebilir.

VUK'un 143. maddesine göre aramada tespit edilen ve incelenemsine lüzum görülen her türlü defter, belge ve bilgi ayrıntılı tutanaklar ile tespit olunur. Bu defter ve belgeler üzerinde aramanın yapıldığı yerde gerekli olan tespit ve inceleme zaman yetersizliği gibi sebepler ile yapılamassa bu defter ve vesikaların vergi inceleme elemanı tarafından mükellef nezdinde güvenli bir yerde muhafazası sağlanabileceği gibi denetim elamanı tarafından teslimde alınabilir. Defterlerin muhafaza altına alındığı yerler mühürlenir. Daireye intikalleri sağlanacaksa içlerine koyulan kaplarda ayrıca mühürlenir. Aramada ele geçirilen defter ve vesikaların çok iyi muhafaza edilmesi gerekmektedir. Buradaki sorumluluk vergi idaresine aittir.

VUK'un 144. maddesine göre, arama yapılan hallerde inceleme en kısa zamanda ve her işten önce bitirilir. Aramada ele geçirilen evrak veya belgelerden vergi ile ilgili olamayanlar sahibine belge karşılığı geri verilir. Mükellef, aramada el konulan defter veya vesikaları üzerinde yetkili memurun huzurunda inceleme yapabileceği gibi suret veya kayıtta çıkartabilir.

Arama neticesinde el konulan defter ve belgeler sebebiyle yapılamayan muhasebe kayıtları, defter veya belgelerin mükellefe iade edilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan uygun bir süre içersinde yapılır. Kayıtların yapılabilmesi için mükellefe tanınacak süre bir aydan az olamaz (VUK, md. 146).

VUK'ta düzenlenmiş olan arama kurumu, özü itibariyle vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadeleyi amaçlayan bir yapıda kanunda yer almıştır. Bununla birlikte, arama kurumu VUK'un yanında ceza kanunlarında da ayrıntılı

düzenlenmiştir. VUK'un 147. maddesinde bu konuyla alakalı olarak, VUK'ta aramaya ilişkin hüküm bulunmayan hallerde ceza kanunlarının aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanacağı açıkça belirtilmiştir.

3.2.1.4. Bilgi Toplama

Bilgi, münferit olaylarda bir defaya mahsus olmak üzere veya belli konularda devamlı olarak istenir. Her iki hali de kapsayan genel hüküm VUK'un 148 nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre bilgi, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenir (Özbalcı: 1999:419). Bilgi verme mükellefler için bir mükellef ödevidir. Dolayısıyla, VUK'un 148. ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla vergi inceleme sürecinde, sehven veya kasten vergisel işlemlerin doğru yapılmadığı, vergi idaresinden saklandığı, peçelenerek başka bir işlem adı altında gösterildiği vb. gibi bir çok farklı uygulamalar ile karşılaşılabilmektedir. Bu gibi durumlarda doğru işleme ulaşabilmek için vergi idaresi tarafından mükelleflerden veya ilişkide bulundukları diğer gerçek veya tüzel kişilerden vergisel işlemler ile alakalı olarak bilgi ve belge temin edilebilmekte, ifadelerine başvurulabilmektedir.

VUK'un 148. maddesi uyarınca, mükellefler veya mükelleflerle ile muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler, HMB'nin veya vergi incelemesine yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar (İyibil ve Arıca, 1985: 13). Bu düzenleme çerçevesinde vergi idaresi veya vergi incelemesine yetkili olan kişiler mükelleflerden vergisel işlemleri ile alakalı olarak bilgi talep edebilirler. Elde edilen bu bilgi ve belgeler değerlendirilerek, vergi denetiminin kaynakları olarak ele alınırlar.

Öteyandan VUK'un 148. maddesine göre kendisinden bilgi istenilen gerçek veya tüzel kişiler istenilen bilgileri vermeye mecburdurlar. Vergi inceleme sürecinde,

denetim elemanları mükelleften veya mükellef ile muamelede bulunan üçüncü kişi ya da kurumlardan bilgi talebinde bulunabilirler. Bilgiler yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Bununla birlikte, sözlü olarak istenen bilgileri vermeyen kişilere ceza kesilemez. Bunun için bilgi talebi yazılı olarak iletilir. Bilgi isteme yazısında süresi içinde bilgilerin eksiksiz olarak karşı tarafa verilmesi bildirilir. Süresi içinde bilgi vermeyen veya eksik bilgi verenlere VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir. İlk seferde bilgi vermeyenlerden ikinci defa yazı ile bilgi istenir. İkinci defa da istenen bilgileri vermeyen veya eksik veren kişilere özel usulsüzlük cezası yüzde elli oranında artırılarak uygulanır. Buna karşılık, bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemezler.

VUK'un 150. maddesinde, bazı kişi ve kurumlara devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Kanun maddesinde sayılan, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki konsolosluk görevlileri ile bu görevleri yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm olayları ile intikalleri takip eden ayın onbeşine kadar vergi idaresine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

VUK'un bilgi toplama hükümlerine göre, kendilerinden vergi idaresi tarafından bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişiler bu bilgileri vermekten imtina edemezler. Ancak, bu duruma ilişkin VUK'un 150. maddesinde bir istisnai düzenleme mevcuttur. Bu kişilerden aşağıda belirtilen konularda bilgi talep edilemez. Ancak bu kişilerden kendi mükellefiyet durumlarıyla ilgili olarak bilgi talep edilebilir.

- Posta, Telegraf ve Telofon İdaresinin muharebeler hakkında tuttuğu bilgiler,
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevine ilişkin bilgiler,
- Avukatlardan veya dava vekillerinden dava dolayısıyla müvekkillerine ilişkin bilgiler (*Bununla birlikte, Avukatlardan veya dava vekillerinden*

müvekkil olarak davalarına baktıkları kişilerin isimleri ile vekalet ücretleri bu yasak kapsamı dışındadır.),

- Ceza Muhakemeleri Usulu Kanunu'nun (CMUK) 88. maddesi uyarınca gönderilmesi ve teslimi uygun olmayan evrakın muhteviyatı hakkındaki bilgiler VUK kapsamında bilgi toplama kurumu çerçevesinde mükelleflerden veya ilgili üçüncü kişilerden istenemez.

3.3. Türkiye'de Elektronik Denetim (E-Denetim)

Her türlü teknolojik imkânı kullanarak uzaktan erişim metoduyla yapılan denetim faaliyetine elektronik denetim (E-Denetim) denilmektedir. Burada asıl amaç önleyiciliktir. E-denetimde kayıtların tamamının veya bir bölümünün elektronik ortamda olması denetimin temel amacını değiştirmez. Diğer bir ifadeyle, kayıtlar; gerek geleneksel yollarla tutulsun gerekse de elektronik ortamda tutulsun denetim faaliyetinin temel amacı değişmemektedir (Çavdar; 2015: 152). Çalışmanın bu bölümünde, yasal mevzuatımızda yer olan, HMB'nın bazı önemli elektronik vergileme (E-Vergileme) uygulamalarına değinilecektir.

3.3.1. Mevzuatımızda Konuyla İlgili Olarak Yapılan Düzenlemeler

Vergi denetiminde bilgisyar sistemlerinden yardım alınabilmesi, elektronik uygulamaların vergilendirme ve vergi denetim süreçlerinde uygulanabilmesi için yasal mevzuatımızda bu konularla alakalı olarak mevzuat altyapısının oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulacak yasal mevzuatta E-Denetim uygulamalarına ilişkin olarak başta teknik terminoloji, kavramlar ve uygulamaya ilişkin düzenlemelerin resmi olarak ortaya konulması gerekmektedir. Hatta bu uygulamaların kurulması, uygulanması, koordinasyon ve denetimi için gerekli olan kurumların dahi oluşturulması önem arzetmektedir. Nitekim ülkemizde de bu alanda yasal mevzuat oluşturulmuş ve uygulamaya konulmuştur. Çalışmamızın bu bölümünde ülkemizde E-Denetime yönelik olarak mevzuatımızda yapılan yasal düzenlemelere değinilecektir.

3.3.1.1. VUK'ta Yapılan Yasal Düzenlemeler

VUK'un 175. maddesinde, mükelleflerin belirlenen maksat ve esaslara uymaları koşuluyla defter ve muhasebelerini diledikleri usulde tutabilecekleri konusunda düzenleme yapılmıştır. Bununla birlikte, aynı maddede HMB'na bu konuda gerekli usul ve esasları belirleme noktasında yetkisi verilmiştir.

Vergi denetiminin elektronik olarak yapılabilmesi için öncelikle işletme faaliyetlerinin elektronik kayıtlar vasıtasıyla yapılması ve sonucunda defter ve belgelerin elektronik olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Defterler elektronik olarak tutulmalı, kanunun düzenlenmesini zorunlu kıldığı belgeler elektronik ortamda düzenlenmelidir. Bu noktada, VUK'un mükerrer 242. maddesi ile düzenleme yapılmıştır. Söz konusu maddede, elektronik belge (e-belge), elektronik defter (e-defter) ve elektronik kayıt (e-kayıt) gibi kavramlara yer verilmiştir. E-Denetim yapılabilmesi için gerekli olan bu terimler VUK'un mükerrer 242. maddesinde şöyle açıklanmıştır:

- *"**Elektronik Belge (E-Belge):** Şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.*
- ***Elektronik Defter (E-Defter):** Şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*
- ***Elektronik Kayıt (E-Kayıt):** Elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder."*

Kayıt ve belge düzeni, VUK'un mükerrer 242. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, HMB; e-defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında HMB'ye veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetlemeye yetkili kılınmıştır. Bunun yanında, HMB, VUK uyarınca kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren e-defter ve e-belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır (Çavdar: 2015: 153).

VUK'un, defter, kayıt ve belgelerin ibrazına ilişkin esasların belirlendiği 256. maddesinde "*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belglerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir*." şeklinde yasal düzenleme yapımıştır. HMB bu maddede mükelleflerin elektronik olarak tutmak veya düzenlemek zorunda oldukları

hertürlü bilgi, belge ve defterleri vergi idaresinin talebi doğrultusunda ibraz etme yükümlülüğünü düzenlemiştir.

3.3.1.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yapılan Yasal Düzenlemeler

VUK'ta olduğu gibi Türk Ticaret Kanunu'nda da (TTK) E-Denetime yardımcı olacak, onun verimliliğini artıracak düzenlemeler yapılmıştır. TTK'da, tüccarların defter tutmaları, belge düzenlemeleri, defter ve belgelerin muhafa edilmesi, tacirlerin aralarındaki ticari ilişkilerinden kaynaklı bildirim, beyan, çağrı, fesih, protesto vb. gibi işlemlerin elektronik yollar ile yapılabilmesi gibi bir çok alanda bu konuda düzenlemeler yapılmıştır.

TTK'nın 18. maddesinde "*Tacirler arasında, diğer tarafı temerrüde düşürmeye, sözleşmeyi feshe, sözleşmeden dönmeye ilişkin ihbarlar veya ihtarlar noter aracılığıyla, taahhütlü mektupla, telgrafla veya güvenli elektronik imza kullanılarak kayıtlı elektronik posta sistemi ile yapılır.*" denilerek güvenli e-imzanın bazı durumlarda kullanılabilirliği sağlanmıştır.

TTK'nın 64. ve 65. maddelerinde tacirlerin defter tutma ve saklama yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. TTK'nın 64. maddesinde "*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.*" denilmek suretiyle tacirlerin her türlü belge ve kayıtlarını elektronik ortamda saklamalarına imkan tanınmıştır.

Defterlerin tutulmasına ilişkin hükümlerin açıklandığı diğer bir madde olan 65. maddede ise "*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her*

zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır." şeklinde yasal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile kayıtlarını elektronik ortamda tutan tacirlere, elektronik ortamda tutulan ve saklanan verilere kolaylıkla ulaşılması ve okunabilmesi noktasında yükümlülük getirilmiştir. Yine TTK'nın 82. maddesinde elektronik olarak tutulan defter ve belgelerin TMS'ye uygun olması gerekmektedir. Ayrıca elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin okunur hale getirildiklerinde elle tutulan defter ve alınan belgelerle içerik olarak örtüşmesi ve on yıllık saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi gerekmektedir (Çavdar, 2015: 158).

TTK'nın cari hesapların kapatılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlediği 94. maddesinde cari hesapların kapatılması durumunda cari hesaplara karşı yapılacak olan itirazların güvenli e-imza aracılığıyla yapılabilnmesi sağlanmıştır.

Yine, TTK'nın 1525. maddesinde "*Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18. maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder*" denilmek suretiyle madde metninde belirtilen işlemlerin elektronik ortamda gönderilerek gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

3.3.1.3. Elektronik İmza (E-İmza)

Ülkemizde E-İmza düzenlemesi, 15.01.2004 yılında mevzuatımızda yerini almıştır. 5070 Sayılı Kanunda Elektronik İmza "*Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi*" ifade etmektedir. Başka bir deyişle, elektronik imza, sayısal veride ihtiyaç duyulan kimlik doğrulama aracıdır. Böylece sayısal ortamda bulunan veride gerekli kimlik doğrulama işi hukuki bir tanımlamaya tabi tutulmuştur.

Bu tanımlamadan sonra, aynı kanunun 5. maddesinde yer alan "*Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur.*" cümlesiyle kanun koyucu elektronik imza ile ıslak imza olarak tabir edilen basılı belgelerde bulunan elle atılmış imza arasındaki farkı ortadan kaldırmıştır. Böylelikle bu kanuna uygun olarak atılan elektronik imza, imza atanı sorumlu yapmakta ve hukuki olarak üçüncü kişilere güvence vermektedir (Uçmaz, 2010:52).

E-İmza uygulaması, ülkemizde her alanda büyük kolaylıklar getirmiştir. Öncelikle, iş ve işlemlerin yürütülmesi noktasında kırtasiyecilik azalmış, bürokratik iş ve işlemlerin süresi kısalmış, zaman ve emek tasarrufu sağlanmıştır.

E-İmza uygulaması, ülkemiz vergi idaresi tarafından da kullanılmaktadır. Vergi denetimlerinde gerçekleştirilen kurum içi ve kurum dışı yazışmalar, mükelleflerden defter ve belge talepleri, üçüncü kişilerden bilgi isteme talep yazıları gibi yazıların hepsi E-İmza aracılığı ile zaman kaybı yaşamaksızın kısa süreler içinde oluşturulmaktadır.

3.3.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Elektronik Devlet Projeleri, Elektronik Vergileme Uygulamaları

Çalışmamızın bu bölümünde HMB elektronik devlet projeleri ile elektronik vergileme uygulamalarına değinilecektir.

3.3.2.1. Merkezi Nüfus İdare Sistemi (Mernis)

Mernis projesi, ülkemizdeki tüm kişilerin kimlik bilgilerini elektronik ortama aktaran ve bu bilgilerde meydana gelen her türlü değişikliklerin anlık olarak ülkenin her tarafındaki mevcut 970 birim aracılığıyla anlık olarak güncellenmesini sağlayan ve bir ağ üzerinden güvenli olacak şekilde paylaşılmasını imkan tanıyan bir projedir. Mernis projesi ile, ülkemizdeki farklı kurumların vatandaşlar için kullandıkları farklı

numaralar kaldırılarak tek bir numara kullanımına geçilmiştir. 11 haneli sayıdan oluşan bu numaraya "*Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası (T.C.K.N.)"* denilmektedir. Bu kapsamda Mernis projesinin sağladığı faydaları aşağıdaki gibi açıklayabiliriz;

- Nüfus kayıtlarının bilgisayar ortamına aktarılarak ilçe nüfus veri tabanlarının oluşturulması ve hizmetin modernizasyonu sağlamak.
- Nüfus hizmetlerinin ilçelerde bilişim teknolojileri kullanılarak verilmesini; ilçe nüfus veri tabanlarını merkezde bütünleştirilerek Merkezi Nüfus Veri Tabanını kurulmasını gerçekleştirmek.
- Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına birer kimlik numarası verilmesini sağlamak.
- Kimlik numaraları aracılığıyla, kamu ve özel kesim bilişim projeleri arası kişi bilgileri alışverişinin, kişilerin biricik tanımlandığı bir alt yapı üzerinde çevrim-içi yürütülmesini sağlamak.
- Nüfus istatistiklerinin bilişim teknolojileri ile daha sağlıklı elde edilmesini sağlamak.
- Kimlik bilgilerini kamu kurum ve kuruluşları ile kamu hizmeti veren kurumlarla paylaşarak hizmet akışını hızlandırmak, güvenilir hale getirmek ve vatandaşlarımızın hizmetlerini kolay, hızlı ve güvenilir olarak almasını sağlamak,
- Bürokrasiyi azaltıcı, devletle vatandaşı yakınlaştırıcı bir hizmet güvenliği sağlamaktır.

VUK'un 8. maddesine göre, T.C. tabiyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin herbirine bir vergi kimlik numarası verilmektedir. Bu numaranın mükellefler tarafından kullanılması zorunludur. Ülkemizde gerçek kişiler için vergi kimlik

numarası olarak T.C.K.N. 01.01.2007 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Tüzel kişi mükellefler ise, on haneli vergi kimlik numaralarını kullanmaktadırlar.

3.3.2.2. Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP)

VEDOP, ilk olarak 1995 yılında vergi daireleri otomasyonu amacıyla bir pilot proje uygulaması olarak faaliyete geçirilmiştir. Projenin temel amaçları içerisinde; vergi gelirlerinin artırılması, mükelleflere sunulan hizmet kalitesinin artırılması, HMB ile sürekli iletişim içerisinde olan Bakanlıklar ve Gümrük Müsteşarlığı gibi kurumlarla bilgi sistemleri bağlamında birlikte etkin çalışabilirliğin sağlanması ve vergi politikalarının ve denetim stratejilerinin belirlenmesinde karar vericilerin ihtiyacı olan bilginin sağlanması sayılabilir (Öz ve Bozdoğan, 2012:77).

HMB tarafından uygulamaya geçirilen Türkiye'nin en önemli e-dönüşüm uygulamalarında biri olan VEDOP üç aşamada gerçekleşmiştir. VEDOP I, ilk aşamada 1998 - 2004 yılları arasında 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmıştır. İkinci aşamada Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP II) ile 2004-2006 yılları arasında kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, mükelleflere daha hızlı ve kaliteli hizmet sunmak amaçlanmıştır. 2007 yılında başlayan üçüncü aşamada VEDOP III ile e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının vergi dairesi ve mal müdürlüğü gelir servislerinin tümüne yaygınlaştırılması ile altyapının güçlendirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır (Memiş vd. 2019: 481). Aşağıda VEDOP I-II ve III ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.3.2.2.1. VEDOP-I

VEDOP-I Projesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (yeni adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından kurum çalışanlarına yönelik olarak 1998 yılında başlatılan ve 2 yıl süren bir projedir. Proje çerçevesinde Türkiye genelinde, vergi gelirlerinin yaklaşık % 80'inin toplandığı 22 il, 153 vergi dairesi, 5 defterdarlık, 4

bölge ve 1 ana merkezin altyapısı kurularak otomasyonu sağlanmıştır. Proje sayesinde tahakkuk ve tahsilata bağlı gelirlerin % 80-85'i izlenebilir bir duruma getirilmiştir. VEDOP I Projesi sayesinde iş yükünün azaltılması, etkinlik ve verimliliğin artırılması amaçlanmıştır. Bunun için evrak girişinden başlayarak, tahakkuk, tahsilat, borç sorgulaması, muhasebe ve haciz işlemleri gibi vergi dairesinin yapması gereken işlemlerin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi sağlanmış, GİB bünyesinde kurum içi otomasyon büyük ölçüde tamamlanarak, elektronik kurum olma sürecinde önemli bir mesafe kaydedilmiştir (Hepaksaz ve Hayrullahoğlu, 2011:114).

3.3.2.2.2. VEDOP-II

2004 yılında başlanmış olan VEDOP-II projesi, Otomasyonlu Vergi Dairesi sayısının artırılması, beyannamelerin internet üzerinden alınması, Türkiye Vergi Dairesi, denetim otomasyonu, veri ambarı oluşturulması ve diğer kurum ve kuruluşlarla veri alışverişine imkan tanıyan altyapının oluşturulması uygulamalarını içermektedir. VEDOP-II kapsamında (Öz ve Bozdoğan; 2012: 78);

- Her yıl 14.000 çalışan boyutunda iş yükü kazanılacak (54,2 Milyon $/yıl),
- Her yıl 6.000 ton kağıt kullanımından tasarruf edilecek (117.000 ağaç, 3 milyon $/yıl),
- Yıllık 75.000 beyannamenin internet ortamında alınması sağlanacak,
- Her yıl banka ödenişlerine ait 40 milyon senedin vergi ödeyicilerin hesaplarına otomatik olarak işlenmesi ile 4.000 çalışan iş gücü kazancı,
- İnternet üzerinden beyanname, ekleri ve bildirimlerin kabulünü sağlayacak e-beyanname uygulaması,
- Vergi tabanını yaygınlaştırmak, beyan dışı kalmış vergisel olayları tespit etmek ve vergi politikaları ve denetim stratejilerini oluşturmaya yönelik bilgi desteği için GİB veri ambarının gerçekleştirilmesi,

- Mükellefi müşteri olarak değerlendirme kapsamında müşteri ilişkileri yönetimi hizmeti de verecek,
- Çağrı Merkezi uygulaması,
- Defterdarlık ve Gelir Müdürlükleri otomasyonu,
- Bakanlıkça belirlenen mükelleflere ait defter ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesi ve analizlerinin gerçekleştirildiği Elektronik Muhasebe Kayıt Sistemi (EMKAS) çalışmalarına hız verilmiştir.

3.3.2.2.3. VEDOP-III

2007 yılında başlayan VEDOP-III ile GİB'in daha etkin ve mükelleflere daha iyi hizmet veren bir yapıya kavuşturulması çalışmalarının devamı olarak e-VDO uygulamalarının 301 vergi dairesine ve 585 malmüdürlüğü gelir servisine yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması, vergi dairesi başkanlıkları, nakil vasıtaları vergi daireleri, süreksiz yükümlülükler vergi daireleri ve gelir müdürlüklerinin ilave donanım ihtiyaçlarının karşılanması, arttırılan kapasite doğrultusunda sunucu altyapısının güçlendirilmesi planlanmış ve uygulamaya geçirilmeye başlanmıştır (Çavdar, 2015: 164). GİB tarafından yürütülen ve Türkiye'nin kamu sektöründeki en büyük bilgi teknolojileri projesi olarak tanımlanan VEDOP-III'ün hedefleri şunlardır; (Gerçek, 2012: 2);

- E-VDO'nun Türkiye genelinde yaygınlaştırılması,
- Merkezi sistemlerde iş sürekliliği ve felaketten kurtarma sisteminin hayata geçirilmesi,
- VEDOP-I donanımlarının güncellenmesi,
- VEDOP-II işletim sistemlerinin güncellenmesi ve kapasitelerinin artırılması,

- 585 Mal Müdürlüğünün VEDOP otomasyonuna entegrelerinin sağlanması,
- 61 Takdir Komisyonunun otomasyona entegre edilmesi,
- Sistem güvenliğinin artırılarak uygulanmasıdır.

VEDOP uygulamaları ile evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip, iade, araç tescil, muhasebe, özlük işlemleri gibi vergi dairesinin bütün işlemlerinin birbiriyle entegre şekilde bilgisayar ortamında yapılması ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporların bilgisayar yardımıyla hazırlanması sağlanmıştır. Kademeli güvenlik önlemleriyle yapılan tüm işlemler izlenebilmektedir. Ayrıca vergi dairesi yöneticilerine karar destek hizmeti de verilmektedir (Çavdar, 2015: 163-164). Bu açıdan değerlendirildiğinde, uygulamaya koyulan vedop projesi, vergi denetimine büyük katkı sağlamaktadır. Bu sistemin, vergi kayıp ve kaçağının azalmasına, mükelleflerin vergiye gönüllü uyum düzeylerinin artmasına, kamudaki ilgili kurum ve kuruluşların birbirleri ile koordine olması sonucu yönetimin etkinleşmesine ve kamu harcamalarında tasarruf sağlanması gibi faydaları olmaktadır.

3.3.2.3. VEDOP'un Alt ve Yardımcı Uygulamaları

VEDOP uygulaması vergi idraesinin iş ve işlemlerinde büyük kolaylıklar sağlamıştır. Vergilendirmeyle ilgili olarak yapılan işlemlerin çok büyük bir kısmı VEDOP aracılığıyla bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Ülkemizde, özellikle son yıllarda vergi idaresi ile diğer kurum ve kuruluşlar pek çok işlemi elektronik ortama taşımıştır. Yaşanan bu gelişmeler sonuçta vergilendirme süreçlerinde zaman ve emek tasarrufu sağlamış, kayıtdışı ekonominin azalmasına fayda sağlamıştır. Çalışmamızın bu bölümünde VEDOP uygulamasının alt fonksiyonlarına değinilecektir.

3.3.2.3.1. İnternet Vergi Dairesi (İVD)

Ülkemizde vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk eden, tebliğ eden ve tahsil eden idaredir. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde genel bütçe kapsamındaki idarelerin tahsil ettiği vergilere ilişkin bütün mükellefiyet hizmetleri GİB ile taşra teşkilatı tarafından yerine getirilmektedir. Bu bağlamda, GİB çok fazla kişiye vergi hizmeti vermektedir. Dolaysıyla, iş ve işlemlerde etkinliğin sağlanması ve mükellefiyet memnuniyetinin elde edilmesi kurum için önem arz etmektedir. Bu noktada, mükellef memnuyetini ve hizmetlerde verimliliği artıracak uygulamalar GİB tarafından uygulamaya geçirilmiştir. Bu hizmetlerden bir tanesi ise İVD projesidir.

Vergilendirme ile ilgili bilgi kaynaklarına erişimde GİB bünyesinde olduğu kadar mükellefler için de değişik projeler geliştirilmiştir. Verginin tarafı olan her mükellefin bilgi ihtiyacına yanıt verecek bir bilgi ağının oluşturulması maksadıyla ilk olarak 1999'da www.gelirler.gov.tr adresinde daha sonra da www.gib.gov.tr adıyla bir "İnternet Vergi Dairesi" uygulamaya geçirilmiştir. Günümüzde mükellefler bağlı oldukları vergi dairesinden temin ettikleri bir çok farklı işlemi (şifre ve parola ile birçok beyan, sorgulama, talep, ödeme, hesaplama ve sonuç izleme işlemlerini, gibi.) vergi dairesine gitmeksizin yapabilmektedirler (Cenikli ve Şahin, 2013:45-46).

3.3.2.3.2. Elektronik Beyanname (E-Beyanname)

Ülkemizde E-Beyannameyle ilgili yasal olarak ilk düzenleme 2004 yılında yapılmıştır. VUK'un 28. maddesinde mükelleflerin beyannamelerini postayla veya elektronik ortamda göndermelerine ilişkin düzenleme yapılmıştır. HMB tarafından konu hakkında 30.09.2004 tarih ve 340 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğte E-Beyanname uygulamasının amaçları şu şekilde açıklanmıştır. Bunlar;

- Mükelleflerin beyanname verme süreçlerinde gelişen teknolojiden yararlanmaları,
- Beyannameler ile eklerinin hızlı ve güvenilir bir şekilde herhangi bir ilave maliyete katlanılmadan verilebilmesi,
- Beyannamelerin idareye zaman kaybı olmaksızın intikalinin sağlanması,
- Vergi beyannamelerinde yapılabilecek maddi hataların en aza indirilmesi ve bu yönüyle mükellef ile kamu mağduriyetinin önlenmesi,
- E-Beyanname ile vergi idaresinin beyanname kabul, kontrol vs. işlemlerinde sağlanacak zaman avantajı sayesinde etkin bir personel politikasının hayata geçirilebilmesidir.

340 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile E-Beyanname uygulamasına 01.10.2004 tarihinde başlanmıştır. Daha sonra yayımlanan tebliğler ile E-Beyanname uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. 346, 373 ve 376 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğleri ile beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulaması yaygınlaştırılmış ve zorunlu hale getirilmiştir (Merter, 2016:55).

GİB'in 2018 yılı faaliyet raporunda, 2018 yılında yaklaşık olarak 94 milyon adet beyannamenin alındığı belirtilmiştir. 2004 yılında kağıt beyanname alınma oranı % 99,5 iken, E-Beyanname oranı % 0,5'ti. 2018 yılına gelindiğinde ise, kağıt beyanname oranı % 0,39 iken, E-Beyanname oranı ise % 99,61 olmuştur. Gelinen noktada, kağıt beyanname sayısındaki büyük orandaki azalma sonucunda, devletin ekonomik kaynaklarına ve doğaya önemli ölçüde katkı sağlanmıştır. Ayrıca, elektronik ortamda alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme, istatistik ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır (GİB, 2018: 88).

