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

VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK: EDİRNE İLİ ÖRNEĞİ

EDA EKER
1198209103

TEZ DANIŞMANI
DR. ÖĞR. ÜYESİ AYKUT TAVŞANCI

EDİRNE 2023

Tezin Adı: Vergi Denetiminde Etkinlik: Edirne İli Örneği
Hazırlayan: Eda EKER

ÖZET

Devletin kamu harcamalarının finanse etmek ve ekonomik hayata müdahale etmek için egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden cebri ve karşılıksız olarak aldığı nihai olan parasal ödemelere vergi denir. Verginin karşılıksız olması ve kişisel geliri azaltıcı etkisi, çoğu zaman mükellefleri vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya yönelmektedir. Devletin gelir kaybına uğramasını engellemek amacıyla vergi denetim mekanizması devreye girmektedir. Vergi denetimi vergi kanunlarına uyulup uyulmadığının kontrol edilmesidir. Türk vergi siteminin beyan usulüne dayalı olması nedeniyle, mükelleflerin beyan ödevini hiç yerine getirmeme ya da eksik getirme gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İdare bu eksiklikleri tespit etme ve ileride doğacak benzer sorunları şimdiden önlemek için mükellefi bu konuda bilgilendirerek vergi bilincinin oluşmasını sağlamalıdır. Ancak bahsi geçen vergi denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütülmesi de önem arz etmektedir. Vergi denetim etkinliği basit tanımla; kanunlarla belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılırken, verimlilikle yürütülmesidir. Verimlilik ile, devletin en az masrafla bu faaliyetleri gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Özetle, vergi kanunları uygulanırken ve uygulanması denetlenirken, devletin daha fazla gelir kaybına uğramasını önlemede vergi denetim etkinliği önemlidir. Bu çalışma ile vergi deneti etkinliğinin sağlanmasında etkili olan faktörleri tespit edilecek ve değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergiye Uyum, Vergi Denetiminde Etkinlik

Name of Thesis: Efficiency in Tax Audit: Edirne Province Example

Prepared by: Eda EKER

ABSTRACT

The final monetary payments that the state receives from real and legal persons, forcibly and gratuitously, based on its sovereign power to finance public expenditures and intervene in economic life, are called taxes. The gratuitousness of the tax and its reducing effect on personal income often lead taxpayers to evasion or avoid taxation. In order to prevent the state from losing revenue, the tax control mechanism comes into play. Tax auditing is checking whether tax laws are complied with. Due to the fact that the Turkish tax system is based on the declaration procedure, results such as not fulfilling the taxpayer's declaration duty at all or incomplete. In order to detect these deficiencies and to prevent similar problems that may arise in the future, the administration should inform the taxpayer about this issue and ensure the formation of tax awareness. However, it is also important that the aforementioned tax audit activities are carried out effectively. Define tax audit effectiveness simply; while achieving the goals and objectives determined by the laws, it is carried out efficiently. With efficiency, the government aims to carry out these activities with the least expense. In summary, tax audit effectiveness is important in preventing the state from losing more revenue while applying and auditing tax laws. With this study, the factors that are effective in ensuring tax audit effectiveness will be determined and evaluated.

Keywords:Tax Audit, Tax Compliance, Effectiveness in Tax Audit

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **i**
ABSTRACT ..... **ii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **vi**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vi**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **x**
GİRİŞ **1**
I.BÖLÜM **2**
VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK **2**
1.1.Vergi Denetimi Tanımı **2**
1.2.Vergi Denetiminin Amaçları **6**
1.2.1.Mali Amaçlar 6
1.2.2.Ekonomik Amaç 7
1.2.3.Sosyal Amaç 8
1.2.4.Hukuki Amaç 10
1.3.Vergi Denetiminin Özellikleri **11**
1.3.1.Tarafsız Bir Denetim Olma Özelliği 11
1.3.2.Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği 12
1.3.3.Hukuki Olma Özelliği 13
1.3.4. Dış Denetim Olma Özelliği 14
1.4.Vergi Denetiminin Fonksiyonları **16**
1.4.1.Araştırma- Bulma Fonksiyonu 17
1.4.2.Eğitim Fonksiyonu 18
1.4.3.Düzeltme Fonksiyonu 19
1.4.4.Önleme Fonksiyonu 20
1.5.Vergi Denetim Türleri **21**
1.5.1.İçerik ve Nedenleri Bakımından Vergi Denetim Türleri 21
1.5.1.1.Olağan Denetim 21
1.5.1.2.Olağanüstü Denetim 22
1.5.2. Vergi Türü Açısından Vergi Denetimi 22
1.5.2.1.Genel Denetim 22

1.5.2.2.Özel Denetim 22
1.5.3.Denetlenen ve Denetleyen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetim Türleri 23
1.5.3.2.Dış Denetim 23
1.6.Vergi Denetim ve Bilgi Edinme Yolları 24
1.6.1.Yoklama 25
1.6.1.1.Yoklama Yetkisi ve Amacı 26
1.6.1.2.Yoklama Süreci ve Usulü 28
1.6.1.3.Yoklamanın Sonuçları 28
1.6.2.Vergi İncelemesi 29
1.6.2.1.Vergi İncelemesi Amacı ve Yetkisi 31
1.6.2.2.Vergi İncelemesinin Kapsamı 33
1.6.2.3.Vergi İncelemesinde Uyulacak Temel İlkeler 34
1.6.2.4.Vergi İncelemesi Süreci ve Usulü 35
1.6.2.5. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar 45
1.6.2.6.Vergi İncelemesinin Sonuçları 47
1.6.3.Arama 48
1.6.3.1. Aramanın Amacı ve Yetkisi 49
1.6.3.2. Aramanın Süreci ve Usulü 51
1.6.3.3.Aramanın Sonuçları 51
1.6.4.Bilgi Toplama 52
1.6.4.1.Bilgi Toplamanın Amacı ve Yetkisi 53
1.6.4.2.Bilgi Verme Yükümlülüğü 54
1.6.4.3.Bilgi Toplama Süreci ve Usulü 55
1.6.4.4.Bilgi Vermekten Çekinme ve İstisnaları 55
1.7.Vergi Denetim Birimleri ve Tarihçesi 56
1.7.1. Türkiye Cumhuriyeti'ne Kadar Olan Dönem 56
1.7.2.Cumhuriyet Dönemi 57
1.7.3.Günümüzdeki Vergi Denetimi Birimleri ve Yapılan Değişiklikler 59
1.7.3.1.Hazine ve Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı 60
1.7.3.2.Gelir İdaresi Başkanlığı 64
1.7.3.3.Vergi Denetim Kurulu Başkalığı 68

1.8.Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı 77
1.8.1.Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi 79
1.8.1.1.Vergi Denetimlerinin Sayısı 80
1.8.1.2.Denetim Elemanları ve Mükelleflerin Sayısı 84
1.8.2. Vergi Denetim Etkinliğini Etkileyen Faktörler 89
1.8.2.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler 90
1.8.2.2.Vergi Mevzuatı 91
1.8.2.3.Denetim Elemanı Sayısı ve Çalışma Koşulları 93
1.8.2.4.Otomasyon Sisteminin Kullanımı 94
1.8.2.5.Vergi Bilinci 98
1.8.2.6.Belge Düzeni 103
1.8.2.7.Uzlaşma Müessesesi 105
1.8.2.8.Beyan Usulünün Uygulanma Düzeyi 114
1.8.2.9.Vergi Afları 115
1.8.2.10.Denetim Elemanı Erozyonu 120
1.8.2.11.Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon 123
1.8.2.12. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması 125
II.BÖLÜM 127
EDİRNE İLİNDE VERGİ DENETİM ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA VE VERİLERİN ANALİZİ 127
2.1.Edirne İli Hakkında Bilgi 127
2.2.Araştırmanın Amacı ve Araştırma Hakkında Bilgi 127
3.3.Verilerin Analizi 128
SONUÇLAR VE DEĞERLENDİRME 159
KAYNAKÇA 170
EKLER 180
ETİK KURUL İZNİ 184

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: İnceleme Türüne Göre Dağılım 81

Tablo 2: Günümüzdeki Vergi Müfettiş Sayıları 84

Tablo 3: Yıllara Göre Vergi Müfettiş Sayıları 85

Tablo 4: Faal Mükellef Sayıları 86

Tablo 5: Yıllara Göre Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları 87

Tablo 6: Yıllara Göre Mükelleflerin Denetlenme Oranı 88

Tablo 7: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı ve Ceza Tutarı Sonuçları 107

Tablo 8: Yıllara Göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonucu Vergi Oranları 110

Tablo 9: Yıllara Göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Sonucu Vergi Oranları 111

Tablo 10: Yıllara Göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonucu Ceza Oranları 112

Tablo 11: Yıllara Göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Sonucu Ceza Oranları 112

Tablo 12: Cumhuriyetten Günümüze Çıkarılan Vergi Affı Kanunları 119

Tablo 13: Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenirlik Analizi Sonuçları..... 128

Tablo 14: Katılımcıların Tanıtıcı Bilgileri 129

Tablo 15: Ölçek ve Alt Boyutları Ortalamasının Dağılımı 130

Tablo 16: Katılımcıların Vergi ve Vergi Denetimlerine Olan Tutum ve Davranış Maddelerine İlişkin Görüşleri 131

Tablo 17: Katılımcıların Vergi Ahlakı ve Bilinci Maddelerine İlişkin Görüşleri... 132

Tablo 18: Katılımcıların Vergi Denetimlerinin Etkinlikleri Maddelerine İlişkin Görüşleri..... 133

Tablo 19: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Cinsiyete Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları 135

Tablo 20: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Medeni Duruma Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları 136

Tablo 21: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Eğitim Durumuna Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları 136

Tablo 22: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Yaşa Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları 137

Tablo 23: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Kazanç Tipine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan F Testi Sonuçları 138

Tablo 24: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Aylık Gelire Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları 138

Tablo 25: 1. Yargı ve Verilen Cevaplar 139

Tablo 26: 2. Yargı ve Verilen Cevaplar 140

Tablo 27: 3. Yargı ve Verilen Cevaplar 140

Tablo 28: 4. Yargı ve Verilen Cevaplar 141

Tablo 29: 5. Yargı ve Verilen Cevaplar 142

Tablo 30: 6. Yargı ve Verilen Cevaplar 142

Tablo 31: 7. Yargı ve Verilen Cevaplar 143

Tablo 32: 8. Yargı ve Verilen Cevaplar 144

Tablo 33: 9. Yargı ve Verilen Cevaplar 144

Tablo 34: 10. Yargı ve Verilen Cevaplar 145

Tablo 35: 11. Yargı ve Verilen Cevaplar 145

Tablo 36: 12. Yargı ve Verilen Cevaplar 146

Tablo 37: 13. Yargı ve Verilen Cevaplar 146

Tablo 38: 14. Yargı ve Verilen Cevaplar 147

Tablo 39: 15. Yargı ve Verilen Cevaplar 148

Tablo 40: 16. Yargı ve Verilen Cevaplar 148

Tablo 41: 17. Yargı ve Verilen Cevaplar 149

Tablo 42: 18. Yargı ve Verilen Cevaplar 150

Tablo 43: 19. Yargı ve Verilen Cevaplar 150

Tablo 44: 20. Yargı ve Verilen Cevaplar 151
Tablo 45: 21. Yargı ve Verilen Cevaplar 151
Tablo 46: 22. Yargı ve Verilen Cevaplar 152
Tablo 47: 23. Yargı ve Verilen Cevaplar 153
Tablo 48: 24. Yargı ve Verilen Cevaplar 153
Tablo 49: 25. Yargı ve Verilen Cevaplar 154
Tablo 50: 26. Yargı ve Verilen Cevaplar 154
Tablo 51: 27. Yargı ve Verilen Cevaplar 155
Tablo 52: 28. Yargı ve Verilen Cevaplar 155
Tablo 53: 29. Yargı ve Verilen Cevaplar 156
Tablo 54: 30. Yargı ve Verilen Cevaplar 157
Tablo 55: 31. Yargı ve Verilen Cevaplar 157
Tablo 56: 32. Yargı ve Verilen Cevaplar 158

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Şeması 68
Şekil 2: VDKB Teşkilat Şeması 73
Şekil 3: İncelenen Mükellef Sayısı 82
Şekil 4: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL) 83
Şekil 5: Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı 85
Şekil 6: Yıllara Göre İnternet Vergi Dairesi Kullanıcıları 98

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
AGE	Adı Geçen Eser
CB	Cumhurbaşkanlığı
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUK	Hesap Uzmanları Kurulu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MTK	Maliye Teftiş Kurulu
S.S	Sayfa Sayısı
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
T.C.K.N.	Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TVS	Türk Vergi Sistemi
V.D	Vergi Dairesi
VD-İNTRA	İnteraktif Vergi Dairesi
VDKB	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDKSİS	Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi
VEDOP	Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
VERİA	Veri Ambarı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YN ÖCK	Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz

GİRİŞ

Günümüze kadar, çeşitli amaçlarla halktan vergi alınmaktadır. Bu amaçlar öncelikle gelir elde etmek iken, zamanla sosyal hayata müdahale, kamu mal ve hizmetlerini finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden vergi almaktadır. Ancak toplumda her mükellef vergiye tam uyum sağlayamamaktadır. Vergi ödevlerini yerine getirirken, eksik veya hatalar görülmektedir. Etkin bir vergileme için vergi kayıp kaçaklarına engel olmak önem arz etmektedir. Vergi mükelleflerinin ödevlerinin yerine getirilip getirilmemesinin kontrol edilmesi vergi denetimleriyle gerçekleşmektedir. Yapılan vergi denetimlerinin ne derece başarıya ulaştığı, vergi denetim etkinliğine bağlıdır. Bu çalışmada, öncelikle vergi denetiminde etkinlik kavramı ve etkinliği etkileyen faktörler incelenecektir. Aynı zamanda bu çalışmada Edirne ilindeki mükellefler kapsamında çalışma gerçekleştirilmiştir. Anket çalışması ile, vergi ve denetimlere olan tutum ve davranış, vergi ahlakı ve bilinci, vergi denetim etkinliği başlıkları altında mükelleflerin düşüncelerine yer verilmiş ve analiz edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, vergi denetim tanımına ve çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Vergi denetiminin amaçları, özellikleri, fonksiyonları, türleri, vergi denetim birimleri ve tarihçesi bu bölümde incelenmiştir. Vergi denetim etkinlik kavramı açıklanmış ve vergi denetiminin etkileyen faktörler detaylıca incelemiştir.

İkinci bölümde, Edirne ili ve anket çalışmasına katılanlar hakkında kısaca bilgi verilmiş olup, araştırmanın verilerinin analizine yer verilmiştir. Çalışmanın son kısmında da anket çalışmasında yer alan bütün yargılar ve verilen cevaplar bulunmaktadır.

Sonuç kısmında, yapılan çalışmanın sonucu değerlendirilmiş, genel olarak çalışma verilerine yer verilmiştir.

I.BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

Devletin mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere, kanunlarla yetkilendirdiği birimler tarafından gerçek ve tüzel kişilerden vergi aldığı bilinmektedir. Günümüzde vergiler, devlet gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Aynı zamanda Türk Vergi Sistemi de dahil olmak üzere birçok ülkede "beyan usulü" uygulanmaktadır. Beyan usulünde, mükelleflerin matrahlarını kendilerinin belirlemesi esastır. Bu usul oldukça yaygın olsa da çeşitli sakıncaları vardır. Mükellefler isteyerek ya da istemeden eksik veya hatalı beyanlarda bulunabilirken, bazı mükellefler ise çeşitli nedenlerle hiç beyanda bulunmama eğilimi gösterebilmektedir. Bu durumda devletler, gelir kaybının önüne geçmek için bir denetim-kontrol faaliyetine ihtiyaç duymaktadır. Vergi denetimi kavramı ile mali denetim kavramı burada karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde vergi denetimi ve denetiminde etkinlikle ilgili bilinmesi gereken kavramlara yer verilecektir. Öncelikle vergi tanımı yapılacak, vergi denetimlerinin amaçları, özellikleri, fonksiyonları ve türleri açıklanacaktır. Vergi denetimlerinde önemli rol oynayan vergi denetim birimlerinin tarihçesi incelenecek ve günümüzdeki teşkilat ve organizasyon şemalarına yer verilecektir. Birinci bölümün son kısmında ise, vergi denetimde etkinlik kavramı açıklanacak ve etkinliği etkileyen faktörler tek tek açıklanıp incelenecektir.

1.1.Vergi Denetimi Tanımı

Mali denetim, devletin gelirlerinin toplanmasında, harcamamaların yapılmasında ve devlet mallarının kullanmasında, önceden belirlenmiş amaçlara ve mali kurallara uygun davranılıp davranılmadığının denetimidir. Mali denetim, vergi denetimini de içerisine alan çok daha geniş kapsamlı bir denetim şeklidir. Vergi denetimi, vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli

teknikler ve çeşitli yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlanabilir[1].

Vergi, kamu hizmetlerine harcanmak üzere devletin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya ya da kimi maddelerin, hizmetlerin fiyatları üstüne ekleyerek dolaylı yoldan yurttaşlardan topladığı paradır. Denetim ise bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir[2].

Söz konusu iki kavramın birleşimi olarak vergi denetimi, idarenin hem kendisinin hem de vergi mükelleflerinin vergi uygulamasına uyup uymadıklarını tespit etmeye, varsa hataların giderilmesine, vergi ziyaı durumunda öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırıcılığına yönelik faaliyetlerin bütünüdür[3].

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine, vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan, vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir[4].

Vergi denetimi, dar anlamda vergi incelemesi; geniş anlamda ise vergi yasaları ile düzenlenmiş vergi borcunun, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirecek şekilde vergi tahsilatını güvence altına alan "vergi güvenlik kurumları" şeklinde tanımlanmaktadır[5].

Vergi denetimi, devletin yetkili organlarınca gerçekleştirilen, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamak amacıyla, çeşitli tedbirleri ve teknikleri

---

[1] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 8.Baskı, Şeçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.50-52.
[2]Ufuk Ünlü, *Türkiye'de Teftiş Mekanizması ve Kurumsallaşması,* Adalet Yayınevi,2014, s.4. Aktaran Ufuk Ünlü, "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Veri Denetiminin Rolü ve Önem,", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232, 2019, s.283.
[3]Genç Osman Yaraşlı, *Türkiye'de Vergi Reformu,* Başbakanlık Basımevi, Ankara, 2005, s.247.
[4]Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları, 1*, Yıldız Ofset, 3. Baskı. İstanbul, 2004, s.131 Aktaran Burcu Gediz Oral vd "Kayıtdışı Ekonomiyi Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu" *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2 s.127.
[5]Güneri Akalın, "Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 2014, s. 492. Aktaran Hünkâr Güler, "Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232, 2019, s.292.

kapsayan ve süreklilik özelliği taşıyan bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım daha çok vergi denetiminin dış denetim ayağını tanımlar niteliktedir. Ancak bu tanıma vergi denetiminin iç denetim (teftiş) ayağı da eklendiğinde tanım şu şekli almaktadır; Vergi denetimi, vergi yönetimi ve yükümlülerin yasalar dâhilinde hareket edip etmediklerinin kontrol edilmesi faaliyetidir. Bunun yanında denetimin dış denetim kısmının daha ağır bastığı belirtilmektedir[6].

Vergi denetimi, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini zamanında, doğru ve eksiksiz bir şekilde vergi mevzuatına uygun bir tutumda yerine getirip getirmediğini, vergi denetimi ilke ve standartlarına ters düşmeyecek biçimde vergi idaresi tarafından defter, kayıt ve belgeler üzerinden çeşitli teknikleri uygulayarak denetlenmesi bu denetimin bir rapora ya da tutanağa bağlanması işlemlerinin bütününe verilen addır[7].

Vergi denetiminin sahip olduğu fonksiyon ağırlıklı olarak, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, durumların tespit edilmesi ve varsa yanlışlıkların ve eksikliklerin giderilmesidir. Bu süreçte, vergi denetimiyle vergi tutarları araştırılacak, olumsuzluklar önlenecek ve düzeltilecektir. Böyle bir işleve sahip olan vergi denetiminde genel olarak aşağıdaki işlemler yapılmaktadır[8].

- Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin saptanması,
- Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu,
- Aktif ve pasif hesapların değerlendirilmelerinin mevzuata uygunluğu,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun saptanması,

---

[6]Fatih Savaşan v.d. "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması" *29.Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, 1. Baskı, Beşiz Yayınları, Sakarya, 2016, s.38.

[7]Fazlı Yıldız, Erkan Duru, "Türkiye'de Vergi Denetim Yapısı ve 2011-2015 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçlarının Analizi", *International Congress on Turkish Geograpy Social Sciences Research II Proceedings Book,* 2011, Antalya, s.525.

[8]Yusuf Baytar, Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi, (Adana Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi) 2006, s.72-74 Aktaran Bekir Sami Oğuztürk, Ertuğrul Kutay Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, Cilt 7, Sayı 13, 2015, 210.

- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel, muhtasar, K.D.V.) mevzuata uygunluğunun test edilerek belirlenmesi.

Vergi denetimi beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi güvenliğinin sağlanmasının en önemli araçlarından biridir[9]. Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür. Bu tanımlamada denetim faaliyetinin mali nitelikte olduğu görülse de bu amaca ilaveten kayıt dışı ekonominin önlemesi ile vergilemede sosyal adalet ve eşitlik ilkesini de içerdiği bilinmelidir[10].

Vergi denetimi; kamu gelirlerinden biri olan vergilerin, vergilendirme sürecindeki eksik ve hataların araştırılmasını, tespitini ve düzeltilmesini içeren işlemlerdir. Vergi ödeme yükümlülüğü doğuran faaliyet ve işlemlerin; kanunlara, önceden belirlenen kurallara, genel kabul görmüş esaslara ve muhasebe standartlarına uygunluğunun araştırılması ve tutulan kayıt, defter ve belgelerdeki hesapların; tutarlılığının ve doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu eksik ve hatalar mükellef tarafından oluşabileceği gibi, idare tarafından da oluşabilmektedir. Vergi denetimi mükellefleri denetlerken vergi idaresi içinde de kontrol sağlamaktadır. Araştırma ve kontrollerin sonucunda denetimi gerçekleştiren birimler rapor veya tutanak hazırlar ve denetimin sonucunda ceza/yaptırım öngörülmüşse bu işlemi gerçekleştirme yetkisine sahiptir. Yapılan denetimlerle vergi kaybı en aza indirildiği gibi, caydırıcı bir unsur olmasıyla ileri de oluşabilecek kayıpların da önüne geçilmektedir. Sonuç olarak, devlet vergi gelirlerini elde edecektir veya elde edemediği kısım için vergi cezası gibi yaptırımlar sonucu ek gelir elde etmiş olacaktır. Aynı zamanda vergide adalet sağlanarak mükellefler arası eşitlik sağlanmış olacaktır.

---

[9]Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1994, s. 7-8. Aktaran Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku Ders Notu*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, İstanbul, s.215.

[10]Ertuğrul Kutay Ünal, *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2014, s.45.

1.2.Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminden beklenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için denetimin amaçlarının iyi belirlenmesi gerekir. Modern vergilemede denetimin nihai amacının doğru ve gönüllü vergi beyanının sağlanması olmasının yanı sıra vergi idaresinin vergi denetiminden beklediği amaçlar ise, gelir politikasının adalet ve tarafsızlık içinde uygulanması, kamu gelirlerinin en az maliyetle toplanması ve mükelleflerin vergi uyumunun arttırılması şeklinde özetlenebilir[11].Vergi denetiminin amaçlarını; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaç olarak sıralamak mümkündür.

1.2.1.Mali Amaçlar

Devletin temel işlevlerini ve hizmetlerini görmesi için hiç şüphe yok ki gelirlere ihtiyacı vardır. Devlet gelirinin önemli bir parçasını vergi tahsilâtı oluşturmaktadır. Fakat bu vergi tahsilâtını düzgün bir şekilde yapabilmesi de vergi denetimleri sayesinde mümkündür. Vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemelere gidilmesi, ancak zaman zaman başvurulabilen önlemler olduğu halde, var olan vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, devletin sürekli uğraş alanlarından birisi olmuştur [12].

Vergi denetimi, öncelikle ek gelir sağlama amacına yönelik bir uygulamadır. Bunun sebebi ise, devletin yüklenmiş olduğu ekonomik ve sosyal görevlerini yerine getirmek istemesidir. Bu yüzden vergi denetiminin en önemli amaçlarından bir tanesi olduğunu söyleyebiliriz. Mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılarak, devletin vergi gelirlerinde uğramış olduğu kayıp geri kazanılmaktadır[13].

---

[11]Furkan Beşel*, Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*, (Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi) Sakarya, 2017, s.12.

[12] Fatih Acar, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2002, s.45 Aktaran Seyit Ali Bütüner, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği* (Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Konya, 2019, s.5.

[13] Nadir Arıca, Ali İyibil, İşletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler, Fon Matbaası, Ankara, 1985, s.3-4. Aktaran Fatih Çavdar, Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar, (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi), Denizli, 2016, s.15.

Vergi gelirlerinin, zamanında ve eksiksiz tahsil edilememesi halinde devlet kamu hizmetlerini sunmakta mali güçlükler yaşayacaktır. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olmalıdır. Bu bağlamda en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu da etkin bir vergi denetimi ile mümkün olacaktır. Vergi denetimi ile devlet hem alacaklarını elde edecek hem de zamanında alınamayan vergilerin cezaları ile ek gelir elde edecektir[14].

Vergi denetimi ile, devletin vergi kaybı en aza indirilerek ve denetim sonucunda kesilmesi gerekli görülen vergi cezaları ile gelir sağlanmaktadır. Böylece yeni vergiler konulmadan, mevcut vergilerin oranlarını arttırma yoluna gidilmeden veya vergiyi tabana yaymadan gelir arttırma olanağı doğmaktadır. Bu doğrultuda mükelleflerin kişisel gelirinde daha fazla azalma olmadan, vergi kayıp ve kaçakları tespit edilmesiyle hazineye gelir sağlanmaktadır.

1.2.2.Ekonomik Amaç

Devletlerin gelir ve giderleri dengede bulunmalıdır. Vergi kaybına uğrayan bir devlet gelir gereksinimini borçlanma, emisyon gibi diğer gelir kalemlerini kullanarak karşılamaktadır. Devletin kullandığı bu diğer kalemler ileriki yıllarda enflasyon, faiz ve daha ağır vergi oranlarına neden olmakta ve vatandaşların üzerine daha çok vergi yükü anlamını taşımaktadır. Enflasyon ve faiz ayrıca yatırımları etkileyeceğinden istihdam ve üretim gibi ekonomiyi ayakta tutan değerler azalacaktır. Bu değerlerin azalması daha az istihdam ve daha az vergi ödeyici mükellef anlamı taşıyacağından devlet bütçesi için ek bir gider ama bunun yanında eksi bir gelir payı anlamı taşımaktadır.

Vergi kontrolünün ekonomik hedefi, devletin maliye politikası yoluyla aradığı ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve gelişmeyi sağlamasını sağlamaktır. Vergi

[14]Hande Gez, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama". (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Afyonkarahisar, 2011, s.43 Aktaran Furkan Beşel a.g.e. s.13.

denetimi sayesinde bütçe açığının kapatılmasının, devletin borçlanma yükümlülüklerinin azaltılmasının ve dolayısıyla faiz ödemelerinin önlenmesinin sağlanması mümkündür[15].

Vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle, kamu gelirlerinin giderleri karşılayamaması durumunda borçlanma yapılması, enflasyona gidilmesi, vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergiler konulması, ülke ekonomisini olumsuz etkilemekte ve tepkilere sebebiyet vermektedir. Bundan dolayı, ekonomik dengenin sağlanması ve tepkilere yol açmaması için vergilerin amaca uygun bir şekilde alınıp kullanılması gerekir. Bu ise, vergi kayıp ve kaçağı sorununu gidermeyi, dolayısıyla vergi denetimlerini kaçınılmaz kılar[16].

Vergi kaçakçılığının yaygın olduğu dönemlerde, kayıt dışına çıkartılan (gizlenmiş) ve çoğunlukla yastık altında tutulmak yerine bankalarda, döviz bürolarında veya borsada değerlendirilen ya da gayrimenkul ve lüks araç alımında kullanılan vergisi ödenmemiş gelirlerin tespitine yönelik etkin denetimler sayesinde, kayıt dışı ekonomi azaltılacak ve vergi geliri arttırılacaktır[17].

Ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusunda, kayıt dışı ekonomi ve kaçaklığın önlenmesiyle, devlet gelirlerinde artış gerçekleşmektedir. Vergi gelirlerindeki artış sonucu devletin, kamu giderlerinin finansmanı için vergi dışındaki yöntemlere (borçlanma veya emisyona) başvurmasını gerektiren bir durum olmayacaktır. Bu durumda da ekonomide denge ve istikrar sağlanmış olacaktır.

1.2.3.Sosyal Amaç

Günümüzde sosyal devlet ya da refah devlet anlayışının bir sonucu olarak herkesin haysiyetine yakışır bir şekilde yaşamını sürdürmesi ilkesi toplumlar tarafından kabul edilmiştir. Bunun sonucunda da herkesin belli bir gelir düzeyine ulaştırılması

---

[15]Serdar Aytekin, "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi", s.31, (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, 2007, Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi:17.02.2018. Aktaran Ayşenur Yılmaz, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği*, (Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2019. s.17.

[16] Ali Uyanık, Vergi Teorisi, Hukuku ve Tekniği, Avrupa Birliği'nin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sektörü, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları, İstanbul, 2005, s.69. Aktaran Deniz İştekal, *Vergi Denetiminde Etkinlik: Şırnak İli Örneği*, (Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bilecik, 2017. s.24

[17] Ahmet Esen, Karapara ve Vergi İncelemesi, Maliye Postası, Yıl 17, Sayı 370, 1996, s.9. Aktaran Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya a.g.e. s.54

amaçlanmaktadır. Bilindiği gibi vergiler gerek yapıları gerekse uygulanış biçimleri nedeniyle gelir dağılımına önemli etkileri bulunmaktadır. Vergi denetimi vergilerin uygulanmasıyla ilgili olup, mükelleflerin vergi kaçırmasına engel olmaktadır. Vergilerin, gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerini yok eden faktörlerden birisi de vergi kaçakçılığıdır. Bu yüzden vergi kaçakçılığının önlenmesi için vergi denetiminin artırılması gerekir[18].

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçağını en düşük seviyeye indirilerek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve vergilendirmede adalet prensibinin hayata geçirilmesi, maksadıyla gerçekleştirilmektedir[19].

Vergi denetiminin sosyal amacı gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Vergilerin gerek yapıları ve gerekse de uygulanış biçimleri itibariyle gelir dağılımına önemli etkilerde bulundukları için, vergilemenin en önemli amaçlarından biri de ödeme gücüne göre vergi ödenmesinin sağlamaktır. Gelir dağılımında adaleti sağlamak için herkesin "ödeme gücüne göre" vergi vermesi gereklidir. Tam tersine çok kazanandan az vergi alınması ya da hiç vergi alınmaması, buna karşılık az kazanandan ise çok vergi alınması ödeme gücüne göre vergileme ilkesine ve dolayısıyla sosyal adalete ters düşecektir[20].

Vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçakları sebebiyle gerçekleştirilememektedir. Vergi denetimleri sayesinde vergi ödemeyen mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin de vergi borçlarını ödemeleri sağlanır. Böylece mükellefler arasında haksız rekabet oluşturabilecek vergi kaçırma durumunun önüne geçilerek vergilemede adalet sağlanarak gelir dağılımının vergi kaçıranlar lehine bozulması önlenir[21].

---

[18]Mehmet Çomuk, Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulamaları, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Yönetimi Lisansüstü Uzmanlık Tezi (Yayınlanmamış), Ankara, 1989, s.11. Aktaran Mübeyna Doğan, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)* (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2010, s.12.

[19]GİB, *2010 Yılı Performans Programı,* http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2010PerformansProgrami.pdf, 2009, s.93. Aktaran Hüseyin Sarı, *Vergi Denetim Kurulu'nun Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Konya'daki Vergi Müfettişleri Üzerinde Bir Analiz*, (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Zonguldak, 2019. s.18.

[20] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya a.g.e. s.54-55.

[21] Furkan Beşel a.g.e. s.15.

Vergi denetimi ile vergi dışı kalan veya vergi dışında bırakılan faaliyetlerin tespit edilmekte ve ödenmesi gereken vergiler tahsil edilmektedir. Herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi, gelir dağılımında adaleti sağlamaktadır. Aynı zamanda adaletin sağlanması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da sağlayacaktır. Vergide adalet sağlanması ile vergi kayıp ve kaçaklarının da önüne geçilebilmektedir.

1.2.4.Hukuki Amaç

Vergi denetimi, kamu hukukunun bir parçasını oluşturan vergi kanunları temelinde yapılır. Konulan vergileri gerekli şekilde uygulamak, devletin temsil ettiği toplumdaki gücü, saygınlığı ve güvenilirliği ile yakından ilgilidir. Vergilendirmede yatay ve dikey adalet sağlanmasında vergi denetimi büyük önem taşımaktadır[22].

Gücünü anayasadan alan vergi kanunlarının uygulanmasında en önemli desteklerden biri vergi denetimidir. Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Devlet bu alanda saygınlığını ve etkinliğini pekiştirebilmek için vergi yasalarına uyumu, mümkün olabilen en yüksek seviyede sağlamak zorundadır. Mükelleflerin kanunlara uyumunda da kullanılacak en etkili araç olan vergi denetimi, her mükellefe aynı kanun hükümlerinin uygulanmasına yardımcı olacağından mükelleflerin kanun önünde eşitliği bir ölçüde sağlanmış olacaktır[23].

Devlet çeşitli yöntem ve farklı araçlarla çağdaş hukuk devleti kural ve normlarına uygun biçimde denetim işlevini yerine getirir. Bu nedenle bu işlev gerçekleştirilirken, devletin hukuk kurallarına uygun olarak hareket etmesi beklenir. Bunun tersi bir uygulama denetimin etkinliğini ve verimliliğini zedeler ve hukuk devletine olan güveni ciddi bir biçimde sarsar[24].

---

[22]Fethi Heper**,** Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536- Açık Öğretim Fakültesi Yayını No:817, 2006, s.28 Aktaran Seyit Ali Bütüner a.g.e. s.7.

[23]Ali Haydar Yıldırım," Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?", *Vergi Sorunları Dergisi*, 271,2011, s.44. Aktaran Okan Atak, Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri, (Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Trabzon, 2019, s.9.

[24]Ahmet Erol, *Vergi İncelemesi& Mükellef Hakları*, İstanbul: ISMMO, Sayı 133, 2010, s.26 Aktaran Seda Öztürk, *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Belge Düzeni*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tez) İstanbul, 2019 s.47.

Hukuk devleti olmazsa olmazı olan vergi kanunlarının tüm vatandaşlara eşit, adil ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi kanunlarının toplumun tüm kesimleri tarafından benimsenip uygulanmasını sağlayabilmenin bir yolu da yürütülen vergilendirme sürecini etkin bir vergi denetimi ile beraber gerçekleştirmektir[25].

Vergiler kanunla konulup, kaldırılıp ve değiştirildiği gibi vergi denetimleri de kanuna dayanarak gerçekleştirilmektedir. Bu durumda vergi denetimi yapılması, vergi kanunlarının uygulanması ve kanunlara uygun olamayan faaliyetlerin tespit edilmesi nedeniyle devletin etkinliğinin ve gücünün kanıtıdır. Aynı zamanda hukuk devleti ilkesi gereği, kanunların tüm vatandaşlara eşit, adil ve doğru uygulanması gerekmektedir. Vergi denetiminin diğer amaçlarında olduğu gibi, bu amacın yerine getirilmesi de mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu arttırmaktadır.

1.3.Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin özellikleri; tarafsız bir denetim olma, yaptırım gücüne sahip olma, hukuki olma, dış denetim olma, bir hesap denetimi olma özelliği olarak sıralanabilir.

1.3.1.Tarafsız Bir Denetim Olma Özelliği

Vergilendirme sürecinin amacı sadece bütçeye gelir sağlamak olmamalıdır. Mükellefler ve kamu açısından adaletli olmalı; vergi kanunları tarafsız bir şekilde uygulanmalıdır. Mükelleften fazla tahsil edilmiş olan vergi gelirlerinin iadesi ve vergi borçlarının terkini konusunda kolaylıklar sağlanmalıdır[26].

Vergi denetimleri, esas olarak kamu hizmeti ile çalışan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte, denetimin kamu tarafından yapılması, yalnızca devletin haklarının korunduğu ve vergi mükelleflerinin haklarının gözetilmediği ve dolayısıyla hazinenin faydalarının gözetildiği anlamına gelmez.

---

[25]Abdullah Marufoğlu, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*, (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2017, s.24.

[26] Burak Alihan Tecim, Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Rolü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 62. Aktaran Aydın Teneş, Vergi Alacağının Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü; Vergi Polisi Örneği, (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2019, s.12

Yapılan denetimlerle, bir taraftan hazine aleyhine ortaya çıkan hatalar düzeltilirken, diğer taraftan vergi mükelleflerine karşı yapılacak hataları önlemek mümkündür[27]

Denetim elemanlarınca veya vergi dairesi tarafından yapılan taraflı bir işlem mükellef açısından güvensizlik oluşturmaktadır. Güven eksikliği olan bir mükellefin beyanda bulunurken dürüst olması beklenemez. Taraflı yapılacak bir denetim, asıl amacının dışına çıkacaktır[28].

Anayasanın 10. Maddesindeki, "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir… Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar*." ifadeleriyle herkesin kanun önünde eşit olduğu güvence altına alınmıştır. Bu durumda vergi kanunları uygulanırken, herkese eşit ve tarafsız davranılması ve mükellefler bazında herhangi bir kişi yararı gözetilmemesi gerekmektedir. Aynı şekilde vergi denetiminin sadece devlete gelir kaynağı olarak ele alınmamalı ve mükellef lehine bir durum olduğunda da eşit ve tarafsız bir şekilde mükellef hakları gözetilmelidir.

1.3.2.Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği

Yükümlülüklerini yerine getirmediği tespit edilen mükelleflere kanunlar çerçevesinde yaptırımlar uygulanması, denetim sonucunda kayıp ve kaçakların tespiti halinde ödenmesi gereken vergi ve cezaların gerektiğinde cebren tahsil edilebilmesi denetimin yaptırımcı olması özelliği ile ilgilidir[29].

Mükelleflerin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmeleri halinde vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları ve hapis cezası gibi diğer cezalarla cezalandırılmaları hüküm altına alınmıştır. Bu cezalara VUK'un "ceza hükümleri" başlıklı dördüncü kitabında yer verilmiştir. Vergi denetimi neticesinde tespit edilen aykırılıklara ilişkin düzenlenen raporlarda uygulanması istenen tüm müeyyideler uzlaşma, af ve diğer

[27] Bülent Aydın, Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi, İstanbul: Şafak Matbaacılık. 2006, s.62.Aktaran Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.37.
[28] Deniz İştekal a.g.e. s.26.
[29] Mehmet Emin Merter, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, 2004, İzmir, s.16. Aktaran Furkan Beşel a.g.e. s.21.

düzenlemelerde dikkate alınarak vergi idaresince yerine getirilmektedir. Öte yandan tahakkuk eden vergi borcunu ödemeyen mükellefler ile ilgili olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun ilgili maddeleri tatbik edilerek gerektiğinde cebri tahsil yoluna gidilmektedir. Bu uygulama hükümleri vergi denetiminin yaptırımı netice veren özelliğini ortaya koymaktadır[30].

Vergi denetiminin bu özelliğinin sonucu olarak, düzenlenen raporlar vergi dairesi tarafından hiçbir şarta bağlı olmaksızın işleme tabi tutulabileceği gibi bu aşamadan itibaren mükelleflerin vergisini ödeme, uzlaşmaya gitme veya dava yoluna gitmek suretiyle hem vergi hem de cezadan kurtulmaktadırlar[31].

Hukuki olma özelliğine de bağlı olarak, vergi denetimi sonucunda gerekli görülmesi halinde yaptırım uygulanacağı kanunda öngörülmüştür. Kanuna aykırı bir durum tespit edildiğinde, denetim elemanlarınca yaptırım uygulanmaktadır. Bu durumda, mükellefin hakkında başlatılan işlemlere karşı idari çözüm yollarına veya doğrudan dava yoluna başvurma hakkı vardır. Sonuç olarak, vergi kayıp ve kaçağına neden olacak faaliyetleri caydırmak ve faaliyeti gerçekleştiren kişilere devletin zarar tazmini için yaptırım uygulanmaktadır.

1.3.3.Hukuki Olma Özelliği

Vergi denetimi, yasalara istinaden yerine getirilen idari bir işlemdir. Vergi, resim, harç gibi ödevlerin uygulamasının nasıl olacağına ilişkin olarak düzenlemelere Anayasada ve vergi kanunlarında yer verilmiştir. Verginin kanuni bir yetkiye dayalı olarak kanunlarda çerçevesi belirlenen esas ve usullere riayet edilerek hayata geçirilmesi, muhtevasında mali ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımların bulunması vergi denetimine ilişkin hukuki olma vasfını göstermektedir. Devletin tüm idari eylem ya da işlemlerine ilişkin yargı yolunun açık olması ve söz konusu eylem ve işlemlerin kanunlara dayanmış olması gerekliliği hukuk devleti olmanın temel işaretidir.