3.3.2.3.3. Elektronik Yoklama (E-Yoklama)

E-Yoklamaya ilişkin olarak 20.06.2015 tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete ile 453 Nolu VUK Genel Tebliği yayınlanmıştır. Ancak, E-Yoklama uygulaması söz konusu tebliğ uyarınca 01.09.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tebliğe göre, yoklamaya ilişkin bütün iş ve işlemler elektronik ortamda yapılacaktır.

Yoklama faaliyetlerinin daha etkin olarak yapılabilmesi, zaman ve harcamalardan tasarruf sağlanması amaçlarıyla E-Yoklama kurumu düzenlenmiş ve VUK'un 132. maddesinden sonra gelmek üzere 132/A maddesi eklenmiştir. Buna göre:

"Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır." denilerek elektronik ortamda imzalanan yoklama fişinin kağıt ortamında düzenlenen yoklama fişinden farklı olmadığı belirtilmiştir.

Yapılan yasal düzenlemeden görüleceği üzere, E-Yoklama sonucu düzenlenen elektronik yoklama fişi, kağıt ortamında düzenlenen yoklama fişi ile aynıdır. Yani, ikiside aynı hüküm ve sonuçları doğurmaktadır. E-Yoklama sisteminde süreç, E- Yoklama talebinin sistem üzerinden oluşturulması, yoklama ile ilgili olarak yoklama personelinin görevlendirilmesi ve görevli yoklama personeline yoklama görevinin verilmesi işlemleri elektronik olarak gerçekleştirilmektedir.

Yoklama fişlerinin elektronik ortamda oluşturularak kayıt altına alınması, bunların e- imza ya da formun ıslak olarak imzalanması, bu şekilde hazırlanacak olan

bilgi ve belgelerin internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere gönderilmesi esastır. Ancak yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir. E-Yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulur. Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulur ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde (Çavdar; 2015: 172);

- Nezdinde yoklama yapılanın e-imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından e- imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanır,
- Nezdinde yoklama yapılanın e-imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu, tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanır.

Yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından mobil cihazlar vasıtasıyla oluşturulmaktadır. Tespit edilen hususlar mobil cihaz üzerinden e-yoklama tutanağına alınmakta ve nezdinde yoklama yapılana mobil cihaz üzerinden ön izleme yaptırılarak doğruluğu noktasında mutabık kalınmaya çalışılır. Yoklama tutanağı en son olarak imzalanır. Eğer yoklama anında nezdinde yoklama yapılan kişi veya temsilcisi yoksa veya imzalamak istemesse yoklama memurunun tek taraflı imzası ile yoklama tamamlanır ve bir nüshası nezdinde yoklama yapılana bırakılır.

Yoklama sonucunda E-Yoklama fişi düzenlenir. Bu fiş mükellefin vergi dairesinde bulunan veri ambarında saklanır. E-yoklama fişi, IVD üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilir. E-Yoklama esnasında

mükellef veya yetkilisi bulunmassa e-yoklama fişi mükellefin bilinen en son adresine 7 gün içinde vergi dairesi tarafından gönderilir.

E-Yoklama, vergilendirme sürecinde yapılacak iş ve işlemlere hız kazandırmıştır. E-Yoklama sayesinde kağıt ortamında tutulan yoklamalarda ortaya çıkabilecek hataların önüne geçilebilmektedir. Yapılacak yoklamalarda, fotoğraf çekilmek suretiyle fiili durum daha iyi tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla, fiili durumu ortaya koyan sağlam tespitler çerçevesinde güçlü idari işlemler tesis edilebilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, E-Yoklama uygulaması vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde faydası olan elektronik uygulamalardan birisidir.

3.3.2.3.4. Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO)

Vergi Dairesi Uygulama Yazılımları; vergi dairesinin bütün iş ve işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılarak iş yükünün hafifletilmesi, vergi dairesinin çalışmalarında verimliliğin yakalanması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenerek, 1997 yılında Client-server mimaride çalışan bir yapıda hazırlanmıştır. 2004 yılında vergi dairesi otomasyon uygulamalarında merkezi bir yapıya geçilmesi kararı doğrultusunda mevcut otomasyon uygulamaları merkezi bir yapıda (E-VDO) tekrar hazırlanarak, 2005-2009 yılları arasında otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ile malmüdürlükleri gelir birimlerinin E-VDO ile otomasyona geçirilmesi, eski yazılımlar ile çalışan vergi dairelerinin ise otomasyon sistem değişiklikleri gerçekleştirilmiştir (GİB, 2013: 64). Bu açıdan bakıldığında, E-VDO uygulaması ile vergi daireleri ile mal müdürlüklerinin başta vergilendirmeyle ilgili işlemleri olmak üzere hemen hemen bütün işlemleri bilgisayarlar kullanılarak yapılmaktadır. İşlemler daha kısa sürelerde yapılabilmekte, hata ihtimali azalmaktadır. Gerçekleştirilen her türlü iş ve işlemler bilgisayar ortamında olduğundan, veri analizi daha kolay ve hızlı bir şekilde yapılabilmektedir.

3.3.2.3.5. Veri Ambarı (VERİA)

GİB tarafından iç ve dış bilgi kaynaklarından temin edilen veriler diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından temin edilen verilerin işlenmesi suretiyle kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi noktasında yeni bir sistemin kurulması ve bu sistem içinde farklı kaynaklardan temin edilen bu bilgilerin çapraz kontrollerinin yapılması amacıyla VERİA oluşturulmuştur (GİB, 2010: 10). Bu projenin amaçlarını aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz (Çavdar, 2016:174):

- Teknoloji ve denetim sistemini etkili bir şekilde kullanarak etkili bir yönetim yapısı oluşturulması,
- Kayıtdışı mükellefler ile beyan edilmemiş vergiye tabi işlemlerin tespit edilmesi,
- Beyanların kategorilere ayrılması, beyanlar arasında çapraz konroller yapılarak tutarlılıklarının denetlenmesi,
- Mükelleflerin profilleri ile eğilimlerinin tespit edilmesi,
- Sektör ortalamalarının tespit edilmesi,
- Yönetim ve denetim faaliyetlerine yönelik istatistiki veriler ve raporlar oluşturulmasıdır.

VERİA projesi, vergi kayıp ve kaçaklarının yoğun olduğu alanlarda etkin bir vergi denetimi yapılabilmesi için kullanılan önemli uygulamalardan birisidir. Mükelleflerin geçmiş yıllarda verdikleri beyannameler, haklarında tutulmuş yoklamalar, her türlü tespit ve tenkitler veri ambarında mevcuttur. Dolayısıyla, yapılacak analizlerde bu bilgiler mukayese edilmekte ve etkili bir vergi denetimi yapılabilmektedir.

3.3.2.3.6. Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Sistemi (EMKAS)

VUK'un mükerrer 242. maddesinin HMB'ye tanıdığı yetki çerçevesinde elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda, mükelleflere ait defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda alınarak arşivlenmesini hedefleyen EMKAS projesi hayata geçirilmiştir. EMKAS projesi kapsamında yapılan işlemler şunlardır (GİB; 2005:111);

- Bakanlıkça belirlenen mükelleflerin defter ve belgelerine ait bilgilerin elektronik ortamda alınmasına ilişkin format yapısı belirlenmiştir. Ayrıca, alınan bilgilere ilişkin analiz ve arşivleme EMKAS sistemi oluşturulmuştur.
- Gönderilecek bilgilerin hazırlanmasında mükelleflerin faydalanacağı veri kitapçığı ile bilgilerin gönderilmesinde kullanılacak XML formatı ile format içerik testi program yazılımları tamamlanmıştır.
- EMKAS sistemi çerçevesinde üretilecek raporların tespiti yapılmış, raporların üretilmesine ilişkin yazılımlar büyük ölçüde tamamlanmıştır.
- EMKAS sistemi çerçevesinde alınabilecek istatistik sonuçlarının üretilmesine ilişkin yazılımları büyük bir kısmı tamamlanmıştır.
- VEDOP II kapsamında EMKAS programcılarının eğitimleri tamamlanmıştır.

3.3.2.3.7. Elektronik Banka Tahsilât İşleme Sistemi (EBTİS), Elektronik Tahsilat (E-Tahsilat) ve Elektronik Haciz (E-Haciz)

GİB'in diğer kurumlarla gerçekleştirdiği ortak projelerden bir diğeri ise, bankalar tarafından toplanan vergi ödemelerine ilişkin bilgilerin elektronik olarak GİB'e aktarılmasını sağlayan EBTİS projesidir. Ülkemizde, 2000 yılında uygulamaya

konulan bu sistemle birlikte bankalar tarafından düzenlenen banka makbuzlarının mükerrer olarak elle sisteme girilmesi önlenerek vergi dairelerinde çok ciddi boyutlarda emek ve zaman tasarrufu sağlanmıştır. Bu sistem, ülkemizde 2005 yılında uygulanmaya başlanan E-Tahsilat uygulamasına da öncülük etmiştir. E-tahsilat uygulamasıyla birlikte daha önce tahsilat yapan yetkili bankaların yaptığı tahsilatların mükelleflerin vergi daireleri nezdindeki hesaplarına işlenmesindeki gecikmeyi ortadan kaldırmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda GİB'in anlaşmalı olduğu bankalar ile yaptığı sözleşmeler çerçevesinde bankaların mükelleflerin borçlarını sorgulayarak tahsilât yapmasını ve yapılan tahsilâtların mükellef hesaplarına anında işlenmesini sağlayan sistem uygulanmaktadır. Aynı zamanda, internet bankacılığı üzerinden vergi tahsilâtının da bankalar arasında yaygınlaştırılması çalışmaları devam etmektedir.

Bankalarla birlikte geliştirilen bir başka proje ise E-Haciz projesidir. Vergi daireleri, bankalar ve banka genel merkezleri arasında haciz bildirimlerinin elektronik ortamda aktarımını sağlayan ve bir pilot projeyle başlatılan proje, yazışma yükünü önemli ölçüde azaltmayı ve kamu alacaklarının süratle tahsilini hedeflemektedir. Ayrıca projenin iki ayrı bölümü bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi dairesi haciz işlemleri, ikincisi ise projenin diğer ayağı olan merkezi işlemler-Emniyet Genel Müdürlüğü entegrasyonu başka deyişle EGM Haciz olarak adlandırılan Emniyet Genel Müdürlüğü ile yapılan entegrasyon sürecidir. Böylelikle, vergi dairelerince düzenlenen haciz bildirileri ile EGM kayıtları üzerine şerh işlemleri de elektronik ortamda yapılacaktır (Cenikli ve Şahin, 2013: 45).

Özetle EBTİS, E-Tahsilat ve E-Haciz uygulamaları sayesinde vergi idaresi ve mükellefler açısından başta zaman ve emekten tasarruf sağlamakta, devletin etkili vergi tahsilat yapısı sayesinde vergiler vakit kaybına uğramadan tahsil edilebilmektedir.

3.3.2.3.8. Mükellef Bilgi Raporu (VDKBis)

E-denetim uygulamalarından biri olan Mükellef Bilgi Raporu (MBR), VDKB tarafından geliştirilmiştir. Denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve vergi müfettişlerine rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin mükelleflerin beyan ve bildirim özetlerini içeren MBR, Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sisteminden (VDK-RAS) gönderilip gönderilmediğine bakılmaksızın görevli vergi müfettişine VDK-Bis üzerinden elektronik ortamda sunulmaktadır. MBR'nin geliştirilmesi amacıyla eklenmesi istenilen verilerin tespiti, temini ve VDK-RAS aracılığı ile sunulması için gerekli çalışmalar yapılmış ve MBR'nin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi sağlanmıştır. VDK-RAS ile inceleme çalışmalarına hız kazandırılması ve vergi müfettişleri tarafından yapılacak değerlendirmelerin kolaylaştırılması için MBR'ye üçüncü taraf verileri, oran analizi, satış analizi vb. analiz ekranları eklenmiştir (VDKB, 2018: 29). Dolayısıyla bu sistem ile incelemelerde bilgiye ulaşma süresi kısalmıştır. MBR'nin bu yönüyle, vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasına fayda sağladığını söyleyebiliriz.

3.3.2.3.9. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS)

EFKS, mükellefler tarafından bilgi işlem sistemi aracılığıyla e-belge olarak düzenlenen faturalarda bulunan bilgilerin belirlenmiş standartlarda ve elektronik ortamda GİB'e aktarılması suretiyle faturalara ait ikinci nüshaların kağıt ortamında saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; belli şartlar dahilinde faturalara ait birinci nüshaların e imzalı dijital belge şeklinde oluşturulması ve alıcılara iletilmesine olanak sağlayan bir sistemdir (Çavdar, 2016:177-178). Diğer bir ifadeyle, bu uygulama, e-belge olarak oluşturulan faturalarda yer alan bilgilerin belirli şekil ve standartlar çerçevesinde elektronik olarak GİB'e aktarılmasıdır.

3.3.2.3.10. Elektronik Fatura Uygulaması (E-Fatura)

E-Faturayı, VUK'ta tanımlanan faturanın bütün hüküm ve sonuçlarını doğuran, fiziki olarak kağıt ortamında düzenlenmeyip internet ortamında düzenlenen fatura olarak ifade edebiliriz. E-Fatura, kağıt olarak düzenlenmemekle birlikte kağıt faturanın sahip olduğu hukuki niteliğe sahip olan faturadır. E-Faturada, kağıt ortamında düzenlenen bir faturada olması gereken bütün bilgilerin olması gerekmektedir. E-Faturayı kağıt ortamda düzenlenen faturadan ayıran husus, alıcı ve satıcı arasındaki faturalama sürecinin elektronik ortamda yapılması ve iletilmesidir.

VUK'un, mükerrer 242 nci maddesinin 2 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı; "*elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır*." HMB, VUK'un vermiş olduğu bu yetkiye istinaden, E-Fatura ile ilgili olarak 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği çıkarmıştır. Söz konusu Genel Tebliğ, 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürülüğe girmiştir.

397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde E-Faturayla ilgili olarak şu hususlara yer verilmiştir:

- E-Fatura, tebliğde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulmuş faturayı ifade eder.

- Bu Tebliğde düzenlenen e-Fatura, yeni bir belge türü olmayıp, kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir.

- E-Fatura Uygulamasının sağlıklı bir biçimde gelişimini sağlamak amacı ile Başkanlık, uygulamanın kademeli bir biçimde yaygınlaştırılmasını planlamaktadır. Bu bakımdan başlangıç olarak, anonim ve limited şirket statüsüne haiz mükelleflerin uygulama kapsamında E-Fatura gönderme ve/veya almasına izin verilmesi uygun görülmüştür.

- E-Faturanın, bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmesi, gönderme veya alma işlemlerinin de Başkanlık tarafından oluşturulan E-Fatura Uygulaması aracılığı ile gerçekleştirilmesi zorunludur.

- Bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi E-Fatura Uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde değildir.

- Mükellefler E-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır.

- Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre mükellefler, gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

- E-Faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkar edilemezliği Mali Mühürle garanti altına alınmaktadır. Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle E-Faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir.

- Başkanlık tarafından bu Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-

Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanır.

- E-Fatura Uygulamasından yararlanma yetkisi bulunmakla birlikte, bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymayan ve Başkanlıkça yapılacak uyarıya rağmen durumlarını düzeltmeyen mükelleflerin, E-Fatura gönderme ve/veya alma yetkileri Başkanlık tarafından yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. Yetkileri Başkanlıkça iptal edilen mükellefler, iptal edilen yetkileri bakımından bir yıl süre ile E-Fatura Uygulamasından yararlanamazlar.

- Mükellefler, E-Fatura Uygulaması kapsamında oluşturdukları elektronik belgelerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu çerçevede Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Teknik açıdan E-Fatura uygulaması, sistem üzerinde önceden tanımlanmış olan kullanıcıların belirlenen standartlara uygun elektronik belgeleri, gönderen taraftan alıcı tarafa iletimini sağlayan mesajlaşma alt yapısını ifade etmektedir (GİB, 2020a). Bu açıdan bakıldığında, E-Fatura uygulaması, aslında bilgi iletişim teknolojisilerinde yaşanan gelişmenin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu yönüyle, E-Fatura uygulamasının pek çok olumlu faydasının olduğu söylenebilir. Öncelikle kağıt faturaya olan ihtiyacı ortadan kaldırmıştır. Dolayısıyla çevreye olumlu katkısı olmuştur. Yine, E-Fatura uygulaması ile faturalar kapsamındaki malların takibi daha iyi yapılabilmekte, E-Fatura düzenlendiğinde E-Defter kaydı otomatik olarak yapılmakta ve defter kayıtlarında hata ihtimali iyice azalmaktadır. Vergi ineceleme sürecinde E-Fatura uygulaması, incelemelerin verimini ve kalitesini artırmaktadır. Düzenlenen faturaların alıcı ve satıcı taraflardaki bilgileri daha çabuk kıyaslanmakta, işletmelerin stok takibi güncel olarak yapılabilmektedir. Dolayısıyla E-Fatura uygulaması vergi inceleme sürecine olumlu katkı sağlamaktadır. Bu yönüylede, vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında fayda sağlaması beklenen bir uygulamadır.

Buna karşılık E-Fatura uygulmasının, faturanın alıcı ve satıcı arasında internet ortamında iletilmesinden dolayı ticarette güven sorununa yol açma ihtimali vardır. Özellikle mal veya hizmet alımında alıcılara E-Fatura düzenlendiğinde bu kişiler kağıt fatura alışkanlıklarından dolayı E-Faturaya kolay adapte olamamakta ve sonuçta bu durum ticarette güven sorununa yol açabilmektedir.

3.3.2.3.11. Elektronik Defter Uygulaması (E-Defter)

HMB, 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle "*Elektronik Defter Genel Tebliği*" çıkarmıştır. Söz konusu tebliğle, defterlerini elektronik ortamda oluşturmak, kaydetmek, muhafaza ve ibraz etmek isteyen gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin taşımaları gereken şartlar belirlenmiştir. Buna göre, defter ve belgelerini e-defter ve e-belge kapsamında düzenlemek isteyen gerçek veya tüzel kişi mükelleflerin ilk olarak 5070 Sayılı Eloktronik İmza Hükümleri çerçevesinde nitelikli elektronik imzaya sahip olmaları, tüzel kişi mükelleflerin, elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olup bu çerçevede Mali Mühür edinmiş olmaları ve e-defter ile e-belgelerin, tutulması, kaydedilmesi, saklanması ve ibrazı aşamalarında kullanılacak olan yazılımların onay almış olan yazılımlardan seçilmesi gerekmektedir.

Elektronik Defter Genel Tebliği'nde, e-defterlerin ibrazı için düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;

- E-Defter, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu beratları ile birlikte muhafaza edilmek zorundadır.
- E-Defter ile beratlarının veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, güvenli elektronik imza veya mali mühür ile garanti altına alındığı için E-Defterler kâğıt ortamında saklanmayacaktır.

- Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, E-Defterlerini ve ilgili beratlarını vergi kanunları, TTK ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

- Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, E-Defterlerin ve beratların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, E-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

- E-Defter ve beratların elektronik defter izni verilenlerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi olup, üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

E-Defterlerin ibrazına ilişkin düzenlemeler yukarıda belirtilmiştir. Buna göre, mükelleflerin, E-Defterlerini vergi idaresi tarafından istenildiğinde ibraz etmemeleri durumunda, deftlerini gizlemiş sayılacaklar ve haklarında VUK'un 359. maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.

E-Defter uygulaması, kayıtdışı ile mücadeleye önemli katkı sağlayacak düzenlemelerin başında gelmektedir. Defterlere kaydedilen bilgilerin kontrolü, düzenlenen belgelerin çapraz kontrolü elektronik sistemler aracılığı ile çok etkin bir şekilde yapılabilmektedir. E-Defter üzerinde yapılan denetimler daha kısa sürede ve etkin olarak yapılabilecektir. Mükelleflerin binlerce sayfa kağıt defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemeler çok vakit almakta, her işlemin kaynağına inilememekte

ve genellikle sondaj usulü[3] kapsamında belge taraması yapılabilmektedir. Oysa, E-Defter uygulamasında, denetim elemanı tarafından BİT'lerin yardımı ile daha kısa sürede daha çok veri analiz edilebilir. Dolayısıyla E-Defter uygulamasıyla, vergi denetiminde etkinlik ve verimliğin artırılması, mükelleflerin vergisel hatalarının minimuma indirilmesiyle, vergi kayıp ve kaçağının azaltılması sağlanmış olacaktır.

3.3.2.3.12. Defter Beyan Sistemi (DBS)

Defter-Beyan Sistemi; serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine olanak tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin GİB veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistemi ifade etmektedir (Tektüfekçi, 2018:105).

17.12.2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile de serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükellefler için DBS uygulamaya sunulmuştur. Türkiye'de cari yılda, kazançları basit usulde tespit edilenler, serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişiler, serbest meslek kazancı elde eden adi ortaklıklar, serbest meslek kazancı elde eden adi ortaklıkların ortakları, serbest meslek kazancı elde eden kollektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının DBS başvuru yapmaları ve sistemi kullanım zorunluluğu bulunmaktadır. DBS üzerinden; işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilecektir. Başvurular serbest meslek erbapları

[3] Sondaj Usulü: Duruma göre bir inceleme ve teftiş yöntemi olup bütün bilgi ve belgelerin teker teker incelenmesi yerine, inceleme veya teftiş döneminde örnekleme olarak seçilen bilgi ve belgelerin sondaj ususlüyle çekilip kontrol edilmesidir.

tarafından 31.01.2018, basit usule tabi olan mükellefler açısından ise 30.06.2018 tarihine kadar yapılabilecektir (Tektüfekçi, 2018:103).

DBS, GİB tarafından kapasama alınan mükellefler için büyük kolaylıklar getirmiştir. Basit usule tabi olan mükellefler, serbest meslek erbabı ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu sisteme geçmeleri sağlanarak, muhasebe ve vergisel işlemlerinin elektronik sistem aracılığı ile yapılmaları sağlanmıştır. DBS ile ilgili olarak yayımlanan 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde söz konusu düzenleme ile güdülen amaç; kapsama dahil olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, elektronik olarak yapılan kayıtlardan elektronik beyannamelerin otomatik olarak üretilmesi, elektronik kayıtlardan yola çıkarak defter kayıtlarının elektronik olarak tutulması ve yasal mevzuatta öngörülen süre kadar güvenli bir şekilde muhafazalarının sağlanması, bu sayede sisteme entegre olmuş mükelleflerin maliyet avantajına sahip olmaları, bürokratik işlemlerinin azalması, kayıtdışı ekonominin azalması ve vergiye gönüllü uyumun artması olarak ifade edilmiştir.

DBS, vergi inceleme sürecinde fayda sağlayacak uygulamalardan biridir. Bu sistemde, yasal defter ve belgeler kağıt ortamında tutulmadığından kaybolma ihtimali ortadan kalkmakta ve incelemeye ibrazları sağlanmaktadır. Yine bu sistemde, beyannameler otomatik üretildiğinden manuel işlemlerde ortaya çıkabilecek hatalar ortaya çıkmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, DBS, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde, getirdiği avantajlar bakımından katkı sağlaması beklenen önemli düzenlemelerden biridir.

3.3.2.3.13. Mal ve Hizmet Alış ve Satış Bildirim Formları (Ba-Bs Formları)

VUK'un, 148., 149. ve mükerrer 257. maddeleri ile HMB'ye, mükellefler veya ilgili bulunan kişi veya kurumlar tarafından, istenecek bilgilerin verilmesi noktasında gerekli yasal düzenlemelerin yapılması için yetki verilmiştir. HMB, VUK'un verdiği yetkiyi kullanmak suretiyle konu hakkında 396 Sıra No'lu VUK

Genel Tebliği çıkarmıştır. Söz konusu düzenlemeyle, mükelleflerin tebliğle belirlenmiş tutarın üzerindeki alış ve satışlarını devamlı olarak vergi idaresine bildirmelerine ilişkin düzenleme yapmıştır. Söz konusu düzenlemeyle bilanço usulüne tabi olan mükelleflerin KDV hariç belirli tutarı aşan alım ve satımlarının aylık olarak GİB'e bildirimi zorunlu tutulmuştur. Mükellefler belirli tutarı aşan mal veya hizmet alışlarını "*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba*)" ile; belirli bir tutarı aşan mal veya hizmet satışlarını ise "*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*" ile bildireceklerdir.

Bildirim yükümlülüğüyle ilgili olarak yayımlanan 396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'ine göre yapılan düzenlemelerden önemli olan bazıları şunlardır:

- Kapsama sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler dahil edilmiştir.
- Bilanço usulüne tabi olan mükelleflerin, KDV hariç 5.000 TL ve üzerindeki mal veya hizmet alış veya satışlarını aylık olarak bildirmeleri gerekmektedir.
- Bildirimin yapılacağı ayın belirlenmesinde, düzenlenen belgelerde yazılı olan tarihler dikkate alıncaktır.
- Mükelleflerce yapılan alış veya satış tutarlarının bellirlenen haddi aşması durumunda, düzenlenen ya da düzenlenmesi gereken belgenin türüne bakılmaksızın bildirim yapılacaktır.
- Bilanço usulüne tabi olan ve bu kapsamda defter tutan mükellefler ile beyannamelerini elektronik ortamda veren mükellefler bildirimlerini elektronik ortamda vereceklerdir.
- Kurumlar vergisi muafiyeti bulunan mükellefler, muaf oldukları hesap döneminden itibaren bildirimde bulunmayacaklardır.
- Bildirimler TL tutarlar üzerinden yapılacaktır.

- Bildirimlerini elektronik ortamda verenlerin kağıt ortamında verdikleri bildirimler kabul edilmeyecektir.
- Farklı bir vergi dairesi mükellefi olan mükellefler, bildirimlerini en son mükellefi oldukları vergi dairesine vereceklerdir.
- Bildirimler, takip eden ayın ilk gününden itibaren, son günü saat 24:00'e kadar verilebilecektir.
- Mükelleflerin ölümü halinde, kanunda belirtilen bildirim yapması gereken sürelere VUK uyarınca üç ay eklenecektir.
- Bir kişi veya kurumun birden fazla şubesinde gerçekleşen alım ve satımlar varsa bunlar toplanıp tek satırda bildirilecektir.
- Mükellefler, yaptıkları bildirimlerde hata veya eksiklik olması durumunda, bunları düzeltip tekrardan form gönderebileceklerdir.
- Ba ve Bs formlarını süresi içerisinde vermeyen veya eksik, hatalı veren mükelleflere VUK'un mükerrer 355. maddesi uyarınca özel ususlsüzlük cezası kesilecektir.

Mükelleflerin, belirli bir tutarın üzerindeki mal ve hizmet alış ve satışlarını, vergi idaresine dönemsel olarak devamlı bildirmeleri, vergi denetimi sürecinde çok faydası olan bir uygulamadır. HMB ile GİB bünyesinde mevcut otomasyon sistemleri, bu formları veren mükellefleri karşılaştırmaktadır. Yani, mükelleflerin yaptıkları bildirimler; verdikleri formlar aracılığıyla, alış veya satış yapan kişi/kurum unvanı, vergi kimlik numarası, vergi dairesi, KDV hariç bildirme konu tutar, belge adedi gibi değişkenler üzerinden analiz edilerek raporlanmaktadır.

Satış faturalarına ilişkin yapılan bildirmler, mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden kontrol edilmekte; alış faturalarına ilişkin yapılan bildirimler ise, karşı firmalar nezdinde karşıt incelemeler yapılmak suretiyle yapılan işlemlerin doğruluğu

araştırılmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamayla, mükelleflerin mal veya hizmet alış ve satışları yakından takip edilebilmektedir. Yine bu uygulama sayesinde, alış ve satış yapan mükelleflerin, haklarında düzenlenmiş herhangi bir vergi inceleme veya vergi suçu raporlarının bulunup bulunmadığı, inceleme tarihi itirbariyle bu mükellefler hakkında bekleyen ya da devam eden bir vergi incelemesinin bulunup bulunmadığı, alış ya da satış bildiriminde bulunan mükelleflerin vergi borçlarını ödeyip ödemedikleri, sahte belge kullanma ya da sahte belge düzenleme fiilleri yönünde haklarında bir tespit veya raporun bulunup bulunmadığı hususları tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla bu uygulama, vergi denetiminde etkinliği sağlaması yönüyle vergi kayıp ve kaçağının azalmasına katkı sağlamaktadır.

3.3.2.3.14. Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS)

VDKB bünyesinde görevli denetim elemanları tarafından yapılan vergi incelemelerinin, mükelleflerin oluşturdukları E-Defter, E-Belge, E-Kayıt ve E-Fatura gibi elektronik kaynaklar üzerinden daha etkili ve daha kısa sürede yapılabilmesi için VDKB tarafından 2017 yılında VEDAS isimli bir E-Denetim sistemi geliştirilmiştir.

Başkanlık bünyesinde geliştirilen e-denetim altyapısının ve Vergi Denetim Kurulu Vergi Denetim Analiz Sistemi (VDK-VEDAS) yazılımının test edilmesi amacıyla E-Denetim teknikleri kullanılarak tamamlanabilecek vergi incelemeleri planlanmış, incelemelerden elde edilecek geri bildirimler yoluyla VDK-VEDAS'ın geliştirilmesini sağlayacak teknik altyapı oluşturulmuş ve bu amaçla inceleme görevlendirmeleri yapılmıştır. VDK-VEDAS yazılımına bütün vergi müfettişleri tarafından rahatlıkla kullanılabilecek standart analizler kazandırılmış, standart analiz çeşitliliğini artırmaya yönelik proje ekipleri oluşturulmuştur. Ayrıca, programın kullanımını kolaylaştırmak üzere eğitim dokümanları ve yardım dosyaları hazırlanmıştır (VDKB, 2017: 38).

VDK-VEDAS yazılımının, fonksiyon ve işlev kısıtlamalı bir versiyonu

hazırlanmıştır. VDK-VEDAS Demo Versiyonu ile E-Defter ve E-Fatura verileri sisteme yüklenebilecek, E-Defter ve E-Fatura doğrulaması yapılabilecek, E-Fatura görüntüleme işlemi yapılabilecek, İçeri aktarılan verilerde sıralama, filtreleme gibi temel işlemler yapılabilecek, içeri aktarılan E-Defter ve E-Fatura verileri txt, csv ve excel formatlarında dışarı aktarılabilecektir (VDKB 2017: 38).

VEDAS sistemi, E-Defter, E-Fatura, E-Belge gibi elektronik sistemlerin oluşturduğu veriler ile çalışan bir E-Denetim uygulmasıdır. Dolayısıyla, mükellefler tarafından üretilen E-Defter, E-Belge, E-Fatura vb. uygulamaların sisteme yüklenerek incelenmesi, sistem aracılığıyla yapılmaktadır. VEDAS sistemi ile mükelleflerin E-Defterleri ile E-Belgeleri üzerinde her açıdan gerekli olan kontroller kısa süre içerisinde yapılabilmektedir. Sistemin gelişmiş filtreleme özelliği sayesinde, vergi kayıp ve kaçağına sebep olan işlemler veya belgeler kolayca tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla VEDAS sistemi, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde fayda sağlayan E-Denetim uygulamalarından birisidir.

3.3.2.3.15. Elektronik Arşiv Fatura (E-Arşiv Fatura)

Elektronik Arşiv Fatura (E-Arşiv Fatura) projesi, faaliyetleri kapsamında çok sayıda fatura dzenleyen ve düzenledikleri bu faturaların ikinci nüshalarının saklanması noktasında sorun yaşayan vergi mükelleflerinin, elektronik ortamda fatura oluşturmalarına, iletmelerine, muhafa etmelerine ve ibraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. 2016 ila 2018 yılları arasında bu uygulamadan toplamda 41.497 mükellef yararlanmış oluş, 3.989.354.997 adet fatura ise E-Arşiv Fatura olarak düzenlenmiştir (GİB, 2018:93). Uygulamadan yararlanan mükellef sayılarıyla düzenlenen fatura adetlerine bakıldığında uygulamanın mükellefler için önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu sistem, mükelleflerin memnuniyetini sağlamasının yanında vergi denetim sürecine de olumlu katkı sunmaktadır.

3.3.2.3.16. Elektronik İmza (E-İmza)

5070 Sayılı Elketronik İmza Kanunu 24.01.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle ülkemizde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunda E-İmza tanımlanmıştır. Buna göre E-imza; "*başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi*" ifade etmektedir.

Yaptığımız işlemlerin birçoğunda kullanılan imza genel olarak belirli amaçlarla kullanılır. İmzalanan belge, imzalayan kişi tarafından herhangi bir uyuşmazlık durumunda delil olarak değerlendirilebilir. Yapılan işlemin resmi bir kimliğe bürünmesi açısından kullanılabilir. Hukuki veya diğer durumlarda imza başvuru ya da talebin onaylanması amacıyla kullanılır. Son olarak yazılı bir belge üzerindeki imza genellikle açıklık ve doğruluk hissi yaratır. Ayrıca işlemleri hızlandırmak ve kolaylaştırmak amacıyla kullanılır (Çavdar; 2016:181-182). Bu açıdan bakıldığında, E-İmza; yapılan iş ve işlemlerin daha kısa süreler içinde yapılması, sonuçlandırılması, varması gereken hedeflere hızlı ulaşılması, kırtasiye masraflarında azalma sağlaması ve kağıda olan ihtiyacı azalttığından dolayı daha çevreci olması gibi amaçlar kapsamında kullanılmaktadır.

3.3.2.3.17. Elektronik Bilet (E-Bilet)

Elektronik Bilet (E-Bilet), adına düzenlenen kişiye yani alıcısına elektronik araçlar vasıtasıyla gönderilmek üzere E-Belge biçiminde oluşturulmuş E-Bileti ifade eder. 415 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile birlikte kara ve deniz yolu ile şehirlerarası ve uluslararası yolcu taşıma faaliyetinde bulunan mükelleflere E-Bilet düzenleme mecburiyeti getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre kara yolu yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükellefler elektronik yolcu listesi de düzenleyeceklerdir. 415 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre E-Bilet düzenleyebilmek için gerekli olan şartlar vardır. Bu şartlar (GİB, 2020b);

- Tüzel kişi mükelleflerin 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile getirilen elektronik fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olmaları, gerçek kişi mükelleflerin ise güvenli elektronik imzaya sahip olmaları,

- 415 Sıra Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklanan usul ve esaslara uygun olarak, söz konusu mükelleflerin elektronik bilet ve elektronik yolcu listesi düzenleme ve elektronik biletleri yolculara sunabilme konusunda hazırlıklarını tamamlamış olmaları,

- 415 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin (8) numaralı bölümünde belirlenen raporlama ihtiyaçlarının karşılanması hususunda gerekli altyapı ve hazırlıklarını tamamlamış olmaları gerekmektedir.

Özetle E-Bilet uygulaması, mükelleflere zaman ve emek tasarrufu sağlamasının yanında, kağıt, kalem gibi kırtasiye malzemelerine olan ihtiyacı azaltacağı için maliyet avantajı da sağlayacaktır. Ayrıca, bu uygulamayla mükellefler üzerinde ve sektörde belge düzeninin oturtulmasına olumlu katkı sağlanmış olacaktır. E-Bilet şeklinde düzenlenmiş olan belgelerin muhafaza ve ibrazı noktasında kayıp evrak vb. gibi yaşanması muhtemel sorunlar azalacaktır. Vergi incelemelerinde vergi idaresi tarafından E-Belgelere kolay ulaşım sağlanacağı için etkili ve verimli bir vergi denetimi gerçekleştirilebilecektir.

3.3.2.3.18. Özelge Otomasyon Sistemi (Elektronik Özelge) (E-Özelge)

Mükelleflerin kendilerinin veya vergi sorumlularının vergilendirmeyle ilgili konularda tereddüt etmeleri durumunda vergi idaresinden bu konu hakkında bilgi talebi özelge talebi olarak ifade edilmektedir. Nitekim, VUK'un 413. maddesinde bu konu hakkında düzenleme yapılmıştır. Madde metninde "*Mükellefler, Maliye Bakanlığından veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri*

hususlar hakkında izahat isteyebilirler" şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Düzenlemeden görüleceği üzere özelgeler mükellef bazlı, tereddüt edilen konularda ve talep sonucunda vergi idaresi tarafından verilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin özelge talepleri vergi idaresi tarafından cevapsız bırakılamaz. Vergi idaresi her halükarda mükelleflerin özelge taleplerini cevaplandırmalıdır.

VUK'un 413. maddesi uyarınca vergi dairesi başkanlıkları ile defterdarlıklarca mükelleflerden alınan özelge taleplerinin cevaplanmaları için E-Özelge projesi oluşturulmuş ve ülke genelinde 16.01.2010 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır (GİB, 2010: 9). Bu sistemle birlikte, Vergi Dairesi Başkanlıkları/Defterdarlıklar tarafından alınan özelge taleplerinin karşılanarak mükellefe verilecek şekilde hazırlanması işlemlerinin tümünün elektronik ortamda gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır (GİB, 2013: 80).
E-Özelge sistemi ile (GİB, 2020c);

- Mükelleflere hızlı bir şekilde doğru ve net cevap verilmesi,
- Muhatabın teke indirilmesi,
- Başvuruların ve cevapların bir standarda kavuşturulması,
- İnternetten yayın yoluyla şeffaflık sağlanması,
- Mükelleflerin uyum maliyetlerinin azaltılması,
- İdarenin iş yükünün hafifletilmesi,
- Bürokrasi ve kırtasiyeciliğin azaltılması amaçlanarak, kaynakların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.

3.3.2.3.19. Hazır Beyan Sistemi (HBS)

Gelişen bilgi teknolojilerini kullanmak suretiyle vergi mükelleflerinin

yükümlülük ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, hızlı, kolay ve düşük maliyetlerle yerine getirmelerini sağlamak GİB'in temel amaçlarından biridir. Bu amaç doğrultusunda, 18.2.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 414 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkan veren Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmiştir. 2012 yılından itibaren uygulanmakta olan Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sisteminin kapsamı genişletilerek gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin GİB tarafından önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu HBS hayata geçirilmiştir (GİB, 2019a: 5)

HBS'de gelişen BİT'ten yararlanılarak, vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalinin sağlanmasının yanı sıra, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hatalar da asgariye indirilerek mükellef mağduriyeti önlenmektedir. Bu sistem ile birlikte tüm vergilendirme süreçleri (beyan, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) sistem üzerinden online yapılmakta, böylece mükelleflerin vergi dairesine gitmesine gerek kalmadan işlemleri otomatik olarak tamamlanmaktadır. HBS'nin 01.01.2018–31.12.2018 dönemine ilişkin sonuçlarına bakıldığında bu kapsamda 1.523.989 adet beyanname verildiği ve bu beyannameler sonucunda ise 59.493.384.180 TL toplam gelir beyan edilmiştir. (GİB, 2018:100).

3.3.2.3.20. Dilekçematik

GİB, 2007 yılında mükelleflerin kullanımına dilekçematik uygulamasını açmıştır. Bu uygulamayla birlikte mükelleflere en az maliyetle ve kısa zaman zarfı içinde hizmet sunma amacı güdülmüştür. GİB, dilekçematik hizmetini web sayfası üzerinden kullanıma sunmuştur. Uygulamaya konulan dilekçematik modülünde, vergilendirme süreçlerinde kullanılan önemli sayıda dilekçe ve form (38 adet) bulunmaktadır. 2007 yılında dilekçematik uygulaması malmüdürlükleri bünyesinde de

uygulamaya açılmıştır. Dolayısıyla, mükellefler bu uygulama içerinde yer alan dilekçelerden kendilerine en uygun olanı seçip işlem yapabileceklerdir (Çavdar, 2016: 184).

3.3.2.3.21. Elektronik Posta (E-Mail) ve Kısa Mesaj Bilgilendirme Hizmeti (GİB-KMBS)

GİB tarafından mükellef odaklı sunulan hizmetlerin bir parçası olarak sunulan web tabanlı bilgilendirme sistemi Elektronik Posta (E-Mail) ile vergi uygulamalarına yönelik her türlü güncel bilgi ve GİB'in internet sitesindeki her yenilik abonelere ücretsiz ve eşzamanlı olarak gönderilmektedir. Vergi kanunları, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Genelgeler, Sirküler, Gelir İdaresi'nden haberlerin yansıra vergi istatistikleri, hedef ve faaliyet sonuçları da üyelere ücretsiz olarak gönderilmektedir (Çavdar, 2016:184). Böylece, mükelleflerin her türlü vergi uygulamaları ile vergi mevzuatında yapılan güncel değişikliklerinden zamanında haberdar olmaları sağlanmaktadır. Dolayısıyla, bu sistemle birlikte idare tarafından mükelleflere, vergiye gönüllü uyum düzeyini artıran kaliteli hizmet sunulmaktadır.

GİB Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (GİB - KMBS); GİB tarafından açıklanan bilgilerin kullanıcılara otomatik bildirimle iletilmesi ve/veya sistem kullanıcılarının sorgulama yaparak cevap alması şeklinde hizmet vermektedir. Bu servisin amacı, GİB tarafından üretilen bilgilerin kamuoyuna daha hızlı ulaştırılması, veri dağıtım çeşitliliğinin arttırılması, insan gücü ve kaynak kullanımında tasarruf sağlanmasıdır. Bu sayede mükelleflerle GİB arasında daha etkin bir bilgi alışveriş köprüsü kurulması ve vergiye gönüllü uyum sürecine katkı sağlanması planlanmaktadır (GİB, 2020d).

- GİB KMBS Servisinden Türk Telekom, Turkcell ve Vodafone aboneleri faydalanabilir.

- Anlık borç sorgulaması sonucunda, kesinleşmiş ve vergi dairesine intikal etmiş olan vergi ve diğer kamu alacaklarına ilişkin bilgi verilmektedir.
- Sistem sorgulaması, T.C. Gümrük Bakanlığı ile belediyelerin tahsil ettiği vergileri kapsamamaktadır.

Bu sitem sayesinde mükellefler vergi dairesine gitmeden bazı bilgileri KMBS ile öğrenebilmektedirler. Mükelleflerle birlikte vergi idaresinin çalışanları zaman ve emek tasarrufu elde etmektedirler.

3.3.2.3.22. Elektronik Analiz Sistemleri (E-Analiz)

Vergi idaresi tarafından, vergi uygulamaları kapsamında etkinlik ve verimlilik için geliştirilmiş pek çok teknolojik uygulama vardır. Aşağıda bunlara yer verilmiştir (Calayoğlu, 2019: 146-452);

- **KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA):** Ülke genelinde KDV iadesine esas teşkil eden listelerin standart bir şekilde alınmasını sağlamak, vergi dairelerince çoğu kez manuel ortamda yapılan sorgulama ve kontrolleri bir sistem aracılığı ile yapmak ve günün ekonomik ve teknolojik gelişmelerine paralel bir şekilde iade taleplerine daha hızlı cevap verebilmek amacıyla 2008 yılının Haziran ayında başlatılan çalışmalar sonucunda tasarlanan KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) 2010 Ocak ayından itibaren hayata geçirilmiştir.
- **Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP):** Risk kriterleri önceden belirlenmiş ve 01.01.2009 tarihinden itibaren faal olan tüm KDV mükelleflerinin sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme risklerini aylık bazda ölçen detaylı analiz imkânı sağlayan bilgisayar programıdır. Mükelleflerin beyanlarından elde edilen bilgilere uygulanan 70 kadar sorgu neticesinde mükellefin risk puanı oluşur. Sahte

belge düzenleme ihtimali yüksek olan mükellefler tespit edilerek inceleme elemanlarına inceleme yapılmak üzere gönderilir.

- **Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS):** Haksız KDV iadesi almak veya ödenecek vergiyi azaltmak isteyen kötü niyetli mükellefleri ve bulundukları organizasyonları da tespit edebilecek bir bilgisayar yazılımıdır. Bu yazılım ile sahtekâr mükelleflere ait ilişkiler çeşitli düzeylerde görselleştirilerek sunulmaktadır. Bu düzeyler mükellef, ticari ilişkide bulunulan mükellef, ortaklar-mükellef ilişkisi, mali müşavir-mükellef-vergi dairesi şeklinde sıralanabilir.

- **Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BÜİS):** Toplam vergi gelirlerinin içinde önemli bir paya sahip olan tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan ÖTV ve KDV'nin güvence altına alınması gerekmektedir. Bu sebeple üretilen veya ithal edilen tütün mamullerinin ve 5 cl ve daha büyük iç ambalajlı alkollü içki ürünlerinin işaretlenmesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nda kurulan merkezi veri tabanına aktarılması ve mobil (taşınabilir) cihazlarla saha denetimine imkân sağlanması işlemleri için BÜİS kurulmuştur.

- **Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK):** Mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçildiği ve mükellefleri bölgeler ve/veya sektörler itibariyle kapsamlara ayıran ve bu sayede mükellefleri belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutan azılımdır.

3.3.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)

Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)'un temel amacı, taşıtlar ve nakil vasıtaları vergi dairelerinin işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasını sağlamaktır. MOTOP, 1992 yılında ilk defa İstanbul'da yer alan nakil vasıtalarıyla ilgili olarak uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra ise, sadece Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) işlemleriyle uğraşan 17 ildeki vergi dairelerinde kullanılmaya

başlamıştır. MOTOP kapsamında ilk olarak Türkiye'de Merkezi Taşıt Kütüğü oluşturulmuştur. Oluşturulan bu kütük, uygulamaya entegre edilen 17 ildeki vergi dairelerinde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye Merkezi Taşıt Kütüğünün uygulama alanının genişlemesiyle birlikte buradan elde edilen bilgi ve belgeler vergi idaresi tarafından vergi denetim süreçlerinde de kullanılmıştır (Hamzaçebi, 2002:2-3). Diğer bir ifadeyle, MOTOP sisteminden vergi incelemelerinde yararlanılmaktadır. Vergilendirme noktasında nakil vasıtalarının nakil, adlarına tescil edildikleri kişi bilgileri, özellikleri, sayıları vb. gibi bir çok farklı husus bu sistem tarafından tutulmakta ve güncellenmektedir.

3.3.2.5. Vergi Kimlik Numarası Uygulamaları (VKN)

Vergi idaresinin etkili bir vergi denetimini icra edebilmesi için mükellef haricindeki kaynaklardan mükellefin faaliyetleriyle ilgili veri toplaması, topladığı verilerle mükellefin beyanlarını mukayese etmesi ve elde edilen verilerle mükellef beyanları arasında uyumsuzluk bulunması durumunda, mükellef hakkında takibata başlaması gerekmektedir. Bu süreç, toplanan veriler ile mükellef beyanlarının eşleştirilmesi noktasında bilginin ait olduğu kişinin doğru olarak teşhisi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanmasında en yaygın olarak kullanılan yöntem, veri toplama ve eşleştirme için mükellefin kimliğinin tespitine yarayan anahtar bir bilginin kullanılmasıdır. Bu çerçevede, vergi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın belirli ekonomik faaliyetlere taraf olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin bu faaliyetlerde VKN kullanımları ve söz konusu faaliyetlere aracılık eden kamu veya özel sektör kuruluşlarının kayıt ve belgelerini bu numarayı esas alarak düzenlemeleri uygulaması getirilmiştir (GİB, 2004:99).

VKN uygulaması Türkiye'de 1995 yılında başlamıştır. Ayrıca, bu uygulamanın yaygınlaştırılması için pek çok düzenleme yapılmıştır. Bugün gelinen noktada, VKN uygulaması, kayıt dışı ekonomiyi önleme noktasında kullanılan önemli araçlardan biri konumundadır. Mükellefler nezdinde meydana gelen her türlü vergisel işlemlere ait bilgi kayıtlarına VKN ile kolay bir şekilde ulaşılmaktadır. Bu yönüyle

VKN uygulaması vergi denetiminde bilgiye ulaşım açısından büyük faydası olan bir düzenlemedir.

VKN uygulaması kullanılmaya başladığı tarihten itibaren 01.11.2006 tarihine kadar gerekli olan işlemlerde kullanılmıştır. VKN uygulamasından T.C. kimlik Numara uygulamasına geçişte yaşanacak sıkıntıları bir ölçüde azaltmak için 01.11.2006 ile 01.01.2007 tarihleri arasında VKN'ye ek olarak T.C. kimlik Numara uygulamasıda kullanılmıştır. Ancak, 01.01.2007 tarihinden itibaren vergilendirme süreçlerinde gerekli olan işlmelerde sadece T.C. kimlik Numara uygulaması kullanılmıştır.

3.3.2.6. Say 2000i Projesi

Ülkemizde say 2000i "Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi" HMB bünyesinde yer alan genel müdürlüklerden Muhasebat Genel Müdürlüğü (MGM) tarafından 3 Mart 1999 tarihinde uygulamaya konulmuştur. Say 2000i Web Tabanlı Saymanlık Otomasyon Sistemi projesi ile amaçlanan ile amaçlanan hedefleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Çavdar, 2016:186);

- Günlük olarak devletin muhasebe bilgilerinin takip edilebilmesi,
- Devletin özel sektör şirketlerinin standartlarında mali tablolar üretebilmesi,
- Ekonomi yönetimine etkin karar destek mekanizmaları sunulması,
- Tüm kamu çalışanlarının personel ve maaş bilgilerinin merkezi bir veri tabanında tutulması ve maaşların merkezden hesaplanabilmesi,
- Sağlık harcamalarının merkezi veri tabanı üzerinden izlenebilmesi,
- Güncel sorunlara kısa vadeli pratik çözümler üretilmesi hedeflenmiştir.

Say 2000i sistemiyle devletin muhasebe sisteminde uygulama birliğini sağlamak için muhasebe uygulamaları tek bir çatı altında birleştirilmiştir. Bu sayede, devlet birimleri tarafından tutulan kayıtlarda standartlaşma olmuştur. Muhasebe işlemleri sonucunda istatistiki bilgiler daha etkin ve doğru olarak temin edilebilmiş ve dolayısıyla karar alma aşamalarında etkinlik ve verimlik sağlanabilmiştir.

3.3.2.7. Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP)

1996 yılında ülkemizde "Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi" (GİMOP) Dünya Bankası fonlarından yararlanarak uygulamaya başlamıştır. Bu projenin ilk uygulaması 2000-2002 yılları arasında tamamlanmıştır. GİMOP projesi sayesinde ülkemizde 62 gümrük biriminde yapılan işlemlerin tamamına yakını elektronik ortama taşınmıştır. Bu amaçla gümrük idarelerinde 1998'den itibaren gümrükleme işlemlerinin elektronik olarak bilgisayar ortamında yapılmasını sağayan "Bilgisayarlı Gümrük Etkinlikleri" isimli yazılım geliştirilmiş ve uygulamaya konulmuştur. Ayrıca, yaplan son düzenlemelerle Elektronik Veri Değişimi (EDI) Uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu uygulama sayrsinde mükelleflerin kendi beyannamelerini elektronik ortamda kendi işyerlerinde elektronik olarak tecsil edebilmeleri sağlanmıştır. Ayrıca, 1999 yılı sonunda uygulamaya konan Elektronik Veri Değişimi (EDI) uygulaması ile yükümlülerin beyannamelerini kendi bürolarından elektronik ortamda tescil edebilmeleri sağlanmıştır (Gerçek vd., 2013: 48).

3.3.2.8. Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP)

Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP); çağımızın gerekli tüm teknolojik gelişmeleri kullanılarak Adalet Bakanlığı'nın tüm birimlerinin, bağlı ve ilgili kuruluşlarının, tüm yargı birimlerinin donanım ve yazılım olarak iç otomasyonunu ve benzer şekilde bilgi otomasyon sistemlerini kurmuş olan, kamu kurum ve kuruluşları ile dış birim entegrasyonunu sağlayan ve Elektronik Dönüşüm (E-Dönüşüm) sürecinde

Elektronik Devletin (E-Devlet) Elektronik Adalet (E-Adalet) ayağını oluşturan bir bilişim sistemidir. Yönetim Bilişim Sistemlerinden biri olan UYAP, yargı birimlerinin ve Adalet Bakanlığı'nın merkez birimlerinin iş süreçlerini hızlandırmayı, güvenilirliğini arttırmayı ve kurumu kâğıtsız ortama taşımayı hedefleyen bir bilgi sistemidir. UYAP, kullanıcılarının kıymetli vakitlerini bürokratik işlemlerden öte dikkatlerini asıl işlerine vermelerini, adaletin daha hızlı tecelli etmesinin sağlanmasını, dava masrafları ile yargı giderlerinin azaltılarak kadro açığından kaynaklanan yükü hafifletmek, personelin moralini arttırmak ve kaynakları etkin bir sekilde kullanmak üzere gelistirilmiş olan bir bilişim sistemidir. UYAP sisteminin sağladığı faydaları şu şekilde sıralayabiliriz (Uysal, 2018: 2,8-12):

- Yargıda etkinlik ve verimlilik sağlanmıştır.
- Yargıda doğruluk ve tutarlılık sağlanmıştır.
- Yargının hızlanması sağlanmıştır.
- Yargıda seffafık sağlanarak yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önüne geçilmektedir.
- Avukatların tüm işlemlerine hız ve kolaylık getirilmiştir.
- Vatandaşların evlerine kadar hizmet götürülmektedir.
- UYAP SMS Bilgi sistemi ile hizmetlere yeni bir soluk ve vizyon getirilmiştir.
- Yargıda maliyetten, emekten ve zamandan tasarruf sağlanmıştır.

UYAP sistemiyle birlikte vergi idaresi ile adli birimler arasında koordinasyon artmış, bilgi ve belge transferi daha hızlı bir şekilde yapılır olmuştur. UYAP uygulamasıyla beraber vergilendirmeyi ilgilendiren adli işlemler ile adli boyutu olan vergisel işlemler kurumlar arasında zaman kaybı yaşamaksızın işleme alınıp gerekli olan işlemler tesis edilebilmektedir. Dolayısıyla, vergilendirme süreçleri ile adli

süreçlerde etkinlik ve verimlik artmış, zamandan, emekten ve maliyetten tasarruf sağlanmıştır.

HMB'nin E-Devlet uygulamaları ile E-Vergileme uygulamaları bütün olarak ele alındığında, mükelleflerin elektronik ortamda beyannamelerini verebilmeleri, beyanlara ilişkin tahsil ve tahakkuk işlemlerini bilgisayar aracılığıyla yapabilmeleri, mükelleflerin gelir ve servet durumları ile ilgili bilgileri elektronik ortama taşımaları, geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyannameleri ile tahakkuk ve ödeme bilgilerine kolay ulaşabilmeleri ve sonuçta vergi denetiminin bilgisayar destekli olması noktasında önemli mesafelerin alındığını söyleyebiliriz.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Günümüzde vergilerin önemli bir bölümü mükelleflerin beyanı esasına dayanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili bilgilerin en iyi mükellefler tarafından bilineceği düşüncesine dayanan bu yöntemin başarısı; bildirimlerin gerçek durumu yansıtmasına ve vergi idaresinin etkin denetimine bağlıdır. Beyanların gerçeği yansıtmaması, bazı vergi mükelleflerinin iyi niyetli olmaması yanında, kanunların yeterince anlaşılamaması, unutma ve maddi hata yapılması gibi nedenlerden kaynaklanabilir. Mükelleflerce beyan edilen vergilendirme ile ilgili bilgilerin doğruluğunun sağlanması, geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliğine bağlı bulunmaktadır (Savaş, 2000). Çalışmamızın bu bölümünde, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulacaktır.

4.1. Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu ve Etkinliğin Ölçülmesi

Vergi denetiminden beklenen amaçlara hangi ölçüde ulaşıldığının ortaya konulması için vergi denetiminin etkinlik düzeyinin saptanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde yürütülen vergi denetimlerinden beklenen amaçlara ulaşılması büyük öneme sahiptir. Vergi denetiminde belirlenen amaçlara ulaşılması hiç kuşkusuz denetimde etkinliğin sağlanması ile mümkün olabilecek bir durumdur. Çalışmamızın bu bölümünde, ülkemizde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulacaktır.

4.1.1. Etkinlik Kavramı

Etkinlik kavramını bir hedefe ulaşılabilme derecesi olarak ifade edebiliriz. Etkinlik, bir başka ifadeyle, örgütün belirlediği amaçlar çerçevesinde uyguladığı politikalar, attığı adımlar ve sonuçta elde ettiği çıktıların değerlendirilmesi kapsamındaki başarı derecesini ifade eder.

Vergi denetiminde etkinlik ise, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenilen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir. Bu durumda etkinliğin sağlanabilmesi, denetim birimlerinin fonksiyonlarının yanı sıra vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının nitelik ve sayısı ile mükelleflerin denetime karşı tutumuna kadar pek çok faktörün etkisi altındadır (Şaan, 2008: 59). Dolayısıyla, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına bütüncül bir yaklaşımla bakılmalıdır.

Türkiye'de vergi denetimi önleyici denetimden ziyade; vergi kaçakçılığı, vergi ziyaı veya vergi usulsüzlüğü gibi bir olay ortaya çıktıktan sonra yani hata yapıldıktan sonra yapılan kontrol olarak görülmektedir. Genellikle cari denetim yapılamadığı için, denetim mükellefin kayıtlı işlemlerinden sonra yapılmakta ve mükellefler için artık iş işten geçmiş olmakta, çoğu zaman yüksek cezalara maruz kalınmaktadır. Bu durumda, mükelleflerde bu denetimlerin kasıtlı olarak sonradan yapıldığı ve asıl amacın denetlemek, önlemek veya yol göstermek olmadığı, asıl amacın ceza kesmek olduğu algısı kuvvetlenmektedir (Uğur, 2016: 3).