---

[30]Şenol Gelen, *Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*, (İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2015, s.9-10.

[31]İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar/Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.45.Aktaran Mübayna Doğan a.g.e. s.9.

Dolayısıyla devlet olmanın temellerinden biri olan vergi toplama ve ödemesi işlemine yönelik olarak yapılan denetim anayasaya ve kanunlara dayanmaktadır[32].

Anayasanın 73.maddesine göre "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" Bir idari işlem olan vergi denetimi idare hukukunun temel ilkelerinden kanuni idare ilkesine uygun olarak yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmaktadır. Ayrıca hukuk devleti ilkesi kapsamında idarenin tüm eylem ve işlemleri yargı denetimine tabidir. Bu bağlamda vergi denetimine ilişkin mükelleflerin yargı yoluna başvurabilmeleri denetimin hukuki bir işlem olduğunun göstergesidir[33].

Vergi denetimi kanundan kaynaklanan yetki ile yapılmaktadır. Vergi denetimi sırasında gerçekleştirilen bütün işlemler kanuna uygun yapılmaktadır. Bu özellik, hukuki devlet ilkesini ve devletin saygınlığını vurgulamaktadır.

1.3.4. Dış Denetim Olma Özelliği

Dış denetim; denetlenen işletmenin hesaplarının, gerçekleştirilen faaliyetlerinin, defterlerinin, belgelerinin ve kayıtlarının doğruluğunun, belirli standartlar çerçevesinde önceden belirlenmiş hususlara uygunluğu göz önüne alınarak bağımsız olarak uygulanıp değerlendirmek suretiyle bir sonuca bağlanmasıdır. Dış denetimde önemli olan hususlar[34];

- Önceden belirlenmiş hususlara uygun olarak yapılması,
- Denetim kalıplarına uygun yapılması,
- Bağımsız olmasıdır.

Dış denetim; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca vergi denetimi tanımı itibariyle vergi denetimi yapmaya yetkili denetim elemanlarının mükellef veya mükellef kurumların hesap ve faaliyetlerinin incelenmesi olduğundan, yapılan bu inceleme dış denetim özelliği taşır. Ancak vergi denetim elemanları devlet tarafından görevlendirildiği için

[32]Burak Alihan Tecim, *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, Aktaran Şenol Gelen a.g.e. s.9.
[33] Furkan Beşel a.g.e. s.21.
[34]Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.37.

yapılan denetim bağımsız dış denetim değil de sadece dış denetim olarak sayılmaktadır[35].

Bağımsız denetim elemanları olarak serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirler tarafından yapılan incelemeler ise vergi denetiminin özel bir yönünü oluşturmaktadır. Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri, bu elemanların kamuya mensup olmaları nedeniyle bağımsız olmamakla birlikte, incelemeye tabi tutulanlar açısından bir dış denetimdir[36].

Mükellefler nezdinde yapılan vergi denetimleri, işletme tarafından görevlendirilen biri olmayıp, devlet tarafından yetkilendirilen ve işletme dışı bir birimdir. Bu nedenle, dış denetim olma özelliği vardır. Ancak vergi denetimini gerçekleştiren birimler kamuya bağlı olmaları nedeniyle, vergi denetimini bağımsız denetim olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

1.3.5.Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği

Hesap denetimi, işletmelerin finansal tablolarının yerel hukuki ve mali mevzuatı göz önünde bulundurularak, genel olarak kabul edilmiş muhasebe unsurlarına uygun düzenlenmiş muhasebe kayıtları çerçevesinde inceleme ve bunun neticesinde rapora dökme işlemi olarak tanımlanmaktadır[37].

Daha kapsamlı bir denetleme türü olan vergi denetimi, teknik ve uygulanış olarak hesap denetimini kapsar. Ancak her hesap denetimi vergi denetimi sayılmamaktadır. Çünkü hesap denetimleri anlık olarak yapılan bir denetim biçimi değil, geçmişe dönük bir denetim biçimidir. Bu yönden vergi denetimi ile ayrılmaktadır[38].

---

[35]Emrah Berk Şamcı, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği, (Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019. s.12.

[36] İbrahim Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008, s.46. Aktaran Halil İbrahim Başkan, Vergi Denetiminin Etkinliği, Yaşanana Sorunlar ve Çözüm Önerileri; Vergi Müfettişleri Perspektifinden Teorik ve Uygulamalı Çalışma, (Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi) Kahramanmaraş, 2016, s.20.

[37]Halil İbrahim Topçu," Vergi Denetimi Beyan dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2005), s.36. Aktaran Eyüp Demir, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", Vergi Raporu, Sayı 232, 2019, s.308.

[38] Emrah Berk Şamcı a.g.e. s.12.

Vergi denetiminin hesap denetimini de içine alan niteliği bulunması nedeniyle, uygulanışı açısından bir hesap denetimi olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ancak gerçekleştirilen tüm hesap denetimleri ise vergi denetimi niteliği taşıması düşünülemez[39].

Hesap denetimini, işletme finansal tablolarının hukuki-mali mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun denetimi ve raporlanması olarak tanımlanabilir. Vergi denetimi ise, hesap denetimini de içeren daha kapsamlı bir denetim türüdür. Ancak her hesap denetimini de vergi denetimi olarak adlandırılmamalıdır.

1.4.Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Çağdaş vergicilikte vergi kanunları hem vergi yükümlülerine hem de vergi idaresine karşılıklı olarak bazı görevler yüklemiş ve bazı haklar tanımıştır. Bu karşılıklı hak ve sorumluluklar vergi teorisinde "vergiyi güvenlik altına alma" şeklinde ifade edilmektedir. Bu bakımdan vergi denetimi, vergi gelirlerini güvenlik altına alan çok önemli bir güvenlik önlemidir. Bir güvenlik önlemi olarak vergi denetiminin fonksiyonları vardır. Vergi denetiminin belirlenmiş amaçlarının gerçekleştirilmesi için bu fonksiyonlar oldukça önemlidir. Vergilendirmenin etkin olabilmesi bu fonksiyonların etkin olarak işletilmesine bağlıdır[40].

Günümüzde, etkin bir vergi denetiminin olabilmesi için mükellef odaklı; vergiye gönüllü uyumu hedefleyen bir vergileme sisteminin olması gerekir. Gelir İdaresi ile mükellef arasında iş birliği sağlanmalıdır. Yapılan vergi denetimleri ile verginin araştırıcı, bulucu, önleyici ve eğitici fonksiyonları da gerçekleştirilir[41].

Vergi denetim fonksiyonları; araştırma bulma, eğitim, düzeltme ve önleme fonksiyonu olmak üzere dört tanedir.

---

[39] Eyüp Demir a.g.e. s.308.
[40]Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, 1.Baskı, Bursa ,2014, s.18.
[41] Aydın Teneş a.g.e.15.

1.4.1.Araştırma- Bulma Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırma fonksiyonu vergi incelemesinin asli fonksiyonu olarak görülmektedir. Bu fonksiyon mükelleflerin vergi ile ilgili yaptıkları hataları ve yanlışları bulmaya çalışır, bulunan hatalara vergi yasalarındaki yaptırımı uygulamaktadır. Çünkü yasalar ne kadar mükemmel olursa olsun vergi incelemesinin olması gereken etkinlik, verimlilik ve nitelikte yapılmaması var olan sistemin doğru işlememesine ve bozulmasına sebep olmaktadır[42].

Vergi denetimi özünde ödenmesi gereken vergiyi araştırır. Ayrıca vergi denetiminin araştırıcı ve bulucu fonksiyonu, mükellef işlemleri ve bu işlemlerle ilgili defter, kayıt ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesini ve düzeltilmesini de hedef alır[43].

Vergi denetiminin bu işlevi, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemleri ve bu işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle gerek mükellef ve gerekse üçüncü kişiler nezdinde hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ve düzeltilmesini sağlamaktır [44].

Vergi denetiminde, hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmasının yanında, ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere rağbet etmemeleri ve dikkatli olmaları uyarılarında da bulunulur ve bu fonksiyon bir nevi önleme fonksiyonu niteliğine yaklaşır[45].

Asli olarak nitelendirilen fonksiyon, araştırma-bulma fonksiyonudur. Kısaca ödenmesi gereken verginin araştırılması ve ödenen vergilerin de doğruluğunun tespitidir. Yapılan vergi incelemeleriyle defter, kayıt ve belgeler araştırılmaktadır.

---

[42]İstanbul Ticaret Odası (İTO), Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Haklar, İstanbul, Yayın No:17, 2005, s.87. Aktaran Zeynep Polat, Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2017, s.14

[43]Harun Yeniçeri a.g.e. s.18.

[44]Hasan Abdioğlu, "Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36,2007, s.165. Aktaran Ahmet Somuncu, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, 2014. s.138.

[45]Melih Erdoğan, *Denetim,* Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.41. Aktaran Seyit Ali Bütüner a.g.e. s.9.

İncelemeler sonucunda bilerek veya bilmeyerek yapılmış hata ve hile ortaya çıkarsa, rapor edilmesi ve yaptırım uygulanması gereklidir. Bu durum, vergi sisteminin etkin ve doğru işlemesi için önemli bir işlev olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda caydırıcı niteliği olması nedeniyle önleyici fonksiyonunda da bahsedilebilir.

1.4.2.Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçağını bulucu ve önleyici işlevlerinin dışında, mükellefler yönünden eğitici işlevi de bulunmaktadır. Mükellefler hakkında yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin (vergi incelemesinin) yapılırken inceleme süresince gerek görülen hususlarda mükelleflerin uyarılması, mevzuat ile ilgili konularda yardımcı olunması ve aydınlatılması; vergilendirmede hata ve eksiklikleri konusunda uyarıcı mahiyette bilgi verilmesi ve eleştirilmesi gibi hususlar mükellefler üzerinde eğitici rol oynamaktadır. Dolayısıyla vergi denetimleri mükelleflerinin mevzuat yönünden bilgili olmasını, vergiye daha çabuk uyumunun sağlanmasını, vergi bilincinin oluşmasını sağlamaktadır[46].

Vergi denetmenleri inceleme süreci içinde gerek görülürse mükellefleri aydınlatıcı, uyarıcı ve öğretici şekilde bilgi verme ya da eleştirme yoluna gidebilirler. Bu durum mükellefler üzerinde eğitici bir rol oynar. Vergi denetimin ortaya çıkarmış olduğu bu fonksiyon yukarıdaki fonksiyonlarla birlikte vergi denetim sisteminde tamamlayıcı bir rol oynar[47].

Vergi denetimleri esnasında denetimini yürüten görevliler ile mükellefler çoğu zaman yüzü yüze etkileşim halindedir. Özellikle anlık olarak yapılan yoklamalarda, denetim yapanlar ile mükellef arasında vergi mevzuatının, mükelleflerin ödevlerinin öğretilmesi için önemli bir fırsat bulunmaktadır. Dolayısıyla, denetim sadece cezayı gerektiren fiillerin araştırılması ve tespit edilmesi yönünde olmamalı, mükellef odaklı bir yaklaşımla; mükellefi uyarmak, doğru olarak yapması gerekenler söyleyerek aydınlatıcı bir işlev de görebilir[48].

---

[46]Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, *HUK 50. Yıl Armağanı*, Acar Matbaacılık AS., İstanbul, 1995, s.96. Aktaran Emrah Berk Şamcı, a.g.e. s.12.
[47]Cihan Mert, *Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi*, (Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Aydın, 2009, s.8.
[48]Ahmet Somuncu a.g.e. s.139.

Yapılan denetimler sırasında sadece vergi tespiti ve sonucunda yaptırım uygulamak yerine, mükelleflere mevzuat hakkında bilgi verme, vergi ödevi hakkında bilgilendirme gibi eğitici fonksiyonu bulunmaktadır. Böylece vergi denetimi ile amaç sadece gelir elde etmek değil, mükellefte vergi bilincini oluşturmak, vergiye uyumu sağlamak ve mükellef-idare arası olumlu ilişki kurmaktır.

1.4.3.Düzeltme Fonksiyonu

Düzeltme fonksiyonunun amacı; vergi denetimleri sırasında denetim elemanı ile mükellefin karşılıklı iletişiminin sonucu, denetim elemanının mükellefi uyarmak, ona bilgi vermek ve yardımcı olmak suretiyle eğitici bir misyon üstlenmesi, bu şekilde onların hata yapmalarını engellemesi ve yapılmış hatalar varsa, bu hataların düzeltilmesini sağlamaktır[49].

Düzeltme fonksiyonu temel olarak mükellefi cezalandırmayı hedef almaz. Çünkü cezalandırma amacı güden vergi sistemlerinde mükellefler, sadece denetlendikleri anda kayıt dışı ekonomiden uzaklaşmış olurlar. Denetim faaliyetlerinin olmadığı dönemlerde mükellefler, yanıltıcı beyanlar ile gelirlerinin büyük bir kısmını vergi dışı tutabilirler. Bu durum, vergi hasılatlarının bütçe içindeki payının azalmasına neden olur. Buna karşın hükümetler, vergi oranlarını arttırarak veya yeni vergiler koyarak vergi gelirlerini arttırmaya çalışabilirler. Ancak vergi oranlarının artışı veya yeni vergilerin konulması, vergi bilincine sahip olan mükelleflerin geri çekilmelerine neden olacaktır. Dolayısıyla mükelleflere vergi kültürü ve bilincini aşılamak; mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayacaktır. Bu sayede topluma faydalı bireyler kazandırılmış olmaktadır[50].

Düzeltme fonksiyonu, vergi denetiminde yapılan araştırmalar sonucu hata ve hileleri düzeltmek ve daha sonra oluşabileceklerin de önüne geçmek olarak nitelendirilebilir.

---

[49] Emrah Berk Şamcı a.g.e. s.14.

[50]İbrahim Halil Sugözü*, Kayıt Dışı Ekonomi ve Türkiye Kayıt Dışı Ekonomi Vergi Politikaları ve Önlemler***,** Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Haziran 2010, s. 101. Aktaran Aydın Teneş a.g.e. s.18.

1.4.4.Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, hata ve hileler meydana geldikten sonra bunları ortaya çıkararak cezalandırmak yerine, hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırarak bunların yapılmasını önleyici etkiler yaratmaktır[51].

Vergi denetiminde mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinde oluşabilecek hata, hile veya vergi kanunları açısından suç teşkil edebilecek eylemlerin henüz ortaya çıkmadan mükellefler tarafından düzeltilmesi ve buna göre davranılması önleyici fonksiyondur. Bu fonksiyon araştırma işlevinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi incelemeleri sonucu yükümlülerin hata veya hile yaptıkları görülürse yükümlülere uyarılar yapılır ve gerekirse cezalar kesilir. Önleyici fonksiyon sayesinde vergi incelemesi sırasında ortaya çıkabilecek bu muhtemel hataların önceden düzeltilerek idare ve mükellefler açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmaktadır. Aynı zamanda yükümlülerin tekrarlanan hataları konusunda aydınlatılması, bilinçlendirilmesi gelecekte yapılabilecek hataların önlenmesini sağlayacaktır[52].

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu olarak bilinen bu tür önlemlerle mükellefleri ve vergi dairesi çalışanlarını hatalı işlemlerden, vergi kayıp ve kaçağına neden olacak davranışlardan kaçınarak vergi ilişkisi ve işlemlerinde daha dikkatli, titiz ve düzenli hareket eden elemanların vergi idarelerinde çalıştırılması ve mevcut elemanların bu anlamda ciddi bir eğitimden geçirilmeleri gerekmektedir[53].

Vergi denetim fonksiyonları incelendiğinde; hepsinin birlikte bir bütün oluşturduğunu söylemek mümkündür. Vergi denetimi sırasında hem vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesi ve düzeltilmesi hem de denetim sırasında mükellefleri bilgilendirilerek, mükellefin vergiye uyumu sağlanmasıyla ilerde oluşabilecek sorunlar da engellenmiş olacaktır.

---

[51] İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması,* Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.44. Aktaran Fatih Çavdar a.g.e. s.19.at

[52]Adnan Gerçek, *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*, Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 13, Ankara, 2002, s.40. Aktaran Zeynep Polat a.g.e. s.15.

[53]Harun Yeniçeri a.g.e. s.20.

Özetle; asli fonksiyon olan araştırma-bulma fonksiyonu ile ödenmesi gereken vergi araştırılır ve tespit edilir. Bu durumda vergi kayıp kaçakları ortadan kalktığı için doğrudan hazineye gelir sağlayıcı etkisi vardır. Ayrıca gerekli durumlarda kanunun öngördüğü yaptırımlar da ek gelir sağlamaktadır. Günümüzdeki çağdaş vergi sistemine göre, vergiler beyan usulüne göre alınmaktadır. Bu nedenle her mükellefin beyanını araştırmak mümkün değildir. Bu durumda diğer fonksiyonlar önem kazanmaktadır. Yapılan denetimlerde denetim birimleri, denetimin yanı sıra mükellefe mevzuat hakkında bilgilendirme yapmalıdır. Eğitici fonksiyon sayesinde, mükellefin vergiye uyumu sağlanabilir. Böylece, ileride oluşabilecek vergi kayıp ve kaçakları düzeltilip, önlenmiş olacaktır. Mükelleflerin mevzuat hakkında bilgi sahibi olması, istemeden oluşan hataların önüne geçilmesini sağlarken, yaptırımlar ve uyarılar da caydırıcı unsur olarak vergi kaçırma eğilimini azaltabilmektedir. Vergi denetiminin bütün fonksiyonları bir araya geldiğinde, vergilendirme etkin, verimli ve doğru olacaktır.

1.5.Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türlerini değişik açılardan inceleyerek iki ana gruba ayırmak mümkündür. Bunlar; içerik ve nedenleri bakımından, denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki bakımından vergi denetim türleridir.

1.5.1.İçerik ve Nedenleri Bakımından Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türleri, içerik ne nedenlerine göre; olağan ve olağanüstü vergi denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.5.1.1.Olağan Denetim

Belli bir plan ve program dahilinde yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimlerde denetim gruplarının yıllık plan ve programlarında yapılması öngörülen denetimler gerçekleştirilir[54].

[54]Metin Meriç, Vergi Denetimi, İlkem Ofset, İzmir 2002, s.28. Aktaran İsmail Hakkı Yücelen, Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi, (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa,209, s.19.

1.5.1.2.Olağanüstü Denetim

Olağanüstü denetim belli bir nedene dayalı olarak yapılan denetimlerdir. Bu tür denetimler, genellikle vergi denetimi yapılmasının zorunlu olduğu bir durumunda ortaya çıkması sonucu yapılmaktadır. Örneğin, A mükellefi hakkında vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olması halinde bu özel nedenlerle başlatılan incelemeler olağandışı incelemelerdir[55].

Olağanüstü denetim, habersiz ve plansız bir şekilde gerçekleştirilmesi ve geçerli bir nedene dayandırılması ile olağan denetimden ayrılmaktadır.

1.5.2. Vergi Türü Açısından Vergi Denetimi

Vergi denetim türleri vergi türüne göre incelendiğinde karşımıza genel ve özel vergi denetimi çıkmaktadır.

1.5.2.1.Genel Denetim

Genel vergi denetimi, gelir, servet ve harcama vergilerinin tamamını içermekte olup, belli bir vergilendirme dönemi içerisindeki tüm hesap ve işlemlerin denetimini amaçlamaktadır. Bu denetim türü kural olarak "olağan" denetimle aynıdır[56].

Genel vergi denetimini; bir vergilendirme döneminde, planlı olarak bütün vergilerin hesap ve kayıtlarının incelenmesi yönüyle olağan vergi denetimine benzetmek mümkündür.

1.5.2.2.Özel Denetim

Belirli bir konu veya olayın, belirli bir vergi dönemi ile ilgili olarak araştırıldığı bir denetim türüdür. Kurumlar yukarıda bahsi geçen denetimler dışında daha lokal konularda; mali durumların tespiti, şirket birleşmesi, devir işlemleri, hile ve yolsuzluk gibi durumların tespiti ve yatırım planları için özel amaçlı vergi denetimi talep etmektedirler[57].

---

[55]Emrah Berk Şamcı a.g.e. s.14.

[56] Osman Pehlivan "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası Dergisi*, 1986, s.34. Aktaran Fatih Çavdar a.g.e. s.21.

[57] Fülya Ayşegül Eraslan, Vergi Denetimi ve Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği, (Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Programı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2019,s.39.

1.5.3.Denetlenen ve Denetleyen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türleri; denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki bakımından, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.5.3.1.İç Denetim

İç denetim bir işletmenin mali ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin gözden geçirilerek değerlendirildiği bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır[58].

Yönetsel denetim de diyebileceğimiz iç denetim, gelir tahsil eden kurumların kendi içlerinde yaptığı denetimdir. Hazine ve Maliye Bakanlığının gelir toplayan birimlerinde, astların hiyerarşik üstleri tarafından, tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yasalara uygunluğunun hiyerarşik olarak denetlenmesidir. İç denetim; bir kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli bir çalışmayla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır[59].

İç denetim; belirlenen amaçları gerçekleştirmek ve etkinliğin sağlanması için gelir tahsilinde rol oynayan kurumlarda yapılan işlemlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı birimleri arasında hiyerarşik sistemle denetlenmesidir.

1.5.3.2.Dış Denetim

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu idarelerinin hesapları ve bunlara ilişkin belgelerle, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp

[58]Ersin Güredin, *Denetim,* 6. Baskı, Beta, İstanbul, Ekim, 1994, s.15. Aktaran İsmail Hakkı Yücelen a.g.e. s.20.
[59]İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitapevi, 2008, s.75.Aktaran Ayşenur Yılmaz a.g.e. s.47.

kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir[60].

Özel kuruluşlarda yapılan dış denetimler matrah dışı kalan gelirleri ortaya çıkararak vergilerin artmasını sağlamaktadır. Kamu kuruluşlarında yapılan dış denetim şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirtilmesinde katkı sağlamaktadır. Yani dış denetimin; mali yönetime katkı sağlamak, performanslarını arttırmak, saydamlığı sağlamak, yolsuzluk ile ilgili mücadele edilmesini sağlamak, hesap verebilmeği sağlamak, kamu kaynaklarının verimli kullanımını sağlamak, güvenilebilirliği sağlamak, sosyal ve ekonomik hedeflerin gerçekleşmesini sağlamak ve uluslararası hedeflere ulaşmada yardımcı olmak gibi önemli faydaları vardır[61].

Dış denetim kısaca; kurum dışı bir birim tarafından hem gelir kaybını önlemek hem de amaçlar gerçekleştirilirken vergi yönetiminin etkin, doğru ve şeffaf işlemesi amacıyla yapılmaktadır.

1.6.Vergi Denetim ve Bilgi Edinme Yolları

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi denetim ve bilgi edinme yolları şu şekilde sıralanabilir;

- Yoklama,
- Vergi İncelemesi,
- Arama,
- Bilgi Toplama.

[60]MaliyeBakanlığı,"FaaliyetRaporu",www.sgb.gov.tr/Raporlar/Ġdare%20Faaliyet%20Raporu/Maliye%20Bakanlığı%202006%20Yılı%20Faaliyet%20Raporu.pdf , 2006, s.48 Aktaran Fatih Çavdar a.g.e. s.23.

[61] Recai Akyel, "Yönetimde İç Kontrol İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19 (3), 2010, s.7. Aktaran Şefika Altıntaş, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2019. s.68.

1.6.1.Yoklama

Vergi yoklaması, yetkili kişiler tarafından vergi mükellefleri veya mükellefiyetle ilgili olayları ve kanıtları tespit etmek ve araştırmak amacıyla her zaman yapılabilen vergi denetim türüdür. Tanım unsurlara ayrılırsa[62];

- Yoklama, yetkili kişiler tarafından yapılır.
- Yoklama, vergi mükelleflerini veya mükellefiyetle ilgili olayları ve kanıtları tespit etmek ve araştırmak amacıyla yapılmaktadır.
- Yoklama her zaman yapılabilir.

Vergi idaresi ilk kez, yoklama ile vergiye ilişkin yükümlülükler hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Mükellefler tarafından mükellefiyet türüne göre belirlenen süreler içerisinde verilmesi gereken işe başlama dilekçesinin ardından vergi dairesi tarafından bildirimin yapıldığı gün veya bu mümkün değilse ertesi işgünü içerisinde mükelleflerin işyerlerinde yapılacak bir yoklama ile işe başlamanın tespiti yapılır. Bu tespitler genelde, mükelleflere ilişkin olarak vergi dairesi tarafından yapılan ilk tespitlerdir. Bu sırada tutulan yoklama tutanaklarında, adres, faaliyetin konusu, çalışan kişi sayısı, kira sözleşmesi, iş yerinde bulunan malzeme ve teçhizat, vb. gibi mükelleflere ilişkin birçok bilgi kayıt altına alınır[63].

Yoklama ile yükümlülerin belge düzenine uymaları sağlanarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi; aynı zamanda yapılan bu yüzeysel denetimle mükellefiyet ve mükellefle ilgili maddi olayların zamanında kavranması amaçlanmaktadır. Yoklama sırasında mükellef ve sorumlu tespitleri, işyerlerinde fiili envanter ve hasılat tespitleri, mal ve hizmet alışverişlerinde belge düzeninin kontrolü için şehir içi denetimler ve karayollarında araçlar üzerinde belge denetimi yapılmaktadır. Yoklamayla, vergiyi doğuran olay ile kayıtlar arasında bağlantı kurulabilmekte ve böylece vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi sağlanmaktadır. Yoklamanın, mükelleflerin vergisel

[62] Hasan Hüseyin Bayraklı vd, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, 1.Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Ankara, 2012, s.108

[63] Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi*, Sayı 115, 2014, s.219.

yükümlülüklerine ilişkin bir nevi uyarı ve hatırlatma niteliği sayesinde, onların ilerde daha ağır yaptırımlarla karşılaşmamalarına da yardımcı olunmaktadır[64].

Yoklama türlerini de iki türde incelemek mümkündür. Bunlar; bireysel ve toplu yoklamadır. Bireysel yoklama, vergilendirmeye yönelik olarak mükellef ve işletme bazında yapılırken, toplu yoklama; kayıt dışı mükelleflerin saptanması, muhtasar beyanname verenlerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması, basit usule tabi mükelleflerin bu usule tabi olma koşullarını aşıp aşmadığının saptanması gibi durumlarla ilgili olarak üç yıllık toplu yoklama planları çerçevesinde hazırlanan ve uygulanan yoklamadır. Bu ayrımdan hareketle bireysel yoklama; "vergilendirmeyle ilgili olarak, yükümlü ve sorumlularla ilgili olup vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayların, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların, yoklama yetkisine haiz memurlar tarafından yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi denilen tutanağa bağlanması işlemi" şeklinde tanımlanmıştır[65].

Toplu yoklama ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belli edilecek hususlarda toplu yoklama yapılabilir. Toplu yoklamalar amaç ve sonuçları bakımından benzer olayların toplu şekilde tespitine yönelik yapılır ve sonuçlar yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılarak yapılır. Ancak yoklama cetvelleri önceden hazırlandığı için yoklama esnasında bu cetvellere geçirilmesi mümkün olmayan olgular için bireysel yoklama fişi düzenlenir[66].VUK madde 133'te "Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi caizdir. Yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri Maliye Bakanlığı belli eder. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayarı bir tutanakla tespit olunur" ifadesiyle toplu yoklamaya dair bilgi verilmiştir.

1.6.1.1.Yoklama Yetkisi ve Amacı

VUK, madde 127 (3239 sayılı Kanun, madde. 12 ile değişen madde); yoklamadan maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları

[64] Adnan Çavuş, *Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi), İstanbul, 2012, s.118.

[65] Adnan Çavuş a.g.e. s.118.
[66] Ayşenur Yılmaz a.g.e. s.55.

araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak;

- Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde, özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- 3100 sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların, bu mecburiyete uyup uymadıklarını; bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu olan defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını; vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ve kullanılıp kullanılmadığını; faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek. Ayrıca kanuni belge ve defterler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını; Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak; taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak. (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal; diğer mallar ise üç ay sonra Gümrük, Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara göre tasfiye olunur.) yetkisine haizdirler[67].

Yoklamaya yetkililer: VUK madde 128'de şu şekilde sıralamıştır;

1. Vergi dairesi müdürleri;

[67] Aydın Teneş a.g.e s.20.

2. Yoklama memurları;
3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
5. Gelir uzmanları.

1.6.1.2.Yoklama Süreci ve Usulü

Yoklama günün her saatinde yapılabilir. Kanunlarca yoklama zamanı sınırlandırılmamıştır. Yoklama memurunun mükellefe yoklamayı yapacağı zamanı önceden haber vermesi gerekmez. Yoklama yapılırken yoklama yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı bir resmi kimlik belgesi bulunur ve yoklama memurları bu kimlikleri, mükellefler kimlik sormadan, kendiliğinden nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterirler. Yoklama sonuçları, tutanak mahiyeti olan "Yoklama Fişi"ne geçirilir[68].

1.6.1.3.Yoklamanın Sonuçları

Belirtildiği üzere yoklama neticeleri, yoklama fişi ile tespit edilir. Yoklama fişinde, yer, tarih ve saat belirtildikten sonra mükellef nezdinde yapılan işlemler, varsa mükellefin şikayetleri yoklama fişine yazılır. İki nüsha düzenlenir ve taraflarca imzalanır. Mükellefin imzadan çekinmesi durumunda keyfiyet fişe yazılır ve orada bulunan polis, jandarma, muhtar gibi kamu personeline imzalatılır. Yoklama fişi mükellefe veya yetkili adamına bırakılır. Bunların bulunmaması durumunda bilinen adrese posta aracılığı ile gönderilir. Vergi karnesi alanların yoklama sonuçları ayrıca karnesine işaret edilir. Yoklama fişinin ikinci nüshası vergi dairesine verilir.

Vergi yoklamasını sonuçları şu başlıklar altında incelenebilir[69];

- Gelir getirici sonuçları: Yoklama, kayıt dışı kalmış kişi ve olayların tespit edilmesi ile yeni gelir kaynaklarına ulaşılması sonucunu doğurur. Vergi kaybı önlenir.
- Vergi düzenine uyumu sağlar: Vergi mükellefleri ister yoklamaya tabi tutulsun, ister yoklamaya tanık olsun, bir daha vergi kaçırma eğilimine

[68] Fatih Çavdar a.g.e. s.112.
[69] Hasan Hüseyin Bayraklı a.g.e. s.132.

girmeyeceği ve vergi kurallarına uyması gerektiği sonucuna ulaşabilir. İstisnai hallerde, aykırı davranışta olmaya devam edenler de olabilir.

- Ceza kesilmesini gerektirebilir: Vergi idaresi kendisine teslim edilen yoklama fişinden hareketle mükellef için vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları kesmeye yönelir.

VUK 132. maddeye 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. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

1.6.2.Vergi İncelemesi

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi hakkında birçok tanım yapılmıştır. Bazı tanımlarda vergi incelemesi, revizyon veya vergi revizyonu diye adlandırılmaktadır. Türk vergi hukukundaki vergi incelemesi kavramı, ilmi anlamda vergi revizyonunu ifade eder. Vergi incelemesi, işlem üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında yapılır. İşletmelerde vergi incelemesi, vergi hukuku hükümlerine göre yapılan zorunlu nitelikte bir revizyondur. Vergi incelemesinin defter ve belgeler üzerinden yapılan revizyondan ayrı olarak defter ve belgeler dışında bir de araştırma yönü vardır. Vergi incelemesi, beyanların

ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırmadır[70].

Revizyon defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılırken vergi incelemesi defter ve belgelerle sınırlı değildir. Vergi incelemesi, vergi ile ilgili işlemler üzerinden belli süre geçtikten sonra önceden yapılmış işlemler hakkında tekrar inceleme yapılmasıdır[71].

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli oluğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir[72].

Beyana dayanan bir vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinin şartlarından biri, vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olmasıdır. Çünkü vergi incelemelerinin hem araştırma hem de vergi kayıp kaçağını önleme işlevi vardır. Günümüzde e-devletin sağlamış olan imkanlardan yararlanarak, gelir idaresinde VEDOP kapsamında uygulamaya konulan Veri Ambarı (VERİA), Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDKBİS) ve VD-İNTRA gibi otomasyon sistemleri sayesinde; mükelleflerin yasal kayıtları ile dış kaynaklardan alınan bilgilerin değerlendirilmesi ve ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucunda incelenmesinde yarar görülen mükelleflerin listesinin denetim birlerine gönderilmesine başlanmıştır. Bu sistem ile vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırmaya başlanmıştır[73].

Vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmanın yanında vergiye karşı olabilecek hukuk dışı hareketlerin önlenmesinde caydırıcılık işlevi de görür. Vergi incelemesi vergi kaçırma kanaati oluşabilecek mükelleflerin bu davranışlarının cezalandırılacağını bilmelerini sağlayan idari işlemdir. Vergi incelemesi şekli denetimden ziyade defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygunluğunun

---

[70] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, A.Ü. Hukuk Fak. Yayını, Ankara 1992, No: 494, s.101 Aktaran İlhan Binbirkaya, *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2006, s.26.

[71] Furkan Beşel a.g.e. s.44.

[72] İsmail Hakkı Yücelen a.g.e. s.30.

[73] Doğan Şenyüz vd. a.g.e. s.151.

araştırıldığı gerçeklik denetimi olup kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği gerçek mali gücü tespit etmeyi amaçlar[74].

Uygulamada üç tür vergi incelemesi vardır. Bunlar[75];

Tam İnceleme: Mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde yapılan incelemedir. Ayrıca bu incelemede mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındakinin durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde tespit etmeye yönelik inceleme yapılmaktadır.

Kısa İnceleme: Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik yapılan incelemedir.

Karşıt İnceleme: Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemedir.

1.6.2.1.Vergi İncelemesi Amacı ve Yetkisi

VUK madde 134'te "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir." ifadesi ile vergi incelemesinin amacına yer verilmiştir.

Beyan usulü esasına dayalı olan vergi sistemimizin sağlıklı bir süreç geçirebilmesi için öncelikle gerekli olan şartlardan biri, mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemelerin yaygın aynı zamanda etkin olmasıdır. Vergi incelemesinde amaç vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmak gibi görünse de asıl amaç vergi kaçakçılığının oluşmasını engel olmaktır. Vergi incelemesi önleyici işlevinin yanı sıra mükellefi ıslah edici bir görevde üstlenmiştir. Islah edici yönü sayesinde mükellefler üzerinde vergi ahlakının gelişimine katkı sağlayarak vergi kanunlarına gönüllü uyum noktasında artış sağlanabilecektir[76].

---

[74] Furkan Beşel a.g.e. s.44.
[75] Ertuğrul Kutay Ünal a.g.e. s.50
[76] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.29.

Vergi incelemesinin vergi kanunlarının tam ve doğru uygulanmasını sağlamanın yanı sıra vergi bilincini artırma, vergi ve muhasebe konularında mükellefleri eğitme, haksız rekabeti ve kayıt dışılığı önleme, caydırıcı olma ve ekonomik istikrara katkı sağlama gibi işlevleri de bulunmaktadır. Ayrıca vergi incelemesi hem incelenen hem de diğer mükellefler üzerinde caydırıcı etki meydana getirerek mükelleflerin doğru beyanda bulunmasını sağlayabilir[77].

Vergi incelemesinin amaçlarını özetlemek gerekirse; ödenmesi gereken verginin araştırılması, tespit edilmesidir. Ancak kanunda yer verilen bu amaçlar haricinde dolaylı bir şekilde de olsa, vergi kaçırma eğilimini azalttığı, gelecekteki girişimleri önlediği ve mükellefler bazında eğitici işlevi olduğu bilinmektedir.

VUK 135. maddede, vergi incelemesinde yetkili olanlar şu şekilde sıralanmıştır.

1. Vergi Müfettişleri,
2. Vergi Müfettiş Yardımcıları,
3. İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

Vergi incelemesine yetkili olanlar dışında bazı denetim elemanları (adalet müfettişleri, gümrük müfettişleri ve kontrolörleri, iş müfettişleri, Sayıştay denetçileri vb.) tarafından düzenlenen raporlara istinaden, vergi dairelerince tarhiyatlar yapıldığı da anlaşılmaktadır.1991/ 1 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi'nde; "Muhtelif kurum ve kuruluşlar adına görev yapan denetim elemanları ile murakıplar tarafından vergi dairelerine intikal ettirilen raporlar, ilgili vergi dairelerince ihbar telakki edilmesi gereken belge niteliğini taşımakta olup, bu raporlar üzerinde tarhiyat yapılması yasalara aykırı bulunmaktadır" denilmektedir. Bu nedenle, ilgili kanunlarda (213 VUK ve 5411 sayılı KHK) sayılanların dışında kalan denetim elemanları tarafından düzenlenen raporlar üzerine, mükellefler adına kesinlikle tarhiyat yapılmaması; ancak vergi dairelerine intikal eden bu raporların ihbar telakki edilerek, ilgili mükelleflerin

[77] Furkan Beşel a.g.e.s.46.

kanunda yazılı olan prosedüre göre incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir, açıklaması yer almaktadır[78].

Vergi Usul Kanunu, inceleme yetkisine haiz olanları sınırlı olarak belirdiğinden, sayılanlar dışında hiç kimsenin vergi incelemesi yapma hak ve yetkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple, vergi incelemesi geçirecek olmanız halinde evvela inceleme görevlilerinin kimlik ibraz etmelerinin talep edilmesi gerekmektedir. Kanun gereği, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir kimlik bulundurmak ve gittikleri yerde incelemeye başlamadan evvel bu kimliği ilgililere göstermek zorundadırlar[79].

1.6.2.2.Vergi İncelemesinin Kapsamı

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[80].

Hakkında vergi incelemesi yapılacak olan mükelleflerin nasıl belirleneceğine ilişkin olarak yakın zamana kadar herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildi. 646 sayılı KHK ile değiştirilen 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın 20'nci maddesinde, Vergi Denetim Kurulu'nun görevlerinden birisinin, 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 olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenleme vergi incelemelerinin tamamının risk odaklı bir şekilde belirleneceği anlamına gelmemekle birlikte, risk unsurlarının doğru belirlenmesi, vergi

[78] Aydın Teneş a.g.e. s.25.
[79]Türkiye Barolar Birliği, *Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi*, s.4. http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/527.pdf Erişim Tarihi:25.01.2021.
[80] Fatih Çavdar a.g.e. s.114.

incelemelerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayacaktır. Diğer taraftan, risk analizinde hangi bilgilerin ne tür modeller ile kullanılacağının kamuoyuna açıklanmamasının hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmektedir[81].

1.6.2.3.Vergi İncelemesinde Uyulacak Temel İlkeler

Konu temelde VUK 140. maddesinde düzenlenmekle beraber detaylı düzenleme, "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"te yer alan 5 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Temel ilkeler özetle şunlardır[82].

- Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin, 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 olduğunu 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 temel düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

---

[81] Funda Başaran Yavaşlar, "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.261, (Haziran 2010), 3.1.2.3. numaralı bölüm, www.vergisorunlari.com.tr, (09/03/2014) Aktaran Abdullah Karaboyacı a.g.m s.225

[82] Ömer Gören, "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, 2013, s.423.

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

Görüldüğü gibi tamamı etik değerlere dayanan bu düzenleme, aslında tüm kamu çalışanları için geçerlidir. Diğer yandan Vergi Müfettişleri Yönetmeliğin 38. maddesine göre yalnızca vergi incelemesi ile değil, 1567 sayılı Türk parası Kıymetini Koruma hakkındaki kanun ve tebliğler çerçevesinde uygulamada kambiyo işlemleri ve suçları olarak adlandırılan işlemler hakkında, 5549 sayılı suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi hakkında kanuna ve dolayısıyla TCK 282. maddeye göre de inceleme yapmak ile de görev ve yetkilendirilmiştir[83].

1.6.2.4.Vergi İncelemesi Süreci ve Usulü

Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve zaman hakkında hükümler kanunda yer almaktadır. VUK 138. ve 139. maddelere göre, "Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir." Ancak nezdinde inceleme yapılacak olan mükellefler tarafından inceleme hazırlığının yapılması, incelemenin gerçekleştirileceği ortamın ve mekânın sağlanması gibi nedenlerle ve önceden haber verilmesinde sakınca yoksa nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilir[84].

"Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere,

[83] Ömer Gören a.g.e. s.423.
[84] Abdurrahman Akdoğan, "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi" ,2011, s.103. Aktaran Cengiz Bozo, *Türkiye'de Vergi Denetimi*, (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2016. s.49.

defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” bu maddede incelemenin yapılacağı yer hakkında ifadeler yer almaktadır.