OECD'nin (Organisation for Economic Co-operation and Development) (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches adlı raporunda vergi denetiminde etkinlik sağlamak için yapılması gereken hususlara yer verilmiştir. İlk hususta uygun yaptırımları da içeren kapsamlı bir yasal çerçeve oluşturulması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Diğer unsurlar ise, kapsamlı bir performans ölçümünü içeren iyi

tanımlanmış bir organizasyon ve yönetim süreci, iyi tanımlanmış denetim teknikleri ve yeterli bir insan kaynakları yönetimi şeklinde belirtilmiştir. Vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en temel amacı, vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Etkin bir vergi denetimi ile sistemdeki sorunları ıslah etme, caydırma ve önleme fırsatı elde edilecektir (Arslan ve Biniş, 2014: 451-452). Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminde etkinlik düzeyini belirleyen faktörlerin sayısı çoktur.

4.1.2. Ölçülebilirlik

Vergi denetiminde belirlenen amaçlara ulaşılmasında etkinlik düzeyinin çok büyük önemi vardır. Bu yönüyle bakıldığında, etkinliğin vergi denetimi üzerinde ortaya çıkaracağı olumlu sonuçlar mevcuttur. Vergi kayıp ve kaçağının azaltılması, vergi ahlak ve bilincinin oluşturulması, mükelleflere mali anlamda rehberlik yapılması, devletin mali anlamda daha güçlü olması gibi sonuçlar etkili bir vergi denetiminin sonuçları olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetiminin etkili olması için, denetim sürecinde nicelik ve nitelik olarak belirlenen hedeflere ulaşılması gerekmektedir. Yapılan incelemelerin kalitesi, bulunan matrah farkları, kayıp ve kaçağın önlenmesinde önerilecek cezaların caydırıcı olması, inceleme oranlarının artırılması etkin vergi denetiminin ön koşullarıdır.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde farklı yöntem ve yaklaşımlar söz konusu olabilmektedir. Örneğin, vergi denetimi sonucunda bulunan matrah farkları bir gösterge olarak analiz edilirken, bir başka analizde ise, inceleme oranları veya vergi denetiminin maliyeti veri olarak dikkate alınabilmektedir. Bu yaklaşımların hepsi kendi içinde tutarlı ve vergi denetiminde etkinliği belirli noktalarda ifade eden yaklaşımlardır. Bu veriler ölçülebilen nicel değerlerdir ve etkinliğin belirlenmesinde çok önemlidirler. Bunun yanında, vergi incelemesinde, etkinliği belirleyen nitel öğeler de vardır. Bunlar, inceleme elemanlarının kalitesi, bilgi birikimi, derinliği, yapılan vergi incelemelerindeki kalite vb. şeklinde ifade edilebilirler. Bu öğeler de, etkinlik

düzeyi için çok büyük öneme sahip olmakla birlikte değerlendirilmeleri her zaman mümkün değildir. Bu bağlamda, çalışmamızın bundan sonraki bölümünde, Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesinde veri olarak dikkate alınan denetim istatistikleri ile etkinlik düzeyini belirleyen unsurlar üzerinde durulacaktır.

4.1.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Saptanması

Çalışmamızın bu bölümünde, Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğinin ortaya konulabilmesi noktasında ülkemizde vergi denetim yetkisine sahip denetim elemanlarının sayısı ile denetim iststistikleri ele alınarak değerlendirmeler yapılacaktır.

4.1.3.1. Türkiye'de Denetim Elemanı Sayısı

Ülkemizde, vergi denetim yetkisine VDKB bünyesinde görev yapan denetim elemanları ile GİB'in merkez ve taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi başkanları ile müdürler sahiptir. Ancak, vergi denetimlerinin çok büyük bir kısımı, bu konuda uzman bir kurul olarak oluşturulmuş ve doğrudan HMB'ye bağlı olarak faaliyet yürüten VDKB bünyesinde görev yapan vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılmaktadır.

Denetim elemanı sayıları ile denetim elemanlarının ünvan ve çalıştıkları grup başkanlıkları bazında dağılımı Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Vergi Müfettiş Sayıları

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

* VDK'nın 2018 yılı Faaliyet raporunda A grubundan vergi başmüfettişliğine atama sayısı yer almamasına rağmen, faaliyet raporunun yayımından sonra yargı kararları doğrultusunda A grubundan başmüfettişliğe atanmış olan denetim elemanları mevcuttur.

Kaynak: VDKB, 2018:12.

Tablo 4'te görüleceği üzere, ülkemizde 2018 yılı itibariyle toplam 8.262 vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı görev yapmaktadır. Vergi müfettişlerinin %3'ü vergi başmüfettişlerinden, %34'ü vergi müfettişlerinden ve %63'ü ise yetkili/yetkisiz vergi müfettiş yardımcılarından oluşmaktadır.

Ülkemizde 2019 yılı Kasım ayı itibariyle, vergi türleri itibariyle aktif mükellef sayılarına Tablo 5'te yer verilmiştir.

Tablo 5: Vergi Türleri İtibariyle Aktif Mükellef Sayıları

Dönem:11/2019	Mükellef Sayıları(Faal)
Gelir Vergisi	1.966.230
Gelir Stopaj Vergisi	2.886.593
Kurumlar Vergisi	846.156
Basit Usul	785.720
KDV	2.754.234
TOPLAM	**9.238.933**

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri'nden hazırlanmıştır.

Tablo 5'te en çok mükellefin olduğu vergi türleri itibari ile faal mükellef sayıları verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere, beş vergi türü arasında mükellef sayıları itibariyle en büyük paya sahip olan vergi türü % 62 ile KDV iken, % 28,56'lik

oranla basit usule tabi mükellefler en az paya sahiptir.

Tablo 5'te yer alan veriler incelendiğinde ise, ülkemizde 2019 yılı itibariyle temel vergi kanunları bazında aktif mükellef sayısının 9.238.933 olduğu görülmektedir. Aktif inceleme yapan denetim elemanı sayısı ise 8.262'dir. Bu açıdan bakıldığında, her mükellefe bir denetim elemanı düşmemektedir. Bu ise, vergi denetimiyle ilgili sorunlardan birisi olan denetim elemanı yetersizliğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Dolayısıyla vergi denetiminde, etkinliği sağlayan optimal uygulmaların gündeme alınarak uygulamaya geçilmesi gerekmektedir.

4.1.3.2. Türkiye'de Vergi Denetim İstatistikleri

Ülkemizde genel olarak VDKB tarafından vergi denetimleri yapılmakta ve denetim sonuçları her yıl yayımlanan faaliyet raporları ile kamuoyuna açıklanmaktadır. Bu bilgiler ışığında, çalışmamızın bu bölümünde, ülkemizde vergi denetim istatistikleri ele alınarak analiz yapılacaktır.

Ülkemizde 2014-2018 yılları arasında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar, VDKB tarafından yayımlanan 2018 yılına ilişkin Faaliyet Raporunda açıklanmıştır. Söz konusu sonuçlar aşağıdaki tablo ve grafiklerde özetlenmiştir.

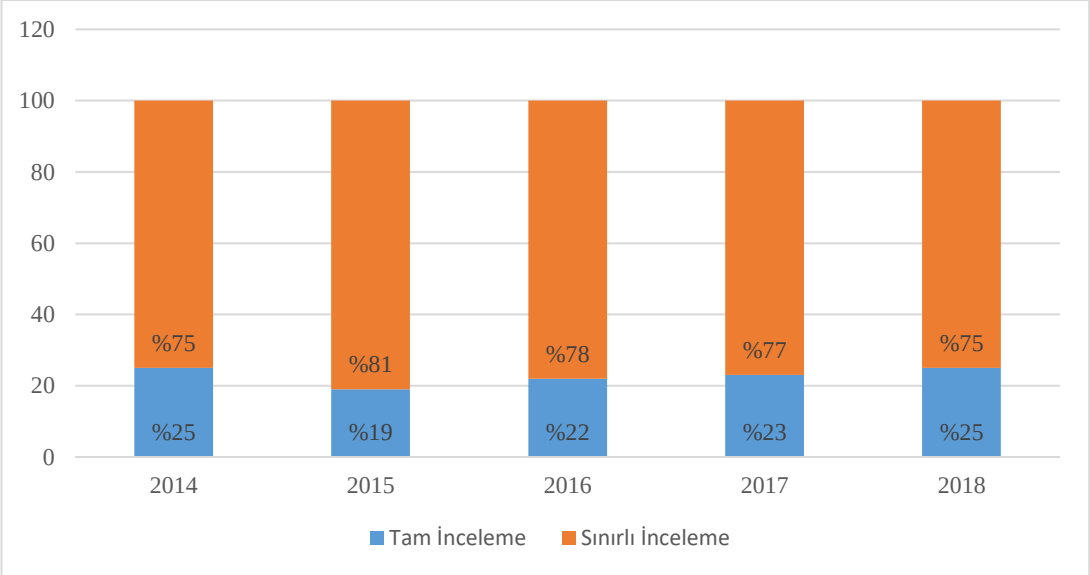
Tablo 6: İnceleme Türüne Göre Dağılım

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	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

* Toplam inceleme sayısı bulunurken bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmişse her bir dönem ayrı bir inceleme olarak dikkate alınmıştır.

Kaynak: VDKB, 2018:44.

Tablo 6' da yeralan, ülkemizde 2014 ile 2018 yılları arasında tamamlanan vergi incelemelerinin oransal dağılımı incelendiğinde, sınırlı incelemelerin oranının tam inceleme oranlarından üç kat fazla olduğu görülmektedir. İncelemelerin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte belirtilmiştir (VDKB, 2018: 44).



Grafik 1: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı

Grafik 1 incelendiğinde, ülkemizde vergi incelemelerinin 2014 yılında % 25'inin, 2015 yılında % 19'unun, 2016 yılında % 22'sinin, 2017 yılında % 23'ünün ve 2018 yılında % 25'inin tam incelemelerden oluştuğu görülmektedir. Yine aynı grafikte, vergi incelemelerinin 2014 yılında %75'inin, 2015 yılında % 81'inin, 2016 yılında %78'inin, 2017 yılında %77'sinin ve 2018 yılında %75'inin sınırlı incelemelerden oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla, 2014 ile 2018 yılları arasında yapılan sınırlı vergi inceleme sayısı aynı dönemde sonuçlandırılan tam inceleme sayısının üç katına denk gelmektedir.

Aşağıdaki tabloda, ülkemizde 2014 ile 2018 yılları arasında vergi inceleme oranları ve mükellef başına inceleme sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 7: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

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

*GİB'in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: VDKB, 2018:46.

Tablo 7 incelendiğinde, Türkiye'de 2014 ile 2018 yılları arasında vergi inceleme oranlarıyla ilgili olarak, 2018 yılında % 1,63 ile en düşük oranda, 2015 yılında ise, % 2,32 ile en yüksek oranda gerçekletiğini görmekteyiz. Bununla birlikte, 2014 ile 2018 yılları arasında Türkiye'de gerçekleşen vergi inceleme oranlarının aritmetik ortalamasının ise % 1,96 olarak gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Aşağıdaki tabloda ise, ülkemizde 2014 ile 2018 yılları arasında mükellef başına inceleme sonuçlarına yer verilmiştir. Söz konusu tabloda, mükellef başına tarhı istenilen vergi tutarı, mükellef başına önerilen ceza tutarı ile mükellef başına toplam vergi ve ceza toplamları yer almaktadır.

Tablo 8: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

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: VDKB, 2018: 45.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, 2018 yılında ülkemizde ki vergi inceleme oranları 2014 yılına göre % 27 azalmıştır. Bununla birlikte, Tablo 8'den görüleceği üzere, 2018 yılında 2014 yılına göre inceleme oranı azalmakla birlikte, tarhı istenilen vergi % 36,87, mükellef başına önerilen ceza % 49, mükellef başına toplam vergi ve ceza tutarı ise % 45 oranında artmıştır. Bu artışın nedeninin her yönüyle daha etkin ve verimli yapılan vergi incelemelerinden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Aşağıdaki tabloda, ülkemizde 2018 yılında vergi türleri itibariyle inceleme sonuçlarına yer verilmiştir. Söz konusu tabloda vergi türleri itibariyle, bulunan matrah farkları, tarhı istenilen vergi tutarları ve kesilmesi önerilen vergi cezalarına yer verilmiştir.

Tablo 9: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları

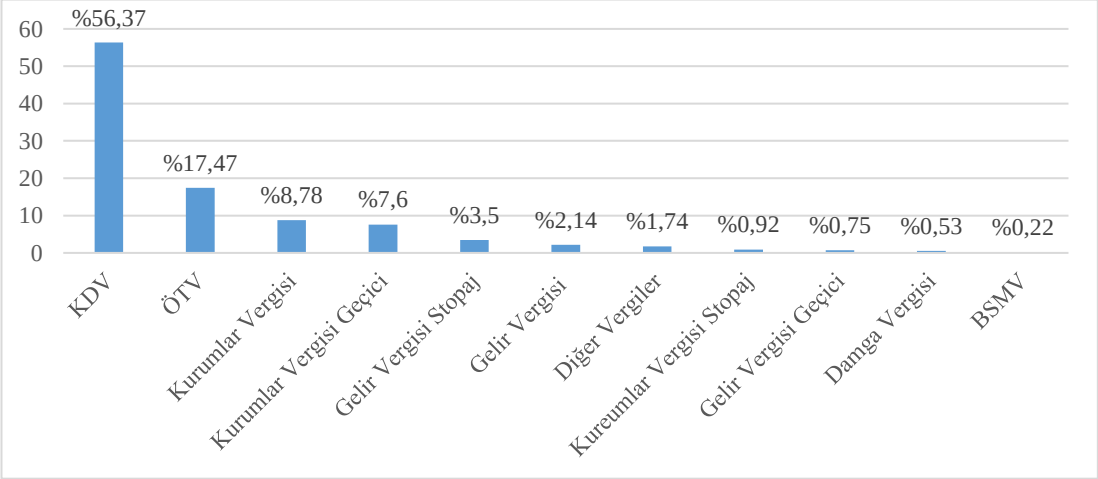
Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	4.201.464.344	763.592.687	1.498.653.986
Kurumlar Vergisi Geçici	6.761.631.738	*662.711.930	1.690.623.542
Gelir Vergisi	4.046.792.399	186.366.600	386.900.095
Gelir Vergisi Geçici	842.774.855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

*Bu tutar terkin edilerek üzerinden gecikme faizi ve vergi ziyaı hesaplanacaktır.

Kaynak: VDKB, 2018:46.

Tablo 9 incelendiğinde, ülkemizde 2018 yılında vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları ile 8.722.800.218 TL vergi tarh edilmiştir. Söz

konusu tarhiyat tutarının vergi türleri itibariyle dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir (VDKB, 2018:46).



Grafik 2: İnceleme Sonuçlarının Tarhı İstenilen Vergi Bazında Oransal Dağılımı

Grafik 2'de yer alan veriler incelendiğinde, 2018 yılında vergi incelemeleri sonucunda en çok tarh edilecek vergi % 56,37'lik oranla KDV iken, en düşük tarh edilecek vergi ise % 0,22'lik oranla Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) olarak tespit edilmiştir. Bu durum, KDV'nin ülkemizde en çok kayıtdışılığın meydana geldiği vergi türlerinden biri olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, KDV dolaylı vergi olup harcamalar üzerinden alınmaktadır ve mükellef sayısı çoktur. KDV'de vergi inceleme saysının fazla olmasının ve dolayısıyla matrah farkının en yüksek bu vergi türünde olması bu açıdan değerlendirildiğinde normaldir.

4.1.4. Vergi Denetiminin Etkinlik Düzeyini Belirleyen Faktörler

Mükellefler tarafından ödenecek vergilerin, hesaplanarak beyan edildiği bir vergi sisteminde, vergi denetimi önemli bir görev üstlenmektedir. Beyan esası denilen bu sistem, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak doğru verginin ödenmesinin sağlanması temeline dayanmaktadır. Vergi bilincinin yeterince

gelişmemiş olduğu toplumlarda beyan esasının etkinliği, denetim mekanizmasının etkinliği ile birlikte ele alınmalıdır (Uğur, 2016:2).

Vergi denetiminde, etkinlik düzeyini belirleyen çok sayıda faktör vardır. Sayılan faktörlerin çoğu vergi denetiminde etkinliğe fayda sağlayacak faktörlerdir. Aşağıda genel olarak vergi denetim mekanizmasının etkinliği bağlamında önemli olan faktörler üzerinde durulacaktır. Bu faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kurumsal Yapı ve Örgütlenme,
- Vergi Kanunlarının Yapısı,
- Vergi Denetim Elemanlarının Nicelik ve Nitelik Durumları,
- Toplumun Vergi Ahlak ve Vergi Bilinç Düzeyi,
- Uzlaşma müessesesi,
- Vergi Afları,
- Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi,
- Beyan Esasının Tam Uygulanamaması,
- Cezaların Uygulanmaması
- Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi,
- Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması,
- Denetim Elemanı Erozyonudur.

4.1.4.1. Kurumsal Yapı ve Örgütlenme

Bir ülkede istenildiği kadar vergi adaleti gerçekleştirilsin, vergi gelirlerini arttırmak için vergi sistemlerinin yapısı içerisinde gerekli önlemler alınsın, vergi iadesi iyileşsin, vergi denetimi çok etkili olsun; fakat bunu uygulayacak vergi idaresi sağlam

olarak kurulmamışsa vergide başarıya ulaşmak mümkün değildir. Ülkemizde en çok ihmal edilen noktalardan biri de vergi idaresi olmuştur. Çağdaş bir vergi idaresinden bahsedebilmek için bu yapının etkin, hızlı ve adil hizmet üreten bir yapı konumunda olması gerekmektedir. Bu hizmet yapısı, görevinin gerektirdiği caydırıcılığı ve vatandaşlarla kurulan ilişkide güven ve karşılıklı saygıyı koruyan bir yapı arz etmelidir (Koç, 2011:176). Dolayısıyla vergi idaresi, kamu gücü otoritesini kullanması bakımından kurumsal yapısı ve örgütlenme düzeyi ile amaç ve hedeflerine ulaşmasına olanak tanıyacak şekilde etkin ve rasyonel politikalar çerçevesinde oluşturulmalıdır.

Ülkemizde vergi idaresi, kurumsal çerçevede HMB bünyesinde yapılandırılmıştır. GİB, 2005 yılında 5345 sayılı kanunla bakanlık bağlı kuruluşu olarak kurulmuştur. GİB'in bağlı kuruluş olarak kurulmasıyla vergi idaresinin yönetim ve uygulamalarında olabildiği ölçüde tarafsız hareket etmesi amaçlanmıştır. GİB, merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. 81 il merkezinde vergi dairesi müdürlükleri, 29 ilde vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan illerde defterdarlıklar bünyesinde faaliyet gösteren vergi dairesi müdürlükleri GİB'in taşra teşkilatını oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresinin kurumsal ve fonksiyonel yapısında iyileştirmeler yapılmış olmakla birlikte, vergi idaresi ülkemizde hala dağınık bir yapıdadır. Bu durum, görev tanımları, karar alma ve uygulama süreçlerinde sorunlara yol açabilmektedir. Dolayısıyla, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde yeterince ilerleme sağlanamamaktadır.

Ülkemizde vergi denetimi genel olarak HBM bünyesinde örgütlenen ve direk bakana bağlı olarak faaliyet gösteren VDKB tarafından yerine getirilmektedir. VDKB kurulmadan önce ülkemizde vergi denetimleri, MB bünyesi altında faaliyet gösteren M.T.K., H.U.K., Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tarafından yapılmaktaydı. Aynı işi yapan dört ayrı denetim biriminin bulunması beraberinde birçok soruna sebep olduğu gibi, vergi denetiminden beklenen etkinlik ve verimliliğin bir türlü sağlanamamasına yol açmaktaydı. 2011 yılında bu yapı değiştirilerek vergi denetim birimleri Vergi Denetim Kurulu çatısı altında tek ünvanda birleştirilmiştir. Sonuç olarak, yeni kurumsal yapı olumlu sonuçlarını ortaya

koymuştur. Denetim istatistikleri, denetim birimlerinin birleştirilmesinden sonra kayda değer ölçüde artış göstermiştir.

4.1.4.2. Vergi Kanunlarının Yapısı

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması bakımından büyük önem taşıyan faktörlerden bir diğeri ise, vergi kanunlarının yapısıdır. Vergi kanunları ile bu kanunlar çerçevesinde düzenlemiş olan alt mevzuatın karmaşık olması mükellefler tarafından algılanmalarını zorlaştırmaktadır. Sonuç olarak, vergi mevzuatının karışık olması, mükelleflerin vergiye uyum düzeyini olumsuz etkilemektedir.

Vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların bulunması, vergi mevzuatının sık sık değiştirilmesi, sistemin çok karışık olmasından dolayı farklı yorumlara sebep olması, ülkenin iktisadi ve toplumsal koşullarına uygun olmaması gibi nedenler etkili bir vergi denetimine engel teşkil etmektedir. Karışık hale gelen vergi mevzuatı sadece mükellefler açısından değil, uygulayıcılar açısından da anlaşılamaz bir noktaya gelebilmektedir. Mevzuatın bu kadar karışık hale gelmesi, öncelikle mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırırken, vergi inceleme elemanlarının verimliliğini de düşürmektedir (Demir,2019:209). Dolayısıyla, vergi mevzuatının basit, yalın ve anlaşılır olması, mevzuatta örtülü alanların olmaması, yoruma başvurulmasını gerektirecek alanların mümkün olduğu kadar az olması vergi denetiminde etkinliği belirleyen önemli faktörlerin başında gelmektedir.

4.1.4.3. Vergi Denetim Elemanlarının Nicelik ve Nitelik Durumları ile Çalışma Koşulları

Etkin bir vergi denetimi, sistemin optimal yapısının yanı sıra, uygulamayı gerçekleştiren kurum çalısanlarının mesleki formasyonuyla da doğrudan ilişkilidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlüleri açısından değerlendirilmesi ve vergilendirmeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan

çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşılmasıyla sonuçlanabilecektir. Vergi kanunları ne kadar mükemmel yapılırsa yapılsın, kanunları uygulayacak ve denetleyecek idareye ve personeline gerekli önem verilmez ise denetimde etkinlikten söz edilemez. Ülkenin koşullarına uygun sağlıklı gelir politikalarının oluşturulması, bu politikalara uygun vergi mevzuatının hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanması ve vergi mükelleflerine iyi hizmet sunulması ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılacaktır (Şaan, 2008: 64). Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için denetim elemanlarının iyi eğitilmiş ve bunun yanında ahlaki noktada mesleğin gereklerine cevap verebilecek yetkinlikte olmaları gerekmektedir. Denetim elemanlarının, mesleğe alınmaları ve yetiştirilmeleri sürecinde liyakat unsuru gözardı edilmemelidir. Vergi denetiminin beşeri sermayesi denetim elemanlarıdır. Dolayısıyla, beşeri sermayeye ne kadar çok yatırım yapılırsa, denetimden beklenen etkinlik o derecede yükselir.

Vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörlerden bir diğeri ise, vergi denetim elemanı sayısıdır. Optimal vergi inceleme oranını yakalamak, vergi kayıp ve kaçağını önlemek, kayıp ve kaçağın olduğu her sektörde inceleme yapabilmek gibi amaçlar için vergi denetim elemanı sayısı yeterli olmalıdır. Sınırlı sayıdaki denetim elemanı ile çok sayıda inceleme yapılması mümkün olmamakla birlikte, yapılması durumunda da etkinlik sorunu ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla, vergi denetim elemanı sayısı, ülkenin nüfusu, mali yapısı, mükellef sayısı, kayıtdışı ekonominin boyutu gibi faktörlere göre optimal seviyede tutulmalıdır.

4.1.4.4. Toplumun Vergi Ahlak ve Bilinç Düzeyi

Türk vergi sistemi, büyük ölçüde çağdaş vergi anlayışının temel yaklaşımına uygun olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergiyle ilgili temel ödevlerin, bizzat mükellefler tarafından yerine getirilmesini ifade eder. İşe başlama bildiriminin yapılmasından, faaliyet sonuçlarının çıkarılmasına, bu sonuçlara dayalı

olarak tespit edilen gelirin bir beyanname ile vergi dairesine bildirilmesine ve verginin tahakkuk ettirilip ödenmesine kadar çok çeşitli ödevler bu kapsamdadır. Mükelleflerin bu ödevlerini bir zorunluluktan ziyade gönüllü ve bilinçli olarak yerine getirmesi sistemin daha sağlıklı işleyişi bakımından büyük önem taşımaktadır (Övet, 2010: 75).

Ülkemizde çesitli nedenlerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacına yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak önlemlerin alınması gereklidir. Aksi halde vergi mükellefleri vergiye karşı direnç göstereceklerdir. Vergi idaresinin amacı, vergiye karşı gönüllü uyumu geliştirmektir. Vergi kaçıranları cezalandırma veya suç isleyen vergi mükelleflerinin peşinden gitme vergi idaresinin doğrudan amacı değildir. Bununla birlikte, idare uyumsuzluğun sıkı bir biçimde izleneceği ve etkin olarak cezalandırılacağı genel kanaatini toplumda güçlü bir şekilde yerleştirebilirse gönüllü uyumu teşvik edilebilir. Dolayısıyla, etkili bir vergi idaresinin varlığı, vergiye uyumun artmasına destek olacaktır (Şaan, 2008: 65).

Vergi ahlak ve bilinç düzeyi düşük olan mükellefler, daha çok vergisel ödevlerini tam anlamıyla yerine getirmeyen, vergi kayıp ve kaçakçılığı gibi farklı davranış biçimlerine yönelebilen mükelleflerdir. Bu mükellefler nezdinde yürütülecek incelemeler daha karmaşık ve zaman alıcı olabilmektedir. Dolayısıyla, harcanan emek ve zamanla vergi denetiminin çıktısı arasında kamu aleyhine sonuçlar meydana gelebilmektedir. Yani, mükelleflerin çoğunda vergi ahlak ve bilinç düzeyinin düşük olması, vergi incelemesinin maliyetini artıracak, harcanan zaman ve emekle elde edilen çıktı arasında kamu aleyhine bir denge ortaya çıkabilecektir. Bununla birlikte, toplumda vergi ahlak ve bilinç düzeyinin iyi olması durumunda, vergi incelemeleri daha kısa sürede tamamlanacak, bu sayede daha çok mükellef incelenebilecektir. Dolayısıyla, vergi inecelemesinin caydırıcılığı daha çok mükellef nezdinde karşılık bulacaktır.

Ülkemizde vergi ahlak ve bilincini artırmak için öncelikle eğitim faaliyetlerine önem verilmelidir. Özellikle, ilkokul ve liselerde öğrencilere vatandaşlık ödev olan vergiyle ilgili dersler verilmelidir. Toplumda, erken yaşlarda vergi ahlak ve bilincinin oluşturulması sağlanmalıdır. Her yıl yapılan vergi haftaları daha kapsamlı kutlanmalı, bu konuda sorumluluk sadece GİB'le sınırlı kalmamalı, bütün kamu kurum ve kuruluşlarına bu konuda görevler verilmelidir. Öte yandan, toplumda vergi ahlak ve bilinç düzeyinin artırılması için sık sık kamu spotlarına başvurulmalı, toplum vergiler hakkında bilgilendirilmelidir. Vergilerin toplanmasının önemi kadar harcanan vergilerin dağılımı, nereye harcandıkları topluma iyi anlatılmalıdır.

4.1.4.5. Uzlaşma Müessesesi

Vergi hukukumuza 1963 yılında giren uzlaşma, mükellef ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirilmeden önce idare safhasında gidermek için kurulmuş bir müessesedir. Vergi kaybının engellenebilmesi için vergi denetimleri yapılırken, bir taraftan yükümlüleri, vergilendirme ile ilgili işlemlerde sorumsuz hareket etmesine neden olabilecek "*ilerleyen zamanlarda uzlaşmadan ötürü vergi dairesiyle bir anlaşma yaparak, daha öncesinde ödeme yapmadığım vergiyi cezasıyla birlikte af yapılarak taksit şeklinde ödeme yaparım*" fikrine yönlendirebilecek uzlaşma kurumu tezat oluşturmaktadır (Demir, 2019: 310). Bu açıdan bakıldığında, vergi kanunlarında uzlaşmanın varlığı, vergi denetiminin etkinliğini azaltan faktörlerden biridir.

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından birisi caydırıcılıktır. Caydırıcılık fonksiyonu; yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükelleflere kesilecek cezalar aracılığı ile mükellefler üzerinde etki göstermektedir. Bununla birlikte, uzun süren vergi denetimleri sonucunda bulunan matrah farkları ve tarh edilen vergiler üzerinden mükelleflere ceza kesilmekle birlikte, mükellefler uzlaşma hükümlerinden yararlanabilmektedirler. Dolayısıyla, vergi incelemesi sonucunda önerilen cezaların çok büyük bir kısmı uzlaşmada silinebilmektedir. Bu durumda, vergi denetimine harcanan zaman ve emek zayi olmakta, vergi denetiminin maliyeti yükselmektedir.

Sonuçta, uzlama kurumunun varlığı vergi denetiminde etkinliği belirleyen fatörler arasında önemli yer tutmaktadır.

4.1.4.6. Vergi Afları

Vergi afları, vergi denetiminin etkinliğini belirleyen uygulamaların başında gelmektedir. Özellikle, sistematik bir şekilde vergi aflarına başvurulması, vergiye uyumu zorlaştırmakta, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde sorunlara yol açmaktadır. Sonuçta, vergi aflarına sık sık başvurulması kısa vadede devletin gelir sağlamasına yol açabileceği gibi uzun vadede vergi kayıp ve kaçakçılığı gibi davranış biçimlerine yönelimi artırabilmektedir.

Vergi afları, vergi denetiminden geçmiş mükelleflere önerilen vergi aslı ve cezalarının silinmesi veya yapılandırılmasını kapsamaktadır. Dolayısıyla, uzlaşma kurumunda olduğu gibi zaman ve emek harcanarak yapılan vergi denetimleri sonucunda tarh edilen fark vergiler ile önerilen vergi cezaları vergi aflarıyla silinmekte veya yeniden yapılandırılmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi aflarına sık başvurulması, mükelleflerin vergiye uyum düzeylerini bozacağı, vergi kayıp ve kaçağına yol açan davranış biçilerine yönelmelerine sebep olacak ve sonuçta vergi denetiminde etkinliği azaltacaktır.

4.1.4.7. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Türkiye'de çeşitli faktörlerin etkisiyle belge düzeni tam olarak oturtulamamıştır. Bu faktörlerden en önemlisi, ülkemizdeki kayıtdışı ekonominin varlığıdır. Mükellefler açısından kayıtlı ekonomide çalışmak, kayıtdışı ekonomide çalışmaya nazaran ilave maliyet getirdiği için bireyler kayıtdışı ekonomide çalışmayı tercih etmektedirler (Övet, 2010: 75). Sonuçta, kayıtdışı ekonominin ülkemizde kendisini en çok gösterdiği alanların başında vergisel kayıtdışı gelmektedir. Ülkemizde, mükellefler ve bireyler tarafından, kanunların düzenlenmesi veya

alınmasını emrettiği belgeler çoğu zaman düzenlenmemekte ve alınmamaktadır. Dolayısıyla, vergi inceleme sürecinde, eksik belgelerden dolayı mükelleflerin faaliyetleri tam olarak kavranamadığından dolayı vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliği bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.

Vergisel kayıtdışı ile mücadele noktasında vergi incelemeleri yürütülmektedir. Ancak, vergi incelemelerinde beklenen etki ve verimliliğin tam olarak sağlanabilmesi için belge düzeninin tam olarak yerleşmesi gerekmektedir. Yetersiz belge düzeni kayıtdışı ekonomi ve neticede vergi kayıp ve kaçağı demektir. Bu açıdan bakıldığında, belge düzeninin yerleştirilmesi, bunun kontrol edilmesi vergi denetimi açısından çok büyük öneme sahiptir. Yapılan vergi denetimlerinde vergi mükelleflerinin hasılatlarının doğru bir şekilde kavranabilmesinin yolu belge düzeninin oturmuş olmasına bağlıdır.

4.1.4.8. Beyan Esasının Tam Uygulanamaması

Ülkemizde, vergilendirmede beyan esası geçerlidir. Beyan esası özellikle son yıllarda modern vergilemenin gereği olarak ortaya çıkmıştır. Mükellefler, faaliyet sonuçlarını beyannamelerle vergi idaresine bildirmektedir. Beyan aşamasından sonra, beyannamenin kontrol ve kabulü ile tahsilat ve gerekmesi durumunda vergi icra safhaları uygulanmaktadır.

GVK'da gelirin konusuna giren kazanç ve iratlardan, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Kanunda belirtilen diğer gelir unsurlarının beyanname ile vergi idaresine beyan edilmesi belirli koşulların gerçekleşmesine bağlıdır (Organ, 2008: 175).

Ülkemizde vergi türleri itibariyle vergi tahakkuk ve tahsilatlarına bakıldığında büyük oranda tahakkuk ve tahsilatların dolaylı vergilerde olduğunu söyleyebiliriz. Aşağıdaki tabloda, ülkemizde 2016 ile 2019 yılları arasında dolaylı ve

dolaysız vergilere ilişkin tutarlar gösterilmektedir.

Tablo 10: Ülkemizde 2016-2019 Arası Vergi Gelirleri Sınıflandırması

	2016 (Bin TL)	**2017 (Bin TL)**	**2018 (Bin TL)**	**2019 (Bin TL)**
Vergiler	470.431.189	549.774.756	644.752.381	773.948.801
Dolaysız	138.106.438	164.314.185	205.103.992	247.150.911
Dolaylı	315.093.889	367.247.436	416.783.583	498.618.010
Sevet	17.230.861	18.213.134	22.864.806	28.179.881
Vergi Dışı Normal Gelirler	46.273.031	47.822.976	71.370.126	73.391.221
Faktör Gelirleri	129.575.769	144.839.249	168.302.812	191.311.806
Sosyal Fonlar	248.441.880	280.738.040	331.899.055	381.480.352
TOPLAM	894.721.869	1.023.175.021	1.216.324.375	1.420.132.180

Kaynak: T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı, Yıllar Bazında Genel Devlet İstatistiklerinden yararlanılmıştır.

Tablo 10'a bakıldığında, ülkemizde 2016 ile 2019 yılları arasında genel bütçe vergi gelirleri içindeki en büyük payın dolaylı vergilerden elde edildiğini görmekteyiz. Bu durumun ülkemizde beyan esasının yeterince etkin çalışmadığını göstermektedir. Beyan esasının etkin ve verimli olarak uygulanamaması vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliğinide olumsuz etkilemektedir. Sonuçta, eksik ve hatalı beyanlar mükellef faaliyetlerinin tam olarak kavranmasını zorlaştırmakta, zaman ve emek kaybına yol açmaktadır.

4.1.4.9. Cezaların Uygulanmaması

VUK'un 134. maddesine göre vergi denetiminin temel amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak ifade edilmiştir. Güdülen amaca ulaşılabilmesi için yasa yapıcı tarafından getirilen vergi cezaları vardır. Vergi cezalarının temel amacı, vergi kanunlarına muhalefet eden kişi ve kurumların cezalandırılmaları yanında, kanun dışı yollara başvurmama noktasında teşvik etmesidir.

Vergi idaresi tarafından gerçerleştirilen vergi denetimleri, vergi suçlarını azaltmak suretiyle daha adil bir vergi sisteminin hayata geçirilmesini sağlayacaktır. Denetim ve ceza, esas itibariyle birbiriyle iç içe geçmiştir. Çünkü ancak vergi denetimiyle kanunlara aykırı hareketler ve aykırı hareket edenlerin tespiti mümkündür. Cezalar etkin bir şekilde düzenlenip uygulanmadıkça vergi denetimi bir çözüm getirmeyecektir. Bir mükellefin yakalanma ihtimali yoksa veya yok denecek kadar azsa, cezalar ne kadar ağır olursa olsun, cezaların caydırıcı etkisi ortadan kalkar ya da en azından zayıflar (Çavdar, 2016:220).

Ülkemiz vergi kanunlarında, vergi cezalarının etkinlik ve verimlilik düzeyini azaltan uzlaşma müessesesi ile cezada indirim kurumları yer almaktadır. Mükellefler, işledikleri vergi suçlarına karşılık idareden, yasada belirtilen şart ve koşullar kapsamında uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunduklarında haklarında vergi cezası uygulanmamakta veya önerilen cezalarda büyük indirimler yapılmaktadır. Yine, haklarında vergi kaçırdıkları sebebiyle rapor tanzim edilen mükellefler uzlaşma veya cezalarda indirim müessesesinden yararlanmak suretiyle vergi cezalarından büyük oranlarda kurtulabilmektedirler. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde vergi cezalarının uygulanmasında sorunlar vardır. Vergi denetimleri sonucunda önerilen cezaların uzlaşma ve cezalarda indirim gibi kurumlar aracılığıyla etkinlik ve caydırıcılık güçleri zayıflatılmaktadır.

4.1.4.10. Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi

Başta VUK olmak üzere, ülkemizdeki bütün vergi kanunlarında mükelleflere çeşitli ödevler ve yükümlülükler getirilmiştir. Mükelleflere getirilen yükümlülüklerin kanunlara uygun bir şekilde yerine getirilmesi, ülkenin vergi performansını kuşkusuz etkilemektedir. Bununla birlikte, etkin, adil ve verimli bir vergi yönetim sitemi için devletin hak ve menfaatinin önemi yanında, mükelleflerin hak ve menfaatlerinin de bu kapsamda dikkate alınarak korunması gerekmektedir. Buna karşılık, mükelleflerin de vergiye uyum düzeyini artırarak, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirebilecek bilince sahip olmaları gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmenin en önemli yollarından

birisi de mükellef haklarının gözetilmesidir.

Vergi inceleme sürecinde mükellef haklarına yeterince özen gösterilmediğinde, yapılan işlemler mükellefler tarafından zaman zaman dava konusu yapılabilmektedir. Mükelleflerin, vergi denetim sürecindeki hakları konusunda yeterince aydınlatılmadığı durumlarda tarhiyat aşamasında istenmeyen durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca, vergi denetim sürecinin akıcı ve verimli bir şekilde ilerletilebilmesi noktasında mükellef haklarının büyük önemi vardır.

Mükellef nezdinde yürütülecek vergi incelemelerinde mükellef haklarını şu şekilde ifade edebiliriz (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:288-290);

- İnceleme elemanının kimliğini görme hakkı,
- İncelemenin kendi işyeri adresinde yapılmasını isteme hakkı,
- İnceleme konusunu öğrenme hakkı,
- İşyerinde yapılan incelemede mesai satleri dışında inceleme yapılmamasını talep etme hakkı,
- İncelemenin, işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı,
- İnceleme bittiğinde, bunun yapıldığına ilişkin resmi bir belge talep etme hakkı,
- Vergi incelemesi kapsamında düzenlenen tutanaktan bir nüsha alma hakkı,
- Vergi inceleme tutanaklarını ihtirazi kayıtla imzalama hakkı,
- Vergi inceleme tutanağını imzalama hakkı,
- Doğru vergi miktarının bulunmasını talep etme hakkı,
- Vergi mahremiyetine uyulmasını talep etme hakkı,

- Defter ve belgeleri zimmetle teslim alma hakkı,
- Eşit ve rekabeti koruyucu şekilde işlem görme hakkı ve bu bağlamda toplu inceleme yapılmasını isteme hakkı,
- Vergi incelemesi isteme hakkı,
- Vergi incelemesini vekil veya temsilci aracılığıyla yürütme hakkı,
- Susma ve aleyhinde delil göstermeye zorlanmama hakkıdır.

Vergi inceleme sürecinde, yukarıda belirtilen mükellef haklarına uyulması durumunda daha etkin ve verimli vergi incelemeleri yapılabilmektedir. Sonuçta, mükellef haklarına azami özenin gösterilmesi, vergi inceleme sürecinin başarısı açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, mükellef haklarına uyulması ile mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğunu söyleyebiliriz.

4.1.4.11. Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalması

Vergi denetim elemanları gerçekleştirdikleri vergi incelemeleri sırasında, çeşitli baskılara maruz kalabilmektedirler. Öyle ki, düzenlenen inceleme raporlarının bazıları ortaya çıktığında, istenen sonuçları içermeyen raporlar gerektiğinde değiştirilmekte, denetim elemanı raporu değiştirmezse inceleme başka bir denetim elemanına verilmekte ve istenen raporun hazırlanması sağlanmaktadır (Organ ve Çavdar, 2017:148).

Vergi denetimi, ciddi riskler taşıyan, yüksek moral değerlere ihtiyaç duyan ve kararlılık gerektiren bir idari işlemdir. Vergi denetim elemanlarının düzenleyecekleri raporlara göre, mükelleften zamanında ödemediği vergiyi cezalı olarak ödemesi istenilmektedir. Dünyanın her yerinde vergiye karşı direnç vardır ve vergi incelemesi mükellef açısından hoş karşılanmaz. Böylesine bir ortamda, zaman zaman mükellefler tarafından vergi denetim elemanlarına yönelik olarak; taciz, tehdit

ve politik baskılardan, uygun olmayan ve gayri kanuni tekliflere kadar vergi denetimini engelleyen birçok farklı yollara başvurulabilmektedir. Vergi denetim elemanlarının tüm bu olumsuzluklara karşı mücadele ederek yasalardan aldıkları yetkiyle kendilerinden beklenenleri yapabilmeleri için devletin denetim elemanlarını dış etilerden uzak tutması gerekmektedir (Organ, 2008:157-158). Bu açıdan bakıldığında, vergi denetim elemanlarının dış etkilere maruz bırakılmaması, vergi idaresi tarafından vergi denetim elemanlarının bu tür etkilere karşı korunması gerekmektedir. Vergi denetiminde, etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim elemanları üzerinde inceleme sürecine ve sonucuna tesir etmeye yönelik etkiler ortadan kaldırılırsa, vergi denetimi daha etkin ve verimli hale getirilebilir.

4.1.4.12. Denetim Elemanı Erozyonu

Ülkemizde vergi mevzuatı çok karışık ve sık sık değişmektedir. Her vergi kanunu için çıkarılmış bir çok alt düzenleme mevcuttur. Ülkemiz vergi mevzuatının karışık olması sebebiyle, özel sektörde bu konulara yeterince vakıf olan uzman personel ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu durum, ülkemizde vergi ile ilgili danışmanlık faaliyetlerinin önem kazanmasına yol açmış ve bu konuda bir piyasa oluşmuştur. Nitekim, özel sektör vergi denetim elemanlarını devlete kıyasla çok daha iyi ücretlerle istihdam etmektedir. Yüksek maaş veren özel sektör vergi denetim elemanları için çok cazip bir konuma gelebilmektedir.

Vergi denetim elemanları, mesleğe özel yarışma sınavlarından geçerek alınmakta ve sıkı bir eğitim sonucunda inceleme yapabilecek aşamaya gelmektedirler. Denetim elemanları, başta vergi mevzuatı olmak üzere, pek çok farklı konuda eğitim almakta ve tecrübeyle donatılmaktadırlar. Bununla birlikte, denetim elemanları kamuda iş yükünün fazla olması, tayin, özlük haklarının yeterli durumda olmaması gibi sebeplerle başka kurumlara geçmekte, özel sektörde yöneticilik yapmakta veya YMM olarak faaliyette bulunmaktadırlar. Yetişmiş denetim elemanları, görevlerinden ayrılmakta ve bunun sonucunda da vergi idaresinin denetim gücü zayıflamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde vergi denetimininde etkinlik ve verimliliğin artırılması

için denetim elemanlarının sorunları çözülmeli, aldıkları eğitim ve yaptıkları işle orantılı özlük hakları sağlanmalıdır.

4.1.5. Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanması İçin Yapılması Gerekenler

Vergi Denetimi'nin temel amacı, vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının belirlediği sınırlar içerisinde davranmalarını sağlamak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamını vergilendirmek suretiyle en yüksek düzeyde vergi toplamak ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilmektir (Kulmanova, 2006: 6).

Devletin egemenlik hakkının bir yansıması olan vergi toplama yetkisi anayasadan kaynaklanmaktadır. Vergi geliri, devletin faaliyetlerini sürdürebilmesi için en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Vergi gelirinin önemine binaen, vergi denetimi de önem verilen ve devlet tarafından üzerinde ciddi bir şekilde durulan konuların başında gelmektedir. Çünkü, vergi denetiminin etkinliği ile vergi gelirleri arasında yakın bir ilişki vardır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, ülkemizde vergi denetimi, kamu gücü aracılığı ile gerçekleştirilen, çalışma sonuçları her alanda hissedilen ve etkinliği doğrultusunda ekonomik gelişme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesine katkı sağlayan bir konumdadır.

Vergi mevzuatı ve vergi kanunlarını uygulayan vergi idaresi ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi denetimine her zaman gereksinim vardır. Vergi denetiminin olmadığı alanlarda yapılan yasal uygulamalar zamanla yasal zemin dışına çıkabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, etkili bir vergi denetimi; devletin gelir ihtiyacına, toplumdaki gelir dağılımına, vergi adaletinin gerçekleşmesine vb. birçok ihtiyaca cevap vermektedir.

Ülkemizde vergiye uyum düzeyi düşüktür. Vergi gelirlerinin büyük bir kısmı

dolaylı vergilerden oluşmakta, gelir ve servet üzerinden yeterli vergi alınamamaktadır. Bu durum, ülkemizde başta vergi adaletini zedelemekle birlikte, gelir dağılımında bozulmalara da yol açmaktadır. Dolayısıyla, ülkemizde vergi denetimi birden fazla amaca hizmet etmesi sebebiyle önemli konuların başında gelmektedir. Ancak, ülkemizde vergi denetiminde etkinlik sorunu vardır ve bu sorun tam anlamıyla çözülememiştir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması sadece vergi denetim mevzuatı ve kurumsal yapısı üzerinde yapılacak düzenlemeler ile sağlanabilecek bir konu değildir. Bu konu bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak, ülkemizde vergi denetiminin etkin bir yapıya sahip olması için yapılması gereken bir çok eylem olmakla birlikte, en önemli gördüklerimiz aşağıda sıralanmıştır;

- Vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlar çözülmeli,
- Vergi oranları düşürülerek vergi tabana yayılmalı,
- Vergi İstisna Ve Muafiyet Kurumları Gözden Geçirilmeli,
- İzaha davet ve gönüllü uyum gibi mükellef odaklı yaklaşımlar hayata geçirilmeli ve etkin uygulanmalı,
- Cezaların caydırıcılığı artırılmalı,
- Denetim elemanı nicelik ve nitelikleri artırılmalı,
- Vergi aflarına sık başvurulmamalı,
- Sektörel denetim yapılarak uzmanlaşma ve iş bölüşü sağlanmalı,
- Risk analizi çerçevesinde vergi denetimi yapılmalı,
- Vergi denetiminde teknolojiden yararlanılmalı,
- Vergi denetim süreçleri basitleştirilmeli,
- Vergi denetim elemanlarının çalışma koşulları ile özlük hakları iyileştirilmelidir.

4.1.5.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar Çözülmeli

Vergi mevzuatımızda çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların bulunması, vergi yasalarının kısa zaman aralıklarıyla değişmesi, sistemin çok karışık olmasından dolayı farklı yorumlara sebep olması, ülkenin iktisadi ve toplumsal koşullarına uygun olmaması gibi nedenler etkili bir vergi denetimine engel teşkil etmektedir. Karışık hale gelen vergi mevzuatı sadece mükellefler açısından değil, uygulayıcılar açısından da anlaşılamaz bir noktaya gelmiştir. Mevzuatın bu kadar karışık hale gelmesi, öncelikle mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırırken, vergi inceleme elemanlarının verimliliğini de düşürmektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatımız gerekli düzeyde açık ve anlaşılır olmalı, vergi yasaları sık sık değişmemeli ve günümüzdeki iktisadi ve toplumsal koşullara uygun olmalıdır (Demir, 2019: 309).

Ükemizde vergi kanunları, karışık ve anlaşılması zordur. Vergi kanunlarımızda lafızdan ne demek istediği açık olarak belli olmayan bir çok düzenleme vardır. Hatta vergi kanunlarımız bu durumu yasal olarak öngörmüş ve anlaşılmayan hususların anlamının belirlenmesi için yorum yöntemlerine başvurulması gerektiği açıkça ifade edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, vergi kanunlarındaki hükümlerin anlamları açık, anlaşılır ve net hükümlerle ifade edilmelidir. Vergi kanunlarının icrasında, uygulamacının yorumuna göre farklı işlemler tesis edilmemelidir.

Ülkemizde, vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılmaktadır. Yönetmelik ve genelgeler ile uygulamada bir çok yeni ve ayrıntılı düzenlemeler yürürlüğe girmektedir. Bu durumda, mükelleflerin vergi mevzuatıyla uygulamaya ilişkin hükümleri takip etmeleri zorlaşmakta ve vergiye uyum düzeyleri azalmaktadır. Bununkla birlikte, mükellefler için güven ve istikrar önemlidir. Sık sık değişen yasa ve uygulamaları dezavantaj olarak algılayabilmektedirler. Bunun sonucunda da, vergiye karşı olumsuz direnç eğilimleri görülebilmektedir.

Vergi kanunlarımızın çoğunun yürürlüğe girdiği tarihten bugüne çok zaman geçmiştir. Kelime ve cümlelerin anlamlarının belirlenmesinde sıkıntılar yaşanmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarımız, günümüz koşullarına cevap verebilecek anlam bütünlüğüne ve sade dil özelliğine sahip değildir. Bu açıdan bakıldığında, bu konu ülkemizde bütüncül olarak ele alınmamış ve kanunlarımız genel anlamda revizyona tabi tutulmamıştır. Vergi kanunlarının maddelerine sık sık eklemeler yapılmış, yeni düzenlemeler eklenmiş, kanunlarımız adeta tutarsız bir hal almıştır. Oysa, Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu gibi temel ve önemli konunlar günümüze göre uyarlanarak bütüncül bir bakış açısıyla yeniden kaleme alınmışlardır.

4.1.5.2. Vergi Oranları Düşürülmeli ve Vergi Tabana Yayılmalı

Yüksek vergi oranları ve yüksek vergi yükü, vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasının temel nedenlerindendir. Yüksek vergi oranları, ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım kararları ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki gösterir ve sonuç olarak ekonomide toplam piyasa üretimini azaltır. Toplam piyasa üretiminin azalması ise, vergileme kapasitesinin daralması ve sonuç itibariyle vergi gelirlerinin azalması demektir. Öte yandan, yüksek vergiler neticesinde vergi tazyiki ve vergi baskısını daha fazla hisseden vergi yükümlüleri, yasal yollardan vergiden kaçınma ve yasal olmayan yollardan vergi kaçırmaya (vergi kaçakçılığına) yönelebilirler (Şaan, 2008: 32). Bu açıdan bakıldığında, vergi oranlarıyla vergi kayıp ve kaçağı arasında ters yönlü bir ilişkinin olduğunu ifade edebiliriz. Vergi oranları arttıkça, mükellefler gelir, harcama veya servetlerinin daha büytük bir kısımını vergi olarak ödemek durumunda kalacaklardır. Dolayısıyla, daha fazla vergi ödemek istemeyen mükellefler vergi kayıp ve kaçağına yol açacak davranış biçimlerine yönelebilmektedirler. Sonuçta, bu tür faaliyetlerde vergi dışı piyasa ekonomisinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Vergi tabanı, vergi kanunlarının mükellef olarak belirlediği kişi ve kurumlardan, yasaların belirlediği durum ve şekillerde verginin tam olarak alınabildiği

ve dolayısıyla, toplumdaki herkesin kazançları oranında vergilendirildiği bir ortamı ifade eder. Dolayısıyla, vergi tabanı, herkesin mali gücüne göre vergilendirildiği, yani vergiye muhatap kılındığı durumda oluşan vergilendirme iklimini yansıtır. Bu yönüyle bakıldığında, verginin tabana yayılması, vergide adaletin sağlanmasına katkı sağlayacağı gibi mükelleflerin vergi ahlak ve bilinç düzeylerinde de artışa yol açar. Öte yandan, devletin gelir ihtiyacı daha rahat bir şekilde karşılanır ve bu da vergi yapısının dolaylı vergilerden dolaysız vergilere doğru evrilmesine yol açar.

Ülkemizde vergi gelirlerinin büyük bir kısmı dolaylı vergilerden karşılanmaktadır. Dolaylı vergilerin yüksek olması, vergi adaleti ve gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Dolaylı vergilerin yüksek olmasının başlıca sebebi beyan esasının ülkemizde tam olarak uygulanamamasıdır. Gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler, kamu harcamalarını karşılamada yeterli olmayınca, devlet vergi oranlarını artırmak suretiyle vergi açığını dolaylı vergilerle karşılamaktadır.

Aşağıdaki tabloda ülkemizde 2010-2018 yılları arasında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki tutar ve oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 11: 2010-2018 Dönemi Türkiye'de Dolaylı Vergi Gelirleri

	Vergi Gelirleri (BİN TL)	**ÖTV Tahsilatı (BİN TL)**	**Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**	**KDV Tahsilatı (BİN TL)**	**Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**
2010	235.714.637	58.038.327	24,62	75.649.986	32,10
2011	284.490.017	64.263.538	22,59	95.550.463	33,60
2012	317.218.619	71.793.179	22,63	103.155.875	32,50
2013	367.517.727	85.770.481	23,34	123.878.363	33,70
2014	401.683.956	91.657.358	22,82	130.538.554	32,50
2015	465.229.389	106.646.242	22,92	153.844.174	33,10
2016	529.607.901	121.221.133	22,89	168.808.352	31,90
2017	626.082.415	139.370.681	22,26	206.679.678	33,00
2018	737.954.270	135.128.435	18,31	250.511.421	33,90

Kaynak: Çiçek ve Uğur, 2019: 304.

Tablo 11'de görüleceği üzere, ülkemizde 2010 ile 2018 yılları arasında toplanan vergi gelirlerinin % 50'sinden fazlası KDV ve ÖTV gibi harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerden karşılanmıştır. Bu durum, ülkemizde vergilerin tam olarak tabana yayılmadığını, gelir üzerinden yeterli vergi alınamadığını ve mükellleflerin subjektif durumlarını vergilendirmede dikkate almayan dolaylı vergilerin egemen olduğunu göstermektedir.

Ülkemizde dolaylı ve dolaysız vergi oranları yüksektir. Bu açıdan bakıldığında, mükellefler vergi ödemek yerine vergi kayıp ve kaçakçılığı gibi kanun dışı yollara yönelmektedirler. Netice itibariyle, vergi kaçıran mükellefler, bu durumun tespit edilme ihtimalini düşük görmekle beraber, kendilerine ileride kesilecek vergi cezalarını, halen ödemek zorunda oldukları yüksek oranlı vergilerin yerine göze alabilmektedirler. Ancak, vergi oranları verginin tabana yayılmasını sağlayacak optimal düzeyde belirlenirse, mükellefler ileride vergi cezaları ile karşılaşma ihtimalini göze almayacaklar ve vergilerini doğru beyan edip, zamanında ödeyeceklerdir.

Vergi oranlarının düşürülmesi ile ülkemizde kullanılan ve dünyada modern bir sistem olarak kabul görmüş beyan usulü işlerlik kazanacaktır. Vergi tabana yayılacak ve mükellefler gelirlerine göre vergi ödeyeceklerdir. Vergi gelirlerinin dağılımı dolaylıdan dolaysız vergilere yönelecektir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetimi daha çok harcalamar üzerinden değil, beyan edilen matrahlar üzerinden yapılacaktır. Bulunan matrah farkları vergi adaletinin sağlanmasına katkıda bulunacağı gibi devletin gelir ihtiyacını optimal düzeyde karşılayacaktır.

4.1.5.3. Vergi İstisna ve Muafiyet Kurumları Gözden Geçirilmeli

Türk Vergi Sistemi'nde muafiyet, istisna ve indirimler, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak ve benzeri nedenlerle tesis edilmişlerdir. Vergi harcaması olarak da tabir edilen ve

yasalarla uygulanmasına izin verilen bu yasal imtiyazlar, bir açıdan kamu harcaması da sayılmaktadırlar. Çünkü, bu uygulamalar neticesinde devlet önemli gelir kayıplarına uğramaktadır. Devletin gelir kayıpları ise, diğer maliye ve para politikası araçları ile giderilmeye çalışılmakta ve dolayısıyla kamu harcamaları artmaktadır. Bireysel anlamda önemli fayda ve fonksiyonları bulunan istisna ve muafiyet uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri açısından da tasarruf sağlayıcı olduğu ileri sürülmektedir. Fakat, bu istisna, muafiyet ve indirim uygulamalarının, vergi matrahında sebep oldukları azaltıcı etki sonucu vergi erozyonuna ve bunun sonucunda da vergi tabanının daralmasına yol açtıkları da kabul edilmektedir (Öz, 2002:13).

HMB tarafından açıklanan 2018 yılı Vergi Harcamaları Raporu'nda vergi istisna ve muafiyet istististikleri açıklanmıştır. Söz konusu raporda 2017 yılı vergi istisna ve muafiyet tutarlarına yer verilmiştir. Rapora göre, 2017 yılı GV, KV, KDV, ÖTV, BSMV, MTV ve Özel İletişim Vergisinde (ÖİV) toplam 126,6 milyar TL tutarında vergi harcaması yapıldığı ve bu harcama tutarının 2017 yılı GSYH'sine oranı % 4,1 olduğu belirtilmiştir. Rapora göre yapılan vergi harcamasının 49,3 milyar TL'si GV, 34,8 milyar TL'si KDV, 19,6 milyar TL'si KV, 17,6 milyar TL'si ÖTV, 5,4 milyar TL'si ise diğer vergiler kaynaklıdır (HMB, 2018: 2-3).