Kanun hükmüne göre vergi mükellef ve vergi sorumlularının isteği üzerine incelemenin dairede yapışacağı hükmü yer almasına rağmen İdare tarafından da vergi mükellefinin iş yerinin müsait olmadığın tespit edilmesine imkân veren Danıştay kararı da mevcuttur[85]. (“Vergi İncelemesi mükellefin işyerinde yapılır. Ancak işyerinin vergi incelemesi yapılmasına uygun olmadığına dair idare tarafından tespit yapılırsa inceleme dairede yapılır...” Danıştay On birinci Daire, E:1999/1896, K:2000/3215.)

Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının temel amacı; inceleme elemanının iş yerini ve sahibini yakından tanıması, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olarak daha gerçekçi bir inceleme yapılmasını sağlamaktır. Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasının diğer bir amacı ise, mükellef veya sorumlunun inceleme sırasında defter ve belge ibrazı konusunda büyük zahmetlere katlanmasını önlemektir. İnceleme sırasında ortaya çıkacak tereddütlerin, anında mükelleften sorulmak suretiyle giderilmesi; kesin sonuçlar alınabilmesi, verimli olması, iş yerinde yapılan denetim türünün olumlu yönleridir[86].

İstisnai durumlar dışında incelemenin habersiz bir şekilde, neticesi alınmamış hesap dönemi dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilmektedir. Ayrıca incelemenin işyerinde yapılması esastır. İncelemeye tabi olan gerekli defter ve belgelerin de getirilmesi için yazılı talepte bulunulur.

Aynı kanunun 140. maddesinde inceleme sırasında uyulması gereken zorunlu esaslara da yer verilmiştir.

1. İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler;

2.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.

---

[85] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.31.
[86] Aydın Teneş a.g.e. s.29.

3. Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati 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 uğratmayacak şekilde yapılır);

4. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.

5.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.

6. 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.

Vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslara VUK ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik aracılığıyla ulaşılmaktadır. Yönetmeliğe göre vergi incelemesinin aşamalarını sıralamak mümkündür.

- **İşe başlama ve incelemeye hazırlık:**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme görevinin verilmesinden itibaren en geç on gün içinde işe başlarlar. Bu süre içinde işe başlanılamaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilir. İlgili birim, işe

başlanılamamasını haklı kılan bir mazeretin varlığı halinde en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını gösterir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce, nezdinde inceleme yapacakları kişilere ve konulara ilişkin olarak görev yazısı ekinde verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını tetkik ederler. Ayrıca, gerekirse harici araştırmalar da yapmak suretiyle bunların faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma şekilleri hakkında bilgi edinirler.

- **İnceleme dosyası:**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresi dâhil, inceleme görevi sırasında tespit ettikleri hususları ihtiva eden bir inceleme dosyası oluştururlar.

İnceleme dosyasında; görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler yer alır.

İnceleme görevini veren ilgili birim tarafından görevin devredilmesinin uygun görülmesi halinde inceleme dosyası, yazı ile Grup Başkanlığına gönderilir.

İnceleme dosyasında yer alacak bilgilerin kısmen veya tamamen elektronik ortamda tutulması mümkündür. İnceleme dosyası, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihi takip eden15 gün içerisinde ilgili inceleme ve denetim birimine iletilir.

- **İncelemeye başlama:**

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.

Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek "İncelemeye Başlama Tutanağı" ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılana teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir.

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

Vergi incelemesine başlanılmasına ilişkin diğer hususlar, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı bulundukları birimler tarafından belirlenir.

- **Kimlik ibrazı:**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, incelemeye başlamadan önce memuriyet sıfatlarını belirterek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarına dair kimliği nezdinde inceleme yapılana ve diğer ilgililere gösterirler.

- **İncelemeye başlama tutanağının muhteviyatı:**

İncelemeye başlama tutanağında asgari aşağıda yazılı hususlara yer verilir:

a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,

b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),

c) İncelemeye alınma gerekçesi,

ç) İncelemenin konusu,

d) İnceleme dönemi,

e) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,

f) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,

g) Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

- **Defter ve belgelerin alınması:**

Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınır.

Tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin mahiyeti ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilir.

Mükellefler, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilirler.

- **İnceleme Tutanakları:**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik edebilirler.

Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.

Düzenlenen tutanakların birer nüshasının tutanakları imza edenlere verilmesi zorunludur.

Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler.

Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur.

Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.

- **İnceleme tutanaklarında yer alacak unsurlar:**

Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda;

a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,

b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,

c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,

ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,

d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,

e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, Tutanağın taslak halinin 16'ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,

g) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade, yer alır.

- **Raporların mevzuata uygun olması:**

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir.

- **Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi:**

Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir.

Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.

Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir.

Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler.

- **Vergi inceleme raporlarının ilgili komisyona gönderilmesi:**

Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağlı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu Komisyona iletilmek üzere ilgili Grup Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilir. Raporların elektronik ortamda gönderilmesi halinde durum rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla tespit olunur.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilir.

- **İncelemenin tamamlanması:**

Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir.

Ancak, incelemenin tamamlanmış olması, ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine mâni değildir.

- **Defter ve belgelerin iadesi:**

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

- **İnceleme süresi:**

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

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

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

İlgili birimler, incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanır.

Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır.

Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir.

İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.

1.6.2.5. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi incelemesi sürecinde mükellefin haklarını şu şekilde sıralamıştır[87];

- Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı
- İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı
- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı
- Zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı
- Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı
- Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı
- İşyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı
- İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı
- İncelemenin her safhasında bilgi alabilme hakkı

[87] Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014, s. 9.

- İhtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkı
- Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği giderlerin kendisine ödenmesini isteme hakkı
- El konulmuş defter ve vesikalardan faydalanma hakkı
- Arama kararının gösterilmesini isteme hakkı
- Hakkında yapılan ihbarın doğru çıkmaması sonucunda muhbirin adını isteme hakkı
- Süresi gelen beyannamelerini verebilmek için muhafaza altındaki defter ve belgelerini isteme hakkı
- İnceleme sırasında müşavir ve/veya avukat bulundurma hakkı
- İncelemenin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı
- Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme hakkı
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı
- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı
- Tutanaktan bir nüsha alma hakkı
- Mükellefin rapor değerlendirme komisyonunca dinlenmesi
- Uzlaşma hakkı
- Dava açma hakkı

Son yıllarda yapılan mevzuata yönelik değişiklikler sonucunda vergi incelemesinde mükelleflere sağlanan bazı haklar ile vergi inceleme sürecinde mükelleflerce karşılaşılan birtakım sorunları giderebileceği, vergi incelemesi ile ilgili yargıya taşınan olayların sayıca azalacağı, vergi inceleme sürecinin daha şeffaf-objektif yürütülmesine katkı sağlayacağı ve düzenlemelerin mükellef hak-hukukuna olumlu etki edeceği düşünülmekte olup bunun yanında bu düzenlemelerin vergi inceleme süresini

uzatacağı ve vergi incelemesine yetkili olanların iş yükünü kısmen artıracağı da düşünülmektedir[88]

1.6.2.6.Vergi İncelemesinin Sonuçları

Yapılan inceleme sonucunda olumsuz bir durum yoksa, tespit edilen hususlar doğrultusunda inceleme elemanının görüşleri de yer alacak şekilde vergi inceleme raporu düzenlenir. Bu durumda vergi tarhiyatı söz konusu değildir. Ayrıca düzenlenen rapor ilgili vergi bakımından, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmektedir. Yapılan inceleme neticesinde olumsuz sonuçlar tespit edilmişse, tespit edilen bu hususlar doğrultusunda vergi inceleme raporu veya vergi suçu raporu düzenlenir[89].

Vergi idaresi, inceleme raporunu dayanak alarak yükümlü hakkında sonuç doğurucu, icrai nitelikte idari bir işleme girişir. Vergi idaresinin inceleme sonunda yapacağı işlemler;

- ikmalen vergi tarhı,
- resen vergi tarhı,
- vergi cezası uygulanması,
- ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk olarak sayılabilir. Bunlara ek olarak, inceleme sonunda vergi kaçakçılığı fiillerinin işlendiğinin tespiti halinde, vergi kaçakçılığı suçu raporunun tanzim edilip, yetkili savcılığa bildirilmesi (ihbarı) gerekir[90].

Vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporu düzenleyecektir. Bu rapor ile inceleme esnasında oluşturduğu kanaati ve önerdiği tarhiyatları belirtecektir. Vergi incelemelerinin vergi dairesince yapılacak olan beyanın gerçeği yansıtmaması halinde re'sen ya da ikmalen tarhiyata yardımcı hazırlayıcı bir işlevi bulunmaktadır. Hazırlayıcı işlem olmasından dolayı vergi inceleme raporları doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır. Açılacak

---

[88] İmdat Türkay, "Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları" , https://vergialgi.net/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-5 Erişim Tarihi:22.02.2020.
[89] Harun Yeniçeri a.g.e. s.28.
[90] Adnan Çavuş a.g.e. s.240.

dava vergi dairesinin inceleme raporu doğrultusunda tarh işlemini yapması ve yükümlüye tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnameleridir. Açılacak davada vergi inceleme raporu da denetlenmiş olacaktır. Bunun dışında herhangi bir tarhiyat içermeyen, tenkit niteliğinde olan inceleme raporları yükümlünün hukuki durumunu doğrudan etkilediği için doğrudan iptal davasına konu olamayacaktır[91].

1.6.3.Arama

Kural olarak vergi incelemesi için defter, kayıt ve belgeler yükümlüden istenir ve ilke olarak yükümlünün kendi isteği ile bunları inceleme elemanına vermesi beklenir. Ancak kural olan bu durumun yanında, istisnai olarak yükümlünün rıza ve isteği aranmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili ya da vergi uygulamalarına yönelik defter, kayıt ve belgelerin aranması ve bunlara el konulması durumu söz konusudur ki, bu istisnai duruma vergi hukukunda "arama" denilmektedir[92].

Vergilendirme hukuku açısından arama, "herhangi bir vergi suçu ile ilgili defter, belge veya buna benzer maddi delillerin, gerektiği zaman, malların elde edilmesini temin için, fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirler" olarak tanımlanır. "Vergi gizlenesi suretiyle işlenen bir vergi suçuna ait delillerin, suçu işleyen, suça iştirak eden veya yardım eden, veyahut da ilgisi bulunan diğer kişilerin iş yerlerinde, ikametgahlarında veya bu kimselerin üzerlerinde aranıp meydana çıkarılması veya elde edilmesi amacıyla başvurulan" bir müessesedir[93].

VUK madde 142'de ise şöyle açıklanmıştır, "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

---

[91] Burak Pınar, "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler",*29.Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, 2016, Antalya, s.164.
[92] Adnan Çavuş a.g.e. s.261.
[93] Latipa Kulmanova, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa, 2006, s.20.

Aramanın yapılabilmesi için:

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

VUK madde 143'te yer alan hükme göre; Arama esnasında bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler ayrıntılı şekilde bir tutanakla tespit edilir. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği veya diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesine imkân olmazsa, incelenmesi gerekli defter ve belgeler, mükellef gözetiminde emin bir yere konur veya kaplar içerisinde daireye götürülür. Söz konusu kanun hükmüne göre alınan defter ve belgelerin iyi saklanması şarttır. Defter ve belgelerin iyi saklanmamasından doğacak zararı idare karşılamaya mecburdur[94].

Aramayı diğer denetim türlerinden ayıran en önemli hususu, arama yapılmasına gereklilik duyulması ve sulh yargıcından izin alınmasıdır. Nitekim arama, hukuki olarak kişi hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımaktadır. Bu nedenle VUK'nun ilgili maddelerinde, aramalı vergi incelemesinin 3 ay içerisinde bitirilmesi gerektiği bu süre içerisinde incelemenin bitirilememesi halinde ise inceleme elemanının gerekçeli bir yazı ile süre uzatım talebinde bulunması gerektiği vurgulanmaktadır. Tüm bu düzenlemeler konunun hukuki duyarlılığı ve önemini göstermektedir[95].

1.6.3.1. Aramanın Amacı ve Yetkisi

Arama, vergi hukukunun yanı sıra Anayasa ile güvence altına alınan birçok hak ve özgürlüğün özüne dokunan bir müessesedir. İçerisinde "arama" ve "el koyma" tedbirlerini barındıran bir inceleme türü olan aramalı vergi incelemesinin amacı, gerçek vergi matrahını gösteren defter, belge, bilgisayar, dijital veriler dâhil her türlü kaynağa ulaşabilmektir[96].

---

[94] Fatih Çavdar, a.g.e. s.126.
[95] Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları; 133, s. 41 Aktaran Ulvi Sandalcı, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:232, 2019, s.149.
[96] Raci Ün, "Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları l", Yaklaşım Yayınları, Sayı.191, (Kasım 2008), I-A numaralı bölüm, www.yaklasim.com (09/03/2014) Aktaran Abdullah Karaboyacı, a.g.e. s.232.

Aramalı vergi incelemesinin esas amacı, vergi kaçakçılığı fiilini ortaya çıkarmaktır. Arama sırasında ele geçirilen defter, kayıt, belge ve diğer eşyalar üzerinde yapılan incelemeler sonucunda, VUK 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı fiilinin gerçekleştiği ve VUK 360. madde gereğince bu suça iştirakin olduğu anlaşılırsa, olayın mahiyetini tüm delilleriyle açıklayıcı şekilde düzenlenecek "vergi kaçakçılığı suçu raporuyla durumun soruşturmaya yetkili cumhuriyet savcılığına bildirilecektir. Bunun yanında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanlar kanunla kurulmuş birlik ve meslek odalarına bildirilecektir[97].

VUK 142. maddesinden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu, aramaya karar verecek olan sulh yargıcından sadece vergi incelemesine yetkili olanların yazı ile talep etmesi üzerine aramanın yapılabileceğini istemiştir. Vergi incelemesine yetkili olmayanlar arama yapılmasını Sulh Hakiminden talep edemezler. Buna göre örneğin vergi dairesi müdür yardımcıları arama yapılmasını sulh yargıcından talep edemezler[98].

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından aramalı inceleme gerçekleştirilebilir. Aramalı inceleme, organize bir çalışma gerektirdiğinden aramalı inceleme yapmaya yetkili kişilerin haricinde uzman memurların da görev yapması gerekebilir[99]. Arama sırasında nezdinde arama yapılan kişilerin direnç göstermesi, şiddete başvurması gibi durumlarla karşılaşma ihtimaline karşı emniyet güçlerinden yardım alınmasında fayda bulunmaktadır Zaten VUK'un 7. Maddesi gereği emniyet güçleri, vergi kanunlarının uygulanmasında ilgili memurlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık sağlamaya ve yardımda bulunmaya mecburdurlar[100].

---

[97] Ayşe Aslı Yücesoy, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *TBB Dergisi*, Sayı 135, 2018, s.173.

[98]Erkan Duru, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı ve 2000-2015 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçlarının Analizi*, (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Kütahya, 2008, s.31.

[99] Orhan Berber, "Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul,2002, s.40. Aktaran Fülya Ayşe Eraslan a.g.e. s.60.

[100] Deniz İştekal a.g.e. s.44.

1.6.3.2. Aramanın Süreci ve Usulü

Arama kararının verilmesinden sonra vergi kaçırdığına dair şüphelenilen kişinin üstünde, evinde eşyalarında ve kişiye ait olan diğer yerlerde arama yapılabilir. Ancak avukatlara ait bürolar ve konutlar baro başkanlarının veya vekilinin katılımı ile arama kararından geçen sebepler gerekçesi ile aranır. Avukatların üzerlerinde arama yapılması mümkün değildir. Arama hiçbir şekilde gece gerçekleştirilemez. Gündüz başlanılan aramaya gece devam edilmesi mümkündür. Arama yapılan kişi, arama yapılacak yerlerde hazır bulunabilir. Kendisinin bulunmadığı takdirde temsilcisinin, ayırt etme gücüne sahip akrabalarının veya komşusu durumunda olan kişinin hazır bulunması zorunludur. Söz konusu kişinin avukatının aramada bulunmasına engel olunamaz[101].

VUK'a göre, arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır. İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir. Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir. Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu hususta yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir. Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.

1.6.3.3.Aramanın Sonuçları

VUK madde 145 gereği, arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Defter ve

[101] Bumin Doğrusöz, "Aramalı İncelemenin Etkinlikleri" 2009, http://www.bumindogrusoz.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri Erişim: 20.02.2019. Aktaran Fülya Ayşe Eraslan a.g.e. s.61.

vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır. Arama sonucu gerçekleştirilecek inceleme mükellef hakkında çeşitli işlemler yapılmasını gerektirir. Verginin re'sen, ikmalen veya idarece tarhına gidilerek yeni veya ilave vergi tarh edilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinden kaynaklanan gecikme faizi uygulanması, verginin zamanında ödenmemesinden kaynaklanan gecikme zammı hesaplanması veya mükellefin eyleminin Kanun'da belirtilen suçlardan birini oluşturması durumunda cezalandırılması bu bağlamda ele alınmaktadır. Aramalı vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme raporu veya yoklama fişi düzenlenir. İlgili tarh işlemi de vergi inceleme raporu veya yoklama fişine esas alınarak yapılacaktır. Ayrıca ifade edelim ki, elbette her arama sonucu vergi tarhını gerektirmez. Arama sonucunda yapılan inceleme neticesinde bir matrah unsuru ya da matrah farkının tespit edilememesi durumunda, vergi inceleme elemanları kabul raporu düzenleyeceklerdir. Bu rapor sonrasında vergi dairesi mükellef hakkında başkaca bir karar almayacak ve işlem tesis etmeyecektir.[102].

1.6.4.Bilgi Toplama

Bilgi toplama; ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için vergi idaresinin kullanacağı delil niteliğindeki her türlü bilgi ve belgeye, yasal sınırlamalar hariç herhangi bir engelle karşılaşmadan toplama imkanına sahip olmasıdır[103].

Vergi denetimi yapılırken vergi idaresinin sıklıkla kullandığı yöntemlerden biri de bilgi toplamadır. Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerek duydukları herhangi bir konuda kamu idare ve kurumlarından, mükelleflerden ya da

[102] Ayşe Aslı Yücesoy, a.g.e. s.171.
[103] Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 380, 2020, s.57.

mükellefler ile ilişkide bulunan gerçek veya tüzel kişilerden, vergi kayıp ve kaçağını önlemek amacıyla gereken bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Ülkemizde vergilendirme beyan esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla beyanların doğruluğunun kontrol edilmesi ancak ilgili mükelleflerden veya konu ile ilişkili kurum-kuruluşlardan gereken bilgilerin sürekli bir biçimde sağlanması ile mümkündür. Bu nedenle, yapılacak vergi denetimi sonucunda, vergi kayıp ve kaçağının oluşmasını önlemek, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamak amacıyla gerekli olan bilgilerin toplanabilmesi çok önemlidir. Toplanan bu bilgiler vergi idaresi tarafından değerlendirilecek ve vergi denetimi sisteminin çok daha sağlıklı şekilde devam etmesini saplayacaktır[104].

1.6.4.1.Bilgi Toplamanın Amacı ve Yetkisi

Bilgi toplamanın temel amacı, vergilendirme ile ilgili olgu ve olayların araştırılarak vergi matrahları ile ödenen ve ödenecek vergilerin doğruluk derecesinin tespit edilmesidir. Bu özelliği ile bilgi toplama, bir taraftan idarenin denetim altyapısının oluşumuna katkıda bulunurken, diğer taraftan mükellefi vergi kanunlarına uygun davranmaya teşvik etmektedir[105].

Bilgi toplama belirli bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilen aktif bir işlemdir. Bu doğrultuda VUK md. 152'de vergi mükelleflerinin gerçekleştirdikleri faaliyetler hakkında (ölüm hali ve intikallerle alakalı olanlar hariç tutulmak üzere) edinilen bilgiler, belli mükellefiyetlerin tespit edilebilmesi ve bu mükellefiyetlere ilişkin cezai yaptırımlara başvurulabilmesi amacıyla kullanılır veya gelecekte değerlendirilmek üzere vergi idaresinin sahip olduğu istihbarat arşivinde gizli bir biçimde muhafaza edilmesi hükmü yer almıştır[106].

Devlet idareleri ve kurumları, vergi mükellefleri, vergi mükellefleriyle iş yapan diğer şahıslar ve tüzel kişiler, Maliye ve Maliye Bakanlığı veya vergi denetimi yapmaya yetkili olanların talep ettikleri bilgileri sağlamaları gerekmektedir. Bilgiler

---

[104] Emrah Berk Şamcı a.g.e. s.1.
[105]Şükrü Kızılot , Doğan Şenyüz, Metin Taş , Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 126. Aktaran Salim Ateş Oktar a.g.e. s.256.
[106] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.26.

yazılı ya da sözlü biçimde istenilmektedir. Eğer talep edilen bilgi verilmezse, ceza için bilgi yazılı olarak talep edilmeli ve uygun zamanda verilmelidir[107].

1.6.4.2.Bilgi Verme Yükümlülüğü

VUK madde 148 "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar." ifadesi ile bilgi verme zorunluluğu hakkında hüküm yer almaktadır.

Madde 149'da ise "Kamu idare ve müesseseleri (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." ifadesiyle devamlı bilgi verme zorunluluğundan bahsedilmiştir. Bahsedilen bu maddede genel olarak bilgi vermekten bahsedilirken 150. maddede ayrıca ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme yükümlülüğünden de şu şekilde bahsedilmiştir; "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);

---

[107] Şafak Çomaklı, Ahmet Ak, Zülküf Ayrangöl. *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara, Eylül 2014., s.118.Aktaran Ayşenur Yılmaz a.g.e. s.73

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).”

1.6.4.3.Bilgi Toplama Süreci ve Usulü

Bilgi toplama faaliyetindeki temel aşamalar, “bilgilerin toplanması”, “toplanan bilgilerin sınıflandırılması”, “bilgilerin yorumlanması ve değerlendirilmesi”, “bilgilerin (istihbarat arşivlerinde) saklanması” ve “bilgilerin kullanıma sunulması” şeklinde kategorize edilmektedir. Vergi idaresi rutin ve sürekli olarak bilgi toplayabileceği gibi; bilgi toplama müessesesine özellikle vergi incelemelerinin “araştırma” safhasında da başvurulabilmektedir[108].

1.6.4.4.Bilgi Vermekten Çekinme ve İstisnaları

Bilgi vermekten çekinme ve istisnaları VUK madde 151’de şu şekilde yer almaktadır; “Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine müteallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.

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

---

[108] Başar Soydan, “Vergi Denetimi Mevzuatı”, *İSMMO Mevzuat Serisi 12*, İstanbul, 2015, s.8.

İstenilen bilgilerin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi gibi durumlarda, VUK'un Mükerrer 355. maddesine göre, bu kanunun bilge verme zorunluluğunu düzenleyen 148., 149. ve 150. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayan kişi veya kurumlara özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu hükmün, bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi hallerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere tekrardan süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmesi tebliğ olunur. Verilen süre içerisinde mecburiyetler yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırarak uygulanır[109].

1.7.Vergi Denetim Birimleri ve Tarihçesi

Vergi denetiminin tarihi incelendiğinde, Osmanlı döneminden günümüze kadar geniş bir zaman aralığına sahiptir. Bu nedenle iki bölüme ayrılmıştır.

1.7.1. Türkiye Cumhuriyeti'ne Kadar Olan Dönem

Osmanlı Devleti mali yapısı incelenirse; Osmanlı döneminde çağdaş bir vergi idaresi ve maliye teşkilatının bulunduğu söylenemezdi. Osmanlı döneminde, vergiler örfi ve şer'i vergiler olarak alınmaktaydı. Bu vergilerin dışında, gümrük ve tüketim vergileri ile has, zeamet ve tımar sahibi olan kişilerin topraklarından aldıkları paylar da bulunmakta idi. Değinildiği gibi o dönemlerde şu an da var olan denetim ve incelemeden söz etmek mümkün değildi. Fakat II. Mahmut döneminde defterdarlık sistemi kaldırılmış ilk olarak Batılı anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Örfi vergiler ile müsadere usulü kaldırılmıştır. Adalete uygun tek bir vergi alınması usulü getirilmiştir[110].Osmanlı Devleti'nin kuruluşundan beri mali işleri defterdarların yürüttüğü bilinmektedir. II. Mahmut zamanında yapılan bu değişiklik maliye adına yapılan ilk çağdaş harekettir.

Tanzimat döneminden itibaren devletin yeniden organize edilmesi çalışmaları ile birlikte denetim fonksiyonlarını ifa edecek özel birimlerin kurulması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk defa 19. yüzyıl sonlarında vergi denetimi yapmak üzere bir denetim örgütü kurulmasına ihtiyaç hissedilmiştir. Bu nedenle

[109] Fatih Çavdar a.g.e. s.128.
[110] Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.91.

devrin maliye nazırı tarafından hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit'in uygun gördüğü 25 Temmuz 1879 tarihli "İrade-i Seniye"sine istinaden yayımlanan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur. Maliye Teftiş Kurulunun oluşturulmasında başlıca iki temel sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerden öncelikli olarak Tanzimat'ı mütaakiben, hususen Meşrutiyetten sonra devlet yönetiminde ortaya çıkan merkeziyetçi sistemin ağır basmasıdır. Ötekisi ise bu doğrultuda umur-u maliyenin düzeni ve iyileştirilmesi ile genel maliye teşkilatının ülke içerisindeki iyileştirilmesine yönelik projeler üretmek; devlet teşkilatı çalışmalarındaki aksaklıkları takip ederek bakan adına gidermek; bu eksikliklerin sorumluları olarak gerekli işlemleri yapmaktır[111].Yapılan ıslahatların vergi denetiminin temelini oluşturduğu söylenebilir.

1.7.2.Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyetin ilanından sonraki ilk yıllarda ise Osmanlıdan devam eden vergi denetim sistemi kullanılmıştır. 1876 yılında Meşrutiyetin ilanı dolayısıyla Maliye Nazırlığı Kanun-i Esasinin 40. Maddesince hazırlanan "Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname" ile tekrar düzenlenmiştir.02.01.1880 tarihli nizamname ile ise Heyet-i Mülhaka (Taşr Teşkilatı) ve Heyet-i Merkeziye (Merkez Teşkilatı) olarak ikiye ayrılmış ve son şeklini almıştır. Bu sistemdeki ilk önemli düzenleme; 01.06.1936 tarihinde yürürlüğe girmiş olan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2996 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunu'dur. Bu kanun ile merkezde bakana bağlı Tetkik Kurulu kurulmuş, Gelirler Genel Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü, Temyiz Komisyonları ve Vergi İtiraz şekilde 3 bölüme ayrılmış ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiştir. Taşra teşkilatı iki dereceli denetim sistemine geçirilmiş, illerde ise defterdara bağlı tahsilat ve gelir servisleri kurulmuştur. Böylelikle yerel memurlara da denetim imkânı sunulmuştur. Bu örgütlenme içerisinde Maliye Bakanı, verginin yönteminden ve politikasından sorumludur. Bakan adına denetim yapan Teftiş Kurulu ise örgütün genel itibari ile denetiminden sorumlu tutulmuştur. Bunun yanı sıra bu örgütlenmede, bakana bağlı bir diğer kurul Tercüme Müdürlüğüdür. Vergi yasalarının hazırlanması ile vergilerin doğrudan yönetilmesi Gelirler Genel Müdürlüğü'ne aittir. Taşrada vergi örgütü, illerde defterdar ilçelerde ise

[111] Şenol Gelen a.g.e. s.16.

mal müdürleri tarafından yürütülür. 1950 yılına kadar teftiş haricinde vergi denetimi yapılmamıştır. Fakat beyan usulünün ülkemizde benimsenmesinden sonra vergi denetim birimlerinin oluşturulması bir gereklilik halini almıştır. 03.04.1950 yılında 5655 sayılı kanun ile 2996 sayılı Maliye Bakanlığı vazife ve teşkilât Kânununun 21. Maddesinde değişiklik yapılmış, Vergi Kontrol Memurlarına vergi denetim yetkisi de verilmiştir. 1945 yılında ise 4709 sayılı kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş mükelleflerin hesaplarının incelenmesi amaçlanmıştır[112].

Bununla birlikte, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile "Varidat Kontrolörlüğü" adı altında kurulan bir diğer denetim birimi, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak, 1946 yılında "Gelirler Kontrolörlüğü" olmuştur. Ayrıca, bahsi geçen Kanun ile "Defterdarlık Kontrol Memurları" yani ismi daha sonra "Vergi Denetmenliği" olarak değişecek olan bir birim daha ihdas edilmiştir[113].

16 Mayıs 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'dur. Vergi denetiminde yapılan bir diğer değişiklik 646 sayılı KHK 'dır. Söz konusu KHK ile yapılan düzenlemeden önce TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi denetiminden sorumlu teşkilatı, merkezde bakana doğrudan bağlı Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ile GİB' e bağlı Gelirler Kontrolörleri ve yine GİB' e bağlı taşra örgütüdür. Bu birimlerden vergi incelemesi, soruşturma ve teftiş ile sorumlu olanlar, GİB' e bağlı Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri; vergi incelemesi ile sorumlu olanlar ise Hesap Uzmanlarıdır. 646 sayılı KHK ile yeniden düzenlemeye gidilmiş, bahsi geçen denetim birimleri birleştirilmiş tek çatı altında toplanmıştır[114].

1 Sayılı CB Kararnamesi ile 5345 Sayılı kanunun sadece 29. Maddesi ile geçici 1. Maddesi yürürlükte kalmış, diğer hükümleri ilga edilmiştir. Söz konusu 29. madde, "*Başkanlık merkez ve taşra teşkilatında, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki usul ve esaslara bağlı olmaksızın, Bakan onayı ile Başkanlığın stratejik plan ve performans programlarında*

[112] Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.92.
[113] Fatih Pekşen, "Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi" *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Sayı 9, 2019, s.108.
[114] Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.93.

yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi veya uygulanması amacıyla proje süresi ile sınırlı olmak üzere tam veya kısmî zamanlı sözleşmeli personel çalıştırılabilir. Bunlara ödenecek ücret, 657 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin (B) bendine göre çalıştırılanlar için uygulanmakta olan sözleşme ücreti tavanının beş katını, çalıştırılabilecek toplam sözleşmeli personel sayısı ise 150'yi geçemez ve bu fıkrada belirtilen ücret dışında herhangi bir ödeme yapılamaz. Bu şekilde istihdam edilecek personelin, yükseköğretim kurumlarından lisans düzeyinde eğitim veren fakülte veya bölümlerinden veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurtdışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olması şarttır. Sözleşmeli personelde aranılacak diğer nitelikler, istihdam türüne bağlı sözleşmeli personel sayısı ile ödenecek sözleşme ücretinin tespiti, istihdama dair hususlar ile sözleşme usul ve esasları Başkanlıkça belirlenir. Başkanlık merkez teşkilatında Grup Başkanı, Daire Başkanı veya taşra teşkilatında Vergi Dairesi Başkanı kadrolarında toplam en az üç yıl görev yapmış olanlar, atama tarihi itibarıyla fiilen bu kadrolardan birinde bulunmak şartıyla Devlet Gelir Uzmanı kadrosuna atanabilir." şeklindedir.

1.7.3.Günümüzdeki Vergi Denetimi Birimleri ve Yapılan Değişiklikler

Türkiye'de vergi denetimi, 16.05.2005 tarihli 25817 numaralı Resmî Gazete 'de yayımlanan 5345 Sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" ile değişikliğe uğramıştır. Bu tarihe kadar sadece Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetimi bundan böyle Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yerine getirilecektir. Gelir İdaresi Başkanlığının yanı sıra bu görevi yerine getirmekte olan en önemli kuruluş Vergi Denetim Kuruludur. 10.07.2011 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur

Birimleri incelemek için bu değişikliklerin öncesine de bakmak gereklidir. Bahsi geçen birimlerin en üstünde Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğunu söylemek mümkündür. Vergi ile ilgili konular, bakanlık yönetimiyle gerçekleşmektedir. Ancak

faaliyetlerin hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleşmesi tek elden mümkün değildir. Bu nedenle teşkilatlanma ortaya çıkmıştır.

1.7.3.1.Hazine ve Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri 1 Sayılı CB Kararnamesi ile düzenlenmiştir. HMB'nın görevlerinin şu şekilde sıralamak mümkündür[115]:

- Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,
- Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek,
- Her türlü gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,
- Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek, Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve belirlenen politikaların uygulanmasını sağlamak,
- Vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunları önlemek amacıyla risk analizi yapmak,
- Hazine işlemleri, kamu finansmanı, kamu sermayeli kuruluş ve işletmeler ve devlet iştirakleri, ikili ve çok taraflı dış ekonomik ilişkiler, uluslararası ve bölgesel ekonomik ve mali kuruluşlarla ilişkiler, yabancı ülke ve kuruluşlardan borç ve hibe alınması ve verilmesi ile ilgili işlemleri yapmak ve Hazinenin Cumhurbaşkanı kararı ile yurtiçindeki ya da yurtdışındaki şirketlere iştirak etmesini sağlamak,

[115] Doğan Şenyüz v.d., *Vergi Hukuku*,7.Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2014s.143.

- Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenleme ve işlemleri yapmak,
- Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak, uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek.
- Finansal piyasalara ilişkin yurtiçi ve yurtdışı gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, finansal sektörü geliştirici ve finansal istikrarı güçlendirici çalışmalar yapmak,
- Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katılım sağlamak,
- Uluslararası kuruluşlarla iletişim içerisinde çalışarak ileriye dönük stratejiler geliştirme amacıyla çalışmalar yapmak ve topluma perspektif sağlayan politika önerilerini katılımcı bir yaklaşımla belirleyerek özel kesim için orta ve uzun dönemde belirsizlikleri giderici genel bir yönlendirme görevini yerine getirmek,
- Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı Programı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı ile sektörel plan ve programları, ilgili kamu idareleri ile Cumhurbaşkanlığı bünyesinde bulunan Politika Kurullarının görüşlerini de almak suretiyle Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile müştereken hazırlamak ve makro dengelerini oluşturmak.
- Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen temel hedef, ilke ve amaçlar çerçevesinde kalkınma planı, orta vadeli program, orta vadeli mali plan, Cumhurbaşkanı yıllık programı ile sektörel plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerektiğinde (k) bendinde belirtilen usule uygun olarak değişiklik yapmak veya teklif etmek.
- Kamu harcamalarında etkinlik, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik sağlamak amacıyla gerekli standartları tespit etmek ve sınırlamalar koymak; bu hususlarda tüm kamu kurum ve kuruluşları için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmak ve tedbirleri almak.
- Bölgesel, çok taraflı ve ikili kalkınma ve ekonomik ilişkilerin kalkınma planları ve Cumhurbaşkanlığı yıllık programlarında belirtilen ilke, hedef ve

politikalarla uyumlu ve etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli çalışmaları yapmak.

- Faaliyet alanına giren konularda bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları ile iş birliği ve koordinasyonu sağlamak.
- Kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer görevleri yapmak.

Vergilendirme hususunda TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na kanunların öngördüğü düzeyde birtakım yetkiler verilmiş olup, Bakanlar Kurulu'ndan sonra kanunların belirlediği sınırlar içerisinde kalmak şartı ile en önemli yetkiler yine TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilmiş olan yetkileri kullanırken düzenleyici idari işlemler, sirkülerler, genel tebliğler vs. yararlanırlar. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiler ile kendi teşkilatlarında ve mükellefler üzerinde birtakım düzenlemeler yapmaktadır. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı, öncelikle vergi dairelerinden oluşmakta olan taşra teşkilatı ile dar anlamda vergi idaresini oluştururken bu organlar ile birlikte geliri idaresini yani geniş anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır[116].

Teşkilat Yapısı

Bakanlık teşkilatı; merkez, taşra ve yurt dışı teşkilâtı ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlardan oluşmaktadır[117].

Bakanlık Merkez Teşkilâtı;

- Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü
- Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği
- Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü
- Borçlanma Genel Müdürlüğü
- Destek Hizmetleri Dairesi Başkanlığı
- Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü
- Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü
- Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü

[116] Fülya Ayşegül Eraslan a.g.e. s.94.
[117] Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.13-15.

- Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı
- İç Denetim Birimi Başkanlığı
- Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü
- Kamu Mali Yönetim ve Dönüşüm Genel Müdürlüğü
- Kamu Sermayeli Kuruluş ve İşletmeler Genel Müdürlüğü
- Malî Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı
- Muhasebat Genel Müdürlüğü
- Özel Kalem Müdürlüğü
- Personel Genel Müdürlüğü
- Risk Analizi Genel Müdürlüğü
- Strateji Geliştirme Başkanlığı
- Teftiş Başkanlığı
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- Bakanlığımız Bağlı Kuruluşları
- Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü
- Gelir İdaresi Başkanlığı
- Kefalet Sandığı Başkanlığı
- Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı
- Bakanlığımız İlgili Kuruluşları
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- Merkezi Finans ve İhale Birimi
- Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
- Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası Anonim Şirketi
- Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi
- Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası Anonim Şirketi
- Türkiye Vakıflar Bankası Türk Anonim Ortaklığı

- Bakanlığımız İlişkili Kuruluşları
- Kamu İhale Kurumu
- Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Türkiye İstatistik Kurumu
- Bakanlık Taşra Teşkilâtı

Bakanlık taşra teşkilâtı, illerde Defterdarlıklar; ilçelerde ise Defterdarlıklara bağlı Malmüdürlükleri vasıtasıyla hizmet vermektedir.

İllerde Defterdarlıklara bağlı;

- Muhakemat Birimleri
- Muhasebat Birimleri
- Muhasebe Müdürlükleri
- Saymanlık Müdürlükleri
- Malmüdürlükleri
- Personel Müdürlükleri yer almaktadır.

Bakanlık Yurt Dışı Teşkilâtı;

- Hazine ve Maliye Ataşeliği
- Hazine ve Maliye Müşavirliği'nden oluşmaktadır.

Merkez teşkilatı içinde yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkalığı, bu çalışmanın ilerleyen kısımda işlenecektir.

1.7.3.2.Gelir İdaresi Başkanlığı

2005 yılında ise 5345 sayılı kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür. Gelir İdaresi Başkanlığı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli

tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur[118].

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri 4 Sayılı CB Kararnamesinin 12. Bölümünde aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve Devlet gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumlu şekilde tatbikini sağlamak.
- Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- Devlet gelirlerine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve gerekli koordinasyonu sağlamak, Devlet gelirlerine etkisi olan mevzuatı Devlet gelirleri, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.
- Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- Devlet gelirleri ile ilgili istatistikleri toplamak ve değerlendirmek, vergi yükü ile gelir tahminlerine yönelik genel ve sektörel analizler yapmak, vergi

[118] Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi Erişim Tarihi:20.02.2021.

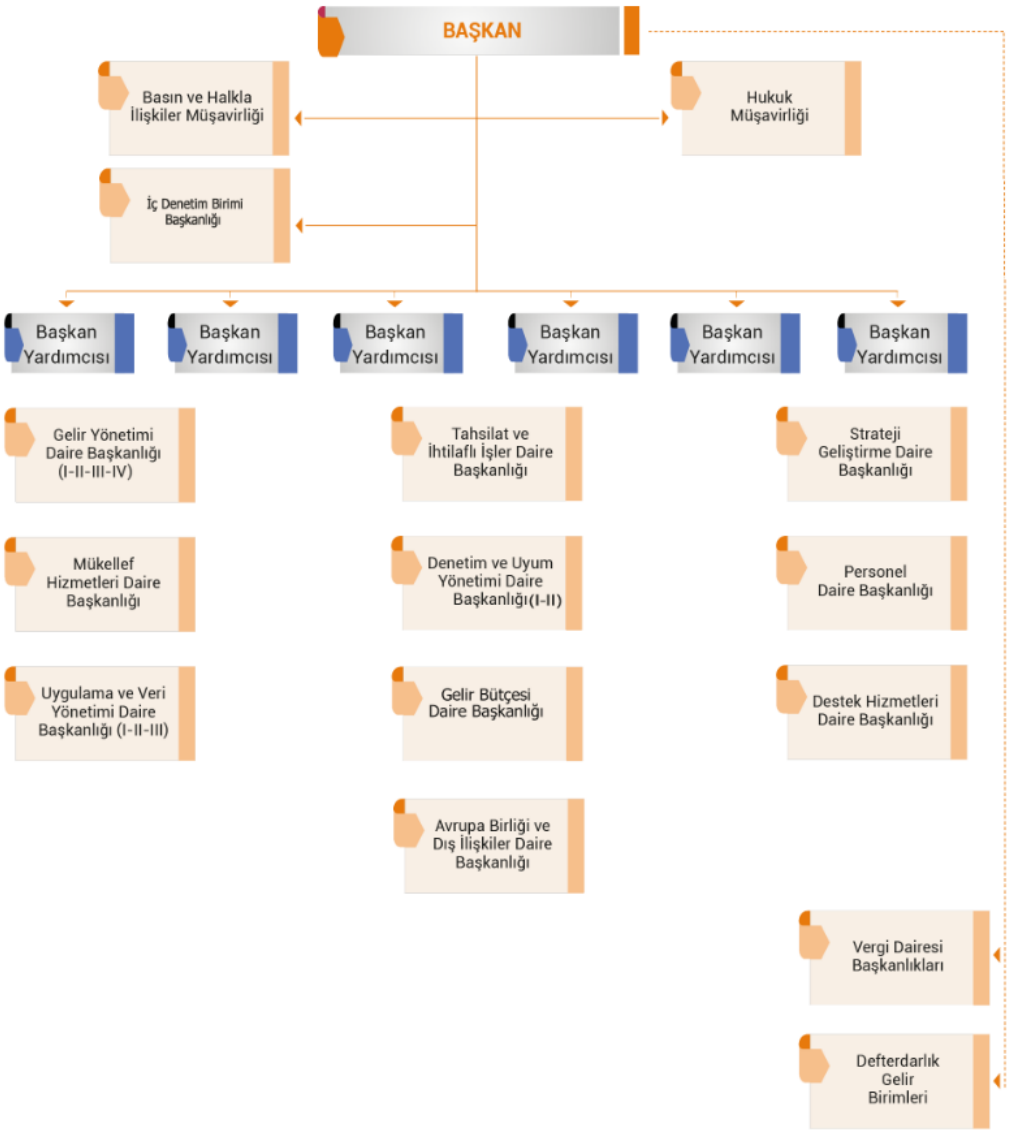
kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.

- Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı çalışmaları yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- Uluslararası vergi ilişkileri ile ikili ve çok taraflı anlaşmalara ilişkin çalışmaları, gerekli koordinasyonu sağlayarak yürütmek, görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- Kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- Kanunlarla, Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle ve ilgili mevzuat ile Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

646 sayılı KHK öncesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren iki adet vergi denetim birimi bulunmaktaydı. Bu birimler "Gelirler Kontrolörleri" ve "Vergi Denetmenleri" isimleri ile iç ve dış denetim yetkisine sahip şekilde görev yapmışlardır[119].

[119] Fatih Pekşen a.g.e. s.111.

Gelir İdaresi Başkanlığı da bakanlık gibi merkez ve taşra teşkilatı olarak ikili yapıya sahiptir. Merkez teşkilatında ana hizmet birimleri; Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı, Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı ve AB ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı'nda oluşmaktadır. Basın ve Halkla İlişkiler, Hukuk Müşavirliği, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Personel Daire Başkanlığı, Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı ise danışma ve yardımcı hizmet birimleri olmak üzere gruplanmıştır. Taşra teşkilatı ise; Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlık Gelir Birimleri olarak incelenmektedir.



Şekil 1: GİB Merkez ve Taşra Teşkilatı Şeması

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi

1.7.3.3.Vergi Denetim Kurulu Başkalığı

VDKB 2011 yılında 646 Sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelir Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı'nın tek çatı altında toplanması ile kurulmuştur. Temel amaç, vergi denetimini tek elden yürütülmesidir. Ayrıca bu KHK ile vergi müfettişi kavramı da ortaya çıkmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ile işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki daire başkanlıkları kurulabilir.

a) Denetim Daire Başkanlığı,

b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,

c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,

ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı.

Belirtilen daire başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir

Asıl itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer almaktadır. Ancak 2011 yılındaki köklü değişimler, bu birimin ayrıca incelenmesini gerektirmektedir.646 sayılı KHK öncesi birimler incelenirse;

1. Maliye Teftiş Kurulu; Osmanlı döneminde kurulmuştur. 646 sayılı KHK ile kaldırılan Maliye Teftiş Kurulu (MTK), bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcıları kadrolarından oluşmuştur. Aynı zamanda bu kurul bakanın emri veya onayı üzerine, bakan adına görev yapmıştır. Maliye Teftiş Kurulunun merkezi Ankara' da olsa da İstanbul ve İzmir'de de merkezleri bulunmaktaydı. MTK'nın diğer bölgelerdeki denetimleri de müfettişler tarafından turnelere çıkılarak gerçekleştirmiştir. MTK, Fransa'daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuş olup, Türkiye'de denetim geleneğini oluşturan öncü kurumlardan biri olarak kabul edilmiştir. MTK bünyesinde görev yapan müfettişler, bakan adına hem iç denetim hem de dış denetim yapmaktaydılar. Yani Maliye Müfettişlerinin; vergi denetimi, bütçe gider denetimi, devlet malları için milli emlak denetimi, teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmaktaydı. Özellikle milli emlak ve gider yönünden sahip

oldukları denetim yetkisi, yalnızca bu kurulda görev yapan vergi denetim elemanlarına verilmiş olup, diğer vergi denetim birimleri bu yetkiye sahip değillerdi[120].

Mali açıdan devlet adına denetleme noktasında en köklü kurumlardan biri olmuş olan Maliye Teftiş Kurulu, oldukça geniş sorumluluklar ve yetkilerle donatılmıştı. Maliye Bakanlığı çatısı altında yer almış olan Maliye Teftiş Kurulu, Devlete ait mali nitelik taşıyan tüm işlemleri Maliye Bakanlığının Teşkilat Kanunu ışığı altında denetimlerini gerçekleştirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Cumhuriyetin ilanı ile beraber zaman içinde kanunlar değişerek, vergi denetimi ve kambiyo denetimlerinin yanı sıra faaliyet gösteren bankaların tamamı üzerinde denetim gerçekleştirebilme yetkisine de sahip olan Maliye Müfettişleri, imtiyazlı hisseler şeklinde kurulmuş şirketler ve dernekler nezdinde denetim ve inceleme yapma görevleri de bulunmaktaydı[121].

Özetle Maliye Teftiş Kurulunun yetki ve sorumlulukları VDKB'na devredilmiştir. Görev yapanlar ise, yeni bir kavram olan "vergi müfettişi" adıyla görevlerine yerine getirmektedir. MTK'da görev yapan maliye müfettişlerinin yerini vergi müfettişlerinin aldığı söylenebilir.

2. Hesap Uzmanları Kurulu: 29 Mayıs 1945 tarihli 4709 sayılı Kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur. Kurul kuruluş tarihi olarak 1950 senesinde yürürlüğe giren kapsamlı reformların öncesine denk gelmiştir. Bu kurum ile birlikte vergi denetimi görevi direkt olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı bulunan Hesap Uzmanları Kurulu'na bırakılmıştır. Hesap Uzmanlarının görevleri[122];

● Gerçek kişilerin ve kurumların üzerinde ilgili kanunların verdiği yetki sınırları dahilinde incelemeler gerçekleştirmek,

● Farklı mali yasalar uyarınca gerçekleştirilen tüm dış denetim görevlerini yerine getirmek ve sonucunda oluşan değerleri takip etmek,

● Ülkenin vergi anlamında izleyeceği politikaların oluşturulmasıyla alakalı olarak yapılan çalışmalara eşlik etmek, vergi düzenindeki sistemlerin ve tekniklerin geliştirilmesini sağlamak, mevcut yasalarda yer alan tereddütlerin ve olumsuzlukların yok

[120] Fatih Pekşen a.g.e. s.110.
[121] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.53.
[122] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.58.

edilebilmesi noktasında ihtiyaç duyulan çalışmaları gerçekleştirerek tavsiyelerde bulunmak.

● Güncel ekonomik ve mali gelişmeleri takip ederek suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi hakkında kanun, Türk parasının kıymetini Koruma Kanunu yabancı sermayeyi teşvik kanunu bankacılık kanunu Ticaret ve teşvik mevzuatı Menkul Kıymetler Borsası hakkında KHK, ödünç para verme işleri hakkında KHK finansal kiralama kanunu ile iktisadi kamu kuruluşları dernek ve vakıflar nezdinde yer alan mevzuatların ihtiyaç duyulan özel uzmanlık alanlarında çalışmalar ve araştırmalar yapmak.

● Sorumlu bulunduğu Maliye Bakanının vermiş olduğu diğer çeşitli görev ve sorumlulukları gerçekleştirmek, şeklinde sıralamak mümkündür.

Özetle; vergi reformu ile kurulan bu birimin, incelemeye yetkisi olduğu için dış denetimle sorumlu olduğu söylenebilir.

3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı: Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 30 Kasım 1973 tarih ve 14728 sayılı Resmî Gazete yayımlanan kanun ile kurulmuştur. Gelirler Kontrolörleri VDK kurulana dek faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmüştür. 30 Kasım 1973 tarihinde 14728 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe giren kanunda Gelirler Kontrolörleri’nin görev ve yetkileri maddeler halinde aşağıdaki biçimde belirtilmiştir[123]:

● “Gelirler Genel Müdürü adına gelir idaresi kuruluşlarının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek,

● Memur suçlarının tahkiki ile ilgili mevzuat gereğince Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra kuruluşları memurları hakkında tahkikat yapmak,

● Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontroller ve her türlü vergi incelemesi yapmak,

[123] Abdullah Marufoğlu a.g.e. s.61.

● Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen işlerin kapsamına giren konularda etüdler hazırlamak; uygulanan kanun, tüzük, yönetmelik, karar, genel tebliğ ve müktezalar hakkında incelemeler yapmak, görüş ve önerilerde bulunmak,

● Bakanlık Makamınca veya Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen sair işleri yapmak.

Gelirler Kontrolörleri, 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önce, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez teşkilatı bünyesinde iç ve dış denetim birimi olarak örgütlenmişti. Gelirler Kontrolörleri, GİB bünyesinde "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" altında faaliyet göstermiştir. Gelirler Kontrolörleri yalnızca vergi incelemeleri değil aynı zamanda GİB bünyesindeki tüm kuruluşlarda teftiş ve tahkikat yapma yetkisine de sahiptiler. Merkez görev yerleri Ankara olsa da, İstanbul ve İzmir'de ayrı Grup Başkanlıkları bulunmaktaydı. Diğer illere turne kapsamında görevlendirilerek inceleme, teftiş ve tahkikat yapmaktaydılar[124].

4. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı: Vergi sisteminde istenilen organizasyon ve etkinlik elde edilmediği için kurulmuştur.

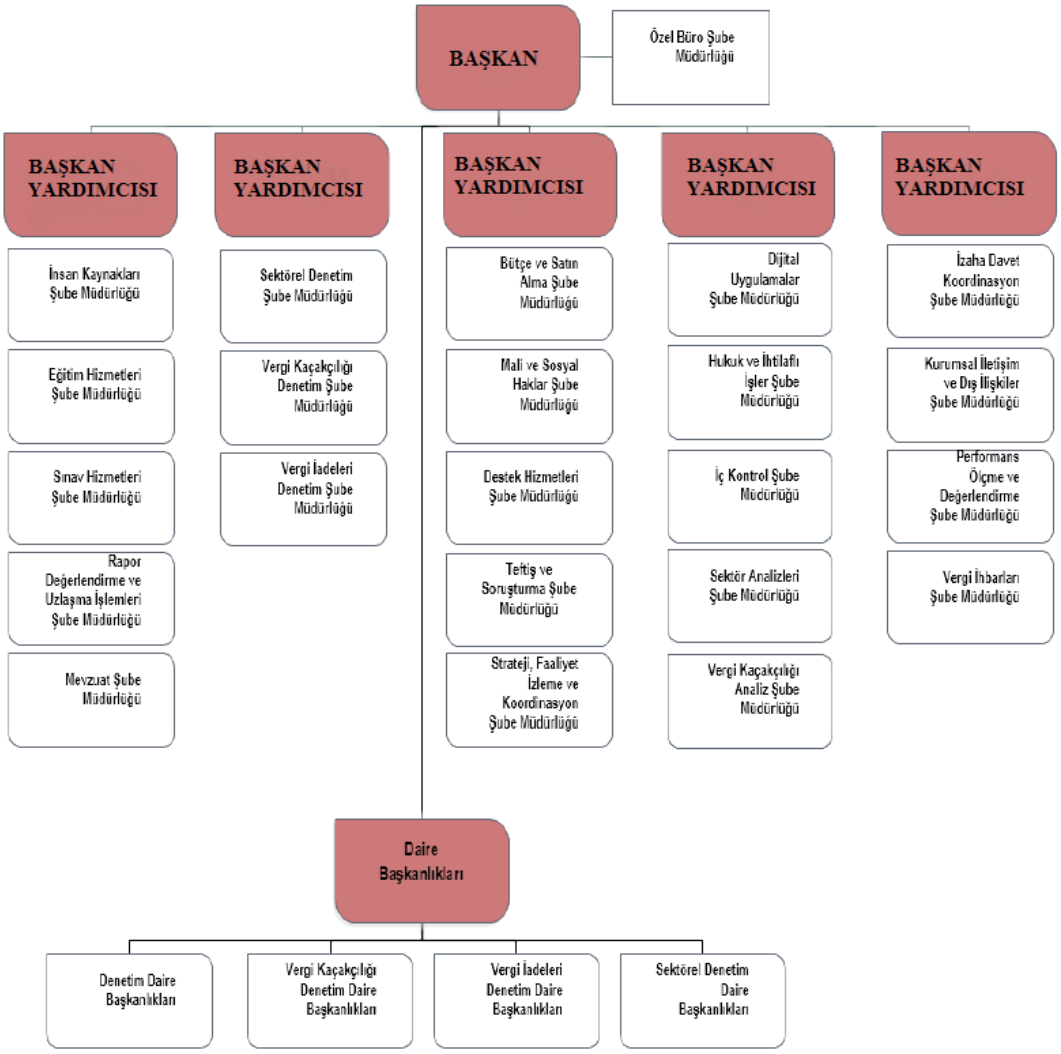
Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları hem dış denetim hem de iç denetim birimi olma özelliği taşımaktaydı. Vergi incelemesi yapma yetkisine haiz olarak dış denetim, teftiş ve soruşturma yapma yetkisine haiz olarak iç denetim görevleri bulunmaktaydı. 646 sayılı KHK yürürlüğe girdiği tarihte GİB'e bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları çatısı altında ve 29 farklı ilde görev yapmaktaydılar. 2011 yılına kadar, bütün denetim birimleri içerisinde en fazla sayıya sahip olan birim olarak görev yapmışlardır. 646 sayılı KHK ile Vergi Denetmenliği unvanı ortadan kaldırılarak, bu unvana sahip olan denetim elemanları Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanmışlardır[125].

İhtiyaçlar doğrultusunda kurulmasına rağmen, mevcut sistemde karışıklığa neden olmaktadır. Bu nedenle söz konusu KHK ile bu karışıklık, yeni unvanlar getirilerek önlenmeye çalışılmıştır.

---

[124] Fatih Pekşen a.g.e. s.111.
[125] Fatih Pekşen a.g.e. s.112.

1.7.3.3.1.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Teşkilat Yapısı



Şekil 2:VDKB Teşkilat Şeması

Kaynak: VDKB Faaliyet Raporu 2021

Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı VDKB; başkan, başkan yardımcıları ve daire başkanlıklarından oluşmaktadır. Başkan yardımcıları arasında görev dağılımı mevcuttur. Bunlar; İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü, Eğitim Hizmetleri Şube Müdürlüğü, Sınav Hizmetleri Şube Müdürlüğü, Rapor Değerlendirme ve Uzlaşma İşlemleri Şube Müdürlüğü, Mevzuat Şube Müdürlüğü, Sektörel Denetim Şube Müdürlü, Vergi Kaçakçılığı Denetim Şube Müdürlüğü, Vergi İadeleri Denetim Şube Müdürlüğü, Bütçe ve Satın Alma Şube Müdürlüğü, Mali ve Sosyal Haklar Şube Müdürlüğü, Destek Hizmetleri Müdürlüğü, Teftiş ve Soruşturma Şube Müdürlüğü,

Strateji, Faaliyet İzleme ve Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Dijital Uygulamalar Şube Müdürlüğü, Hukuk ve İhtilaflı İşler Şube Müdürlüğü, İç Kontrol Şube Müdürlüğü, Sektör Analizleri Şube Müdürlüğü, Vergi Kaçakçılığı Analiz Şube Müdürlüğü, İzaha Davet Koordinasyon Şube Müdürlüğü, Kurumsal İletişim ve Dış İlişkiler Şube Müdürlüğü, Performans Ölçme ve Değerlendirme Şube Müdürlüğü, Vergi İhbarları Şube Müdürlüğü şeklindedir.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması ile işgücünün verimli kullanılması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki Daire Başkanlıkları kurulabilir veya kaldırılabilir.

- Denetim Daire Başkanlıkları,
- Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlıkları,
- Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlıkları ve
- Sektörel Denetim Daire Başkanlıklarından oluşmaktadır.

1.7.3.3.2.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228'inci maddesine göre Başkanlığın görev ve yetkileri şunlardır[126]:

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'ne göre Başkanın görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır:

- Başkanlığı yönetmek, çalışmaları düzenlemek ve denetlemek,
- Genel Çalışma Planını hazırlayarak en geç ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakanın onayına sunmak, onaylanmış planın uygulanmasını ve lüzumu hâlinde değiştirilmesini sağlamak,
- Teftiş ve soruşturmalara ilişkin onayları Bakana sunmak,
- Vergi Müfettişlerini görevlendirmek, verilen görevlerin uygulanışını izlemek ve çalışmalarını denetlemek,

[126] VDKB Faaliyet Raporu 2018

- Bakan tarafından verilecek görevler ile mevzuatta öngörülen diğer görevleri yapmak.

Başkanlık Başkan Yardımcıları, Vergi Müfettişi sıfat ve yetkilerini haiz olup, Başkanın görevlendirmesi doğrultusunda iş ve işlemlerin yürütülmesini sağlarlar. Başkanlığa verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi hususunda ilgili Grup Başkanlıkları sorumlu olup belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasında Grup Başkanlıklarına önemli görevler düşmektedir.

Bu çerçevede Daire Başkanlarının görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır[127]:

- Daire Başkanları, Daire Başkanlığı bulunan yerlerde veya Başkanlıkta Bakan onayı ile görevlendirilir.
- Daire Başkanlığı bulunan yerlerdeki Daire Başkanları;

a) Daire Başkanlığını, Genel Çalışma Planı ve Başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde yönetir.

b) Vergi Müfettişlerinin çalışmalarını Başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde 39 uncu maddede yazılı kurallara uyulmasını da sağlamak üzere, sevk ve idare eder, denetler.

c) Daire Başkanlığının çalışmaları ve sonuçları hakkında Başkanlığa bilgi verir.

ç) Daire Başkanlığının çalışmalarını, Vergi Dairesi Başkanlıkları ile eşgüdüm ve işbirliği halinde yürütür.

d) Vergi Müfettiş Yardımcılarının dairelerinde görevli bulundukları süre boyunca meslek ve hizmet gereklerine en uygun şekilde yetiştirilmesinden sorumludur.

e) Başkanlıkça verilen diğer işleri yapar.

- Başkanlıkta görevlendirilen Daire Başkanları, Başkanlık tarafından verilen iş ve işlemleri sevk ve idare eder.
- Başkanlıkça, Daire Başkanlıklarında Daire Başkanına yardımcı olmak üzere bir veya daha fazla Vergi Müfettişi görevlendirilebilir.

[127]Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi kaçınma veya kaçakçılığının önüne geçilmesi için “etkin” bir vergi sistemi şarttır. Bir ülkenin vergi sisteminin etkinliği; kanuni bir altyapı oluşturulması, sosyal amaca uygun olması, vergi ahlakı ve bilincinin yerleştirilmesi ile gerçekleşmektedir. Özellikle ülkemizdeki etkinlik sorunlarından bahsedilirse; kanunların sık sık değişmesi, mükelleflerin mevzuata yeterince nüfuz edememesi, sürekli hale gelen vergi afları, muafiyet ve istisnaların sınırının aşılması veya amacının dışında uygulanması gibi sorunlar sayılabilir.

Etkin vergi sisteminin en önemli unsurlarından biri de vergi denetimidir. Vergi denetimi ile; mükelleflerin kanunlara uymasını sağlarken eksik noksan veya fazla vergi alınmadığının/verilmediğinin kontrolü gerçekleşmektedir. Ayrıca herhangi bir verginin tahakkuk ettirilmemesi veya tahsil edilememesi sonucu bu işlemlerin gerçekleşmesini sağlamaktadır. Hatta cezai bir işlem gerekmesi sonucu idari yaptırımlar da uygulanmaktadır.

Vergi denetimi özetle dört farklı yol ile gerçekleştirilmektedir. Bunlar; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi edinmedir. Bu faaliyetler yetkili birimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak bahsedildiği gibi vergi sisteminde çeşitli etkinlik sorunları ve “örgütsel” sorunların olması vergi denetiminin etkinliğini etkilemektedir.

2011 yılında yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adını almıştır. Ayrıca denetim elemanları genel olarak vergi müfettişi kavramı ile tek ve genel bir isim altında birleştirilmiştir. Bu kararname vergi politikalarının ve kanunlarının uygulanması bakımından önemli bir gelişmedir. Örgüt içindeki “çok başlılık” diye tabir edilen sorunun önüne geçilmeye çalışılmıştır. Özellikle 1 Sayılı CB Kararnamesi ile örgütlenme sorunlarının bir kısmının çözüme kavuştuğu söylenebilir. Birden fazla birim yerine uzmanlık odaklı tek elden etkin ve verimli denetim amaçlanmaktadır.

1.8.Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı

Vergi denetimindeki etkinlik kavramını tam olarak inceleyebilmemiz için öncelikle "etkinlik" kavramının ne anlama geldiğini ve vergi denetimi içinde bu kavramın hangi anlamıyla kullanıldığını açıklamak gereklidir.

Literatürde etkinlik ve verimlilik kavramları sıklıkla aynı anlamda kullanılmaktadır. Verimlilik kavramı, belli bir girdi ile azami düzeyde çıktının veya belli bir çıktının asgari düzeyde girdi ile elde edilmesi olarak tanımlanabilir. Etkinlik ise idari bir organizasyonun planlanan amaç ve hedefleri ile elde ettiği çıktılar arasındaki ilişkinin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırma kapsamına rakamlarla ölçülemeyen unsurlar da girmektedir. Bir kurum veya kuruluş verimli olmasına rağmen etkin olmayabilir. Ancak, bir kurum veya kuruluş etkin olduğunda verimli de olmaktadır. Şu durumda etkinliğin verimliliği de kapsadığı ifade edilebilir[128].

Örgütsel başarı, genellikle "etkinlik" ve "verimlilik" kavramları ile değerlendirilmektedir. Etkinlik, örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarma derecesini belirtmektedir. Verimlilik ise en az vergi masrafıyla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir. Adam Smith'in vergileme ilkeleri arasında da sayılan iktisadilik ilkesi verimliliğe işaret etmektedir. Vergi denetim örgütü tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde, etkinliğin sağlanıp sağlanamadığına ilişkin değerlendirmelerin de bu açıdan yapılması gerekir[129]. Bu bağlamda etkinlik verimlilikten farklı olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle ilgilidir[130].

Kısaca etkinlik ve verimlilik kavramlarının çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmasına rağmen, ikisinin aynı anlama geldiğini söylenemez. Verimlilik, en az masrafla en fazla girdiyi elde etmek şeklinde açıklanabilir. Etkinlik ise verimlilik kavramını da kapsayarak, örgütün önceden belirlenen hedeflere ne derece ulaştığının

---

[128]Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Barış Arıkan Yayınları, Ekim 2017, s. 259 Aktaran Ulvi Sandalcı a.g.e. s.153

[129] İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, 2004, s.7

[130] Furkan Beşel, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 107, 2017, s.70.

göstergesidir. Bu nedenle verimlilik iktisadilik ile ilişkilendirilebilirken, etkinlik amaç ve hedef ile ilişkilidir.

Vergilemede etkinlik, beklenen gelirin sağlanması, vergi toplama maliyetlerinin düşüklüğü, vergi uygulamalarının makroekonomik hedeflere ulaşılmasında yardımcı olması ve gelir eşitsizliğini azaltması şeklinde tanımlanabilir. Ancak kanun koyucunun vergileme ile ulaşmak istediği nihai amaç etkinlik için belirleyici olacaktır. Örneğin erdemsiz bir malın tüketiminin azaltılması amacıyla bu mal üzerindeki vergi artırılmışsa bu uygulamanın etkinliğini makroekonomik sonuçlar veya elde edilen gelir değil söz konusu malın tüketimindeki azalma belirleyecektir[131].

Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenilen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir[132].

Yapılan açıklamalar ışığında vergi denetiminde etkinlik kavramı; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanmaktadır[133].

Çağdaş anlayışa göre vergi idaresinde etkinlik kavramı, "*en az maliyetle en fazla geliri toplamak*"tan çok, "*kaliteli hizmet, verimli ve nitelikli çalışma*"yı ifade etmektedir[134].

Vergi denetiminin etkinliği, kanun koyucu tarafından kanunlarla belirlenmiş hükümlere uyulup uyulmadığının gerçekleştirilen denetimler tarafından ulaşılan başarı olarak tanımlanabilir. Bu başarının ölçümünde çeşitli ölçütlere başvurulmaktadır.

---

[131] Furkan Beşel a.g.e. s.70.
[132] Ayşe Şaan, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği* (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, 2008, s.59
[133] Seyit Ali Bütüner, a.g.e. s.46.
[134] Adnan Gerçek, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakların Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları ve Yeniden Yapılandırma Önerisi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 11, Haziran 2004, s.4 Aktaran Seda Öztürk a.g.e. s.79.

Bunlardan bazıları -daha sonra detaylıca açıklanmak üzere- denetim oranı ve denetim elemanlarının sayısıdır.

Vergi denetiminin etkinliği sadece yapılan vergi denetimlerinin yıl içindeki sayısına bakılarak ölçülmemektedir. Vergi sisteminin tümünü ilgilendirmektedir. Mevzuatın yapısı, vergi denetim elemanlarının nitel ve nicel özellikleri, vergiyi ödemekle yükümlü olan bireyin ve içinde yaşadığı toplumun vergi ahlak ve bilinç düzeyi, vergiye olan uyumu gibi çeşitli faktörler önemli rol oynamaktadır. Bunlardan birinin bile belirlenen amaçlara uygun olmaması, vergi denetime olumsuz etki etmektedir. Bu durumda hem yapılan denetimlerle hem de toplanan vergilerle amaçlanan hedeflerden sapmalar meydana gelmektedir. Belirlenen amaçlar ise genel olarak mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlar olarak sınıflandırılmaktadır. Temel amaç gelir sağlamak iken, mükellefler arasındaki vergi adaletini sağlayarak hem sosyal hem de ekonomik dengenin de kurulması amaçlanır. Ayrıca konulan kanunlara uyulması ve uymayanların da cezalandırılacağı düşüncesi yerleştirilmektedir. Etkinlik sağlandığı takdirde ise; mükelleflerin vergiye uyumu sağlanarak, vergi denetim birimlerinin üstüne düşen yük de hafifleme eğilimi gösterecektir.

1.8.1.Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi

Denetimde etkinlik, sadece vergi denetim sisteminde alınacak birtakım tedbir ve düzenlemelerle gerçekleştirilemeyecek derecede karmaşık bir olgu olduğundan denetimin sistem yaklaşımından hareketle bir bütün olarak ele alınması gerekmektedir[135].

Vergi denetiminin etkinliği ile ilgili olarak Türkiye'de yapılan ilk önemli reform niteliğindeki gelişme 23/07/2010 tarihinde 6009 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı'nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi inceleme birimleri arasında koordinasyonu, bilgi akışını ve uygulama birliğini temin etmek ve Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planını hazırlamak ve uygulamayı

[135] Furkan Beşel a.g.e. s.82.

izlemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulması sağlanmıştır. Söz konusu kanunla ayrıca vergi incelemesi yapılacak olanların, yapılacak risk analizine dayalı bir yöntem kullanılarak seçilmesi belirtilmiştir. Diğer taraftan, vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dahilinde her hal ve takdirde incelemeye alınmasının da vergi denetiminde adaletin sağlanması bakımından önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu yöntemle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisinin ortaya çıkacağı bir gerçektir[136].

Vergi denetimin etkinliğini kısaca, amaçlara ulaşma başarısı olarak tanımlanmıştır ayrıca bu başarının nasıl ölçüldüğü hakkında çeşitli ölçütler kullanılmaktadır.

1.8.1.1.Vergi Denetimlerinin Sayısı

Etkin vergi sisteminin yerleşmesi için öncelikle yeterli sayıda denetim gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İlk zamanlarda düzenli denetimler sonucunda vergi kayıp kaçakları engellendiği gibi, ilerde buna yönelik girişimlerin de önüne geçilmiş olacaktır.

Ülkemizde, her yıl içinde gerçekleştirilen vergi denetimleri, daha sonra yayınlanan faaliyet raporları aracılığı ile kamuoyu ile VDKB ve HMB tarafından paylaşılmaktadır. 2018-2022 yıllarında yapılan vergi incelemelerine ilişkin sonuçlar, aşağıda yer alan tablo ve grafiklerde özetlenmiştir.

[136] Atilla Ahmet Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Bir Uygulama), *International Journal of Public Finance*, Sayı 2, 2016, s.128.

Tablo 1: İnceleme Türüne Göre Dağılım

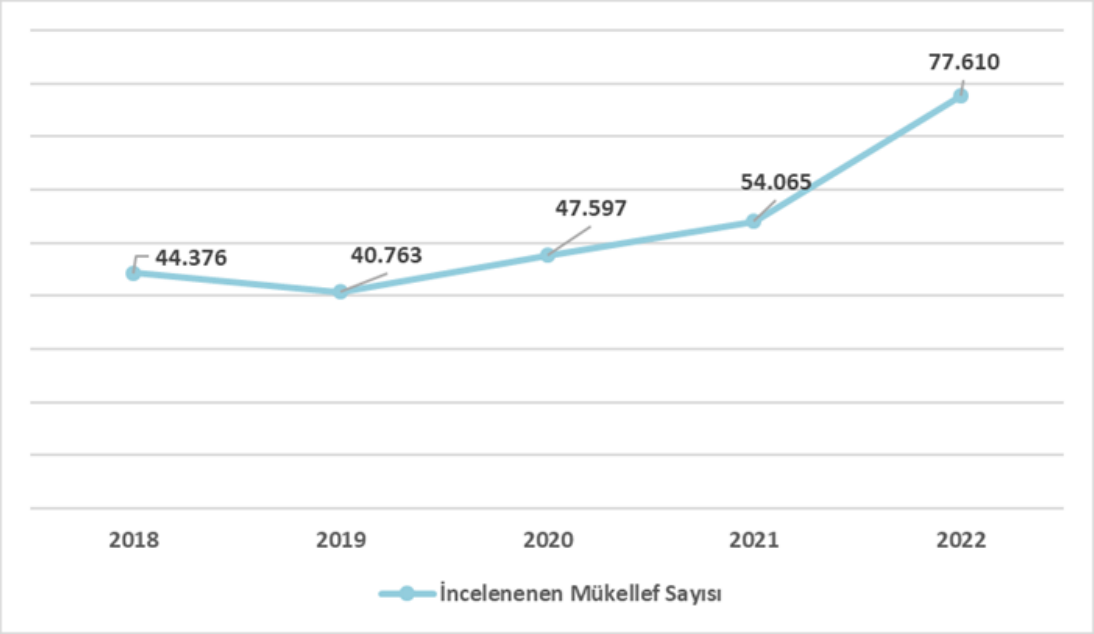
Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37859	145.202
2021	166.304	44.923	211.227
2022	191.771	46.051	237.822

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

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

2018 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %25'i, 2019 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %26'sı, 2020 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %26'sı, 2021 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %21'i ve 2022 yılında yapılan incelemelerin %19'u tam incelemelerden oluşmaktadır. Aşağıdaki grafiklerden görüleceği üzere; 2022 yılında 77.610 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhı istenilen toplam vergi tutarı 23.135.505.200 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 53.532.656.634 TL olmuştur. [137].

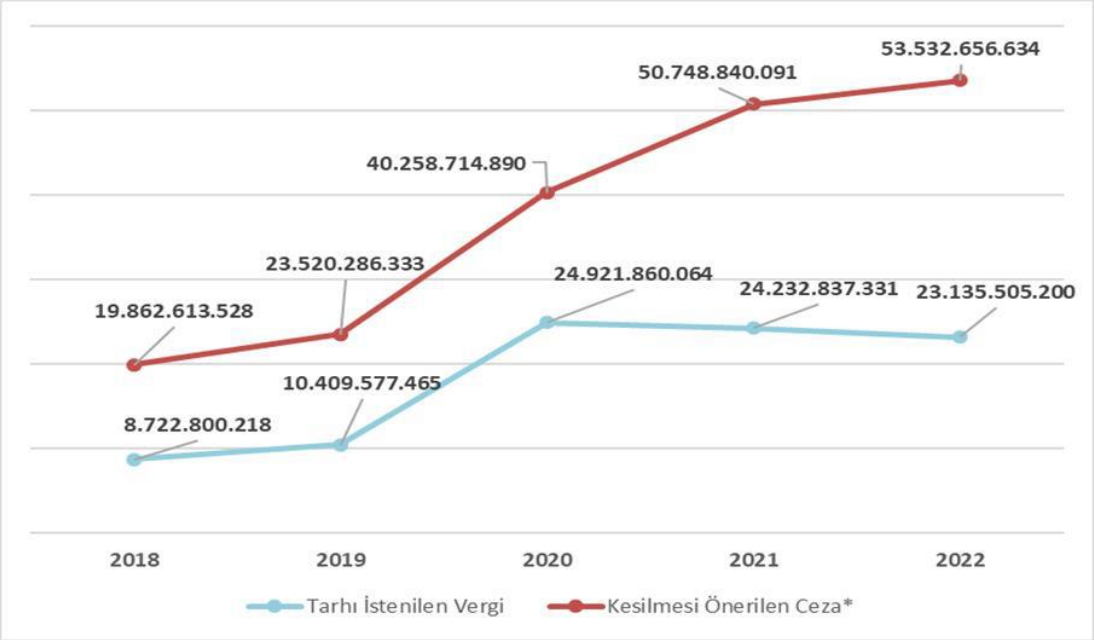
[137] Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.96.



Şekil 3: İncelenen Mükellef Sayısı

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

Şekil incelendiğinde, 2019 yılı en az incelenen mükellef sayısına sahiptir. 2022 yılına doğru artış eğilimi göstermiştir. 2022 yılı en çok incelenen mükellef sayısına sahip yıl olmuştur.



Şekil 4: Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)

* Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır
Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

İnceleme sayısının artırılması elbette denetim oranlarını görünürde artırabilir ancak denetim oranlarının artması tek başına denetimde etkinliğin sağlandığı anlamına gelmeyebilir çünkü sistem bir bütün olarak etkinleştirilmeden sadece inceleme sayısını artırmak incelemeye ayrılan sürenin kısalması ve/ veya hazırlanan raporların yüzeysel ve gerçeklikten uzak olması gibi sonuçlar doğurarak niteliksiz denetimlerin yargıdan dönmesi ile sonuçlanabilir. Fatih Savaşan'a göre[138] denetimde asıl olan tüm mükelleflerin denetlenmesi değil mükelleflerin denetlenme olasılığı algısının artırılmasıdır. Şüphesiz bu algıyı sağlamanın en kolay yolu denetim sayısının artırılması ile sağlanabilir ancak sayıca az da olsa mecvut denetimlerin etkin yapılması ve denetlenen mükellefler üzerinde oluşturacağı caydırıcı etki denetim oranlarının artırılmasına kıyasla daha etkin sonuçlar verebilecektir[139].

[138] Fatih Savaşan, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışılıkla Mücadelenin Serencamı", *SETA Analiz*, 2011, s.17. Aktaran Furkan Beşel a.g.e. s.86.
[139] Furkan Beşel a.g.e. s.86.

1.8.1.2.Denetim Elemanları ve Mükelleflerin Sayısı

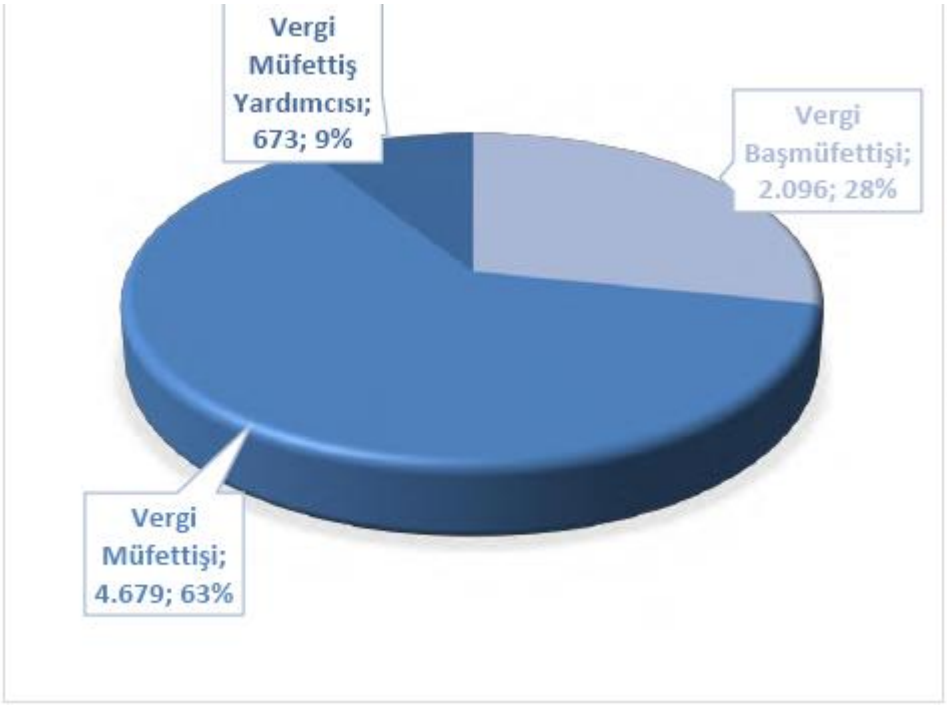
2011 yılında yapılan değişikliklerle denetim birimleri tek çatı altına toplanmış ve denetimler "vergi müfettişleri" tarafından gerçekleştirilmektedir. Günümüzde vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde, vergi denetim elemanlarının sayısı önemli rol oynamaktadır.

Tablo 2: Günümüzdeki Vergi Müfettiş Sayıları

Unvan	Denetim	Sektörel	Vergi İadeleri	Vergi Kaçakçılığı	Kurul Başkanlığı	Toplam
Vergi Başmüfettişi	615	638	172	671	0	2.096
Vergi Müfettişi	935	1.311	500	1.933	0	4.679
Vergi Müfettiş Yardımcısı	167	174	0	328	4	673
-Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	*145*	*121*	*0*	*244*	*0*	510
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd.	*22*	*53*	*0*	*84*	*4*	163
Toplam	1.717	2.123	672	2.932	4	7.448

Kaynak: VDK 2022 Faaliyet Raporu, s.12

Günümüzdeki vergi müfettişlerinin sayısı 7.448'dir. Tablo 2'de vergi müfettişlerini; vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcısı olarak incelemek mümkündür



Şekil 5: Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı

Kaynak: VDK 2021 Faaliyet Raporu, s.12

Başkanlıkta görevli Vergi Müfettişlerinin %28'i Vergi Başmüfettişi, %63'ü Vergi Müfettişi, %9'u da Vergi Müfettiş Yardımcısıdır.

Tablo 3: Yıllara Göre Vergi Müfettiş Sayıları

.

Yıllar	Vergi Müfettiş Sayıları*
2016	8501
2017	8243
2018	8263
2019	8252
2020	8143
2021	7947
2022	6197
2023	7448

*Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları dahil edilmiştir
Kaynak: VDKB 2016,2017,2018,2019, 2020, 2021, 2022 yılına ait Faaliyet Raporları ile hazırlanmıştır

Tablo 3 incelendiğinde; 2021 ve 2022 yılında müfettiş sayılarında önemli ölçüde azalma görülmektedir. Bu azalmanın nedenleri ilerleyen bölümlerde incelenecek olup; bu azalmanın nedenleri arasında örgütlenme ve personel çalışma koşulları gibi sorunlar örnekler verilebilir. Günümüzde, vergi denetim elemanlarının sayısının yeterli olup olmadığı kararına varmak için, aynı zamanda mevcut mükelleflerin de sayısının bilinmesi gerekmektedir.

Tablo 4: Faal Mükellef Sayıları*

MÜKELLEF TÜRÜ	SAYISI
Gerçek Kişi	5.588.946
Limited Şirket	875.227
Diğer Tüzel Kişilik	191.670
Anonim Şirket	167.842
Adi Ortaklık	42.721
Kooperatif	36.096
Banka Şubesi	10.998
İş Ortaklığı	6.148
Kollektif Şirket	1.219
KDV3-Dijital Hizmet Vergisi Mükellefi	533
Adi Kom. Şti.	95
Avukatlık Ortaklığı	71
Elbirliği Mülkiyeti	27
Toplam	**6.921.593**

*31/12/2020 tarihi itibarıyla verilmiştir.
Kaynak: GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu

Günümüzdeki faal mükellef sayısı 6.921.593'tür.