Vergide teşvik çok önemlidir. Teşviklerin üretime katkı sağlaması, istihdam yaratması vb. konularda çok büyük katkıları bulunmaktadır. Ancak, muafiyet ve istisnaların gerçek anlamda ekonomik ve sosyal faydasının olduğu durumlarda ve sınırlı sayıda ve konuda uygulanması gerekmektedir. Zira toplumda çok sayıda kişi ve konu hakkında sağlanan ve olumsuz bir algıya sebebiyet veren muafiyet ve istisnalar vergide adalet ilkesinin mükellef nezdinde zedelenmesine yol açmaktadır. Bu nedenle, muafiyet ve istisnaların gerçek anlamda objektif, üretim ve istihdamı teşvik edici hale getirilerek kapsamının daraltılmasının daha uygun olacağını söyleyebiliriz.

Ülkemizde, vergi harcaması olarak ifade edilen vergi muafiyet ve istisnaları yüksektir. Hemen hemen bütün vergi kanunlarımızın ilk maddelerinde vergi muafiyet

ve istisnalarına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İstisna ve muafiyet uygulamaları, özünde iyi olmakla birlikte, belirlenen amaçlara ulaşmak için belirli sınırlar içinde ve zaman aralığında uygulanmaları yerinde olacaktır. Çünkü ülkemizde, vergi kayıp ve kaçağının çok yoğun olduğu alanlar genellikle vergi istisna ve muafiyet uygulamalarının olduğu alanlardır. Vergi istisna ve muafiyetlerinin olduğu alanlarda gerçekte olmayan faaliyetler gerçekmiş gibi gösterilmek suretiyle veya istisna ve muafiyet tanınmayan yani vergiye tabi işlemleri peçelemek suretiyle vergi istisna ve muafiyet kurumları altına gizleyerek vergi kaçakçılığı yapılmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi muafiyet ve istisnalarının yapısı, kapsamı, amacı ve boyutu vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörlerdendir.

Ülkemizde özellikle KDV ve ÖTV kanunlarında belirlenmiş bir çok istisna ve muafiyet uygulaması vardır. Bu istisna ve muafiyet uygulamaları kapsamında, mevzuatta beliritilen koşulları sağlayan mükelleflerden istisna ve muafiyet tutarı kadar vergiden vazgeçilmektedir. Dolayısıyla, istisna veya muafiyet kapsamında faaliyeti olan mükellefler, üretim yapma, ilave istihdam sağlama, ihracat yapıp döviz geliri elde etme, vb. gibi bir çok fayda sağlamaktadırlar. Buna karşılık, bazı kötü niyetli mükellefler bu tür istisna ve muafiyet uygulamalarını suistimal edebilmektedirler. Peçeleme yapmak suretiyle faaaliyette bulunmadıkları halde bulunmuş gibi göstererek vergi kaçırabilmektedirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi istisna ve muafiyetleri vergilendirilebilir alanı daraltmaktadır. Daralan vergisel alanda vergi toplamak ve vergi denetimi yapmak etkinlik ve verimliliği azaltmaktadır.

Ülkemiz vergi kanunlarında düzenlenmiş vergi istisna ve muafiyet uygulamalarının çoğundan beklenen fayda ve amaca ulaşılmıştır. Bazılarının ise, ekonomik ve sosyal geçerliliği kalmamıştır. Bu açıdan bakıldığında, vergi istisna ve muafiyetleri gözden geçirilmeli, sayıları azaltılmalı, vergi kayıp ve kaçağının yoğun olduğu alanlara getirilen istisna ve muafiyet uygulamaları iyi niyetli mükellefleri mağdur etmeyecek şekilde yeniden ele alınmalı ve kontrol mekazizmalarının daha etkili planlanıp uygulanması sağlanmalıdır.

4.1.5.4. İzaha Davet ve Gönüllü Uyum Gibi Mükellef Odaklı Yaklaşımlar Hayata Geçirilmeli ve Etkin Uygulanmalı

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olan vergiler yine kamu bütçesi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla, devletler vergi gelirlerini kontrol altında tutmak ve kamu alacağını güvence altına almak gibi hedefler gütmektedirler. Bunun için de, vergi sistemlerinin içerisine ceza mekanizmaları yerleştirilmiş, böylelikle, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Yaptırıma yönelik bu uygulamaların yanında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını arttırmak için af, pişmanlık ve ıslah, mücbir sebep, zor durum ve zamanaşımı gibi bazı kurumlara işlerlik kazandırılmıştır. Bu kurumlardan birisi de "*izaha davet*" 'tir (Bozdoğan ve Çatalok, 2018: 43).

İzaha davet müessesesi, vergi idaresi tarafından mükellef hakkında yapılan ön tespitler kapsamında vergi kayıp veya kaçağının oluştuğuna yönelik emarelerin bulunması durumunda, mükelleften bu duruma ilişkin açıklama istenmesidir. İzaha davet müessesesi, vergi inceleme ve takdire sevk işlemleri öncesinde mükelleflere tanınmış faydalı bir uygulamadır.

482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği[4] ile izahın kapsamı ve şekli, ön tespitin niteliği, izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek merciler, davet yapılacaklar, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar belirlenmiştir. Söz konusu tebliğ ile izaha davet kapsamına alınan konular aşağıda belirlenmiştir;

- Ba-Bs bildirim formlarında yer alan bilgilerin analizi sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Kredi kartı satış bilgileri ile KDV beyannamelerinin karşılaştırılması

[4] (482 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, RG Traihi: 25.07.2017 , RG No: 30134)

sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,

- Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Dağıttığı kâr üzerinden tevkifat yapmadığı tespit edilenlerin izaha davet edilmesi,
- Geçmiş yıl zararlarının mahsubu yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisna ile ilgili olarak mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Örtülü sermaye yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklardan alacaklar için hesaplanması gereken faizler yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Ortaklık hakları veya hisselerini elden çıkardıkları halde beyanda bulunmayan limited şirket ortaklarının izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul alım/satım bedelinin eksik beyan edilmiş olabileceğine dair haklarında tespit bulunanların izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkullere ilişkin değer artışı kazançları yönünden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmeyen veya eksik/hatalı beyan eden mükelleflerin izaha davet edilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması durumunda mükelleflerin izaha davet edilmesidir.

İzaha davetin sınırları tebliğ ile çizilmiş ve yukarıda belirtilen konular kapsama alınmıştır. Ancak, izahın kapsamı vergi kayıp ve kaçağının olabileceği bütün alanları kapsamamaktadır. VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller haricindeki tüm konularda izaha davetin uygulanması sağlanmalıdır. Böylece, vergi denetiminde etkinliğin sağlanması adına önemli bir adım atılmış olacaktır.

HMB, izaha davet ile verimsiz ve gereksiz vergi incelemeleriyle görevlendirmeleri engelleyerek sınırlı olan denetim gücünü daha verimli kullanmayı ve böylece vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin arttırılmasını amaçlamaktadır (Çağlar, 2019: 202). Bu açıdan bakıldığında, izaha davet aracılığıyla bir çok olay çözülmekte ve vergi incelemesine sevk edilmemektedir. Sınırlı olan vergi denetim gücü vergi kayıp ve kaçağının daha yoğun olduğu alanlarda faaliyet gösterebilmektedir. Sonuçta, bu durum vergi denetiminin etkinliğini artırmaktadır.

Vergi denetiminin etkinliğini artıran uygulamaların bir diğeri ise, gönüllü uyum mekanizmasıdır. Gönüllü uyum, mükelleflerin vergisel işlemler sırasında ortaya çıkan münferit hatalarının düzeltilmesi noktasında istekli olmaları, idareye bu konuda yardımcı olmaları ve eksiklikleri kendi arzuları dahilinde telafi etmeleri olarak tanımlanabilir.

Gönüllü uyum, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi noktasında önemli bir yere sahiptir. Mükelleflere, vergisel işlemlerinde ortaya çıkan hataların giderilmesi için kendi iradeleri doğrultusunda düzeltme yapma imkanının tanınması gerekmektedir. Haklarında, vergi mevzuatına aykırı bir durum tespit edilmesi halinde, bu mükellefler hemen incelemeye alınmamalı, ortaya çıkmış olan vergi kaybını telafi etmek isteyen mükelleflere bu imkan sağlanmalıdır. Böylece, her olay vergi incelemesine sevk edilmeyecek ve gönüllü uyum çalışmaları ile sonuçlandırılacaktır. Dolayısıyla, vergi denetim elemanları daha az ve kapsamlı incelemelere yöneleceklerdir. Zaman ve emek doğru işlere harcanacağından gönüllü uyum

çalışmaları kapsamında azaltılan iş yükü, vergi denetiminde etkinliği artıracaktır.

4.1.5.5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Artırılmalı

VUK, suç ve kabahat ayırımına yer vermemiştir. Ancak VUK'un, 331-376 maddeleri kapsamında "Ceza Hükümleri" başlığı altında yer alan vergi cezalarının karşılığı olan suç ve kabahatler ayrı ayrı düzenlenmiştir. Genel Ceza Hukukundaki suç ve kabahat ayırımına göre, VUK'ta hapis cezası yaptırımına bağlanmış olan 359. maddede ki "kaçakçılık", 362. maddede ki "vergi mahremiyetinin ihlali" ve 363. maddede ki "mükellefin özel işlerini yapma" fiilleri vergi suçları kategorisine girmektedir. Bu suçlarda kamu düzeninin ağır bir şekilde ihlali ortak özellik olarak gösterilebilir. VUK'ta idari para cezası yaptırımına bağlanmış olan 351-352. maddelerinde ki "usulsüzlükler", 353. maddede ki "özel usulsüzlükler" ile 341. maddede ki "vergi ziyaı" fiilleri vergi kabahatleri kategorisine girmektedir (Ayyıldız: 2014: 22).

Ülkemizde genel kanı cezai yaptırımların yetersiz olduğu yönündedir. Uygulamada cezai yaptırım denilince genelde maddi (para) cezalar akla gelmektedir. Oysa, cezai yaptırımların caydırıcı olması için daha çeşitli olması gerekir. Örneğin, kanunlarda yer alan hapis cezasının uygulama gücü arttırılabilir (Yılmaz, 2014:145). Vergi cezalarının etkinliğini azaltan, cezalarda indirim, af, pişmalık ve uzlaşma gibi uygulamalar cezaların caydırıcılığını azaltmayacak şeklilde yeniden düzenlenebilir.

Ülkemiz vergi kanunlarında, hapis cezası sadece VUK'un 359. maddesinde sayılan sınırlı sayıdaki fiillerin işlenmesi durumunda önerilebilmektedir. Bu fiilerin, vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın kamu davası açılması için vergi denetim elemanları tarafından vergi suçu raporları düzenlenmekte ve doğrudan ilgili Cumhuriyet Başsavcılıklarına gönderilmektedir. Yani, vergi kanunlarımızda vergi kaybına bilerek sebep olan mükellef fiillerinin tamamına hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması, vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında etkili olacaktır. Dolayısıyla,

vergi denetiminden beklenen etkinlik ve verimlik sağlanmış olacaktır.

4.1.5.6. Denetim Elemanlarının Nicelik ve Nitelikleri Artırılmalı

Denetimin daha etkin, verimli, modern, uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi çok önemlidir. Bu bağlamda, denetim elemanlarının nicelik ve niteliklerinin artırılması çok büyük faydalar sağlayacaktır. Denetim elemanlarının mutlaka daha nitelikli incelemeler yapmalarını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. İnceleme prosedürleri azaltılarak iş yükü hafifletilmeli, incelenecek mükellefler ile ilgili olan vergi kayıp ve kaçak noktaları BİT'ler sayesinde belirlenerek incelemede hız ve etkinlik sağlanmalıdır.

Vergi denetim elemanları, mesleğe alınırken en kaliteli, donanımlı ve kendini geliştimiş olan adaylar arasından seçilmelidir. Denetim elemanlarının yetiştirilmelerine önem verilmelidir. Vergi mevzuatının öğretilmesinin yanında, usta çırak ilişkisi içinde mesleğin gerektirdiği her alanda tecrübe aktarımının yapılabilmesi önemlidir. Çünkü, denetim elemanları genelde yalnız çalışırlar. İncelemelerini yürütürken bağımsızdırlar. Bilgi, belge isteme, defter ve belgeleri alma, muhtelif tutanaklar tutma, ifade alma, görüşme yapma, iş yeri ziyareti, fiili envanter çalışmaları, yapılan tespitler ışığında raporların düzenlenmesi, raporların ilgili yerlere gönderilmesi, mükelleflerin defter ve belgelerinin iade edilmesi vb. gibi bir çok işlem vergi denetim elemanının kendileri tarafından yapılmaktadır. Bununla birlikte, denetim elemanları aynı anda denetim, soruşturma veya teftiş görevlerini yürütebilmektedirler. Bütün bu görevler, yüksek beşeri sermaye, koordinasyon, planlama ve özgüven gerektirmektedir. Bununla birlikte, iş yükünün bu kadar ayrıntılı ve yoğun olması denetim elemanlarının zaman zaman sorunlar yaşamasına da yol açabilmektedir. Dolayısıyla, sorun yaşamamak ve vergi denetimlerinde etkinlik ve vergimliliği sağlamak için denetim elemanlarına başta eğitim olmak üzere her alanda destek olunmalıdır.

Tablo 4'te, ülkemizde VDKB bünyesinde aktif olarak görev yapan vergi denetim elemanı sayılarına yer verilmiştir. Buna göre, ülkemizde 2018 yılı itibariyle toplamda 8.262 adet vergi denetim elemanı (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı) VDKB bünyesinde görev yapmaktadır. Bununla birlikte, Tablo 5'te ise, ülkemiz temel vergi kanunları bazında aktif mükellef sayısı 9.238.933 olarak verilmiştir. Görüleceği üzere, ülkemizde aktif vergi mükellef sayısı ile vergi inceleme birimi olan VDKB bünyesinde faaliyette bulunan ve asıl işi vergi denetimi olan denetim elemanı sayısı arasında orantısızlık vardır. Bu açıdan bakıldığında, denetim elemanı sayısındaki yetersizlik vergi denetiminin etkinlik ve verimliliğini olumsuz etkilemektedir.

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim elemanlarının nitelik durumlarının yanında sayılarının da yeterli olması gerekmektedir. Ülkemizde milyonlarca vergi mükellefi vardır. Vergisel ilişkiler çok yoğun ve karmaşıktır. İncelemelerde sonuca ulaşmak bazen aylar, hatta yıllar alabilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, denetim elemanlarının sayısı etkili bir vergi denetimi yapılabilecek sayıda olmalıdır.

4.1.5.7. Vergi Aflarına Sık Başvurulmamalı

Mükelleflerin çoğu genellikle vergi ödemeyi sevmezler ve vergi borçlarını azaltmak için çeşitli yollara başvurabilmektedirler. Bu yollardan bazıları yasal iken, bazıları da yasal değildir. Bireylerin, vergi kanunlarındaki avantajlardan yararlanmak için başvurduğu yasal yöntemler; vergi ertelemesi, vergi arbitrajı, gelirin bölüşümü ve birtakım vergilerden kaçınma olarak bilinmektedir. Yasa dışı davranışlardan oluşan vergi kaçırma ise, mükelleflerin vergi yüklerinden dolayı yasal yükümlülüklerini azaltmak için başvurdukları yöntemdir. Kişiler ve firmalar gelir, satış ve servetlerini az göstermek veya giderlerini abartılı bir şekilde beyan etmek suretiyle vergi kaçırmayı gerçekleştirebilmektedirler. Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı hükümetler vergi kanunlarıyla vergi uyumunu sağlamak için çeşitli yollara başvurmaktadır (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:250). Bu yöntemlerden en bilineni ise,

vergi aflarıdır. Vergi aflarının farklı gerekçeleri olmakla birlikte, en önemlisinin mükelleflerin mali yapısı ve ekonominin genel seyrindeki bozulma olduğu ifade edilebilir.

Vergi affı, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyen veya çeşitli sebeplerle getiremeyen mükelleflere, yasa koyucu tarafından kanun yapmak suretiyle getirilen, vergi borç ve cezalarını silme, yeniden uygun koşullarda vadelendirme, yasal defter kayıtlarının düzeltilmesi, daha önce bildirime konu olmayan stok veya nakit tutarlarının bildirime tabi tutulması, matrah artırımı yoluyla vergi incelemesine muhatap tutulmama vb. uygulamaların yasa koyucunun takdirine bağlı olarak mükellef lehine hayata geçirilmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi afları eski hukukun kalıntılarını temizlemek adına kısmen kabul edilebilir. Ancak, sistemde reform niteliğinde hiçbir değişiklik meydana getirilmeden vergi aflarına yönelik kanun çıkartılması sıklıkla karşı karşıya kaldığımız bir durumdur. Adeta vergi afları tahsilat kanunu haline dönüşmüş ve bu amaçla kullanılan müessese niteliğine bürünmüştür. Vergi afları, vergi ödevini kendisi açısından her türlü olumsuzluğa rağmen büyük bir fedakârlıkla yerine getiren mükellefler aleyhine büyük bir haksızlık yaratmaktadır. Nereden bakılırsa bakılsın verginin, mükellefler için bir maliyet olduğu dikkate alındığında afların yararlanan mükellefler üzerindeki maliyetin kaldırılması veya azaltılması şeklindeki etkisi nispi olarak ödevlerini yerine getiren mükelleflerin aleyhinedir (Şenyüz, 2014: 92-93). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi afları, aftan yararlanarak vergi cezalarını sildiren ya da yeniden yapılandıran mükellefler için bir avantaj yaratırken, vergisel ödevlerini yasalara uygun bir şekilde yerine getiren mükellefler aleyhine etki yaratacaktır.

Vergi incelemeleri devam ederken vergi afları çıkabilmektedir. İncelemelerde belirli bir aşamaya gelmiş işler matrah artırımından dolayı durma noktasına gelebilmektedir. Dolayısıyla, vergi denetimi kapsamında harcanan emek ve zaman boşa gitmektedir. Yine vergi af yasalarında, mükellefler tarafından vergi veya matrah artırımında bulunulan hesap veya takvim dönemlerine ilişkin vergi incelemesi

yapılamayacağı şeklinde düzenlemelere yer verilmektedir. Bu düzenlemelerle mükellefler incelenmeme imkanına sahip olmak suretiyle bir nevi ödüllendirilmektedirler. Dolayısıyla, vergi incelemesi ile vergi kayıp ve kaçağının ortaya çıkarılması olanağı ortadan kalkmaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, vergi aflarına sık başvurulması vergi denetiminin etkinliğini önemli ölçüde azaltan uygulamalardan biridir.

4.1.5.8. Vergi Denetimleri Sektörel ve Risk Analizi Çerçevesinde Yapılmalı, Uzmanlaşma ve İş Bölüşü Sağlanmalı

Elektronik ortamların kullanılması ve elde edilen verilerin mükellef büyüklükleri, bulunduğu coğrafi bölgeler ve faaliyet gösterdiği sektörler gibi bir çok husus dikkate alınarak kategorilere ayrılması ve risk analiz sistemi dahilinde incelemeye sevk edilmesi hususu hem incelenecek mükellef seçimi konusunda adalet sağlayacak hem de veri ambarlarındaki bilgiler çerçevesinde daha kısa sürede mükelleflerin incelemeye sevki sağlanacaktır. Risk analiz odaklı vergi denetiminin bir çok faydası vardır. Bunlar aşağıda sayılmıştır (Uğur, 2017: 250-251);

- Risk analiziyle incelenecek mükelleflerin seçimi adaleti sağlayacaktır.
- Vergi incelemelerinde ihtiyaç duyulan bilgiler risk analiziyle temin edildiğinden denetim elemanları bu bilgilere zaman kaybetmeden ulaşabilecektir.
- Risk analizi sayesinde inceleme kapsamındaki veriler denetim elemanına açılması ile incelenmesi gerekmeyen ve zaman kaybına yol açan uygulamaların önlenmesiyle vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik artacaktır.
- Denetimde risk analizinin yaygınlaşması, bilgi sistemlerinin mali hayatta kullanımının artması ve buna bağlı olarak istatistik üreten programların standartlaştırılması gibi hususlar beraberinde denetimin de belli ilke ve

standartlar dâhilinde yapılmasını sağlayacaktır.

- Uygulanan risk analiz yöntemi sayesinde elektronik ortamda depolanan mali ve vergisel bilgilere denetim elemanlarının her zaman ulaşılabilir durumda olması ve mükelleflerin risk analiz sistemine dayalı olarak seçilmesi, doğrudan denetim maliyetlerini azaltacaktır.

Bunula birlikte, risk analiziyle vergi kayıp ve kaçağının hangi sektörlerde yoğun olduğu belirlenebilmektedir. Bu noktada, sınırlı denetim gücü vergi denetiminin etkin ve verimliliğinin en yüksek olduğu alanlarda kullanılmalıdır. Ancak, risk analiz sisteminden, haklarında olumsuzluklar tespit edilen bütün mükellefler, ilk etapta incelemeye sevk edilmemeli, kapsamı genişletilen izaha davet veya gönüllü uyum uygulamaları çerçevesinde açıklama yapma yada vergi kaybı varsa kendi istekleri doğrultusunda düzeltme yapmasına olanak tanınmalıdır. Aksi halde incelemeye sevkleri sağlanmalıdır.

Ülkemizde, VDKB vergi incelemelerinin büyük bir kısmını risk analizinden yararlanmak suretiyle gerçekleştirmektedir. VDKB tarafından yayımlanan 2018 yılı Faaliyet Raporu'na göre; risk analiz modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen taleplere istinaden yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde sistem üzerinden toplam 22.664 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 4.494 mükellef analize tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 28.323 risk unsuru değerlendirilmiş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır (VDKB, 2018: 56-57). Görüldüğü üzere, ülkemizde risk analiz sisteminden elde edilen bilgiler ışığında riskli görülen mükellefler incelemeye sevk edilmektedir.

Sektörel vergi incelemelerinin bir diğer faydası ise, sektörel incelemelerin o sektörde inceleme yapan denetim elemanlarına tecrübe ve uzmanlık kazandırmasıdır. Sektör incelemeleri sonucunda görüş ve öneri raporları düzenlenmektedir. Bu raporlarda, sektölerdeki vergi kayıp ve kaçağına yol açan fiiller hakkında bilgiler

verilmektedir. Dolayısıyla, sektörel görüş ve öneri raporları, o sektörde incelenecek mükellefler hakkında yürütülecek incelemelerde fayda sağlamaktadır. Ayrıca, sektörel görüş ve öneri raporlarında yapılan tespitler çerçevesinde kazanılan tecrübe diğer incelemelerin süresini kısaltmakta, zaman ve maliyet avantajı sağlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, sektörel incelemeler her sektöre yaygınlaştırılmalıdır. Her sektörde denetim yapan bir vergi denetim ekibi oluşturulmalıdır. Bu sektörlerin genel olarak incelenmesi sonucunda düzenlenecek görüş ve öneri raporlarında tespit edilen hususlar, sektörde faaliyet gösteren mükelleflerden riskli bulunanlar hakkında yürütülecek incelemelerde kullanılmalıdır.

Vergi denetiminde çok büyük faydalar sağlayacak bir diğer hususta uzmanlaşmadır. Denetim elemanlarının mesleğe başlamasından itibaren belli sektör ve konularda uzmanlaşması, bu yönde sürekli eğitimler alması ve kendini geliştirmesi söz konusu incelemelerin kalitesini artıracak, bu sayede vergi kayıp ve kaçağının azalması sağlanacaktır. Sektörel vergi denetimlerinin yapılması denetim elemanlarının belli alanlarda uzmanlaşmasını sağlayacaktır.

Vergi denetimi, denetim elemanlarının iş yeri adresinde yapılabildiği gibi esas itibariyle mükelleflerin iş yeri adreslerinde yapılmaktadır. Dolayısıyla, zaman zaman denetim elemanları ekipler halinde denetim turnelerine çıkmaktadırlar. Söz konusu ekibin faaliyetleri ne kadar planlı organize edilirse, vergi denetimleri o ölçüde etkin ve verimli gerçekleşir. Yine, vergi denetim birimlerinde rapor tanzim eden denetim elemanı inceleme yapmakta, Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK) üyeleri raporları değerlendirmekte, İhbar ve İncelemeleri Değerlendirme Komisyonu (İİDK) üyeleri ise gelen ihbar ve muhtelif inceleme taleplerini yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirip incelemeye sevklerine karar vermektedirler. Görüleceği üzere, vergi denetim süreci bir bütün olarak iş bölüşümü altında gerçekleşmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminde iş bölüşümü uzmanlaşmaya katkı sunmakta ve dolayısıyla vergi denetiminin etkinlik ve verimini yükseltmektedir.

4.1.5.9. Vergi Denetiminde Teknolojiden Yararlanılmalı

Vergi denetiminde karşılaşılan sorunlardan biri de verilere düzenli ve güvenli bir şekilde ulaşılamamasıdır. Verilere doğru ve hızlı ulaşım denetimin daha etkin bir şekilde yapılmasına yardımcı olmaktadır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenliğine ve verimliliğine inanması, idarenin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkündür. Vergi idaresinin diğer kurumlarla (banka, belediye, tapu sicil müdürlüğü vb.) iletişim ağının kuvvetli olması da verilere hızlı bir şekilde ulaşılması için gereklidir. HMB tarafından VEDOP kapsamındaki mükelleflere ait bilgilere daha rahat ulaşılmaktadır. Kurulan network ağı sayesinde diğer kurumlarla bilgi alışverişi yapılmaktadır (Memiş ve Diğerleri, 2019: 479). Bu açıdan bakıldığında, vergi inceleme sürecinde ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelere hızlı erişim sağlanmakta, zaman kaybı olmadan vergi incelemeleri tamamlanmaktadır.

2011 yılında kurulan VDKB, mükelleflerin daha etkin ve kapsayıcı şekilde denetiminin sağlanabilmesi için mükelleflerinin beyanlarına dayalı olarak olası hata, hile vb. aykırılıkların riskini ölçecek çeşitli yazılımlar geliştirmiştir. Riske odaklanan e-denetim anlayışıyla birlikte e-defter ve e-fatura uygulamalarının hayata geçmesi, VDKB'ya yeni bir soluk kazandırmıştır. Buna göre e-defter ve e-faturaları okuyabilen e-denetim yazılımı (VEDAS) ile işletmenin tüm mali durumu, vergi mevzuatına uyum seviyesi, teknik açıdan e-belge ve kayıtlarının geçerliliğinin olup olmaması yönünde denetleme yapabilecektir. Öyle ki mükellefin iş yerine gidilmesine bile gerek kalmayacaktır. Vergi inceleme memurlarının, mükellefin e-defter ve e-faturalarının bulunduğu alana uzaktan erişimiyle denetim sağlayacak ve sonuçları mükellefe tebliğ edilebilecektir (Calayoğlu, 2019: 157-158). Dolayısıyla, belge düzeni, defter kaydı, para ve mal hareketleri, çapraz kontrol mekanizmaları vb. gibi teknoloji temelli yeni uygulamalara dünya ile eş zamanlı geçiş ve entegrasyon, ülkemizde verginin tabana yayılması ve vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi, vergi adaletinin gerçekleşmesi ile birlikte vergi denetiminin daha etkin ve verimli olmasını sağlayacaktır.

Gelişen teknoloji ile birlikte, muhasebe ve vergi uygulamalarıyla vergi

denetimi de bu teknolojiden olumlu yönde etkilenmektedir. Ancak, günümüzde hala teknolojiden bu alanlarda yeteri kadar yararlanılamamaktadır. Ülkemiz vergi denetim gücü kısıtlıdır. Dolayısıyla, vergi denetimlerinde teknoloji daha etkin kullanılmalıdır. İnceleme süreçlerini kısaltacak ve etkinleştirecek teknolojik uygulamalardan azami ölçüde yararlanılmalıdır. Örneğin, sahte belge düzenleme incelemesi yapan bir denetim elemanı, bu incelememenin sonucunda bu mükellefin satış faturası düzenlediği (yani sahte fatura) mükellefleri tek tek incelemeye sevk etmek için zaman ve emek harcamaktardır. Oysa ki, incelemeye sevk edilecek bu mükelleflerin bütün bilgileri vergi idaresinin sistemlerinde mevcuttur. Geliştirilecek bir yazılımla, bu mükelleflerin incelemeye otomatik olarak sevk edilebilmeleri sağlanabilecektir.

Vergi inceleme sürecinde, kağıt ortamında defter tutan mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinde çok vakit harcanmaktadır. Harcanan emek ile elde edilen çıktı arasında her zaman verimlilik olmamaktadır. Yapılan hataların çoğu gözden kaçabilmektedir. Dolayısıyla, E-Defter ve E-Fatura uygulamaları bu anlamda vergi denetiminde etkinlik ve verimlilğe katkı sağlayacaktır.