Tablo 5: Yıllara Göre Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları

VERGİ TÜRÜ ADI	2018 YILI FAAL MÜKELLEF SAYISI	2019 YILI FAAL MÜKELLEF SAYISI	2020 YILI FAAL MÜKELLEF SAYISI	2021 YILI FAAL MÜKELLEF SAYISI	2022 YILI FAAL MÜKELLEF SAYISI
Gelir Vergisi*	1.920.586	1.964.548	2.086.100	2.235.576	2.364.625
Kurumlar Vergisi	806.622	848.904	918.229	986.318	1.069.339
Basit Usulde Ticari Kazanç	774.681	783.455	808.571	836.871	836.779
Gelir Vergisi GMÜD**	1.982.524	2.030.265	2.056.305	2.107.353	2.249.233
Katma Değer Vergisi	2.674.151	2.754.599	2.946.139	3.164.072	3.368.573
Gelir Stopaj Vergisi	2.797.479	2.888.386	3.238.862	3.510.153	3.749.494
Banka Muameleleri Vergisi	4.339	4.314	4.419	4.730	5.223
Sigorta Muameleleri Vergisi	509	518	505	414	416
Damga Vergisi (Beyannameli)	267.361	277.701	294.163	312.304	332.355
Diğer Ücret***	66.720	74.020	92.053	113.479	74.080

* Ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükelleflerini göstermektedir.
** Gelir Vergisi GMÜD: Beyana Tabi Geliri Sadece Ücret- Gayrimenkul Sermaye İradı- Menkul Sermaye İradı- Diğer Kazanç ve İratlardan İbaret Olanları göstermektedir.
***Vergi mükellefiyeti bulunmayanların (elçilik gibi) yanında çalışan ücretlileri göstermektedir.
Kaynak: GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu

Yapılan denetimlerin etkinliğini ölçerken, eleman ve mükellef sayılarını basitçe oranlamak bu konuda fikir vermektedir. 2022 yılı incelendiğinde bir denetim elemanına düşen faal mükellef sayısı yaklaşık olarak 930 kişidir. Tablo 3 ve 5'te yer

alan veriler oranlandığında diğer yıllar için de benzer sayılar ortaya çıkmaktadır. Bu durum, eleman sayısının yetersizliğini ve mevcut elemanların da iş yükünün oldukça ağır olduğunu göstermektedir. Özellikle beyana dayalı vergi sistemi uygulandığı için, denetimlere olan ihtiyaç daha büyüktür.

Ülkemizde vergi denetimi nitelikli, ancak sayıca sınırlı denetim elemanınca yapılıyor olması hem zaman ve hem de maliyet ve etkinlik açısından denetimin başarısızlığının temel unsurlardan birisi olmaktadır[140].

Bütün bu verilerin birleşimi olarak 2016 yılından bu yana yapılan incelemelerin oranına da bakılması gerekmektedir.

Tablo 6: Yıllara Göre Mükelleflerin Denetlenme Oranı

Yıllar	**İncelenen Mükellef Sayısı (1)**	**Faal Mükellef Sayısı* (2)**	**İnceleme Oranı (1/2)**
2016	49.817	2.541.016	%1,96
2017	44.182	2.636.370	%1,68
2018	44.376	2.727.208	%1,63
2019	40.763	2.813.452	%1,45
2020	47.597	3.004.329	%1.58
2021	55.342	3.221.894	%1,71
2022	67.605	3.433.964	%1,96

***Faal mükellef, ticari, zirai veya serbest meslek kazançlarını elde eden gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplamından oluşmaktadır.
Kaynak:GİB ve VDKB'nın faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde, geçen her yıl boyunca mükellef sayısı artarken incelenen mükellef sayısında zaman zaman azalmalar görülmektedir. Bu nedenle inceleme oranları arasında da değişimler görülmektedir. En yüksek inceleme oranı 2016 ve 2022 yıllarına aittir. 2016 yılından itibaren oranların düştüğü görülmektedir. Düşme eğilimi en düşük inceleme oranına sahip 2019 yılına kadar devam etmiştir. Sonraki yıllarda tekrar artış gözlemlenmektedir. Tabloya göre her yıl faal mükellef sayısı artsa da

[140] İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e. s.9.

yıllara göre incelenen mükellef sayısı aynı oranda artmadığı gibi, bazı yıllarda da azalma göstermiştir. Bunun sonucunda da inceleme oranları düşmüştür. 2020 yılı ve sonrasında incelenen mükellef sayısında da belirli oranda artış görülmektedir. En yüksek incelenen mükellef sayısı 2022 yılına aittir. Ancak mükellef sayısının da en fazla olduğu yıl olması oran olarak hala düşüktür.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında önemli unsurlardan biri; mükellef seçimi ve incelemelerin en kısa sürede sonuçlandırılmasıdır. Bu nedenle mükelleflerin seçimi ve incelenmesinde alışılmış yöntemler yerine, çağdaş kriterlerin yaygın olarak kullanıldığı bilgisayar teknolojisine gerekli yatırımlar yapılmalı ve incelemenin kısa sürede tamamlanması amaçlanmalıdır. Çağdaş teknolojik olanaklardan da yararlanılarak sektörler ve faaliyet konuları itibariyle pek çok standardın ve mükelleflerin vergilendirme ile ilgili bilgilerinin yer aldığı dinamik bir veri tabanı oluşturularak, vergileme alanındaki standartlara en aykırı olan, vergi kaçırma riski daha fazla olan mükellefin öncelikle incelemeye alınmasına imkan veren sistem uygulamaya konulması ve vergi denetim birimlerinin her zaman güncel ve tam bilgi ile desteklenmesi için Vergi İstihbarat Arşivi'nin sürekli güncel tutulması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca; tüm denetim elemanlarının bu bilgiden yararlanmaları sağlanmalıdır[141].

Sonuç olarak verilen tablolar ile kısaca özetlemek gerekirse, Türk Vergi Sisteminde her geçen gün mükellef sayısı artmaya devam etmektedir. Ancak vergi denetim elemanları aynı düzeyde artış gösterememektedir. Vergi müfettişleri nitelik olarak donanımlı ve eğitimli olmasına rağmen iş başına gelme süreci oldukça zorludur. Bu durumda nitelikli ama sayıca sınırlı olmalarına yol açmaktadır. Günümüzde 1 denetim elemanı başına yaklaşık olarak 930 mükellef düşmektedir. Bunun sonucunda ise, mükelleflerin büyük çoğunluğu incelenememekte ve inceleme oranları düşük olmaktadır.

1.8.2. Vergi Denetim Etkinliğini Etkileyen Faktörler

Bilindiği üzere etkinliğin ölçütlerine örnek yıl içindeki inceleme sayıları veya mevcut mükellef sayıları ile denetim elemanlarının oranı sayılabilir. Ancak önceki

[141] Zeynep Polat a.g.e. s.82.

başlıktaki tablolarda görüldüğü gibi yıllar içinde bu ölçütler değişkenlik göstermektedir. Bunu sayıları ve dolayısıyla vergi denetim etkinliğini etkileyen faktörler mevcuttur. Bu faktörler sıralanırsa;

1.Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

2.Vergi Mevzuatı

3.Denetim Elemanı Sayısı ve Çalışma Koşulları

4.Otomasyon Sisteminin Kullanımı

5.Vergi Bilinci

6.Belge Düzeni

7.Uzlaşma Müessesi

8.Beyan Usulünün Uygulanma Düzeyi

9.Vergi Afları

10.Denetim Elemanı Erozyonu

11.Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon

12. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması

1.8.2.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Türkiye'deki temel sorunlardan birisi idari yapılanmadaki eksiklikler olmuştur. İdari yapılanmada bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlılıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar denetimin etkinliğini azaltmıştır. Vergi denetimi nicelik itibarıyla yeterli olmadığından, mükellefler vergi denetiminden çekinmemişlerdir. Türkiye'de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında da birçok

görevinin olmasından dolayı vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamaları olmuştur[142].

Nitekim 2011 yılında oluşturulmuş olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile vergi denetimi tek bir organizasyon yapısı içerisine alınarak, vergi denetiminde çok başlılık sorununun önüne geçebilmek adına çok önemli bir adım atılmıştır. 646 sayılı KHK ile 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. 646 sayılı KHK ile vergi denetim birimi olarak yeni bir kurum ve meslek ihdas edilmiş, daha önce haklarında detaylı olarak bilgi verdiğimiz 4 ayrı denetim birimi kaldırılmıştır. Bu kurumun adı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı", bu kuruma bağlı olarak görev yapacak denetim elemanları ise "Vergi Müfettişi" olarak mevzuatımızda yerini almıştır[143].

Yakın bir zamana kadar vergi denetim birilerinin merkez ve taşra teşkilatı şeklinde olması ve denetim elemanlarının grup başkanlıklarına ayrılması örgütlenme sorunlarının başında gelmekteydi. Mevcut sistemdeki bu ayrımların vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilediği düşünülmektedir. Son yıllarda çıkarılan düzenlemelerle, vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanmış ve "vergi müfettişi" adıyla yeni bir kavram ortaya çıkmıştır. Böylece örgüt içi çok başlılığı önlemek ve koordineli çalışma için büyük bir adım atılmıştır.

1.8.2.2.Vergi Mevzuatı

Vergi hukukunda, mevzuat önemli bir paya sahiptir. Vergi ile ilgili düzenlemelerin sadece kanunlarla yapılması mevzuata başvurulmasını gerektirmektedir. Bu durumda mevzuatın sık sık değişmesi veya anlaşılır nitelikte olmaması sorunlara yol açmaktadır. Bununla ilgili olarak vergi denetim etkinliğini de olumsuz etkilemektedir.

---

[142] Burcu Gediz Oral vd, a.g.e. s.130
[143] Fatih Pekşen a.g.e. s.112.

Ülkemizde uygulanan vergi mevzuatında bazı boşlukların ve belirsizliklerin mevcut olması, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, bu değişikliklerin sonrasında yeni hükümlerin öğrenilmesinin gerekli olması, yeni kurallara alışmanın zaman +alması, sosyal koşullara uygun olmaması mükelleflerin ve denetim birimlerinin işlerini zorlaştırmakta ve vergi denetimini engellemektedir. Vergi mevzuatında bulunan bu karmaşıklık ayrıca yargı, denetim elemanları ve muhasebeciler açısından da zorluklara neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının sağlanması gerekmektedir. Türk Vergi Mevzuatında çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararı, KHK, Genel Tebliğler bulunmaktadır. Geçici maddeler, mükerrer maddeler ve değişen maddelerin olması vergide açıklık ilkesinin de zedelenmesine sebebiyet vermektedir. Çok sayıda vergi kanunu olması ve bu kanunların birbirleriyle uyumunun sağlanamaması, bağlantısının kurulmaması karmaşaya yol açmaktadır[144].

Mevzuat konusunda yaşanan sorunlar sadece biçimsel olmamakla beraber içerik yönünden de sıkıntıları mevcuttur. Örneğin hem mükellef hem de denetim elemanlarınca kolay anlaşılır olmaması, bilinçli veya bilinçsiz olarak oluşan kanun boşlukları veya mevcut ekonomik-sosyal hayata uygun olmayan ihtiyaçları karşılamayan maddeler yer alması gibi sorunlar sayılabilir. Özellikle; ülkenin ekonomik ve sosyal şartları çerçevesinde ihtiyaçlara cevap veremeyen ve çok sık yapılan değişikliklerle giderek karmaşıklaşan mevzuat yapısı, kötü niyetli kullanıma izin veren yasal boşluklar denetimlerin etkinliği üzerinde belirleyici olmaktadır[145].

Kanun oluştururken çoğunlukla istemeden yaratılan boşluklar vergiden kaçınmak isteyen kişilerin lehine bir durum oluşturmaktadır. Vergi mevzuatının sıkça değişmesi, kolay anlaşılır ve açık bir dile sahip olmaması, boşluklara ve yoruma açık olması hem vergi ödevini yerine getirmek isteyen mükelleflerin zorlanmasına, vergiye uyumlarının azalmasına neden olmaktadır. Vergi kaçırmak isteyen mükelleflere de uygun ortamı yaratmaktadır. Sonuç olarak vergi kayıp kaçağı meydana gelmektedir.

144 Yusuk Karakoç,"Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları" , 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2004, s.94 Aktaran Fülya Ayşe Eraslan a.g.e. s.73.

145 Emine Koban ve Zerrin Fırat "Kayıt Dısı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu", *İş, Güç Endüstri İliskileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, Ocak, s.172. Aktaran Ayşe Şaan .a.g.e. s.64.

1.8.2.3.Denetim Elemanı Sayısı ve Çalışma Koşulları

Mükelleflerin yapısı, büyüklükleri, faaliyet alanları, taşıdıkları vergisel riskler ve kullandıkları muhasebe sistemleri farklılık gösterdiğinden, bunları denetleyecek olan vergi müfettişlerinin de farklı özelliklere sahip olmaları gerekmektedir. Ancak mevcut yapıda denetim elemanlarının denetlenecek mükelleflerin niteliği bakımından büyük ve küçük işletme ayrımına gidilmiştir. Denetim alanı konusunda organize olmamaları önemli bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır[146].

Vergi dairelerinin çok personelli, büyük hacimli ve hantal değil, personel sayısı az, mükelleflerini ve ekonomik olayları yakından izleyebilen bir yapıya dönüştürülmesi gerekir. Vergi dairelerinin, mükellef odaklı bir anlayışa yönelmeli ve mükellefle birebir ilişki kurabilmelidir. Eğer bu anlayış ve yapıya kavuşturulursa hem etkin vergi denetimi hem de mükellefin uyum maliyetlerinin minimizasyonu sağlanır. Vergi dairelerinde ve bölge müdürlüklerinde, tüm mükelleflerin her türlü vergileme sorunlarını danışabilecekleri sürekli "danışma büroları" oluşturulmalıdır[147].

Sonuç olarak, vergi idaresinde koordineli çalışma ortamı sağlanmalı, çok başlılık yerine faaliyetlerin tek elden yürütülmesi etkinliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Böylece daha fazla mükellef denetleneceği gibi bir mükellefin de mükerrer denetlenmesi engellenecektir. Örgüt kadar personellerin de etkinlikte rolü önemli yere sahiptir. Günümüzde personellerin nitelikli ancak personel sayısının mevcut mükelleflere oranla yetersiz olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan gereğinden fazla personel istihdam etmek de devlete hem yük oluşturmakta hem de etkinliği olumsuz etkileyebilmektedir. Personellerin sayısına gereksiz arttırmak yerine verilen eğitimlere ve çalışma şartlarının iyileştirmeye önem vererek personelin memnuniyeti ve mesleğini sürdürmesi sağlanmalıdır. Vergi idaresinde sayıca fazla personele alternatif olarak yeterli sayıda eğitimli ve personel ve iyi planlanmış bir örgüt yapısı vergi denetiminde etkinliği sağlamada daha yararlı olacağı söylenebilir.

---

[146] Burcu Gediz Oral v.d. a.g.e. s.131.

[147] Necdet Gökmen ve H. Abdullah Güleç, "Gelir İdaresi ve Vergi denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?", *Vergi Dünyası Dergisi*, s.5 Aktaran Seda Öztürk a.g.e. s.107.

1.8.2.4.Otomasyon Sisteminin Kullanımı

Verilerin düzenli ve güvenli bir şekilde saklanabilmesi ve verilere hızlı bir şekilde erişimi mümkün kılan, bilgisayar teknolojisinin vergilendirme süreci içerisinde mutlak surette kullanılması gerektirmektedir. Bugün küçük bir ilçedeki muhasebeci dahi bütün işlemlerini bilgisayar ortamında yaparken, vergi idaresinin büyük bir kısmı daha yeni yeni bilgisayar teknolojisine geçmektedir. Bilgisayarın denetim süreci içerisinde kullanılması, denetimi daha güçlü ve etkin kılacaktır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması, ancak, kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir. Ayrıca bazı kurum ve kuruluşlar (Noterler, bankalar, tapu sicil müdürlükleri, belediyeler, trafik vb.) ile vergi idaresi arasında bilgi akışını hızlandıracak teknolojik donanımın oluşturulamamış olması, bir yandan gelir idaresinin ve öte yandan da vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir[148].

Vergi idaresinin dijitalleşmesi, vergi idaresinin örgütlenme şeklinde ciddi radikal değişiklikler gerektirmektedir. Dijital teknoloji güçlü bir yönetim aracı olmakla birlikte vergi idaresine dijital teknolojinin uyarlanması karmaşıklığı da beraberinde getirmektedir. Temel sorun vergi idaresinin diğer birçok sektörde olduğu gibi kendi dijital yönetim ve bilgi sistemini oluşturmak istemesinden, bunun ise hem ileri düzeyde teknoloji hem de yüksek maliyet ve çaba gerektirmesinden kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan bakıldığında vergi idaresinin yeni teknolojilerin kullanımı konusunda diğer sektörlerin gerisinde kalmaması, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri kolaylaştıracak ve güvence altına alacak uygun çözümler bulması gerekmektedir. Ayrıca personelin yeni elektronik uygulamalara adaptasyon sürecinde eğitim masrafları da bu maliyetlere eklenmektedir. İlave olarak; hukuki ve teknik açıdan kanun ve mevzuat alanındaki yetersizlikler, kamu kurumları arasındaki koordinasyon eksikliği, kamu kurumlarının yönetici kadrolarındaki bilgi eksikliği nedeniyle dijital dönüşüm programlarına ihtiyatlı bakılması, özellikle eski kamu personellerinin yeni teknolojilere karşı direnç göstermesi, geleneksel siyaset ve

[148] İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e. s.10.

politika uygulama biçimleriyle yöneticiler arasında ortaya çıkan anlaşmazlıklar ve diğer bürokratik engeller de vergi idarelerinin dijitalleşmesinde karşılaşılan zorluklar arasında yer almaktadır[149].

Türkiye'de vergi idaresinin dijitalleşmesi 1990'lı yıllardan itibaren bir gereklilik haline gelmiştir. Türk vergi idaresinin dijitalleşmesine ilişkin ilk somut adım ise 1998 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından başlatılan Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ile atılmıştır. Gelir idaresinin tüm işlemlerini dijital ortama aktarıp iş yükünü azaltma, etkinlik ve verimliliği arttırma sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasını amaçlayan VEDOP, Gelir İdaresinin teknolojik altyapısını oluşturan önemli bir projedir. VEDOP, dijital teknolojinin imkanlarıyla vergi dairesi fonksiyonlarının tamamını içine alan bilgi işlem uygulamasının vergi dairelerine entegre edilmesi ve böylece bölge- merkez network yapısının oluşturulması olarak tanımlanmaktadır. Türkiye'de elektronik vergi dairesi otomasyonu (E-VDO) ile birçok elektronik uygulama hayata geçirilmiştir. Bunlar; e-beyanname, e-tahsilat, e-haciz, e-borç sorgusu, e-vergi iadesi, e-özelge, e-posta ile bilgilendirme, e-pos cihazı satış sorgulama, e-fatura, e-takkom (takdir komisyonu otomasyonu), e-uyum, e-analiz (risk analizi) ve e-denetim, e-yoklama, e-cari hesap, e-bilet, e-arşiv, e-belge yönetimi, e-kayıt (sicil) ve e-tebligat şeklinde özetlenebilir. Bu elektronik uygulamalar Türkiye'de başarılı bir şekilde uygulanmaya devam edilmektedir[150].

E-defter ve e-faturanın evrensel standart bir veriye göre oluşturulması hem Türkiye'de hem de uluslararası alanda her türlü raporlama ve denetim faaliyetleri için şeffaf, esnek ve kolay analiz edilebilir bir çerçeve sunmaktadır. Böylece oluşan standart veriyle başta veri madenciliği olmak üzere her türlü iş zekâsı çalışmaları için çok uygun bir altyapı oluşturularak, akıllı teknolojilerin kullanımı mümkün hale getirilmektedir. Elektronik denetim yönteminin kullanılması ile diğer denetim şekillerine göre daha kısa sürede sonuç alınabilecek, verimlilik sağlanarak, vergi maliyetleri orta ve uzun vadede düşürülmek suretiyle vergi gelirleri arttırılacaktır. Mükelleflerin yürütmüş oldukları ulusal ve uluslararası faaliyetleri elektronik ortamda

[149] Nagihan Birinci, Bünyamin Aydemir a.g.e. s.82.
[150] Nagihan Birinci, Bünyamin Aydemir, "Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi: Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefleri Açısından Fırsatlar ve Zorluklar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 383, 2020, s.80.

yürütmeleri vergi denetimi alanında da büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Böylece vergi yükünün adil dağılımı ve etkin denetimden söz etmek mümkün olacaktır[151].

Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda veri madenciliği teknikleri ile elektronik denetimi oldukça etkin bir şekilde kullanarak hem mükellef hizmetlerinde yeni açılımlar sağlamış hem de vergi dairelerinin iş ve işlemlerini önemli ölçüde kolaylaştırmıştır. Benzer çalışmalar Vergi Denetim Kurulu (VDK) kurulduktan sonra bu Kurul tarafından da yapılmaktadır[152].

1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi www.gib.gov.tr uygulamaları, Türkiye'de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-Devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisini oluşturmaktadır. Bu uygulama ile mükelleflere, vergi dairesine gitmeksizin işlemlerini internet vergi dairesi aracılığıyla çok daha hızlı ve kolay yapma imkânı tanınmakta ve bu suretle hem mükellefler hem de vergi daireleri bakımından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmaktadır. Mükellefler, bağlı bulundukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, şifre ve parola almak suretiyle, internet vergi dairesince sunulan hizmetlerden yararlanabilmektedir. Bunun yanı sıra mükelleflere T.C. kimlik numarası ile giriş imkânı sağlanarak, mükellefiyet gerektirmeyen hizmetlerden de yararlanma imkânı getirilmiştir. Teknolojideki gelişmelere paralel olarak, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini daha kolay ve en az maliyetle yerine getirebilmeleri için otomasyon altyapısı kullanılarak sunulan hizmetlerin, mükelleflerin ortaya çıkabilecek ihtiyaçları da gözetilerek, mobil platformlara aktarılmasına devam edilmektedir. Bu kapsamda hizmet veren e-fatura, e-arşiv fatura, e-bilet, e-smm ve e-defter gibi birçok uygulama ile mükelleflerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler ile tutmak zorunda oldukları defterler kağıt ortamından dijital ortama taşınmış, kapsama giren defter ve belgelerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi ve muhafaza edilebilmesi, e-Beyanname Uygulaması ile vergi kanunları uyarınca verilmesi gereken beyannamelerin elektronik ortamda verilebilmesi sağlanmıştır 2022 yılında mükelleflerce verilen beyannamelerin %99,9'u elektronik ortamda alınmış, e-Fatura Uygulamasından faydalanan mükellef

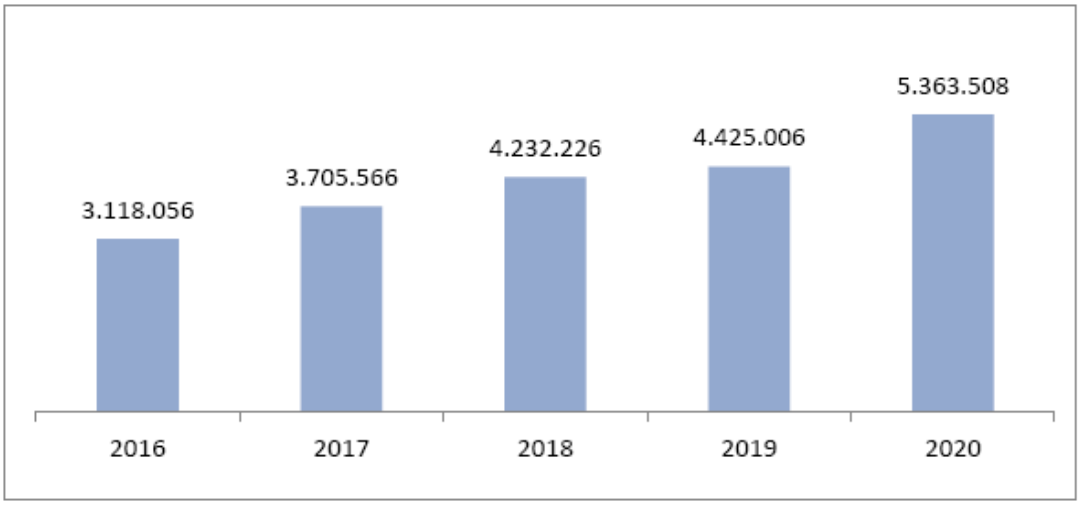
[151] Tuğçe Uzun Kocamış, Hacı Muhammet Kekeç, "Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye'de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 348, 2017, s.101.
[152] Uğur Doğan, "Vergi Teknolojileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 322, 2015, s.19.

sayısı yaklaşık 780 bine, düzenlenen fatura sayısı ise 731 milyona ulaşmıştır. 2022 yılı sonu itibarıyla e-Defter Uygulamasından faydalanan kullanıcı sayısı ise 292.768 olarak gerçekleşmiştir[153].

Mükellefler tarafından kullanılmakta olan ödeme kaydedici cihazların gelişen teknolojik koşullara uygun hale getirilmesi, bu cihazlar yoluyla gerçekleştirilen satış/ödeme işlemlerine ilişkin bilgilerin online olarak GİB Başkanlığında paylaşılması ve EFT-POS cihazları ve diğer çevre birimlerinin yazar kasalar ile entegre bir yapıda çalışmasını temin etmek üzere Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Projesi (YN ÖKC) başlatılmıştır. 24/3/2021 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 527 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30/11/2003 tarihli ve 25302 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 58 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliğ) ile taşıtlara perakende olarak akaryakıt satışı yapan (akaryakıt istasyonu işletmeciliği faaliyetinde bulunan) birinci ve ikinci sınıf tacirlere Yeni Nesil Pompa Ödeme Kaydedici Cihaz Uygulaması (YN Pompa ÖKC) zorunluluğu getirilmiştir. Başkanlığımız bilgi sistemleri Yeni Nesil Pompa ÖKC'lerden anlık ve günlük rapor alabilecek alt yapıya sahip olup, bu şekilde denetim raporları ve saha denetiminde görevli personele veri sağlanmaktadır[154].

2016-2020 yılları itibarıyla internet vergi dairesi kullanıcı sayıları aşağıdaki grafikte yer almaktadır.

[153] GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.136.
[154] GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.123.



Şekil 6: Yıllara Göre İnternet Vergi Dairesi Kullanıcıları

Kaynak: GİB 2020 Yılı Faaliyet Raporu

Şekil 6 incelendiğinde internet vergi dairesinin kullanım oranının her geçen yıl artmaya devam ettiği söylenebilir.

Ülkemizde teknolojinin gelişmesi ve vergi birimlerinde ortaya çıkan ihtiyaç sonucu 1999 yılı ile otomasyona geçiş süreci başlamıştır. Sürecin başında hem maddi hem de teknik zorluklar meydana gelmiştir. Bunlara örnek olarak; teknik altyapı oluşturmasını masraflı olması, personel eğitimi veya yapılması gereken hukuki düzenlemeler verilebilir. Ancak gerekli düzenlemeler yapıldığında ve tam olarak otomasyon sistemine geçildiğinde, olumlu etkiler görülecektir. Tam otomasyona geçilmesiyle, vergilendirme ile ilgili işlemlerde maliyetler düşecek, vergi kayıp ve kaçakları önlenecek, zamandan tasarruf edilecek, mükelleflere kolaylık sağlanacak ve mükellef- idare arası güven ilişkisi güçlenecektir. Bu durum vergi denetim yönünden de işleri oldukça kolaylaştıracaktır ayrıca mükelleflerde de yapılan vergi kaçakçılığının veya vergiden kaçınma girişimlerinin anında tespit edileceği algısını oluşturacaktır. Bahsedilen olumlu etkileri görmek için tam otomasyona geçilmeli ve ülkedeki tüm faaliyetler bu kapsama alınmalıdır.

1.8.2.5.Vergi Bilinci

Çağdaş vergilemede en etkin yol, beyan usulüdür. Bu usul mükelleflerin kendi kendilerini vergileme usulü olarak da adlandırılmaktadır. Beyan usulünün dayanak

noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin belirleyeceğidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmada göstereceği başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğundan, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir[155].

Vergi bilinci ile ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. M. E. Narta'ya göre "*vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir*"[156]. M. Tunçer'e göre "*vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır*"[157]. A. Akdoğan'a göre, "*kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyine vergi bilinci denilmektedir*"[158]. Söz konusu isteklilik düzeyi ne kadar yüksek olursa vergilemede amaca o kadar çok yaklaşılmış sayılır. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda vatandaşlar ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğinin dolayısıyla ödedikleri vergilerin nerelere

---

[155] Yusuf Sürmen, "Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü", Sayıştay Dergisi, Ocak-Mart 1992, S:7, s.26-27 Aktaran Ümit Güner, *Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2008, s.4.

[156] Mehmet Emin Narta, "Vergi Bilinci", www.maliye.gov.tr., 2007, s.1. Aktaran Nuri Ömürbek vd., "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları,", *Maliye Dergisi*, Sayı 153, 2007, s.102

[157]Mehmet Tunçer, "Vergi Ahlakı-Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı:181, Ekim, 2003 Aktaran Elif Biberoğlu, *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2006, s.57

[158]Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2006, s.180. Aktaran Esra Gür, İlkay Yıldız, "Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Araştırma: Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinde Vergi Bilinci", *Route Educational and Social Science Journal*, Sayı 4, 2017, s.65.

harcandıklarını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler[159]. Bu kapsamda vergi bilinci kavramıyla ilgili olarak vurgulanan iki husus göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki mükelleflerin vergilerle ilgili verginin ne olduğu konusunda farkındalığı yani geniş şekilde mükelleflerin, vergi mevzuatı ve uygulaması konusunda, idarenin ödevleri konusunda bilgi sahibi olması olarak da ifade edebiliriz. Diğeri ise, mükelleflerin verginin alınmasının sebebini bilmesidir. Ancak bu tanımlar neticesinde vergi bilincini yalnızca vergiyi ödeme bilinci olarak algılanması yanlış olacaktır. Çünkü vergi bilinci aynı zamanda mükelleflerin ödediği vergilerin harcandığı yerlerin denetimi, alacaklı kamu kurumlarının denetimini ifade eden bir kavram olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır[160].

Vergi idareleri açısından vergi uyumunun önemi; mükellef için karmaşık gelen vergi mevzuatının açık anlaşılır hale getirilmesi ve mükellefler idare arasında uyumun sağlanmasıdır. Vergi idareleri, mükelleflerin gelirlerini doğru ve zamanında beyan ederek ödemeleri için sistemler kurma çalışmaları yapmaktadır[161].

Vergi idareleri açısından vergi bilincinin gelişmesi önemli bir husustur. Örneğin vergi bilinci ve vergi ahlakının yüksek olduğu bir toplumda mükelleflerin vergisel ödevlerini kendiliğinden yerine getirmeleri idarenin iş yükünün azalmasına yol açacaktır. İş yükünün azalması vergi toplama maliyetini azaltacak ve vergilendirme sürecinin aksamadan minimum sürede tamamlanmasına sebep olacağı için bu durum idareye daha verimli çalışma olanağı sağlamış olacaktır. Vergi bilinç ve vergi ahlak düzeyi düşük olan bir toplumda ise idare, toplamayı düşündüğü vergi miktarı kadar vergi tahsil edemeyecek ve devletin kasasında açığa neden olacaktır. Bu durum devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin aksamasına neden olabileceği gibi söz konusu açığı kapatmak için özelleştirmelerin yapılmasına, para basılmasına iç ya da dış

---

[159]İbrahim Organ, Baki Yegen, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 4, 2013, s.244.

[160] Erdoğan Teyyare, Ensar Kumbaşlı, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4, 2016, s.4

[161]Nazan Güngör Karyağdı, "Mükelleflerin Vergi Yasalarına Uyumunda YMM'lerin ve SMMM'lerin Rolü", *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2010, Sayi:206, 2010, s.1.Aktaran Gülşah Yıldız, Zeynep Bakır," Lise Öğrencilerine Yönelik Vergi Bilinci: Eskişehir Örneği", *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Sayı 4, 2019, s.296.

borçlanmaya gidilmesine de neden olabilecektir. Yani toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakının düşük olması her şekilde birtakım olumsuzluklara yol açmaktadır. Bu olumsuzluklarla karşı karşıya kalmamak için toplumlardaki bireylerde vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin olabildiğince yüksek olması arzu edilmektedir[162].

Vergi bilincinin oluşturulabilmesi için mükelleflerin vergilerin gerekliliğine ve adilliğine inanmaları gerekmektedir. Verginin gerekliliğine inanç kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesidir. Kişi, ödediği verginin ülkenin ve bu arada kendisinin yararına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekliliğine inanıyor demektir [163]. Vergi bilincine sahip olmayan toplumlarda vergi bir yük olarak kabul edilmekte ve vergiler düzenli olarak ödenmektedir. Yani vergi bilinci ve eğitimi yetersiz olduğunda pek çok vergi konusunun beyan dışı bırakılması söz konusu olmaktadır[164].

Vergi idaresinin etkinliğinin mükelleflerin vergilere gönüllü uyumuna bağlı olduğu söylenebilir. Vergi idaresinin işleyişinin etkinliği, mükelleflerin işlerini kolaylaştırıcı olması, mükelleflerin aldıkları hizmetlerden memnun kalması mükelleflerin vergi uyumunu arttırabilir. Vergi denetimlerinin vergi mükelleflerini haksız çıkarma amacı güdülerek kriminalistik soruşturma niteliğinde yapılması vergi uyumuna zarar verebilir. Vergi incelemesinden maksadın "Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması" olduğu hususunda Devlet, denetim elemanı ve mükellefin mutabık olması sağlanarak vergi uyumu arttırılabilir[165].

Ülkemizde çeşitli sebeplerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacına yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir[166]. Mükelleflerin vergiye uyumunu mükelleflerin vergi algısı ve vergi bilinci belirlemektedir. Vergi bilincinin

[162]İbrahim Organ, Baki Yegen, a.g.e s.244.
[163]Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı 177, 2003, s.68. Aktaran Fatih Çavdar a.g.e. s.215.
[164]Mübayna Doğan a.g.e. s.85.
[165] Furkan Beşel a.g.e. s.146.
[166]Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, "Re'sen Vergilendirme ve Sorunlar", *Vergi Sorunları Dergisi,* Sayı 177, 2003, s.68. Aktaran İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e. s.10

oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, mükelleflerin ödedikleri verginin kamu otoritesi tarafından nereye harcandığının belirli olması, mükelleflerde bu harcamaların hoyratça yapıldığı kanısının uyandırılması mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulmasında olumsuz etkileri olabilmektedir. Kamu harcamalarında hesap verilebilirlik ve yapılan harcamanın şeffafça vatandaşlar tarafından denetlenebildiği ölçüde mükelleflerin vergi bilinci düzeyi artırılarak, vergiye gönüllü uyum o derece yüksek olacaktır[167].

Ülkemizde de uygulanan çağdaş vergileme yolu olan beyan usulünde, vergi bilinci önemli paya sahiptir. Bireylerin vergi ödevlerini yerine getirirken istekliliği ve verginin hangi amaçlarla alındığını bilmesi vergi bilinci olarak nitelendirilebilir. Vergi bilincinin oluştuğu devletlerde mükellef vergi ile ilgili ödevlerini kendiliğinden yerine getirmektedir. Bunun sonucu olarak; vergi idarelerinin iş yükü ve maliyetleri azalmakta, toplam vergi hasılatı artmaktadır. Ayrıca vergi denetimi açısından ise vergiye uyum sağlandığı takdirde etkinliğe olumlu faydaları olacaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasının yanı sıra denetim birimlerine düşen yük hafifleyecek ve maliyetlerinde azalma olacaktır. Ancak vergi bilincinin etkileyen mükellef kaynaklı faktörlerin yanında devletin de birtakım vergi bilincini arttıracak faaliyetlerde bulunması gerekmektedir. Günümüzde, devletin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkesi gereğince yaptığı harcamaları kamuoyuyla paylaşması ve toplumun her kesimine hitap edecek şekilde eğitimler vermesi vergi bilincini arttırabilir.

Toplumda vergi bilincinin oluşabilmesi için eğitimin küçük yaşlarda başlaması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için GİB'in çeşitli eğitimleri bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak; Türkiye genelinde bulunan (3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 ve 11. sınıflar) öğrencilere Millî Eğitim Bakanlığı Eğitim Bilişim Ağında bulunan eğitim CD'lerinin izletilmesi sağlanmıştır. Ayrıca vergi bilinci internet sayfası[168] kurulmuştur. Bunların ne kadar etkili olduğu ise gelecek yıllarda görülecektir[169].1990 yılından bu yana kutlanmakta olan Vergi Haftasında (her yılın şubat ayının son haftası vergi haftası olarak kutlanmaktadır); vergi bilincinin çocuklarda ve genç nesillerde oluşturulması

[167]Atilla Ahmet Uğur, a.g.e. s.127.
[168] http://www.vergibilinci.gov.tr
[169] Deniz İştekal a.g.e. s.59.

ile toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesi ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması amacıyla hafta boyunca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ülke genelinde kamuoyuna, mükelleflere, meslek mensuplarına ve öğrencilere yönelik çeşitli bilgilendirme ve tanıtım faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Kuşkusuz toplumsal vergi bilincini artırmak ve vergi kültürünün tüm bireylerde oluşması için vergi haftasının kutlanması sembolik bir anlam ifade etmekte olup vergi olgusunun tüm yıl boyunca bütün toplum kesimleri tarafından takip edilmesi gerekmektedir[170].

1.8.2.6.Belge Düzeni

Vergi denetimi defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için etkin bir vergi denetiminin en önemli aracı belge düzenidir. Belge düzeninin sağlıklı olması tutulması gereken defterlerin sağlıklı olması dolayısıyla verilen beyannamenin doğru olmasını gerektirmektedir. Burada belge düzeninden kastımız vergilemeye esas teşkil eden defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek işlemleri temsil eden belgeler olmasıdır. Belge düzeni ile ilgili hükümler genel olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. VUK, m. 227/1'de; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur." denilmektedir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeler Fatura, Perakende Satış Vesikaları, Gider Pusulası, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi, Yolcu Listeleri, Günlük Müşteri Listeleri, Muhabere Evrakı, Ücret Bordrosu ve Diğer Vesikalardır. Dolayısıyla belge düzeninin yerleşmemiş olması vergi dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri olarak durmaktadır[171].

Belge düzeninin olmayışı denetimi zorlaştırmaktadır. Bunun en önemli sebebi ise kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Yapılan alışverişlerin belgelendirilmemesi bunların üzerinde denetim yapılmasını olanaksız hale getirmektedir. Belge düzeninde yapılan önemli gelişmelerden biri KDV Kanunu'dur. KDV'nin kendi içinde belge düzenini

[170] "1990'dan Günümüze Toplumsal Vergi Bilinci İçin Vergi Haftası" , https://vergialgi.net/1990dan-gunumuze-toplumsal-vergi-bilinci-icin-vergi-haftasi Erişim Tarihi:20.07.2021.
[171] Atilla Ahmet Uğur, a.g.e. s.126.

sağlayan otokontrol sistemi vardır. Ayrıca e-fatura, e-defter uygulamaları da belge düzeni açısından önem arz etmektedir [172].

Görüldüğü gibi belge ve kayıt düzeni vergi yasalarının temel öncelik verdiği konular arasında yer almaktadır. Vergi yasalarının belge ve kayıt düzenine büyük önem vermesi aslında beyan esası ile de yakından ilişkilidir. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol edebilmesi, daha açık bir ifadeyle, vergi denetimi yetkisini kullanabilmesi açısından belge ve kayıt düzeni önemli bir fonksiyona sahiptir. Belge ve kayıt düzenine en az vergi idaresi kadar mükellefin kendisi de ihtiyaç duymaktadır. Çünkü belge ve defter kayıtları mükellefin beyanının doğruluğunu ispatlaması için de önemli bir kanıttır[173].

Türkiye'de belge düzeninin yerleşmesine ilişkin tarihsel süreç dikkatle incelendiğinde, belge düzenin etkinliğini sağlayacak sağlıklı bir mekanizmanın oluşturulamadığı görülmektedir. İdeal bir vergileme sisteminin en önemli koşulu sağlıklı bir belge düzenin olmasına bağlıdır. Sağlıklı belge düzeninden amaç ise, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır. Ayrıca belge düzeni, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve kanıtlanmasını sağlayan vergi denetiminin en önemli aracıdır. Vergi denetimi, genellikle defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için, yapılan denetimler sırasında bazı sorunlarla karşılaşılmaktadır[174].

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin yüksek oluşunun belge düzeni sorununu da beraberinde getirmiştir. Kayıtlı işlemlerin incelemeye daha çok konu olması elektronik defter ve belge düzenine tam olarak geçilememesi ve mükelleflerin düzenlemesi gereken belgelerin çokluğu mükellefleri belge düzenlememeye götüren nedenlerdir. Ayrıca farklı mükelleflerin farklı belge düzenlemesi gerektiği hususu da uygulamada sıkıntılar yaratabilmektedir. Örneğin; defter tutan mükelleflerin defter tutmayan

---

[172] Deniz İştekal a.g.e. s.60.

[173] Niyazi Cangir; **"**Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme**"**, *Vergi Dünyası Dergisi, CD'si*, S: 241, Eylül 2001. Aktaran Mübayna Doğan a.g.e. s.88.

[174] Erhan Gümüş; **"**Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar**"**, *e- akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Kasım 2005, S:45, http://www.e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm ,Aktaran Mübayna Doğan a.g.e. s.88.

çiftçilerden mal ve hizmet alması halinde ise gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir. Bu gibi nedenlerle belge düzeninin yerleşememesi ve sağlıklı belge takibinin yapılamaması vergi denetimini ve vergi idaresinin işlerinin zorlaştırmaktadır[175].

Vergi denetimini etkinliği etkileyen faktörlerden biri de, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesidir. Beyan usulünün başka bir gerekliliği olarak, yapılan işlemlerin kanıtı niteliğinde olan kanunlarla şekli unsurları belirlenen gerçek işlemleri temsil eden belgeler ve defterler de mükellef tarafından düzenlenmektedir. Ancak belge düzeninin tam yerleşmediği ekonomilerde, kayıt dışılık ortaya çıkmaktadır. Ayrıca düzenlenmeyen veya eksik düzenlenen defter ve belgeler vergi denetiminde de güçlüklere neden olmaktadır.

1.8.2.7.Uzlaşma Müessesesi

Vergi mevzuatında bilindiği üzere genel olarak iki taraf bulunur. Alacaklı olan taraf daima devlet iken, borçlu taraf ise mükelleftir. Karşılıklı iki tarafın olması beraberinde bazı anlaşmazlıkları ya da itilafı da getirir. Vergi Hukuku uygulanırken çeşitli anlaşmazlıklar yani vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefleri ile gelir idaresi arasında vergilendirme işlemi veya uygulamalar dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıklarıdır[176]. Anlaşmazlıkların ortaya çıkmasında; kanunların sık sık değişmesi, mükelleflerin vergiye bakış açısı ve vergiye olan uyumları önemli rol oynar. Vergi uyuşmazlıkları genel olarak; vergi mevzuatının gereğince uygulanamaması veya yanlış uygulanması, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulaması esnasında tarafları karşı karşıya getiren bireysel idari işlemlerden kaynaklanmaktadır[177].

Vergi uyuşmazlıkları iki yolla çözümlenmektedir. Biri yargı yolu iken diğeri idari ya da diğer adıyla barışçıl çözüm yoludur. Uzlaşma da barışçıl çözüm yollarından biridir. Uzlaşma, Vergi Usul Kanunu 3.Bölüm Ek Madde 1-12 arasında açıklanmıştır. Ayrıca Uzlaşma Yönetmeliğinde yer almaktadır. Uzlaşmanın sözlük anlamı;

---

[175] Zuhal Ergen, Leman Kılınçkaya, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarını Değerlendirilmesi", *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, Sayı 1, 2014, s.300.
[176] Doğan Şenyüz, vd, a.g.e., s.257.
[177] Mehmet Yüce, *Mali Yargılama Hukuku,* Ekin Yayınevi, Bursa, 2016, s.53.

"uzlaşmak durumu, uzlaşma, mutabakat, konsensüs"tür[178]. Vergi Hukukunda ise tarafların bir araya gelip, karşılıklı olarak feragatta bulunarak anlaşmaya varmasıdır. Bu karşılıklı görüşme bir çeşit pazarlık şeklinde gerçekleşmektedir.

Uzlaşma müessesesi ile sağlanmak istenen amaçlar[179];

- mükellef ve vergi dairesini, vergi uyuşmazlığının uzun ve zaman alıcı işlemlerden kurtarmak,
- yargı mercilerinin yükünü hafifletmek,
- yükümlünün yargı yoluna başvurup anlaşmazlığı uyuşmazlık haline getirip sürdürmesi yerine vergi dairesi ile anlaşarak anlaşmazlığa son vermesi sonucunda vergi veya vergi cezası ya da her ikisi çok daha çabuk ve kısa yoldan tahsil edilmesini sağlamak,
- kamu alacağının zaman içinde değer kaybetmeden hazineye intikal ettirmek ,
- vergi dairesi ile vergi yükümlüsü ve/veya ceza muhatabı arasında henüz sorun doğmadan bu kurum işletilerek taraflar arasında o ana kadar var olmayan ancak yakın bir gelecekte doğması muhtemel bir sorunu gidermek.

Uzlaşma müessesesinin kapsamına bakıldığında; 7103 sayılı Torba Yasası'nın 15. Maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi kapsamından çıkartılmıştır. Belirli tutarı aşmayan (2023 yılı için 15.000 TL) usulsüzlük ve özel usulsüzlükler uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Böylece Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ile Tarhiyat Sonrası Uzlaşmanın kapsamı genel olarak Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1 maddesinde; ikmalen re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları olarak belirtilmiştir.

Ülkemizdeki Merkezi Uzlaşma Komisyonu, Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu ve 2022 yılı Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları bilgilerini içeren tablo incelenirse;

---

[178] TDK Güncel Türkçe Sözlük

[179] Hakan Arslaner, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesi ve Etkinliği Sorunu ", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* Sayı 17, 2016, s.281.

Tablo 7: Merkezi Uzlaşma Komisyonu ile Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Vergi Tutarı ve Ceza Tutarı Sonuçları

MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU

	2018	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Başvuru Sayısı	6	12	23	4	10
Uzlaşılan Dosya Sayısı	3	6	15	1	6
Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	3	6	8	3	4
Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	148.112.182	277.279.084	928.312.501	69.364.649	98.153.299
Uzlaşılamayan Vergi Tutarı	62.776.029	119.413.440	442.424.528	39.435.267	42.851.355
Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	85.336.153	157.865.644	485.887.973	29.929.381	55.301.945
Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı	66.040.560	114.550.000	281.055.200	5.985.876	9.317.937
Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	192.715.550	405.442.722	1.202.938.555	93.485.817	163.735.652
Uzlaşılamayan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	78.020.442	152.347.869	493.617.450	48.591.744	53.724.339

Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	114.695.107	253.094.853	709.321.105	44.894.072	110.011.314
Uzlaşma Sonucu Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	17.067.230	11.760.121	36.432.927	0	3.000.000

VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU					
	2018	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Başvuru Sayısı	86	136	193	132	213
Uzlaşılan Dosya Sayısı	53	114	147	91	141
Uzlaşılamayan Dosya Sayısı	33	22	46	41	72
Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	90.328.296	41.375.894	239.473.356	102.755.334	180.867.230
Uzlaşılamayan Vergi Tutarı	78.082.996	27.788.655	39.341.670	53.939.813	152.212.185
Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	12.245.299	13.587.238	200.131.686	48.815.521	28.655.046
Uzlaşma Sonucu Vergi Tutarı	9.858.621	12.931.938	68.397.315	38.123.349	26.505.334
Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	120.696.805	82.565.236	347.192.291	128.808.232	212.425.121

Uzlaşılamayan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	88.456.707	29.794.186	51.309.207	67.093.419	146.033.216
Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	32.240.098	52.771.049	295.883.084	61.714.813	66.391.905
Uzlaşma Sonucu Vergi Ziyaı Cezası Tutarı	5.834.969	8.608.934	9.267.122	7.362.339	11.560.850

Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı*	1.696.651
Uzlaşılamayan Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı*	479.231
Uzlaşmaya Konu Olan Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı*	1.217.420
Uzlaşma Sonucu Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı	208.465

***Uzlaşmaya konu vergi ve ceza tutarına, geçici vergi aslı ve buna ilişkin ceza dahildir. Ancak, uzlaşılan bu tutarlara; normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizi tutarları dahil değildir.

Kaynak:GİB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu, s.119.

Tablo 7'den yararlanılarak uzlaşma sonucunda vazgeçilen vergi ve cezaların tutarlarına ve dolayısıyla oranlarına da ulaşılabilir.

Tablo 8: Yıllara Göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonucu Vergi Oranları

Yıllar	**Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı**	**Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (3)**	**Uzlaşma Sonucu Vergi (4)**	**Vazgeçilen Vergi Miktarı (5) (3)-(4)**	**Vazgeçilen Vergi Oranı (5)/(3)**
2018	148.112.182	85.336.153	66.040.560	19.295.593	%22,61
2019	277.279.084	157.865.644	114.550.000	43.315.644	%27,43
2020	928.312.501	485.887.973	281.055.200	204.832.773	%42,15
2021	69.364.649	29.929.381	5.985.876	23.943.505	%80
2022	98.153.299	55.301.945	9.317.937	45.984.008	%83,15

Kaynak:GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8'e göre merkezde vazgeçilen vergi miktarı 2018-2020 yılları arasında oldukça düşükken 2021 yılında %80 oranında vazgeçilmiştir. Bu artış 2022 yılında da devam etmiştir.2022 yılı en fazla vazgeçilen vergi oranına sahiptir.

Tablo 9: Yıllara Göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Sonucu Vergi Oranları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (3)	Uzlaşma Sonucu Vergi (4)	Vazgeçilen Vergi Miktarı (5) (3)-(4)	Vazgeçilen Vergi Oranı (5)/(3)
2018	90.328.296	12.245.299	9.858.621	2.386.678	%19,49
2019	41.375.894	13.587.238	12.931.938	655.300	%4,82
2020	239.473.356	200.131.686	68.397.315	131.734.371	%65,82
2021	102.755.334	48.815.521	38.123.349	44.992.172	%92,16
2022	180.867.230	28.655.046	26.505.334	2.149.712	%7,50

Kaynak:GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8 ve 9 göre; Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nun ve Vergi Daireleri Koordinasyon'nun uzlaşma sonuçlarına bakıldığında, genel olarak Vergi Daireleri Koordinasyonunda ilk başlarda oranlar paralellik gösterse de, 2021 yılı en yüksek orana sahipken, 2022 yılında oran düşmüştür. Ödenmeyen vergilerin belirli bir indirimle tahsil edilmesi, kamu gelirlerinde artış gösterirken, toplumda vergi bilincinin oluşmasına engel olabilmektedir.

Tablo 10: Yıllara Göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonucu Ceza Oranları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (3)	Uzlaşma Sonucu Ceza (4)	Vazgeçilen Ceza Miktarı (5) (3)-(4)	Vazgeçilen Ceza Oranı (5)/(3)
2018	192.715.550	114.695.107	17.067.230	97.627.877	85
2019	405.442.722	253.094.853	11.760.121	241.334.732	%95,35
2020	1.202.938.555	709.321.105	36.432.927	672.888.178	%94,86
2021	93.485.817	44.894.072	0	44.894.072	%99.99
2022	163.735.652	110.011.314	3.000.000	107.011.314	%97,27

Kaynak:GİB 2022 Yılı Faaliyet Raporu'ndan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 10 için değerlendirme yapılırsa uzlaşma sonucu ceza tutarları; merkezde cezaların büyük çoğunluğu indirilmiştir. Neredeyse bütün cezaların tamamının indirildiği söylenebilir. Özellikle 2021 yılı %99,99 oranıyla en fazla vazgeçilen ceza oranına sahiptir.

Tablo 11: Yıllara Göre Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Sonucu Ceza Oranları

Yıllar	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (3)	Uzlaşma Sonucu Ceza (4)	Vazgeçilen Ceza Miktarı (5) (3)-(4)	Vazgeçilen Ceza Oranı (5) / (3)
2018	120.696.805	32.240.098	5.834.969	26.405.129	%81,9
2019	82.565.236	52.771.049	8.608.934	44.162.115	%83,6
2020	347.192.291	295.883.084	9.267.122	286.615.962	%96,8
2021	128.808.232	61.714.813	7.362.339	54.352.474	%88,07
2022	212.425.121	66.391.905	11.560.850	54.831.055	%82,58

Tablo 11 incelendiğinde, benzer durum Vergi Daireleri Koordinasyonu için de geçerlidir. Cezaların indirilmesi uzlaşma müessesinin vergi denetiminin caydırıcılık özelliğinin etkisini azaltabilmektedir. 2021 yılı en fazla vazgeçilen ceza oranına sahiptir.

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. Bu açılardan, vergi cezalarının caydırıcılık gücünü azaltan uzlaşma müessesesinin kaldırılmasının yerinde olacağı ileri sürülmektedir[180].Uzlaşmadan yararlanma adaletli olarak kabul edilse de uzlaşma komisyonlarının mükelleflere farklı indirimlerde bulunmaları vergilemede adaleti mükelleflerin uzlaşmadan faydalanma düşünceleri denetimde etkinliği ortadan kaldırarak mükellefleri vergi kayıplarına yöneltmektedir. Uzlaşma ile cezaların caydırıcılık etkisi yok olmaktadır[181].

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[182].

İdari çözüm yollarından biri olan uzlaşma, mevzuatta yapılan son değişikliklerle hem tarhiyat öncesi hem tarhiyat sonrası uzlaşma için kapsamları aynı olmuştur. Vergi Usul Kanununda da belirtildiği gibi ikmalen, resen veya idarece tarh edilmiş vergi ve vergi ziyaı cezalarını kapsar. Uzlaşma hiçbir şekilde tahsil edilmeyecek alacakların

[180] Mehmet Tosuner, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Üzerinde Bazı Değerlendirmeler ve Öneriler", *XI. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ*, Gazi Magosa, 4-8 Mayıs 1995, s.5. Aktaran Eyüp Demir a.g.e. s.310.
[181] Deniz İştekal a.g.e. s.61.
[182] Güray Akbal a.g.e. s.158.

indirimle olsa da cezası ile birlikte tahsil edilmesini sağlarken, vergi bilinci ve ahlakı oluşmasının olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi denetimlerinin caydırıcı olma özelliğinin etkisini azaltmaktadır. Etkin bir vergi sistemi için öncelikle vergi kayıplarını önlemek için mükelleflere vergi bilinci ve vergi uyumu yerleştirilmelidir. Bu iyileştirmelerden sonra eğer bir uyuşmazlık çıkarsa da yargı yolu yerine zaman ve masraflardan tasarruf sağlanan ve devletin alacağını belli bir feragat karşılığında daha erken aldığı idari çözüm yollarına gitmeleri için teşvik edilmeli ve bu kurumlarda mükellef lehine iyileştirmeler yapılmalıdır. Mükelleflerin bu çözüm yollarından yararlanmaları için doğru bir şekilde bilgilendirilmelidir.

1.8.2.8.Beyan Usulünün Uygulanma Düzeyi

Çağdaş vergi sistemleri büyük ölçüde beyan esasına bağlı olmasına karşılık, ülkemizde beyan esası maalesef işlememekte ve son yıllarda beyan esasından uzaklaşılmaktadır. Vergi sistemimizde, vergi idaresi, adeta vergi beyannamesi almaktan kaçınmaktadır. Şöyle ki; gelirin unsurları arasında sayılan kazanç ve iratlar için de, sadece ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Diğer gelir unsurları için belirli şartların gerçekleşmesine bağlı olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır. Vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan Gelir Vergisinde son yıllarda beyan esasının yerine tevkifat yöntemi büyük ağırlık kazanmıştır[183].

Denetimin esasını beyan usulü oluşturmaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğruluğunu araştırmak amacıyla denetim yapılmaktadır. Beyan esasının uygulanmaması denetimin işlevini zedelemektedir[184].

Türkiye'de vergilerini beyanname vermek suretiyle ödeyen mükelleflerin ödemiş oldukları verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibariyle %1 ile %5 arasında değişmektedir. Beyanname veren gelir vergisi mükelleflerinin toplam gelir vergisi mükellefleri içerisindeki oranının ise %4 ile %12 arasında değiştiği gözlenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 83'üncü maddesinde "aksine hüküm olmadıkça gelir vergisinin beyan üzerine tarh olunacağı" açıkça ifade edilmektedir.

[183] İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e. s.12.
[184] Deniş İştekal a.g.e. s.61.

Ancak bu manzara karşısında gelir vergisinin beyana dayalı bir vergi olmaktan çıktığı ve bir stopaj vergisine dönüştüğü görülmektedir. Nitekim son yıllarda toplam gelir vergisinin yaklaşık %91-93'ü kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla ödenmiştir. Bu da açık yasa hükmüne rağmen gelir vergisinin beyana dayalı bir vergi olmaktan çıktığını ve stopaj yoluyla tahsil edilen bir vergiye dönüştüğünü göstermektedir. Bunda şüphesiz daha önce de ifade edildiği gibi denetimin yetersiz ya da etkin olmamasının da bir etkisi vardır[185].

Çağdaş vergi sistemi gereği ülkemizde de uygulanan beyan usulüne tam olarak geçilmesi durumunda, vergi denetimleri daha kolay olacağı gibi daha etkin bir şekilde işleyecektir. Ancak yasada beyan usulünün uygulanması kabul edilse de vergilerin çoğunluğu stopaj yoluyla ödenmektedir. Bu durum tam beyan sistemine geçişi engellediği gibi, denetimlerdeki etkinliği de olumsuz etkilemektedir.

1.8.2.9.Vergi Afları

Vergi borcunu ortadan kaldıran hallerden biri de af kavramıdır. Ancak vergi hukukunda aynı zamanda vergi affına benzerlik gösteren ve vergi borcunu ortadan kaldıran terkin, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma gibi kurumlar ile karıştırılmaması gerekmektedir. Af kavramına benzeyen bu kurumların aftan en önemli farkı süreklilik göstermeleri ve kaynağını çıkarılan kanunlardan alan birer idari tasarruf olmasıdır [186].

Vergi affı, yaygın bir şekilde geçmişte işlenen suçları rehabilite ederek, toplanamayan vergileri toplamak ve kayda girmeyen mükellefleri sisteme dâhil etmek için kullanılır. Son yıllarda, vergi afları devlet gelir politikasının önemli bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Vergi affı kavramıyla ifade edilmek istenen, en genel anlamıyla vergi teorisinde ya da vergi hukukundaki aftır. Bu açıdan vergi affı

[185] Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, a.g.e. s.49-50.
[186]Recai Dönmez, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi) Eskişehir, 1990, s.26. Aktaran Ercan Yelman, "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 15, 2017, s.70.

kavramı vergi hukukunda ya da teorisinde af sorununu bütün boyutlarıyla içine alan genel bir ifade biçimi olarak kullanılmaktadır[187].

Vergi aflarının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz [188];

- Vergi affı kanunla düzenlenir.

- Vergi affı sonunda devlet alacağından vazgeçmektedir.

- Vergi affı geçmişe yürür ve etkilerini geçmiş olaylar üzerinde meydana getirir.

- Devlet, vergi affıyla cezalandırma yetkisinden vazgeçmektedir.

Afların faydaları [189]:

- Vergi gelirinde hızlı bir artış yaratırlar.
- Yönetsel maliyetleri azaltırlar.
- Henüz kayıtlarda olmayan kişilerin sonraki aflarda daha iyi izlenmesi ve kayıtların tutulması yoluyla gönüllü uyum artabilir.
- Af, teşvik unsurlarıyla birlikte makul ve adaletli cezalardan oluşturulup mükellef hizmeti ve eğitimi ile geliştirilen vergi sisteminin reformu için daha iyi ve kapsamlı daha büyük bir gayretin parçası olursa, sonraki aflardaki gönüllü uyum artar.

Bir defaya mahsus olarak çıkarılan ve aftan sonra daha katı ceza yaptırım mekanizmasıyla donatılmış vergi afları mükelleflerin vergi ödeme isteklerinde bir artışa yol açabilir. Vergi aflarının kısa dönem gelirini arttırmak için, kayıtlara geçmeyen önceki birçok mükellefi toplayarak uzun dönem gelirini arttıracağına inanılır. Ayrıca afların politik geçişlerle katı cezaları kolaylaştırdığı düşünülür[190].

---

[187] Veli Kargı, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 13, 2011, s.103.

[188]İdris Şenyurt, Türkiye'deki Vergi Aflarının Nedenleri ve Sonuçları, *Vergi Dünyası*, Sayı 319, 2008, Aktaran Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı 164, 2013, s. 102.

[189] James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty", *International Studies Program,* 98 (6), 1998, s.4.Aktaran Güneş Çetin, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Sayı 2, 2007, s.174.

[190] Güneş Çetin a.g.e. s.173.

Vergi affının maliyetleri[191]:

- Vergi gelirlerinde sadece kısa dönemde küçük (ve abartılı) artış, uzun dönemde ise azalma;
- Vergi sonrası gönüllü uyumda oluşturacağı azalma. Bu olası azalma yeni af beklentisi, affın dürüst mükelleflerde yarattığı adaletsizlik duygusu ve affın idarenin vergi uygulamalarında zafiyeti olduğu algısına yol açması gibi etmenlerin sonucudur.
- Vergi aflarının sakıncalarından bir diğeri ise vergi kaçırma eyleminin taşıdığı "suç" vurgusunda oluşturacağı gevşemedir.

Vergi affının amacı vergi toplamayı kolaylaştırmaktır. Vergi affıyla eski uygulamaların yol açtığı uyuşmazlıklardan arınmış bir zemin sağlamada vergi yönetimine yardımcı olunabilir. Ekonomik açıdan ise vergi affı çeşitli nedenlerle gizli kalmış servet unsurlarını yeniden ekonomik dolaşıma sokma imkânı sağlar. Vergi afları mükelleflerin vergi uyumu ya da uyumsuzluğunda etkili faktörlerden birisidir[192].

Vergi denetim sisteminde yapılan denetimlerin cezai yaptırımları olsa da bu yaptırımların sık sık çıkarılan vergi afları, mükellefler üzerinde caydırıcılığı azaltır, cezaların caydırıcılığının azalmasına bağlı olarak denetimin etkinliği de azalır. Kamuya ek kaynak sağlama amacı taşıyan vergi afları mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme inancını zedeleyebilmekte ve cezaların caydırıcılığı fonksiyonunu engelleyebilmekte dolayısıyla denetimin etkinliğini azalttığı söylenebilmektedir[193].

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

[191] Martin Kellner, "Tax Amnesty 2004/2005- an Appropriate Revenue Tool?", *German Law Journal*, v. 5, no 4, 2004, p. 346. Aktaran Fatih Savaşan, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 1, 2006, s.45.
[192] Güneş Çetin, a.g.e. s.173.
[193] Ayşenur Yılmaz, a.g.e. s.97.

kaçağına yol açan davranış biçimlerine yönelmelerine sebep olacak ve sonuçta vergi denetiminde etkinliği azaltacaktır[194].

Ülkemizde iki-üç yılda bir çıkarılan vergi afları da vergilendirmede belirlilik ve adalet ilkesine zarar vermektedir. Sık aralıklarla vergi affı olması, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükelleflere cesaret kaynağı olmuştur. Yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler, iki yıl içinde bir vergi affının olacağından emin olarak rahat hareket etmektedirler. Bu tür mükelleflerin vergi kaçırmakta ya da beyan ettikleri gelirin vergisini ödememekte karşı karşıya oldukları yegâne risk, bir iki yıl içinde vergi incelemesine tabi tutulmaktır. Bu risk de son derece düşük olduğu için vergi ödememenin pek bir yaptırımı kalmamaktadır[195].

VUK'ta yer almayan vergi affına kanunda yer verilmemesinin nedeni mükellefler üzerinde yaratacağı muhtemel olumsuz etkileri önlemektir. Yine aynı sebeple, maliye politikasının yapıcısı olan hükümet, vergi affı politikasını uygularken, bu politikayı vergi affı olarak adlandırmaktan kaçınmıştır. Ülkemizde gerçekleştirilen vergi aflarına dair kanunlara tasfiye, terkin, tecil, alacakların yeniden yapılandırılması, özel uzlaşma yolu gibi dolaylı ifadeler kullanılmış böylece vergi affının telaffuzundan uzak durulmuştur [196].

Cumhuriyet tarihinden günümüze kadar farklı ifadeler kullanılarak 38 tane vergi af kanunu çıkarılmıştır.

---

[194] Güray Akbal, a.g.e. s.159.
[195] İlhan Binbirkaya, a.g.e. s.99.
[196] Adile Ecemiş, Kayıt Dışı ile Mücadelede Vergi Aflarının Etkinliği, (Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, 2013, s.41. Aktaran Neslihan Karakuş Büyükben, *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar, 2018, s.114.

Tablo 12: Cumhuriyetten Günümüze Çıkarılan Vergi Affı Kanunları

Sıra No	Çıkarılma Tarihleri	Çıkarılan Af Kanununa İlişkin Açıklamalar
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)
33	10.09.2014	6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
34	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Ercan Yelman, a.g.e. s.77.

Çıkarılan vergi aflarının içeriği zamanla değişmiştir. İçerikler genel olarak vergi asıllarının silinmesi, vergi cezalarının silinmesi, vergi borçlarının yapılandırılması ve matrah artırımı şeklindedir[197].

Tablo 12'ye ek olarak 18.05.2017 tarihinde *7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 11.05.2018 tarihinde *7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun,* 11.11.2020 tarihinde *7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 3.06.2021 tarihinde *7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun,* çıkarılmıştır[198].

Günümüzde ise *7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 12.03.2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergi aflarına mükellef lehine olacak şekilde zaruri durumlarda başvurulması gerekirken, sürekli bir hale gelmesi ve gelecek dönemlere ait af beklentisi oluşturması vergi denetim etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Caydırıcı olma etkinin azaltmaktadır. Vergi ödevinin yerine getirenler ve getirmeyenler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Kayıt dışılığı ve vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir.

1.8.2.10.Denetim Elemanı Erozyonu

Vergide kayıplar artarken denetim elemanlarının kadrolarında gittikçe küçülmeler gerçekleşmektedir. Yaptıkları işlere nazaran aldıkları ücretin az olması nedeniyle personellerin özel sektöre erozyonundan dolayı denetim oranları azalmaktadır[199].

Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilebilmesi için denetim elemanlarının gerek nitelik gerekse nicelik yönünden yeterli olması gerekmektedir. İyi işleyen bir

[197] Seyit Ali Bütüner, a.g.e. s.53.
[198]https://www.alomaliye.com/ ve https://www.resmigazete.gov.tr/'den yararlanılarak bilgi edinilmiştir.
[199] Deniz İştekal, a.g.e. s.63.

organizasyonun kurulmasının, iyi gelir politikalarının hazırlanmasının, bu gelir politikalarına uygun mevzuatın hazırlanıp etkin bir şekilde uygulanmasının ancak iyi eğitilmiş kalifiye personelle yapılabileceği unutulmamalıdır. İyi seçilmiş, bilgili, deneyim sahibi ve en önemlisi de çok dürüst elemanlardan kurulu denetim elemanlarının yapacakları görevin ne kadar önemli olduğu ve dolaylı olarak da ülkenin kalkınmasında katkıda bulundukları da ortadadır. Bundan dolayı da ise alınmalarda atamalarda, siyasi görüş, tanıdık, eş-dost gibi ölçütler yerine bilgi-beceri, kendi alanında başarı ve Türkiye'nin genel menfaati ön planda tutulmalıdır. Ayrıca işe alınanlar da aynı esasa göre işte çalıştırılmalıdır. Bunun yanı sıra da devletin memur ve işçilerinin çalışma şartları ve mali durumları düzeltilmeli, eşit işe eşit ücret politikası izlenmelidir[200]

VDK kurulmadan önce denetim elemanlarının karşılaştıkları en önemli üç güçlük sırasıyla; birimler arası statü farkı, meslekte ilerleme olanaklarının bulunmaması ve maaş ve özlük haklarında birimler arası eşitlik olmaması iken VDK kurulduktan sonra en önemli üç sorun ise sırasıyla; fiziki çalışma koşullarının yetersizliği, yeni sistemin yeterince benimsenmemesi ve sistem içinde etkin olamama durumudur[201].

Yeni yapılanma ile birlikte VDK'da Vergi Müfettişleri için getirilen performans değerlendirmesi, söz konusu yapının etkin ve verimli çalışmasına yapılmış bir darbedir. Denetim süreci, VDK'nın baştan sonra standartlaştırılmadığı sürece bu sistemin işlemeyeceğinin ve denetim elemanları ile denetim sürecine zarar vereceğinin bilinmesi gerekir. Denetim elemanı yaptığı işi puan kaygısı ile yaparsa o iş artık sadece bir nicelik işine döner yani niteliği içinde barındırmaz. Denetim sürecine zarar verir çünkü zaman ve puan kaygısıyla hareket eden denetim elemanı incelemeyi tam manasıyla idrak edemeyebilir, yani bazı hususları gözünden kaçırabilir. İncelemeler yani denetim işlemleri standartlaşmadığı sürece söz konusu kurumda performans puanlamasının yapılması vergi denetimindeki etkinliği azaltacağı ortadadır[202].

---

[200] Ayşe Şaan, a.g.e s.75.
[201] Furkan Beşel a.g.e. s.105.
[202] Hasan Yılmaz, *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*, (Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2018, s.45.

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 denetiminde etkinlik ve verimliliğin artırılması için denetim elemanlarının sorunları çözülmeli, aldıkları eğitim ve yaptıkları işle orantılı özlük hakları sağlanmalıdır[203].

Ülkemizde vergi denetiminin istenilen düzeyde işlerlik ve etkinlik kazanması için, sağlam moral ortamı içinde yetişmiş, sağlıklı yorum yapma ve kanıt değerlendirme ehliyetine sahip, deneyimli denetim eleman sayısını çoğaltmak ve bu kişilerin daha sonra başka birimlere gitmesine engel olmak gerekmektedir. Ülkemizde "eşit işe eşit ücret" ilkesi "benzer unvanlara eşit ücret" olarak algılanmaktadır. Müfettiş unvanını taşıyan herkesin aynı işi yapmadığı, yetişme ve çalışma koşullarının aynı olmadığı bilinen bir gerçektir. Görüldüğü gibi bakanlık söz konusu denetim elemanlarını uzun süre istihdam edememekte, en verimli çağlarında denetim elemanlarını başka kurum ve kuruluşlara kaptırmaktadır[204].

Etkin bir denetim için hem nitelik yönünde hem de nicelik yönünden yeterli elemanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim elemanları seçilirken liyakat ilkelerine uygun şekilde iş için en uygun adaylar seçilmelidir. Denetim elemanları göreve başlamadan önce zorlu süreçten geçmektedirler. Stajyerlik veya yardımcılık döneminde de mevzuatla ilgili her detaya hâkim olmaya çalışmaktadırlar. Oldukça donanımlı olan denetim elemanları, işe başladıklarında iş yükünün fazla olması, özlük haklarının iyileştirilmemesi gibi zorluklarla karşılaşınca özel sektöre geçmektedirler. Bu durum vergi idaresine hem güç kaybı hem de maddi kayıp olarak geri dönmektedir. Yetiştiği elemanı istihdam edememesinin yanında, yetiştirmek için harcadığı masraflar

[203] Güray Akbal a.g.e. s.165-166.
[204] Mübayna Doğan a.g.e. s.82-83.

da karşılığını almamış olmaktadır. Vergi denetim elemanlarının yıllara göre sayılarına bakıldığında oldukça yüksek oranda azalma görülmektedir. Bu nedenle denetim elemanlarının, çalışma koşulları, özlük hakları, mali durumları hakkında düzenlemeler ve iyileştirmeler yapılmalıdır.

1.8.2.11.Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon

Çağdaş bir vergi denetiminin olmazlarından biri de planlama ve koordinasyondur. Planlama, amaçların belirlenip hizmetlerin zaman ve kalite standartlarıyla ortaya konulmasıdır. Koordinasyon ise bir yönetimdeki personellerin bilgi ve becerilerinin birleştirilerek amaçları gerçekleştirmeleridir. Bu da ancak personellerin birbirleriyle iletişimde olmaları ile sağlanabilir. Denetimlerin planlanarak yapılması hem zaman tasarrufunu sağlamakta hem de olası aksaklıklar için önceden önlem alınmasını sağlamaktadır. Personellerin koordinasyon içinde çalışmaları ise hem işlemlerin daha hızlı gerçekleşmesini hem de istenilen sonuçlara ulaşmayı kolaylaştıracaktır. Denetimlerde planlama ve koordinasyonun olması, incelenecek mükelleflerin doğru seçilmesini, doğru verilere dayanılarak incelenmesini sağlamaktadır[205].

Denetim birimlerinin dağınık yapısı, hem denetim mekanizmasının etkin ve verimli çalışmasını engellemiş hem de gelir idaresinin çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesini engellemiştir. Bunun yanında yapılanmanın dağınık olması taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve bu nedenle objektif özelliklerini yitirmelerine sebebiyet vermiştir. Dağınık yapıdan kaynaklı çok başlılık problemi, denetim elemanları arasındaki koordinasyonun zayıflamasına ve gerekli planlamaların yapılamamasına ve mükerrer incelemelere yol açmıştır. Birimlerin dağınık yapısına rağmen planlama, koordinasyon ve değerlendirme işlemlerinin 5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığına verilmiş olması başkanlığa bağlı olmayan merkezi denetim birimlerinde yetki ve hiyerarşi tartışmalarını birlikte getirmiş, objektif bir denetim planlaması, performans ölçümü ve değerlendirmesini imkânsız hale getirmiştir. Mevcut denetim birimlerinin, Hesap Uzmanları Kurulu dışında, iç ve dış denetim görevlerine devam etmesi, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç ve dış denetimin ayrı şekilde yürütülmesini ve uzmanlaşmanın sağlanmasını engellemiştir. Diğer bir

[205] Deniz İştekal a.g.e. s.63.

sorun ise vergi denetim elemanlarının sayısının yetersiz olmasıdır. Vergi denetiminin genel yapısı ve altyapı eksikliğinin yanında denetimin etkinliğini sınırlayan hukuki ve maddi eksikliklerin giderilmesi denetim mekanizmasının etkin çalışmasına katkıda bulunacaktır. Bu eksiklikler şunlardır[206]:

- Gelir, servet ve tüketim arasındaki ilişkiden faydalanarak vergi matrahının bulunmasına imkân tanıyan servet beyanının sistemde bulunmaması,
- Vergi denetiminin nakit hareketlerinden ziyade mal hareketlerine yoğunlaşması, ancak buna rağmen mal hareketlerinin de tam olarak denetlenemiyor olması,
- Veri tabanlarının yetersiz olması ve vergi inceleme elemanlarına gerekli bilgiyi zamanında sunamaması denetimi olumsuz etkilemektedir.

Ülkemizde vergi denetimi genel olarak HBM bünyesinde örgütlenen ve direkt 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 unvanda birleştirilmiştir. Sonuç olarak, yeni kurumsal yapı olumlu sonuçlarını ortaya koymuştur. Denetim istatistikleri, denetim birimlerinin birleştirilmesinden sonra kayda değer ölçüde artış göstermiştir[207].

Etkin bir vergi denetim için gerekli olan unsurlardan biri de, planlama ve koordinasyondur. Planlama öncelikle amaçların belirlenip buna göre hareket edilmesi anlamına gelirken, koordinasyon ise faaliyette bulunan kişilerin birlikte bilgi ve becerilerinin ortaya koyarak ve iletişim halinde hareket etmesi olarak tanımlanabilir. Öncelikle planlama ve koordinasyonun sağlanması için vergi denetim birimlerinde çok başlılığın ve dağınık yapının engellenmesi gerekmekteydi. Bu nedenle denetim

[206]Fatih Şavaşan vd, "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırılması", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, Antalya, s.39.
[207] Güray Akbal, a.g.e. s.155.

birimleri tek çatı altında toplanmış ve ortak terim ve kavramlarla birlik sağlanmaya çalışılmıştır. Yapılan bu değişikliklerle etkinliğin arttığını söylemek mümkündür. Ancak günümüz itibariyle denetim elemanlarının sayıca yetersiz olması, vergi denetimi ile amaçlanan hedeflere ulaşılmasını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca yapılan son değişikliklerle vergi denetim birimleri teşkilatlarında gerekli düzenlemeler yapılmış ve planlama ve koordinasyon sorunlarına büyük ölçüde çözüm getirilmiştir. Buna örnek olarak; VDKB Daire başkanlıkları örnek verilebilir.

1.8.2.12. Oto-kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması

Geliştirilen oto-kontrol mekanizmaları ile bir yandan yükümlülükler arası çıkar ilişkileri yoluyla kendiliğinden bir denetim sağlanması amaçlanmakta iken, diğer yandan da vergiler arası oto-kontrol yolu ile çeşitli vergiler arasındaki ilişkiler önem kazanmaktadır. Beyan esasının büyük ölçüde geçerli olduğu vergi sistemlerinde, vergi beyannamelerinin sayısının çokluğu nedeniyle, bunların tamamının incelenebilmesi mümkün olamamaktadır. Vergi incelemelerinin, bir yandan planlı ve programlı olarak gerçekleştirilmesi, öte yandan da incelenecek mükelleflerin ve bildirimlerin seçilmesi işleminin de bir sistem dahilinde yapılması büyük önem taşımaktadır. Ayrıca mümkün olduğunca çok sayıda mükellef ve bildirimlerin incelenmesinin yanı sıra belki de daha önemlisi incelemeye alınacak mükelleflerin doğru bir şekilde seçiminin de oldukça önemli olduğu unutulmamalıdır[208].

Belirli vergilerin özünde bulunan otokontrol mekanizması, mükellefler arasındaki çıkar çatışmaları yoluyla kendiliğinden denetim sağlar. Vergiler arasındaki otokontrol ise, çeşitli vergiler arasındaki ilişkilerle önem kazanır.[209].Örnek olarak gelir vergisinde oto-kontrol mekanizması bir mükellefin gelirinin diğer mükellefin gideri olması ve bu nedenle ortaya çıkan çıkar çelişkisinin belge alıp vermeyi zorunlu tutmasından oluşmaktadır. İkinci bir örnek; Katma Değer Vergisi, bir taraftan satıcı ve alıcı arasında çıkar çelişkisi oluşturarak kendi içinde oto-kontrolü sağlarken, diğer taraftan da belge düzeninin yerleştirilmesi suretiyle gelir vergisiyle ilgili kazanç beyanlarının istenilen düzeye ulaşmasını sağlayıcı etki oluşturmaktadır. Böylece gelir vergisiyle

[208] İbrahim Attila Acar, Mehmet Emin Merter, a.g.e. s.14.
[209]Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1988, Aktaran Seda Öztürk a.g.e. s.24

katma değer vergisi arasında kendiliğinden bir oto-kontrol sağlanmaktadır. Verilen örnekler Türk Vergi Sisteminde olmakla beraber; TVS, gerek aynı vergiyle ilgili olarak mükellefler arası ve gerekse vergiler arası menfaat ilişkisini ortaya çıkarmaya yönelik oto-kontrol mekanizmalarını yeterli düzeyde oluşturamamıştır. Otokontrol mekanizmasının yeterli düzeyde oluşturulamaması, vergi denetiminde beklenen etkinliğin sağlanmasında olumsuz rol oynamaktadır[210].

Özellikle beyan usulünün benimsendiği vergi sistemlerinde, etkinliği sağlamak için oto-kontrol mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaktır. Oto-kontrol mekanizmasının gelişmediği vergi sistemlerinde vergi denetimlerine duyulan ihtiyaç daha fazla artmaktadır. Bu durum vergi denetim birimlerine iş yükü olarak yansımaktadır. Ancak iki taraf arasında çıkar ilişkisi olmasıyla gelir-gider bakımından birbirlerini kontrol etme eğiliminde olmaları sağlanırsa oto-kontrol mekanizması da gelişebilmektedir.

[210]Zehra Sueda Küçüköner, *Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2018,. s.131.

II.BÖLÜM

EDİRNE İLİNDE VERGİ DENETİM ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA VE VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde, vergi denetiminin etkinliğini etkileyen faktörler açıklanmıştır. İkinci bölümünde, Edirne ilindeki mükellefler bazında gerçekleştirilen ankete yer verilmiştir. Önce Edine ili ve çalışmada yer alan kişilerin demografik bilgilerinden bahsedilecektir. Araştırmanın gereklilikleri ve veri analizi yapılırken izlenen yol açıklanacaktır. Son kısımda ise, anket çalışmasında yargılar tek tek ele alınacak ve katılımcıların verdiği cevaplar üzerinden çıkarımlarda bulunulacaktır.

2.1.Edirne İli Hakkında Bilgi

Edirne nüfusu 2021 yılına göre 412.115'dir. Bu nüfus, 207.863 erkek ve 204.252 kadından oluşmaktadır. Yüzde olarak ise: %50,44 erkek, %49,56 kadındır[211].

Edirne'nin ekonomisinde ağırlık tarıma dayanır. Faal nüfusun %73'ü tarım, balıkçılık, avcılık ve ormancılıkla uğraşır. Gayri sâfi hâsılasının %42'si tarımdan elde edilir. Sanayi hızla gelişmektedir. Avrupa'yı Ortadoğu'ya, Anadolu ve İstanbul'a bağlayan transit yol buradan geçer[212].