Ülkemizde, vergi denetim süreci son yıllarda teknolojik gelişmeler ışığında yeni uygulamalarla desteklenmeye başlanmıştır. Bu anlamda çok mesafe alınmış olmasına rağmen hala yapılması gereken şeyler vardır. Vergi denetim teknolojileri daha çok geliştirilmeli ve çeşitlendirilmelidir. Faaliyetleri kayıtdışına çıkmış olan mükellefler, teknolojik uygulamalar sayesinde kolayca tespit edilebilmelidir. Mükelleflere vergi kayıp ve kaçağına yol açabilecekleri bir alan bırakılmaması gerekmektedir. Bunların yanında, denetim elemanlarına inceleme sırasında ihtiyaç duydukları, tutanak, rapor, analiz, hesaplama gibi çalışmaların hazırlanmasında kolaylık ve etkinlik sağlayacak programların geliştirilmesi gerekmektedir.

4.1.5.10. Vergi Denetim Süreci Basitleştirilmeli

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslara VUK ve bu kanuna istinaden yayımlanan VİUUEHY'de yer verilmiştir. Vergi inecelemesi, kamu gücü kullanılarak yapılan ve aynı zamanda para veya hapis cezası ile sonuçlanabilen bir idari işlemdir. Dolayısıyla, vergi inceleme süreci sıkı şekil şartları dahilinde yapılmaktadır. Bununla birlikte, vergi inceleme sürecinde kanun ve usul yönetmeliğinde belirtilen uyulması gereken usul ve esasların yanında, idare tarafından bir çok yönerge, genelge, talimatname, genelyazı, vb. düzenlemeler ile vergi inceleme sürecine ilaveler yapılmıştır. Yapılan bu ikincil düzenlemelerden bir kısmı vergi denetim sürecinde faydası olan düzenlemeler olmakla birlikte çoğunluğu vergi denetim sürecindeki bürokrasi ve karışıklığı artıran, denetim elemanlarına zaman kaybettiren ve sonuçta inceleme şevkini kıran düzenlemeler haline dönüşmüştür.

Ülkemizde, vergi denetim gücü sınırlı olmasına karşılık, vergi kayıp ve kaçağı yüksektir. Dolayısıyla, vergi denetim elemanları işlerine kanalize olmalı, vergi incelemesi dışındaki gereksiz işlerle boğulmamalıdırlar. Örneğin vergi inceleme elemanları incelemeye sistem üzerinden imzalayarak düzenledikleri incelemeye başlama tutanağıyla başlamaktadırlar. Ancak, söz konusu tutanağın, inceleme yönetmeliğine göre bir nüshasının denetim elemanının çalıştığı denetim birimine, bir nüshasının ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmesi gerekmektedir. Her görevlendirme kapsamında, düzenlenecek incelemeye başlama tutanakları için ayrı yerlere yazılar yazılması zaman ve emek kaybına yol açmaktadır. İncelemeye başlama tutanağı zaten sistem üzerinden imzalanabilmektedir. Sistem üzerinden imzalama yapıldığında, grup başkanlığı ile vergi dairesi müdürlüğüne bunun bilgisinin sistem tarafından ulaştırılabilmesi sağlanabilir.

Günümüzde, vergi inceleme süreci oldukça karışık, motivasyon düşürücü ve zaman alıcıdır. Bu karışık ve gereksiz işlemlerle dolu süreç, incelemeyi etkilemekte ve denetim elemanlarının etkinliğini azaltmaktadır. Dolayısıyla, denetim elemanları asıl işleri olan vergi incelemelerine kanalize olamamaktadırlar. İnceleme sürecindeki

karışıklık azaltılarak basitleştirilmeli, denetim elemanlarına güvenilmelidir. Ancak, bu şekilde vergi denetiminde etkinlik ve verimliğe odaklanılmış olunacaktır.

4.1.5.11. Vergi Denetim Elemanlarının Çalışma Koşulları İle Özlük Hakları İyileştirilmeli

Ülkemizde, vergi denetim elemanlarının nicelik ve nitelik durumları yeterli seviyede değildir. Vergi denetim elemanlarının çalışmaları doğrudan Devlet Hazinesi'ni etkilemektedir. Dolayısıyla, vergi denetimi ve bu denetimi gerçekleştriren denetim elemanları devlet için çok önemlidir. Denetim elemanlarının yetiştirilmesi uzun ve zorlu bir süreçtir. Devlet, bu süreçte çok masraf ederek geleceğe yatırım yapmaktadır. Ancak, özlük haklarının yeterli ve adil olmadığını düşünen denetim elemanları istifa ederek özel sektörde YMM, akademisyenlik, büyük firmalarda yöneticilik vb. gibi işlerde çalışmayı veya kamu içinde idareci kadrolarına geçmeyi tercih edebilmektedirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde, denetim elemanlarının ücretlerinde, yaptıkları işin önemi doğrultusunda iyileştirme yapılmalıdır. Bu, meslekten kopmaları önleyeceği gibi, çalışan denetim elemanlarını da mesleğinde daha iyisini yapmaya teşvik edecektir.

Vergi denetim elemanlarının fiziki çalışma koşulları yeterince uyguın değildir. Çalışma odalarının çoğunda ikiden fazla denetim elemanı bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılacak incelemelerde yeterli motivasyon sağlanamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi denetim elemanlarının fiziki çalışma koşulları iyileştirilmelidir. Odalar en fazla iki kişilik dizayn edilmeli, yazıcı, tarayıcı, fotokopi makinası, vb. gibi her türlü malzeme zamanında tedarik edilmelidir. Uzaktan çalışma alt yapısı mevcut olduğundan bu yöntem uygulamaya konumalıdır. Denetim elemanlarına gereksiz yere çok iş yüklemesi yapılmamalıdır. Aynı anda verilecek görevlendirme sayısı, etkin ve kaliteli inceleme yapılabilmesini sağlayacak miktarda olmalıdır. Denetim elemanlarının turne programları iyi planlanmalıdır. Denetim planı çerçevesinde nereye gideceği önceden belli olmalı ve turne görevlendirme süreleri uzun tutulmamalıdır. BİT'lerde yaşanan hızlı gelişmeler sayesinde, defter ve belge

transferi online yapılabileceği için sık sık turneye gidilmesine gerek yoktur. Ayrıca, zamansız ve uzun sureli il dışı görevlendirmeler, denetim elemanlarının çalışma motivasyonunu azaltacağı gibi denetim elemanlarına yüksek tutarlarda turne harcırahı ve yolluk ödenmesi sebebiyle devlet hazinesi adına maliyet ortaya çıkmaktadır.

Vergi Denetim elemanlarının iş performans ölçümleri için yürürlükte bulunan yönetmelik bazı sorunlar doğurmaktadır. Söz konusu yönetmeliğe göre vergi denetim elemanlarının yaptıkları işler puanlanmaktadır. Denetim elemanlarının görev yaptıkları yerdeki grup başkanı çalışmaların durumuna göre denetim elemanlarına yıllık bir puan vermektedir. ROK ise, düzenlenen raporlara, belirtilen standartları karşılama derecelerine göre puan vermektedir. Ayrıca, denetim elemanları; yaptıkları teftiş, soruşturma, savcılık takipli görüş ve öneri işleri, bilirkişilik işleri, komisyon görevlendirmeleri, sınav komisyonu üyelikleri, akademik çalışmalar, konferans, panel, açık oturum gibi ortamlarda konuşma, müfettiş yardımcılarına refaket etme gibi görevleri kapsamında puan almaktadırlar. Denetim elemanları tarafından, performans değerlendirme yönetmeliğine göre başarılı olmak için genel performans notunun en az 70 ve üzeri olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, performans yönetmeliği çok ayrıntılı ve karışıktır. Ayrıca, denetim elemanlarının performansını nesnel olarak ölçtüğünüde ifade edemeyiz. Çünkü, denetim elemanlarına verilen işlerin hepsi aynı kapsamda değildir. Yönetemeliğe göre, puanları aynı olan işler arasında zorluk derecesi olabilmektedir. Dolayısıyla, bu durum, denetim elemanları arasında adil olmayan iş bölüşümü sorununu yaratabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, performans yönetmeliğinin yeniden ele alınarak düzenlenmesi yerinde olacaktır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İnsanların toplu olarak bir arada yaşamaya başlamalarıyla birlikte, toplumda ilişkiler çeşitlenmiş ve artmıştır. Bir arada yaşamanın getirdiği sorunlar büyümüş ve çeşitlenerek artmıştır. Yaşanan bütün bu gelişmeler devlet kavramının doğmasına zemin hazırlamıştır. Devlet, toplumda kurallar koyan, uygulayan ve kurallara uymayanları cezalandıran büyük bir kurum olarak ortaya çıkmıştır. Devlet, bunu yaparken salt özgür bir kurum olarak değil, asli yada tali kurucu iktidarlar tarafından oluşturulan anayasalarda belirtilen kural ve düzenlemeler kapsamında haraket etmektedir. Devlete, Anayasa ve kanunlarla bir çok görev ve yetki verilmiştir. Ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlama, fertlerin temel hak ve özgürlüklerini koruma, sosyal devlet anlayışı kapsamında politikalar üretip uygulama, eğitim ve sağlık hizmetlerinin verilmesini temin etme, güvenlik, imar, çevre gibi daha bir çok konuda devlete görev ve yetkiler verilmiştir. Devletin, anayasa ve kanunlar kapsamında kendisine verilen görev ve yetkileri gerçekleştirebilmesi için vergi gelirine ihtiyacı vardır. Bu açıdan bakıldığında, devletin görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyacı olan vergi gelirlerini toplaması gerekmektedir. Verginin bu derecede yüksek öneme sahip olmasından ötürü Anayasamız vergi ödevini düzenlemiştir. Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödeyeceği hüküm altına alınarak verginin kamu harcamalarının finansmanındaki kilit önemine vurgu yapılmıştır.

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak için, anayasadan alınan yetki kapsamında yürürlüğe konulan vergi kanunlarını uygulayamak suretiyle mükelleflerden zorla aldığı ekonomik bir değerdir. Verginin toplanma gerekçesinin başında devletin gelir ihtiyacı yer almakla birlikte, vergiye bütün toplumu etkilemesi yönüyle bir çok farklı fonksiyon da yüklenmiştir. Dolayısıyla, verginin devlet için fiskal amacının yanında, toplumda gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi sosyal amaçlara hizmet ettiğini de söyleyebiliriz. Bununla birlikte, vergi ekonomik bir değer

olmasından dolayı ekonomi politikalarının bir aracı olarak ta kullanılmaktadır. Bu yönüyle vergi, üzerinde bir çok fayda ve etkiyi barındıran, etkileri itibari ile ülkede yaşayan herkesi ilgilendiren çok önemli bir konumdadır.

Vergi, sahip olduğu fonksiyonlar bakımından devletlerin çok önem verdiği konuların başında gelmektedir. Ülkelerin vergi performansı, ülkeleri yöneten hükümetlerin politikalarını başarı ile gerçekleştirebilmeleri ve bunun sonucunda da iktidarlarını devam ettirebilmeleri bakımında önem arzeden konuların başında gelmektedir. Etkili, eşit, adil ve kaliteli kamu hizmetleri ancak güçlü bütçeler ile gerçekleştirilmektedir. Özellikle, ülkemizde olduğu gibi güçlü bütçe ancak iyi bir vergi performansı ile sağlanabilmeketedir. Güçlü bir bütçe için kuşkusuz vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi gerekmektedir. Çünkü, vergi kayıp ve kaçağının boyutu vergi performansını etkileyen temel unsurların başında gelmektedir. Güçlü bir vergi sistemi oluşturmanın farklı adımları olmakla birlikte, bu yapının korunabilmesi ve etkili olarak uygulanabilmesi için vergi denetimi bu noktada çok önemlidir. Vergi denetimi, devlet tarafından kamu gücü kullanılmak suretiyle, mükelleflerin vergisel açıdan denetlenmesi ve ödenmesi gereken vergi miktarının doğru tespit edildiği bir süreçtir. Vergi denetimi, vergi idaresi tarafından kamu gücü kullanılmak suretiyle yapılmaktadır. Vergi kayıp ve kaçağıyla etkili bir şekilde mücadele etmek için vergi denetimi şarttır.

Denetim, genel olarak işlerin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesidir. Buradan hareketle çalışmamızın birinci bölümünde vergi denetimini ele almadan önce genel olarak denetim kavramına değinilmiştir. Denetim kavramı açıklanmaya çalışılmış, denetimin tarihsel gelişim ve türleri üzerinde durulmuştur. Bölümün ilerleyen başlıklarında ise, vergi denetim kavramı ele alınmıştır. Bu bölümde vergi denetiminin amaçları, fonksiyonları, tür ve teknikleri irdelenmiştir. Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam anlamıyla kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükelleflerin vergi sisteminde yer alan düzenlemelere uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesi amaçlarına yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin

tümüdür. Vergi dnetiminde amaç, vergi kanularına göre vergiye tabi işlemlere muhatap olunması durumunda, ödenmesi gerekli olan verginin doğru olup olmadığının araştırılması, tespit edilmesi ve yapılacak incelmelerle bu durumun sağlanmasıdır. Bu bağlamda, vergi denetiminin, amaçları çerçevesinde ele alındığında çok önemli bir idari faaliyet olduğunu söyleyebiliriz. Kamu harcamalarının finansmanı, ekonomi politikalarının uygulanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve sosyal devlet anlayışına katkısı itibariyle vergi denetimi kilit bir öneme sahiptir.

Vergi Denetiminin fonksiyonlarını; araştırma ve tespit etme fonksiyonu, önleme fonksiyonu ile rehberlik ve eğitim fonksiyonu şeklinde sıralayabiliriz.Vergi denetiminin araştırma ve tespit etme fonksiyonunu; vergi incelemesi neticesinde araştırma yapılarak yükümlüler tarafından kasten veya sehven yapılan hataların tespit edilerek düzeltilmesi şeklinde ifade edebiliriz. Önleme fonksiyonu, yapılacak incelemeler sonucunda yükümlülerin vergi kayıp ve kaçağına yol açmamaları noktasında caydırılmalarıdır. Rehberlik ve eğitim fonksiyonu ise, vergi inceleme sürecinde mükelleflere yasal mevzuat çerçevesinde bilgi aktarımı yapılarak süreçten mükelleflerin beslenmelerinin sağlanması olarak ifade edilebilir.

Vergi denetim tekniklerini; mali tablolların analiz ve yorumu, mükellefin vergi dairesinde mevcut olan bilgi ve belgelerinden yararlanma, incelemeyle ilgili olarak muhtelif kişi veya kurumlardan bilgi toplama, yoklama, randıman incelemesi, aritmetik vergi incelemesi, işletmenin yasal kayıt ve bilgilerinin kendi içlerinde karşılaştırılması, karşıt inceleme, belgeler üzerinden yapılan inceleme ve fiili yada kaydi envanter çalışması şeklinde sıralayabiliriz. Vergi denetim elemanları, vergi inceleme sürecince incelemenin konu, kapsam, gibi özellikleri doğrultusunda bu tekniklerden yararlanmaktadırlar.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağı sorunu üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçağıyla ilgili olarak, kavramsal çerçeveye, vergi kayıp ve kaçağının Türk Vergi Sistemindeki yeri ve önemine, ülkemizde vergi kayıp ve kaçağı sonucunu doğuran fiillerin oluşum biçimlerine ve

sonuçta Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının ortadan kaldırılması için alınması gereken önlemlere değinilmiştir. Bu bağlamda vergi kaybı, deyimsel anlamı itibariyle çok geniş bir anlam ifade etmektedir. Vergi kaybı, bazen mükelleflerin sehven yaptıkları hatalar dolayısıyla hazine aleyhine sonuç doğuran vergisel kayıpları ifade ederken, bazen de bilerek yapılan işlemler sonucunda verginin eksik tarh ve tahakkukuna yol açan fiiller şeklinde ifade edilmektedir. Vergi kaçakçılığı ise, mükelleflerin kasıtlı iradelerinin bir sonucu olarak gerçekleşmekte ve mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı faaliyette bulunmaları suretiyle vergi kaybına sebep olunmasıdır. VUK'un 359. maddesinde hangi vergi suçlarının kaçakçılık kapsamında değerlendirildiği açıkça belirtilmiştir. Örneğin, sahte belge kullanma veya düzenleme, yasal defter ve belgelerde tahrifat yapma, çift defter tutma, yasal defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmeme gibi fiiller VUK'ta kaçakçılık suçları olarak düzenlenmiş ve bu fiilleri işleyen mükelleflere kaçakçılık suretiyle kayba uğrattıkları vergi aslı ve cezasının geri alınması yanında hapis cezası önerilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ayrıca, ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının nedenleri üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, vergi kayıp ve kaçağına yol açan nedenler, ekonomik ve mali nedenler, hukuki nedenler, idari nedenler, sosyal ve piskolojik nedenler ile baskı ve çıkar gruplarından kaynaklı nedenler şeklinde üst başlıklar olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda, ülkemizde gelir dağılımı adaleti ve enflasyon oranları arzulanan düzeyde değildir. Ülkemizde gelir dağılımı ve enflasyon oranlarındaki olumsuz tablo mükellefleri vergi mevzuatının dışına çıkmaya iten başlıca sebepler arasında yer almaktadır. Bununla birlikte, vergi kanunlarının karışık ve kısmen güncelliğini yitirmiş olması, vergi cezalarının caydırıcılığının vergi kanunları sistematiği içerinde zayıflığı, vergi aflarına sık başvurulması gibi nedenler vergi kayıp ve kaçağının ekonomik ve hukuki nedenleri olarak ele alınmıştır.

Yine çalışmanın ikinci bölümünde, üllkemizde vergi kayıp ve kaçağının oluşum biçimleri ile ülkemizdeki boyutu irdelenmiştir. Bu kapsamda, vergi kayıp ve kaçağının oluşum biçimleri olarak, vergi kaçakçılığı, vergi kaybı ve kayıtdışı ekonomi ile birlikte ülkemizdeki boyutu üzerinde durulmuştur. Buna göre, kayıtdışı ekonomi,

belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmaktan uzak belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışında gerçekleştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda, vergi kayıp ve kaçağının, kayıtdışı ekonominin kapsamı içinde yer aldığını söyleyebiliriz. Hatta, kaytdışı ekonomik faaliyetlerin çoğu vergisel sonuç doğuran işlemlerin yasal mevzuat dışında yapılmasından kaynaklanan işlemlerdir. Ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçılığı sorununu ele aldığımız çalışmanın ikinci bölümünün sonunda ise, vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi noktasında alınması gereken tedbirler üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ülkemizde vergi denetimi ile eletronik denetim uygulamaları geniş bir açıdan ele alınmıştır. Bu bölümde ilk olarak, Türkiye'de vergi denetiminin tarihsel gelişimi, cumhuriyet öncesi, sonrası ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç başlık altında incelenmiştir. Cumhuriyet öncesi vergi denetimi olarak genellikle, Osmanlı Devletinde mevcut olan denetim sistemi üzerinde durulmuştur. Osmanlı Devletinde vergiler şer'i ve örf'i vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. Osmanlı devleti, günümüz şartlarına uygun modern anlamda bir maliye teşkilatına sahip olmadığından vergi denetimine yönelik olarak da bir örgüt bulunmamaktaydı. Bununla birlikte, mevcut olan bir vergi sistemi vardı ve vergi gelirleri devletin en önemli gelir kaynaklarının başında geliyordu. Bununla birlikte, Osmanlı döneminin son zamanlarında vergi denetimiyle ilgili çalışmalar yapılmış ve bu konuda yetkili birim olan MTK, 1879 yılında "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" adıyla kurulmuştur. MTK, ülkenin gelir ve giderlerinin denetimi noktasında Fransa'daki idari yapıdan esinlenerek hayata geçirilmiştir. Cumhuriyet döneminde ise, ilk olarak aşar vergisi kaldırılmış ve yerine kazanç vergisi getirilerek 1926 yılında uygulamaya konulmuştur. 1945 yılında MB bünyesinde HUK kurulmuştur. 1946 yılında ise, Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kapatılarak yerine GGM kurulmuştur. Günümüzde vergi denetimi ise, 2005 yılında GİB'in kurulmasıyla birlike GGM kapatılmıştır. MB, vergi denetimini taşra ve merkezde örgütlenen birimler aracılığıyla gerçekleştirmekteydi. Merkez teşkilatında vergi denetimi, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile gelirler kontrolörleri tarafından; taşrada ise, vergi denetmenleri tarafından gerçekleştirilmekteydi. Bu yapı 2011 yılına

kadar bu şekilde devam etti. 2011 yılna gelindiğinde vergi denetiminde çok başlı yapının yarattığı sorunlar giderek büyümüştü. Sonuç olarak, aynı işleri yapan bu denetim birimleri VDKB çatısı altında toplandı. 2011 yılından itibaren ülkemizde vergi denetimleri genel olarak, VDKB bünyesinde bulunan denetim elemanları tarafından yapıldı. Bununla birlikte, GİB bünyesinde müdür kadrolarında çalışan personelin de vergi inceleme yetkileri vardır. Bu bağlamda, VDKB ile GİB'in görev ve yetkilerine ayrıca çalışmamızın bu bölümünde yer verilmiştir.

Ayrıca bu bölümde, Türkiye'de vergi denetim süreci ve vergi denetiminde kullanılan yöntemlere değinilmiştir. İlk olarak, vergi denetim yöntemleri ele alınmıştır. Bu bağlamda; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama kurumlarına değinilmiştir. Vergi denetim yöntemlerinden vergi inceleme süreci tam anlamıyla ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu kapsamda, vergi incelemesinin tanımı, amacı, kapsamı ve inceleme süreci üzerinde durulmuştur. Vergi incelemesi, yükümlülerin devlete ödediği verginin, başta yasal defter ve belgeler olmakla birlikte gerektiğinde harici verilerden yararlanmak suretiyle doğru olup olmadığı noktasında incelenmesidir. Vergi incelemesinin amacı ise, hazineye ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespitini yapmak ve eksiklik varsa bunun düzeltilmesini sağlamaktır. Vergi incelemesinin kapsamı ise, vergi kanunları tarafından belirlenen verginin konusuna giren işlemleri yapanlar ile mükellef olarak belirlenen kişi ya da kurumlardır.

Çalışmanın üçüncü bölümünün son kısmında ise, Türkiye'de elektronik denetim uygulamalarına değinilmiştir. Özellikle son yıllarda, BİT'lerde meyadana gelen hızlı gelişmeler vergi idaresinin çalışmalarına fayda sağlamıştır. Bu kapsamda, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden vergi idaresi bütün bu işlemleri daha etkin ve verimli bir şekilde yapacak düzeye gelmiştir. Vergi kayıp ve kaçağının nispeten yüksek olduğu ülkemizde gelişen BİT'ler sayesinde birçok yeni uygulama hayata geçirilmiştir. Vergi idaresinin kendisi tarafından geliştirilen pek çok elektronik uygulama olduğu gibi diğer kurumların uygulamalarından vergilendirme kapsamında azami şekilde yararlanılmaktadır. Gelişen elektronik uygulamalar

sayesinde vergi dairelerinde yapılmakta olan iş süreçleri elektronik ortamlara taşınmış, emek, zaman ve maliyet avantajı elde edilmiştir. Vergi denetim birimleri hızla gelişen BİT'ler kapsamında dönüşüme uyum sağlamış ve pek çok elektronik uygulmayı vergi denetim sürecinde etkin bir şekilde kullanır hale gelmiştir. Bu kapsamda, çalışmamızın bu bölümünde; VEDOP, İVD, VERİA, EMKS, EBTİS, MOTOP, GİMAP, VKN, VEDAS, E-Defter, E-Fatura, E-Analiz, E-Arşiv, VDKBis gibi pek çok elektronik uygulamaya değinilmiştir. Bütün bu uygulamalar vergilendirme sürecinde vergi idaresine özellikle vergi denetim birimlerine çalışmalarında etkinlik ve verimlilik kazandırmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, Türkiye'de vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde vergi denetiminin etkinliği üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, ilk olarak vergi denetiminde etkinlik sorunu ve etkinliğin ölçülebilirliği konularına değinilmiştir. Vergi denetiminin etkinlik düzeyini ortaya koyabilmek için birçok farklı değişken bu noktada ele alınıp değerlendirme yapılabilir. Bu bağlamda, ülkemizde vergi denetim elemanı sayısı etkinlik düzeyinin belirlenmesi kapsamında ele alınmıştır. Bununla birlikte, vergi denetim istatistiklerine bu bölümde etkinik düzeyinin tespiti bağlamında yer verilmiştir. Etkinlik düzeyi ortaya konulduktan sonra çalışmada, vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörler açıklanmıştır. Calışmanın sonucunda ise Türkiye'de vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için yapılması gerekenler üzerinde durulmuştur.

Ülkemizde, vergi denetimi konusunda başarılı yasal düzenlemeler ve uygulamalar hayata geçirilmekle birklikte tam anlamıyla etkili ve verimli bir vergi denetim sisteminin olduğundan bahsedemeyiz. Bu bağlamda, ülkemiz vergi denetiminin etkinlik ve verimliliğini azaltan pek çok sebep vardır. Bu sebeplere aşağıda yer verilmiştir.

Ülkemiz vergi kanunları, anayasada belirtilen modern vergileme ilkelerini özünde barındıracak şekilde güncel bir yapıda değildir. GVK, 1950 yılından, VUK ise, 1961 yılından itibaren yürürlüktedir. Dolayısıyla, vergi kanunlarımız güncelliğini

yitirmiş, günümüz ihtiyaçlarına cevap veremez bir yapıya bürünmüştür.

Ülkemiz vergi kanunları, çok uzun süredir yürürlükte olmalarının bir sonucu olarak çoğu kez değişmiş, kanun maddelerine ilaveler yapılmıştır. Vergi kanunlarımızın çoğu bütüncül bir bakış açısıyla yeniden yazılmamıştır. Bu konuda çalışmalar başlatılmış olmasına rağmen sonuç alınamamıştır. Dolayısıyla, vergi kanunlarımız karışık olup içlerinde açık olmayan bir çok madde bulunmaktadır. Yazıldıkları döneme ilişkin ihtiyaçlar kapsamında hazırlandıklarından tam anlamıyla günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilecek net ve somut ifadeler vergi kanunlarımızda yer almamaktadır.

Ülkemizde, genel olarak toplumun gelir düzeyi ele alındığında, vergi oranlarının yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Vergi oranlarının yüksek olması, vergi kayıp ve kaçağına yol açan davranış biçimlerine eğilimi artırmaktadır. Vergilerin büyük bir kısmının dolaylı vergilerden alındığı ülkemizde bu durum doğal olarak vergi adaletinde bozulmalara ve verginin tam olarak tabana yayılamamasına yol açmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetiminin etkinlik ve verimliliği bu süreçten olumsuz etkilenmektedir.

Ülkemiz vergi kanunlarının tamamında vergi istisna ve muafiyet kurumları düzenlenmiştir. Vergi istisna ve muafiyetlerinin gerekliliği kadar, kime veya hangi sektörlere tanındığı, ne kadar süreyle uygulandığı, vergi istisna ve muafiyet kurumlarıyla birlikte neyin hedeflendiği gibi hususların çok büyük önemi vardır. Bu bağlamda, ülkemizde vergi muafiyet ve istisnaları çoğalmış, çoğu amaçlarından sapmış ve kötü niyetli mükellefler tarafından suistimal edilmeye başlanmıştır. Ayrıca, vergi kayıp ve kaçağının yoğun olduğu alanlar genellikle devletin vergi kanunlarıyla vergiden maufiyet ve istisna uygulması getirdiği alanlardır. Vergi muafiyet ve istisnalarının mevcut durumu, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliği olumsuz yönde etkilemektedir.

Ülkemizde, vergi cezaları yeterince caydırıcı değildir. Vergi kayıp ve kaçağına yol açan bütün mükellef fiillerine vergi cezası kesilemediği gibi, kesilen cezalarda vergi kanunlarında yer alan uzlaşma ve cezalarda indirim gibi düzenlemeler ve zaman zaman çıkan vergi afları sayesinde etkili olarak uygulanamamaktadır. Vergi kanunlarımızda vergi cezalarına yol açan fiillerin belirlenmesi noktasında sorunlar vardır. VUK'ta, kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller sınırlı bir şekilde belirtilmiş ve vergi kaçakçılığı fiili çok dar olarak tanımlanmıştır. VUK'ta, vergi kaybına bilerek yol açan bütün mükellef fiilleri kaçakçılık kapsamında değerlendirilmemiştir. Bu açıdan bakıldığında, bu durum vergi denetiminde önerilecek cezaların caydırıcılığı noktasında zafiyet yaratmaktadır.

Ülkemizde vergi denetimleri vergi denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu bağlamda, denetim elemanı saysısı ve denetim elemanların nitelikleri vergi kayıp ve kaçağıyla mücadele etme noktasında çok büyük öneme sahiptir. Ülkemizde, genel olarak aktif mükellef sayısı yüksek olmakla birlikte denetim elemanı sayısı etkili ve verimli denetim yapabilecek düzeyde değildir.