2.2.Araştırmanın Amacı ve Araştırma Hakkında Bilgi

Vergi denetimi genel anlamıyla, vergi ödevi ile ilgili ödevlerin mükellef tarafından yerine getirilip getirilmediğin tespitidir. Kanun koyucunun amacı doğrultusunda oluşturulan bu sistemde, çeşitli faktörler vergi denetim faaliyetlerinin etkinliğinde değişikliklere neden olmaktadır. Faktörler idare veya mükellef kaynaklı olabilmektedir. Bu çalışma ile devletin önemli bir gelir kaynağı olan verginin, vergileme süreci hakkında mükelleflerin görüşleri alınacaktır. Bu çalışma ile

[211] https://www.nufusu.com/il/edirne-nufusu
[212] https://www.cografya.gen.tr/tr/edirne/ekonomi.html

amaçlanan, Edirne ilindeki bireylerin, anket yöntemi ile vergi denetim etkinliği hakkında tepki ve düşünceleri ölçülecek ve analiz edilecektir.

Araştırma, Edirne ilinde gelirin yedi unsurundan herhangi birinden kazanç sağlayanlar arasında rastgele seçilerek uygulanmıştır.

3.3.Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler free trial version of SPSS Statistics (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 25.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (sayı, yüzde, ortalama, standart sapma) kullanılmıştır. Kullanılan verilerin normal dağılım göstermesi çarpıklık ve basıklık değerlerinin ±2 arasında olmasına bağlıdır[213].Ölçeklerin normal dağılım gösterdiği görülmüştür. Kullanılan ölçeğin ve alt boyutlarının ve çarpılık ve basıklık değeri ±2 aralığında olup normal dağılım gösterdiği görülmüştür. Ölçek için parametrik testler kullanılmıştır.

Nicel değişkenlerimizin iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. İlişkisiz ikiden çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için ANOVA (F) testi uygulanmıştır. Ölçeklerin güvenilirliğini test etmek amacıyla "Güvenilirlik Analizi" yapılmıştır. Araştırmada p değerleri 0,05'in altında olan değerler anlamlı kabul edilmiştir[214].

Tablo 13: Araştırmada Kullanılan Ölçeğin Güvenirlik Analizi Sonuçları

Ölçek	İfade sayısı	Cronbach's Alpha
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	12	0,694
Vergi ahlakı ve bilinci	7	0,717
Vergi denetiminin etkinliği	13	0,615

[213] (George, D., & Mallery, M. (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson
[214] George, D., & Mallery, M. (2010)

MVDKTD ölçek toplam	32	0,830

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenirlik analizi sonuçları Tablo 14'de verilmiştir. Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış için 0,694, vergi ahlakı ve bilinci için 0,717, vergi denetiminin etkinliği için 0,615, MVDKTD ölçeği için ise 0,830 olarak bulunmuş ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Cronbach Alfa değerlerinin 0.6'tan büyük olması, kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğunu göstermektedir. Bu da çalışmada kullanılan ölçeğin içsel tutarlılıklarının iyi olduğunu göstermektedir. Güvenilirlik analizinde, 0-1 arasında değişen Cronbach's Alpha (α) katsayısı değeri; 0.00-0.40 arasında ise ölçeğin güvenilir olmadığı; 0.40 -0.60 arasında ise düşük güvenirlikte, 0.60-0.80 arasında ise oldukça güvenilir ve 0.80-1.00 arasında ise yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu şeklinde değerlendirilmektedir[215].

BULGULAR

Tablo 14: Katılımcıların Tanıtıcı Bilgileri

Değişkenler		**Sayı**	**%**
Cinsiyet	Erkek	63	56,8
	Kadın	48	43,2
Medeni durum	Evli	81	73,0
	Bekar	30	27,0
Öğrenim durumu	Ön lisans ve altı	35	31,5
	Lisans ve üzeri	76	68,5
Yaş	38 yaş ve altı	63	56,8
	39 yaş ve üzeri	48	43,2
Kazanç türü	Ticari kazanç	35	31,5
	Ücret gelirleri	53	47,7
	Diğer kazançlar	23	20,7
Aylık gelir	5000 TL altı	25	22,5
	5000 TL ve üzeri	86	77,5

[215] Ezel Tavşancıl, *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, Ankara, 2005, Nobel Yayın Dağıtım.

Araştırmaya katılanların tanımlayıcı bilgilerine göre dağılımı Tablo 15'de ayrıntılı bir şekilde yer almıştır. Katılımcıların %56,8'inin erkek, %43,2'sinin kadın olduğu görülmüştür. Katılımcıların %73,0'ının evli olduğu görülmüştür. Katılımcıların %68,5'inin lisans ve üzeri, %31,5'inin ön lisans ve altı mezun olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %56,8'inin 38 yaş ve altı, %43,2'sinin 39 yaş ve üzeri olduğu görülmüştür. Katılımcıların kazanç tipinin %47,7'sinin ücret gelirleri, %31,5'inin ticari kazanç olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %77,5'inin 5000 TL ve üzeri, %22,5'inin 5000 TL altı geliri olduğu görülmüştür.

Tablo 15: Ölçek ve Alt Boyutları Ortalamasının Dağılımı

Ölçekler	Min	Max	$\overline{X}$	SS	Çarpıklık	Basıklık
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	18	49	34,99	6,00	-0,171	0,054
Vergi ahlakı ve bilinci	14	35	27,91	4,27	-0,649	0,692
Vergi denetiminin etkinliği	29	63	46,26	6,30	0,145	0,058
MVDKTD ölçek toplam	80	143	109,16	13,76	0,168	-0,708

Araştırmada bulunan ölçeğin ve alt boyutlarının ortalamaları vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış 34,99, vergi ahlakı ve bilinci 27,91, vergi denetiminin etkinliği 46,26, MVDKTD toplam 109,16 olduğu tespit edilmiştir. Ölçek ve alt boyutlarına ilişkin çarpıklık ve basıklık değerlerinin +2 ile -2 aralığında kaldığı görülmüştür.

Tablo 16: Katılımcıların Vergi ve Vergi Denetimlerine Olan Tutum ve Davranış Maddelerine İlişkin Görüşleri

Maddeler	**Ortalama**	**Standart sapma**
	$\overline{X}$	SS
1) Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görüyorum.	3,99	1,17
2) Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum.	3,83	1,22
3) Verdiğim verginin karşılığını kamu mal ve hizmeti olarak geri aldığımı düşünüyorum.	2,61	1,23
10) Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	2,90	1,18
11) Vergi kanunların sürekli değişmesi, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.	4,00	1,10
12) Vergi ile ilgili mevzuat değişikliklerini kolayca takip edebiliyorum.	2,72	1,25
13) Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorum.	**1,88**	1,01
22) Vergi denetim elemanlarını personel sayısı ve bilgi açısından yeterli buluyorum.	2,85	1,18
25) Vergi kaçakçılığını cezalandırılması gereken suç olarak görüyorum.	**4,44**	0,78
27) Kanunların ihlal edilmesi durumunda verilen cezaları yeterli buluyorum.	2,74	1,29
29) Denetlenmesi gereken sektörlerin denetlendiğini düşünüyorum.	2,51	1,24
30) Hazine ve Maliye Bakanlığının bilgilendirmelerine kolayca ulaşabiliyorum.	3,03	1,12

Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde esas alınan aritmetik ortalama aralıkları; "1,00-1,80=Kesinlikle Katılmıyorum", "1,81-2,60=Katılmıyorum", "2,61-3,40=Kararsızım", "3,41- 4,20=Katılıyorum" ve "4,21-5,00=Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Vergi ve Vergi Denetimlerine Olan Tutum ve Davranış**"** ile ilgili ifadelere verdiği cevaplar incelendiğinde: bu ifadelerinden "Vergi kaçakçılığını cezalandırılması gereken suç olarak görüyorum" ifadesinin 4,44 ile diğer ifadelerden daha büyük ortalama değer aldığı ve ifadeye kesinlikle katıldıkları tespit edilmiştir. "Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorum" ifadesinin 1,88 ile diğer ifadelerden daha düşük ortalama değer aldığı ve ifadeye katılmadıkları tespit edilmiştir.

Tablo 17: Katılımcıların Vergi Ahlakı ve Bilinci Maddelerine İlişkin Görüşleri

Maddeler	**Ortalama**	**Standart sapma**
	$\overline{X}$	SS
4) Vergimi zamanında, düzenli ve tam(eksiksiz) ödüyorum.	4,32	0,94
5)Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlıyorum.	3,93	1,15
6) Vergi ile ilgili ödevleri (beyanname, bildirim, belge düzeni vb.) zamanında yerine getiririm.	4,40	0,75
7) Vergi borçlarımı takip ederim.	**4,44**	0,77
9) Vergi kanunlarındaki hak ve ödevlerim hakkında bilgi sahibiyim.	3,70	1,16

16) Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.	3,91	1,03
24) Vergi denetimi sırasında ve sonrasında kanunu bana tanıdığı hak ve özgürlükleri biliyorum.	**3,22**	1,12

Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde esas alınan aritmetik ortalama aralıkları; "1,00-1,80=Kesinlikle Katılmıyorum", "1,81-2,60=Katılmıyorum", "2,61-3,40=Kararsızım", "3,41- 4,20=Katılıyorum" ve "4,21-5,00=Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Vergi Ahlakı ve Bilinci**"** ile ilgili ifadelere verdiği cevaplar incelendiğinde: bu ifadelerinden "Vergi borçlarımı takip ederim" ifadesinin 4,44 ile diğer ifadelerden daha büyük ortalama değer aldığı ve ifadeye kesinlikle katıldıkları tespit edilmiştir. "Vergi denetimi sırasında ve sonrasında kanunu bana tanıdığı hak ve özgürlükleri biliyorum" ifadesinin 3,22 ile diğer ifadelerden daha düşük ortalama değer aldığı ve ifadeye kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 18: Katılımcıların Vergi Denetimlerinin Etkinlikleri Maddelerine İlişkin Görüşleri

Maddeler	**Ortalama**	**Standart sapma**
	$\overline{X}$	SS
8)Vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir.	**4,13**	0,94
14)Vergi kaçıran birinin ceza almadığını görmek beni de vergi kaçırmaya teşvik eder.(R)	3,30	1,41
15) Denetlenmesem dahi vergi vermekten kaçınmam.	4,10	0,95

17) Vergi denetimlerini caydırıcı olması nedeniyle gerekli buluyorum.	4,07	1,01
18) Vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görüyorum.	**2,63**	1,29
19)Vergi denetimlerini artmasına bağlı olarak vergiye uyumun artacağını düşünüyorum.	3,92	1,05
20) Denetime tabi olmak ve ceza alma ihtimalimin bulunması beni baskı altında hissettiriyor.	3,24	1,28
21) Denetime tabi olmak çevremin bana bakış açısını olumsuz yönde değiştiriyor (R)	3,43	1,22
23) Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.	3,37	1,07
26)Yapılan vergi denetimlerinin, vergi kaçakçılığını önlemede büyük öneme sahip olduğunu düşünüyorum.	3,89	1,10
28) Vergi denetimlerini etkin ve verimli olduğunu düşünüyorum.	2,88	1,26
31) Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.	3,26	1,25
32)Mükelleflere vergi bilinci yerleştirilmediği sürece denetimde etkinlik sağlanmayacağını düşünüyorum.	4,04	0,99

Araştırma bulgularının değerlendirilmesinde esas alınan aritmetik ortalama aralıkları; “1,00-1,80=Kesinlikle Katılmıyorum”, “1,81-2,60=Katılmıyorum”, “2,61-

3,40=Kararsızım", "3,41- 4,20=Katılıyorum" ve "4,21-5,00=Kesinlikle Katılıyorum" şeklindedir.

Araştırmaya katılan katılımcıların "Vergi Denetimlerinin Etkinlikleri**"** ile ilgili ifadelere verdiği cevaplar incelendiğinde: bu ifadelerinden "Vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir" ifadesinin 4,13 ile diğer ifadelerden daha büyük ortalama değer aldığı ve ifadeye katıldıkları tespit edilmiştir. "Vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görüyorum" ifadesinin 2,63 ile diğer ifadelerden daha düşük ortalama değer aldığı ve ifadeye kararsız oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 19: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Cinsiyete Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları

Ölçek	**Cinsiyet**	**n**	$\bar{X}$	**SS**	**t**	**p**
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	Kadın	63	33,92	5,69	-2,189	0,031*
	Erkek	48	36,40	6,18		
Vergi ahlakı ve bilinci	Kadın	63	26,95	4,54	-2,791	0,006*
	Erkek	48	29,17	3,55		
Vergi denetimlerinin etkinliği	Kadın	63	44,75	6,18	-3,007	0,003*
	Erkek	48	48,25	5,95		
Ölçek toplam	Kadın	63	105,62	13,06	-3,240	0,002*
	Erkek	48	113,81	13,37		

* $p<0.05$;

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Katılımcıların cinsiyete göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir ($p<0.05$). Buna göre erkeklerin vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış, vergi ahlakı ve bilinci, vergi denetimlerinin etkinliği, ölçek toplamı puan ortalamasının kadınlara göre yüksek olduğu görülmüştür.

Tablo 20: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Medeni Duruma Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları

Ölçek	Medeni Durum	n	$\bar{X}$	SS	t	p
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	Evli	81	34,89	6,20	-0,293	0,770
	Bekar	30	35,27	5,52		
Vergi ahlakı ve bilinci	Evli	81	28,10	4,17	0,765	0,446
	Bekar	30	27,40	4,56		
Vergi denetimlerinin etkinliği	Evli	81	46,42	6,33	0,434	0,665
	Bekar	30	45,83	6,31		
Ölçek toplam	Evli	81	109,41	13,70	0,307	0,759
	Bekar	30	108,50	14,12		

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının medeni duruma göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Katılımcıların medeni duruma göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Tablo 21: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Eğitim Durumuna Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları

Ölçek	Eğitim Durumu	n	$\bar{X}$	SS	t	p
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	Ön Lisans ve altı	35	35,54	5,93	0,655	0,514
	Lisans ve üzeri	76	34,74	6,06		
Vergi ahlakı ve bilinci	Ön Lisans ve altı	35	27,37	4,16	-0,901	0,369
	Lisans ve üzeri	76	28,16	4,32		
Vergi denetimlerinin etkinliği	Ön Lisans ve altı	35	46,14	7,37	-0,134	0,894
	Lisans ve üzeri	76	46,32	5,79		
Ölçek toplam	Ön Lisans ve altı	35	109,06	13,60	-0,054	0,957
	Lisans ve üzeri	76	109,21	13,92		

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının eğitim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Katılımcıların eğitim durumuna göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05).

Tablo 22: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Yaşa Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları

Ölçek	Yaş	n	$\bar{X}$	SS	t	p
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	38 yaş ve altı	63	34,56	6,10	-0,874	0,384
	39 yaş ve üzeri	48	35,56	5,89		
Vergi ahlakı ve bilinci	38 yaş ve altı	63	27,65	4,40	-0,731	0,466
	39 yaş ve üzeri	48	28,25	4,11		
Vergi denetimlerinin etkinliği	38 yaş ve altı	63	46,32	6,81	0,107	0,915
	39 yaş ve üzeri	48	46,19	5,63		
Ölçek toplam	38 yaş ve altı	63	108,52	14,02	-0,558	0,578
	39 yaş ve üzeri	48	110,00	13,50		

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının yaşa göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Katılımcıların yaşa göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05).

Tablo 23: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Kazanç Tipine Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan F Testi Sonuçları

Ölçek	Kazanç Tipi	n	$\bar{X}$	SS	F	p
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	Ticari Kazanç	35	34,26	6,58	1,418	0,247
	Ücret Gelirleri	53	34,68	5,86		
	Diğer Kazançlar	23	36,83	5,25		
Vergi ahlakı ve bilinci	Ticari Kazanç	35	27,37	4,66	0,530	0,590
	Ücret Gelirleri	53	28,32	3,19		
	Diğer Kazançlar	23	27,78	5,70		
Vergi denetimlerinin etkinliği	Ticari Kazanç	35	46,60	8,10	0,544	0,582
	Ücret Gelirleri	53	45,64	5,27		
	Diğer Kazançlar	23	47,17	5,42		
Ölçek toplam	Ticari Kazanç	35	108,23	15,54	0,531	0,589
	Ücret Gelirleri	53	108,64	12,33		
	Diğer Kazançlar	23	111,78	14,30		

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının kazanç tipine göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, veriler tek yönlü Anova (F) testi uygulanmıştır. Katılımcıların kazanç tipine göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Tablo 24: Araştırmaya Katılanların MVDKTD Ölçeğinin Aylık Gelire Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t Testi Sonuçları

Ölçek	Aylık Gelir	n	$\bar{X}$	SS	t	p
Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış	5000 TL altı	25	36,36	5,63	1,299	0,197
	5000 TL ve üzeri	86	34,59	6,08		
Vergi ahlakı ve bilinci	5000 TL altı	25	27,80	3,94	-0,146	0,884
	5000 TL ve üzeri	86	27,94	4,38		
Vergi denetimlerinin etkinliği	5000 TL altı	25	47,28	5,39	0,918	0,361
	5000 TL ve üzeri	86	45,97	6,54		
Ölçek toplam	5000 TL altı	25	111,44	12,66	0,940	0,349
	5000 TL ve üzeri	86	108,50	14,06		

Araştırmaya katılanların MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının aylık gelire göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t testi uygulanmıştır. Katılımcıların aylık gelire göre MVDKTD ölçeği ve alt boyutları puan ortalamasının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$).

Çalışmadaki sorular tek tek ele alındığında;

Tablo 25: 1. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 1:Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görüyorum.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	8,1
Katılmıyorum	4	3,6
Kararsızım	10	9,0
Katılıyorum	**44**	**39,6**
Kesinlikle Katılıyorum	**44**	**39,6**
Toplam	**111**	**100**

“Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görüyorum” ifadesine %39,6 oranla 44 katılımcı katılıyorum ve % 39,6 oranla 44 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun vergi vermeyi vatandaşlık görevi olarak gördüğü söylenebilir. Bu durumda da katılımcılar arasındaki vergi bilinci düzeyinin ortalamanın üstünde bir düzeyde olduğu söylenebilir.

Tablo 26: 2. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 2 : Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	7	6,3
Katılmıyorum	14	12,6
Kararsızım	9	8,1
Katılıyorum	**42**	**37,8**
Kesinlikle Katılıyorum	39	35,1
Toplam	**111**	**100**

"Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum" ifadesine %37,8 oranla 42 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların, büyük bir çoğunluğunun verginin ahlak göstergesi olduğu düşüncesiyle vergi ödemesi, vergi ahlakının var olduğunu göstermektedir.

Tablo 27: 3. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 3 : Verdiğim verginin karşılığını kamu mal ve hizmeti olarak geri aldığımı düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	22,5
Katılmıyorum	29	26,1
Kararsızım	**30**	**27,0**
Katılıyorum	18	16,2
Kesinlikle Katılıyorum	9	8,1
Toplam	**111**	**100**

"Verdiğim verginin karşılığını kamu mal ve hizmeti olarak geri aldığımı

düşünüyorum" ifadesine %27,0 oranla 30 katılımcı kararsızım cevabını vermiştir. Çoğunluk, ödediği verginin karşılığında mal ve hizmet almadığını düşünmektedir. Vergi bilinci kavramının açıklamasında öncelikle mükelleflerin kamu finansmanına katılma düşüncesi ve isteğiyle vergi ödevini yerine getirmesi önemlidir. Katılımcılar arasında vergi bilincinin yüksek olmasına karşın, beklenen karşılığı almadıklarını düşünmektedirler.

Tablo 28: 4. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 4 : Vergimi zamanında, düzenli ve tam(eksiksiz) ödüyorum		
	Sıklık	**Yüzde (%)**
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	7	6,3
Kararsızım	4	3,6
Katılıyorum	39	35,1
Kesinlikle Katılıyorum	**59**	**53,2**
Toplam	**111**	**100**

"Vergimi zamanında, düzensiz ve tam(eksiksiz) ödüyorum" ifadesine %53,2 oranla 59 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların vergiye olan uyumunun yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 29: 5. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 5: Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlıyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	14	12,6
Kararsızım	11	9,9
Katılıyorum	39	35,1
Kesinlikle Katılıyorum	**43**	**38,7**
Toplam	**111**	**100**

"Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlıyorum" ifadesine %38,7 oranla 43 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların yüksek vergi denetim algısına sahip olduğu sonucu çıkarılmaktadır. %12,6'lık kısım ise nasıl olsa denetlenmeyeceğim düşüncesi ile vergiden kaçınma yoluna gidebileceği öngörülebilir.

Tablo 30: 6. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 6: Vergi ile ilgili ödevleri (beyanname, bildirim, belge düzeni vb.) zamanında yerine getiririm.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	4	3,6
Kararsızım	6	5,4
Katılıyorum	43	38,7
Kesinlikle Katılıyorum	**58**	**53,2**
Toplam	**111**	**100**

“Vergi ile ilgili ödevleri zamanında yerine getiririm” ifadesine %53,2 oranla 58 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Bu durum katılımcıların vergi uyumunun yüksek olduğunu göstermektedir. Çoğunluğun kanunlarla düzenlenen vergi ve ödevlerini yerine getirdiği görülmektedir.

Tablo 31: 7. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 7 : Vergi borçlarımı takip ederim.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0,9
Katılmıyorum	3	2,7
Kararsızım	4	3,6
Katılıyorum	41	36,9
Kesinlikle Katılıyorum	**62**	**55,9**
Toplam	**111**	**100**

“Vergi borçlarımı takip ederim” ifadesine %55,9 oranla 62 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Çoğunluğun kendi vergi borçlarını kendi takip etmesi vergi denetim birimlerinin yükünü hafifletmektedir.

Tablo 32: 8. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 8 : Vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	5	4,5
Kararsızım	15	13,5
Katılıyorum	44	39,6
Kesinlikle Katılıyorum	**45**	**40,5**
Toplam	**111**	**100**

” Vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir” ifadesine 40,5 oranla 45 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Denetlenebilir olma düşüncesi ile hareket eden mükelleflerin vergi kaçırmaktan sakınacaklarını söylemek mümkündür.

Tablo 33: 9. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 9: Vergi kanunlarındaki hak ve ödevlerim hakkında bilgi sahibiyim		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	5	4,5
Katılmıyorum	15	13,5
Kararsızım	20	18,0
Katılıyorum	**39**	**35,1**
Kesinlikle Katılıyorum	32	28,8
Toplam	**111**	**100**

” Vergi kanunlarındaki hak ve ödevlerim hakkında bilgi sahibiyim” ifadesine %35,1 oranla 39 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. %18’lik kısım karasız iken, kalan

%18'lik kısım ise katılmamaktadır. Mükelleflerin hak ve ödevleri konusunda bilgi yetersizliklerinin olması işleyişi olumsuz etkileyecektir.

Tablo 34: 10. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 10: Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	16	14,4
Katılmıyorum	25	22,5
Kararsızım	**34**	**3,6**
Katılıyorum	26	23,4
Kesinlikle Katılıyorum	10	9,0
Toplam	**111**	**100**

"Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum." ifadesine 30,6 oranla 34 katılımcı kararsızım cevabını vermiştir. Kanunlara yeterince nüfuz edilememesi vergiye ilişkin ödevler yerine getirilirken hataların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Anlaşılır olmaması ve boşlukların olması vergi kaçırmaya da teşvik etmektedir.

Tablo 35: 11. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 11: Vergi kanunların sürekli değişmesi, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	8	7,2
Katılmıyorum	4	3,6
Kararsızım	7	6,3
Katılıyorum	**53**	**47,7**
Kesinlikle Katılıyorum	39	35,1
Toplam	**111**	**100**

"Vergi kanunlarının sürekli değişmesi, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır." ifadesine 47,7 oranla 53 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Sık değişen mevzuat, mükellefler tarafından takip edilmesini zorlaştırdığı gibi anlaşılmasını da olumsuz etkilemektedir.

Tablo 36: 12. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 12: Vergi ile ilgili mevzuat değişikliklerini kolayca takip edebiliyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	20	18,0
Katılmıyorum	**33**	**29,7**
Kararsızım	29	26,1
Katılıyorum	16	14,4
Kesinlikle Katılıyorum	13	11,7
Toplam	**111**	**100**

"Vergi ile ilgili mevzuat değişikliklerinin kolayca takip edebiliyorum" ifadesine %29,7 oranla 33 katılımcı katılmıyorum cevabını vermiştir. Mevzuat değişikliklerinin takip edilememesi hata ve eksiklere neden olmaktadır.

Tablo 37: 13. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 13: Vergi sisteminin adaletli olduğunu hissediyorum.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	**48**	**43,2**
Katılmıyorum	39	35,1
Kararsızım	17	15,3
Katılıyorum	3	2,7
Kesinlikle Katılıyorum	4	3,6
Toplam	**111**	**100**

“Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünüyorum” ifadesine %43,2 oranla 48 katılımcı kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir. Vergi sisteminin adaletli olmadığı düşüncesi, vergi ödevlerini yerine getiren mükellefleri de vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir. Sosyal adaletin bozulması vergilemenin ve vergi denetimin amaçlarında sapmalar meydana getirebilir.

Tablo 38: 14. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 14 : Vergi kaçıran birinin ceza almadığını görmek beni de vergi kaçırmaya teşvik eder		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	16,2
Katılmıyorum	17	15,3
Kararsızım	17	15,3
Katılıyorum	**32**	**28,8**
Kesinlikle Katılıyorum	27	24,3
Toplam	**111**	**100**

” Vergi kaçıran birinin ceza almadığını görmek beni de vergi kaçırmaya teşvik eder” ifadesine %28,8 oranla 32 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Çoğunluk vergi denetimlerinin etkin olmaması nedeniyle kendilerinin de vergi kaçırma ihtimalinin olduğunu beyan etmiştir.

Tablo 39: 15. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 15: Denetlenmesem dahi vergi vermekten kaçınmam		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	4	3,6
Kararsızım	9	8,1
Katılıyorum	**54**	**48,6**
Kesinlikle Katılıyorum	40	36,0
Toplam	**111**	**100**

” Denetlenmesem dahi vergi vermekten kaçınmam.” ifadesine %48,6 oranla 54 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi denetim algısının yüksek olduğunu göstermektedir. Özellikle beyan usulünün uygulandığı vergi sistemlerinde, mükelleflerin vergi denetim algısına sahip olmaları, vergi denetim etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir.

Tablo 40: 16. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 16 : Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	2,7
Katılmıyorum	8	7,2
Kararsızım	22	19,8
Katılıyorum	**41**	**36,9**
Kesinlikle Katılıyorum	37	33,3
Toplam	**111**	**100**

“Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.” ifadesine %36,9 oranla 41 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Bu noktada yetkili

makamlarında gerekli görmesi durumunda yaptırım uygulamaları, vergiye olan uyumu arttırma yönünden önem taşıdığını söylemek mümkündür.

Tablo 41: 17. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 17: Vergi denetimlerini caydırıcı olması nedeniyle gerekli buluyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	5	4,5
Kararsızım	13	11,7
Katılıyorum	**46**	**41,4**
Kesinlikle Katılıyorum	43	38,7
Toplam	**111**	**100**

"Vergi denetimlerini caydırıcı olması nedeniyle gerekli buluyorum." ifadesine %41,4 oranla 46 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi denetimleriyle "caydırıcı olma" amacına büyük çoğunlukla ulaştığı söylenebilir.

Tablo 42: 18. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 18: Vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	27	24,3
Katılmıyorum	**29**	**26,1**
Kararsızım	23	20,7
Katılıyorum	22	19,8
Kesinlikle Katılıyorum	10	9,0
Toplam	**111**	**100**

“Vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görüyorum.” ifadesine %26,1 oranla 29 katılımcı katılmıyorum cevabını vermiştir. Vergi denetimlerinin sık olmaması vergiden kaçınmaya ve vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir.

Tablo 43: 19. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 19: Vergi denetimlerini artmasına bağlı olarak vergiye uyumun artacağını düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	8	7,2
Kararsızım	18	16,2
Katılıyorum	**44**	**39,6**
Kesinlikle Katılıyorum	37	33,3
Toplam	**111**	**100**

“Vergi denetimlerinin artmasına bağlı olarak vergiye uyumun artacağını düşünüyorum.” ifadesine %39,6 oranla 44 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Her an denetlenebilirim düşüncesi ile hareket edilmesi, vergi uyumunu arttıracaktır.

Tablo 44: 20. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 20: Denetime tabi olmak ve ceza alma ihtimalimin bulunması beni baskı altında hissettiriyor		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	11	9,9
Katılmıyorum	29	26,1
Kararsızım	11	9,9
Katılıyorum	**42**	**37,8**
Kesinlikle Katılıyorum	18	16,2
Toplam	**111**	**100**

"Denetime tabi olmak ve ceza alma ihtimalimin bulunması beni baskı altında hissettiriyor." ifadesine %37,8 oranla 42 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Bu durumda vergi denetiminin caydırıcı olma özelliğinden bahsetmek mümkündür.

Tablo 45: 21. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 21: Denetime tabi olmak çevremin bana bakış açısını olumsuz yönde değiştiriyor		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9,0
Katılmıyorum	14	12,6
Kararsızım	29	26,1
Katılıyorum	**34**	**30,6**
Kesinlikle Katılıyorum	24	21,6
Toplam	**111**	**100**

"Denetime tabi olmak çevremin bana bakış açısını olumsuz yönde değiştiriyor" ifadesine %30,6 oranla 34 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi denetimlerinin sadece gerekli zamanlarda yapıldığı algısı nedeniyle, mükellefler denetlemeye tabii olmanın çevresindekiler tarafından olumsuz karşılaşacağını

düşünmektedir. Denetimlerin sık ve düzenli olması bu algının değişmesine yardımcı olacaktır.

Tablo 46: 22. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 22: Vergi denetim elemanlarını personel sayısı ve bilgi açısından yeterli buluyorum.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	18	16,2
Katılmıyorum	23	20,7
Kararsızım	**37**	**33,3**
Katılıyorum	24	21,6
Kesinlikle Katılıyorum	9	8,1
Toplam	**111**	**100**

"Vergi denetim elemanlarını personel sayısı ve bilgi açısından yeterli buluyorum" ifadesine 33,3 oranla 37 katılımcı kararsızım cevabını vermiştir. Denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden eksikliği vergi denetimlerinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Günümüzde de bu sorunun halen devam ediyor olması, uzun bir süre daha çoğunluğun düşüncesinin değişmeyeceğini göstermektedir.

Tablo 47: 23. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 23: Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde (%)**
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9,0
Katılmıyorum	8	7,2
Kararsızım	36	32,4
Katılıyorum	**45**	**40,5**
Kesinlikle Katılıyorum	12	10,8
Toplam	**111**	**100**

"Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum." ifadesine 40,5 oranla 45 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi denetiminin eğitici fonksiyonunun büyük ölçüde yerine getirildiğini söylemek mümkündür.

Tablo 48: 24. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 24: Vergi denetimi sırasında ve sonrasında kanunu bana tanıdığı hak ve özgürlükleri biliyorum		
	Sıklık	**Yüzde (%)**
Kesinlikle Katılmıyorum	6	5,4
Katılmıyorum	28	25,2
Kararsızım	26	23,4
Katılıyorum	**38**	**34,2**
Kesinlikle Katılıyorum	13	11,7
Toplam	**111**	**100**

"Vergi denetimi sırasında ve sonrasında kanunun bana tanıdığı hak ve özgürlükleri biliyorum." ifadesine %34,2 oranla 38 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir.

Mükelleflerin bilgi sahibi olması vergi denetiminin etkinliği açısından olumlu etki etmektedir.

Tablo 49: 25. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 25: Vergi kaçakçılığını cezalandırılması gereken suç olarak görüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	5	4,5
Kararsızım	5	4,5
Katılıyorum	37	33,3
Kesinlikle Katılıyorum	**64**	**57,7**
Toplam	**111**	**100**

”Vergi kaçakçılığını cezalandırılması gereken bir suç olarak görüyorum.” ifadesine %57,7 oranla 64 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Katılımcıların yarısından çoğunun vergi kaçırmayı suç olarak görmektedir.

Tablo 50: 26. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 26: Yapılan vergi denetimlerinin, vergi kaçakçılığını önlemede büyük öneme sahip olduğunu düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	10	9,0
Kararsızım	19	17,1
Katılıyorum	**39**	**35,1**
Kesinlikle Katılıyorum	**39**	**35,1**
Toplam	**111**	**100**

” Yapılan vergi denetimlerinin, vergi kaçakçılığını önlemede büyük öneme sahip

olduğunu düşünüyorum.” ifadesine %35,1 oranla 39 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Yapılan denetimlerin artması, vergiye uyumu arttıracağı gibi vergi kaçakçılığını da önleyeceği söylenebilir.

Tablo 51: 27. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 27: Kanunların ihlal edilmesi durumunda verilen cezaları yeterli buluyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	22,5
Katılmıyorum	25	22,5
Kararsızım	25	22,5
Katılıyorum	**26**	**23,4**
Kesinlikle Katılıyorum	10	9,0
Toplam	**111**	**100**

” Kanunların ihlal edilmesi durumunda verilen cezaları yeterli buluyorum.” ifadesine %23,4 oranla 26 katılımcı kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Verilen cezaları yeterli bulma konusunda katılımcıların farklı düşüncelere sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 52: 28. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 28 : Vergi denetimlerini etkin ve verimli olduğunu düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	19	17,1
Katılmıyorum	26	23,4
Kararsızım	26	23,4
Katılıyorum	**29**	**26,1**
Kesinlikle Katılıyorum	11	9,9
Toplam	**111**	**100**

” Vergi denetimlerinin etkin ve verimli olduğunu düşünüyorum” ifadesine %26,1

oranla 29 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. Etkinlik ve verimlilik konusunda da genel bir cevap alındığı söylenemez. Etkinlik ve verimliliği arttırma çalışmalarına önem vermek gereklidir.

Tablo 53: 29. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 29:	**Denetlenmesi gereken sektörlerin denetlendiğini düşünüyorum**	
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	27,0
Katılmıyorum	**28**	**25,2**
Kararsızım	26	23,4
Katılıyorum	20	18,0
Kesinlikle Katılıyorum	7	6,3
Toplam	**111**	**100**

“Denetlenmesi gereken sektörlerin denetlendiğini düşünüyorum.” ifadesine %25,2 oranla 28 katılımcı katılmıyorum cevabını vermiştir. Sadece belirli sektörlerin denetlendiği düşünülmektedir. Yapılan teşkilatlanma ile ilgili son değişikliklerle sektörel bazda çalışmaların artması, bu düşüncenin değişmesine neden olabilir.

Tablo 54: 30. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 30 : Hazine ve Maliye Bakanlığının bilgilendirmelerine kolayca ulaşabiliyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	8,1
Katılmıyorum	31	27,9
Kararsızım	28	25,2
Katılıyorum	**34**	**30,6**
Kesinlikle Katılıyorum	9	8,1
Toplam	**111**	**100**

"Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bilgilendirmelerine kolayca ulaşabiliyorum." ifadesine %30,6 oranla 34 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir. İletişim kaynaklarının etkin kullanıldığını göstermektedir.

Tablo 55: 31. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 31: Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	14	12,6
Katılmıyorum	14	12,6
Kararsızım	31	27,9
Katılıyorum	**33**	**29,7**
Kesinlikle Katılıyorum	19	17,1
Toplam	**111**	**100**

"Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum" ifadesine %29,7 oranla 33 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir.

Tablo 56: 32. Yargı ve Verilen Cevaplar

Soru 32: Mükelleflere vergi bilinci yerleştirilmediği sürece denetimde etkinlik sağlanmayacağını düşünüyorum		
	Sıklık	**Yüzde** (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	3	2,7
Kararsızım	19	17,1
Katılıyorum	**44**	**39,6**
Kesinlikle Katılıyorum	41	36,9
Toplam	**111**	**100**

"Mükelleflere vergi bilinci yerleştirilmediği sürece denetimde etkinlik sağlanmayacağını düşünüyorum." ifadesine %39,6 oranla 44 katılımcı katılıyorum cevabını vermiştir.

SONUÇLAR VE DEĞERLENDİRME

İlkçağlardan günümüze gelerek; önce sadece devletin karşılayamadığı bazı giderlerini karşılamak üzere alınan vergi, bedenen başka bir deyişle emek ile ödenmekteydi. Aynı zamanda ilk ortaya çıktığında zorunluluk hali de yoktu. Daha sonra devletlerin ve kurumlarının büyümesi ile gelire olan ihtiyaç artmıştır. Buna bağlı olarak kişilerden sadece emek yoluyla değil, "baş vergisi "adında vergi alınmaya başlanmıştır. Zamanın toplumsal yapısına göre, servet ve harcamalar üzerinden de vergi alınmaya başlanmıştır. Gelire duyulan ihtiyaca bağlı olarak vergiler aynı zamanda zorunlu hale gelmiştir. Günümüze geldikçe, verginin ödeme gücüne göre alınmasını savunanlar olmuştur. Sonuç olarak, şu an vergi sadece gelir amacıyla alınmayıp ekonomik ve sosyal hayata müdahale amacı ile nakdi olarak zorunlu bir şekilde alınmaktadır. Türk Vergi Hukuku'nda da Anayasanın 73. Maddesi ile, verginin kanunilik ilkesine bağlı olarak vergilendirme yetkisinin yasama organında olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca değişiklik yapılmasında ise yürütme organı yetkilidir. Denetim kavramı, önceden belirlenmiş ölçütlere göre bir iktisadi faaliyetin uygunluğunun araştırıldığı, kontrol edildiği, karşılaştırma yapıldığı ve bu işlemlerin kanıtlara ve bir sonuca dayandırıldığı süreçtir. Vergi denetimi kavramı ise, vergi mükelleflerinin, yasalarla konulan vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesidir. Vergi borcunun yerine getirilmesinde bazen bilinçli olarak kayıp ve kaçaklara neden olunurken, bazı durumlarda da bilinçsiz bir şekilde eksik bir şekilde yerine getirilmektedir. Özellikle beyana dayalı vergi sistemlerde vergi denetimi bir kontrol mekanizması olarak önem taşımaktadır. Denetimlerde çeşitli amaçlar güdülmektedir. Başlıca amaç zamanında tahsil edilemeyen veya eksik tahsil edilen vergileri tespit etmektir. Devletin gelir kaybını en aza indirme amacı güdülmektedir. Etkin bir vergi denetimi ile vergi kaybını en aza indirmek ve cezaya konu olacak bir olay meydana gelmesi sonucunda da vergi cezaları ile ek gelir elde etmektir. Bu amaç, vergi denetiminin mali amacı olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik amaca gelindiğinde ise; meydana gelen kayıp ve kaçak sonucunda devletin gelir kaybına uğradığı bilinmektedir. Kayıplar sonucunda mevcut ekonomik denge bozulduğunda devlet, planlanandan daha farklı yollarla gelir elde edip giderleri karşılamaya çalışacaktır. Bu durumda da daha fazla borçlanma veya

emisyon gibi yollara gidilecektir. Vergi denetiminde ekonomik amaç, gelir-gider arasındaki dengeyi sağlamaktır. Denetimlerle sadece ekonomik değil sosyal bir denge de sağlanmaktadır. Herkesin gelir düzeyine göre vergi alınması kadar herkesin tarafsızca, ayrım gözetmeksizin denetlenmesi de gerekmektedir. Vergileme ve denetimlerde sosyal adalet sağlandığında, vergiye uyum da artacaktır. Bunun sonucunda da vergi denetiminin sosyal amacı da gerçekleşmiş olacaktır. Vergi denetiminin bir diğer amacı ise, hukuki amaçtır. Kanunlarla yapılan vergi düzenlemeleri ve hukuk devletine uygun olarak adaletli ve tarafsızca yapılan denetimler hukuki amacı oluşturmaktadır.

Vergi denetimi amaçlarının yanında bazı özellikleri de taşıması gerekmektedir. Bu özellikler; tarafsız bir denetim olma, yaptırım gücüne sahip olma, hukuki olma, dış denetim olma, bir hesap denetimi olma özelliği olarak sıralanabilir. Tarafsızlıkla anlatılmak istenen; eşitlik ilkesine dayanarak herkesin ayrım yapılmaksızın, tarafsız bir şekilde mükellef hakları da gözetilerek denetim yapılmasıdır. Yaptırım gücüne sahip olması ise; vergi kanunlarına bir aykırılık meydana geldiğinde aynı şekilde yine kanunlara dayanarak bir yaptırım da söz konusu olmaktadır. Ancak bu yaptırımlara idari yollar veya dava yolu açıktır. Hukuki olma özelliği de, yaptırım özelliğiyle benzerlik göstermektedir. Vergi ile ilgili düzenlemeler kanunlarla gerçekleştirilmektedir. Bunun sonucunda düzenlemeler, yargı denetimine tabidir. Dış denetim olma özelliği ile, mükellefin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilip getirilmediği devlet tarafından yine kanunlarla görevlendirilen işletme dışı kişiler tarafından denetlenmesidir. Son olarak hesap denetimi olma özelliği ise, işletmelerin finansal tablolarının mevzuata ve muhasebe standartlarına uygun olup olmadığının incelenip rapora bağlanmasıdır.