Ülkemizde, özellikle son yıllarda vergi aflarına sık başvurulmuştur.Vergi affları, mükelleflerin vergiye uyumunu zedelemekte ve cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Çok sık başvurulan vergi afları, mükelleflerin çoğunda yine af çıkacak beklentisini diri tutmaktadır. Bu durum, vergisel yükümlülüklerin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesinde zafiyet yaratmaktadır. Vergide af beklentisi içinde olan mükellefler, vergi kayıp ve kaçakçılığı gibi yasadışı davranış biçimlerine eğilim gösterebilmektedirler. Bu yönüyle değerlendirildiğinde vergi afları, toplumda vergiye uyum düzeyini zedeleyen, vergi adaletine güveni sarsan ve devletin yaşadığı vergisel kayıplar nedeniyle çeşitli ekonomik ve mali sıkıntıların ortaya çıkmasına yol açan etkiler yaratmaktadır.

Ülkemizde, vergi denetimleri tam bir uzmanlaşma doğrultusunda yapılamamaktadır. Vergi denetim elemanları, hangi iş gelirse yaparız mantığıyla çalışmaktadırlar. Sonuçta bu durum, vergi denetiminin etkinlik ve verimliliğini

olumsuz etkilemektedir.

Günümüzde vergi inceleme süreci oldukça karışık, motivasyon düşürücü ve zaman alıcıdır. Bu süreç, incelemeyi etkilemekte ve denetim elemanlarının etkinliğini azaltmaktadır. Vergi inceleme süreci, bürokrasi yoğun bir hal almıştır. Asıl işi vergi incelemesi olan denetim elemanları bu işlerinin dışında, tali birçok gereksiz işle ilgilenmek durumunda kalmaktadırlar. Sonuçta, zaman ve emek kaybı ortaya çıkmakta, denetim elemanlarının çalışma istekleri azalmaktadır. Bu durum da, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliğini olumsuz etkilemektedir.

Ülkemizde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin hala çok büyük bir kısmının kaynağı risk analizinden kaynaklanmamaktadır. Risk analizinin tam olarak vergi inceleme sürecine dahil edilmediği bir ortamda yürütülen vergi incelemeleri uzun sürmekte, zaman ve maliyet dezanantajı ortaya çıkarmakta ve incelenmesi gereken asıl mükelleflerin inceleme dışında kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla, ülkemizde yapılan vergi incelemelerinde hala risk analiz sisteminden yeterli düzeyde fayda sağlanamamaktadır.

Ülkemizde, çeşitli sebeplerden dolayı belge düzeni tam anlamıyla oturtulamamıştır. Bu sebeplerden en önemlisi, ülkemizdeki kayıtdışı ekonominin varlığıdır. Yükümlülere kayıtlı ekonomide faaliyette bulunmak, kayıtdışı ekonomide faaliyette bulunmaya nazaran ilave maliyet gerektirdiğinden dolayı mükellefler kayıtdışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih etmektedirler.

Vergi kanunlarımızda özellikle son yıllarda mükellef odaklı yeni yaklaşımlar hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda, vergilendirmede gönüllü uyum ve izaha davet gibi yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu uygulamalar, modern vergileme sistemi olarak geçerliliğini koruyan beyan usulunün tamalayıcı unsurları olarak faydalı kurumlardır. Buna karşılık, bu kurumların kapsamları kanunlarımızda oldukça dar tutulmuştur. Dolayısıyla, izaha davet ve gönüllü uyum uygulamalarının kapsamının dar tutulması,

vergi denetiminde zaman ve emek kaybına yol açmak suretiyle denetimde etkinlik ve verimliği olumsuz etkilemektedir.

Ülkemizde vergi denetimi sürecinde, BİT kapsamında bir çok farklı uygulamadan yararlanılmaktadır. Vergi denetiminde, özellikle zaman ve emek tasarrufu sağlayan bu uygulamalar denetime hız ve kalite katmıştır. Bununla birlikte, bu uygulamaların sayısı yeterli düzeyde değildir. Kurumlar arasında bu tür uygulamaların kullanmımında sınırlamalar söz konusudur.

Ülkemizde vergi denetimi, vergi denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla, etkili ve verimli bir vergi denetimi için vergi denetim elemanlarının çalışma koşulları ve özlük haklarınında iyi olması gerekmektedir. Bu konuda çok mesafe alınmış olmasına rağmen, denetim elemanlarının çalışma koşulları zor ve iş yükleri fazladır. Bu sebeplerle meslekten ayrılan denetim elemanı sayısı son yıllarda azımsanmayacak kadar artmıştır.

Ülkemizde vergi denetiminin başarısını etkileyen önemli konulardan bir diğeri de toplumun vergi ahlak ve bilinç düzeyidir. Ne yazık ki ülkemizde bu konu üzerinde yeteri kadar durulmamış ve görmezden gelinmiştir. Toplumda vergi ahlak ve bilincinin yükseltilmesi kapsamında kurum ve kuruluşlar arasında bir koordinasyon olmadığı gibi, bunu amaç edinen kurum sayısı da ülkemizde malesef çok azdır.

Ülkemizde vergi denetiminin kurumsal yapısı kuulmuş olmasına rağmen hala sıkıntılar mevcuttur. VDKB dışında vergi incelemesine yetkili kişiler VUK'ta belirtilmesine karşılık bu kişiler tarafından vergi denetimine gerekli hassasiyet gösterilmemektedir. Vergi daireleri, vergi denetimi konusunda yeteri kadar sorumluluk almamakta, kolay kolay vergi denetimi yapmamaktadırlar. Mükellefleri en iyi tanıyan vergi dairesi personeli sahada yeteri kadar yer almamaktadır.

Türkiye'de vergi denetimi, istenilen etkinlik ve verimlilikte

yapılamamaktadır. Vergi denetiminde, etkinlik ve verimliğe ulaşmada çok çeşitli faktörler etki göstermekle birlikte, en bilinenlerine yukarıda değinilmiştir. Bununla birlikte, ülkemizde vergi denetimini, daha etkin ve verimli bir yapıya kavuşturmak için çözüm önerilerine aşağıda yer verilmiştir.

Ülkemiz vergi kanunlarının çoğu güncelliğini yitirmiştir. Yazıldıklarından bu güne kadar çok zaman geçmiştir. Günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak vergi kanunlarımızın içinde yasal belirsizlikler ve kanuni boşluklar vardır. Vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması için ilk olarak vergi kanunlarımızın bütüncül bir bakış açısıyla ele alınarak, açık ve sade bir dil ile yeniden yazılması faydalı olacaktır.

Ülkemizde kayıtdışı ekonominin kendisini en çok gösterdiği alanların başında vergi kayıp ve kaçakçılığı gelmektedir. Vergi sistemimizde belge düzeninin tam olarak oturtulamaması bunun en büyük sebeplerinden birisidir. Bu bağlamda, ülkemiz vergi kanunlarına göre belge kavramı yeniden ele alınmalıdır. Kağıt belge yerine, E-Belge kullanımına geçilmelidir. E-Belge kullanımıyla birlikte, mükellefler arasında başta para ve mal hareketini takip edecek sistemler hayata geçirilmelidir.

Vergi inceleme süreci, kamu gücü kullanılarak gerçekleştirilen idari bir işlemdir. Sonuçları itibariyle mükellefler veya idare için istenilmeyen sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu bağlamda, vergi inceleme sürecinde idarenin hak ve menfaatleri kadar mükelleflerin hak ve menfaatleri korunmalıdır. Vergi inceleme sürecinde yaşanacak sıkıntılar idarenin gelir kaybına yol açabileceği gibi zaman ve emek kaybı yaşamasına da yol açacaktır. Dolayısıyla, vergi inceleme sürecinde mükellef haklarının gözetilmesi faydalı olacaktır.

Vergi kayıp ve kaçağının büyüklüğü ile toplumun vergi ahlak ve bilinç düzeyi arasında yakın bir ilişki vardır. Vergi ahlak ve bilinç düzeyi arttıkça, mükelleflerin vergiye uyum düzeyleri artmaktadır. Dolayısıyla, ülkemizde vergi ahlak ve bilinç

düzeyinin yerleştirilmesi bağlamında kapsamlı politikalar belirlenmelidir. Bu açıdan bakıldığında, vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması için vergi ahlak ve bilinç düzeyinin yükseltilmesi gerekmektedir.

Vergi oranları, devletin gelir ihtiyaç düzeyinin yanında, vergide eşitlik ve adaleti sağlayacak, vergi kayıp ve kaçağını önleyecek, verginin tabana yayılmasını teşvik edecek şekilde belirlenmelidir. Vergide adalet ve eşitliğin sağlandığı bir ortamda vergiye uyum düzeyi yükselerek vergi tabana yayılacaktır. Bu sayede, vergi kayıp ve kaçağı azalacaktır. Verginin tabana yayıldığı ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçağının azaldığı bir ortamda yapılacak vergi denetimleri daha etkin ve verimli olacaktır.

Vergide teşvik çok önemlidir. Vergi teşvikleri, ülkemiz vergi kanunlarında vergi istisna ve muafiyetleri şeklinde düzenlenmiştir. Vergi istisna ve muafiyetlerinin, üretime katkı sağlaması, istihdam yaratması vb. gibi konularda çok büyük katkıları bulunmaktadır. Vergi kanunlarında yer alan vergi istisna ve muafiyetleri, ülkenin ekonomik büyüme ve kalkınması noktasında kilit role sahip olan düzenlemelerdir. Bunun yanında, vergi teşviklerinin gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik sosyal faydaları da bulunmaktadır. Ancak, muafiyet ve istinasların gerçek anlamda ekonomik ve sosyal faydasının olduğu durumlarda, sınırlı sayıda ve konuda uygulanması gerekmektedir. Zira, toplumda çok sayıda kişi ve konu hakkında sağlanan ve olumsuz bir algıya sebebiyet veren muafiyet ve istisnalar vergide adalet ilkesinin mükellefler nezdinde zedelenmesine yol açmaktadır. Bu nedenle, muafiyet ve istisnaların gerçek anlamda objektif, üretim ve istihdamı teşvik edici hale getirilerek kapsamının daraltılması uygun olacaktır.

Vergi mevzuatımızda yer alan izaha davet ve gönüllü uyum gibi müesseselerin kapsamı genişletilmelidir. Bu müesseselerden yararlanacak mükellef sayıları artırılmalıdır. VUK'un 359. maddesinde belirtilen hapis cezası ile cezalandırılan fiiller dışındaki bütün mükellef fiillerinin bu uygulamalardan yararlanması sağlanmalıdır.

Vergi kanunlarımızda yer alan suç ve ceza dengesi iyi kurulamamıştır. Mükelleflerin bilerek vergi kaybına yol açtığı davranış biçimleri VUK'ta vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmemiştir. Bu doğrultuda, vergi kanunlarımızda yer alan vergi suç ve cezalarının yeniden ele alınması, sınırlarının daha net çizilmesi ve caydırıcılık fonksiyonlarını artıracak şekilde düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır. Öte yandan, özellikle uzlaşma ve cazalarda indirim gibi müesseseler vergi cezalarının caydırıcılık gücünü önemli ölçüde azaltmaktadır. Bu bağlamda, somut delillerle vergi kaybına yol açtığı tespit edilen mükelleflerin bu müesseselerden faydalandırılmaları sınırlanmalıdır.

Ülkemizde vergi denetiminin daha etkin, verimli ve modern, uluslararası standartlara uygun olarak yürütülmesi çok önemlidir. Bu bağlamda, denetim elemanlarının nicelik ve niteliklerinin artırılması çok büyük faydalar sağlayacaktır. Denetim elemanlarının mutlaka daha nitelikli incelemeler yapmasını sağlayacak yasal düzenlemeler yapılması, inceleme prosedürünün basitleştirilmesi ve risk analiz sistemine dayalı incelemelerin artırılması bu bağlamda fayda sağlayacaktır.

Ülkemizde özellikle son yıllarda vergi aflarına çok sık başvurulmuştur. Vergi afları, vergide adalet anlayışını zedeleyen uygulamalardır. Bununla birlikte, vergi afları sayesinde devlet kısa süre içinde gelir elde etse de uzun vadede rutin hale gelen vergi afları mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmeleri noktasında olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Öte yandan, vergi aflarıyla birlikte getirilen matrah artırımı uygulamasıyla matrah artırımı yapılan yıllara ilişkin vergi incelemesi yapılamamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi aflarına sık başvurulmamasının vergi denetiminde etkinlik ve verimliğe olumlu katkısı olacaktır.

Uzmanlaşma her alanda olduğu gibi vergi denetiminde çok büyük faydalar sağlayacaktır. Denetim elemanlarının mesleğe başlamalarından itibaren belli sektör ve konularda uzmanlaşması, bu yönde sürekli eğitimler alması ve kendisini geliştirmesi,

söz konusu incelemelerin kalitesini artıracak ve bu sayede vergi gelirlerinin artması sağlanacaktır. Bu durum ise, sektörde yer alan mükellefler üzerinde olumlu etkiler yaratacaktır. Dolayısıyla, vergi denetiminde uzmanlaşmanın sağlanması denetimin etkin ve verimliliği noktasında fayda sağlayacaktır.

Günümüzde her alanda analizler, yeni yaklaşımlar çağın gereği haline gelmiştir. Bu doğrultuda, vergi denetiminde geleneksel uygulamalardan vazgeçilmeli, çağdaş ve modern analizlerden yararlanılarak risk analizi çerçevesinde incelemeler yürütülmelidir. BİT'lerden azami ölçüde faydalanılmalıdır. Mükelleflerin zamanaşımı kapsamı içindeki bütün yıl ve faaliyetlerin tam olarak incelenmesi yerine, risk analizi çerçevesinde riskli bulunan yıl veya faaliyetleri belirlenerek bu doğrultuda incelemeler yapılmalıdır. Netice itibariyle, devlet için vergi denetim faaliyetlerinin de bir maliyeti vardır. Denetim gücü sınırlıdır. Bu yönüyle, risk odaklı inclemeler yürütülerek mükellefler üzerinde daha etkili sonuçlar alınabilir. Bu sayede, vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik sağlanabilir.

Vergi denetimi kamu gücü kullanılarak yapılan ve özünde sıkı şekil şartları barındıran idari bir işlemdir. Sonuçta, vergi inceleme sürecinin sonucunda mükelleflerden kayba uğrattıkları vergi, cezasıyla birlikte arandığından dolayı idare ile mükellef arasında inceleme sürecinde çeşitli ihtilaflar söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte, son zamanlarda BİT'lerde yaşanan gelişmelere rağmen, vergi inceleme süreci bürokratik işlemlerin çokluğundan dolayı etkin yapılamaz bir duruma gelmiştir. Bu bağlamda, etkin bir vergi denetim süreci için vergi incelemesi ile doğrudan alakalı olmayan bir nevi sekreterya işleri olan adımların azaltılarak, denetim elemanlarının üzerinde ilave yük oluşturmaları engellenmelidir.

Vergi denetim elemanlarının nitelik ve nicelik durumları vergi denetiminde başarı düzeyini belirleyen önemli hususlardan biridir. Vergi denetimleri, bu konuda özel olarak istihdam edilmek üzere mesleğe alınmış, uzun bir eğitim sürecinden geçmiş ve nihayetinde arzu edilen yetkinliğe ulaşmış kişiler tarafından icra edilmektedir. Bu yönüyle bakıldığında, vergi denetim elemanlarının nicelikleri yüksek

olmalıdır. Sürekli gelişen dünya ile mükellef davranışlarıda hızla değişiklik gösterebilmektedir. Dolayısıyla, vergi denetim elemanlarına yasal mevzuat, tecrübe aktarımı, BİT'ler konusundaki yenilikler, teknolojik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan yeni denetim teknikleri vb. konularda sık sık eğitimler verilmelidir.

Ülkemizde denetim elemanı sayısı halen tam istenilen seviyede değildir. Etkili bir vergi denetimi yapılabilmesi için, denetim elemanları üzerindeki iş yüklerinin azaltılması gerekmektedir. Bunu yapmanın yollarından birisi de yeterli sayıda denetim elemanının istihdam edilmesidir. Ayrıca, ülkemizde denetim elemanlarının yaptıkları işin önemi ve ağırlığıyla aldıkları ücret arasında makul bir denge yoktur. Devlette uzun yıllarda yetişmiş denetim elemanları, aşırı iş yükü ve mali kaygılarla istifa etmektedirler. Bu durum da kuşkusuz vergi denetiminde etkinlik ve verimliliği azaltmaktadır. Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde etkin olan vergi denetim gücünün oluşturulabilmesi açısından bu konuların ele alınıp iyileştirmelerin yapılması faydalı olacaktır.

Vergi inceleme sürecinde, denetim elemanları dış etki ve baskılara maruz kalabilmektedirler. Vergi inceleme sürecinde, VUK ve VİUUEHY ile inceleme sürelerine yönelik olarak düzenleme yapılmıştır. Ancak, her vergi incelemesi özgün bir işlem olup mükelleflerin faaliyet hacimlerinden etkilenebilmektedir. Bu bağlamda, inceleme sürelerinin vergi inceleme elemanı üzerinde baskı oluşturmamasını sağlamak için gerekli olan düzenlemelerin yapılması yerinde olacaktır. Yine, vergi denetim elemanlarına mahkemeler ve savcılıklardan çok iş gelmektedir. İddia makamı olan savcılık bir nevi iddianameyi vergi denetim elemanından beklemekte, hakimler ise pek çok davada ara karar alıp vergi denetim birimlerine iş göndermektedirler. Dolayısıyla, adli makamlardan gelen inceleme talepleri vergi kayıp ve kaçağının yoğun olduğu alanlara yeteri kadar zaman ayrılamamasına yol açmaktadır. Bu bağlamda, asıl işi vergi denetimi olan inceleme elemanlarının genel olarak risk analiz kaynaklı, vergi kayıp ve kaçağının yoğun olduğu alanlarda incelemeler yapmaları sağlanmalıdır. Adli makamlar tarafından vergi denetim birimlerine iş gönderilmesi rutin olmaktan çıkarılmalı, istisani durum olacak şekilde düzenlenmelidir.

Ülkemizde, kamu kurum ve kuruluşlarının vergi idaresi ile etkili bir koordinasyon içerisinde çalışması gerekmektedir. Mükelleflerin gerçekleştirdikleri vergisel sonuç doğuran işlemler, ilgili kurum ya da kuruluşlar tarafından vergi idaresiyle paylaşılmalıdır. Özellikle, vergisel sonuç doğurmaya yakın işlemlerin kurumlar bazında takibi iyi yapılmalıdır. Vergi denetim sürecinde, harici bilgi temini kapsamında diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilecek bu bilgiler, vergi denetim sürecinde, zaman ve emek tasarrufu sağlayacağı gibi kayba uğratılan vergilerin doğru olarak taspit edilmesini de sağlayacaktır. Bu bağlamda, vergisel sonuç doğurma ihtimali olan iş ve işlemlerin vergi idaresine bildirilmesi, vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik artışına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2018, 10 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 30134). Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

60 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (2020, 18 Nisan). Resmi Gazete (Sayı: 31103). Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

3 Seri No'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği, (2006, 29 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 26274). Erişim adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, (1961, 1 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 10703). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

340 Sayılı VUK Genel Tebliği, (2004, 30 Eylül). Resmi Gazete (Sayı: 25599). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

396 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, (2010, 4 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 27483). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

415 Sayılı VUK Genel Tebliği, (2012, 26 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 38335). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

453 Nolu VUK Genel Tebliği, (2015, 20 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 29392). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

482 Sayılı VUK Genel Tebliği, (2017, 25 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 30134). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, (2005, 16 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 25817). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011, 14 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 27846). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

Denetim Görevlilerinin Uyacakları Meslekî Etik Davraniş İlkeleri Hakkinda Yönetmelik, (2010, 14 Eylül). Resmi Gazete (Sayı: 27699). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

Vergi Dairesi Başkanlıkları'nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, (2015, 8 Şubat). Resmi Gazete (Sayı: 29261). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, (2011, 31 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 28101). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, (2011, 31 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 28101). Erişim Adresi: http://www.resmigazete.gov.tr/

Akbal, G. (2015). Vergi Suç Ve Cezaları Hakkında Genel Bir Değerlendirme. *Lebip Yalkın Mevzuat Dergisi,* 142, 91-96.

Akbal, G. (2019). Vergi Baskısı Ve Vergi Baskısına Karşı Bazı Mükellef Tepkileri, *Lebip Yalkın Mevzuat Dergisi,* 184, 116-124.

Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi,* Ankara: Gazi Kitabevi.

Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku,* Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Arslan, M. & Biniş, M. (2014) Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. *Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü,* 443-461.

Ayrangöl, Z. & Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri Ve Gönüllü Uyum Açısından Vergi Afları: 6111 Sayılı Kanunun İrdelenmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 6(2), 249-270.

Ayyıldız, Y. (2014). Vergi Mükelleflerinin Suç ve Ceza Algısı: Türkiye Alan

Araştırması, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 598(51), 19-42.

Beşel, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi, *Sayıştay Dergisi,* (107), 65-98.

Beşel, F. (2017). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*, (Yayımlanmamaış Doktora Tezi). *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Sakarya.

Bezirci, M. & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21(11), 571-592.

Bilici, N. (2017). *Vergi Hukuku,* Ankara: Savaş Yayınevi.

Bozdoğan, D. & Çatalok, C. (2018). Vergi Usul Kanununda Yer Alan "İzaha Davet" Kurumunun Değerlendirilmesi Ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives* 6 (1), 42-56.

Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi,* 154, 201-217.

Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 143-162.

Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu Ve Gelişim Süreci, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 32, 57-75.

Çavdar, F. (2016). *Seçilmiş Ülkeler Ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler Ve Yaklaşımlar* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Denizli.

Cenikli, E. & Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri. *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, 4(1), 40-41.

Çiçek, U. & Uğur, K. (2019). Türkiye İle AB Ülkelerinin Dolaylı – Dolaysız Vergiler

Açısından Karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi,* 24(10), 290-310.

Demir, E. (2019). Türkiye'de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Raporu Dergisi*, 232, 306-311.

Dönmez, A. & Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 36, 69-91.

Durmuş, C., N. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim,* İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Ergen, Z. & Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye' de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, *Sosyoekonomi Dergisi*, *21(21)*, 282-304.

Gencel, U. & Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 20(10), 29-66.

Gerçek, A. (2012). *Gelir İdaresi Başkanlığı'nda e-devlet uygulamaları*, 01.06.2020 tarihinde https://docplayer.biz.tr/1622148-Gelir-idaresi-baskanligi-nda-e-devlet-uygulamalari.html. adresinden alındı.

Gerçek, A. (2013). Elektronik Fatura (E-Fatura) Uygulaması, *Bursa Bilanço Dergisi*, (146), 57-60.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2004). *2004 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Organizasyon Metod Şubesi Müdürlüğü.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). *2005 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. Yayın No: 14.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2019). *2018 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018) *2017 Yılı Faaliyet Raporu.* Ankara: Strateji, İş Geliştirme ve Kontrol Şube Müdürlüğü.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2011). *2010 Yılı Faaliyet Raporu,* Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 132.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). *2013 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 187.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). *2018 Yılı Faaliyet Raporu.* Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 314.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019a). *Hazır Beyan Sistemi*, 10.02.2020 tarihinde https://hazirbeyan.gib.gov.tr/assets/staticPages/pdf/uygulamaRehberi2019.pdf. adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019b). *Vergi İstatistikleri,* 29.12.2019 tarihinde https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler. adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020a). E-*fatura Mevzuat ve Teknik Mimari,* 03.01.2020 tarihinde https://ebelge.gib.gov.tr/efaturamevzuat.html. adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020b). *E-Bilet Hakkında*, 11.02.2020 tarihinde https://ebelge.gib.gov.tr/ebilethakkinda.html. adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020c). *Özelge Sistemi,* 24.03.2020 tarihinde https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi. adresinden alındı.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020d), *Kısa Mesaj Bilgi Servisi*, 11.02.2020 tarihinde https://www.gib.gov.tr/iletisim-2. adresinden alındı.

Güler, T. & Toparlak, E. (2018), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü Ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 209-220**.**

Güredin, E. (2000). *Denetim,* İstanbul: Beta Yayınları.

Hamzaçebi, M., A. (2002). Gelirler Genel Müdürlüğü Bilgi İşlem Projeleri, *Mali Çözüm Dergisi,* (58), 1-6.

Hepaksaz, E. & Hayrullağoğlu, B. (2011). E-Devlet Kapsaminda Vedop Uygulamalari Ve E-Haciz, *Sosyal Ve Beşeri Bilimler Dergisi,* 2(3), 109-120.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2018). *Vergi Harcamaları Raporu,* Ankara, 24.03.2020 tarihinde https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf. adresinden alındı.

İyibil, A. & Arıca, M., N. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi, Defter ve Belgeler,* Ankara: Fon Matbaası.

Kapusuzoğlu, A. (2008), Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Olusumundaki Rolü**,** *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,* 16, 124-142.

Kara, E. & Öztürk, E., S. (2015). *Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma*, 07.11.2019 tarihinde https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/256102. adresinden alındı.

Karakoç, Y. (2014). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Özel Sayı (15), 1259-1308.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim,* İstanbul: Avcıol Basın Yayın.

Kıldiş, Y. (2019). *Kayıt Dışı Ekonomi, 28.12.2019 tarihinde* http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf. adresinden alındı.

Koç, M. (2011). *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Marmara Ünversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.*

Kocayılmaz, Ş. & İstemi, T., E. (2015). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı. ABMYO Dergisi, 39, 47-54.

Korkmaz, M. (2014). *Vergi Cezalarının caydırıcılığı* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitütüsü*, İstanbul.

Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye'de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-44.

Kulmanova, L. (2006). *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*)). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Bursa.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). *Denetim İlk eve Esasları,* İstanbul: Acar Basım Matbaacılık.

Maliye Bakanlığı. (2009). 2008-2010 *Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadele Stratejisi Eylem Planı*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın No:87.

Memiş, Ü. & Çürük, T. & Ünal, Y. (2019). Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, *Maliye Dergisi,* 176, 474-504.

Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü. *Mernis Projesi*, 10.02.2020 tarihinde https://www.nvi.gov.tr/genel-olarak-mernis. adresinden alındı.

Merter, E., M. (2016). Ülkemizde E-Beyanname Uygulamasinin Vergi Denetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi, *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(14), 52-74.

Oğuztürk, B., S. & Ünal E., K. (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 13, 207-237.

Oral, G., B. & Fazlılar, A., T. & Koç, E., Ö. (2015). Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(20), 119-149.

Organ, İ. & Çavdar, F. (2017). Türkiye'de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne Ve Kirklareli'den Bulgular, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi,* 2(6), 146-168.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Övet, A. (2010). *Türkiye'de Vergidenetiminin Etkinliği: Ankara İlivergi Denetmen Ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama* **(**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Trabzon.

Öz, E. & Bozdoğan, D. (*2012*). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 2(17), 67-92.

Öz, E. (2002), Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 1(17), 11-33.

Özbalcı, Y. (1999). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.

Pekşen, F. (2018). *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi Ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*(Yayımlanmamış Doktora Tezi). *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Denizli.

Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi,* 14(7), 346-362.

Şaan, A. (2008), *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği (*Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Edirne.

Savaş, A. (2009). Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi: Kapsamı, Etkileri ve Öneriler, *Sayıştay Dergisi, (*72), 51-66.

Savaş, H., H. (2000), *Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavrami,* 01.06.2020 tarihinde https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm. adresinden alındı.

Şenyüz, D. (2017) Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları. *Tesam Akademi Dergisi,* 1(2), 81-96.

T.C. Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2020). Yıllar Bazında Genel Devlet İstatistikleri, 13.02.2020 tarihinde http://www.sbb.gov.tr/yillar-bazinda-genel-devlet-istatistikleri/. adresinden alındı.

Tecim, B., A., H. (2008), *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.

Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tektüfekçi, F. (2018). Türküye'de E- Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge Ve Defter Kontrolü İle Denetimi Üzerine Bir İnceleme. *İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 1(1), 101-119.

Uçmaz, M. (2009). Türkiye'de Sayısal İmza (E-İmza) ve Adalet Bakanlığı'nda E-İmza Kullanımının Değerlendirilmesi. *Uçmaz/AKÜ Fen Bilimleri Dergisi*, 2, 51-59.

Uğur, A., A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama. *International Journal of Public Finance,* 2(1), 1-24.

Ürel, G. (2003). *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Uysal, A. (2018). *Ulusal Yargı Projesi I,* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Vergi Denetmenleri Derneği, (2007). *Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Ankara:* Eğitim Yayınları.

Yıldırım, H., O. (2018). *Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Denetim Mevzuatindan Kaynaklanan Sorunla* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* İzmir.

Yoruldu, M. & Yoruldu, N., Z. (2016). Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarinin Rolü Üzerine Bir Değerlendirme, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi,* 1, 52-70.

Yücelen, İ., H. (2009), *Türkiye'de Vergi Denetim Teknikleri Ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa.

Yücesoy, A., A. (2018). Vergi Hukukunda Arama Ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yarari Kavramı, *TBB Dergisi*, 135, 151-184.