Vergi denetimi belirli bir çerçeve içerisinde gerçekleşmektedir. Bu çerçeveyi, vergi denetiminin fonksiyonları ile açıklamak mümkündür. İlk olarak araştırma-bulma fonksiyonunda, hata veya hilelerin ortaya çıkarılması ve düzeltilmesidir. Hemen sonra eğitim fonksiyonu gelmektedir. Bulunan hata veya hileler tespitinden sonra tekrarlanmasını engellemek için mükellef uyarılmaktadır. Eğitim ile vergi bilinci oluşturularak ileride olabilecek hata ve hileler de engellenmektedir. Ayrıca hata ve hileler sadece tespit edilip uyarılmakla kalınmıyor aynı zamanda düzelttirilmektedir.

Yapılan eylemler sonucunda ceza öngörülmüşse, yaptırım da uygulanmaktadır. Sonuç olarak, ileride oluşacak hata ve hileler engellenmekte ve vergi bilinci oluşmaktadır. Bu durum da önleme fonksiyonunu ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi çeşitli türlerde yapılmaktadır. İki grupta incelendiğinde; içerik ve nedenleri bakımından, vergi türü açısından ve denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki bakımında vergi denetimleri olarak üçe ayrılır. İçerik ve nedenleri bakımından olağan denetim ve olağanüstü denetimdir. Olağan denetim, belirli bir program dahilinde yapılırken; olağanüstü denetim genelde ihbar vb. sonucunda plansız ve habersiz şekilde gerçekleşmektedir. Vergi türü açısından ise; genel ve özel olarak ikiye ayrılır. Genel denetimde gelir, harcama ve servet vergilerinin tamamı incelenmektedir. Özel denetimde sadece belirli bir olay veya dönem incelenmektedir. İç denetimde kurumiçi denetim gerçekleşmektedir. Dış denetimde, kurum dışından bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilmektedir

VUK'da hem vergi denetiminin ve bilgi edinme yollarına yer verilmiştir. Bunlar; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır. Kanunda bu yollar için yetkili kişilere, süreç ve izlenilecek yola, kapsamlarına, uyulacak temel ilkelere ve sonuçlanmasına ilişkin bütün hükümlere yer verilmiştir.

Vergi denetimlerinde önemli rol oynayanlarda biri de kanunlarla görevlendirilen vergi denetim birimleridir. Vergi denetim birimlerinin mevcut yapısını incelemeden önce tarihsel süreçteki değişimlerine de bakılması gerekmektedir. Bu tarihsel süreç Türkiye Cumhuriyeti öncesi ve sonrası olarak incelenebilir. Osmanlı dönemi çağdaş vergilemeden uzak, örfi ve şer'i vergilerin mevcut olduğu bir dönemdir. Geçim kaynağı ve dolayısıyla vergiler daha çok toprak sistemine dayanmaktaydı. II. Mahmut döneminde ilk çağdaş hareket olarak, defterdarlık kaldırılarak Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Tanzimat dönemiyle, vergi denetimine olan ihtiyaç artmıştır. II. Abdülhamit'in emriyle "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur. Böylece vergi denetiminin temelleri atılmıştır. Cumhuriyetin ilanıyla birlikte, varlığını bir süre daha devam ettiren Heyet-i Teftişiye-i Maliye tekrar düzenlemiştir. Heyet-i Mülhaka (Taşra Teşkilatı ve Heyet-i Merkeziye (Merkez Teşkilatı) olarak ikiye ayrılmıştır.1936

yılında çıkarılan kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığının temelleri atılmış, bakanlığa bağlı Tetkik Kurulu kurulmuş, Gelirler Genel Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü, Temyiz Komisyonları ve Vergi İtiraz şekilde 3 bölüme ayrılmış ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiştir. 1949 yılında Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş, 1950 yılında vergi kontrol memurlarına vergi denetim yetkisi verilmiştir. 2005 yılında çıkarılan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının 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 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi vergi denetim birimlerine ilişkin önemli değişiklikleri içermektedir. 5345 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk bir kuruluş olan Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, vergi denetiminde Vergi Denetim Kurulu ile birlikte görevlendirilmiştir.646 sayılı KHK ile vergi denetim birimlerinin tek çatı altında toplanmıştır. Ancak vergi denetim birimlerini toparlayan bu düzenleme yeterli olmamıştır. Uygulamada çeşitli örgütlenme sorunlarıyla karşılaşılmaktaydı. 1 sayılı CB Kararnamesi ile teşkilat yapısında ve görevlerin belirlenmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. GİB'in grup başkanlıkları kaldırılıp, daire başkanlıkları kurulmuştur. Böylece sektörel ve fonksiyonel uzlaşma sağlanış ve işbölümüyle işgücü verimli kullanılmaya başlanmıştır. Diğer önemli düzenlemelerden diğeri ise, HMB, VDKB'nın görev yetkilerinde yapılan değişikliklerdir.

Vergi denetim birimlerine ilişkin bu değişiklikler, vergi denetim etkinliği ile ilişkilidir. Vergi denetim etkinliğini açıklamak gerekirse; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenilen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanabilir. Bu düzey çeşitli ölçütlere bakılarak belirlenmektedir. Vergi sisteminin bütünüyle ilgilidir. Öncelikli olarak vergi denetimlerinin sayısı incelendiğinde; 2018-2022 yılları arasında yapılan vergi incelemelerinde yıllara göre artış gözlenmektedir. 2022 yılı en çok inceleme yapılan yıl olmuştur. Halihazırda denetim yapılmasının yanında, mükelleflerde de denetim algısının oluşması vergi denetim etkinliğini olumlu yönde etkilemektedir. Bir diğer ölçüt ise; denetim elemanları ve mükellef sayısıdır. 2023 yılı itibariyle 7.448 vergi

müfettişi mevcuttur. Vergi müfettiş sayıları yıllara göre incelendiğinde 2021-2022 yıllarında önemli ölçüde azalma görülmektedir. Buna karşın mükellef sayısı her yıl artış göstermektedir. Bu durumda mükellef artışına paralel olarak incelenen mükellef sayısının da artması gerekmektedir. Ancak başta personel sayısındaki azalma ve çeşitli nedenlerle inceleme oranlarında 2019-2021 yıllarında azalma görülmüştür. 2022 yılı incelendiğinde %1,96'lık oranla artış görülmektedir. Günümüzde, her mükellefin denetlenmesi mümkün olmamaktadır. Ancak teknolojik altyapı ile düzenli kontrol altında tutulması ve vergiye uyum sağlanarak vergi denetim elemanlarının üzerindeki yük hafifletilmelidir. Görüldüğü gibi vergi denetimi etkinliğini etkileyen birden fazla faktör bulunmaktadır. İlk sırada örgütlenmeden kaynaklanan faktörler gelmektedir. Vergi denetim birimleri kurulduğundan beri, yıllar içinde sürekli bir değişim meydana gelmektedir. Bunun nedenlerinde biri de, etkin bir vergi denetim sistemi kurulmak istenmesidir. Başlarda sorun olan; çok başlılık, yeterince iyi örgütlenememe, uzmanlaşamama gibi konuların büyük kısmı giderilmiştir. Örgütlemeden sonra, örgüt içindeki personel sayısı ve çalışma koşulları da dikkat edilmesi gereken faktörlerden biridir. Örgüt içinde, vergi denetimleri planlanırken personel sayısı ve nitelikleri göz önünde bulundurularak koordineli bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Vergi mevzuatı da sürekli değişim göstermektedir. Ancak sürekli değişmesi, takip edilememesi ve anlaşılması güç maddeler içermesi vergi denetim etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Kanunlara yeteri kadar nüfuz edilememesi hatalara neden olabileceği gibi kötü niyetli kişilerce de vergiden kaçınma gibi sonuçlar doğurabilir. Örgüt ve mevzuat yapısından sonra teknik altyapı da geliştirilmesi gereken faktörlerden biridir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak tam otomasyon sisteme geçilmesi, vergi denetimlerini kolaylaştırırken denetim elemanlarının işyükünü de hafifletecektir. Vergi kayıp ve kaçaklarının anında tespit edilebilir olması ileriye yönelik vergi bilincin ve vergiye uyumu da oluşmasına yardımcı olacaktır. Vergi bilinci, özellikle de beyan usulünün uygulandığı sistemlerde büyük önem taşımaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanına, mükellef tarafından istekli ve bilinçli olarak vergi ile katılma isteğine vergi bilinci denilmektedir. Vergilemede iki tarafa da bazı görevler düşmektedir. Devlet aldığı vergilere karşılık kamu hizmeti sunmakla, mükellefler de vergi bilinci ile kamu finansmanına katılmakla yükümlüdür. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda, vergi denetim birimlerine düşen yük azalmaktadır. Bu nedenle vergi bilincini

arttıracak faaliyetlerde bulunmak önem arz etmektedir. Vergi denetimin etkinliğini etkileyen bir diğer faktör ise belge düzenidir. Vergi denetimi defter, belge ve kayıtlar üzerinden gerçekleşmektedir. Belge düzeninin tam yerleşmemesi, denetimleri olumsuz etkilemektedir. Belge düzeninin olması kadar belgelerin gerçeği yansıtması da önem taşımaktadır. Bu durum vergi kayıp kaçaklarının artmasına fırsat vermektedir. Vergi kaybına neden olan faktörlerde biri de uzlaşma müessesesidir. Vergi uyuşmazlıklarının idari yollu olan uzlaşma, bir çeşit anlaşma türüdür. Vergilemeden iki taraf olan devlet ve mükellef biraraya gelerek bir anlaşma yapmaktadır. Devlet, vergi kaybının önüne geçmek için alacağının bir kısmından vazgeçmektedir. Mali açıdan gelir sağlanırken, sosyal anlamda mükelleflerin üzerinde vergi denetiminin caydırıcılığının etkisini azaltmaktadır.

Türk Vergi Sistemi beyana dayalı sistem olarak ifade edilse de son zamanlarda özellikle gelir vergisinin kaynakta kesinti yoluyla alınması beyana dayalı sistemden uzaklaşıldığını göstermektedir. Günümüz sistemlerinde tamamen beyana dayalı iken, ülkemizde tevkifat yönteminin yaygınlaşması vergi denetim etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Ülkemizde, yaygınlaşması denetimi olumsuz etkileyen kavramlarda biri de, vergi aflarıdır. Vergi borcunu ortadan kaldıran afların sık sık çıkarılması, mükellefler üzerindeki caydırıcı etkisini azaltmaktadır. Düzenli olarak çıkan af kanunu beklentisi, mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Cumhuriyet tarihinde "af" adı kullanılmasa da çeşitli adlarla 38 tane vergi af kanunu çıkarılmıştır. Günümüzde de "7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Vergi afları vergi denetimlerinin caydırıcı etkisi azalttığı gibi mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edip vergi ödeyen ve ödemeyenler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

Etkin bir denetim için hem nitelik yönünde hem de nicelik yönünden yeterli elemanlara ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim elemanları seçilirken liyakat ilkelerine uygun şekilde iş için en uygun adaylar seçilmelidir. Vergi denetim elemanlarının yıllara göre sayılarına bakıldığında oldukça yüksek oranda azalma görülmektedir. Bu nedenle denetim elemanlarının, çalışma koşulları, özlük hakları, mali durumları hakkında düzenlemeler ve iyileştirmeler yapılmalıdır. Yakın bir zamana kadar vergi

denetim birimleri arasında planlama ve koordinasyon eksiklerinden bahsedilmekteydi. Yapılan son değişikliklerle bu sorunların büyük kısmı çözüme kavuşmuştur.

Çağdaş vergi sistemlerinde beyan usulünün uygulandığı varsayıldığında aynı zamanda bir oto-kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Oto-kontrol mekanizmasının gelişmemesi durumunda vergi denetimine düşen yük artmaktadır. Bu durumda denetim sisteminin aksamasına neden olmaktadır. Genel olarak mekanizmanın yerleşmesi için, çıkar ilişkisinin olması gerekmektedir. Örneğin gelir vergisinde iki mükellef arasında birisinin gelir, diğerinin gider kalemi olması nedeniyle birbirleri arasında belge düzeni zorunlu hale gelmektedir. Böylece oto-kontrol mekanizması kurulmuş olacaktır.

Vergi denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelendikten sonra Edirne ilinde vergi denetim etkinliğine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışma 111 kişi ile yüzyüze görüşülerek gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizi SPSS 25.0 programı kullanılarak yapılmıştır. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotları (sayı, yüzde, ortalama, standart sapma) kullanılmıştır. Ölçeklerin normal dağılım gösterdiği görülmüştür. Kullanılan ölçeğin ve alt boyutlarının ve çarpılık ve basıklık değeri ±2 aralığında olup normal dağılım gösterdiği görülmüştür. Ölçek için parametrik testler kullanılmıştır. İlk olarak; Nicel değişkenlerimizin iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için bağımsız örneklem t testi yapılmıştır. İlişkisiz ikiden çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek için ANOVA (F) testi uygulanmıştır. Ölçeklerin güvenilirliğini test etmek amacıyla "Güvenilirlik Analizi" yapılmıştır. Araştırmada p değerleri 0,05'in altında olan değerler anlamlı kabul edilmiştir. Vergi ve vergi denetimlerine olan tutum ve davranış için 0,694, vergi ahlakı ve bilinci için 0,717, vergi denetiminin etkinliği için 0,615, MVDKTD ölçeği için ise 0,830 olarak bulunmuş ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Cronbach Alfa değerlerinin 0.6'tan büyük olması, kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğunu göstermektedir. Bu da çalışmada kullanılan ölçeğin içsel tutarlılıklarının iyi olduğunu göstermektedir. Güvenilirlik analizinde, 0-1 arasında değişen Cronbach's Alpha (α) katsayısı değeri; 0.00-0.40 arasında ise ölçeğin güvenilir olmadığı; 0.40 -0.60 arasında ise düşük

güvenirlikte, 0.60-0.80 arasında ise oldukça güvenilir ve 0.80-1.00 arasında ise yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu şeklinde değerlendirilmektedir.

Katılımcıların %73,0'ının evli olduğu görülmüştür. Katılımcıların %68,5'inin lisans ve üzeri, %31,5'inin ön lisans ve altı mezun olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %56,8'inin 38 yaş ve altı, %43,2'sinin 39 yaş ve üzeri olduğu görülmüştür. Katılımcıların kazanç tipinin %47,7'sinin ücret gelirleri, %31,5'inin ticari kazanç olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %77,5'inin 5000 TL ve üzeri, %22,5'inin 5000 TL altı geliri olduğu görülmüştür.

Yapılan anket çalışmasında, %79,2 oranında katılımcı vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görmektedir. Vergi bilincinin yüksek olduğu söylenebilir. Katılımcılar vergi vermeyi bir ahlak göstergesi olduğu yargısına %37,8 oranında kişi katılıyorum, %35,1'i kesinlikte katılıyorum cevabını vermiştir. Vergi ahlakının büyük oranda yerleştiği söylenebilir. Katılımcıların %27'si ödediği verginin karşılığını kamu mal ve hizmeti olarak geri aldığı yargısına karasızım cevabı, % 26,1'i ise katılmadığını ifade etmiştir. Diğer yargılardan yola çıkıldığında, vergi bilinci yerleşmiş ve vergiye gönüllü uyum olmasına rağmen, ödenen vergilerin karşılığında kamu ve mal hizmeti aldıklarını düşünmemektedirler. Bu durum, vergiye olan bakış açılarını olumsuz etkilemektedirler. Aynı şekilde, vergi bilincinin bir sonucu olarak, %53,2 oranında katılımcı vergilerini düzenli ve tam ödediğini beyan etmiştir. %38,7 katılımcı vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğini düşünerek hazırlamaktadır. Kalan %9,9'luk kısım karasız iken, %12,6'lık kısım katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu durumda denetlenme algısı olmaması vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğiliminde olabileceğini göstermektedir. %53,2'lik katılımcı vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirdiğini beyan etmiştir. Benzer oranla %55,9'u vergi borçlarımı takip ederim ifadesine kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Bir diğer "vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir" yargısına %40,5 oranında kesinlikle katılıyorum cevabı verilmiştir. %35,1'lik katılımcı vergi kanunlarındaki hak ve ödevleri hakkında bilgi sahibi olması yargısına katılmıştır. Ancak etkin işleyiş için yetersiz bir oran olduğunu söylemek mümkündür. %30,6 oranla vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olması konusunda kararsızım ifadesine yer verilmiştir. Anlaşılır olmaması ve boşlukların olması hata veya hile ile vergi kaçırmaya

sebep olmaktadır. Diğer yandan, %47,7'lik kısım vergi kanunların sürekli değişmesi nedeniyle anlaşılmasının zorlaştığına katılmaktadır. Kanunlara yeterince nüfuz edilememesi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Vergi denetiminin amaçlarından biri de, sosyal adaleti ve gelir dağılımını dengede tutmaktır. Yapılan bu çalışmada, %43,2 oranla vergi siteminin adetli olduğuna kesinlikle katılmıyorum cevabı verilmiştir. Sosyal amacın yerine getirilmediği görülmektedir. Aynı şekilde toplumda adaletsizliğin bir kanıtı olarak, vergi kaçıran birinin ceza almadığını görmek vergi kaçırmaya teşvik edeceği düşüncesine %28,8 oranla katılınmaktadır.

Beyan usulünün uygulandığı sistemlerde mükelleflere büyük rol düşmektedir. Yeterince vergi bilinci yerleşmeyen ve gönüllü uyum olmayan sistemlerde vergi denetim etkinliğinden bahsetmek zorlaşmaktadır. Bu çalışmada %48,6 oranla katılımcılar denetlenmeseler dahi vergi vermekten kaçınmaktadırlar. %36,9 oranla ile de vergi kaçırıldığına tanık olmaları halinde yetkili makamlara durumu bildireceklerini beyan etmişlerdir. Yapılan denetimler kadar, denetim sonrası gelişen süreç de önem arz etmektedir. Vergi kayıp ve kaçağı tespiti halinde, kanunlarda uygun görülen yaptırımın uygulanmaması vergi denetimlerinin caydırıcı olma özelliğinden uzaklaşmaktadır. Çalışmada, katılımcıların %41,4'ü vergi denetimlerinin caydırıcı olması nedeniyle gerekli bulmaktadır. %26,1 katılımcı vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görmemektedir. Aynı şekilde %39,6'sı vergi denetimlerinin artmasına bağlı olarak vergiye uyumun artacağını düşünmektedir. Diğer yandan, %37,8 katılımcı denetime tabi olmanın ve ceza alma ihtimalinin bulunmasının kendilerini baskı altında hissettirdiği ifadesine katılıyorum cevabını vermiştir. %30,6 katılımcı denetime tabi olmanın çevresinin bakış açısını olumsuz yönde değiştireceğini düşünmektedir.

Vergi denetim elemanlarının personel sayısı ve bilgi açısından %33,3 oranla katılımcılar kararsızım cevabını vermiştir.

Vergi denetiminin fonksiyonlarında biri de, eğitici olma fonksiyonudur. %40,5 oranla katılımcılar denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hataları gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almayı önlediğini düşünmektedir. Aynı şekilde katılımcıların %34,2'si vergi denetim sırasında ve sonrasında kanunun

kendisine tanıdığı hak ve özgürlükleri bildiğini beyan etmiştir. Bu bağlamda eğitici fonksiyonun büyük oranda amacına ulaştığı söylenebilir.

Çalışmada katılımcılar, %57,7 oranla vergi kaçakçılığının cezalandırılması gereken bir suç olarak görmektedir. %70,2 oranla katılımcılar, yapılan vergi denetimlerinin vergi kaçakçılığını önlemede büyük öneme sahip olduğunu düşünmektedir. Yapılan denetimlerin artması, vergiye uyumu arttıracağı gibi vergi kaçakçılığını da önleyeceği söylenebilir. Yapılan denetimlerin sonucunda öngörülen yaptırımların uygulanmasına yönelik farklı ifadelere yer verilmiştir. %23,4'luk katılımcı cezaları yeterli bulurken, %22,5'lik katılımcı yeterli bulmamaktadır. Benzer şekilde %26'sı vergi denetimlerini etkin ve verimli olduğunu düşünürken, %23,4'lük katılımcı verimli olmadığını düşünmektedir. %25,2 oranla katılımcılar denetlenmesi gereken sektörlerin denetlendiğini düşünmemektedir. Yapılan teşkilatlanma ile ilgili son değişikliklerle sektörel bazda çalışmaların artması, bu düşüncenin değişmesine neden olabilir.

Çalışmanın %30,6 oranla, katılımcılar HMB'nın bilgilendirmelerine kolayca ulaşabildiğini düşünmektedir. Çalışmanın son kısmında, %29,7 oranla katılımcılar, vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünmektedir. Aynı şekilde, %39,6 oranla mükelleflere vergi bilinci yerleştirilmediği sürede denetimde etkinlik sağlanamayacağını düşünmektedir.

Son olarak çalışmayı özetlemek gerekirse; 111 katılımcı ile yapılan ankette büyük oranda vergi bilinci ve ahlakının yerleştiği söylenebilir. Bu durum beraberinde vergiye gönüllü uyumu da getirmiştir. Bunun sonucunda da vergilerinin düzenli ve tam ödediklerini beyan etmişlerdir. Vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirirken, her zaman denetleneceğini düşünerek hareket etmektedir, vergi borçlarının takip etmektedirler. Ancak ödenen vergiye karşılık olarak kamu mal ve hizmeti alınmadığı düşünülmektedir. Katılımcıların sık sık denetlenme ihtimali düşünmesi vergiye uyumlarını arttırmaktadır. Aynı şekilde katılımcıların hak ve ödevlerine hâkim olması vergi denetiminin etkinliğini arttırmaktadır. Mükelleflerin vergiye bakış açısı kadar mevcut mevzuat yapısı da uygun olmalıdır. Sık sık değişmesi, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum hata veya hile vergi kayıp kaçaklarına neden

olabilmektedir. Katılımcılar arasında genel olarak vergilemede adalet olmadığı düşünülmektedir. Az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi alınmaması ya da vergi kaçıran kişilerin gerekli cezayı almaması vergiye uyumu olumsuz etkilemektedir. Ancak katılımcılar yine de denetlenmeseler dahi vergi kaçırmayacaklarını ve herhangi bir vergi kaçırmaya şahit olduğunda yetkili makamlara bildireceğini beyan etmişlerdir. Denetimlerin sıklığı ve personelin nitelik ve nicelik özellikleri yeterli bulunmamaktadır.

Katılımcılar arasında, vergi denetiminin eğitici fonksiyonunun büyük ölçüde başarıya ulaştığı söylenebilir. Katılımcılar, denetimler sayesinde hataların gösterilip, gerekli uyarıların hata yapmalarını önlediğini düşünmektedir. Aynı şekilde denetimler sırasında kendine ait hak ve özgürlükleri bilmektedirler.

Katılımcılar arasında vergi kaçırma cezalandırılması gereken bir suç olarak görülmektedir. Ancak verilen cezaların yeterli olup olmamasında fikir ayrılığı mevcuttur.

Son olarak, çalışmada vergi denetim etkinliğini etkileyen faktörler üzerinde inceleme yapılmıştır. Katılımcılar arasında vergi denetimlerini etkin ve verimli olup olmadığı konusunda da fikir ayrılığı mevcuttur. Özetle, vergi sisteminde gerekli düzenlemeler yapılıp toplumda vergi bilinci arttırıldığında vergi denetiminde etkinliğin de artması öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR İbrahim Attila, Mehmet Emin Merter, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", *Maliye Dergisi*, 2004

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 8 Baskı, Ankara, 2002 s.117 Aktaran Abdülkadir Işık a.g.e. s.115.

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 16.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014,

ALTINTAŞ Şefika, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2019

ARSLANER Hakan, "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesi ve Etkinliği Sorunu ", *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* Sayı 17, 2016

ATAK Okan, Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri, (Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Trabzon, 2019

BAŞKAN Halil İbrahim , Vergi Denetiminin Etkinliği, Yaşanana Sorunlar ve Çözüm Önerileri; Vergi Müfettişleri Perspektifinden Teorik ve Uygulamalı Çalışma, (Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi) Kahramanmaraş, 2016

BAYRAKLI Hasan Hüseyin vd, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri,Adnan Çavuş*, Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi) , İstanbul, 2012

BEŞEL Furkan*, Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*, (Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Doktora Tezi) Sakarya, 2017

BEŞEL Furkan, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 107, 2017

BİBEROĞLU Elif, *Türkiye'de Gönüllü Vergi Uyumu*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2006

BİNBİRKAYA İlhan, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2006

BİRİNCİ Nagihan, Bünyamin Aydemir, "Vergi İdarelerinin Dijitalleşmesi: Vergi İdareleri ve Vergi Mükellefleri Açısından Fırsatlar ve Zorluklar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 383, 2020

BOZO Cengiz, *Türkiye'de Vergi Denetimi*, (Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2016

BÜTÜNER Seyit Ali, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği* (Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Konya, 2019

BÜYÜKBEN Neslihan Karakuş, *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*, (Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyonkarahisar, 2018

ÇALIŞKAN Recep," Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 32. 2015

ÇAVDAR Fatih, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi), Denizli, 2016

ÇAVUŞ Adnan*, Vergi Dairesinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi) , İstanbul, 2012

ÇELİK Kadir, İlköğretim Çağında Vergi Algısının İncelenmesi Zonguldak İli Örneği, (Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Zonguldak, 2013

ÇETİN Güneş, "Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, , Sayı 2, 2007

DARREN George, & Mallery, M., SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update, 2010

DEMİR Eyüp, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", Vergi Raporu, Sayı 232, 2019

DOĞAN Mübeyna, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)* (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2010

DOĞAN Uğur , "Vergi Teknolojileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 322, 2015

DURU Erkan, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı ve 2000-2015 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçlarının Analizi*, (Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Kütahya, 2008

EDİZDOĞAN Nihat, Erhan Gümüş, "Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı 164, 2013

EGELİ Haluk, Mehmet Dağ, 1Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı 163

ERASLAN Ayşegül, Vergi Denetimi ve Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği, (Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Programı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2019

ERGEN Zuhal, Leman Kılınçkaya, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarını Değerlendirilmesi", *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, Sayı 1, 2014

GELEN Şenol, *Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*, (İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2015

GÖKÇAY Şerif Emre, *Vergi Uygulamaları Ders Notu*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Öğretim Fakültesi, İstanbul

GÖREN Ömer, "Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, 2013

GÜLER Hünkâr, "Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232, 2019

GÜNER Ümit, *Türkiye'de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü*, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılamamış Yüksek Lisans Tezi) İzmir, 2008

GÜR Esra, İlkay Yıldız, "Vergi Algısı ve Bilinci Üzerine Bir Araştırma: Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinde Vergi Bilinci", *Route Educational and Social Science Journal*, Sayı 4, 2017

IŞIK Abdülkadir, *Kamu Maliyesi*, 3.Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2005

İŞTEKAL Deniz, *Vergi Denetiminde Etkinlik: Şırnak İli Örneği*, (Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bilecik, 2017

KARABOYACI Abdullah, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi*, Sayı 115, 2014

KARGI Veli, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 13, 2011

KARTALCI Kadir, Mübeyna Doğan, "Anayasa Perspektifinde Vergilendirme Yetkisi Kavramı", E-Journal of New World Science Academy, Sayı 3, 2013

KAVUT Lerzan vd, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, Yayın No 130, İstanbul, 2009

KAYAN Ahmet, "*Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", Maliye Dergisi*, Sayı 135, 200

KESKİN Duygu Anıl, *Denetim*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Öğretim Fakültesi, İstanbul

KIZILOT Şükrü, Mustafa Erkan Üyümez, *Vergi Uygulamaları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:2924, Eskişehir, 2019

KOCAMIŞ Tuğçe Uzun, Hacı Muhammet Kekeç, "Elektronik Vergi Uygulamalarının Türkiye'de Gelişimi: Vergi Denetiminde Elektronik Denetime Geçiş Süreci", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 348, 2017

KULMANOVA Latipa, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa, 2006

KÜÇÜKÖNER Zehra Sueda, Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2018

MARUFOĞLU Abdullah, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*, (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2017

MERT Cihan, *Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi*, (Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Aydın, 2009

NARTER Recep, Ercan Sarıcaoğlu, "Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi; Vergi Ceza Normları", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, Sayı 1, 2016

NAS Adil, "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Bilgi Toplama İsteğine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 380, 2020

OĞUZTÜRK Bekir Sami , Ertuğrul Kutay Ünal, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, Cilt 7, Sayı 13, 2015

OKTAR Salim Ateş , *Vergi Hukuku Ders Notu*, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, İstanbul

ORAL Burcu Gediz vd "Kayıtdışı Ekonomiyi Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu" *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 20, Sayı 2

ORGAN İbrahim, Baki Yegen, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Sayı 4, 2013

ÖMÜRBEK Nuri vd., "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları,", *Maliye Dergisi*, Sayı 153, 2007

ÖNCEL Mualla, *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1985

ÖZTÜRK Seda, *Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Belge Düzeni*, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tez) İstanbul, 2019

PEKŞEN Fatih, *Vergi Denetiminin Vergi Politikaları Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*, (Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Denizli, 2018

PEKŞEN Fatih , "Vergi Denetiminin Tarihçesi" *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, Sayı 9, 2019

PINAR Burak, "Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler",*29.Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı,* 2016, Antalya

POLAT Zeynep, Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta, 2017

SAĞBAŞ İsa, *Vergi Teorisi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:3623, Eskişehir, 2019

SANDALCI Ulvi, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:232, 2019

SARI Hüseyin, *Vergi Denetim Kurulu'nun Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Konya'daki Vergi Müfettişleri Üzerinde Bir Analiz*, (Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Zonguldak, 2019

SAVAŞAN Fatih, "Vergi Afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("Vergi Barışı" Uygulama Sonuçları)", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 1, 2006

SAVAŞAN Fatih vd, "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırılması", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, Antalya

SAVAŞAN Fatih v.d. "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması" *29.Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, 1. Baskı, Beşiz Yayınları, Sakarya, 2016

SOMUNCU Cemil, "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, 2011

SOMUNCU Ahmet, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, 2014

SOYDAN Başar, "Vergi Denetimi Mevzuatı", *İSMMO Mevzuat Serisi 12*, İstanbul, 2015

ŞAAN Ayşe, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği* (Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne, 2008

ŞAMCI Emrah Berk, Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği, (Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2019

ŞENYÜZ Doğan Şenyüz v.d., *Vergi Hukuku*,7.Baskı, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2014

TAVŞANCIL Ezel, *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2005

TEKİN Fazıl, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 8.Baskı, Şeçkin Yayıncılık, Ankara, 2018

TENEŞ Aydın, *Vergi Alacağının Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü; Vergi Polisi Örneği*, (Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Manisa, 2019

TEYYARE Erdoğan, Ensar Kumbaşlı, "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakının Gelişmesinde Maliye Bölümü Eğitiminin Rolü", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 4, 2016

TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası,* Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.10 Aktaran Şefika Altıntaş a.g.e. s.10.

TÜRKAY İmdat, "Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları" , https://vergialgi.net/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-5 Erişim Tarihi:10.02.2021

UĞUR Atilla Ahmet, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Bir Uygulama), *International Journal of Public Finance*, Sayı 2, 2016

ÜNAL Ertuğrul Kutay, *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, (Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Isparta, 2014

ÜNLÜ Ufuk, "Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Veri Denetiminin Rolü ve Önem,", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 232

YARAŞLI Genç Osman Yaraşlı, *Türkiye'de Vergi Reformu*, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 2005

YELMAN Ercan, "Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 15

YENİÇERİ Harun, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, 1.Baskı, Bursa

YILDIZ Gülşah , Zeynep Bakır," Lise Öğrencilerine Yönelik Vergi Bilinci: Eskişehir Örneği", *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Sayı 4, 2019

YILDIZ Fazlı, Erkan Duru, "Türkiye'de Vergi Denetim Yapısı ve 2011-2015 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçlarının Analizi", *International Congress on Turkish Geograpy Social Sciences Research II Proceedings Book,* 2011, Antalya

YILMAZ Ayşenur, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği,* (Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2019

YILMAZ Hasan, *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*, (Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Kırıkkale, 2018

YÜCE Mehmet, *Mali Yargılama Hukuku,* Ekin Yayınevi, Bursa, 2016

YÜCELEN İsmail, Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi, (Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Basılmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa,2019

YÜCESOY Ayşe Aslı, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *TBB Dergisi*, Sayı 135, 2018

Diğer;

1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

1990'dan Günümüze Toplumsal Vergi Bilinci İçin Vergi Haftası", https://vergialgi.net/1990dan-gunumuze-toplumsal-vergi-bilinci-icin-vergi-haftasi

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014

Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi

GİB, 2010 Yılı Performans Programı,

GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2020

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu

https://www.alomaliye.com/ ve https://www.resmigazete.gov.tr/

https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi

https://www.nufusu.com/il/edirne-nufusu
https://www.cografya.gen.tr/tr/edirne/ekonomi.html

TDK Güncel Türkçe Sözlük

Türkiye Barolar Birliği, Avukatlar İçin Vergi İnceleme Rehberi, http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/527.pdf

VDKB Faaliyet Raporu 2022

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2022

Vergi Dosyası, https://vergidosyasi.com/2017/03/23/ozel-amacli-denetimler/

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Vergi Usul Kanunu

EKLER

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı;

Bu anket, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi kapsamında hazırlanan "*Vergi Denetiminde Etkinlik: Edirne İli Örneği*" başlıklı tez konusunun uygulama kısmına yönelik hazırlanmıştır. Tamamen akademik amaçlı olması sebebiyle kimlik bilgileriniz kesinlikle istenmemektedir. Çalışmada yer alan bilgiler üçüncü kişi veya kurumlarla paylaşılmayacak olup tamamen bilimsel amaçlıdır. Bu sebeple ankette yer alan soruların doğruluğu ve güvenilirliği açısından size en yakın cevapları vermeniz önem arz etmektedir. Lütfen boş soru bırakmayınız. Değerli zamanınızı ayırdığınız ve katkılarınız için teşekkür ederim.

Eda EKER

Trakya Üniversitesi

Sosyal Bilimler

Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans

Öğrencisi

I. Bölüm

Bu bölümde sizden bazı demografik bilgiler istenmektedir.

Cinsiyetiniz:

1 ( ) Erkek **2. ( )** Kadın

Medeni durumunuz:

1.( ) Evli **2. ( )** Bekâr

Eğitim düzeyiniz:

1. ( ) İlköğretim **2.( )** Lise **3.( )** Ön Lisans **4.( )** Lisans

5. ( ) Lisansüstü (Yüksek Lisans/ Doktora)

Yaş Grubunuz:

1. ( ) 18-25 yaş **2. ( )** 26-38 yaş **3.( )** 39-51 yaş **4. ( )** 52-64 yaş **5.( )** 65 yaş ve üstü

Kazanç Türünüz:

1. ( ) Ticari Kazanç **2.( )** Zirai Kazanç **3.( )** Serbest Meslek Kazancı **4.( )** Ücret Gelirleri

5. ( ) Gayrimenkul Sermaye Kazancı **6.( )** Menkul Sermaye Kazancı **7. ( )** Diğer Kazanç ve İratlar **8.( )** Kurum Kazancı

Aylık Gelir Düzeyiniz:

1.( ) 0 - 2000 TL **2.( )** 2001 - 2500 TL **3. ( )** 2501 – 3000 TL **4.( )** 3001- 5000 **5.( )** 5000 ve üzeri

II. Bölüm

Bu bölümde ise, mükelleflerin vergi denetimi karşısındaki tutum ve davranışlarına dair çeşitli ifadeler yer almaktadır. Lütfen her ifadeyi dikkatlice okuyarak, ***size en uygun*** olduğunu düşündüğünüz yanıta karşılık gelen sayının üzerine çarpı (X) işaretini koyunuz.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

	1	2	3	4	5
1) Vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak görüyorum.					
2) Vergi ödemenin bir ahlak göstergesi olduğunu düşünüyorum.					
3) Verdiğim verginin karşılığını kamu mal ve hizmeti olarak geri aldığımı düşünüyorum.					
4) Vergimi zamanında, düzenli ve tam(eksiksiz) ödüyorum.					
5)Vergi beyannamesi düzenlerken denetleneceğimi düşünerek hazırlıyorum.					
6) Vergi ile ilgili ödevleri (beyanname, bildirim, belge düzeni vb.) zamanında yerine getiririm.					
7) Vergi borçlarımı takip ederim.					
8)Vergilerimi zamanında ödeyip ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir.					
9) Vergi kanunlarındaki hak ve ödevlerim hakkında bilgi sahibiyim.					
10) Vergi kanunlarının açık ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.					
11) Vergi kanunların sürekli değişmesi, anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.					
12) Vergi ile ilgili mevzuat değişikliklerini kolayca takip edebiliyorum.					
13) Vergi sisteminin adaletli olduğunu hissediyorum.					
14)Vergi kaçıran birinin ceza almadığını görmek beni de vergi kaçırmaya teşvik eder.					
15) Denetlenmesem dahi vergi vermekten kaçınmam.					
16) Vergi kaçırıldığına tanık olmam halinde yetkili makamlara durumu bildiririm.					
17) Vergi denetimlerini caydırıcı olması nedeniyle gerekli buluyorum.					
18) Vergi denetimlerinin sıklığını yeterli görüyorum.					

19)Vergi denetimlerini artmasına bağlı olarak vergiye uyumun artacağını düşünüyorum.					
20) Denetime tabi olmak ve ceza alma ihtimalimin bulunması beni baskı altında hissettiriyor. 21) Denetime tabi olmak çevremin bana bakış açısını olumsuz yönde değiştiriyor					
22) Vergi denetim elemanlarını personel sayısı ve bilgi açısından yeterli buluyorum.					
23) Denetim elemanlarının vergi denetimleri esnasında hatalarımızı gösterip, gerekli uyarılarda bulunarak ceza almamızı önlediğini düşünüyorum.					
24) Vergi denetimi sırasında ve sonrasında kanunu bana tanıdığı hak ve özgürlükleri biliyorum.					
25) Vergi kaçakçılığını cezalandırılması gereken suç olarak görüyorum.					
26)Yapılan vergi denetimlerinin, vergi kaçakçılığını önlemede büyük öneme sahip olduğunu düşünüyorum.					
27) Kanunların ihlal edilmesi durumunda verilen cezaları yeterli buluyorum.					
28) Vergi denetimlerini etkin ve verimli olduğunu düşünüyorum.					
29) Denetlenmesi gereken sektörlerin denetlendiğini düşünüyorum.					
30) Hazine ve Maliye Bakanlığının bilgilendirmelerine kolayca ulaşabiliyorum.					
31) Vergi denetimlerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirenler ile getirmeyenler arasındaki farkın ortaya konulmasında etkili bir araç olduğunu düşünüyorum.					
32)Mükelleflere vergi bilinci yerleştirilmediği sürece denetimde etkinlik sağlanmayacağını düşünüyorum.					

ETİK KURUL İZNİ

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ARAŞTIRMALARI ETİK KURULU

Oturum Sayısı: 2021/10
KARAR NO: 2021.10.13 **Karar Tarihi: 22.12.2021**

Akademik Danışmanlığını Üniversitemiz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi Dr.Öğr.Üyesi Aykut TAVŞANCI'nın yaptığı, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Programı öğrencisi Eda EKER tarafından, Trakya Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'nda değerlendirilmek üzere gönderilen "Vergi Denetiminde Etkinlik: Edirne İli Örneği" başlıklı araştırma dosyası incelenmiştir. Araştırmanın; gerçekleştirilmesinde etik bilimsel standartlar açısından sakınca bulunmadığına mevcudun oy birliği ~~/oy çokluğu~~ ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Ayhan GENÇLER
Başkan
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı ~~Katılım~~ ☒evet ☐hayır

Prof. Dr. Rıdvan CANIM
Üye
Edebiyat Fakültesi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☐yok
Toplantı Katılım ☐evet ☒hayır

Prof.Dr. Ahmet Hamdi ZAFER
Üye
Devlet Konservatuvarı
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☐yok
Toplantı Katılım ☐evet ☒hayır

Prof.Dr. Melihat TÜZÜN
Üye
Güzel Sanatlar Fakültesi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☐yok
Toplantı Katılım ☐evet ☒hayır

Prof. Dr. Cem ÇUHADAR
Üye
Eğitim Fakültesi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Prof.Dr. Hakkı Mevlüt ÖZCAN
Üye
Kariyer Uygulama ve Araştırma Merkezi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Doç.Dr. Gökhan ILGAZ
Üye
Roman Dili ve Kültürü Arş.Enst
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒ yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Doç. Dr. Esma MİLAYANLAR
Üye
Mimarlık Fakültesi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Doç.Dr. Ahmet Emre DAĞTAŞOĞLU
Üye
İlahiyat Fakültesi
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Doç. Dr. Emre ATILGAN
Üye
Proje Koordinasyon Uyg.ve Arş.Merk
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☐yok
Toplantı Katılım ☐evet ☒hayır

Dr. Öğr. Üyesi Levent DOGAN
Üye
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır

Dr. Öğr. Üyesi Aysegül KILIÇ
Üye
Balkan Araştırma Enstitüsü
Araştırma ile ilişkisi ☐var ☒yok
Toplantı Katılım ☒evet ☐hayır